

Virkninger av skatterettslig gjennomskjæring



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 226
Leveringsfrist: 1.6.2011

Til sammen 39 980 ord

01.06.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema og problemstilling	1
1.2	Hvorfor avhandlingens tema er viktig og interessant	2
1.3	Terminologi	3
1.4	Avgrensninger	5
1.5	Metode	6
1.6	Videre fremstilling	6
<u>2</u>	<u>ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRING</u>	<u>8</u>
2.1	Innledning	8
2.2	Anvendelsesområde	8
2.3	Vilkår for ulovfestet gjennomskjæring	9
<u>3</u>	<u>LOVFESTET GJENNOMSKJÆRING – SKATTELOVEN § 14-90</u>	<u>11</u>
3.1	Formål	11
3.2	Anvendelsesområde	11
3.3	Vilkår	12
3.4	Virkninger	13
<u>4</u>	<u>TILGRESENDE REGLER</u>	<u>17</u>
4.1	Ligningsloven § 8-1	17

4.2	Skatteloven § 13-1	18
4.2.1	Formål, vilkår og anvendelsesområde	18
4.2.2	Virkninger	19
<u>5</u>	<u>GJENNOMSKJÆRING I ANDRE JURISDIKSJONER</u>	<u>21</u>
5.1	Innledning	21
5.2	Innholdet i den generelle omgåelsesklausulen	22
5.3	Virkninger av omgåelse i svensk rett	22
5.4	Andre måter å regulere virkningene av gjennomskjæring på – engelsk, kanadisk og australsk rett	25
5.5	Sammenfatning	26
<u>6</u>	<u>PRIMÆRE VIRKNINGER FOR INNTEKTSSKATTEN</u>	<u>28</u>
6.1	Problemstilling	28
6.2	Salg via mellomledd – lineære transaksjonsrekker	29
6.2.1	Innledning	29
6.2.2	Smestad og Torkildsen	29
6.3	Skattesalg – sirkulære transaksjoner	31
6.3.1	Innledning	31
6.3.2	Kallevig	31
6.4	Overføring av skatteposisjoner	32
6.4.1	Innledning	32
6.4.2	Kollbjørg og Siraco	35
6.4.3	Vestlandske Vassdrag	37
6.4.4	Zenith	39
6.4.5	ABB	42
6.4.6	Sammenfatning	43
6.5	Forhøyet avskrivningsgrunnlag ved overdragelse av virksomhet	44
6.5.1	Innledning	44
6.5.2	Nygård	45

6.5.3	Sammenfatning	48
6.6	Dividendestripping – skattefritak for utbytte	48
6.6.1	Innledning	48
6.6.2	Kielland	48
6.6.3	Ragelas	51
6.6.4	Hovda	52
6.6.5	Skau og Gundersen	54
6.6.6	Sammenfatning	56
6.7	Tilpasning til delingsmodellen for å unngå personinntekt	57
6.7.1	Innledning	57
6.7.2	Wisth og Finnøy og Essem	58
6.7.3	Dillerud	59
6.7.4	Sammenfatning	64
6.8	Betydningen av «lovlighetskravet»	65
7	<u>PRIMÆRE VIRKNINGER VED GJENNOMSKJÆRING AV ARVEAVGIFT</u>	68
8	<u>SEKUNDÆRE VIRKNINGER FOR INNTEKTSSKATTEN</u>	74
8.1	Innledning	74
8.2	Sekundære virkninger for samme skattesubjekt	74
8.2.1	Kan et tidligere nektet fradrag komme til fradrag senere?	74
8.2.1.1	Innledning	74
8.2.1.2	Manglende realisasjon	75
8.2.1.3	Skattesalgstilfellene	77
8.2.1.4	Fradrag ved salg til nærstående	80
8.2.1.5	Sammenfatning	85
8.2.2	Tilpasning til delingsmodellen	85
8.2.2.1	Innledning	85
8.2.2.2	Gevinstskatt?	86
8.2.2.3	Skatt på utbytte?	89
8.2.2.4	Sammenfatning	91
8.2.3	Beregning av personinntekt for stille deltakere i indre selskaper	92
8.2.3.1	Innledning	92
8.2.3.2	Enskilda og BCG	93

8.2.3.3	Tilpasninger etter innføring av fritaksmetoden	95
8.3	Sekundære virkninger for andre skattesubjekter	97
8.3.1	Innledning	97
8.3.2	Forholdet mellom selskap og aksjonær	97
8.3.2.1	Problemstilling	97
8.3.2.2	Kan gjennomskjæring på aksjonærnivå få virkninger på selskapsnivå?	98
8.3.2.3	Kan gjennomskjæring på selskapsnivå få virkninger på aksjonærnivå?	101
8.3.3	Ansvar for andre skattesubjekters skatt?	108
8.3.4	Positive, sekundære virkninger for andre skattytere	110
9	<u>VIRKNINGER PÅ TVERS AV SKATTARTER</u>	112
9.1	Problemstilling	112
9.2	Virkninger for formuesskatten	112
9.3	Virkninger for arveavgiften	114
9.3.1	Problemstillinger	114
9.3.2	Får gjennomskjæring av inntektsskatten betydning for arveavgiften?	115
9.3.3	Får gjennomskjæring av arveavgift betydning for inntektsskatten?	116
10	<u>FORHOLDET MELLOM GJENNOMSKJÆRINGSBETRAKTNINGER OG LOVTOLKNING</u>	120
10.1	Innledning	120
10.2	Blir virkningene forskjellig dersom et rettsspørsmål løses på grunnlag av lovtolkning eller om det løses på grunnlag av gjennomskjæringsbetraktninger?	120
10.3	Når løses et problem på grunnlag av lovtolkning og når løses det på grunnlag av gjennomskjæring?	123
11	<u>FORHOLDET MELLOM BEGRUNNELSEN FOR GJENNOMSKJÆRING OG VIRKNINGENE</u>	128
12	<u>LIGNINGSMYNDIGHETENES PLIKT TIL Å REKARAKTERISERE RETTSFORHOLDET</u>	132

<u>13</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	<u>138</u>
------------------	--	-------------------

<u>REGISTER</u>	<u>141</u>
------------------------	-------------------

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Omgåelse av skatteregler er en praktisk og stadig tilbakevendende problemstilling innen norsk skatterett. Spørsmålet er gjerne om en privatrettslig form er anvendt for å oppnå en skattemessig fordel «som ikke er i overensstemmelse med (det man antar er) skattelovgivningens formål»¹. Spørsmålet om når gjennomskjæring kan foretas, er grundig analysert i norsk rett,² og vil ikke bli særlig berørt i denne avhandlingen.³

Temaet for denne avhandlingen er hva som skjer etter at omgåelse er konstatert. Det er de skatterettslige *virkningene* (konsekvensene) av at vilkårene for gjennomskjæring foreligger, som skal analyseres. Hovedfokuset vil dermed ligge på følgesiden av omgåelsesregelen.

Magnus Aarbakke skrev følgende om virkningene av gjennomskjæring:

«Omgåelsesnormens rettsvirkning: det normen begrunner, er to ting. Enten kan virkningene være at det saksforhold som bedømmes skal falle inn under en tyngende lovregel som er (forsøkt) omgått. Eller virkningen kan være at det saksforhold som bedømmes, faller utenfor en begunstigende regel som er (forsøkt) utnyttet.»⁴

Aarbakkes beskrivelse er treffende, men forenklet. Avhandlingens formål er å gi en detaljert analyse av de ulike, *skatterettslige* virkninger som er resultatet av en

¹ Zimmer (2009b) side 61.

² Banoun (2003), Gjems-Onstad (2008) side 1086-1146, Zimmer (2009b) side 60-79.

³ Se imidlertid kapittel 2.

⁴ Aarbakke (1970) side 5.

gjennomskjæring. Hovedproblemstillingen er om det på grunnlag av den praksis som foreligger, kan utledes noe generelt om virkninger av gjennomskjæring. I tillegg vil jeg, der hvor det ikke kan utledes noen virkninger av praksis, gi en analyse av hva virkningene må antas å være.

For å gi svar på problemstillingen vil jeg først og fremst analysere de *primære og sekundære virkninger*⁵ for det skattesubjekt det skjæres gjennom overfor. Videre vil jeg vurdere om gjennomskjæring overfor ett skattesubjekt kan få virkninger for *andre skattesubjekter*, og om gjennomskjæringen kan få virkninger for *andre skattarter* enn den som direkte rammes.

Når det tales om virkninger av at en rettsregel kommer til anvendelse, tales det om regelens følgeside. I denne avhandlingen vil det imidlertid bli argumentert for at det i noen tilfeller må tas hensyn til *virkningene* av gjennomskjæring ved vurderingen av om gjennomskjæring i det hele tatt skal foretas. Således kan virkningene også komme inn på omgåelsesnormens vilkårs side, som en del av totalvurderingen (se punkt 2.3).

1.2 Hvorfor avhandlingens tema er viktig og interessant

I rettspraksis og ligningspraksis som konstaterer gjennomskjæring, er fokus rettet mot spørsmålet om gjennomskjæring kan foretas. Sjelden drøftes det eksplisitt hva virkningene av gjennomskjæringen som foretas vil være. På flere måter kan dette sies å være kritikkverdig. De ulike hensyn⁶ som sterkt gjør seg gjeldende på skatterettens område tilsier at det er viktig å ha et bevisst forhold til virkningene av gjennomskjæring.

Hensynet til *konsekvent ligningsbehandling* innebærer at ligningsmyndighetene bør etterstrebe å gjennomføre en ligning som fremstår som *en naturlig følge* av den konkrete gjennomskjæring som er foretatt. Med «naturlig» sikter jeg til at det må være en (logisk) sammenheng mellom det rettsforhold som legges til grunn for ligningen, og

⁵ Nærmere om innholdet i disse uttrykkene i punkt 1.3.

⁶ Banoun (2003) side 87-106, Zimmer (2009b) side 30-46.

de virkninger som følger av den. For å kunne være i stand til å gjennomføre en konsekvent ligning, må ligningsmyndighetene ha klart for seg hvilket rettsforhold som skal legges til grunn for den endrede ligningen. Den skatt som utlignes bør langt på vei være *den naturlige konsekvens* av den gjennomskjæringen som er foretatt.

Hensynet til *effektivitet* er til en viss grad en motsetning til hensynet til konsekvent ligningsbehandling. Tidvis kan omgåelsestilfellene være så kompliserte at det ikke lar seg gjøre å foreta en konsekvent ligning fullt ut. Tidvis kan fullstendig konsekvens være uhensiktsmessig av hensyn til senere års eller andre skattesubjekters ligninger. Hensynet til effektivitet kan tilsi at virkningen av gjennomskjæring må begrenses.

Dersom effektivitetshensynet taler for at konsekvent ligning ikke gjennomføres fullt ut, må minstekravet være å *unngå dobbeltbeskatning*. Hensynet tilsier at skattyter ikke bør bli beskattet to ganger for den samme inntekten eller formuen. Tilsvarende bør samme inntekts- eller formuespost heller ikke beskattes hos to skattesubjekter samtidig.

Så langt det er mulig bør *like tilfeller behandles likt*. Både hensynet til *rettssikkerhet* og hensynet til *forutberegnelighet* og tilsier dette. Skattyter bør beskyttes mot vilkårlighet fra myndighetenes side. At borgerne til en viss grad skal kunne forutberegne sin rettsstilling, er en del av det grunnleggende rettssikkerhetshensynet som er viktig på hele skatterettens område. At like tilfeller behandles likt bidrar også til effektivitet i ligningsbehandlingen.

1.3 Terminologi

I teori og praksis brukes uttrykkene *omgåelse* og *gjennomskjæring* om hverandre: «Avgjørelsen beror på om fradrag må nektes på grunnlag av den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel i skatteretten.»⁷

Mens termen *omgåelse* gjerne brukes når man taler om disposisjonen eller omgåelsessituasjonen som sådan, anvendes gjerne termen *gjennomskjæring* om

⁷ Rt.2006.1232 *Telenor* avsnitt 1.

ligningsmyndighetenes reaksjon der det har funnet sted en omgåelse av en skatteregel: «Resultatet av en gjennomskjæring er at ligningsmyndighetene trekker andre konsekvenser av disposisjonene enn det som normalt ville følge av skattelovgivningen.»⁸ Omgåelsesnormen gir hjemmel for gjennomskjæring dersom vilkårene er oppfylt.

Uttrykket gjennomskjæring har vært kritisert i teorien,⁹ fordi det lett kan forveksles med gjennomskjæring av (aksje)selskapsformen. Begrepet er imidlertid flittig brukt av Høyesterett og i juridisk teori, og vil også bli benyttet i denne avhandlingen.

Det må skilles mellom omgåelse og *skatteunndragelse*. Skatteunndragelse er når skattyter oppgir uriktige eller ufullstendige opplysninger om sine formues- eller inntektsforhold, og kan etter omstendighetene være straffbart. Grensene mellom omgåelse og skatteunndragelse er ikke skarpe.

Gjennomskjæring etter skatteloven (sktl.) § 14-90 vil bli omtalt som *lovfestet gjennomskjæring* eller bare *gjennomskjæring* der hvor det ikke kan misforstås. I forarbeidene brukes uttrykket *avskjæring*.¹⁰ Uttrykket er ikke helt treffende da bestemmelsen hjemler både avskjæring (bokstav a) og inntektsføring (bokstav b). Uttrykket vil derfor ikke bli anvendt i denne avhandlingen. Uttrykket *spesiell gjennomskjæring* har også vært brukt i teorien,¹¹ men benyttes ikke her.

I Lignings-ABC behandles omgåelsesproblematikken under stikkordet *tilsidesettelse*.¹² Uttrykket peker dermed direkte på virkningen av gjennomskjæringen. Betegnelsen er imidlertid lite brukt utenfor Lignings-ABC, og jeg velger å forholde meg til den mer kjente terminologien.

⁸ Rt.2000.1865 *Nygård* på side 1870.

⁹ Zimmer (2009b) side 62.

¹⁰ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 82 flg., Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

¹¹ Folkvord (2006).

¹² Lignings-ABC side 1169-1186, Zimmer (2009b) side 77.

Omgåelsesnormen har en vilkårs side og en rettsvirkningsside; med *virksomheter* sikter jeg til regelens rettsvirkningsside. Også uttrykkene *konsekvens* og *resultat* benyttes i denne sammenheng.

I arbeidet med virkningene av gjennomskjæring har det vært behov for å skille mellom ulike typer av virksomheter. Med *primære virksomheter* sikter jeg til de virksomheter som er den direkte konsekvensen av gjennomskjæringen *for den skattyter det skjæres gjennom overfor*. Med *sekundære virksomheter* sikter jeg til de mer *avledede og indirekte virksomheter* av en gjennomskjæring. De sekundære virksomheter kan ramme skattyteren det er skjært igjennom overfor, men også andre skattytere. De kan inntre i samme eller senere ligningsår, de kan gjelde samme eller andre skattarter, og de kan være negative eller positive for den som rammes. Termene beskrives nærmere i hhv. punkt 6.1 og 8.1.

I omgåessammenheng tales det ofte om at beskatningen baseres på *det reelle forhold*. Med det reelle forhold siktes det i det følgende som regel til den økonomiske realitet bak den aktuelle transaksjonen. Den privatrettslige beskrivelse av det reelle forhold omtales i det følgende som det *rekarakteriserte rettsforholdet*.

1.4 Avgrensninger

Avhandlingen vil kun redegjøre for *skatterettslige* virksomheter av gjennomskjæring. Den klare hovedregel er at gjennomskjæring ikke får innvirkning på de privatrettslige forhold.¹³ Spørsmålet om det finnes unntak fra hovedregelen behandles ikke.

Avhandlingen begrenses til virksomheter av omgåelse av *nasjonale skatte- og avgiftsregler*. Det avgrenses således mot virksomheter av omgåelse av skatteavtaler. Det vil heller ikke redegjøres nærmere for eventuelle virksomheter omgåelse av nasjonale regler vil kunne få *for* skatteavtaler. Det tas ikke hensyn til eventuelle preklusive frist- eller foreldelsesregler som begrenser skattemyndighetenes kompetanse til å endre en ligning. Avhandlingen behandler ikke tilgrensende emner, som virksomheter av proforma og skatteunndragelse, for eksempel tilleggsskatt.

¹³ Bl.a. Lignings-ABC side 1180.

Virkninger av gjennomskjæring overfor personlige skattytere kan få virkninger for tildeling av behovsprøvde ytelser. Om, og i hvilken utstrekning gjennomskjæring får slike virkninger, beror på en tolkning av den enkelte regel. Problemstillingene behandles ikke nærmere.

1.5 Metode

Ettersom omgåelsesnormen har vokst frem i rettspraksis, vil høyesterettspraksis være den primære rettskilden.

De fleste avgjørelsene dreier seg om omgåelsesnormens vilkårside; ofte sies det lite eller ingenting om hvilke virkninger gjennomskjæringen i tilfelle skal få. Avgjørelser som mer direkte behandler virkningene, er det ganske få av. At avgjørelsene konstaterer gjennomskjæring uten å fokusere særlig på virkningene, tilsier at dommenes prejudikatsverdi for virkningsspørsmålet er noe begrenset.

Da den største andelen av omgåelsessaker avgjøres på administrativt nivå, vil også ligningspraksis og administrative uttalelser trekkes inn der det anses hensiktsmessig.

Virkningene av gjennomskjæring har ikke tidligere vært gjenstand for en samlet, teoretisk behandling. Juridisk teori som hovedsakelig fokuserer på omgåelsesnormens vilkårside, er likevel relevant og benyttes i utstrakt grad.

Der hvor rettspraksis og andre kilder gir få holdepunkter, vil de ulike hensyn som ble introdusert innledningsvis (konsekvens, forutberegnelighet, likebehandling, unngå dobbeltbeskatning og effektivitet) være avgjørende for de standpunkter som presenteres. De ulike hensyn danner bakteppet for analysene gjennom hele avhandlingen.

1.6 Videre fremstilling

Avhandlingens hovedfokus vil være på virkninger av ulovfestet gjennomskjæring. Av den grunn anses det hensiktsmessig å gi leseren en kort innføring i den ulovfestede

omgåelsesnormen (kapittel 2). Deretter behandles lovfestet gjennomskjæring etter sktl. § 14-90 (kapittel 3), etterfulgt av de tilgrensende reglene, sktl. § 13-1 og lignl. § 8-1 (kapittel 4). En presentasjon av virkninger av gjennomskjæring i andre jurisdiksjoner (kapittel 5) er tatt med for å gi leseren et innblikk i hvordan de ulike problemstillingene kan løses. Hovedvekten vil være på svensk rett.

I hoveddelen (kapittel 6-9) drøftes og analyseres ulike virkninger av gjennomskjæring. I et forsøk på å gi fremstillingen best mulig indre sammenheng, er virkningene først og fremst inndelt i primære og sekundære virkninger for inntektsskatten. Primære og sekundære virkninger er videre inndelt i typetilfeller. Videre behandles virkninger på tvers av skattarter for seg. Denne strukturen er valgt fordi det for *denne* avhandlingen, har blitt ansett som mest formålstjenlig. Leseren må samtidig være oppmerksom på at ved å strukturere fremstillingen på grunnlag av en eller flere sammenhenger, vil andre sammenhenger kunne bli mindre tydelige. Ved den valgte strukturen mister man for eksempel noe av fordelene ved å analysere samtlige sider av en avgjørelse i sammenheng.

I avhandlingens påfølgende kapitler (10-12), har jeg forøkt å løfte blikket. Her foretas en vurdering av om det har noen betydning for rettsvirkningssiden av omgåelsesspørsmålet om rettsanvenderen avgjør spørsmålet på grunnlag av gjennomskjæringsbetraktninger eller ved alminnelig lovtolkning. Videre vurderes sammenhengen mellom rettsanvenderens begrunnelse for gjennomskjæringen, og hvilke virkninger denne får. Det vil også spørres om ligningsmyndighetene har en plikt til å redegjøre for hvilken karakteristikk av et rettsforhold som legges til grunn for den endrede ligningen. Å vite hva som legges til grunn for ligningen, er viktig for å kunne foreta en vurdering av om virkningene er rettmessige eller ikke. Til slutt (kapittel 13) samles trådene i for avsluttende bemerkninger. Her gjøres et forsøk på å trekke opp de generelle utgangspunkter som avhandlingens analyser leder til.

2 Ulovfestet gjennomskjæring

2.1 Innledning

Det er vanskelig å følge en analyse av en regels rettsvirkninger, uten først å få en viss oversikt over regelens vilkår og anvendelsesområde. Formålet med dette kapittelet er å gi leseren nettopp det.

Rettsgrunnlaget for den ulovfestede omgåelsesnormen finnes i mer enn 80 år med høyesterettspraksis. Dette uttales uttrykkelig bl.a. i avsnitt 39 av Rt.2007.209 *Hex*, sitert i punkt 2.3.

2.2 Anvendelsesområde

I norsk rett finnes det enkelte lovfestede gjennomskjæringsregler som kun gjelder innenfor sine avgrensede anvendelsesområder, se særlig sktl. § 14-90 og også sktl. § 13-1 (det er uenighet om § 13-1 er en gjennomskjæringsregel eller en tilordningsregel, se punkt 4.2). Den ulovfestede omgåelsesnormen gjelder imidlertid på hele skatte- og avgiftsrettens område. Dette må anses fastslått i Rt.2006.1199 *Nagell-Erichsen*,¹⁴ hvor omgåelsesnormen anvendes på spørsmålet om arveavgift. Rt.2008.1510 *Reitan* gjaldt også arveavgift og må anses å bekrefte det som ble uttalt i *Nagell-Erichsen*.

Gjems-Onstad hevder at *Nagell-Erichsen* levner liten tvil om at omgåelsesnormen også er anvendelig innen merverdiavgiftsretten:¹⁵

«Denne praksis ble lenge utviklet fra ett område til den neste uten at det ble identifisert noen generell regel om gjennomskjæring innenfor skatterettens område.

¹⁴ Se særlig avsnitt 47.

¹⁵ Gjems-Onstad (2008) side 1089-1090.

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.»

I bindende forhåndsuttalelse (BFU) fra Skattedirektoratet (SKD) 07/07 ble det imidlertid uttrykt tvil rundt spørsmålet om det eksisterer noen adgang til å foreta ulovfestet gjennomskjæring på avgiftsrettens område. Etter Høyesteretts uttalelser i Rt.2011.213 *Invex*¹⁶ må det anses klart at den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes også på merverdiavgiftsrettens område.

Som den klare hovedregel foretas gjennomskjæring kun til ugunst for skattyter.¹⁷ Premissene i Rt.1996.1193 *Helikopter Service* kan imidlertid tas til inntekt for det motsatte da skattyter fikk medhold i at det måtte foretas en slik gjennomskjæring. Høyesterett aksepterte dette ut fra konsekvensbetraktninger, og uttalte at det var «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». I teorien¹⁸ er uttalelsen ansett som et uttrykk for at dersom det oppstår tilfeller hvor ordvalg eller formelle eierforhold åpenbart står i strid med de faktiske forhold, og de private ikke har opptrådt illojalt, må de faktiske forhold kunne kreves lagt til grunn. Det kan imidlertid ha mer for seg å anse dette som en bevisvurdering og at de faktiske forhold er avgjørende, enn som gjennomskjæring til fordel for skattyter. Et annet moment som taler mot å anse dette som gjennomskjæring til fordel for skattyter, er at et kjennetegn ved gjennomskjæring er at det foreligger forsøk på omgåelse av en skatteregel, noe det neppe er tale om dersom skattyter påberoper seg gjennomskjæring.

2.3 Vilkår for ulovfestet gjennomskjæring

I de senere år har Høyesterett klart formulert at regelen består av et *grunnvilkår* og en *totalvurdering*. I Rt.2007.209 *Hex*, er vilkårene formulert slik:

¹⁶ *Invex* avsnitt 31-32 og 53.

¹⁷ Lignings-ABC side 1170.

¹⁸ Gjems-Onstad (2009) side 123.

«*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 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 skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen...»¹⁹ (min kursivering)

Slik som vilkårene er utformet, fremstår den ulovfestede omgåelsesnormen som en dynamisk regel som kan tilpasses nye skatteregler og endrede formål. Dette innebærer samtidig at regelen kan oppfattes som uklar og gjøre det vanskelig å forutberegne resultatet av en disposisjon.

Som utgangspunkt vil virkningene av at det foretas en gjennomskjæring være at transaksjonen, for skattemessige formål, settes helt til side. Hvor langt dette utgangspunktet gjelder, skal imidlertid undersøkes nærmere gjennom avhandlingen.

¹⁹ *Hex* avsnitt 39.

3 Lovfestet gjennomskjæring – skatteloven § 14-90

3.1 Formål

Formålet med dagens regel er å begrense utnyttelsen av reglene om skattefri omorganisering i strid med disses formål.²⁰ Lovgiver har bevisst gått inn for å endre rettsvirkningene av visse transaksjoner. Skatteloven § 14-90 er et supplement til den ulovfestede omgåelsesnormen, da den innen sitt anvendelsesområde gir ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønskede skattefordeler.²¹ Mange saker som tidligere ble avgjort på grunnlag av den ulovfestede regelen,²² ville i dag blitt avgjort på grunnlag av § 14-90.

3.2 Anvendelsesområde

Sktl. § 14-90 kom inn i skatteloven i sin nåværende form i 2004, men innebærer i stor grad en videreføring av tidligere § 11-7 (4) og sktl. 1911 § 53 første ledd syvende punktum, med enkelte utvidelser av anvendelsesområde.²³

I motsetning til den generelle omgåelsesnormen, har sktl. § 14-90 et begrenset anvendelsesområde. Bestemmelsen gjelder kun for selskaper og andre sammenlutninger som er opplistet i skatteloven § 2-2 første ledd a-e. I en nylig fremlagt proposisjon til Stortinget (lovforslag) er det foreslått å utvide bestemmelsen til også å gjelde for statsforetak og interkommunale selskaper, samt deltakerlignede selskaper.²⁴

Videre gjelder bestemmelsen kun for skatteposisjoner som ikke knytter seg til en eiendel eller en gjeldspost, typisk selskapers rett til å fradra underskudd et senere år,

²⁰ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) punkt 2.3.5, Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 6.5.7.

²¹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 84, Prop. 78 L (2010-2011) side 58.

²² Se punkt 6.4.

²³ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 82 flg.

²⁴ Prop. 78 L (2010-2011) side 64-65 og 71.

eller retten til å utsette skattleggingen av en gevinst (i motsetning til inngangsverdi og ervervstidspunkt som knytter seg til eiendeler).

Bestemmelsen kommer til anvendelse ved fusjoner, fisjoner og når et selskap som er omfattet av bestemmelsen, som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon får endrede eierforhold. Fusjon og fisjon nevnes særskilt for å fange opp tilfeller hvor fusjonen eller fisjonen ikke får endrede eierforhold, for eksempel ved fusjon av to heleide selskaper.

I lovforslaget foreslås bestemmelsens anvendelsesområde ytterligere utvidet til også å omfatte omdanning med uendrede eierforhold etter sktl. §§ 11-20 og 11-22.

Bestemmelsen vil dermed gjelde for selskap som er «part i *omorganisering etter kapittel 11* eller for endrede eierforhold som følge av *slik omorganisering* eller annen transaksjon». ²⁵

At et spørsmål om gjennomskjæring kunne vært avgjort etter sktl. § 14-90, er ingen hindring for at ligningsmyndighetene i stedet anvender den ulovfestede omgåelsesnormen. ²⁶ Dette kan for eksempel være aktuelt dersom rettsanvenderen ønsker andre virkninger enn de som følger av loven (se punkt 3.4).

3.3 Vilkår

For å konstatere at det foreligger omgåelse, kreves at det foreligger et overveiende skattemessig motiv. Det er det som objektivt fremstår som motivet for transaksjonen som skal vurderes. Her vil de faktiske virkningene, de skattemessige fordelene, være veiledende.

Forholdet mellom vurderingstemaene i § 14-90 og etter den ulovfestede omgåelsesnormen, er ikke avklart. Da § 14-90 kun stiller krav om «overveiende»

²⁵ Prop. 78 L (2010-2011) side 65 og 71.

²⁶ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 32, Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

skattemessig motiv, antas det at terskelen for anvendelse er lavere²⁷ enn for den ulovfestede omgåelsesnormen, som stiller krav om at «det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt»²⁸. Bakgrunnen for den lavere terskel, var at det skulle være lettere for ligningsmyndighetene å gripe inn. Samtidig er det antatt at virkningene er mindre inngripende enn etter den ulovfestede normen. Det er imidlertid ikke gitt at dette utgangspunktet stemmer i alle tilfeller.

3.4 Virkninger

Sktl. § 14-90 regulerer virkningene av gjennomskjæring uttrykkelig for sitt område. Dersom vilkårene er oppfylt, skal skatteposisjoner som representerer en fordel (typisk fremførbart underskudd), bortfalle. Skatteposisjoner som representerer en skatteforpliktelse (typisk positiv gevinst- og tapskonto), inntektsføres straks og ikke over tid som ellers forutsatt. Det vil da ikke være rett til avregning mot underskudd, slik at den skatteforpliktende posisjonen inntektsføres som et eget skattegrunnlag. Lovgiver har hatt klart for seg hvilke uønskede fordeler som man ønsket å ramme, og virkningen er klart formulert deretter.

Gjennomskjæringen gjelder kun for den eller de skatteposisjoner som transaksjonen tok sikte på å utnytte, slik at andre sider ved transaksjonen vil forbli uberørt. Sktl. § 14-90 hjemler således et unntak fra hovedregelen om skattemessig kontinuitet ved fusjon, fisjon og aksjesalg. Bestemmelsen hjemler således ikke fullstendig likvidasjonsligning av selskapet, selv om det dreier seg om overdragelse av skatteposisjoner i et ellers tomt selskap. Bestemmelsen hjemler heller ikke skattlegging av aksjonærene.

Både i forarbeider²⁹ og i det nye lovforslaget³⁰ er det lagt til grunn at virkningene etter sktl. § 14-90 er mer begrensede enn virkningene av en gjennomskjæring på grunnlag av den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette skyldes at anvendelse av den ulovfestede

²⁷ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 23, Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

²⁸ Rt.2007.209 *Hex*.

²⁹ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 32.

³⁰ Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

normen gjerne innebærer at skattyterens transaksjonsmønster settes helt til side og at skattleggingen skal skje på grunnlag av det transaksjonsmønster eller saksforhold som er i tråd med den underliggende økonomiske realitet.³¹ Det kan imidlertid neppe legges til grunn som en generell regel at gjennomskjæring på grunnlag av den ulovfestede normen vil få virkninger for skattleggingen av hele transaksjonen. Det er i rettspraksis flere eksempler på at den ulovfestede normen er gitt begrensede virkninger. Et eksempel er Rt.1997.1580 *Zenith*:

«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.*»³² (min kursivering)

Også i Rt.2000.1865. *Nygård* ble gjennomskjæringen begrenset til å ramme den uønskede del av transaksjonen, mens den for øvrig ble skattlagt etter sitt innhold:

«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...»³³

Om den ulovfestede omgåelsesnormen kan gi grunnlag for fullstendig realisasjonsbeskatning med virkning for både selskap og aksjonær, er ikke helt klarlagt i praksis, selv om Rt.1999.946. *ABB* går svært langt i denne retningen. I tilfeller hvor det er tale om overdragelse av helt tomme selskaper, kan gode grunner tale for full likvidasjonsligning. Virkningene av ulovfestet gjennomskjæring blir inngående behandlet nedenfor, hvor de tre nevnte dommene drøftes.

³¹ Zimmer (red.) (2010) side 57.

³² *Zenith* side 1585.

³³ *Nygård* side 1870.

Gjems-Onstad fremhever at rettsvirkningene av en anvendelse av § 14-90 kan være nokså negative for skattyter:

«Det skjer ingen generell gjennomskjæring. Men den skatteposisjonen som ga opphav til transaksjonen, skal falle bort hvis den er positiv. Hvis skatteposisjonen representerer en skatteforpliktelse, typisk en positiv gevinst- og tapskonto, skal den inntektsføres i sin helhet 'uten rett til avregning mot underskudd', jf. sktl. § 14-90 b. Dette vil bety umiddelbar, ikke utsatt inntektsføring, og en drastisk konsekvens hvis skattyteren for eksempel har underskudd til fremføring etter sktl. § 14-6.»³⁴

Rettstilstanden har altså vært slik at dersom det foretas gjennomskjæring, kan skatteposisjonene verken avregnes innenfor det nye, eller innenfor det opprinnelige selskapet.³⁵

I det nye lovforslaget synes Finansdepartementet å modifisere dette utgangspunktet noe. Det uttales at formålet med bestemmelsen er å ramme «nye utnyttelsesmuligheter for skatteposisjoner, ved skattemotiverte transaksjoner. Det er ikke intensjonen med bestemmelsen å avskjære utnyttelsesmuligheter som ville ha foreligget før transaksjonen. I praksis innebærer dette at en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost og som har positiv verdi, bør kunne avregnes mot tilsvarende skatteposisjoner i samme selskap som representerer en skatteforpliktelse».³⁶

Betydningen av departementets endrede oppfatning kan illustreres ved et eksempel: Dersom det opprinnelige selskap har positiv gevinst- og tapskonto på 1000 og et underskudd på 100, så innebar den tidligere forståelse av § 14-90 at 1000 skulle inntektsføres umiddelbart. Etter det nye standpunktet vil inntektsføringen i samme eksempel bli begrenset til 900 (1000-100) fordi skatteforpliktelsen kan avregnes mot underskudd i det opprinnelige selskapet. Virkningene av gjennomskjæring i disse tilfellene, kan således anses for å ha blitt mindre inngripende.

³⁴ Gjems-Onstad (2008) side 1116.

³⁵ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 84.

³⁶ Prop. 78 L (2010-2011) side 66.

Gjennomskjæring etter sktl. § 14-90 medfører ingen sekundære virkninger.³⁷

Skatteposisjonene nektes fradratt eller tas til inntekt umiddelbart, og posisjonene er dermed tapt for alltid.

³⁷ Se kapittel 8.

4 Tilgrensende regler

4.1 Ligningsloven § 8-1

Ligningsloven (lignl.) § 8-1 nr. 1 sier at ligningsmyndighetene skal avgjøre hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for skattyters ligning, basert på de opplysninger som er gitt. Dersom ligningsmyndighetene finner at selvangivelsen inneholder uriktige eller mangelfulle opplysninger, så kan disse postene endres og skjønnsmessig justeres. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det som etter en samlet vurdering anses som det riktige.³⁸

Det har vært noe tvil om lignl. § 8-1 kan benyttes til å rekarakterisere et faktum, nærmest som en gjennomskjæringsregel.³⁹ I Rt.2006.1573 *Dillerud* henviste overligningsnemnda til lignl. § 8-1 som subsidær begrunnelse for sitt vedtak, og anvendte bestemmelsen som en omgåelsesregel slik at en rekarakterisering av utdelt overskudd måtte føre til en ny overskuddsfordeling.⁴⁰ I Rt.2009.105 *Enskilda* synes Høyesterett å legge til grunn at bestemmelsen hjemler ligningsmyndighetenes adgang til selvstendig prøving av skattyters gitte opplysninger for deretter å fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen, men at bestemmelsen ikke sier noe om hvilke regler ligningsmyndighetene så skal anvende på faktum.

I Lignings-ABC omtales lignl. § 8-1 som en hjemmel for «ren fravikelse av skattyters fremstilling av faktum».⁴¹ Også Zimmer anser lignl. § 8-1 som en bevisbedømmelsesregel, som «har til formål å finne ut av spørsmål av typen: hvem sa hva til hvem når og hvorfor – og at svaret kan ha betydning for anvendelse av

³⁸ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100.

³⁹ Zimmer (2010d), Løvaas (2007) side 40.

⁴⁰ *Dillerud* avsnitt 9. Høyesterett avgjorde saken på det primære grunnlaget, sktl. § 13-1.

⁴¹ Lignings-ABC side 1169.

skatteregler eller andre rettsregler». ⁴² I Lignings-ABC anses ikke en slik klarlegging av faktum som tilsidesettelse, men endret faktum kan ofte føre til at også skattyters anvendelse av skattereglene må tilsidesettes. ⁴³

Dersom bestemmelsen skulle anses for å hjemle noe mer enn bevisbedømmelse, ville dette stille ligningsmyndighetene meget fritt. De beste grunner taler dermed for at bestemmelsen kun hjemler alminnelig bevisbedømmelse. Lignl. § 8-1 blir av denne grunn ikke behandlet ytterligere.

4.2 Skatteloven § 13-1

4.2.1 Formål, vilkår og anvendelsesområde

En skattyter kan få redusert sin formue eller inntekt, som følge av et interessefellesskap med en annen part i et rettsforhold. Dersom det foreligger slik formues- eller inntektsreduksjon, åpner skatteloven § 13-1 for å fastsette skattyters formue eller inntekt ved skjønn.

Det har i teorien vært uenighet om bestemmelsen skal anses for å være en gjennomskjæringsregel eller som en regel om tilordning av skattepliktig inntekt og formue. ⁴⁴ Videre er forarbeidene uklare i sin omtale av bestemmelsen. ⁴⁵ Grensen mellom tilordning av inntekt og omgåelsesvurderinger er flytende. Det sentrale anvendelsesområdet for bestemmelsen er verdsettelse av ytelser og gjenytelser i reelle, gjensidige transaksjoner mellom nærstående skattesubjekter, altså de typiske internprisingstilfellene. ⁴⁶ Typisk vil de nærstående være to eller flere selskaper i konsern, og da særlig konsern med deltakende selskaper fra Norge og fra en annen stat. Men reglene har også blitt benyttet ved mer omgåelsespregede tilpasninger. For eksempel som grunnlag for å ilegge «tvangslønn» fra selskap og beregne personinntekt

⁴² Zimmer (2010d), Zimmer (2007) side 365. Se også Gjems-Onstad (2009).

⁴³ Lignings-ABC side 1170.

⁴⁴ Skaar (2006) side 330-331, Zimmer (2007) side 364, Gjems-Onstad (2008) side 1066.

⁴⁵ Ot.prp.nr.86 (1997-98) side 75.)

⁴⁶ Gjems-Onstad (2008) side 1066 flg.

i Rt.2006.1573 *Dillerud*, og som grunnlag for verdsettelse av avkastning av fast eiendom ved uttak fra aksjeselskap i Rt.2003.536 *Storhaugen Invest*.⁴⁷

Etter sktl. § 13-1 (1) må tre vilkår være oppfylt for skjønnsfastsettelse av formuen eller inntekten: Skattyters formue eller inntekt må være redusert, det må foreligge interessefellesskap med annen person eller selskap, og det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

Ved at bestemmelsen ikke stiller noen krav til et formål som strider mot skattereglene eller til manglende egenverdi, skiller den seg fra den generelle omgåelsesnormen⁴⁸ og sktl. § 14-90.⁴⁹ Selv om bestemmelsen ikke er en omgåelsesregel, må den likevel anses som noe mer enn kun en alminnelig tilordningsregel.

4.2.2 Virkninger

Det fremgår av sktl. § 13-1 (3) jf. (1) at dersom vilkårene er oppfylt, skal ligningsmyndighetene foreta skjønnsmessige endringer i formue eller inntekt hos den som har fått sin formue eller inntekt redusert, slik at skattegrunnlaget vil tilsvare hva skattyter ville ha blitt lignet for dersom det ikke hadde foreligget interessefellesskap. En slik endring kan selvsagt bare finne sted dersom inntekten eller formuen som tilordnes, er skattepliktig etter den øvrige skattelovgivningen.⁵⁰

Dersom det foretas en endring av inntekten etter § 13-1, kan det oppstå dobbeltbeskatning. Dette fordi det beløp som blir lagt til ett subjekts inntekt eller formue, også er beskattet hos det annet subjekt. Dersom det dreier seg om to norske skattesubjekter, må det foretas tilsvarende endringer hos den annen part. Dreier det seg derimot om ett norsk og ett utenlandsk skattesubjekt, så har de utenlandske skattemyndighetene kun plikt til å vurdere om de vil foreta tilsvarende endringer ved

⁴⁷ Zimmer (2009a) side 148.

⁴⁸ Se kapittel 2.

⁴⁹ Se kapittel 3.

⁵⁰ Gjems-Onstad (2008) side 1069.

beskatning i utlandet.⁵¹ En endring av beskatningen hos den annen part kalles *korresponderende retting*.⁵²

Selv om det foretas slik korresponderende retting, kan det tenkes at beløpet er skattepliktig på annet grunnlag. Dersom for eksempel et datterselskap i én stat har fått forhøyet sin inntekt, kan morselskapet som har fått verdiene overført til seg, likevel beskattes for korreksjonsbeløpet, fordi beløpet anses som aksjeutbytte.⁵³ Også andre endringer i skattyters ligning kan være aktuelle, som for eksempel andre fradrag.⁵⁴ Slike endringer kalles *sekundær justering*.

Den typiske virkningen ved at § 13-1 kommer til anvendelse er altså at det foretas en prisjustering og dermed en endring av inntekten og/eller formuen hos de berørte skattesubjekter. Bestemmelsen kan imidlertid også anvendes til å endre andre avtalevilkår enn pris,⁵⁵ eller til og med sette hele transaksjoner til side. Dette ble blant annet gjort i Rt.2003.536 *Storhaugen Invest*, hvor et aksjeselskaps investering i en boligeiendom som eneaksjonæren benyttet som bolig, ble tilsidesatt under henvisning til at selskapets erverv og utleie av eiendommen måtte anses som en «selskapsfremmed disposisjon».

⁵¹ Se Lignings-ABC side 641 og 1183.

⁵² Gjems-Onstad (2008) side 1065, Zimmer (2009a) side 164-165.

⁵³ Zimmer (2009a) side 164-165.

⁵⁴ Gjems-Onstad (2008) side 1065.

⁵⁵ Bullen (2010).

5 Gjennomskjæring i andre jurisdiksjoner

5.1 Innledning

I punkt 5.2 og 5.3 foretas en kort analyse av vilkår og virkninger av skattemessig gjennomskjæring etter svensk rett. Disse vil sammenlignes med den norske omgåelsesnormen. I tråd med avhandlingens tema vil tyngden ligge på virkningene. Svensk rett er valgt fordi den svenske jurisdiksjonen på mange områder er svært lik den norske. Samtidig har man valgt en ganske annerledes tilnæringsmåte til omgåelsesproblematikken enn i Norge. Mens vi i Norge i hovedsak anvender ulovfestet rett, har man i Sverige valgt å lovfeste en generalklausul om omgåelse (*kringgående*) av skattereglene i en egen *skatteflyktslag*.⁵⁶ Det hersker uenighet om det også kan sies å eksistere en ulovfestet «genomsynsmetode» som baserer beskatningen på transaksjonens «verkelige» innhold.⁵⁷ Rosander legger til grunn, etter å ha analysert en mengde kilder på området, med at det ikke eksisterer en slik «genomsynsmetode» i svensk rett.⁵⁸

Skatteflyktslagen består av fire paragrafer som angir anvendelsesområde, vilkår, virkninger og prosessuelle regler.

Anvendelsesområdet for skatteflyktslagen er begrenset til bestemte skatter. Loven gjelder kun «taxering till kommunal och statlig inkomstskatt». Begrensningen i anvendelsesområde skiller seg markert fra norsk rett, da den ulovfestede omgåelsesnormen gjelder på hele skatte- og avgiftsrettens område.⁵⁹

I punkt 5.4 vil det helt kort vises til virkningene av gjennomskjæring etter engelsk, kanadisk og australsk rett, før det foretas en sammenfatning i punkt 5.5.

⁵⁶ Lag (1995:575).

⁵⁷ Bengtsson (2010) side 753.

⁵⁸ Rosander (2007) side 59-67 og side 85.

⁵⁹ Se punkt 2.2.

5.2 Innholdet i den generelle omgåelsesklausulen

Det er skatteflyktslagen § 2 som er den egentlige generalklausulen, og den oppstiller fire kumulative vilkår for at gjennomskjæring skal kunne skje. For det første stilles krav om en vesentlig skattefordel (*väsentlig skatteförmån*). For den andre er det krav om at skattyteren har medvirket til handlingen eller handlingene (*direkt eller indirekt medverkat*). For det tredje må skattefordelen ha vært det overveiende formålet med disposisjonen (*övertvägande skälet*), og for det fjerde må disposisjonen stride mot skattelovgivningens formål (*strida mot lagstiftningens syfte*).

Generalklausulens materielle vilkår, spesielt de to siste, er ikke så helt ulike vilkårene i den norske omgåelsesnormen.⁶⁰

5.3 Virkninger av omgåelse i svensk rett

Den svenske skatteflyktslagen skiller seg fra den norske ulovfestede omgåelsesnormen ved at den i § 3 regulerer hvordan skattleggingen skal skje dersom loven kommer til anvendelse. I norsk rett regulerer både sktl. § 14-90 og § 13-1 virkningene dersom bestemmelsene kommer til anvendelse.

Skatteflyktslagen § 3 skiller mellom tre ulike situasjoner og lyder som følger:

«Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hadde företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till de ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmest till hands liggande förfarandet, skall 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, skall underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.»

⁶⁰ Se punkt 2.3.

Verken forarbeider eller lovkommentar behandler bestemmelsen særlig inngående, og gir få holdepunkter med hensyn til hvordan den skal forstås. Første og annet punktum regulerer virkningene ved to ulike situasjoner.⁶¹

Første punktum regulerer situasjonen hvor det ikke finnes noe alternativ til den valgte transaksjonen, for eksempel skattesalg hvor skattyter først selger sine aksjer for deretter å gjenerverve dem i den hensikt å realisere et fradragsberettiget tap. Dersom loven kommer til anvendelse og vilkårene er oppfylt, skal beskatningen gjennomføres som om disposisjonen ikke hadde skjedd, altså ved at man ser bort fra transaksjonen.

Annet punktum regulerer virkningene for de situasjoner hvor skattyter, med hensyn til det økonomiske resultatet av transaksjonen, har gjennomført transaksjonen via en omvei. Eksempel på en slik situasjon er såkalte lineære transaksjoner, typisk salg via et unødvendig mellomledd. Dersom vilkårene er oppfylt, beskattes transaksjonen som om skattyter hadde gjennomført transaksjonen uten å gå veien om det unødvendige mellomledet.

Dersom ingen av disse alternative grunnlagene å gjennomføre beskatningen på, kan anvendes, eller anvendelse ville ført til et urimelig resultat, finnes et tredje alternativ i siste punktum. Alternativet gir hjemmel for skjønnsmessig å anslå grunnlaget, altså inntekten eller formuen, for beskatning til et rimelig beløp. Hva som må anses rimelig skal avgjøres ut fra det konkrete faktum i saken.

Bestemmelsen er et snevert unntak som, så vidt vites, aldri har vært brukt,⁶² men som likevel anses for å ha en viktig rolle.⁶³ Det kan spørres om en slik skjønnsadgang også vært hensiktsmessig i norsk rett, da det i rettspraksis finnes eksempler på tilfeller hvor

⁶¹ Rosander (2007) side 112.

⁶² Et søk i Karnov Sverige etter eksempler på anvendelse av bestemmelsens tredje alternativ, ga ingen treff.

⁶³ Prop. 1996/97:170 side 50.

ligningsmyndighetene forsøker å gjennomføre en mest mulig riktig beskatning, men hvor beskatningen likevel slår urimelig hardt ut for skattyter.⁶⁴

Ordlyden i skatteflyktslagen § 3 tilsier at bestemmelsen kun regulerer de primære virkningene av gjennomskjæring. Imidlertid drøfter både forarbeider og teori problemstillinger ved ulike sekundære virkninger.

I forarbeidene⁶⁵ stilles det spørsmål ved om det ved rimelighetsvurderingen i tredje punktum også bør tas hensyn til medkontrahentens skattesituasjon. Det kan tenkes tilfeller hvor det vil fremstå som mest rimelig å ta hensyn til det sammenlagte skatteresultatet, og at en justering derfor bør finne sted. Det fremheves at en slik justering i alle tilfeller bør skje dersom det er en fare for at den aktuelle skattyter selv, direkte eller indirekte, kan bli utsatt for dobbeltbeskatning. Derimot bør en justering hvor man tar hensyn til medkontrahentens skatt ikke skje dersom skatten i det aktuelle tilfellet er uviss eller ligger langt frem i tid.

Rosander⁶⁶ drøfter en beslektet problemstilling, nemlig om det finnes noen mulighet for også å påvirke de skattemessige følgene for medkontrahenter på grunnlag av skatteflyktslagen. Loven inneholder ingen regel som sier noe om dette, og spørsmålet er heller ikke berørt i forarbeidene. Hun mener at den rimelige løsningen må være at hvor skatteflyktslagen anvendes på en part, så bør dette også kunne få konsekvenser for medkontrahenten. Som eksempel trekker hun frem tilfellet hvor giveren av et konsernbidrag ikke får fradrag. I et slikt tilfelle bør heller ikke mottakeren være forpliktet til å føre bidraget opp som skattepliktig inntekt. Som støtte for sitt syn viser hun til at det i teorien har vært anført at det i det motsatte tilfellet, ved beregningen av skattyters skatt, er mulig å ta hensyn til beskatningen av medkontrahenter, og la dette påvirke vurderingen av hva som vil være en rimelig virkning. Resonnementet synes å ha meget for seg. Det ville være urimelig om ligningsmyndighetene skulle ha anledning til å skattlegge to skattytere for det samme beløpet. Dette ville innebære en form for

⁶⁴ Rt.2006.1573 *Dillerud*, se punkt 6.7.3.

⁶⁵ Prop. 1980/81:17 side 32, Hagstedt (1982) side 62-63.

⁶⁶ Rosander (2007) side 105.

dobbeltbeskatning, selv om det ikke rammer samme skattesubjekt, noe skattereglene i størst mulig grad skal søke å unngå. Disse problemstillingene er også aktuelle i norsk rett, og drøftes i punkt 4.2.2 og 8.3.

Dersom skattyters ligning endres, følger det av skatteflyktslagens forarbeider⁶⁷ at det også må tas hensyn til dette ved andre forhold ved ligningen (for inneværende eller senere inntektsår), som kan påvirkes av den transaksjon som ligningsmyndighetene har skåret gjennom. Dersom andre skatter eller avgifter som er betalt blir påvirket av den endrede ligningen, så må også disse endres. Likedan kan en endring av den skattlagte inntekten få en tilbakevirkning på retten til ulike behovsprøvde ytelser. Videre må det tas hensyn til om det omklassifiserte forholdet åpner for andre fradrag eller lignende,⁶⁸ for eksempel økt konsernbidrag.

5.4 Andre måter å regulere virkningene av gjennomskjæring på – engelsk, kanadisk og australsk rett

Det er ikke gitt at svensk rett gir uttrykk for den eneste eller den mest hensiktsmessige måten å regulere virkningene på. Mange land har lovfestede omgåelsesnormer, herunder virkninger. Nedenfor gis en kort oversikt over lovregulerte virkninger i engelsk (kun lovforslag), kanadisk og australsk rett. Hensikten er å gi leseren et bredere innblikk i hvilke alternativer som finnes, før jeg går løs på analysen av virkningene av gjennomskjæring i norsk rett.

Det er ingen generell, lovfestet omgåelsesregel i engelsk rett.⁶⁹ Et lovforslag ble fremsatt på 90-tallet. Forslaget ble ikke vedtatt, men det er interessant at virkningene ble foreslått regulert på lignende måte som i den svenske skatteflyktslagen med en bestemmelse om reklassifisering til en normaltransaksjon, subsidiært en annulleringsregel:

⁶⁷ Prop. 1980/81:17 side 31.

⁶⁸ Prop. 1980/81:17 side 31, Hagstedt (1982) side 62-63.

⁶⁹ Morton (2010) side 805, Banoun (2003) side 26-39 og 337.

«a) Where a person carries out a tax driven transaction, he shall be taxed as if he had carried out the normal transaction.

b) If, because the tax driven transaction does not have any non-tax objective, there is no normal transaction then he shall be taxed as if it did not take place.»⁷⁰

Kanadisk rett⁷¹ lovfestet en generalklausul mot omgåelse i 1988. Bestemmelsen åpner for å foreta en rimelig beskatning som er nødvendig for å nøytralisere den urettmessige fordelingen som var søkt oppnådd. Bestemmelsen gir en ikke-uttømmende liste over hvordan beskatningen kan skje, som å nekte eller begrense fradragsrett, ilegge skatteplikt, allokere fradrag, inntekt eller tap til et annet skattesubjekt, reklassifisere et beløp for skatteformål eller ignorere andre skatteplikter. Lovgiver teknikken som er anvendt her, ligner det tredje alternativet i den svenske regelen.

I Australia⁷² ble gjeldende generalklausul mot omgåelse lovfestet i 1981. I tillegg finnes flere spesielle gjennomskjæringsbestemmelser. Generalklausulen åpner for å ilegge skatt og avskjære fradragsrett. Det tas utgangspunkt i sammenligninger av hva som rimeligvis kan anses for å ha blitt beskattet eller fradratt i det aktuelle ligningsåret dersom transaksjonen ikke hadde funnet sted.⁷³

5.5 Sammenfatning

Lovfesting av omgåelsesregler, herunder lovfesting av virkninger, er gjennomført på ulike måter i ulike jurisdiksjoner. Hvilken eller hvilke måter som er mest hensiktsmessige, er vanskelig å si noe konkret om uten å foreta grundige analyser av praksis i de ulike jurisdiksjonene. Generelt kan det antas at en lovfesting av både vilkår og virkninger bør utformes på en måte som er tilpasset den dynamiske utviklingen som skatteretten som rettsdisiplin er gjenstand for. Utfordringen vil være å finne en

⁷⁰ Tax Law Review Committee (1997) side 59.

⁷¹ Goyette (2010) side 171, Banoun (2003) side 55-64 og 337.

⁷² Vann (2010) side 79, Banoun (2003) side 39-55 og 337.

⁷³ Banoun (2003) side 55.

utforming som balanserer hensynene til effektivitet, forutberegnelighet, rettssikkerhet og riktig og konsekvent ligningsbehandling på en tilfredsstillende måte.

6 Primære virkninger for inntektsskatten

6.1 Problemstilling

En gjennomskjæring vil først og fremst få konsekvenser for det skattesubjekt det skjæres gjennom overfor, og for den aktuelle skatt som gjennomskjæringen retter seg mot. De fleste virkningene vil oppstå som en *direkte* følge av at det er foretatt en gjennomskjæring. Som regel vil disse virkningene inntre umiddelbart. Det er disse direkte følgene jeg sikter til når jeg i det følgende taler om primære virkninger av gjennomskjæring. Et eksempel er at en skattyter nektes å fradragføre et tap han mener han har krav på. Et annet eksempel kan være at en skattyter har regnet med å få en utsatt skatteplikt gjennom et betinget skattefradrag, men som følge av at det har skjedd en gjennomskjæring kommer beløpet til beskatning umiddelbart.

Et kjennetegn ved de primære virkningene, er at de ofte fremgår av spørsmålsstillingen i dommen. Dersom vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt, er det dermed ofte helt klart hva virkningene blir. De primære virkningene kan anses som *formålet* med gjennomskjæringen.

Primære virkninger av gjennomskjæring er tilpasset faktum i den enkelte sak, og kan dermed være svært ulike. For å forenkle fremstillingen vil de primære virkningene analyseres basert på ulike typetilfeller.⁷⁴ Typetilfellene er valgt ut i fra hvor det finnes relevant rettspraksis.

Problemstillingen i hele punkt 6 er hva den primære virkningen av gjennomskjæring vil være, eventuelt hva den må antas å være.

⁷⁴ Inndelingen er tidligere benyttet av Banoun (2003).

6.2 Salg via mellomledd – lineære transaksjonsrekker

6.2.1 Innledning

Flerleddstransaksjoner er en fellesbetegnelse lineære transaksjoner og sirkulære transaksjoner (punkt 6.3). Felles for disse typetilfellene er at det er relativt opplagt hva virkningene må bli.

Med lineære transaksjonsrekker menes transaksjoner av type A-B-C. Her er A utgangspunktet, mens C er målet med transaksjonen. B er unødvendig for å oppnå det forretningsmessige formålet med transaksjonen. Spørsmålet er om man ved ligningen kan se transaksjonene i sammenheng, og foreta beskatningen som om salget skjedde direkte fra A til C.

6.2.2 Smestad og Torkildsen

I Rt.1978.60 *Smestad* hadde Smestad blitt enig med Lillehammer kommune om salg av tomtearealer som ble skilt ut fra Smestads eiendom. Den skriftlige kjøpekontrakten ble først inngått noen måneder senere, og da med Smestads fire barn som selgere. Smestad solgte arealene til barna for den samme kjøpesum som han hadde avtalt med kommunen, ca. 1,2 millioner kroner. Dagen etter at arealene ble overdratt til barna, ble skjøte utstedt til kommunen. Barna mottok kontant betaling fra kommunen. Siden barna hadde samme inngangsverdi som utgangsverdi på arealene, hadde de ingen gevinst ved salget. Avtalen mellom Smestad og barna var at barna skulle betale kjøpesummen i avdrag over 16 til 25 år.

Ved å gjennomføre salget på denne måten sørget Smestad for at familien umiddelbart fikk rådighet over salgssummen, samtidig som gevinstbeskatningsplikten ble utsatt. Dette var mulig fordi det på den aktuelle tiden var kontantprinsippet som gjaldt for tidfesting av slike gevinster.⁷⁵

⁷⁵ Kontantprinsippet innebærer at inntekt skattlegges når pengene mottas eller krav forfaller, Zimmer (2009b) side 309. Nå gjelder kontantprinsippet kun for arbeidsinntekter og lignende, jf. sktl. § 14-3 (1). For øvrig er realisasjonsprinsippet hovedregelen for tidfesting av inntekter, jf. sktl. § 14-2 (1).

Spørsmålet var om Smestad kunne beskattes for gevinsten som ble oppnådd ved salget. Høyesterett kom til at det var grunnlag for gjennomskjæring og uttalte i den forbindelse at barna «i virkeligheten aldri hadde eid» tomten, men at de bare var skutt inn som et unødig mellomledd.⁷⁶ Høyesterett anså transaksjonsrekken som en helhet, og så bort fra det unødvendige mellomleddet.

Den primære virkningen av gjennomskjæringen var at Smestad umiddelbart ble skattlagt for gevinsten som om han hadde solgt arealene direkte til kommunen mot kontant oppgjør. Han fikk dermed ikke nyte godt av den utsatte beskatningen som han ville oppnådd dersom transaksjonen ble akseptert. Hadde disposisjonen blitt akseptert, ville beskatningen skjedd i takt med nedbetalingen fra barna. Dersom Smestad og konen skulle falle fra før det hele var nedbetalt, ville restbeløpet ikke være gjenstand for inntektsbeskatning, men inngå i arveavgiftsgrunnlaget.⁷⁷ Da eiendomsoverdragelsen til barna ikke ble akseptert, ble Smestad selv ansett som eier frem til overdragelsen til kommunen like over nyttår. Han ble dermed formuesbeskattet for tomteverdien ved årsskiftet. Virkninger for formuesskatten behandles i punkt 9.2.

Faktum i Rt.1982.789 *Torkildsen* skiller seg noe fra faktum i *Smestad*, fordi hensikten her var at mellomleddet skulle få beholde gevinsten som en gave fra Torkildsen. Ved en «gavekjøpekontrakt» ble en eiendom overdratt fra Torkildsen til et fond han hadde opprettet noen år tidligere. Kjøpesummen tilsvarte Torkildsens kostpris. Dagen etter videresolgte fondet eiendommen til Myklebust med en gevinst på vel 250.000 kroner. På grunnlag av gjennomskjæringsbetraktninger anså ligningsmyndighetene overdragelsen til fondet som et unødvendig mellomledd, og gevinstbeskattet Torkildsen.⁷⁸ I stedet for å bli ansett som et gavesalg etterfulgt av et salg, ble transaksjonene omklassifisert til salg (fra Torkildsen til Myklebust) etterfulgt av gave (fra Torkildsen til fondet).

⁷⁶ *Smestad* side 64-65.

⁷⁷ *Smestad* side 61.

⁷⁸ Saken kunne nå trolig også blitt avgjort på grunnlag av interessefelleskapsbestemmelsen i sktl. § 13-1.

Rt.1976.302 *Ragelas*, Rt.2004.1331 *Aker Maritime* og Rt.2006.1062 *A* er eksempler på andre tilfeller hvor sammenhengsbetraktninger førte til at det ble sett bort fra unødvendige mellomledd ved ligningen.

Virkingen av gjennomskjæring ved slike transaksjoner er at man ser bort fra det unødvendige mellomleddet B, og skattyter lignes som om transaksjonen var et salg direkte fra A til C.

6.3 Skattesalg – sirkulære transaksjoner

6.3.1 Innledning

Med sirkulære transaksjonsrekker menes transaksjonsrekker av typen A-B-A. Her er utgangspunktet og målet det samme.

Skattesalg er et eksempel på en typisk sirkulær transaksjon. Skattyter har aksjer eller andre kapitalobjekter som har sunket i verdi, og som dermed representerer et latent tap. Skattyter ønsker å realisere dette tapet slik at han kan få fradrag for det ved ligningen, men ønsker å beholde sin eierposisjon. For å oppnå dette selger skattyteren aksjeposten, for så nesten umiddelbart å gjennerve en tilsvarende aksjepost til samme pris. Tapet blir realisert, men eierposisjonen er videreført. Problemstillingen her er om det ved ligningen kan ses bort fra transaksjonen, med den konsekvens at skattyter nektes fradrag for tapet.

6.3.2 Kallevig

Rt.1925.472 *Kallevig* gjaldt to tilfeller av transaksjoner med aksjer. Begge aksjepostene hadde i Kallevigs eiertid sunket i verdi, slik at han solgte med tap. Det første tilfellet gjaldt aksjer i Det Utenlandske Skovindustriselskap. Kallevig kjøpte gjennom en megler ytterligere 25 aksjer i selskapet til markedspris. Fire dager senere solgte han gjennom samme megler et tilsvarende antall av sine opprinnelige aksjer til samme kurs som de nye aksjene var ervervet for. Skattesalget ble gjennomført ved å først kjøpe aksjer, deretter selge dem (motsatt rekkefølge fra eksempelet ovenfor), og er således et litt atypisk tilfelle. Forskjellen har imidlertid ingen betydning for virkningene av

gjennomskjæring. Det andre tilfellet gjaldt salg av 60 aksjer i Klaveness' bank, som han gjenervervet seks dager senere til samme pris fra de samme personene.

Kallevig krevde 47.220 kroner i fradrag for tapet ved de to salgene. Retten kom til at det ikke var foretatt noen reell realisasjon, da Kallevig ikke ved noen av salgene hadde hatt til hensikt å kvitte seg med eierposisjonen, men kun ville sikre et tapsfradrag.

Den primære virkningen var at Kallevig ble nektet fradrag for tapet. Rt.1927.386 *Bryn*, som gjaldt salg og gjenkjøp av valuta, er et annet eksempel på at skattyter ble nektet tapsfradrag ved skattesalg. I Rt.1928.495 *Finne* kom retten til motsatt resultat da skattyter ikke på salgstidspunktet hadde planer om å gjenerverve tilsvarende aksjer.

Gjennomskjæring av sirkulære transaksjoner innebærer at hele transaksjonsrekken anses som en nullitet, og man legger skatterettslig til grunn at salget aldri har skjedd. Den primære virkningen ved en slik gjennomskjæring, er at skattyter blir nektet et tapsfradrag.⁷⁹

6.4 Overføring av skatteposisjoner

6.4.1 Innledning

I skatteretten er det vanlig å snakke om *skatteposisjoner*. En skatteposisjon er en betegnelse på «en bestemt skattyters stilling etter en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt».⁸⁰ Uttrykket sier noe om hvilke rettsvirkninger som vil inntre dersom inntekt eller fradrag aktualiseres på dette tidspunktet. Skatteposisjoner er knyttet til den enkelte skattyter, og kan som hovedregel ikke overføres til andre.⁸¹ En vanlig form for omgåelsesforsøk, er overføring av en skatteposisjon ved hjelp av mer eller mindre «tomme» selskaper. Typisk er at man forsøker å overføre et fremførbart underskudd eller retten til betingede skattefritak fra ett skattesubjekt til et annet som kan utnytte det bedre.

⁷⁹ Se punkt 8.2.1.3 om sekundære virkninger for disse typetilfellene.

⁸⁰ Zimmer (2009b) side 109.

⁸¹ Zimmer (2009b) side 109.

Problemstillingen som drøftes i dette punktet, er hvilke primære virkninger som inntreder dersom det skjer en gjennomskjæring ved overføring av skatteposisjoner.

Gjennomskjæring ved overføring av skatteposisjoner ved fusjon, fisjon eller andre transaksjoner, reguleres nå av sktl. § 14-90, se kapittel 3. Tidligere avgjørelser som illustrerer virkningene av gjennomskjæring ved overføring av skatteposisjoner, har imidlertid fremdeles prinsipiell interesse og fortjener en plass i denne avhandlingen. I punkt 6.4.2 til 6.4.5 analyseres derfor enkelte viktige høyesterettsavgjørelser.

Den vanligste formen for overføring av skatteposisjoner skjer ved bruk av *underskuddsselskaper*, typisk ved fusjon. Et selskap har for eksempel betydelig underskudd som kan fremføres mot senere års overskudd etter sktl. § 14-6. Slike fremførbare underskudd kan ha betydelig verdi. Hvis selskapet ikke har utsikt til å generere overskudd i overskuelig fremtid, ønsker kanskje eierne å avslutte driften og likvidere selskapet.⁸² Men dersom selskapet likvideres, vil verdien i det fremførbare underskuddet gå tapt. Ved fusjon og fisjon gjelder kontinuitetsprinsippet⁸³, som innebærer at skatteposisjoner blir videreført, jf. sktl. § 11-7. Ved å fusjonere selskapet med et annet, kan i prinsippet det overtakende selskap nyttiggjøre seg underskuddet, dersom dette har overskudd å føre underskuddet mot. Eierne av underskuddsselskapet får da betalt for selskapet sitt (i form av aksjer i det overtakende selskap), hvilket de ikke ville fått dersom selskapet hadde blitt likvidert.

En annen mulighet er å selge alle aksjene i underskuddsselskapet til et selskap som har overskudd.⁸⁴ Ved å ordne selskapene i konsern, kan kjøperselskapet yte konsernbidrag til det overdratte selskapet. Konsernbidraget skal inntektsføres hos mottakerselskapet,

⁸² Se for eksempel asl. kapittel 16.

⁸³ Folkvord (2006) side 142: «Med skattemessig kontinuitet menes at beskatning etter en transaksjon utsettes og at mottakende subjekt overtar overdragende subjekts skatteposisjoner. ... Skattemessig kontinuitet har ... en vilkårs- og en virkningsside. Vilkåret er videreføring av skatteposisjoner, og virkningen er at det ikke utløses skatteplikt eller fradragrett.»

⁸⁴ Salg er realisasjon, jf. sktl. § 9-2, og vil utløse gevinstbeskatning (sktl. § 5-2 (2)) eller tapsfradrag (sktl. § 6-2 (1)), med mindre man er på fritaksmetodens område, jf. sktl. § 2-38. Etter eldre regler var det ikke gevinstskatt/tapsfradrag ved aksjesalg.

jf. sktl. § 10-3 (1), og kan fradragsføres hos giver, jf. sktl. § 10-2 (1). Inntekten føres mot selskapets underskudd, slik at den totale beskatningen for de to selskapene blir null. Kjøperselskapet overfører konsernbidrag frem til underskuddet er brukt opp. Deretter likvideres det overdratte selskap. På denne måten får kjøperselskapet lavere skattepliktig inntekt, noe det er villig til å betale selgeren for.

Overføring av skatteposisjoner i *overskuddsselskaper* kan også være et problem. Som regel er det tale om tomme overskuddsselskaper, altså selskaper som ikke lenger driver virksomhet og som har realisert sine realaktiva,⁸⁵ slik at selskapet bare besitter finansaktiva⁸⁶ og en latent skatteforpliktelse.⁸⁷ Slike skatteposisjoner overføres gjerne ved salg av samtlige aksjer til nye eiere. Spørsmålet her dreier seg som oftest om retten til betinget skattefritak er i behold på det overtakende selskaps hånd.

Da det i realiteten er tale om overføring av *skatteforpliktelser* i overskuddsselskap, kan det spørres hva slags interesse det overtakende selskap skulle ha i en slik ordning. Saken er ofte at man har et selskap som har betydelige latente skatteforpliktelser, og som ikke lenger kan eller ønsker å oppfylle vilkårene for utsatt skatteplikt. På den annen side har man et selskap som både ønsker og har mulighet til å oppfylle vilkårene, og som dermed kan nyttiggjøre seg denne fordel. For eieren av selskapet med den latente skatten vil det å selge selskapet til noen som kan nyttiggjøre seg skatteposisjonen, være en måte å kvitte seg med et latent skatteansvar på. Selgeren vil da normalt være villig til å selge selskapet til en lavere pris enn hva selskapets egenkapital tilsier. Kjøper vil på sin side få selskapet billigere enn hva selskapets egenkapital skulle tilsi mot å overta den latente skatteforpliktelsen.

Ligningsmyndighetene har i prinsippet to alternative angrepsvinkler for denne type transaksjoner. For det første kan ligningsmyndighetene skjære gjennom hele transaksjonen og likvidasjonslignende det eldre selskapet. Hensynet til konsekvent ligningsbehandling taler for en slik løsning. Alternativt kan retten til å utnytte

⁸⁵ For eksempel fast eiendom og løsøre, jf. Gisle m.fl. (2007) side 13.

⁸⁶ For eksempel bankinnskudd og fordringer, jf. Gisle m.fl. (2007) side 13.

⁸⁷ Banoun (2003) side 140.

skatteposisjonene bortfalle, mens transaksjonen for øvrig aksepteres etter sitt innhold. Hensynet til effektivitet og at det noen ganger kan være vanskelig å få til et fullstendig og korrekt ligningsoppgjør, taler for dette. Videre vil en slik begrensning av virkningene være mildere for skattyter.

6.4.2 Kollbjørg og Siraco

I Rt.1961.1195 *Kollbjørg* hadde Størens Radiofabrikk A/S hatt betydelige økonomiske problemer, og eierne besluttet at selskapet skulle fusjoneres med A/S Kollbjørg som de også eide. Før fusjonen ble radiofabrikkens driftsmidler og omsetningsgjenværter overdratt til et tredje selskap, slik at selskapet var tomt ved fusjonen. Ved ligningen krevde Kollbjørg fradrag i sin inntekt bl.a. for radiofabrikkens tidligere underskudd med ca. 500.000 kroner. Ligningsmyndighetene aksepterte ikke fradraget og fikk medhold i alle instanser. For å oppnå dette resultatet kunne ligningsmyndighetene velge mellom å ikke akseptere fusjonen og likvidasjonsligning Størens Radiofabrikk, eller å akseptere fusjonen som sådan, men nekte utnyttelse av skatteposisjonen. Begge alternativene innebærer at man fraviker hovedregelen om skattemessig kontinuitet ved fusjon. I *Kollbjørg* ble gjennomskjæringen begrenset til å nekte utnyttelse av underskuddet, men fusjonen for øvrig ble akseptert.

Høyesteretts begrunnelse for resultatet var at det ikke forelå noen reell fusjon ettersom det fra radiofabrikkens side ikke ble «tilført noe som hadde betydning for det sammensluttede selskaps drift eller virksomhet».⁸⁸ Førstvoterende uttalte videre:

«Det virkelige forhold ... at man ved fusjonen har søkt å overføre til A/S Kollbjørg det økonomiske tap som Størens Radiofabrikk A/S hadde lidt. ... kan ikke gi A/S Kollbjørg ... inntektsfradrag for tapet.»⁸⁹

Høyesterett la altså til grunn at en fusjon som kun medførte et negativt bidrag for det overtakende selskap, ikke kunne anses som reell. Ettersom Høyesterett begrunnet sin konklusjon med at det ikke hadde funnet sted en fusjon, ville et konsekvent resultat

⁸⁸ *Kollbjørg* side 1197, se Aarbakke (1970) s 19.

⁸⁹ *Kollbjørg* side 1197.

være å nekte å ligne selskapene som om det var ett selskap, og likvidasjonslignende Størens Radiofabrikk. I et tilfelle som det foreliggende, hvor det overdratte selskap ikke hadde noen andre eiendeler enn skatteposisjonene, fremstår likvidasjonsligning som en mer nærliggende virkningen, enn kun å nekte fradrag for underskudd. I to lagmannsrettsdommer⁹⁰ ble rett til fremføring av underskudd nektet etter salg av aksjer i tomme selskaper, hvilket underbygger at det var nektelse av overføring av underskuddet som var det sentrale, mens spørsmålet om det hadde skjedd en reell fusjon eller ikke, var mindre viktig.⁹¹ Også Banoun er kritisk til Høyesteretts begrunnelse for resultatet,⁹² blant annet fordi statens prosedyre kun gikk ut på at virksomhetsoverføring og reell verdioverføring var *kjennetegn* ved en fusjon, ikke *vilkår*.

I Rt.1963.478 *Siraco*, som gjaldt et lignende tilfelle, ga Høyesterett uttrykk for at overdragelse av virksomhet og videreføring av denne var et vilkår for at fusjonen skulle aksepteres skatterettslig. Høyesterett kommenterte imidlertid ikke at fusjonen, med unntak av underskuddsposisjonene, ble behandlet som en skattefri fusjon. At fusjonen for øvrig ble akseptert som en skattefri fusjon, taler mot å begrunne resultatet i en tolkning av fusjonsbegrepet.⁹³

Virkningen var at fradrag ble nektet, mens øvrige skattemessige konsekvenser av fusjonen ble akseptert. Virkningen fremstår som noe inkonsekvent, da man aksepterer deler av fusjonen, men ikke hele. Dette er en form for delvis gjennomskjæring, som er generelt akseptert i senere rettspraksis,⁹⁴ men det var først etter at *Kollbjørg* og *Siraco* var avsagt. Sånn sett kan dommene anses for å ha foregrepet de senere dommene på dette punkt. Resultatet kan også forsvares ut fra alminnelige fra det mer til det mindre betraktninger: Dersom ligningsmyndigheten kunne sette til side hele fusjonen og likvidasjonslignende det innfusjonerte selskapet, så må de også kunne velge å gjøre det som er mindre inngripende for skattyter, nemlig å kun nekte fradrag for

⁹⁰ Utv.1959.444 og Utv.1962.204.

⁹¹ Banoun (2003) side 133-134.

⁹² Banoun (2003) side 130-140.

⁹³ Banoun (2003) side 133.

⁹⁴ Bl.a. i Rt.1997.1580 *Zenith* og Rt.2000.1865 *Nygård*.

underskuddsposisjonene, og for øvrig akseptere fusjonen. Hensynet til skattyter kan således tilsi delvis gjennomskjæring.

Rettsvirkningen (delvis gjennomskjæring) fremgår nå av sktl. § 14-90 bokstav a (punkt 3.4), som sier at skatteposisjonen skal falle bort dersom den utgjør en fordel. At virkningen var akseptert i rettspraksis allerede før lovfestingen, fratrar ikke virkningssiden av § 14-90 sin selvstendige betydning, da bestemmelsen i tillegg til å gi klart uttrykk for lovgiverviljen, også *begrenser* virkningene for sitt anvendelsesområde. Ønsker ligningsmyndighetene andre eller mer vidtgående virkninger, må den ulovfestede normen anvendes. Dette er det anledning til så lenge vilkårene er oppfylt, se punkt 3.2.

6.4.3 Vestlandske Vassdrag

Rt.1966.1189 *Vestlandske Vassdrag* (også kalt *Bergesen*) gjaldt overføring av skatteposisjoner i et overskuddsselskap.

Vestlandske Vassdrag A/S solgte selskapets innmat, Sokndal Elektrisitetsverk, til Sokndal kommune. Salget av elektrisitetsverket ga selskapet en gevinst med betinget skattefritak på ca. 1,2 millioner kroner. For å unngå at det betingede skattefritaket skulle komme til beskatning, måtte selskapet investere beløpet i nye driftsmidler, noe aksjonærene ikke var interessert i. Etter salget av elektrisitetsverket bestod selskapets aktiva i alt det vesentlige av fordringen på kjøpesummen hos kommunen, i tillegg til selskapets rett til å kreve betinget skattefritak for salgsgevinsten. Bortsett fra dette måtte selskapet anses som «tomt».⁹⁵ Samtlige aksjer i Vestlandske Vassdrag ble overdratt til en ny aksjonær, Bergesen. Spørsmålet var om det betingede skattefritaket var i behold på selskapets hånd etter overdragelsen av alle aksjene. Ved ligningen ble gevinsten tatt til inntekt hos Vestlandske Vassdrag.

Ligningen, med tilslutning fra Høyesterett, innebar at betinget skattefritak ble nektet og at selskapet ble skattlagt umiddelbart. Høyesterett mente at på grunn av de endringer i selskapet som ble gjort i forbindelse med overdragelsen, kunne det ikke lenger være tale

⁹⁵ I likhet med *Kollbjørg* og *Siraco*.

om samme skattesubjekt selv om selskapet formelt sett fremdeles bestod. Retten påpekte at det i virkeligheten var fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefritak som ble overført, og det var dette virkelige forholdet som måtte legges til grunn ved beskatningen. Det betingede skattefritaket måtte nektes på grunnlag av de alminnelige reglene om at skatteposisjoner ikke kan overføres fra ett skattesubjekt til et annet.⁹⁶

At det ikke lenger kunne anses for dreie seg om samme skattesubjekt, tilsier at selskapet skulle anses som et nytt selskap etter aksjeoverdragelsen. I så tilfelle burde ikke gevinstene som det tidligere selskapet hadde opptjent ved salget av kraftverket, ha blitt beskattet på det «nye» selskapets hånd. At det ikke lenger dreide seg om samme skattyter, innebærer implisitt at det tidligere selskap måtte anses likvidert, og at selgerne hadde solgt skatteposisjonene og fordringen på kjøpesummen til Bergesen. En mer konsekvent løsning ville da være å likvidasjonsligne det «eldre» selskapet. Det beløp Bergesen betalte for selskapet (fordringen + skatteposisjonene), ville videre bli lignet som likvidasjonsutbytte hos aksjonærene.⁹⁷ *Vestlandske Vassdrag* er sånn sett et eksempel på at Høyesterett ikke fullt ut fulgte opp sin egen konstruksjon. I teorien er det lagt til grunn at avgjørelsen er en sak om faktisk likvidasjon/brudd i skatterettslig identitet.⁹⁸

Ved valg av angrepsvinkel og virkning var antagelig ligningsmyndighetene påvirket av *Kollbjørg* og *Siraco*, hvor virkningen var at man nektet overdragelse av skatteposisjonene (fremførbart underskudd), men for øvrig opprettholdt transaksjonen. Det kan argumenteres for at de heller burde støttet seg på aksjesalgsdommene fra 1920-tallet,⁹⁹ hvor aksjesalg ble omklassifisert til salg av selskapets innmat (for eksempel eiendom). De eldre selskapene ble ansett for å være likvidert.¹⁰⁰

⁹⁶ *Vestlandske Vassdrag* side 1192.

⁹⁷ Banoun (2003) side 143-144.

⁹⁸ Aarbakke (1987) side 422, Zimmer (red.) (2001) side 390.

⁹⁹ Rt.1927.1064 *Hannevig*, Rt.1927.1078 *Nielsen-Vigeland*.

¹⁰⁰ Rt.1927.1064 *Hannevig*, Rt.1927.1078 *Nielsen-Vigeland*, Banoun (2003) side 112-124 og note 340.

Virkingen var først og fremst at betinget skattefritak ble nektet, slik at selskapet ble skattlagt umiddelbart. Selskapet fikk ikke nyte godt av skattefritaket, mens transaksjonen ved ligningen for øvrig ble behandlet som et salg av aksjer og salgobjektet som et aksjeselskap. Dette innebar at det «nye» selskapet ble skattlagt for den gevinst som det «gamle» selskapet hadde oppebåret. Bergesen, som kjøper av selskapet ble sittende igjen med det meste av regningen; selgerne slapp unna skatteplikten samtidig som de hadde fått mer betalt for selskapet enn hva det var verdt uten skatteutsettelsen.¹⁰¹ Vi ser av dette at det er kjøperen som har risikoen for skatteforpliktelsene, slik at det er kjøperen som vil tape på at det skjer en gjennomskjæring. Det er imidlertid denne risikoen rabatten som kjøper har fått, skal kompensere for.

Høyesteretts begrunnelse, at det ikke lenger var tale om samme skattyter, taler for at en mer naturlig og konsekvent løsning ville vært å likvidasjonsligne det tomme selskapet, og behandle kjøpesummen selgerne mottok som likvidasjonsutbytte,¹⁰² slik som illustrert ovenfor. Resultatet bærer etter dette preg av at resonnementene stopper litt for tidlig, noe som viser seg ved at begrunnelse og virkninger ikke nødvendigvis korresponderte så bra som det burde gjort.¹⁰³ Det kritikkverdige ved denne avgjørelsen var at resultatet ikke hadde noen sammenheng med den begrunnelse som ble gitt for gjennomskjæringen, og ikke hva ligningen i og for seg innebar.

6.4.4 Zenith

I Rt.1997.1580 *Zenith* var problemstillingen igjen om et betinget skattefritak kunne nektes overført ved salg av samtlige aksjer i et selskap. I denne saken kom imidlertid Høyesterett til at det ikke var grunnlag for å nekte det betingede skattefritaket. Avgjørelsen er kontroversiell og ble mottatt med overraskelse i fagmiljøet. Det kontroversielle var hovedsakelig knyttet til vilkårene for gjennomskjæring og manglende problematisering av overdragelse av skatteposisjoner. Avgjørelsen er

¹⁰¹ Bergesen betalte 990.000 kroner for et selskap med 793.000 kroner i netto formue (1 413.000 kroner minus 620.000 kroner i skatt). Hvorvidt kjøper kunne kreve regress fra selger var opp til alminnelige privatrettslige regler, se Banoun (2003) side 144.

¹⁰² Banoun (2003) side 144.

¹⁰³ Se nærmere om sammenhengen mellom begrunnelse og virkning i kapittel 11.

interessant for denne avhandlingen fordi *virkningene* var en del av begrunnelsen for å unnlate gjennomskjæring.

Saken gjaldt ligningen av et eiendomsselskap, Zenith Eiendom IX AS (tidligere Grønvold Company AS). I 1988 ble aksjene i Zenith solgt fra et nederlandsk holdingselskap til Farsund Shipping AS. På tidspunktet for aksjesalget hadde Zenith finansaktiva på ca. 210 millioner kroner og to eiendommer (tomter) til en verdi av ca. 4 millioner kroner. Eiendommene innebar at selskapet ikke kunne anses for å være helt «tomt». På passivasiden hadde selskapet gjeld på ca. 18 millioner kroner og betingede skattefrie avsetninger på til sammen drøye 180 millioner.

Likvidasjon ville medføre umiddelbar beskatning av avsetningene, så eierne overdro i stedet selskapet til nye, investeringsvillige eiere som kunne utnytte avsetningene.

Ligningsmyndighetene hadde ved ligningen lagt til grunn at aksjeoverdragelsen i realiteten var et salg av skatteposisjoner. De betingede skattefritakene kom dermed til beskatning umiddelbart, mens transaksjonen i alle andre henseender ble ansett som et aksjesalg. Blant annet ble kjøperen skattlagt for aksjeutbytte.¹⁰⁴ Skattyter påpekte at de nevnte forhold, i tillegg til at det ikke hadde funnet sted noen likvidasjonsligning, innebar at ligningen var inkonsekvent. Problemstillingen var om ligningsmyndighetene kunne inntektsføre betingede skattefrie avsetninger i selskapet fordi overdragelsen av samtlige aksjer i realiteten måtte anses som et salg av skatteposisjoner.

Høyesterett kom under dissens (4-1) til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Dommen er kritisert i teorien,¹⁰⁵ hovedsakelig fordi Høyesterett tilsynelatende så bort fra utgangspunktet om at skatteposisjoner ikke kan overføres og nærmest ga uttrykk for at dette utgangspunktet ikke sto like sterkt som det gjorde da *Vestlandske Vassdrag* ble avsagt.

Førstvoterende la til grunn at det var adgang til å foreta delvis gjennomskjæring:

¹⁰⁴ *Zenith* side 1584.

¹⁰⁵ Zimmer (1998) side 195-198, Banoun (1998a) side 165-187 og (2003) side 144-156.

«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.»¹⁰⁶

Som momenter for å unnlate gjennomskjæring la flertallet vekt på at gjennomskjæring ville skape usikkerhet i rettsstilstanden fordi det ville oppstå vanskelige grensedragnings spørsmål med hensyn til når gjennomskjæring kunne foretas. Videre ble hensynet til forutberegnelighet trukket fram. Førstvoterende uttalte at «gjennomskjæring [ofte ville] medføre forstyrrelser i et finmasket regelverk» og at det ville kunne medføre «betydelige vansker [for] borgerne ... å forutse de skattemessige virkninger av ulike privatrettslige disposisjoner».¹⁰⁷ Den uklarhet som en delvis gjennomskjæring førte med seg ble altså ansett for å tale mot å foreta en gjennomskjæring.

At virkningene ble vektlagt som et argument mot gjennomskjæring, fremkommer videre i førstvoterendes drøftelse av faren for dobbeltbeskatning. Etter (de nå opphevede) reglene om betydelig aksjesalg (sktl. 1911 § 54 annet ledd), var i prinsippet også aksjeselgeren skattepliktig for avsetningene som en del av gevinsten.

Ligningsmyndighetene hadde ved ligningen av selgerne, tatt hensyn til at de betingede skattefrie avsetningene ble inntektsført hos selskapet. Førstvoterende mente at loven ikke hjemlet en slik tolkning som var lagt til grunn av ligningsmyndighetene, slik at dobbeltbeskatning likevel ikke ble avverget, og at ligningen måtte oppheves.

Førstvoterende sluttet seg imidlertid til ligningsmyndighetenes standpunkt om at en eventuell gjennomskjæring måtte få konsekvenser for gevinstbeskatningen av selgeren. At selgeren som følge av skatteavtalen med Nederland uansett ikke ble beskattet, var

¹⁰⁶ *Zenith* side 1585. Bemerkningen var en viktig klargjøring av rettsstilstanden, og er senere blitt vist til for å begrunne gjennomskjæring.

¹⁰⁷ *Zenith* side 1588.

uten betydning.¹⁰⁸ Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning talte således mot å foreta gjennomskjæring.

Spørsmålet om gevinstskatteplikt for selgende aksjonær ble rettskraftig avgjort av byretten (Utv.1997.1059) i en annen sak. Aksjene i Zenith ble overdratt fra et svensk selskap til et nederlandsk holdingselskap før de ble overdratt til Farsund Shipping. Ved ligningen ble det foretatt gjennomskjæring, og de svenske selgerne ble beskattet som om aksjene ble solgt fra Sverige til Norge. Overdragelsen til Nederland ble ansett som et unødvendig mellomledd. Begrunnelsen for dette var at de ulike skatteavtalene innebar at selgende aksjonær i Sverige kunne beskattes etter reglene om betydelig aksjesalg, mens et aksjesalg fra Nederland ville innebære skattefrihet for selgerne. Byretten opphevet ligningen da den fant at overdragelsen til Nederland hadde en selvstendig, forretningsmessig begrunnelse.

Resultatet var at ligningen ble opphevet da det ikke forelå grunnlag for gjennomskjæring. Dersom Høyesterett hadde kommet til motsatt resultat, taler uttalelsen om delvis gjennomskjæring for at retten var enig med ligningsmyndighetene i at skatteposisjonene måtte nektes videreført, mens transaksjonen for øvrig ville blitt ansett som et aksjesalg, slik som i *Vestlandske Vassdrag*. Også førstvoterendes uttalelse om at følgen av et eventuelt bortfall av retten til betingede skattefrie avsetninger ville være å ta avsetningene til inntekt for selskapet,¹⁰⁹ synes å underbygge dette. Mindretallet stemte for at ligningen skulle opprettholdes.

Da Zenith ikke var et helt «tomt» aksjeselskap, men eide to tomter, taler praktiske hensyn for å begrense gjennomskjæringen til avskjæring av skatteposisjonene og for øvrig akseptere aksjesalget.

6.4.5 ABB

Rt.1999.946 *ABB* gjaldt også gjennomskjæring ved overdragelse av skatteposisjoner. Høyesterett fastslo uttrykkelig at utgangspunktet om at skatteposisjoner ikke kunne overføres, fremdeles var gjeldende rett, hvilket var avklarende etter den usikkerhet som oppsto i kjølvannet av *Zentih*. Høyesterett kom til at det var grunnlag for gjennomskjæring. Sakens hovedspørsmål var imidlertid et annet, og saken behandles derfor nærmere i punkt 8.3.2.3.

¹⁰⁸ *Zenith* side 1588, Banoun (2003) side 155-156.

¹⁰⁹ *Zenith* side 1585.

6.4.6 Sammenfatning

I *Kollbjørg* og *Siraco*, som gjaldt overføring av skatteposisjoner i tomme underskuddsselskaper ved fusjon, ble overtakende selskap nektet å nyttiggjøre seg det underskuddet som fulgte med det overdragende selskap, ved at overtakende selskap ikke kunne føre underskuddet mot sitt eget overskudd – underskuddet falt bort og var tapt for alltid. Begrunnelsen var at det ikke hadde skjedd noen reell fusjon av de to selskapene. Det var imidlertid bare underskuddet som ble nektet fremført, slik at selskapet for øvrig ble lignet som om det hadde skjedd en fusjon. Av analysen fremgår at en mer konsekvent virkning av den begrunnelse retten la til grunn for gjennomskjæringen, ville være å likvidasjonsligne det innfusjonerte selskapet.

Vestlandske Vassdrag gjaldt overføring av betingede skattefritak i et tomt overskuddsselskap. Høyesterett godtok gjennomskjæringen under henvisning til at det ikke lenger dreide seg om samme skattesubjekt og at skatteposisjoner ikke kunne overføres. De betingede skattefritakene ble beskattet på selskapets hånd. Transaksjonen for øvrig ble behandlet som et aksjesalg. Resultatet innebar en inkonsekvens mellom begrunnelse og virkning, og en mer naturlig virkning ville ha vært å likvidasjonsligne selskapet. Andre årsaker til at man kun nektet skattefordelen var trolig at det var den man var mest opptatt av å ramme, samtidig som man ved å komme til samme resultat som i *Kollbjørg* og *Siraco*, hadde høyesterettspraksis å støtte seg til.

I *Zenith* eide selskapet to tomter i tillegg til skatteposisjonene, hvilket ble ansett tilstrekkelig for å unnlate gjennomskjæring. Resultatet er kritisert. Ved ligningen var gjennomskjæringen begrenset til å avskjære skatteposisjonene og for øvrig akseptere transaksjonen, på samme måte som i *Vestlandske Vassdrag*. Delvis gjennomskjæring synes hensiktsmessig for tilfeller som det foreliggende, hvor transaksjonen er hovedsakelig skattemotivert, men hvor skatteposisjonene ikke er selskapets eneste eiendeler.

Høyesteretts praksis viser at delvis gjennomskjæring hvor kun skatteposisjonene bortfalt, mens transaksjonen for øvrig besto ble akseptert ganske tidlig. Virkningen

følger nå av sktl. § 14-90. Praksis synes altså å ha foregrepet den løsningen som nå er lovfestet, i motsetning til hva forarbeidene synes å forutsette.¹¹⁰

Delvis gjennomskjæring, synes hensiktsmessig i de tilfellene hvor transaksjonen var hovedsakelig skattemotivert, men hvor det ikke er tale om helt tomme selskaper. Praktiske hensyn ved fremtidige ligninger tilsier dette i og med at selskapet har andre eiendeler og/eller virksomhet. Når det gjelder overdragelse av *helt tomme* selskaper, kan det argumenteres for at det vil være mer konsekvent å foreta full likvidasjonsligning av det eldre selskap, og ikke begrense gjennomskjæringen til bortfall av skatteposisjonene. Sktl. § 14-90 hjemler ikke full likvidasjonsligning, slik at ligningsmyndighetene måtte benyttet den ulovfestede omgåelsesnormen. Sondringen er neppe særlig praktisk da rettsanvenderen som regel vil velge den enkleste vei, som jo er sktl. § 14-90. For tilfeller hvor ligningsmyndighetene ønsker å oppnå virkninger som er mer vidtrekkende enn det som følger av loven, må den ulovfestede omgåelsesnormen anvendes. For eksempel kunne virkningene i *ABB* (punkt 6.4.5 og 8.3.2.3) neppe vært oppnådd ved lovfestet gjennomskjæring.

6.5 Forhøyet avskrivningsgrunnlag ved overdragelse av virksomhet

6.5.1 Innledning

Det har forekommet saker hvor skattyter har overdratt virksomhet fra et enkeltpersonforetak til et heleid aksjeselskap eller ansvarlig selskap bl.a. med den konsekvens at avskrivningsgrunnlaget på goodwill¹¹¹ ble høyere. Motivasjonen for slike transaksjoner lå i at ervervet (i motsetning til opparbeidet) goodwill tidligere kunne avskrives med 30 prosent,¹¹² samtidig som gevinst ved salg av goodwill kun skulle inntektsføres med 20 prosent årlig. Avskrivningene fikk også virkning for beregning av personinntekt for aktive deltakere, da beregningen skulle ta utgangspunkt i alminnelig inntekt hvor avskrivningene er fradratt, jf. sktl. § 12-11.

¹¹⁰ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 32, Prop. 78 L (2010-2011) side 59.

¹¹¹ Goodwill er «differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten», jf. regnskapsloven § 5-7.

¹¹² Nå kun 20 prosent, jf. sktl. § 14-43 (1) b.

I 2000-2001 avsa Høyesterett tre dommer om spørsmålet om endret ligning pga. forhøyet avskrivningsgrunnlag. To av dem, Rt.2000.772 *Paulsen* og Rt.2001.640 *Alst*, gjaldt verdsettelse av goodwill, og ble avgjort på grunnlag av lovtolkning. Ligningsmyndighetene aksepterte ikke verdsettelsen av goodwillen i disse to sakene, og nedjusterte denne skjønnsmessig med hjemmel i hhv. lignl. §§ 8-2 nr. 1 og 8-1 nr. 1 tredje punktum. Differansen ble ansett som hhv. utbytte uten rett til fradrag for godtgjørelse og som lønn.¹¹³ Ettersom både *Paulsen* og *Alst* gjaldt skjønnsmessig oppjustering etter ligningslovens regler, vil de ikke behandles ytterligere, se punkt 3.1.

Den tredje avgjørelsen Rt.2000.1865 *Nygård* ble avgjort på grunnlag av ulovfestet gjennomskjæring. Spørsmålet her er hvilken virkning gjennomskjæringen medførte.

6.5.2 Nygård

Asbjørn Nygård overdro regnskapsvirksomheten han hadde drevet som et enkeltpersonforetak, til det nystiftede Nygård Regnskapsservice DA. Selskapsdeltakerne var Nygård (95 prosent eierandel) og et aksjeselskap uten aktivitet hvor Nygård eide samtlige aksjer, Xantippe AS (5 prosent eierandel). Den samlede salgssummen var på kroner 695.000, hvorav 570.000 var betaling for goodwill. Nygård hadde tidligere betalt kroner 90.000 for goodwill, som ved overdragelsen var nedskrevet til kroner 44.100.

Ved ligningen av Nygård personlig, Nygård Regnskapsservice DA og Xantippe AS, anvendte ligningsmyndighetene den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og så bort fra den skattemessige virkning i forbindelse med selskapsdannelsen og virksomhetsoverføringen. Ligningen innebar at verdien av goodwill ble satt lik den nedskrevne verdien *før* overdragelsen av virksomheten, 44.100 kroner.

Ligningen var basert på delvis gjennomskjæring, ved at man beholdt de skattemessige verdiene etter overdragelsen, men for øvrig aksepterte virksomhetsoverdragelsen. I forbindelse med en generell uttalelse om virkninger av gjennomskjæring, la Høyesterett

¹¹³ I *Paulsen* opphevet Høyesterett ligningen fordi det syntes uklart om nemnda hadde lagt til grunn en riktig forståelse av goodwillbegrepet, samt at skjønnsgrunnlaget var mangelfullt.

til grunn at det var adgang til delvis gjennomskjæring også utenfor tilfellene med overføring av skatteposisjoner:

«Resultatet av gjennomskjæring er at ligningsmyndighetene trekker andre konsekvenser av disposisjonene enn det som normalt ville følge av skattelovgivningen. 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».¹¹⁴

Første del av uttalelsen er interessant fordi den er et sjeldent eksempel på at Høyesterett peker direkte på virkningene av gjennomskjæring, selv om det er på et generelt grunnlag og i realiteten nokså intetsigende. Siste del av sitatet er også generelt, men sikter mer direkte til det foreliggende tilfellet, ved at Høyesterett uttrykkelig aksepterte den begrensede gjennomskjæringen som ligningsmyndighetene hadde foretatt.

Høyesterett hadde tilsynelatende en annen oppfatning av det reelle forholdet enn ligningsmyndighetene. Ligningsmyndighetene aksepterte selskapsdannelsen og virksomhetsoverdragelsen, herunder at goodwillen var overdratt, men lignet ut fra uendrede avskrivningsgrunnlag. Høyesteretts uttalelser indikerer imidlertid at det skulle ses bort fra hele selskapsdannelsen og virksomhetsoverdragelsen:

«Nygård ... har ved opprettelse av et nytt selskap og påfølgende overdragelse av regnskapsvirksomheten villet oppnå betydelige skattebesparelser. ... Eierstrukturen i DA'et virker oppkonstruert, og ut fra en skatterettslig synsvinkel er det nærliggende å se det slik at *det ikke har funnet sted noe eierskifte* i forhold til regnskapsvirksomheten.»¹¹⁵ (min kursivering)

¹¹⁴ Nygård side 1870.

¹¹⁵ Nygård side 1870-1871.

Etter Høyesteretts syn var ikke goodwillen (reelt) realisert, men tilhørte fremdeles samme skattyter. Ligningsmyndighetenes og Høyesteretts syn medfører ulike virkninger. Ligningsmyndighetenes delvise gjennomskjæring ville innebære at det nye DA'et beholdt det lavere avskrivningsgrunnlaget, men at transaksjonen for øvrig ble akseptert. Høyesterett rekarakteriserte rettsforholdet til at det ikke hadde skjedd noe reelt eierskifte av virksomheten. Det er usikkert om Høyesterett mente at det burde ses bort fra selskapsdannelsen og virksomhetsoverdragelsen, eller om uttalelsen må anses som en begrunnelse for skattefordelen kunne nektes. En ligning basert på dette rekarakteriserte rettsforholdet tilsier at Nygård fremdeles skulle blitt skattlagt som eier av regnskapsvirksomheten.

I praksis innebærer ikke de ulike alternativene noen stor forskjell, da et DA ikke er et eget skattesubjekt, men at beskatningen skjer på deltakernes hender. Dersom DA'et ble ansett som eier, ville Nygård bli beskattet for 95 prosent av selskapets eiendeler, og aksjeselskapet for 5 prosent. Dersom derimot Nygård personlig ble anset for å eie virksomheten, ville 100 prosent av eiendelene beskattes hos ham.¹¹⁶

Ligningsmyndighetenes løsning kan vanskelig baseres på et rekarakterisert rettsforhold, og kan derfor være vanskeligere å begrunne. Delvis gjennomskjæring vil imidlertid være mest praktisk av hensyn til fremtidige ligninger (hensynet til effektivitet). Det vil være unødig tungvint å legge til grunn at det ikke har skjedd noen virksomhetsoverdragelse for alle fremtidige ligninger. Å begrense gjennomskjæringen til kun å ramme den del av transaksjonen de mener strider mot skattereglenes formål, kan i tilfeller som det foreliggende ha mest for seg.

Dommens resultat var at ligningen ble stadfestet, slik at det nye DA (også for skatteformål) ble ansett som eier av virksomheten, men slik at avskrivningsgrunnlagene ble videreført uten rett til oppjustering.¹¹⁷ Det er usikkert om Høyesterett var bevisst forskjellen mellom ligningsmyndighetenes vedtak og rettens begrunnelse; den kommenteres i alle fall ikke. Denne siden av dommen er interessant for spørsmålet om

¹¹⁶ Zimmer (2001) side 385.

¹¹⁷ Zimmer (2001) side 384-385 og (2010b) side 281-282.

ligningsmyndighetene er forpliktet til å rekarakterisere det rettsforhold som legges til grunn for ligningen, se kapittel 11.

6.5.3 Sammenfatning

Ligningsmyndighetene har angrepet disse tilfellene på to ulike måter. I *Paulsen* og *Alst* ble det foretatt en ren verdijustering av goodwillen. I *Nygård* benyttet ligningsmyndighetene gjennomskjæring, slik at avskrivningsverdien på goodwillen ble satt til samme verdi som før overdragelsen. Årsaken til de ulike angrepsvinklene er at goodwillen i *Nygård* var verdsatt til markedsverdi. Den primære virkningen i begge tilfellene var at kjøperselskapet fikk lavere avskrivningsgrunnlag enn hva det mente å ha krav på.

6.6 Dividendestripping – skattefritak for utbytte

6.6.1 Innledning

Uttrykket «dividendestripping» kommer av det engelske uttrykket «dividend stripping». Med dividendestripping siktes det til skattefritak på avkastning. Dividendestripping skjer typisk ved at en aksjonær forsøker å få overført midler fra sitt aksjeselskap uten å betale skatt på alminnelig utbytte eller likvidasjonsutbytte. Spørsmålet om hvilke primære virkninger som blir resultatet ved gjennomskjæring ved dividendestripping, fremgår gjerne av Høyesteretts problemstilling. Oftest vil spørsmålet være om en aksjonær kan beskattes for utbytte som er utbetalt til aksjeselskapet.

6.6.2 Kielland

I Rt.1971.264 eide Kielland en betydelig aksjeportefølje som han i 1960 overdro til et nystiftet aksjeselskap, A/S Mordan (Mordan) for ca. en million kroner. På den tiden var gevinst ved aksjesalg skattefrie.¹¹⁸ Transaksjonen ble gjennomført ved at Kielland fikk en ikke-rentebærende fordring på Mordan tilsvarende kjøpesummen, ca. en million kroner. Mordans aksjekapital på kroner 12.000, var fordelt på 6 A-aksjer som hver hadde 65 stemmer på generalforsamlingen, og 114 B-aksjer som hadde én stemme hver.

¹¹⁸ Gevinst var likevel skattepliktig dersom det var tale om salg i næring, jf. landssktl./bysktl. § 42/36, eller dersom salget ble omfattet av reglene om «selgende gruppe», jf. landssktl./bysktl § 54/46 annet ledd.

Kielland overdro deretter samtlige B-aksjer til sine tre barn og beholdt selv alle A-aksjene slik at han fremdeles hadde stemmemajoriteten.

Etter at aksjeporteføljen var solgt til Mordan, var det Mordan som oppebar utbytte på disse aksjene. Etter dagjeldende aksjonærbeskatningslov § 7, kunne utbytte utbetales skattefritt til aksjeselskaper, mens utbytte utdelt til fysiske personer var skattepliktig. Reglene var ikke så ulike dagens regler under fritaksmetoden.¹¹⁹

I de påfølgende årene ble utbytte og salgsgevinster som Mordan fikk utbetalt på aksjeporteføljen, benyttet til å betale ned fordringen til Kielland. På denne måten kunne han få ut utbytte fra sin (tidligere) aksjeportefølje uten å betale skatt på utbyttet. Til og med inntektsåret 1964 aksepterte ligningsmyndighetene ordningen, slik at Mordan ble lignet som eier av aksjeporteføljen, mottaker av utbytte og gevinster og med gjeld til Kielland. Fordringen på Mordan ble hos Kielland lignet som formue, som minket i takt med nedbetalingene.

For inntektsårene 1965 og 1966 aksepterte ikke lenger ligningsmyndighetene ordningen. Slik faktum var, kunne ligningsmyndighetene velge mellom flere gjennomskjæringsalternativer: (i) foreta full tilordning til Kielland for både innteks- og formueskatt, uavhengig av utdelt utbytte og nedbetaling; (ii) foreta full tilordning i de år det ble nedbetalt på fordringen uavhengig av hvor mye som ble nedbetalt; (iii) foreta tilordning i de år og i den utstrekning det ble nedbetalt på fordringen, (iv); tilordne Kielland *alt* utbytte som ble utdelt fra aksjeporteføljen, uavhengig av nedbetaling på fordringen; (v) omklassifisert nedbetalingene på fordringen til utbytte *fra Mordan*, uavhengig av utbytte utdelt fra aksjeporteføljen, ved å anse overdragelsen av aksjeporteføljen i utgangspunktet som vederlagsfri slik at eventuelle senere utbetalinger fra Mordan måtte anses som utbytte.

Ligningsmyndighetene formueslignet Kielland for selskapets aksjeportefølje og inntektsslignet ham for utbyttene innen rammen av nedbetalingen vedkommende år (alternativ iii). Ligningen ble opprettholdt av Høyesterett. Gjennomskjæringen gjaldt

¹¹⁹ Sktl. § 2-38.

altså kun for de år hvor Mordan betalte ned på fordringen, og ikke for år hvor det ikke ble foretatt nedbetaling. Dette innebar at aksjeoverdragelsen som sådan ikke ble akseptert i de år hvor det skjedde en nedbetaling, mens skattyterne ble beskattet i samsvar med det formelle forholdet i de år hvor det ikke skjedde noen nedbetaling. Kielland ble imidlertid kun utbyttebeskattet for det som ble nedbetalt på fordringen og ikke for det samlede utbytte som ble utbetalt til Mordan.

Det kan spørres om ligningsmyndighetenes innfallsvinkel var den mest nærliggende for å ramme det man anså som illojalt, nemlig kanaliseringen av utbyttet på aksjeporteføljen gjennom et holdingselskap i den hensikt å unngå utbytteskatt. Å tilordne Kielland eierskap var for det første problematisk all den tid han ikke var eneaksjonær i Mordan, men at hans tre barn også var aksjonærer.¹²⁰ Det kan videre spørres om det var nødvendig å endre tilordningen slik at gjennomskjæringen også fikk virkning for formuesskatten. Med hensyn til hva ligningsmyndighetene ønsket å ramme, så fremstår det som lite formålstjenlig å endre tilordningen. Det var ikke anført fra kommunens side at det var illojalt for formuesskatten å ordne sin aksjeinvestering i et holdingselskap. Videre taler det at tilordningen kun ble endret i de årene hvor det ble nedbetalt på fordringen til Kielland, for at ligningsmyndighetene ikke hadde noen innvendinger mot den delen av konstruksjonen. I tillegg ble tilordningssynspunktet kun delvis fulgt opp ved at Kielland bare ble utbyttebeskattet for den del av utbyttet som ble benyttet til nedbetaling, uavhengig av hvor mye utbytte Mordan hadde fått utdelt på aksjeporteføljen. På den annen side innebar tilordningssynspunktet at man unngikk den dobbeltbeskatningen av formue i aksjeselskaper (først på selskapets hånd, og deretter på aksjonærens hånd) som var lovens system frem til skattereformen i 1992.

Hensynet til konsekvent ligningsbehandling kan tas til inntekt for ligningsmyndighetenes tilordningssynspunkt. Argumentet mister imidlertid mye av sin vekt da tilordningssynspunktet ikke ble gjennomført konsekvent ved at han kun ble beskattet for det som ble nedbetalt, og ikke det samlede utbytte. Dersom Kielland ikke hadde blitt tilordnet eierskap til aksjeporteføljen, kan det spørres på hvilket grunnlag han da kunne utbyttebeskattes. Et godt alternativ synes å være at overdragelsen av

¹²⁰ Se punkt 9.3.2.

aksjeporteføljen til Mordan ikke kunne anses som vederlag, slik at senere nedbetalinger på fordringen ble omklassifisert til utbytte fra Mordan (alternativ v). En slik gjennomskjæring ble senere foretatt i Rt.1994.912 *Hovda*. Da Mordan også hadde andre aksjonærer (barna), taler praktiske hensyn for at gjennomskjæringen ble begrenset til en omklassifisering fra nedbetaling på fordring til utbytte. Gjennomskjæringen ville da ikke få andre virkninger for formuesskatten enn at formuesbeskatningen av fordringen bortfalt. De beste grunner taler dermed for at nedbetalingene omklassifiseres til utbytte, mens beskatningen for øvrig skjer på grunnlag av de formelle forhold.

6.6.3 Ragelas

Rt.1976.302 *Ragelas* gjaldt dividendestripping av likvidasjonsutbytte, i motsetning til *Kielland* som gjaldt alminnelig utbytte.

Aksjonærene i holdingselskapet A/S Ragelas (Ragelas) solgte i 1970 alle aksjene i Ragelas til Skips A/S Pegasus (Pegasus), som var kontrollert av de samme aksjonærene. Aksjesalget medførte ikke skattepliktig gevinst. Vederlaget for aksjene i Ragelas var en fordring på Pegasus. Pegasus likviderte deretter Ragelas, slik at selskapsformuen i Ragelas ble overført til Pegasus. Etter de dagjeldende regler kunne et aksjeselskap motta likvidasjonsutbytte skattefritt, noe personlige aksjonærer ikke kunne, jf. aksjonærbeskatningsloven § 7.¹²¹

Aksjeoverdragelsen ble ansett som et ledd i en på forhånd fastsatt plan for å likvidere Ragelas, og at det derfor var aksjonærene som reelt sett foretok likvidasjonen av Ragelas gjennom sitt eget selskap Pegasus. Ligningsnemnda skar gjennom den formen som var valgt, og etterlignet aksjonærene i Ragelas for likvidasjonsutbyttet. Ligningen ble opprettholdt av Høyesterett.

Virkningen var at de aksjonærene som hadde solgt aksjene i Ragelas til Pegasus, ble beskattet som om det var de selv som hadde foretatt likvidasjonen. Gjennomskjæringen var basert på et tilordningssynspunkt, ved at aksjonærene personlig ble beskattet for likvidasjonsutbyttet som ble utbetalt til Pegasus. Hele kjøpesummen ble ansett

¹²¹ Sml. sktl. § 2-38.

innvunnet, og ikke bare det beløp som faktisk var utbetalt. Begrunnelsen for dette var at aksjonærene ble ansett å ha et slikt herredømme over Pegasus at de i realiteten kunne få pengene utbetalt akkurat når det passet dem.

Resultatet skiller seg fra resultatet i *Kielland*, da Kielland kun ble utbyttebeskattet for det som faktisk ble nedbetalt på fordringen, og ikke for det samlede utbytte som ble utdelt på aksjeporteføljen. Kielland må, med sine A-aksjer, ha hatt like stort herredømme over Mordan som familien Astrup hadde over Pegasus, med den konsekvens at også Kielland skulle kunne få utbetalt det resterende utbyttet fra aksjeporteføljen når det måtte passe ham. Resultatet i *Ragelas* viser således at ligningsmyndighetene kunne gått lenger i *Kielland* enn de gjorde.

I *Ragelas* ble de to transaksjonene sett i sammenheng i forhold til reglene om beskatning av likvidasjonsutbytte, og har således en parallell til tilfellene om salg via mellomledd (punkt 6.2). Høyesterett la til grunn at det var aksjonærene selv som likviderte selskapet, og det faktum at likvidasjonen var foretatt i to trinn, fikk ingen betydning for skattleggingen.¹²² Resultatet viser hvordan ligningsmyndighetene ser bort fra en transaksjon og slår sammen to transaksjoner slik at de skatterettslige konsekvensene blir annerledes enn skattyter opprinnelig hadde forestilt seg eller forsøkt å få til.

6.6.4 Hovda

I Rt.1994.912 *Hovda* var spørsmålet om vederlag for aksjesalg til et heleid selskap kunne beskattes som utbytte fra kjøperselskapet.

Brødrene Hovda solgte aksjer i ett selskap (SMV) til et annet selskap (SMI) som de selv eide 100 prosent av aksjene i. Salgssummen var 800.000 kroner. Heller ikke her medførte salget skattepliktig gevinst.¹²³ Kjøpesummen ble utbetalt med en halvpart i 1986 og en halvpart i 1987. Ved ligningen så ligningsmyndighetene bort fra brødrenes aksjesalg, slik at utbetalingene fra SMI ble ansett som vederlagsfrie. Brødrene ble

¹²² Banoun (2003) side 339.

¹²³ *Hovda* side 915.

dermed skattlagt for aksjeutbytte med 200.000 kroner hver for hvert av de to årene. Samtlige rettsinstanser opprettholdt vedtaket.

Både Høyesteretts spørsmålsstilling og konklusjon er i dommen formulert som et alminnelig lovtolkningsspørsmål.¹²⁴ Det fremgår imidlertid klart av domspremissene at *Hovda* er en dom avsagt på grunnlag av omgåelsesbetraktninger og den ulovfestede omgåelsesnormen.¹²⁵

Høyesterett benyttet den ulovfestede omgåelsesnormen for å slå fast at vilkårene i aksjeskatteloven § 3 (nå sktl. § 10-11 (2)) var oppfylt, altså at salgssummen kunne anses som vederlagsfri overføring.¹²⁶ Bakgrunnen for standpunktet var at brødrene *Hovda*, som eide samtlige aksjer i SMI, også etter salget hadde i behold både økonomisk interesse og rettslig rådighet over aksjene. Salget innebar derfor ingen reell oppofrelse fra brødrenes side. Fordi man så bort fra vederlaget i form av de aksjene som brødrene fremdeles eide via sitt eierskap i SMI, måtte salgssummen dermed anses som en vederlagsfri overføring fra SMI som var skattepliktig som utbytte.

Virkingen av gjennomskjæringen i denne saken var altså at brødrenes ytelse i form av aksjene ikke ble ansett som vederlag, og at salgssummen dermed ble omklassifisert til utbytte.

Virkningene skiller seg fra resultatet i både *Kielland* og *Ragelas*. I *Kielland* ble selgeren tilordnet eierskap for de solgte aksjene i de år hvor det ble betalt ned på fordringen som utgjorde salgssummen, og nedbetalingene ble omklassifisert til utbytte. Som nevnt i punkt 6.6.2, kunne imidlertid tilsvarende resultat som i *Hovda* vært vel så nærliggende i *Kielland*, ved at nedbetalingene på fordringen ble ansett som utbytte fra Mordan.

At virkningene i *Hovda* skiller seg fra virkningene i *Ragelas* er en konsekvens av at det rekarakteriserte rettsforhold som ble lagt til grunn for ligningene, var forskjellig. I

¹²⁴ *Hovda* side 916-917, Banoun (2003) side 212.

¹²⁵ *Hovda* side 916.

¹²⁶ Banoun (2003) side 216.

Ragelas ble det lagt til grunn at selgerne selv hadde likvidert *Ragelas* og ble således tilordnet det samlede utbytte, selv om ikke alt var overført til aksjonærene fra Pegasus. I *Hovda* ble det lagt til grunn at aksjeoverdragelsen ikke kunne anses som vederlag, og utbetalingene måtte således anses som utbytte fra kjøperselskapet.

6.6.5 Skau og Gundersen

Rt.1995.638 *Skau og Gundersen* dreide seg i likhet med *Hovda* om spørsmålet om to aksjonærer kunne utbyttebeskattes for vederlag de mottok for salg av sine aksjer til et holdingselskap hvor de selv eide alle aksjene. Høyesterett opphevet ligningen, men avgjørelsen er likevel interessant fordi *virkningene*, nemlig dobbeltbeskatning,¹²⁷ var en del av begrunnelsen for å unnlate gjennomskjæring.

Skau og Gundersen eide ca. 50 % hver av aksjene i Møbelsenteret AS. I 1987 opprettet aksjonærene et holdingselskap, SG Holding, som skulle overta samtlige aksjer i Møbelsenteret AS. Kjøpesummen var ca. 3,5 millioner kroner. Holdingselskapet tok opp et banklån for å finansiere kjøpet, og utbetalte pengene til Skau og Gundersen. Møbelsenteret AS ble så fisjonert i et driftsselskap og et eiendomsselskap. Det var videre avtalt at Skau skulle overta eiendomsselskapet mens Gundersen skulle overta driftsselskapet. Dette ble gjennomført ved at SG Holding ble fisjonert i to holdingselskaper, ett som eide aksjene i eiendomsselskapet og som var kontrollert av Skau, og ett som eide aksjene i driftsselskapet, som var kontrollert av Gundersen.

De to holdingselskapene mottok i årene etter 1988 konsernbidrag fra datterselskapene, noe som gjorde det mulig å innfri banklånet etter aksjekjøpet. Konsernbidragene ble beskattet hos holdingselskapene på vanlig måte.

Ligningskontoret, med tilslutning fra ligningsnemnda, byretten og lagmannsretten, la til grunn at det i skatterettslig forstand ikke hadde skjedd noen avhendelse av aksjene i Møbelsenteret, slik at utbetalingene på ca. 3,5 millioner, på samme måte som i *Hovda*, i

¹²⁷ Den dobbeltbeskatning Høyesterett sikter til, var basert på en feilaktig oppfatning av konsernbidragsreglene, slik at det i realiteten ikke ville bli tale om dobbeltbeskatning. Saken er likevel et godt eksempel på at virkningene var en del av begrunnelsen for å unnlate gjennomskjæring.

realiteten måtte anses som en vederlagsfri overføring av verdier fra Møbelsenteret til skattyterne.¹²⁸ Overligningsnemnda kom til samme resultat, men tilsynelatende på et annet grunnlag.¹²⁹ Overligningsnemnda anså nemlig *konsernbidragene* fra datterselskapene til holdingselskapene for å være en vederlagsfri overføring av verdier direkte fra Møbelsenteret til Skau og Gundersen. Overligningsnemndas syn harmonerer dårlig med det som ble lagt til grunn i *Hovda*, og da skattyterne ble beskattet for hele salgssummen i året for utbetalingen, fremstår beskatningen som inkonsekvent. Denne inkonsekvens var også grunnlag for skattyternes subsidiære anførsel for Høyesterett. Det er tilsynelatende ingen god begrunnelse for hvorfor man skulle legge til grunn et annet rekarakterisert rettsforhold i *Skau og Gundersen* enn i *Hovda*. Dersom overligningsnemndas syn skulle legges til grunn for skattleggingen, så måtte dette medføre at ikke hele salgssummen kunne skattlegges som utbytte i utbetalingsåret, men at utbytteskatten måtte beregnes suksessivt i takt med konsernbidragene.¹³⁰

Høyesterett sluttet seg til overligningsnemndas syn, men kom til at vilkårene for gjennomskjæring ikke var oppfylt. Av denne grunn tok Høyesterett heller ikke direkte stilling til skattyternes subsidiære påstand om hva som ville være riktig skattlegging basert på dette grunnlaget.¹³¹

Høyesterett la vekt på både at opprettelsen av SG Holding var reelt og forretningsmessig begrunnet, samt at utbetalingen til skattyterne ikke kunne anses som en utbetaling av «ubeskattede midler». Dette fordi konsernbidragene som finansierte lånet, var blitt beskattet på holdingselskapets hånd på vanlig måte. Dersom midlene i tillegg skulle utbyttebeskattes, mente Høyesterett at dette ville innebære en dobbeltbeskatning. Formuleringen er litt pussig da utbytte ikke er «ubeskattede midler», men en «vederlagsfri overføring» som jo er noe ganske annet. Retten kommenterer heller ikke at den beskatning av konsernbidrag på holdingselskapenes hånd som retten taler om, korresponderer med et tilsvarende fradrag på datterselskapenes hånd.

¹²⁸ Utv.1993.677 (lagmannsretten).

¹²⁹ *Skau og Gundersen* side 641.

¹³⁰ *Skau og Gundersen* side 640.

¹³¹ Zimmer (2010b) side 281.

Konsernbidragsreglene innebærer et skifte av skattesubjekt, men ikke til en økt beskatning når man ser konsernet under ett.¹³² At Høyesterett ikke var oppmerksom på dette, fremkommer ved at retten sa seg enig med overligningsnemnda i at dersom gjennomskjæring ble foretatt slik at konsernbidragene ble ansett som utbytte, måtte det også få konsekvenser for ligningen av holdingselskapene.

Det er her interessant å se hvordan Høyesterett har vektlagt virkningene ved vurderingen av om det skulle foretas gjennomskjæring eller ikke, selv om virkningene som ble vurdert, strengt tatt ikke var riktige. Virkningen (dobbelbeskatning) var således en del av begrunnelsen for å unnlate gjennomskjæring.

Resultatet i denne saken var altså at ligningen ble opphevet, og Skau og Gundersen ble ikke skattlagt for utbetalingen. Dommen er kritisert, hovedsakelig fordi vurderingen av vilkårene for gjennomskjæring i de knappe premissene ikke samsvarte med tidligere praksis som for eksempel i *Kielland* og *Hovda*, hvilket førte til at resultatet ble feil.¹³³

6.6.6 Sammenfatning

I motsetning til de øvrige typetilfellene som har vært behandlet så langt i kapittelet, så fremgår det av analysen av dividendestripping-tilfellene, at de primære virkningene varierer mellom dommene. «Hovedvirkningen» er lik for alle tilfellene, nemlig at alle skattyterne ble utbyttebeskattet. Ser vi litt nærmere på de tre dommene hvor gjennomskjæring ble foretatt, ser vi at virkningene likevel egentlig har vært nokså ulike:

I *Kielland* ble skattyter tilordnet eierskap for de aksjene han hadde solgt, men bare i de årene hvor kjøperselskapet faktisk betalte ned på fordringen. Utbytteskatten ble basert på det beløp som ble nedbetalt på fordringen, og ikke på de beløp som faktisk var utdelt på aksjene. Tilordningen fikk i tillegg betydning for formuesskatten i de aktuelle årene.

I *Ragelas* ble selgerne ansett for selv å ha likvidert selskapet. Selgerne ble dermed

¹³² Banoun (2003) side 221, Zimmer (2010b) side 287.

¹³³ Zimmer (1996) side 170-172, Banoun (2003) side 216-222.

tilordnet og skattlagt for hele likvidasjonsutbyttet som var utbetalt til Pegasus, til tross for at de ikke hadde fått utbetalt et beløp tilsvarende hele likvidasjonsutbyttet. At hele beløpet ble ansett innvunnet var en konsekvens av at selgerne ble beskattet for utbytte fra *Ragelas* og ikke fra Pegasus.

Rekarakteriseringen av rettforholdet (og dermed også virkningen) i *Hovda* skilte seg fra rekarakteriseringen i *Ragelas*, ved at brødrenes aksjesalg ikke kunne anses som vederlag, med den følge at utbetalingene ble ansett som løpende utbytte fra kjøperselskapet. Tilsvarende rekarakterisering som i *Hovda* ble lagt til grunn av ligningsnemnda i *Skau og Gundersen*. Analysen ovenfor viser at denne rekarakteriseringen synes å ha mer for seg enn den som ble lagt til grunn av overligningsnemnda (og tilsynelatende også Høyesterett).

Etter dette er det tilsynelatende nokså varierende hva som blir den primære virkningen av en gjennomskjæring ved dividendestripping. I motsetning til ved andre typetilfeller av saker, så fremgår det ikke klart ut fra rettspraksis hvordan ligningen skal gjennomføres. Det fremgår imidlertid av analysen ovenfor at de ulike virkningene i *Ragelas* og *Hovda* hovedsak er en konsekvens av at faktum, og dermed også det rekarakteriserte forhold som ble lagt til grunn for ligningen, var forskjellig. De ulike virkningene i *Kielland* og *Ragelas* er imidlertid vanskelig å harmonisere. I begge tilfellene ble selgende aksjonær ansett som reell eier. Likevel ble aksjonærene i *Ragelas* beskattet for hele likvidasjonsutbyttet umiddelbart, mens *Kielland* ikke ble beskattet for det samlede utbytte som var utdelt på aksjeporteføljen i de aktuelle år. Som det fremgår av analysen ovenfor, kunne det i *Kielland* vært vel så nærliggende rekarakterisere forholdet på tilsvarende måte som i *Hovda*. På den måten ville også de ulike virkningene i hhv. *Kielland* og *Ragelas* lettere la seg forklare.

6.7 Tilpasning til delingsmodellen for å unngå personinntekt

6.7.1 Innledning

Delingsreglene innebar at dersom en deltaker som aktivt deltok i driften av selskapet, alene eller sammen med andre aktive deltakere, direkte eller indirekte eide minst to

tredjedeler av selskapet, eller direkte eller indirekte hadde krav på minst to tredjedeler av selskapets overskudd, herunder deltakerens godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet, skulle det fastsettes en personinntekt av selskapets overskudd. En selskapsandel som var eid av en nærstående til en aktiv deltager, ble likestilt med en del eid av den aktive selv. Delingsreglene gjaldt både for deltakerlignede selskaper og for aksjeselskaper. Personinntektsdelen ble tilordnet de aktive deltakerne.

Delingsmodellen ble avviklet med virkning for innteltsåret 2006. Modellens klart avgrensede anvendelsesområde førte til en rekke tilpasninger i forsøk på å unngå at selskapet ble delingspliktig. Det er således flere interessante omgåelsesdommer om temaet. Problemstillingene er ikke lenger like relevante, men fortjener likevel en plass i en avhandling om virkninger av gjennomskjæring.

6.7.2 Wisth og Finnøy og Essem

I Rt.1998.1764 *Wisth og Finnøy* drev to tannleger felles praksis i aksjeselskaps form, og eide en halvpart hver i selskapet. Selskapet ble fisjonert, og aksjonærene eide 50 prosent hvert i hvert av de to nye selskapene. Tannlegene arbeidet deretter i hvert sitt selskap. Fordelingen av aksjene medførte at selskapene ikke ble delingspliktige.

Ligningsmyndighetene fastsatte personinntekt etter sktl. 1911 § 58 første ledd jf. tredje ledd for den aktive deltakeren i hvert av de to selskapene. Selve fisjonen var utvilsomt bedriftsøkonomisk begrunnet, men det ble antatt at aksjonærstrukturen i de to selskapene ikke hadde annet formål enn å slippe skatt på personinntekt. Det var altså aksjonærstrukturen som ble rammet av gjennomskjæringen, og ikke fisjonen. Høyesterett sluttet seg til så vel begrunnelsen som resultatet.

Rt.1998.1771 *Essem* har store likhetstrekk med *Wisth og Finnøy*, da også *Essem* gjaldt krysseie av aksjer med den konsekvens at selskapene ikke ble delingspliktige.¹³⁴ To ingeniører, Milch og Jensen, drev sin virksomhet i hvert sitt heleide aksjeselskap, *Essem* og *Seco*. Det ble inngått en avtale om samarbeid mellom de nevnte selskaper.

¹³⁴ Tilsvarende i Rt.2007.209 *Hex*.

Som en del av avtalen skulle 35 prosent av aksjene i Essem overføres til Jensen, mens 35 prosent av aksjene i Seco skulle overføres til Milch.

Ved ligningen fastsatte Bergens ligningsnemnd personinntekt for Milch etter sktl. 1911 § 58 første ledd jf. tredje ledd, da man ikke kunne se noe annet formål ved transaksjonen enn omgåelse av skatteloven, og at det dermed var grunnlag for gjennomskjæring.

Ligningen ble opprettholdt av Høyesterett som uttalte at ved «kryssbytte som i vår sak, må imidlertid de to transaksjonene ses i sammenheng og vurderes ut fra de virkninger avtalen slik den foreligger, må antas å få. ... Aksjebytteavtalen opphever i realiteten på det nærmeste de normale virkninger som salg av 35 % av aksjene i et selskap medfører...»¹³⁵

Virkingen av gjennomskjæringen i begge avgjørelsene var dermed at skattyterne ble skattlagt for personinntekt som om skattyterne var eneksjonærer i det selskapet de var aktive i.

6.7.3 Dillerud

Rt.2006.1573 *Dillerud* gjaldt også tilpasning til delingsreglene. Faktum skiller seg imidlertid en del fra de øvrige sakene, og *Dillerud* ble avgjort på grunnlag av sktl. § 13-1 om interessefellesskap. Til tross for dette fortjener avgjørelsen en plass i en avhandling om virkninger av gjennomskjæring, ikke minst fordi den er en avgjørelse om virkningene. Den primære virkingen her er interessant fordi gjennomskjæringen fikk virkning for andre skatteregler. Det var først og fremst et spørsmål om Dillerud skulle tilordnes tvangslønn for vederlagsfritt arbeid i selskapet, og dernest om denne lønnen innebar at han hadde krav på mer enn to tredjedeler av selskapets total overskudd, og dermed ble delingspliktig. Avgjørelsen belyser også flere meget interessante sekundære virkninger, herunder virkninger for andre skattesubjekter. Av hensyn til sammenhengen i analysen, behandles også de sekundære virkningene her.¹³⁶

¹³⁵ *Essem* side 1777-1778.

¹³⁶ Se punkt 8.3.4.

I Fornebuklinikken ANS var det tre deltagere. Erik Dillerud og hans hustru Britta Tryse Dillerud eide 33 prosent hver, mens svigerinnen Carin Tryse eide 34 prosent. Selskapets overskudd på vel 1,3 millioner kroner i 2001 skulle deles mellom deltagerne i samsvar med eierbrøken, dvs. med ca. 442.000 på hver av Erik og Britta Dillerud, og ca. 456.000 på Carin Tryse. Etter denne fordelingen var ikke selskapet delingspliktig, fordi Erik Dillerud, som den aktive deltaker, sammen med ektefellen ikke hadde krav på mer enn to tredjedeler av selskapets overskudd.

Problemet var at Erik Dillerud hadde arbeidet 16 dager i klinikken uten vederlag. Med hjemmel i sktl. § 13-1 kom ligningsmyndighetene til at det skulle beregnes en inntekt av dette arbeidet på 200.000 kroner. Det fulgte dermed av sktl. § 12-2 bokstav f at det skulle beregnes personinntekt hos Erik Dillerud. Godtgjørelsen reduserte i henhold til selskapsloven § 2-26 første ledd jf. § 2-25 første ledd annet punktum det overskudd som skulle fordeles mellom deltakerne til vel 1,1 millioner kroner.

Denne nye fordelingen medførte at Dillerud og ektefellen til sammen mottok mer enn to tredjedeler av selskapets overskudd, og vilkårene for deling etter dagjeldende skattelov § 12-11 første ledd bokstav b var dermed oppfylt. Ligningsmyndighetene la til grunn at det skulle beregnes personinntekt i selskapet. Den ble beregnet til 1 155.952 kroner, og etter dagjeldende skattelov § 12-14 ble Erik Dillerud skattlagt for personinntekten som den aktive deltaker i selskapet.¹³⁷ Ligningen for hustruen og svigerinnen ble endret, slik at deres inntekt og dermed skatt ble tilsvarende lavere.¹³⁸

Hovedspørsmålet i saken var om det var grunnlag for gjennomskjæring etter sktl. § 13-1 i et tilfelle der en deltaker i et ansvarlig selskap hadde arbeidet for selskapet uten arbeidsgodtgjørelse, og hva som i tilfellet vil være virkningene av en slik gjennomskjæring i forhold til delingsreglene som gjaldt på tidspunktet. Retten måtte dermed ta stilling til om det skattemessig kunne beregnes en arbeidsgodtgjørelse

¹³⁷ I tillegg ble Erik Dillerud ilagt 30 prosent tilleggsskatt som ble fastsatt på grunnlag av hele den beregnede personinntekten på ca. 1,1 million, og ikke bare av de 200.000 som ble ansett som arbeidsgodtgjørelse.

¹³⁸ Se også punkt 8.3.4.

(tvangslønn) for en deltaker i et ansvarlig selskap, når det selskapsrettslig ikke skulle betales noen slik godtgjørelse all den tid deltakeren faktisk ikke hadde krevet lønn etter selskapsloven § 2-26.

Høyesterett slo først fast at sktl. § 13-1 kunne anvendes på fordeling av overskudd i ansvarlige selskaper og på fastsettelse av arbeidsinntekt. Videre slo retten fast at bestemmelsen ga grunnlag for å konstruere en inntektsstrøm som privatrettslig ikke er der.¹³⁹

Ligningsmyndighetene har gått bort fra å ilegge tvangslønn. Det nye systemet for skattlegging av inntekter fra selskaper er mindre egnet til utnyttelse, da skjermingsmetoden er utformet på en slik måte at det vil ha liten betydning for den samlede skattebelastningen når utdeling skjer, eller om den skjer i form av utbytte eller lønn. SKD uttaler at «tilsidesettelse ved bruk av sktl. § 13-1, i sammenheng med de ordinære beskatningsregler for arbeidsinntekt, normalt likevel ikke skal anvendes for aksjeeiere og deltakere som er aktive i egne selskaper for å fastsette økt arbeidsinntekt.» Og videre: «Det skal altså være stor grad av valgfrihet for arbeidende eiere i forhold til om de vil ta ut arbeidsvederlag fra selskapet. Direktoratet legger til grunn at denne valgfriheten innebærer å ikke måtte ta ut slikt vederlag i det hele tatt, eller velge størrelsen på arbeidsvederlaget. Det er også tillatt å ta ut overskudd som utbytte/utdeling istedenfor lønn/arbeidsgodtgjørelse uten at skatteetaten omklassifiserer til arbeidsinntekt.» SKD holder fremdeles døren for gjennomskjæring åpen blant annet i tilfeller av illojalitet og earn-out.¹⁴⁰

Virkningene av denne gjennomskjæringen var svært omfattende. Den primære virkningen var at Erik Dillerud, som den eneste aktive deltakeren i selskapet fikk en økning i skattebyrden ved at han ble tilordnet lønnsinntekt.

Et annet resultat av denne omklassifiseringen var at inntektsfordelingen fra selskapet ble en annen ved ligningen enn ved den selskapsrettslige fordelingen. Høyesterett diskuterte ikke den sekundære virkningen uttrykkelig, bortsett fra konstateringen av at alminnelig inntekt for hustruen og svigerinnen ble redusert som følge av at Dillerud ble tilordnet de 200.000 kronene. Førstvoterende nøyer seg med noen generelle formuleringer om at gjennomskjæringen gjelder «skattevurderinga utan at dette grip inn

¹³⁹ *Dillerud* avsnitt 42, Zimmer (2007) side 361.

¹⁴⁰ Utv.2009.1284. Jf. også Lignings-ABC 2010-11 side 1172 pkt. 4.5 og side 1184 pkt. 7.6.

i dei privatrettslege tilhøva» og at dette «er ikkje noko anna ... enn det som elles skjer ved gjennomskjering».¹⁴¹

Høyesterett kunne med fordel gått grundigere inn på dette punktet. Retten sier ingenting om den mente måtte være sammenhengen mellom den inntektsfordelingen som ble lagt til grunn skattemessig og den som ble lagt til grunn selskapsrettslig. I dette tilfellet hadde svigerinnen faktisk fortsatt fått utdelt ca. 456.000 kroner, selv om hun som en følge av endringsligningen bare ble skattlagt for ca. 388.000 kroner. Differansen mellom den faktiske utbetalingen og det som ble lagt til grunn ved endringsligningen ble ikke tilbakeført til Erik Dillerud, noe jeg heller ikke kan se at svigerinnen hadde noen privatrettslig plikt til. Dersom dette skal «gå opp», kan man alternativt se det slik at Erik Dillerud i realiteten har tatt ut lønn som han skattlegges for, for så å ha gitt en del av dette som gave til kona og svigerinnen. Av saksforholdet fremgår selvsagt ikke noen slik konkret gavetransaksjon, men det er ikke helt utenkelig at man kan se situasjonen slik at Erik Dillerud, ved ikke å kreve arbeidsgodtgjørelsen, i praksis ga en gave til de to andre deltakerne.¹⁴²

Hovedtema i saken var at Dillerud mente at det i høyden kunne bli tale om å omklassifisere 200.000 kroner av det overskuddet han hadde fått utbetalt til arbeidsinntekt, uten å redusere overskuddet. Ved at personinntekten ble begrenset til kroner 200.000, ville man få skattlagt den delen av utbetalingen som var vederlag for arbeidsinnsats i selskapet, men uten at selskapet ble delingspliktig og utløse personinntekt for hele beløpet på 1 155.952 kroner. Høyesterett uttalte at et slikt resultat ville innebære at det i realiteten ble ulikt utbytte på de tre eierne i forhold til eierbrøken, noe som ville være en meget spesiell ordning som retten ikke kunne finne grunnlag for.¹⁴³ At den alternative ordningen (se ovenfor) med at Dillerud skulle ta ut arbeidsgodtgjørelse for så å «gi» en del av denne til sin kone og svigerinne må anses enda mer spesiell, kommenteres ikke. Høyesterett uttalte videre at gjennomskjering nettopp innebærer at inngåtte avtaler blir gjennomskåret ved skattevurderingen uten at

¹⁴¹ *Dillerud* avsnitt 52.

¹⁴² Zimmer (2007) side 363.

¹⁴³ *Dillerud* avsnitt 40.

dette griper inn i de privatrettslige forholdene. Erik Dillerud kunne ikke komme i en annen og bedre stilling enn hva som ville ha vært situasjonen dersom han hadde oppgitt 200.000 kroner som arbeidsinntekt på selvangivelsen. Om delingsreglene ikke kom til anvendelse ved en gjennomskjæring som i dette tilfellet, ville det innebære at hensynene bak § 13-1 ikke ble ivaretatt,¹⁴⁴ et argument som i og for seg har mye for seg. Imidlertid fører dette resonnementet til også at skattyteren i dette tilfellet ble skattlagt for betydelig mer enn det han faktisk hadde fått utdelt.

Som det fremgår av Høyesteretts argumentasjon, så ville man, dersom ligningen ikke hadde blitt gjennomført på den måten som retten la til grunn, kommet utenom delingsreglene og på den måten fått en lavere skattebelastning enn den man skulle hatt dersom Dillerud hadde tatt ut lønn. Saken illustrerer imidlertid hvor hardt gjennomskjæring kan slå ut, og hvor vanskelig det er å gjennomskjære på en måte som kan virke rettferdig overfor skattyter. Ekteparet Dillerud ble skattlagt som om de totalt sett mottok ca. 950.000 kroner i stedet for ca. 885.000 kroner som de rent faktisk hadde mottatt. På den annen side ble svigerinnen skattlagt for ca. 385.000 kroner i stedet for de ca. 450.000 kroner som hun i realiteten hadde mottatt. Ekteparet ble altså skattlagt for overskudd som svigerinnen fikk.

Det samlede resultat i denne saken må kunne sies å være svært inngripende: For en ekstra inntekt på ca. 131.000 kroner,¹⁴⁵ fikk Dillerud en ekstra skattebelastning inklusive tilleggs-skatten på ca. 6-700.000 kroner. I saken ser det ut som om denne samlede effekten ikke har hatt betydning for vurderingen. Synspunktet må vel være at en god del av dette beløpet skulle vært utløst ved ordinær ligning dersom alle

¹⁴⁴ *Dillerud*, avsnitt 52.

¹⁴⁵ Erik Dillerud fikk ved tilordningen av 200.000 kroner som arbeidsinntekt, i prinsippet kun en økt inntekt på ca. 131.000 kroner. Dette fordi han i utgangspunktet fikk utdelt en andel av selskapets overskudd som utgjorde 442.734 kroner. Ligningsmyndighetenes omklassifisering av 200.000 til arbeidsinntekt, reduserte selskapets samlede overskudd slik at Erik Dilleruds andel av overskuddet ble redusert til 376.733 kroner. Summen av lønn og andel overskudd etter ligningsendringen var $200.000 + 376.733 = 576.733$ kroner. Differansen mellom det han ble tilordnet ved endringsligningen og det han fikk etter den opprinnelige ligningen var $576.733 - 442.734 = 130.999$ kroner. Tilordning av 200.000 kroner i lønn medførte altså kun en inntektsøkning på ca. 131.000 kroner.

opplysninger var blitt gitt, og at tilleggsskatten var nødvendig for effektiv inndrivning. Man ville fremdeles fått en gjennomskjæringsdrøftelse selv om Dillerud i selvangivelsen hadde opplyst at han hadde arbeidet uten godtgjørelse, men det hadde neppe vært grunnlag for tilleggsskatt.

Ved at gjennomskjæringen rammet så hardt, kan den resultatet tas til inntekt for at det også i norsk rett kunne vært hensiktsmessig med en regel som åpnet for å fastsette inntekten eller formuen ved skjønn dersom noe annet ville føre til et urimelig resultat. En slik skjønnsadgang er lovfestet i svensk rett, se punkt 5.3. På den annen side vil en skjønnsadgang åpne for forskjellsbehandling, som vil være i strid med hensynet til at like tilfeller bør behandles likt.

6.7.4 Sammenfatning

Vi ser at i alle dommene hvor det ble funnet grunnlag for gjennomskjæring, ble virkningen at det ble fastsatt personinntekt som om vilkårene for deling av selskapet var oppfylt.

Ligningsmyndighetene og domstolene synes å ha fulgt en nokså konsekvent fremgangsmåte når det gjelder disse sakene. I sakene om kryssbytte av aksjer, *Wisth og Finnøy* og *Essem*, var virkningen at personinntekt ble beregnet som om deltakerne eide hele selskapet selv.

Dillerud skapte større vanskeligheter. Saksforholdet var litt annerledes enn i de øvrige sakene. Hadde det ikke vært for at Erik Dillerud hadde arbeidet i selskapet uten godtgjørelse, hadde det ikke vært grunnlag for å ilegge personinntekt. Dette må anses fastslått i Rt.1998.1779 *INA*, hvor det ikke var grunnlag for deling all den tid aksjeoverdragelsen innebar et avkall på de rettigheter som normalt følger med aksjer, uten at de tidligere aksjonærer fikk noen motytelse (annet enn vederlag tilsvarende aksjenes pålydende).

6.8 Betydningen av «lovlighetskravet»

En annen problemstilling ved gjennomskjæring er oppstår i forhold til skatteregler som stiller krav om at en transaksjon må være «lovlig» gjennomført for at skattyter skal kunne nyte godt av en gunstig skatteregel. Uttrykket «lovlig» viser som regel til andre, privatrettslige lovbestemmelser. For eksempel er det et vilkår etter sktl. § 10-12 (1) for å få skjermingsfradrag at utbyttet er «lovlig utdelt fra selskapet». Et annet eksempel er sktl. § 11-1 (2) som sier at «[f]ritakene og begrensningene... gjelder bare... når fusjonen eller fisjonen gjennomføres på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler».

I et nylig fremlagt lovforslag¹⁴⁶ er det foreslått å oppheve kravet til selskapsrettslig og regnskapsrettslig lovlig gjennomføring av fusjon og fisjon. At lovlighetsvilkåret etter gjeldende lovgivning ikke er oppfylt, vil medføre beskatning både på selskapsnivå og på aksjonærnivå. SKD gir i sin høringsuttalelse¹⁴⁷ uttrykk for at lovlighetsvilkåret burde oppheves i samtlige bestemmelser som inneholder dette. Lovlighetsvilkåret har tidligere vært kritisert i teorien,¹⁴⁸ og forslaget om å oppheve det synes å ha meget for seg.

Det interessante spørsmålet for denne avhandlingen, er om lovlighetskravet skal knyttes til den formelle transaksjonen, eller om det knyttes til det rekarakteriserte rettsforholdet som følge av gjennomskjæringen. Dette er av betydning fordi konsekvensen av at lovlighetskravet ikke er oppfylt, er at skattyteren ikke får nyte godt av den gunstige skatteregelen, for eksempel ved at det ikke gis fradrag for skjerming, eller at fusjonen eller fisjonen ikke kan gjennomføres skattefritt.

Problemstillingen knyttet til utbyttereglene og skjermingsfradrag kan illustreres ved Rt.1994.912 *Hovda*. Reglene om skjermingsfradrag var ikke vedtatt da dommen ble avsagt, og problemstillingen ble derfor ikke drøftet i saken. Faktum er imidlertid illustrerende for gjeldende lovgivning. I *Hovda* ble salg av aksjer til et heleid holdingselskap ikke ansett som avhendelse.¹⁴⁹ Salgssummen ble dermed ansett som utbytte, ettersom den representerte en vederlagsfri overføring til aksjonærene (nå sktl.

¹⁴⁶ Prop. 78 L (2010-2011) side 18. Se også høringsnotat av 18. januar 2010 side 44-48.

¹⁴⁷ SKD (2010)

¹⁴⁸ Zimmer (2008) side 1-2 og (2010c) side 347.

¹⁴⁹ I dag «realisasjon» jf. sktl. § 10-31 jf § 9-2.

§ 10-11 (2)). I og med at aksjonærene anså overdragelsen som avhendelse, var ikke utdelingen besluttet i samsvar aksjelovens (asl.) regler om utdeling av utbytte. Dette vil typisk gjelde rene saksbehandlingsregler, men kan også være begrensninger i hvor mye som kan utdeles, jf. asl. §§ 8-1 til 8-3.

Dersom lovlighetskravet skal knyttes til det rekarakteriserte rettsforholdet, vil det ikke være oppfylt, og aksjonærene ville ikke få fradrag for skjerming. Dersom lovlighetskravet derimot skal knyttes til den formelle transaksjonen som er gjennomført, vil vilkåret være oppfylt, og aksjonærene vil få fradrag for skjerming.

Problemstillingen ble så vidt også nevnt i Rt.1999.1347 *Øverbye*. I redegjørelsen for sakens faktum, henviser Høyesterett til fylkesskattenemndas vedtak hvor det fremgår at «[v]ilkårene etter selskapsskatteloven ... § 3-4 om fradrag i utlignet skatt for godtgjørelse ... ikke [ble] ansett å være til stede fordi utbyttet ikke var utdelt i samsvar med de formelle vilkår i aksjeloven.»¹⁵⁰ Av skattyters anførsler for lagmannsretten¹⁵¹ fremgår at skattyter mente at lovlighetsvilkåret ikke kan legges til grunn i slike tilfeller av omgåelse. Da samtlige instanser kommer frem til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring, drøftes ikke problemstillingen nærmere i dommen.

Problemet er ikke avgjort i praksis, og jeg har ikke funnet noen eksempler på at retten i det hele tatt har vurdert denne problemstillingen. I e-post fra Skatt øst fremgår det at lovlighetskravet i følge ligningspraksis, skal vurderes i forhold til det rekarakteriserte rettsforhold:

«Når det gjelder ulovlig utbytte og omklassifisering må det bli korrekt at det ikke gis skjermingsfradrag i omklassifiseringsåret. Før skattereformen var det hele poenget med omklassifiseringen, da utbyttet ble ansett ulovlig ble det ikke godtgjørelsesfradrag, dersom det hadde blitt ansett som lovlig ville det blitt godtgjørelsesfradrag og ingen skatt. Etter skattereformen har det ingen

¹⁵⁰ *Øverbye* side 1348.

¹⁵¹ Utv.1999.1456.

betydning med lovligheten, da det blir skatt uansett (bortsett fra skjermingsfradrag, men ubenyttet skjermingsfradrag blir jo fremført).»¹⁵²

Praksis synes klar, men det kan sies at dersom slike lovlighetskriterier skal knyttes til det rekarakteriserte rettsforholdet, vil dette lett kunne lede til urimelige resultater. Dette støttes ikke minst av det faktum at det vil kunne være umulig for skattyter å oppfylle de lovbestemte kravene for to ulike transaksjoner samtidig.¹⁵³ Som det fremgår av det siterte, var det før skattereformen nødvendig at lovlighetskravet ble knyttet til det formelle rettsforholdet for at man skulle oppnå formålet med omklassifiseringen overhodet. Denne begrunnelsen kan ikke lenger være gjeldende, og det kan spørres om praksis bør endres. Å la lovlighetsvilkåret få anvendelse etter sin ordlyd etter en gjennomskjæring, kan oppfattes som en form for straff av skattyteren. Lovlighetskravet er i teorien antatt å være dårlig begrunnet, og det er anført at dette taler for at lovlighetsvilkåret må gjelde for den formelle transaksjonen og ikke for den rekarakteriserte transaksjonen.¹⁵⁴ Argumentene mot å knytte lovlighetsvilkåret til den rekarakteriserte transaksjonen, synes å ha mye for seg. Imidlertid er praksis klar, og må legges til grunn som gjeldende rett.

¹⁵² Grong (2011).

¹⁵³ Zimmer (2008) og (2010b) side 289.

¹⁵⁴ Zimmer (2010b) side 289.

7 Primære virkninger ved gjennomskjæring av arveavgift

Som nevnt i punkt 2.2, kommer den ulovfestede omgåelsesnormen også til anvendelse på avgiftsrettens område, herunder arveavgift. Da (arve)avgift er noe litt annet enn inntektsskatt, er det interessant å undersøke hvilke virkninger en gjennomskjæring kan få. Er det andre hensyn og vurderinger som gjør seg gjeldende, eller vil disse stort sett være like på begge områdene? Disse spørsmålene kan besvares gjennom en analyse av Rt.2006.1199 *Nagell-Erichsen*.

Nagell-Erichsen gjaldt spørsmål om gjennomskjæring ved fastsettelse av arveavgift. Avgjørelsen er spesiell bl.a. i den forstand at den omhandler virkningene av gjennomskjæring direkte.

Cathrine Nagell-Erichsen fikk en kreftdiagnose sommeren 1995. Forventet levetid var anslått til ca. ett år. Den 11. november 1995 ble det vedtatt, og to dager senere gjennomført, en kapitalforhøyelse på 200 millioner kroner i Cathrine Nagell-Erichsens heleide aksjeselskap, Timothy AS (Timothy). Cathrine Nagell-Erichsen hadde tatt opp et personlig lån i Kredittkassen for å finansiere kapitalinnskuddet, som ble fordelt med 80 millioner til aksjekapital, 42 millioner til reservefond og 78 millioner til disposisjonsfond. Den 15. november ervervet Timothy samtlige aksjer i Munkebakken AS (Munkebakken) og Nunaat AS (Nunaat), for til sammen ca. 90 millioner kroner. Aksjene i Munkebakken ble ervervet fra en uavhengig selger, mens aksjene i Nunaat indirekte var eid av Cathrine Nagell-Erichsens datter og svigersønn.

Cathrine Nagell-Erichsen døde 24. november 1995. Hun etterlot seg ektefelle og to barn, Einar og Wibecke Nagell-Erichsen fra et tidligere ekteskap.

På skiftet overtok barna samtlige aksjer i Timothy, og delte deretter selskapet mellom seg ved en fisjon. Einar Nagell-Erichsen overtok ved fisjonen samtlige aksjer i Munkebakken, mens Wibecke Nagell-Erichsen overtok samtlige aksjer i Nunaat.

Ved den foreløpige arvemeldingen hadde arvingene verdsatt aksjene i Timothy til 47,52 millioner kroner. Verdsettelsen var basert på dagjeldende arveavgiftslov (aal.) § 11A,¹⁵⁵ hvor det fremgikk at ikke-børsnoterte aksjer skulle verdsettes til 30 prosent av aksjenes skattemessige formuesverdi. Verdsettelsestidspunktet var etter loven 1. januar i året for arvefallet, altså 1995. I arvemeldingen var imidlertid 31. desember 1995 benyttet.

Tidspunktet var valgt for å ta hensyn til kapitalforhøyelsen på 200 millioner kroner. At kapitalforhøyelsen måtte tas med i arveavgiftsgrunnlaget, ble av arvingene antatt å følge av tidligere selskapsskattelov (sel.sktl.) § 2-2 nr. 3 (nå sktl. § 4-13 annet ledd). Til tross for at aal. § 11A kun henviste direkte til sel.sktl. § 2-2 nr. 2, mente arvingene at bestemmelsens øvrige ledd måtte innfortolkes.¹⁵⁶ At man ved arvemeldingen tok hensyn til kapitalforhøyelsen medvirket nok også til at transaksjonen så litt mindre fordelaktig ut. Gjelden på 200 millioner ble krevet fradratt i boet i sin helhet.

Skattefogden¹⁵⁷ antok at hovedformålet med låneopptaket og det etterfølgende kapitalinnskudd var gunstig avgiftsberegning, altså å få verdsatt 200 millioner kroner til 30 prosent av verdien, samtidig som det ble gitt fullt fradrag for 200 millioner i gjeld, slik at man i realiteten ved låneopptaket og det etterfølgende kapitalinnskuddet kjøpte seg en rabatt ved arveavgiftsberegningen. Skattefogden foretok gjennomskjæring, slik at aksjene og kapitalinnskuddet på 200 millioner ble behandlet som to separate aktivaposter i boet, samtidig som aksjene i Timothy ble verdsatt til 8,25 millioner, altså 30 prosent av aksjenes verdi per 1. januar 1995. Gjennomskjæringen gjaldt selve innskuddstransaksjonen. Den praktiske konsekvensen av gjennomskjæringen var at arvingene ikke fikk fordelen som besto av forskjellen mellom den fulle fradragsretten for gjelden og den lave verdsettelsen av aksjene. Det samlede arveavgiftsgrunnlaget (for disse postene) ble således oppjustert fra 47,25 til 208,5 millioner kroner.

Skattefogdens begrunnelse var i stor grad basert på et rundskriv fra Finansdepartementet om avgiftsmessig verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer.¹⁵⁸

¹⁵⁵ Bestemmelsen eksisterer fremdeles, men er noe endret.

¹⁵⁶ *Nagell-Erichsen* avsnitt 16.

¹⁵⁷ Nå ligger oppgaven til skattekontoret, etter en endring fra 1. januar 2008.

¹⁵⁸ Rundskriv R-9/92.

Rundskrivet åpnet for gjennomskjæring ved avgiftsfastsettelsen dersom selskapets formuesstilling var forbedret i tiden mellom 1. januar (det alminnelige verdsettelsestidspunktet) og arvefallet.

Skattefogden problematiserte ikke det faktum at for å komme frem til det resultat som avgiftsvedtaket ble basert på, så måtte det i prinsippet foretas gjennomskjæring i to ledd. Først måtte det foretas gjennomskjæring av aksjeinnskuddet i Timothy, og deretter av investeringene i Munkebakken og Nunaat. Dette var grunnlaget for arvingenes subsidiære anførsel, nemlig at det ikke hadde skjedd en gjennomskjæring av Timothys investeringer i Munkebakken og Nunaat. Ved arveavgiftsvedtaket måtte det dermed anses som om deler av de 200 millionene var investert i Nunaat og Munkebakken direkte, med den konsekvens at man fikk nyte godt av de gunstige verdsettelsesreglene for aksjene i disse selskapene.

Skattefogdens vedtak ble opprettholdt av Skattedirektoratet. Heller ikke Skattedirektoratet problematiserte at det måtte foretas gjennomskjæring i to ledd for å oppnå resultatet. Problemstillingen for Høyesterett var om skattefogdens gjennomskjæringsvedtak var holdbart.

Høyesterett gikk på generelt grunnlag gjennom de to avvik fra utgangspunktet om at det er markedsverdien som skal legges til grunn for avgiftsberegningen som fulgte av tidligere aal. § 11A. For det første var det et avvik at ikke-børsnoterte aksjer skulle verdsettes til kun 30 prosent av skattemessig verdi. Dersom de eiendeler som arvelater hadde overført til selskapet var kontanter eller andre eiendeler som har lik skattemessig verdi som faktisk verdi, så ville problemstillingen være begrenset til om det var grunnlag for å se bort fra den reduksjon på 70 prosent som følger av den nye eierform. Men, for det tilfellet at det som overføres til aksjeselskapet hadde høyere faktisk verdi enn skattemessig verdi, som for eksempel fast eiendom og aksjer, så var det i rundskrivet fra Finansdepartementet¹⁵⁹ lagt til grunn at avgiften skulle beregnes som om disse eiendelene var beholdt av arvelateren. Det var altså lagt til grunn at dersom slike eiendeler ble overdratt til et ikke-børsnotert aksjeselskap, kunne det foretas

¹⁵⁹ Rundskriv R-9/92.

gjennomskjæring, slik at avgiftsgrunnlaget ble basert på at disse eiendelene ble overdratt direkte fra arvelater til arvingene. Ved gjennomskjæring skulle det dermed ikke gis 70 prosent avgiftsmessig reduksjon ved slik overføring av fast eiendom, aksjer mv.

Høyesterett¹⁶⁰ antok at Finansdepartementets uttalelse måtte tolkes slik at gjennomskjæring også burde kunne skje når aksjeselskapet etter at midlene er tilført, men før arvefallet, hadde foretatt investeringer i denne type eiendeler som hadde lavere skattemessig verdi enn faktisk verdi. Dette fordi det syntes unaturlig å la rekkefølgen på transaksjonene være avgjørende for hvordan gjennomskjæringen skulle skje.¹⁶¹ Dersom det også skulle ses bort fra de senere investeringer (i bl.a. Nunaat og Munkebakken), så måtte dette i tilfellet være resultatet av en selvstendig vurdering av disse. I den forbindelse uttalte Høyesterett at «[d]et kan ikke være grunnlag for ved gjennomskjæring å øke arveavgiften mer enn om det ses bort fra den disposisjon det skjæres igjennom i forhold til».¹⁶² Uttalelsen må innebære at dersom det ikke også var foretatt gjennomskjæring av Timothys videre investeringer, så måtte disse investeringene aksepteres og reflekteres i arveavgiftsgrunnlaget.

Høyesterett tok deretter stilling til om gjennomskjæringen var gjennomført på riktig måte. Ved avgiftsvedtaket var det sett bort fra all direkte og indirekte bruk av de 200 millioner kroner som ble skaffet til veie ved låneopptaket, og behandlet beløpet som en separat formuespost som inngikk i avgiftsberegningen. Høyesterett uttalte følgende om måten gjennomskjæringen var gjennomført på:

«Det følger imidlertid av det ovenstående at det etter mitt syn ikke er tilstrekkelig å sette til side overføringen til Timothy AS, for å komme frem til dette resultatet[Skattefogdens/Skattedirektoratets]. Det må også tas stilling til om de investeringer Timothy AS gjorde i selskapene Nunaat AS og

¹⁶⁰ *Nagell-Erichsen* avsnitt 61.

¹⁶¹ At rekkefølgen på transaksjonene ikke er avgjørende, fremgår også av Rt.1925.472 *Kallevig*, se punkt 6.3.2.

¹⁶² *Nagell-Erichsen* avsnitt 61.

Munkebakken AS er av en slik art at de kan legges til grunn for avgiftsberegningen. For så vidt angår disse investeringene ... hadde [det] vært grunnlag for gjennomskjæring av ervervet av de to selskapene dersom disse hadde vært ervervet av Cathrine Nagell-Erichsen direkte.

...

Etter mitt syn innbefatter vedtaket reelt sett også en gjennomskjæring i forhold til investeringene i Munkebakken AS og Nunaat AS. Den form direktoratet har valgt, er den naturlige konsekvens av den rekkefølge som ble valgt for gjennomføring av arrangementet. ... Slik denne saken lå an, må det under disse omstendigheter være fullt tilfredsstillende at Skattedirektoratets syn på investeringene i disse selskapene bare kommer indirekte til uttrykk ved gjennomskjæringen av kapitalutvidelsen i Timothy AS.»¹⁶³

Høyesterett legger her til grunn at Skattefogden og Skattedirektoratet også har foretatt gjennomskjæring overfor investeringene i Nunaat og Munkebakken, noe resultatet av gjennomskjæringen nødvendigvis impliserer. Som nevnt tidligere var det en forutsetning for at man kunne komme til dette resultatet, at gjennomskjæringen ble foretatt i begge ledd. Noen slik gjennomskjæring fremgår imidlertid ikke eksplisitt av noen av vedtakene, hvilket må sies å være kritikkverdig. Trolig kunne vedtakene blitt opphevet på grunn av mangelfull begrunnelse. Høyesterett må kunne sies å ha hjulpet myndighetene litt på vei.

Det kan spørres om resultatet av gjennomskjæringen egentlig går lenger enn hva som må være nødvendig for å eliminere den uønskede tilpasningen til avgiftsreglene. I forbindelse med spørsmålet om gjennomskjæringen var foretatt på riktig måte, vurderte tingretten¹⁶⁴ om «formuesøkningen skulle legges til selskapet Timothy AS i stedet for Cathrine Nagell-Erichsens personlige formue». Alternativet fordrer at aksjene måtte verdsettes til 100 prosent av ligningsverdi ved at man nektet anvendelse av den gunstige verdsettelsen etter aal. § 11A. En slik løsning ville bedre reflektere det faktum at arvingene faktisk arvet aksjer, og ikke bankinnskudd (distinksjonen vil kunne få

¹⁶³ Nagell-Erichsen avsnitt 84-87.

¹⁶⁴ Utv.2004.1018.

betydning for arvingenes inngangsverdi på aksjene, se punkt 9.3.3.). Videre ville en slik løsning ta hensyn til at Timothy hadde investert videre i Munkebakken og Nunaat, og arvingene ville få nyte godt av den lavere verdsettelsen av disse investeringene (forutsatt at ligningsmyndighetene ikke foretok en selvstendig gjennomskjæring også for disse investeringene). Dersom formuen på 200 millioner hadde blitt lagt til formuen i Timothy, fremfor dødsboet, ville virkningene av gjennomskjæringen blitt mer i samsvar med de ankende parters subsidiære anførsel. Tingretten forkastet løsningen under henvisning til at banklånet som finansierte innskuddene, var tatt opp i forhold til Cathrine Nagell-Erichsens personlige formue, et lån hun ikke ville oppnådd innenfor Timothy. Retten mener derfor at en korrekt gjennomskjæring må innebære at midlene anses plassert der oppstått, nemlig i forhold til Cathrine Nagell-Erichsens private formue.

Løsningen som er skissert ovenfor, ville være vanskelig å begrunne, all den tid den ikke bygger på noe rekarakterisert rettsforhold. Løsningen ville innebære en tilsidesettelse av en klar lovregel, noe man neppe kan gjøre uten særlig hjemmel.

Analysen av *Nagell-Erichsen* tilsier at det ikke er noen prinsipiell forskjell på gjennomskjæring av arveavgift og gjennomskjæring av inntektsskatt. Også ved gjennomskjæring av arveavgift synes det forholdsvis klart hva den primære virkningen må bli, nemlig at man nekter utnyttelse av en utilsiktet fordel, og oppjusterer arveavgiftsgrunnlaget.

8 Sekundære virkninger for inntektsskatten

8.1 Innledning

Med sekundære virkninger siktes det til de mer avledede og indirekte skatterettslige virkningene av at det har skjedd en gjennomskjæring. Disse virkningene behandles (som regel) ikke i dommene, og er som oftest heller ikke en del av begrunnelsen for at en gjennomskjæring foretas. De sekundære virkningene inntreer ofte som en følge av de primære virkningene, og er gjerne knyttet til en ny skatterettslig begivenhet og/eller andre skatteregler. Sekundære virkninger kan gjelde den skattyter som det skjæres gjennom overfor, så vel som andre skattytere. Sekundære virkninger kan være både negative og positive. I dette kapitlet vil fokus ligge på de sekundære virkningene for *inntektsskatten*. En gjennomskjæring vil også kunne *på tvers av skattarter*; slike sekundære virkninger behandles i kapittel 9.

Det er ikke alltid det vil oppstå spørsmål om sekundære virkninger. Et eksempel er ved overføring av skatteposisjoner. For disse tilfellene er virkningene at et fradrag nektes utnyttet, eller at en skatteforpliktelse kommer til beskatning. En gjennomskjæring etter sktl. § 14-90 vil ikke medføre sekundære virkninger.

8.2 Sekundære virkninger for samme skattesubjekt

8.2.1 Kan et tidligere nektet fradrag komme til fradrag senere?

8.2.1.1 Innledning

Problemstillingen i dette avsnittet er om et tap som er pådratt, men som på grunn av gjennomskjæring ikke er blitt fradratt tidligere, kan komme til fradrag ved en senere anledning. Denne problemstillingen oppstår både i de tilfeller hvor ligningsmyndighetene legger til grunn at det ikke har skjedd noen realisasjon, ved

gjennomskjæring i skattesalgstilfellene¹⁶⁵ og ved gjennomskjæring ved salg til nærstående.

8.2.1.2 Manglende realisasjon

Noen ganger kommer domstolene til at det ikke har skjedd en realisasjon, slik at fradrag dermed nektes. Dette var tilfellet i blant annet i Rt.1998.1425 *Troll Salmon*.

Saken gjaldt spørsmål om fradrag for tap ved nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig som aksjonæren tegnet ny aksjekapital som ledd i refinansieringen av selskapet. Eierandelen ble ved transaksjonen økt fra 28 prosent til 80 prosent.

Høyesterett kom til at realisasjon først skjer når eierposisjonen opphører. Når, som i dette tilfellet, eierposisjonen ble styrket ved nytegningen i forhold til tidligere, kunne ikke aksjene anses realisert,¹⁶⁶ og tapet derfor ikke pådratt. Dette måtte også gjelde hvor skattyter hadde samme eierposisjon både før og etter transaksjonen. Førstvoterende uttaler uttrykkelig at «tapet» ville påvirke aksjenes inngangsverdi, og dermed bli tatt i betraktning ved en eventuell senere realisasjon:

«Jeg tilføyer at *inngangsverdien* av aksjene før nedskrivningen uavkortet vil bli *fordelt på de nye aksjer*, og derved komme i betraktning ved en eventuell framtidig realisasjon.»¹⁶⁷ (min kursivering)

Inngangsverdien påvirkes ved at det beløp som utgjorde «tapet», altså differansen mellom inngangsverdien og utgangsverdien på de innløste aksjene, legges til inngangsverdien på de nytegnede aksjene. Da utgangsverdien i *Troll Salmon* var null, legges den tidligere inngangsverdien til i sin helhet. Tapet fordeles så forholdsmessig på de nye aksjene. Det tapet som skattyter «pådro» seg ved nedskrivningen og innløsningen av tidligere aksjene, som da utgjorde 28 prosent av selskapet, blir fordelt

¹⁶⁵ Se avsnitt 6.3.

¹⁶⁶ Sel.sktl. § 5-8 nr. 2 jf. § 5-2 nr. 2.

¹⁶⁷ *Troll Salmon* side 1432.

forholdsmessig på de nye aksjene, altså på de 80 prosent som skattyter nå eide, og ikke bare på 28 prosent av selskapets aksjer. På denne måten blir den nye inngangsverdien tilsvarende høyere, og skattyter får dermed kompensert det fradraget han ble nektet i første omgang. Denne løsningen er også lagt til grunn av Finansdepartementet.¹⁶⁸

En beslektet problemstilling er hva som skjer dersom skattyter får en *mindre* eierandel i selskapet etter disposisjonen. Vil det totale tapet også i disse tilfellene fordeles forholdsmessig på de nye aksjene, slik at inngangsverdien per aksje blir tilsvarende høyere?

Problemstillingen ble avgjort i Rt.2001.170 *Espeland*. Også denne saken gjaldt spørsmål om fradragsrett for tap på aksjer som følge av gjentatte kapitalforhøyelser og -nedsettelse. Espelands eierandel ble redusert fra 100 til 83,3 til 17,5 prosent, for deretter å bli øket til 25 prosent før han til slutt solgte alle aksjene og oppga hele eierinteressen. Det er verdt å merke seg at denne saken gjaldt de sekundære virkningene direkte, da skattyter først ved endelig realisasjon, krevde fradrag for tap han var pådratt ved kapitalnedsettelse i tidligere år.

Da Espeland etter kapitalnedsettelsen og nytegningen fikk en lavere eierandel enn tidligere, la Høyesterett til grunn at *differansen* mellom den tidligere og den nye eierandelen, måtte anses realisert. Den del av tapet som ble ansett realisert, måtte dermed kreves fradratt etter de reglene som gjaldt på realisasjonstidspunktet.¹⁶⁹

For den andel av tapet som ikke ble ansett realisert, støttet Høyesterett seg til det som ble lagt til grunn i *Troll Salmon*, slik at dette skulle regnes med til inngangsverdien på de nye aksjene.¹⁷⁰

¹⁶⁸ Utv.1993.231, Utv.2004.630.

¹⁶⁹ Eierandelen i selskapet ble redusert fra 83,3 til 17,5 prosent. Høyesterett la til grunn at det ved denne transaksjonen hadde skjedd en realisasjon av 65,8 prosent (differansen mellom 83,3 og 17,5).

¹⁷⁰ De 17,5 prosent av aksjeinteressen som Espeland beholdt, representerte 21 prosent av hans tidligere aksjeinteresse i selskapet. 21 prosent av det totale tapet kunne fordeles forholdsmessig på de nye aksjene. *Espeland* side 177-178.

Dersom eierandelen i selskapet blir mindre etter kapitalforhøyelsen eller -nedsettelsen, anses det for å ha skjedd en delvis realisasjon av tap som kan kreves fradratt. Den forholdsmessige del av tapet som fremdeles anses å være i aksjonærens aksjeinteresse, skal tillegges de nye aksjene.

8.2.1.3 Skattesalgstilfellene

Skattesalgstilfellene¹⁷¹ kan anses avgjort enten på grunnlag av omgåelsesbetraktninger eller på grunnlag av lovtolkning.¹⁷² Problemstillingen her er først og fremst om et tap som er nektet fradratt kan komme til fradrag senere, og om løsningen er den samme avhengig av om sakens resultat var hjemlet i lovtolkning eller den ulovfestede omgåelsesnormen.

I *Kallevig* ble det foretatt ett alminnelig skattesalg (salg-kjøp), og ett skattesalg som ble gjennomført i motsatt rekkefølge (kjøp-salg). Høyesterett la til grunn at det ikke var foretatt noen «reel avhændelse»¹⁷³ og nektet skattyter fradrag. Spørsmålet er hva som skjer med dette «tapet»? Her foreligger to alternativer: (i) tapet må anses endelig bortfalt, og kan ikke fradras ved en senere anledning, eller (ii) tapet kan fradras når/hvis de nye aksjene realiseres.

Alternativ (i), at fradraget er endelig bortfalt, vil bli den sekundære virkningen dersom man legger til grunn at aksjene får en inngangsverdi som er lik den sum skattyter kjøpte de nye aksjene for. Dersom det beregnes ny inngangsverdi på aksjene, vil denne bli lavere enn den opprinnelige inngangsverdien. Dette vil for det første innebære at skattyter ikke vil få fradrag for annet tap enn det som eventuelt måtte oppstå på et senere tidspunkt. For det andre vil, dersom aksjene senere stiger i verdi, den lavere inngangsverdien medføre at den skattepliktige gevinsten blir høyere enn om den opprinnelige inngangsverdien blir lagt til grunn.

¹⁷¹ Se punkt 6.3.

¹⁷² Banoun (2003) side 127.

¹⁷³ *Kallevig* side 473.

Alternativ (ii), at tapet kommer til fradrag når/hvis de nye aksjene realiseres, vil være virkningen dersom skattyter beholder inngangsverdien på de eldre aksjene.

Det avgjørende er altså hvorvidt man skal legge til grunn den «nye» eller den «gamle» inngangsverdien.

Det følger av sktl. § 10-32 (2) at en aksjes inngangsverdi skal settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen, med tillegg av eventuelle anskaffelseskostnader (megler o.l.). Dersom det legges til grunn (som i *Kallevig*) at det ikke har skjedd noen realisasjon av aksjene, kan det vanskelig anses for å ha skjedd et nytt erverv av aksjer. Dette taler for at det er det beløp Kallevig betalte for aksjene ved det opprinnelige ervervet (med tillegg av eventuelle kostnader), som må utgjøre inngangsverdien.

Videre kan *Troll Salmon* og *Espeland*, som fastslo at tap kan videreføres dersom aksjene ikke anses realisert, tas til inntekt for at den «gamle» inngangsverdien skal legges til grunn ved en senere realisasjon.

Sktl. § 10-32 (2) kan tas til inntekt for at den «gamle» inngangsverdien skal legges til grunn ved en eventuell senere realisasjon også hvor fradrag er nektet med hjemmel i omgåelsesnormen. All den tid skattyter ikke har fått fradrag for tapet sitt, vil det han har «betalt for aksjen» være det han betalte for aksjen ved det opprinnelige ervervet. En slik forståelse forutsetter imidlertid at transaksjonene ses i sammenheng, noe gode grunner taler for; gjennomskjæring ble jo foretatt nettopp fordi transaksjonene ble sett i sammenheng.

Hensynene bak omgåelsesnormen taler for at den «gamle» inngangsverdien skal legges til grunn også dersom fradraget ble nektet ved gjennomskjæring. Ved gjennomskjæring foretas beskatningen på grunnlag av det ligningsmyndighetene anser er det reelle forholdet, som i disse tilfellene er at det ikke har skjedd noen reell realisasjon. Selv om virkninger av gjennomskjæring kan ha et visst pønalt preg, er ikke det å «straffe» skattyter blant de hensyn som begrunner regelen. Viktigere er det å foreta en mest mulig

riktig beskatning, hvilket ikke blir resultatet dersom skattyter ikke får fradrag for et tap han faktisk har lidt.

Løsningen må være at tapet kan komme til fradrag ved en eventuell senere realisasjon, både hvor sakens resultat er hjemlet i lovtolkning og hvor det er hjemlet i den ulovfestede omgåelsesnormen.

Det kan også tenkes en litt annen vri på skattesalget, nemlig hvor de nye aksjene kjøpes til en (litt) annen pris enn de gamle aksjene ble solgt for, for eksempel at den opprinnelige inngangsverdien var 100, så selges aksjene for 70, men før aksjonæren har rukket å kjøpe nye aksjer, så har prisen endret seg, enten ved at de har falt ytterligere til 65, eller at de har steget til 75.

Problemstillingen kan løses på to måter. Enten kan det tas utgangspunkt i den opprinnelige inngangsverdien på 100, og deretter trekke fra eller legge til differansen mellom salg og gjenkjøp. Dersom aksjene før gjenkjøp har falt til 65, så vil den nye inngangsverdien være 95. Differansen på 5 anses realisert og kan fradragsføres. Har aksjene derimot steget til 75, vil inngangsverdien være 105. Det andre alternativet er å ta utgangspunkt i den «nye» kjøpesummen, og deretter aktivere tapet på denne.¹⁷⁴ Ved begge alternativene vil inngangsverdien reflektere det skattyter samlet sett har betalt for aksjen, og samsvarer dermed med det utgangspunkt som følger av sktl. § 10-32 (2). Dette samsvarer også med hensynet til riktig og konsekvent ligningsbehandling.

En annen problemstilling oppstår for det tilfellet at det kjøpes flere eller færre aksjer enn det selges, for eksempel at skattyter selger 100 aksjer men gjenerverver 110 eller 90. Spørsmålet blir da om man skal fordele tapet på det antall aksjer man nå har. I *Troll Salmon* fikk skattyter økt sin eierandel i selskapet ved kapitalnedsettelse etterfulgt av kapitalforhøyelse. Tapet ble fordelt forholdsmessig på de nye aksjene. Hensynet til at like tilfeller bør behandles likt, taler for at den løsning som ble fastslått i

¹⁷⁴ Hvor aksjene har falt i verdi blir regnestykket 65 (ny inngangsverdi) + 30 (tap) = 95 (som legges til grunn ved senere realisasjon). Hvor aksjene har steget i verdi, bli regnestykket $75 + 30 = 105$.

Troll Salmon, også legges til grunn i skattesalgstilfellene. Dersom skattyter erverver 110 aksjer, skal tapet fordeles forholdsmessig på disse.

I *Espeland* fikk skattyter etter en kapitalnedsettelse etterfulgt av en kapitalforhøyelse, en mindre eierandel i selskapet enn tidligere. Høyesterett anså differansen mellom den opprinnelige eierandelen og den nye eierandelen i selskapet, for å være realisert, og tapet kunne fradragføres. Tapet på den delen som ikke var realisert, måtte fordeles forholdsmessig på de nye aksjene. Denne løsningen må antagelig også legges til grunn i skattesalgstilfellene.

8.2.1.4 Fradrag ved salg til nærstående

Nærstående vil typisk være et selskap som selgeren har betydelig direkte eller indirekte interesse i, eller to selskaper som har felles eier. Også fysiske personer vil kunne anses som nærstående dersom nærmere bestemte kriterier er oppfylt, typisk et familieforhold.

Det typiske saksforholdet er at et morselskap selger samtlige aksjer i et datterselskap til et annet heleid datterselskap, gjerne med et betydelig tap. Problemstillingen er hvorvidt selger skal få fradrag for det tapet som realiseres ved salget.¹⁷⁵ Fradrag har blitt nektet både på grunnlag av lovtolkning (det har skjedd ikke en realisasjon) og gjennomskjæring. Ved gjennomskjæring kan man enten se bort fra hele transaksjonen, eller kun nekte fradrag, men for øvrig akseptere transaksjonen. Å se bort fra hele transaksjonen er lite praktisk, da en slik løsning ville være uhensiktsmessig ved senere års ligninger.

Problemstillingen var aktuell i Rt.2002.456 *Hydro Canada*, Rt.2006.1232 *Telenor* og Rt.2002.798 *Nordea*. Alle sakene gjaldt spørsmålet om et morselskap kunne få fradrag for tap ved salg av aksjer i ett datterselskap til et annet. I både *Hydro Canada* og *Telenor* fant Høyesterett at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring, og opphevet ligningen. I *Nordea* var ligningen basert på en tolkning av realisasjonsbegrepet i

¹⁷⁵ Problemstillingen er nå mindre praktisk pga. fritaksmetoden, sktl. § 2-38, som innebærer at det ikke ilegges gevinstskatt eller gis fradrag for tap hvor aksjonæren er et AS eller ASA (innen EØS).

tidligere selskapsskattelov § 5-2 nr. 2 (nå sktl. § 10-31 annet ledd). Høyesterett opprettholdt ligningen og fradrag ble nektet.

Den primære virkningen vil være at selger ikke får fradrag for tapet, uavhengig av om fradrag nektes fordi det ikke har funnet sted en realisasjon (lovfolkning), eller fordi det foretas gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

For disse typetilfellene er det de sekundære virkningene som er interessante. Dette er spørsmålene om hva som skjer med tapet som er nektet fradratt. For det første er det spørsmål om tapet kan fradras ved en senere anledning, eller om det er tapt for alltid. For det andre, dersom tapet kan fradras senere, oppstår et spørsmål om når og hvordan dette skal gjennomføres.¹⁷⁶ For disse typetilfellene oppstår flere og vanskeligere problemstillinger enn hva som er tilfellet ved skattesalgstilfellene.¹⁷⁷

Analysen vil ta utgangspunkt i det faktum som var oppe til vurdering i både *Hydro Canada*¹⁷⁸ og *Telenor*,¹⁷⁹ med hovedvekt på førstnevnte avgjørelse. Høyesterett kom riktignok i begge sakene til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring, og tapsfradrag ble godkjent, men analysen drøfter virkningene som ville oppstått *dersom en gjennomskjæring hadde blitt foretatt*.

Norsk Hydro ASA (Hydro) eide samtlige aksjer i Norsk Hydro Canada Inc. (Hydro Canada). Hydro eide også samtlige aksjer i Norsk Hydro Danmark AS (Hydro Danmark). I 1990 var det opparbeidet et betydelig underskudd i Hydro Canada, og den dårlige utviklingen var forventet å fortsette i de nærmeste årene fremover. Blant annet på grunn av gunstige, danske skatteregler, besluttet Hydro å selge aksjene i Hydro Canada til Hydro Danmark. Ved aksjesalget realiserte Hydro et tap på ca 1,07 milliarder kroner.

¹⁷⁶ Zimmer (2010b) side 290-291.

¹⁷⁷ Se punkt 8.2.1.3.

¹⁷⁸ Rt.2002.456.

¹⁷⁹ Rt.2006.1232.

Når det gjelder spørsmålet om tapet kan komme til fradrag ved en senere anledning, eller om det må anses tapt, er problemstillingen lik som for skattesalgstilfellene og for tilfellene med manglende realisasjon. Av den grunn viser jeg til drøftelsen i punkt 8.2.1.2 og 8.2.1.3. Det vil være de samme hensyn som gjør seg gjeldende for disse tilfellene, og det antas at man heller ikke her skal «straffe» skattyter slik at tapet anses tapt for alltid. At tapet kan videreføres ble forutsatt av ligningsmyndighetene og mindretallet i *Hydro Canada* (side 472). Det antas dermed at tapet kan videreføres.

Den neste problemstillingen er hvordan en videreføring av tapet skal gjennomføres. I skattesalgstilfellene var den naturlige løsningen å la aksjene beholde den opprinnelige inngangsverdien. Det er ikke sikkert at dette kan gjøres her. Hvis man lar aksjene beholde den opprinnelige inngangsverdien, ville det vært kjøper som ville nyte godt av dette. I *Hydro Canada* ville en slik løsning medføre at Hydro Danmark, som kjøpte aksjer i Hydro Canada fra Hydro, får en inngangsverdi som var høyere enn hva Hydro Danmark betalte for aksjene. Ved et eventuelt salg ville det innebære fradragsrett for et tap Hydro Danmark ikke har lidt, eller skatteplikt for et beløp som er lavere enn den gevinst som er oppebåret. Kan dette være rette måten å gjøre det på, eller er ikke dette i realiteten en overføring av skatteposisjoner fra ett subjekt til ett annet?¹⁸⁰

Ett alternativ er å legge tapet til inngangsverdien på selgers aksjer i kjøperselskapet. Mindretallet i *Hydro Canada*, uttalte seg ikke uttrykkelig om problemstillingen, men henviste til Riksskattenemnda som «i sitt vedtak [la] til grunn at et beløp tilsvarende tapet på aksjene i Hydro Canada [kunne] regnes med til inngangsverdien på Hydros aksjer i Hydro Danmark».¹⁸¹

Riksskattenemnda la altså til grunn at tapet skulle fradragsføres hos det subjekt som faktisk hadde lidt tapet. Dette skulle gjennomføres ved at et beløp som tilsvarte Hydros tap på aksjene i Hydro Canada, ca. 1,07 milliarder kroner, skulle legges til på Hydros inngangsverdi på aksjene i Hydro Danmark. Aksjene i Hydro Danmark ville dermed få

¹⁸⁰ På grunn av konsernbidragsreglene vil innvendingen være av større betydning ved internasjonale konserner og transaksjoner over landegrensene enn ellers.

¹⁸¹ *Hydro Canada* side 472.

en høyere inngangsverdi, som igjen ville få betydning for gevinst/tap ved en eventuell realisasjon av disse aksjene.

Problemet med denne løsningen er at aksjene i Hydro *Danmark* må realiseres for at Hydro skal få fradrag for dette tapet. Det er etter de alminnelige reglene ikke tilstrekkelig at Hydro Danmark realiserer aksjene i Hydro *Canada*, som jo faktisk er de aksjene som har generert tapet.

Det er altså argumenter som taler mot begge de alternative løsningene. Dersom tapet legges til inngangsverdien på aksjene i Hydro Canada, vil den fordel som fradraget utgjør, tilfalle Hydro Danmark, som ikke faktisk har lidt noe tap på aksjene. Dersom tapet legges til inngangsverdien på aksjene i Hydro Danmark, vil tapet komme Hydro til gode, men det vil til gjengjeld ikke bli realisert før aksjene i Hydro Danmark blir det, helt uavhengig av når aksjene i Hydro Canada blir realisert. Sistnevnte løsning innebærer i det minste at tapet tilordnes det skattesubjekt som faktisk led tapet i utgangspunktet.

Et tredje og siste alternativ, er en slags mellomløsning mellom de to første. Hvis man skal ta hensyn til hva som ville blitt den riktigste løsningen, så burde det tapet som hadde oppstått på Hydro Canada-aksjene i Hydros eiertid, bli liggende som en skatteposisjon (et latent tap) for Hydro som ble realisert den dagen Hydro Danmark realiserer aksjene i Hydro Canada. Hydro Danmarks inngangsverdi på aksjene i Hydro Canada ville da vært det selskapet faktisk betalte for aksjene, og en eventuell fremtidig gevinst eller tap ville være helt uavhengig av det tap som Hydro hadde lidt. Løsningen kan også begrunnes i kravet om endelig, konstatert tap som fulgte av sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (nå sktl. § 6-2 annet ledd), ved at Hydro først kunne anses for å ha lidt et endelig tap når aksjene i Hydro Canada realiseres.

Løsningen kan illustreres med et talleksempel: Aksjene i Hydro Canada overdras til Hydro Danmark for 1000 danske kroner. Overdragelsen innebærer et tap for Hydro på 500 norske kroner. Hydro Danmark selger senere aksjene i Hydro Canada til et selskap utenfor Hydrokonsernet for 2000 danske kroner. Aksjene er nå endelig realisert, og Hydro vil kunne fradragføre det tapet (500 norske kroner) som ble pådratt ved overdragelsen til Hydro Danmark. Hydro Danmark beskattes på sin side for gevinsten på

1000 danske kroner. Løsningen innebærer at det latente tapet i Hydro ved realisasjonen, kommer til fradrag i sin helhet, uavhengig av om Hydro Danmark ved realisasjonen får en gevinst, et tap eller selger aksjene videre til kostpris.

Ved at beskatningen gjennomføres på denne måten, vil man kunne oppnå en korrekt beskatning. Rett subjekt vil bli tilordnet rettmessig tap/gevinst. Denne løsningen synes ikke å ha vært vurdert verken av Riksskattenemnda, eller av mindretallet i *Hydro Canada*. At Høyesteretts mindretall ikke nevnte det, har nok sammenheng med at det ikke var dette som var gjenstand for tvisten, og at det heller ikke var anført av noen av partene. Det kan ikke være avgjørende at løsningen ikke har vært vurdert eller anvendt tidligere. Hensynet til riktig beskatning står sterkt i skatteretten, og kan ikke stå noe svakere i de tilfeller hvor man foretar gjennomskjæring. Riksskattenemndas uttalelse tyder på at det vektlegges tyngre at tapet kommer til fradrag hos rett *subjekt* enn at det kommer til fradrag på rett *tidspunkt*. Denne løsningen gjør det mulig å oppfylle begge kriteriene.

Etter innføringen av fritaksmetoden har denne problemstillingen blitt mindre aktuell. Fritaksmetoden innebærer at utbytte eller gevinst på aksjer som eies av et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, (nesten) ikke er skattepliktig. Tilsvarende er tap ikke fradragsberettiget. Dersom Hydro Danmark ikke realiserte aksjene i Hydro Canada før fritaksmetoden trådte i kraft, må Hydros rett til å kreve tapsfradrag anses bortfalt. Tapet ville ikke anses realisert før aksjene ble realisert, og en eventuell fradragsrett må følge av de til enhver tid gjeldende regler. For det aktuelle tilfellet ville altså innføringen av fritaksmetoden få store konsekvenser.

Fradrag ved salg til nærstående er også blitt nektet med hjemmel i en tolkning av realisasjonsbegrepet. Som nevnt innledningsvis, ble ligningen i Rt.2002.798 *Nordea* opprettholdt og fradrag nektet, da det ikke ble ansett å ha skjedd en realisasjon av aksjene. Saksforholdet var litt annerledes enn i *Hydro Canada* (og *Telenor*), fordi morselskapet solgte aksjer i ett datterselskap til et annet, for deretter å la disse selskapene fusjoneres ved en mor-datterfusjon. Høyesterett la til grunn at den etterfølgende fusjonen opphevet de faktiske virkningene av det forutgående aksjesalget.

I en omtale av avgjørelsen legges det implisitt til grunn at det foreligger adgang til å videreføre tapet. Om hvordan videreføringen skal skje, uttales at «konsekvens[en] må

være at inngangsverdien på de solgte aksjene må kunne regnes med til inngangsverdien på aksjene i det fusjonerte datterselskap, jf. Rt-2001-170 Espeland. Det må gjelde uansett om resultatet begrunnes i lovtolkning eller omgåelse». ¹⁸² Dette synes som en naturlig virkning da eierforholdet i dette tilfellet ikke har endret seg, i motsetning til hva som var tilfellet i *Hydro Canada* og *Telenor*. I de sistnevnte dommene beholdt selgeren kun *indirekte* kontrollen over aksjene, ved at aksjene nå ble eiet av selgerens datterselskap. I *Nordea* medførte fusjonen at selgeren igjen fikk *direkte* kontroll over aksjene. At tapet da legges til inngangsverdien på aksjene i det nyfusjonerte selskapet, blir dermed den eneste riktige løsningen. Tapet vil så komme til fradrag dersom aksjene senere realiseres.

8.2.1.5 Sammenfatning

Analysen ovenfor viser at i alle de typetilfellene som er behandlet i punkt 8.2.1, så er den sekundære virkningen at tap som er nektet fradratt på et tidligere tidspunkt, kan videreføres og komme til fradrag ved en senere anledning. I alle tilfellene er det «realisasjon» som er avgjørende for når tapet kan komme til fradrag.

At den sekundære virkningen i alle de analyserte tilfellene, er at tap kan videreføres, tilsier at dette må være hovedregelen. Generelt kan det legges til grunn at hvor skattyter har blitt nektet fradrag for tap, så kan tapet videreføres og fradras når vilkårene for fradrag oppfylles.

8.2.2 Tilpasning til delingsmodellen

8.2.2.1 Innledning

I avsnitt 6.7 ble det vist hvordan noen skattytere har samarbeidet for å unngå at deres eierandel i et ansvarlig selskap eller et aksjeselskap har oversteget to tredjedeler for på den måten å unngå at inntekten ble skattlagt som personinntekt. Selv om delingsmodellen er avviklet, er sakene egnet til å illustrere fortsatt relevante sekundære virkninger. I disse sakene ble det foretatt gjennomskjæring av krysseierskapene med den konsekvens at aksjonærene, for delingsreglenes vedkommende, ble ansett som eneaksjonærer i hvert sitt selskap. Det oppstår da spørsmål om gjennomskjæringen skal

¹⁸² Zimmer (2003) side 356.

gis virkning utover delingsreglene (personinntekt), slik at aksjonærene også for andre skatteformål anses som eneksjonærer i hvert sitt selskap. Problemstillingen oppstår for det første med hensyn til eventuell gevinstskatt som ble ilignet som følge av kryssbyttet. For det annet oppstår spørsmålet om gjennomskjæringen også skal gis virkning for eventuelle utbytter som er utdelt på aksjene.

8.2.2.2 Gevinstskatt?

Problemstillingen her er om gjennomskjæringen av krysseierskapet også får virkninger for en eventuell gevinstskatt, med den konsekvens at denne må oppheves.

Problemstillingene drøftes med utgangspunkt i saksforholdet i Rt.2007.209 *Hex*. To sivilingeniører som drev virksomheten sin gjennom hvert sitt heleide aksjeselskap, overdro 36 prosent av aksjene i hvert av selskapene til den andre. Vederlaget for aksjene som ble overdratt var aksjer i det annet selskap. Høyesterett fant at det kunne foretas gjennomskjæring, og opprettholdt ligningen. Vilårene for deling var oppfylt, og det ble fastsatt personinntekt som om begge aksjonærene var aktive eneksjonærer i eget selskap.

Resultatet bygget på det rekarakteriserte rettsforhold at skattyterne fremdeles var eneksjonærer i hvert sitt selskap. At retten skar gjennom aksjeoverdragelsen burde kanskje medføre at en eventuell gevinstskatt burde oppheves.¹⁸³

Retten ser ikke ut til å ha tatt stilling til denne problemstillingen, men det faktum at selskapene var noen år gamle og hadde en stabil inntjening¹⁸⁴ kan tyde på at aksjene hadde en høyere verdi nå enn ved selskapenes stiftelse, slik at aksjeoverdragelsene innebar realisasjon av en gevinst.

¹⁸³ Dette legges til grunn av Zimmer (2010b) side 284: «the fact that the Supreme Court found [that] this amounted to tax avoidance must imply that no taxation of capital gains at the establishing of the cross ownership could be carried out. ... At least in [Hex] the mutual sale of shares at the establishing of the cross ownership seems to have amounted to a taxable realization of shares. However, none of the judgements mention this issue.»

¹⁸⁴ *Hex* avsnitt 7 punkt 5.

Hensynet til konsekvent beskatning taler for at en eventuell gevinstskatt ved aksjeoverdragelsen burde oppheves dersom det legges til grunn for skattemessige årsaker at overdragelsen ikke har skjedd. Når aksjonærene skattlegges som om de fremdeles eier de overdratte aksjene, kan det neppe være riktig at de samtidig skal skattlegges for gevinst ved overdragelse av aksjene.

En slik løsning vil imidlertid kunne føre til problemer ved en eventuell senere realisasjon av aksjene. Dersom gevinstskatten oppheves som en følge av gjennomskjæringen, oppstår spørsmålet om hvem som skatterettslig skal anses som selger av aksjene. Skal det anses som om det aldri har skjedd noen overdragelse av aksjene, eller skal man legge det privatrettslige forholdet til grunn? Dersom det privatrettslige forholdet legges til grunn, oppstår spørsmålet om inngangsverdi. Skal inngangsverdien være det kjøperen betalte for aksjene, eller skal man ta utgangspunkt i selgerens inngangsverdi?

Begge disse alternativene byr på problemer. Dersom man tar utgangspunkt i selgerens inngangsverdi, vil kjøperen (forutsatt at aksjene stiger i verdi) bli skattlagt for en høyere gevinst enn han har oppbåret (eller et mindre tapsfradrag enn han i utgangspunktet ville hatt krav på). Tar man utgangspunkt i det kjøperen betalte for aksjene, vil konsekvensen være (forutsatt at realisasjonen gir gevinst) at en del av gevinsten (den delen som ble realisert ved kryssbyttet) helt unngår beskatning. Ingen av disse løsningene er heldige, den første ut fra hensynet til skattyter (kjøperen), og den andre ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv.

Dersom de to aksjonærene senere velger å «oppeve» kryssbyttet, altså ved å selge aksjene tilbake til hverandre, så vil også denne transaksjonen kunne realisere gevinst (eller tap). Skal man da tillate at de to aksjonærene får tilbakeføre rettsforholdet til slik det var før omgåelsesforsøket, eller skal man si at dette må de tåle siden de tross alt forsøkte å omgå en omfattende skatteplikt på en formålsstridig måte?

At skattyterne tillates å «bytte tilbake aksjene» uten at det skal utløse gevinstbeskatning, vil kunne være uheldig sett fra et effektivitets- og prevensjonssynspunkt; dersom

transaksjoner kan tilbakeføres uten skattemessige konsekvenser, vil dette kunne være med å oppfordre til omgåelse i større grad, ved at skattyterne ikke har noe å tape på å prøve. På den annen side kan en tilbakeføring anses som en aksept av ligningsmyndighetenes gjennomskjæring; aksjonærene er blitt beskattet, og tar deretter konsekvensene av gjennomskjæringen. At skattyterne skal kunne tilpasse det privatrettslige forholdet slik at dette samsvarer med det rekarakteriserte forhold ligningsmyndighetene har lagt til grunn for beskatningen, uten at dette skal medføre ytterligere beskatningen, taler for å akseptere en etterfølgende reversering av kryssbyttet. En uttalelse fra Finansdepartementet¹⁸⁵ om adgangen til å tilbakeføre gave med virkning for arveavgift fordi giver ble ansett som reell eier og dermed gevinstbeskattet for realisasjon av gaveobjektet, kan også tas til inntekt for dette.

Et siste alternativ er at gjennomskjæringen ikke får konsekvenser for gevinstskatten. At en gjennomskjæring kun gjelder for beregningen av personinntekten, men at de privatrettslige disposisjoner legges til grunn for beskatningen ellers, kan synes inkonsekvent. Det kan likevel tenkes at denne løsningen har mest for seg. For det første så vil det være enklere for ligningsmyndighetene å håndheve, og det vil kunne være med å motvirke omgåelsesforsøk i utgangspunktet fordi skattyter vet at han, uansett hva som bli resultatet, må bære den ufordelaktige beskatningen. Disse argumentene kan imidlertid ikke være avgjørende. Et sterkere argument for en slik løsning er at Høyesterett tidlig åpnet for delvis gjennomskjæring¹⁸⁶, hvor man lar gjennomskjæringen få virkning for den utilsiktede skattefordelen, men for øvrig lar transaksjonen få (skatte)virkninger etter sitt formelle innhold. En slik begrenset gjennomskjæringsadgang er regelen etter sktl. § 14-90. Det kan også tale for en slik løsning at retten ikke i noen av sakene om tilpasning til delingsmodellen har kommentert gevinstbeskatningen.

Det kan tenkes at løsningen vil kunne være forskjellig avhengig av hva myndighetene har basert ligningen på. Dersom ligningsmyndighetene i og for seg aksepterer aksjeoverdragelsene i forbindelse med kryssbyttet, men skjærer gjennom transaksjonen

¹⁸⁵ Utv.2004.535.

¹⁸⁶ For eksempel i Rt.1997.1580 *Zenith*.

slik at transaksjonen *i forhold til delingsreglene* ikke legges til grunn, kan gode grunner tale for at gevinstskatten skal opprettholdes.¹⁸⁷ Er myndighetenes avgjørelse basert på at det ikke har skjedd noen aksjeoverdragelse (at transaksjonen for eksempel ikke oppfyller lovens krav til realisasjon), slik at hele transaksjonen settes til side, vil en konsekvent virkning være å se bort fra overdragelsen også for gevinstskattens vedkommende. En slik distinksjon mellom tilfeller som er avgjort på grunnlag av gjennomskjæring og lovtolkning kan kritiseres ut fra hensynet til at like tilfeller skal behandles likt. Hvorvidt det blir ilagt gevinstskatt ved (en eller begge) overdragelsene, er av stor betydning for skattyter. At utfallet blir forskjellig avhengig av om myndighetene anvender den ene eller den andre angrepsvinkelen på ellers like tilfeller, kan anses uheldig sett fra skattyters sted. I ligningspraksis ble det lagt til grunn at gjennomskjæringen ikke fikk virkning for gevinstskatten.¹⁸⁸ Ligningspraksis må dermed legges til grunn for løsningen på denne problemstillingen.

8.2.2.3 Skatt på utbytte?

Lignende spørsmål oppstår i forhold til skatt på utdelt utbytte. Jeg tar også her utgangspunkt i saksforholdet i *Hex*. Det ble beregnet personinntekt som om begge aksjonærene var eneksjonær i hvert sitt selskap, og beskatningen ble gjennomført deretter.

Som en konsekvens av det formelle eierforhold, vil de to skattyterne motta utbytte fra «den andres selskap» i samsvar med eierandelen. Dette utdeles og beskattes etter alminnelige regler. Vil en konsekvens av gjennomskjæringen bli at også alt utbytte som er utdelt, anses for å være utdelt til hovedaksjonæren slik at denne også beskattes for dette? Hvis det er tilfellet må nødvendigvis utbytteskatten som er ilignet den andre aksjonæren oppheves. Heller ikke denne problemstillingen er drøftet av noen instans.

Dersom også utbytteskatten påvirkes av gjennomskjæringen, vi får et tilsvarende problem som i Rt.2006.1573 *Dillerud*. Her ble også ligningen for de ikke-aktive deltakerne endret, med den konsekvens at de ble beskattet for et lavere beløp enn det de

¹⁸⁷ Denne innfallsvinkelen ble benyttet i *Hex*, se avsnitt 13 og 54 (om utdelt utbytte).

¹⁸⁸ Grong (2011).

rent faktisk fikk utbetalt. Motsatt ble den aktive deltakeren beskattet for høyere beløp enn han hadde fått utbetalt.

Premissene i *Dillerud* taler for en endring av utbytteskatten, slik at hovedaksjonæren i det respektive selskapet blir skattlagt for selskapets samlede utbytte. Denne løsningen innebærer en viss grad av inkonsekvens ved at det beskattede beløp skiller seg fra det beløp som faktisk er mottatt. At det oppstår en slik inkonsekvens, er et sterkt argument mot en slik løsning.

Dersom man unnlater å gjøre noe med utbytteskatten, innebærer dette i realiteten at aksjonærene mottar og beskattes for utbytte fra et selskap som de, som følge av gjennomskjæringen, ikke anses som aksjonær i. Dette kan heller ikke være en riktig løsning.

Et tredje alternativ er å foreta en delvis gjennomskjæring, og for personinntektens vedkommende anse skattyterne som eneaksjonær i hvert sitt selskap, mens man for alle andre formål aksepterer aksjesalget. Løsningen innebærer også her en viss inkonsekvens, men som det fremgår av drøftelsen i forrige punkt, så synes denne løsningen likevel å ha mest for seg. Heller ikke spørsmålet om skatt på utbytte har vært vurdert av Høyesterett (eller lavere instanser).¹⁸⁹ I *Hex* kan førstvoterendes uttalelser i avsnitt 54 tas til inntekt for at gjennomskjæring overfor personinntekten ikke medfører endringer i utbyttebeskatningen. . Det tas ikke stilling til den problemstillingen vi her står overfor, verken eksplisitt eller implisitt, men det uttales at forskjeller i utbytteutdelingen i de to ulike selskapene ikke kunne få betydning for om krysseierskapet skulle anses lojalt eller ikke. I Rt.1998.1771 *Essem* pekte Høyesterett på at til tross for store utbytter, så måtte det antas at partene forutsetningsvis skulle komme

¹⁸⁹ Med unntak av i *Dillerud* hvor ligningene av hustruen og svigerinnen ble endret, slik at de ble skattlagt for et mindre beløp enn de mottok. Faktum skiller seg imidlertid noe fra de øvrige dommene da gjennomskjæringen innebar at selskapets totale overskudd ble nedjustert. I de øvrige sakene om delingsmodellen fører ikke gjennomskjæringen til en endring av det totale utbyttet, slik at skattyterne beskattes for det de faktisk har fått utbetalt.

ut nokså likt økonomisk. Også dette taler for at det ikke ble gjort endringer i utbytteskatten som følge av gjennomskjæringen.

Det antas at det også for utdelt utbytte vil være av betydning om ligningsmyndighetene har basert seg på hel eller delvis gjennomskjæring, eller om de på grunnlag av lovtolkning legger til grunn at det ikke har skjedd noen aksjeoverdragelse i utgangspunktet.

Hensynet til praktisk ligningsbehandling i fremtiden gjør seg sterkere gjeldende ved spørsmål om virkninger for utbytteskatten enn for gevinstskatten. Utbytte er i større grad enn gevinst en løpende ytelse, som gjerne skjer årlig. Det ville være upraktisk dersom man for all fremtid skulle skattlegge ett subjekt for utbytte som et annet har fått utdelt. Den løsningen som tilsynelatende har de beste grunner for seg, er å ikke gi gjennomskjæringen virkning for utbyttebeskatningen. Løsningen støttes av e-post fra Skatt øst hvor det opplyses at gjennomskjæring i kryssbyttesakene som hovedregel heller ikke ble gitt virkning for utbytteskatten. Generelt om gjennomskjæringen i disse sakene uttales: «Det var altså kun i forhold til personinntekt man endret skattleggingen.»¹⁹⁰

8.2.2.4 Sammenfatning

Av analysen ovenfor, fremgår at gjennomskjæring i kryssbyttetilfellene ikke gis virkning ut over personinntekten. Gjennomskjæringen gis ikke virkning verken for gevinstskatt eller utbytteskatt – gjennomskjæringen får ingen sekundære virkninger.

Sammenlignet med de tilfellene som ble behandlet i punkt 8.2.1, er resultatet det motsatte. Ved spørsmål om fradrag for tap, er den sekundære virkningen som hovedregel at tapet kan videreføres. Ved kryssbytte av aksjer, oppstår ingen sekundære virkninger. Det kan spørres om det er noen logisk forklaring på denne forskjellen.

Forskjellen har nok sammenheng med at det i tapstilfellene dreier seg om *den samme* inntekten eller utgiften. Tapet er direkte knyttet til én bestemt eiendel. En slik

¹⁹⁰ Grong (2011).

sammenheng mellom den primære virkningen og eventuelle sekundære virkninger er ikke tilfellet i kryssbyttesituasjonen. Den primære virkningen av gjennomskjæringen gjelder personinntekten. Personinntekten har ingen sammenheng med verken gevinst- eller utbytteskatt.

8.2.3 Beregning av personinntekt for stille deltakere i indre selskaper

8.2.3.1 Innledning

Et indre selskap er et «selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann», jf. selskapsloven § 1-2 bokstav c. Det indre selskap består normalt av en hovedmann og en eller flere stille deltakere. Hovedmannen er fullt ansvarlig for selskapets forpliktelser, og representerer dette utad. Den stille interessent er deltaker i virksomheten, normalt med avtale om at ansvaret er begrenset til innskudd eller en definert innskuddsforpliktelse.

Det indre selskap er ikke et eget skattesubjekt, men er undergitt deltakerligning, jf. sktl. § 2-2 andre ledd bokstav c og tredje ledd. Både alminnelig inntekt og personinntekt fastsettes på selskapets hånd, for deretter å fordeles til skattlegging hos deltakerne.

Problemstillingen i sakene om beregning av personinntekt i indre selskaper, var i hvilken utstrekning utbetalinger fra indre selskaper skulle anses som arbeidsinntekt for stille deltakeres arbeidsinnsats for selskapet, eller som virksomhetsinntekt. At utbetalinger klassifiseres som arbeidsinntekt, innebærer at de anses som personinntekt som er grunnlag for beregning av folketrygdavgift og toppskatt til staten, jf. sktl. § 12-1.

Ingen av avgjørelsene om personinntekt for stille deltakere i indre selskaper er avgjort på grunnlag av ulovfestet gjennomskjæring eller sktl. § 13-1 om interessefelleskap, men i stedet på grunnlag av en tolkning av skatteloven § 12-2 bokstav f. Som det vil fremgå nedenfor, er avgjørelsene likevel interessante i en avhandling om virkninger av gjennomskjæring. Avgjørelsene illustrerer virkninger både for den skattyter det skjæres gjennom overfor og virkninger for andre skattytere. På grunn av kompleksiteten i disse sakene, anses det hensiktsmessig med en samlet behandling, slik at også de primære virkningene behandles her.

8.2.3.2 Enskilda og BCG

Rt.2009.105 *Enskilda*¹⁹¹ gjaldt et indre selskap (Selskapet) hvor hovedmannen var SEB Enskilda AS.¹⁹² Saken gjaldt ligningene for 2002 og 2003 da de stille deltakernes (Interessentenes) eierandel var hhv. 34,2 og 30 prosent.

Selskapets virksomhet var regulert i et avtaleverk som ble jevnlig endret. Sentrale elementer var blant annet at Hovedmannen skulle skyte inn hele sin til enhver tid beskattede egenkapital i Selskapet, at Interessentene måtte arbeide i Selskapet og tre ut dersom arbeidsoppholdet opphørte. Interessentenes innskuddsforpliktelse varierte fra 30.000 til 900.000 kroner, og utgjorde til sammen 7,1 millioner.¹⁹³ Ved en eventuell uttrede skulle innskuddet tilbakebetales. Interessentene hadde ikke krav på lønn for sin innsats, men skulle være med på å dele overskuddet etter et fastsatt system: Det var for hver enkelt interessent fastsatt et basisbeløp, tilsynelatende bestemt ut fra hvor viktig vedkommendes arbeidsinnsats var for selskapet. Basisbeløpene varierte fra 0,5 til 1,4 millioner kroner. I tillegg mottok Interessentene diskresjonær bonus og avkastning på innskuddene. I 2002 utgjorde det Interessentene samlet mottok som basisbeløp og diskresjonær bonus nesten 54 millioner kroner, mens avkastningen på innskuddene utgjorde nesten 68 millioner kroner.

I selvangivelsene var det lagt til grunn at basisbeløp og diskresjonær bonus, skulle anses som godtgjørelse for deltakeres arbeidsinnsats i deltakerlignende selskaper, og dermed som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f og mens avkastningen på innskuddene skulle anses som virksomhetsinntekt. Virksomhetsinntekt ble beskattet som alminnelig inntekt med en sats på 28 prosent (det var ikke grunnlag for deling). Arbeidsinntekt skatlegges både som alminnelig inntekt og som personinntekt, totalt inntil 55,3 prosent.

Ved ligningen ble det imidlertid lagt til grunn at også det som var oppgitt som avkastning av kapitalinnskuddene, skulle anses som en del av vederlaget for arbeidsinnsats for selskapet og dermed som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f.

¹⁹¹ For en grundig analyse av saken, se Zimmer (2010a) side 322-329.

¹⁹² Navnet på det indre selskapet fremgår ikke av dommen.

¹⁹³ *Enskilda* avsnitt 30.

En avkastning på innskuddet beregnet til 15 prosent av dette ble likevel ansett som virksomhetsinntekt. Personinntekten for de stille deltakerne ble etter dette forhøyet med nesten 67 millioner kroner fra ca. 54 til ca. 121 millioner for 2002, og med ca. 51 millioner kroner fra 55 til 106 millioner for 2003.

Rt.2010.527 *BCG* gjaldt også spørsmål om utbetalinger fra et indre selskap skulle anses som personinntekt for stille deltakeres arbeidsinnsats for selskapet, jf. sktl. § 12-2 bokstav f. Det ble i stor utstrekning henvist til *Enskilda*-avgjørelsen.

Hovedmannen i The Boston Consulting Group IS (BCG) er den norske avdelingen av The Boston Consulting Group AB. I de aktuelle år eide Hovedmannen 35 prosent, de stille deltakerne Eilertsen og Jacobsen 9,75 prosent hver og Matre 45,5 prosent. Saken gjaldt det indre selskapets ligninger for 2003 og 2004. De stille deltakernes ansvarsbegrensning utgjorde for de aktuelle ligningsårene nesten 3 millioner for hver av Eilertsen og Jacobsen, og ca. 13,6 millioner for Matre. I motsetning til i *Enskilda*, ble kapitalen aldri skutt inn i selskapet.

Videre skiller saken seg fra *Enskilda* ved at de stille deltakerne også var ansatt i BCG og mottok lønn fra selskapet. Innleverte selvangivelser, beskatningen og ligningen for årene til og med 2004 var gjennomført slik at den lønnen de stille deltakerne mottok fra BCG ble beskattet som lønnsinntekt, med beregnet arbeidsgiveravgift, mens det som de stille deltakerne mottok som overskudd ble beskattet som virksomhetsinntekt.

Ved endringsvedtak omklassifiserte Ligningsnemnda *alt* overskudd som de stille deltakerne fikk fra BCG til personinntekt, under henvisning til at det rent faktisk ikke var skutt inn kapital fra de stille deltakernes side. Høyesterett opprettholdt ligningene i begge sakene. Retten la vekt på at det fremsto som om deltakelsen i det indre selskap først og fremst var for å oppnå en gunstigst mulig beskatning. I *Enskilda* uttalte Høyesterett at det ikke kunne være avgjørende at deler av utbetalingene var skjedd som andel av en innskuddsavkastning fordelt etter eierandel. Førstvoterende pekte på at det ved ligningen er «de reelle forhold [som] må legges til grunn», noe som allerede var vel etablert ved omklassifisering av utbytte som lønn og ved vurderingen av ulike «earn

out»- modeller.¹⁹⁴ Det «reelle forhold» ble antatt å være at utbetalingene var vederlag for deltakernes arbeidsinnsats.

Den primære virkningen her var at det deltakerne hadde fått utbetalt som virksomhetsinntekt, ble omklassifisert til arbeidsinntekt, og Interessentene ble skattlagt for personinntekt. Resultatet var ikke bygget på gjennomskjæringsregelen, men på grunnlag av faktum og lovtolkning.

8.2.3.3 Tilpasninger etter innføring av fritaksmetoden

I kjølvannet av fritaksmetoden som ble vedtatt i 2004 (trolig også som tilpasning til resultatet i *BCG* og *Enskilda*), har deltakere i indre selskaper innrettet seg på nye, kreative måter. I stedet for, eller i tillegg til, å være personlige deltakere i det indre selskapet, har deltakerne opprettet heleide aksjeselskaper som står som deltakere. Dette ble gjort for å kunne videreinvestere utbetalingene uten at det ble beregnet skatt.

Ikke overraskende har ligningsmyndighetene grepet inn også i disse tilfellene. I de tilfellene hvor de fysiske personene ikke selv har vært deltakere i tillegg til de heleide aksjeselskapene, har ligningsmyndighetene¹⁹⁵ ansett utbetalingene for å gå direkte fra det indre selskapet til den bakenforliggende, personlige aksjonær.¹⁹⁶ Aksjonærene ble dermed lignet for personinntekt på utbetalingen. Da utbetalingen ble ansett for å gå fra det indre selskapet til en fysisk person som *ikke* var deltaker i selskapet, så ble utbetalingene omklassifisert til *lønn* og ikke *arbeidsgodtgjørelse* iht. skatteloven § 12-2 bokstav f. Sondringen mellom de to alternativene er av betydning fordi med lønnsutbetalingen følger en plikt for det indre selskapet til å betale arbeidsgiveravgift. I de tilfellene hvor aksjonærene også var personlige deltakere, ble hele utbetalingen allokert til denne, som skattepliktig personinntekt.¹⁹⁷ Utbetalingene var arbeidsgodtgjørelse, uten plikt til å svare arbeidsgiveravgift.

¹⁹⁴ *Enskilda* avsnitt 59.

¹⁹⁵ Sivertsen (2010) side 44.

¹⁹⁶ Dette skiller seg fra det saksforholdet som var oppe til vurdering i *BCG*, da det i dommen ikke var noen tvil om at utbetalingene skulle tilordnes de personlige eierne.

¹⁹⁷ Sivertsen (2010) side 44: «Etter skattekontorets syn var det den aktive partner som etter de reelle forholdene var berettiget til den overveiende delen av overskuddet, ikke vedkommende holdingselskap.»

I det tidligere nevnte brev fra SKD,¹⁹⁸ hvor det blant annet uttales at det ikke lenger vil bli ilagt tvangslønn for deltakere i deltakerlignede selskaper og aksjonærer i aksjeselskaper, er det tatt forbehold for en rekke tilfeller: «[det kan fortsatt] være aktuelt å beskatte arbeidende eier av selskap for arbeidsgenerert inntekt, der saken dreier seg om et spørsmål om tilordning av inntekt til riktig subjekt. Dette kan for eksempel være saker der eieren arbeider for et selskap som vedkommende eier indirekte.» Jeg tolker denne uttalelsen slik at det fremdeles vil være aktuelt å omklassifisere eller gjennomskjære i tilfeller som de som har kommet til i etterkant av fritaksmetoden.

Resultatet av denne gjennomskjæringen ble dermed at mens den faktiske pengestrømmen gikk direkte fra det indre selskap til aksjeselskapet som deltaker, ble ligningen gjennomført som om pengestrømmen hadde gått fra det indre selskapet til den fysiske personen som eide aksjeselskapet, og at aksjonæren deretter hadde skutt pengene inn i aksjeselskapet.

Hensynet til en rimelig og konsekvent ligning av disse tilfellene tilsier flere etterfølgende korrigeringer.

For det første bør en endring i tilordningen fra aksjeselskapene til aksjonærene medføre en tilsvarende nedjustering av aksjeselskapenes skattepliktige inntekt. Noe annet ville innebære en uhjemlet dobbeltbeskatning, ved at både selskap og aksjonær beskattes for det samme beløpet, om enn med ulik skattesats.

Videre bør aksjonærene kunne ta ut utbytte fra aksjeselskapene uten beskatning innen rammen av det beløp som er blitt tilordnet aksjonærene som lønnsinntekt. Dersom ikke dette aksepteres, vil aksjonæren bli dobbeltbeskattet for beløpet – først som lønn, og deretter som utbytte. At midler tilsvarende det beløp som er blitt tilordnet aksjonæren er akseptert av ligningsmyndighetene: «Skattekontoret la til grunn at omklassifiseringen ikke burde medføre dobbeltbeskatning og at tilbakebetaling av innskutt beløp skattemessig ikke var å anse som utbetaling som kan defineres som utbytte etter skatteloven § 10-11 annet ledd. Tilbakebetaling av beløpene ville derfor ikke utløse skatteplikt...»¹⁹⁹

¹⁹⁸ Utv.2009.1284.

¹⁹⁹ Sivertsen (2010) side 44.

Tilsvarende bør en aksjonær som før endringen av ligningen har tatt ut utbytte, få tilbakeført den skatt som ble ilignet dette. Også dette for å avverge dobbeltbeskatning.

Omklassifiseringen til lønn innebærer at det indre selskapet må svare arbeidsgiveravgift av tilsvarende beløp. All den tid arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget ved fastsettelse av selskapets skattepliktige inntekt, så vil omklassifiseringen medføre at det indre selskaps skattepliktige inntekt blir redusert. Da indre selskaper er deltakerlignede, må konsekvensen bli at fradraget for arbeidsgiveravgift fordeles på deltakerne i henhold til som igjen innebærer at deltakernes andel av overskuddet eierbrøk.

Ingen saker av denne typen har foreløpig vært prøvet for domstolene. I en pågående sak for ligningsmyndighetene²⁰⁰ har skattyterne akseptert omklassifisering fra overskuddsutdeling til lønn. De sekundære virkningene som er skisserte ovenfor, er langt på vei lagt til grunn av Skatt Øst.²⁰¹

8.3 Sekundære virkninger for andre skattesubjekter

8.3.1 Innledning

Som nevnt innledningsvis i kapittel 8, vil en gjennomskjæring også kunne få virkninger for andre skattesubjekter enn det som er subjekt for gjennomskjæringen.

8.3.2 Forholdet mellom selskap og aksjonær

8.3.2.1 Problemstilling

Problemstillingen i dette avsnittet er om en gjennomskjæring overfor et selskap kan få virkninger for aksjonæren(e) og motsatt. Aksjeselskaper og aksjonærer er ulike skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 (1), slik at gjennomskjæring overfor den ene ikke uten videre får virkninger for den andres ligning. Det finnes imidlertid flere tilfeller hvor en endring av den annens ligning bør skje.

²⁰⁰ Willumsen (2011).

²⁰¹ Sivertsen (2010) side 44, Willumsen (2011).

8.3.2.2 Kan gjennomskjæring på aksjonærnivå få virkninger på selskapsnivå?

Først drøftes problemstillingen om en gjennomskjæring overfor aksjonær også skal få virkning overfor selskapet. Illustrerende for denne problemstillingen er Rt.1999.1347 *Øverbye*, hvor gjennomskjæring riktignok ikke akseptert.

Øverbye eide samtlige aksjer i Øverbye Eiendom AS. Det var dårlige tider i eiendomsmarkedet, og som ledd i en gjeldssanering, ble en fordring banken hadde på selskapet på ca. 2,7 millioner kroner solgt til Øverbye for 250.000 kroner. I årene som fulgte klarte selskapet å betale både renter og avdrag på fordringen. Gevinst på fordring utenfor virksomhet er skattefri. Ligningsmyndighetene foretok en gjennomskjæring overfor aksjonæren og omklassifiserte alle utbetalinger som oversteg 250.000 kroner til utbytte under henvisning til at overdragelsen av fordringen i realiteten innebar en ettergivelse fra banken. Ligningen ble opphevet av herredsretten, med tilslutning fra lagmannsretten og Høyesterett.

For å illustrere problemstillingen i dette avsnittet tas det utgangspunkt i at retten kom til motsatt resultat, nemlig at fordringen ble ansett ettergitt og utbetalingene ansett som utbytte.

Det følger av sktl. § 14-6 (3) at dersom en fordring på en skattyter blir ettergitt av kreditorene, så mister skattyter rett til å fremføre tidligere underskudd til fradrag. Bestemmelsens formål er å hindre at skattyter får fradrag for et tap som det i realiteten er en kreditor som har lidt.²⁰² For det tilfellet at det foretas gjennomskjæring på aksjonærnivå, slik at fordringen ble ansett som ettergitt overfor selskapet og utbetalingene dermed som utbytte (og ikke som nedbetaling på fordring), oppstår spørsmålet om gjennomskjæringen samtidig bør gis virkning på selskapsnivå, slik at underskudd ikke kan fremføres. Verken lagmannsretten eller Høyesterett drøftet det forhold at en ettergitt fordring avskjærer retten til fremføring av underskudd.

²⁰² Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) side 11.

For Høyesterett påpekte staten at det forhold «[a]t gjelden ikke måtte ettergis fordi dette ville hindre en senere fremføring av underskudd i selskapet, var understreket av en som hadde vært inne i forhandlinger om å overta restfordringen. Motivet for kjøpet må anses å ha vært muligheten til underskuddsfremføring, og at Øverbye kunne hente ut overskudd i virksomheten som skattefri tilbakebetaling av lån».²⁰³ Førstvoterende var så vidt inne på problemstillingen på side 1351: «Legges den privatrettslige avtale til grunn, medfører dette ... at selskapet beholdt muligheten etter skatteloven § 53 [nå sktl. § 14-6] for fremføring av underskudd.» Høyesterett ga her bare uttrykk for hva som er gjeldende rett dersom avtalen legges til grunn etter sitt innhold. Retten sa derimot ingenting om hva som eventuelt skulle skjedd med underskuddsfremføringen dersom gjennomskjæring hadde blitt foretatt. Det er mulig det kan slutes motsetningsvis fra det siterte at dersom den privatrettslige avtalen *ikke* legges til grunn for beskatningen, så måtte dette både medføre at Øverbye skulle utbyttebeskattes for de utbetalinger som fant sted, og at selskapet mistet sin rett til å fremføre tidligere underskudd til fradrag. At det her dreier seg om to ulike skattesubjekter, hvor kun det ene var part i saken, taler mot en slik antitetisk tolkning av Høyesteretts utsagn. Også måten det fremsto på i premissene, mer som en konstatering av hva som var gjeldende rett for den transaksjon som formelt sett hadde funnet sted, taler mot en slik tolkning.

Herredsretten uttalte følgende om selskapets fremføringsrett:

«Transaksjonen har for selskapet ingen annen betydning enn at de har fått en ny kreditor istedenfor DnB. De har ikke fått ettergitt gjeld og har sin forpliktelse til å betale gjelden i behold. Ligningsmessig har dette den betydning for selskapet at de beholder underskudd fra tidligere år til framføring i medhold av sktl. § 53, 1. ledd.»²⁰⁴

Sitatet er ikke hentet fra selve domspremissene, men fra redegjørelsen for sakens faktum. Uttalelsen kan forstås som en henvisning til at ligningsmyndighetene ikke endret ligningen for selskapets vedkommende, slik at selskapet dermed beholdt sin rett

²⁰³ Øverbye side 1349.

²⁰⁴ Utv.1997.864 på side 865.

til å fremføre underskudd. Uttalelsen gjentas mer eller mindre ordrett i herredsrettens premisser:

«Transaksjonen har verken regnskapsmessig eller ligningsmessig fått noen som helst betydning for Øverbye Eiendom AS som fremdeles er forpliktet til å betale sin gjeld i samsvar med fordringens pålydende.»²⁰⁵

Her fremgår det klarere at retten legger til grunn at endring på kreditorsiden ikke får noen betydning for debitor. Dette er i samsvar med alminnelige obligasjonsrettslige prinsipper.²⁰⁶

At ingen av instansene har tatt klar stilling til spørsmålet om en eventuell gjennomskjæring overfor aksjonærene også skulle få virkning for selskapets fremføringsrett, har nok sammenheng med at det ikke var lagt til grunn ved ligningen av selskapet, og dermed ikke var gjenstand for domstolsprøvelse. At det ved ligningen av selskapet ikke var lagt til grunn at selskapet hadde mistet fremføringsretten, er i seg selv et moment som taler for at gjennomskjæringens virkninger begrenses til aksjonærene. Dersom gjennomskjæringen også måtte medføre at selskapets fradragsrett bortfalt, er det nærliggende å anta at ligningsmyndighetene også ville foretatt den nødvendige endring i selskapets ligning. Hensynet til forutberegnelighet støtter et standpunkt om at dersom ligningsmyndighetene ønsket å gi gjennomskjæringen virkning også på selskapsnivå, så må dette gjøres ved å endre selskapets ligning direkte.

Alt i alt må konklusjonen være å begrense gjennomskjæringen til aksjonærenes ligning.²⁰⁷ Det generelle utgangspunkt må være at gjennomskjæring på aksjonærnivå ikke får konsekvenser på selskapsnivå.

²⁰⁵ Utv.1997.864 på side 867.

²⁰⁶ Hagstrøm (2003) side 856-858.

²⁰⁷ På grunnlag av det siterte fra herredsrettens dom (Utv.1997.864), kommer Zimmer (2010b) side 288 til samme konklusjon.

8.3.2.3 Kan gjennomskjæring på selskapsnivå få virkninger på aksjonærnivå?

Her drøftes problemstillingen om gjennomskjæring overfor selskapet også skal få virkninger for aksjonæren(e).

Rt.1997.1580 *Zenith*²⁰⁸ gjaldt spørsmål om et aksjesalg i realiteten dreide seg om et salg av skatteposisjoner (betingede skattefritak), og om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen hjemlet en adgang til å inntektsføre de betingede skattefritakene. Høyesterett kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring, men saken er godt egnet til å illustrere problemstillingen.

Ligningen var begrenset til bortfall av skatteposisjonene, mens transaksjonen for øvrig ble behandlet som en aksjeoverdragelse:

«... gjennomskjæringen i denne sak [gjelder bare] aksjeoverdragelsen, ikke selskapsstrukturen. Jeg bemerker at det ikke kan være noe til hinder for på denne måten 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.»²⁰⁹

Høyesterett aksepterer således ligningen, som var begrenset til inntektsføring av skatteposisjonene på selskapets hånd.

At gjennomskjæringen ikke fikk virkning for aksjonæren, var også forutsatt av kommunen. Dette fremgår av kommunens anførsler for Høyesterett:

«Gjennomskjæringen gjelder aksjeoverdragelsen og får følger for skattekredittene i [Zenith], som på sin side beholder sin skatterettslige identitet.

²⁰⁸ Punkt 6.4.4. Det var en egen gjennomskjæringssak mot aksjonærene. Byretten opphevet ligningen, Utv.1997.1059. Saken ble ikke anket.

²⁰⁹ *Zenith* side 1585.

Vilkårene for fortsatt skattekreditt i [Zenith] er opphørt. Derfor får gjennomskjæringen kun rettsvirkning i forhold til [Zenith]. Aksjeoverdragelsen berøres ikke som sådan av gjennomskjæringen.

Det skjer heller ingen identifikasjon mellom [Zenith] og selgeren ... Deres skattemessige forhold vurderes hver for seg. Det er hos [Zenith] avsetningene har funnet sted, og det er her de skal inntektsføres når en opprettholdelse av skatteposisjonene etter aksjesalget vil stride mot avsetningsreglenes formål.»²¹⁰

Både Høyesteretts og kommunens uttalelser taler så langt for at gjennomskjæring på selskapsnivå, ikke får virkninger på aksjonærnivå.

Som en del av begrunnelsen trekker imidlertid trekker Høyesterett frem hensynet til å unngå dobbeltbeskatning. Etter de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg, sktl. 1911 § 54 annet ledd, var selgeren av aksjene i prinsippet skattepliktig for selskapets betingede skattefritak etter gevinstreglene. Høyesterett la til grunn at dersom gjennomskjæring hadde blitt foretatt, så måtte det skje en endring av selgers gevinstbeskatning:

«Da gjennomskjæring ble besluttet ... lå situasjonen slik an for ligningsmyndighetene at samme inntekt var i ferd med å bli beskattet to ganger – både hos selskapet som nevnt og hos selgeren etter reglene om betydelig aksjesalg. ... Jeg er imidlertid enig med ligningsmyndighetene i at dersom gjennomskjæring skulle skje, måtte dette få konsekvenser for gevinstbeskatningen av selgeren.»²¹¹

Høyesterett legger her til grunn at en gjennomskjæring overfor selskapet måtte få virkning også for aksjonæren for å unngå at samme inntekt ble beskattet to ganger. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning taler således for at også aksjonærenes ligning må endres.

²¹⁰ *Zenith* side 1583.

²¹¹ *Zenith* side 1588.

De ulike uttalelsene i *Zenith* kan tale for å oppstille en generell regel om at gjennomskjæring overfor selskapet ikke gis virkning for aksjonæren(e), med unntak av de tilfeller hvor gjennomskjæringen vil medføre at samme inntekt blir beskattet både hos selskapet og hos aksjonæren(e).

Spørsmålet om gjennomskjæring overfor selskap får virkning for aksjonæren(e), var også aktuelt i Rt.1999.946 *ABB*. Saken gjaldt spørsmål om et morselskaps salg av mer enn 99 prosent av aksjene i et datterselskap, kunne anses som en oppløsning av selskapet, med den konsekvens at morselskapet kunne gjøres ansvarlig for selskapets skatt etter sktl. 1911 § 32 (nå sktbl. § 16-13). Problemstillingen var altså om en gjennomskjæring overfor selskapet også innebar en likvidasjon av selskapet for aksjonæren.

ABB (tidligere *EB*) eide 99,93 prosent av aksjene i *NEBB*. Aksjeposten ble overdratt til det nystiftede selskapet *Base Holding AS*. Ved overdragelsen besto *NEBB*s aktiva av en fordring på *ABB* på 546 millioner kroner, mens passiva besto av latente skattegevinster på totalt 409 millioner kroner. Gevinstene innebar en latent skatteplikt på ca. 200 millioner kroner. Kjøpesummen var ca. 496 millioner kroner, hvilket innebar at *Base Holding* i prinsippet fikk 50 millioner kroner i rabatt for å overta skatteforpliktelsen. Etter overdragelsen skiftet *NEBB* navn til *Base AS* (*Base*). *ABB* innfridde gjelden til *Base* (*NEBB*).

Sakens første spørsmål var om overdragelsen kunne anses som en overføring av skatteposisjoner. Høyesterett besvarte spørsmålet bekreftende, og kom således til motsatt resultat som i *Zenith*, der problemstillingen var den samme. De betingede skattefritakene ble dermed tatt til inntekt ved ligningen av *Base*. *Base* var imidlertid gått konkurs, som følge av at selskapet var blitt tømt for midler. Skattekravet lot seg dermed ikke inndrive hos selskapet.

Sakens andre spørsmål (hovedspørsmålet) var om skatten kunne inndrives hos selgeren, *ABB*.

I Danmark var det på begynnelsen av 90-tallet et omfattende problem at det ble kjøpt opp en rekke overskuddsselskaper med latente skatteforpliktelse som etter overdragelsen ble tømt av kjøper, uten at selskapets skatteforpliktelser ble dekket. Det oppsto da spørsmål om aksjeselgeren kunne holdes ansvarlig for selskapets manglende skatteinnbetaling.²¹² Problemstillingen er ofte omtalt som et spørsmål om selvfinansiering eller selskapstømming. Selgers ansvar reguleres nå av selskabsskatteloven § 33A. Hvorfor selskapstømming ikke har vært et tilsvarende problem i Norge, er uvisst.

Betalingsansvar for selger måtte hjemles i sktl. 1911 § 32 (nå sktbl. § 16-13).

Bestemmelsen påla parthavere (aksjonærer) i et selskap betalingsansvar for et selskaps skatt dersom selskapet var oppløst og dets midler fordelt, uten at det var holdt tilbake tilstrekkelige midler til å betale skyldig skatt. Bestemmelsen gjorde således, på visse vilkår, ett skattesubjekt ansvarlig for skatt ilagt et annet skattesubjekt.

Ved vurderingen var Høyesterett enstemmige om at bestemmelsen ikke stilte krav om formell selskapsrettslig oppløsning,²¹³ og flertallet mente at det heller ikke var nødvendig med faktisk selskapsrettslig oppløsning.

Når det gjaldt vilkåret om at selskapet måtte anses «oppløst», åpnet ordlyden for fire tolkningsalternativer: (i) at det måtte foreligge en formell selskapsrettslig oppløsning i samsvar med aksjelovgivningens regler; (ii) at vilkårene for faktisk selskapsrettslig oppløsning måtte være oppfylt; (iii) at det måtte foreligge en formell skatterettslig oppløsning hvor selskapet ble likvidasjonslignet; eller (iv) at det var tilstrekkelig at vilkårene for faktisk skatterettslig oppløsning forelå.²¹⁴

Ved vurderingen var det i Høyesterett full enighet om at bestemmelsen ikke stilte krav om formell selskapsrettslig oppløsning, og flertallet mente at det heller ikke var nødvendig med faktisk selskapsrettslig oppløsning.

²¹² Banoun (2003) side 160-161.

²¹³ I Rt.1992.236 *Breiland*, som gjaldt et tilfelle hvor selskapet ikke fullt ut var avvirket etter aksjelovens regler, ble det uttalt i et obiter dictum at ansvar kunne vært bygd på skatteloven 1911 § 32. Retten stilte ikke noe krav om formell selskapsrettslig likvidasjon i samsvar med aksjelovens regler.

²¹⁴ Banoun (2003) side 161-162.

Flertallet kom til at det avgjørende måtte være om vilkårene for faktisk skatterettslig oppløsning forelå (alternativ iv), hvilket ble antatt å være tilfellet her. Flertallet anså vilkåret om at selskapet måtte være «oppløst» for å være oppfylt, og henviste til gjennomskjæringsdrøftelsen for å vise at aksjesalget kunne vært beskattet som faktisk likvidasjon:

«Når det her er foretatt en ligningsmessig gjennomskjæring, anses den skattemessige identitet brutt slik at det tidligere selskap i realiteten kunne ha vært likvidasjonslignet. I det ligger at selskapet i skatterettslig henseende må anses som oppløst.»

Da en oppløsning eller likvidasjon normalt medfører virkninger både for aksjonær og selskap, gir flertallets uttalelse således uttrykk for at gjennomskjæring overfor selskapet også gis virkning overfor aksjonæren(e).

Etter at flertallet hadde kommet til at aksjesalget kunne anses som en oppløsning av selskapet, tok retten stilling til om mottakelsen av kjøpesummen kunne likestilles med at selskapsmidlene var «fordelt», og uttalte i den forbindelse at selv om «det synes mindre naturlig å si at mottakelse av en kjøpesum representerer en fordeling ... [så] ... fremstår mottakelse av kjøpesummen som en praktisk måte å tilegne seg likvidasjonsutbyttet på».²¹⁵

Mindretallet mente imidlertid at det måtte være en forutsetning for ansvar etter sktl. 1911 § 32 at egenkapitalen var delt ut, hvilket ikke hadde skjedd.

Selv om selskapet i forhold til sktl. 1911 § 32 ble ansett som «oppløst», ble det ikke foretatt en likvidasjonsligning av NEBB. I alle andre relasjoner enn i forholdet til skattekravet behandlet ligningsmyndighetene ABB som aksjeselger.

²¹⁵ ABB side 957.

Høyesterett har blitt kritisert fra flere hold for å strekke konsekvensene av gjennomskjæring til å ilegge selgeren skatteansvaret.²¹⁶ Høyesterett var oppmerksom på den vidtrekkende konsekvens resultatet fikk for ABB, men påpekte at det var ABB som i utgangspunktet fikk det meste av skattefordelen ved at NEBB ble solgt i stedet for likvidert. Høyesterett presiserte at det var ABB selv som forårsaket den situasjonen som man nå sto overfor, og således var mindre beskyttelsesverdig:

«Dette er samtidig et uttrykk for at ABB ikke i et tilfelle som det foreliggende – der selskapet er tømt for alt bortsett fra en pengefordring og skatteposisjonene – ved å betale ca. 50 millioner kroner bør kunne kjøpe seg fri fra skatteansvaret ved å overføre det til et annet selskap med risiko for at myndighetene dermed avskjæres fra å få inndrevet kravet. Ved en likvidasjon av NEBB pr. tidspunktet for aksjeoverdragelsen ville de betingede skattefritakene ha utløst en beskatning på rundt 200 millioner kroner.»²¹⁷

I denne saken fikk gjennomskjæring overfor det overdratte selskap konsekvenser for selger. Retten la til grunn at aksjeoverdragelsen kunne anses som en likvidasjon av selskapet. Gjennomskjæringen ble gitt virkning for aksjonæren ved at den mottatte salgssummen kunne anses som en utdeling av selskapsmidlene, men den konsekvens at vilkårene for aksjonærens ansvar etter sktl. 1911 § 32 var oppfylt.

Det samme resultat kunne vært oppnådd ved en gjennomskjæring av aksjesalget overfor selger, ved å rekarakterisere ABBs salg av aksjene i NEBB til likvidasjon av NEBB. Noe av årsaken til at man ikke valgte den angrepsvinkelen, er nok at ligningsmyndighetene først forsøkte å inndrive kravet hos Base AS, og først gikk på selgerne når kravet ikke lot seg inndrive der. Før det ble klart at Base ikke var i stand til å gjøre opp, hadde ikke ligningsmyndighetene grunn til å foreta gjennomskjæring overfor selger, da gjennomskjæring i de tidligere sakene om overdragelse av

²¹⁶ Kvalvåg (2000) side 88-100, Zimmer (2000) side 361, Banoun (2003) side 160-170 og 341, Gjems-Onstad (2008) side 1111.

²¹⁷ ABB side 956.

skatteposisjoner (Rt.1966.1189 *Vestlandske Vassdrag* og Rt.1997.1580 *Zenith*) ble basert på gjennomskjæring overfor selskapet.

Dommen er kritisert fra flere hold, blant annet av Kvalvåg²¹⁸ og Banoun.²¹⁹ Banoun mener at det må være sakens faktum og ikke de generelle uttalelsene som bærer resultatet. Det kan medføre urimelige konsekvenser dersom alminnelige regler om betalingsansvar (sktl. 1911 § 32 (sktbl. § 16-13)) også kan benyttes i tilfeller hvor det er skåret gjennom overfor en annen skattyter.²²⁰

Gjems-Onstad uttaler at kritikken synes berettiget og slutter seg til den:

«Ett er at en transaksjon skjæres gjennom slik at en skatteforpliktelse utløses. Noe annet er å anse selskapet likvidert slik at et annet rettssubjekt kan holdes ansvarlig for skatten. Dette dreier seg ikke primært om en tolkning av reglene om betalingsansvar i sktbl. § 16-13, men om hvor langt konsekvensene av en gjennomskjæring skal trekkes.»²²¹

Uttalelsen om gjennomskjæringens rekkevidde synes godt begrunnet. Også Zimmer²²² antar at retten går for langt i sin rekarakterisering av rettsforholdet, fordi det her ikke bare var tale om å tilpasse det rekarakteriserte rettsforholdet best mulig til andre inntektsskatteeregler, men også fordi retten legger til grunn en meget fri tolkning av den aktuelle lovbestemmelses ordlyd angående hvem som er ansvarlig for skatteforpliktelsen.

Videre antar Banoun at dommens resultat lar seg opprettholde dersom den anses som et tilfelle av gjennomskjæring overfor selger, altså at man anså selger for å ha likvidert selskapet i stedet for å ha solgt aksjene. Det var selger som i dette tilfellet nøt godt av

²¹⁸ Kvalvåg (2000) side 88-100.

²¹⁹ Banoun (2003) side 160-170 og 341.

²²⁰ Banoun (2003) side 170.

²²¹ Gjems-Onstad (2008) side 1111.

²²² Zimmer (2010b) side 288.

det meste av skattefordelen.²²³ Dersom dette skal legges til grunn for rekkevidden av dommen, taler det for at resultatet i *ABB* ikke er egnet til å oppstille en generell regel om at gjennomskjæring overfor selger får virkning for aksjonæren(e).

Høyesteretts uttalelser i *Zenith* om delvis gjennomskjæring, sett i sammenheng med den kritikk resultatet i *ABB* har vært gjenstand for, tilsier at den alminnelige regel bør være at gjennomskjæring på selskapsnivå ikke gis virkning på aksjonærnivå. Dersom ligningsmyndighetene ønsker å ramme også aksjonæren(e)s skatt, bør ligningsvedtakene utformes slik at resultatet blir en naturlig konsekvens av den gjennomskjæring som foretas. Også her bør det imidlertid innfortolkes en reservasjon for de tilfellene hvor det oppstår fare for dobbeltbeskatning.

8.3.3 Ansvar for andre skattesubjekters skatt?

Problemstillingen i dette avsnittet er om ett skattesubjekt kan gjøres ansvarlig for en skattebyrde som etter en gjennomskjæring er pålagt et annet skattesubjekt.

Rt.1999.946 *ABB* (behandlet i forrige punkt) kan tjene som eksempel på at ett skattesubjekt kan gjøres ansvarlig for skatt som, etter en gjennomskjæring, er ilignet et annet skattesubjekt. Ved ligningen ble det foretatt gjennomskjæring overfor selskapet, (Base AS), slik at betingede skattefritak ble inntektsført. Ettersom Base var gått konkurs, la Høyesterett til grunn at aksjeoverdragelsen kunne likestilles med at aksjonæren hadde oppløst selskapet, og at den salgssum som var mottatt kunne likestilles med likvidasjonsutbytte. Aksjonæren kunne da holdes ansvarlig for den manglende skatteinnbetalingen etter sktl. 1911 § 32 (sktbl. § 16-13).

Utv.2005.771 *Fokus Bank* (lagmannsrett) er en annen sak hvor problemstillingen var aktuell. Saken gjaldt spørsmål om banken kunne holdes ansvarlig for ikke å ha holdt tilbake kildeskatt utlignet på utenlandske aksjonærer, mens aksjonærene ikke på tidspunktet for illeggelse av skatt var registrert i aksjeeierregisteret i Verdipapirsentralen.

²²³ Banoun (2003) side 170.

De utenlandske aksjonærene hadde solgt sine aksjeposter til norske aksjonærer like før beslutningen om utdeling av utbytte. På grunnlag av en opsjon, gjenervervet de utenlandske aksjonærene aksjene etter at utbyttet var utdelt. Ligningsmyndighetene skar gjennom og anså de utenlandske aksjonærene som eiere på utbyttetidspunktet og fant grunnlag for iligning av kildeskatt.

Tingretten (Utv.2004.1126) kom til at Fokus Bank kunne holdes ansvarlig for kildeskatten. En gjennomskjæring som innebar at de utenlandske aksjonærene ble forpliktet til å betale kildeskatt fikk altså den virkning at utdelende selskap ble ansvarlig for skatten. Virkningen av gjennomskjæringen var altså at det også overfor selskapet ble lagt til grunn at aksjonærene var utenlandske.

Lagmannsretten opphevet ligningen på grunnlag av EØS-regler og tok således ikke stilling til gjennomskjæringsproblemet.

ABB og *Fokus Bank* er eksempler på at et subjekt holdes ansvarlig for skatt som er ilignet et annet skattesubjekt. *ABB* er sterkt kritisert i teorien.²²⁴ Videre er det lagt til grunn at samme resultat kunne vært oppnådd dersom gjennomskjæringen hadde vært rettet direkte mot selger.²²⁵ Dette tilsier at dommen neppe er egnet som et prejudikat for rettmessigheten av så vidtrekkende virkninger. *Fokus Bank* går imidlertid lenger i denne retning. Det ble ikke her lagt til grunn at samme resultat kunne vært oppnådd ved en gjennomskjæring overfor selger, noe jeg heller ikke kan se at ville vært mulig.

Spørsmålet om bankens ansvar er kun avgjort av tingretten; lagmannsretten avgjorde saken på et annet grunnlag, og tok dermed ikke stilling til spørsmålet. Høyesterett har således ikke tatt stilling til spørsmålet utover det som ble sagt i *ABB*. Disse forhold taler for at det bør utvises varsomhet ved å pålegge et skattesubjekt ansvar for en skatteforpliktelse som er ilignet et annet subjekt. Da et slikt ansvar er inngripende og (sannsynligvis) mindre forutsigbart enn om skatteplikten var basert på en

²²⁴ Se punkt 8.3.2.3.

²²⁵ Banoun (2003) side 170.

gjennomskjæring overfor den aktuelle skattyter, tilsier også hensynet til forutberegnelighet at det utvises slik varsomhet.

I begge de nevnte dommene ble et skattesubjekt holdt ansvarlig for skatt som er ilignet et annet. Dette tilsier at et slikt ansvar er fullt mulig. Hensynet til rettssikkerhet og forutberegnelighet tilsier imidlertid at det bør utvises varsomhet med å ilegge et slikt ansvar.

8.3.4 Positive, sekundære virkninger for andre skattytere

Problemstillingen i dette punktet er om gjennomskjæring overfor ett skattesubjekt, kan medføre positive, sekundære virkninger for et annet skattesubjekt.

Spørsmålet er gjerne om det, som følge av en gjennomskjæring overfor ett subjekt, bør foretas en korresponderende endring i andre skattesubjekters ligning. Slike endringer i andre skattesubjekters ligning foretas gjerne for å unngå dobbeltbeskatning.

Dette vil typisk være tilfellet hvor det skjer en endring i tilordningen av inntekt. Dersom en inntekt som ved den ordinære ligningen var tilordnet A, men som følge av gjennomskjæring i stedet tilordnes B og dermed beskattes hos denne, må skatten som er ilignet A oppheves. Det kan ikke være grunnlag for å beskatte samme inntekt hos to subjekter. I slike tilfeller gir den sekundære, positive virkningen seg selv.

Et (noe komplisert) eksempel på at endret tilordning medførte en endring i den skattbare inntekten for andre skattesubjekter, er Rt.2006.1573 *Dillerud* (grundig behandlet i punkt 6.7.3). De tre deltakerne i et ansvarlig selskap hadde fått utdelt overskudd fra selskapet i henhold til eierandel. Den ene deltakeren hadde imidlertid arbeidet 16 dager vederlagsfritt for selskapet, og ligningsmyndighetene omklassifiserte 200.000 kroner av det totale overskuddet til arbeidsinntekt (tvangslønn). Omklassifiseringen ble ansett for å redusere det samlede overskudd. Beskatningen av samtlige deltakere ble endret i henhold til den nye overskuddsfordelingen, noe som innebar at den aktive deltaker ble beskattet for et høyere beløp enn det han hadde fått utbetalt, mens de to andre deltakerne ble beskattet for et lavere beløp enn de faktisk hadde fått utbetalt. En

korresponderende endring av ligningene til de deltakerne som ikke var direkte subjekt for gjennomskjæring var nødvendig for å unngå dobbeltbeskatning.

I andre tilfeller gir ikke løsningen seg selv på samme måte, gjerne fordi det skjer en delvis gjennomskjæring. Likevel bør ligningsmyndighetene foreta korresponderende endringer for å unngå dobbeltbeskatning. For eksempel hadde ligningsmyndighetene i Rt.1995.638 *Skau og Gundersen*²²⁶ lagt til grunn at det skulle foretas nødvendige endringer av ligningene for selskapene i konsernet for å få det til å bli samsvar mellom den gjennomskjæring som hadde funnet sted overfor skattyterne personlig, og de skatterettslige konsekvensene dette måtte få for selskapene. I saken fant ikke Høyesterett grunnlag for å foreta gjennomskjæring, men uttalte at en eventuell gjennomskjæring måtte få betydning for ligningen av selskapene.

En slik virkning ble lagt til grunn av Høyesterett i *Zenith*. Førstvoterende uttalte at dersom selskapet skulle beskattes for betingede skattefritak, så måtte dette få konsekvenser for aksjeselgerens gevinstskatt.²²⁷

På grunnlag av drøftelsen over kan det legges til grunn som en alminnelig regel at dersom en gjennomskjæring innebærer at samme inntekt bli beskattet to ganger, så må det foretas endring av ligningen hos det annet skattesubjekt. Løsningen er klar da det dreier seg om den samme inntektsposten. Et tilsvarende synspunkt ble lagt til grunn ved spørsmålet om videreføring av tap i punkt 8.2.1.

²²⁶ Se punkt 6.6.5.

²²⁷ Se nærmere punkt 8.3.2.3.

9 Virkninger på tvers av skattarter

9.1 Problemstilling

Hovedproblemstillingen i dette kapittelet er om en gjennomskjæring av én skattart kan få virkning også for beregningen av *andre skattarter*. Det dreier seg her kun om sekundære virkninger. Problemstillingen oppstår i flere situasjoner. En situasjon er der det er foretatt en gjennomskjæring av inntektsskatt; kan dette få virkning også for beregningen av formuesskatten? En annen situasjon er der det er foretatt en omklassifisering fra virksomhetsinntekt til lønn; kan dette få konsekvenser for arbeidsgiveravgiften? Sistnevnte er i realiteten en virkning både på tvers av skattarter og en virkning for annet skattesubjekt. Arbeidsgiveravgiften behandles ikke nærmere her, da problemstillingen allerede er belyst i avsnitt 8.2.3.3.

9.2 Virkninger for formuesskatten

Problemstillingen i dette punktet er om gjennomskjæring av inntektsskatt også får virkning for beregning av formuesskatt.

I Rt.1971.264 *Kielland* hadde skattyter overført hele sin aksjeportefølje til sitt heleide aksjeselskap mot en fordring på selskapet. Overføringen ble ansett som en omgåelse av reglene om utbytteskatt, og resultatet var at Kielland ble tilordnet eierskap til aksjeporteføljen i de år det ble foretatt nedbetaling på fordringen.

Som en følge av tilordningssynspunktet, ble Kielland også formuesbeskattet som om han var eier av aksjeporteføljen i de aktuelle år, mens holdingselskapet ble ansett som eier i de øvrige år. I de år han ble formueslignet for aksjeporteføljen ble han ikke formuesbeskattet for fordringen. All den tid dette var en fordel for Kielland, ble det ikke fremsatt noen innvendinger mot dette.

At Kielland også ble formuesbeskattet for aksjeporteføljen, kan på den ene side anses som en naturlig konsekvens av tilordningssynspunktet. På den annen side kan det sies at man ved å gi gjennomskjæringen virkning for formuesskatten, går lenger enn hva som er nødvendig for å ramme det man anser for å stride mot skattereglenes formål.

Transaksjonen var ikke illojal sett i forhold til formuesskatten. Å eie aksjer gjennom et holdingselskap er ikke uvanlig, og i forhold til formuesskatten ga overføringen til holdingselskapet ingen utilsiktet skattefordel. For formuesskattens vedkommende innebar det tvert i mot en ulempe å overføre aksjeporteføljen til et holdingselskap, da formue frem til 1992 ble dobbeltbeskattet i aksjeselskaper. Virkningen av dette tilordningssynspunktet var at Kielland ble tilordnet utbytte (innen rammen av nedbetalingene) og eierskap (formuesskatt) i de årene hvor utbyttet ble benyttet til å betale ned på Kiellands fordring, mens porteføljen og utbyttene derfra ble tilordnet Mordan i øvrige år.

Et annet moment mot at det var riktig å formuesbeskatte Kielland, var at også hans tre barn var aksjonærer i Mordan. En konsekvens av tilordningen av aksjeporteføljen måtte i tilfelle være at aksjene i Mordan i de aktuelle år hadde lavere verdi enn om selskapet hadde blitt tilordnet aksjeporteføljen. Dette burde i tilfelle få den konsekvens at barnas formue ble nedjustert, slik at ikke to skattesubjekter tilordnes og beskattes for de samme verdier. I praksis ville dette få direkte betydning for Kiellands ligning, da hovedregelen var at barn lignes sammen med sine foreldre (landssktl. § 16 syvende ledd jf.

aksjonærbeskatningsloven § 2, nå sktl. § 2-14), nettopp for å unngå at formue fordeles på de ulike familiemedlemmene for å spare skatt. Dersom det ved barnas ligninger ikke ble tatt hensyn til formuesreduksjonen, ville dette i prinsippet innebære at Kielland ble beskattet for samme formuesgode to ganger.²²⁸

Også i Rt.1978.60 *Smestad* ble en gjennomskjæring av inntektsskatten (gevinst ved salg av fast eiendom) gitt virkninger for formuesskatten, ved at det ved ligningen ble sett bort fra overdragelsen til barna. Det ligningsmyndighetene ønsket å nekte, var skattefritak på gevinst ved slag av fast eiendom; det var ikke tilordningen av

²²⁸ Problemstillingen er ikke drøftet av Høyesterett, men lagmannsretten la til grunn i sine premisser at Kielland «i mange år fremover ville bli lignet sammen med barna». *Kielland* side 275.

eiendommen for formuesskattens vedkommende som var interessant. Som en konsekvens av at man ikke aksepterte eiendomsoverdragelsen til barna, men anså denne som et unødvendig mellomledd, ble barna heller ikke ansett som eiere for formuesskattens vedkommende. Smestad ble formueslignet som eier av eiendommen ved årsskiftet. Det fremgår ikke av dommen, men da det dreide seg om samme formuesgode, må konsekvensen ha vært at eiendommen ikke samtidig ble lignet hos barna. En slik løsning samsvarer også med det som ble lagt til grunn i punkt 8.2.1 og 8.2.3.

Det finnes også eksempler på at gjennomskjæring av inntektsskatten ikke fikk virkninger for formuesskatten. Trolig vil man i tilfellene av kryssbytte av aksjer for å komme utenfor delingsmodellen (se punkt 6.7.2 om Rt.1998.1764 *Wisth og Finnøy* og Rt.1998.1771 *Essem*), ikke også for formuesligningen se bort fra aksjeoverdragelsen. Det ville bli unødig tungvint for fremtiden å alltid legge til grunn at det er en annen skatterettslig eier enn den som formelt sett er det. I punkt 8.2.2 ble det lagt til grunn at gjennomskjæring med virkning for beregning av personinntekt, ikke får virkning for gevinstskatt eller utbytteskatt, noe som taler for at gjennomskjæringen heller ikke gis virkning for beregningen av formuesskatt.

Som en generell regel, kan det antas at gjennomskjæring av inntektsskatten i må få virkning for formuesskatten i de tilfeller hvor det oppstår fare for dobbeltbeskatning, men ellers ikke.

Resultatet i *Kielland* viser imidlertid at formuesskatten unntaksvis også kan endres selv om det ikke er spørsmål om dobbeltbeskatning.

9.3 Virkninger for arveavgiften

9.3.1 Problemstillinger

Problemstillingene som skal drøftes i punkt 9.3, er spørsmålet om, og i tilfelle når, en gjennomskjæring av inntektsskatten kan få virkning for fastsettelse av arveavgift.

Videre drøftes også problemstillingen om, og i tilfelle når, en omklassifisering av arveavgiften kan få virkning for senere inntektsskatt.

9.3.2 Får gjennomskjæring av inntektsskatten betydning for arveavgiften?

Problemstillingen kan illustreres ved Rt.1971.264 *Kielland*, da Kielland ikke var eneaksjonær i Mordan.

Det fremgår av byrettens gjennomgang av saksforholdet, at barna betalte arveavgift både på aksjene i Mordan når disse først ble ytt, og på den fordel som den rentefrie fordringen utgjorde:

«Som det fremgår av gavebrevene, ble det av Kielland betalt arveavgift for de ydede gaver.

Og i årene fremover ble det etter krav fra skattefogden årlig betalt nok et beløp i arveavgift for hvert barns vedkommende. Hermed hang det slik sammen:

Direktør Kielland hadde ikke krav på renter av den foran omtalte fordring på Mordan, og skattefogden har ansett arveavgiftsplikt å foreligge for den fordel (innsparte gjeldsrenter) dette årlig ville innebære for de tre barn som aksjonærer i selskapet.»²²⁹

Spørsmålet her er hva som skjedde med barnas arveavgift i de år aksjeporteføljen ble ansett for å tilhøre faren. Problemstillingen er verken drøftet av Høyesterett eller noen av underinstansene.

Når det gjelder arveavgiften som ble betalt i forbindelse med aksjeoverdragelsen, oppstår det ikke noe problem. Kielland ble jo bare tilordnet eierskap i de årene det ble foretatt nedbetaling på fordringen, slik at når denne fordringen var fullt nedbetalt, så ville eierskapet igjen bli tilordnet Mordan og indirekte da også barna, uten at det ble beregnet ny arveavgift.

²²⁹ *Kielland* side 270.

Når det gjelder arveavgiften for fordelene av den rentefrie fordringen, så er problemstillingen en annen. Det sies ingenting i dommen om forholdet til arveavgiften som ilegges barna for den fordel en rentefri fordring innebærer. For skatterettslige formål ble jo aksjeporteføljen i de aktuelle år regnet for å være eiet av Kielland. I disse årene var det ikke lenger skatterettslig noen rentefri fordring som kunne gi grunnlag for arveavgift. Dette taler for at barnas beregnede og innbetalte arveavgift for de aktuelle år burde oppheves. På den annen side har Mordan *privatrettslig* fremdeles en fordring på Kielland, som skulle tilsi at det ikke var grunnlag for å oppheve arveavgiften. Løsningen her er ikke klar.

9.3.3 Får gjennomskjæring av arveavgift betydning for inntektsskatten?

Problemstillingen om gjennomskjæring av arveavgift får betydning for inntektsskatten drøftes på grunnlag av Rt.2006.1199 *Nagell-Erichsen*, hvor grunnlaget for arveavgift ble endret ved gjennomskjæringen. Gjennomskjæringen innebar at 200 millioner kroner som var investert i Timothy AS ble behandlet som en egen aktivapost i boet, slik at arvingene ikke fikk nyte godt av forskjellen mellom fullt fradrag for gjelden på 200 millioner, og den lave verdsettelsen av aksjene (30 prosent). Ved ligningen ble aksjene verdsatt til 30 prosent av skattemessig verdi *før* kapitalforhøyelsen, dvs. 8,25 millioner. Det ble ikke direkte foretatt gjennomskjæring av inntekts- eller formuesskatt.²³⁰

Privatrettslig er 200 millioner kroner skutt inn i selskapet, noe som reiser spørsmål om beløpet også kan tas ut av selskapet uten å utløse utbytteskatt. Da sktl. § 10-11 (2) om hva som anses som utbytte henviser til uttrykkets privatrettslige innhold etter aksjelovgivningen, må det anses klart at gjennomskjæringen ikke kan gi virkning for adgangen til å ta ut innskutt kapital uten at skatteplikt utløses. Arvingene kan således ta ut innskuddet uten utbyttebeskatning. Løsningen støttes av det som er lagt til grunn av ligningsmyndighetene ved omklassifisering fra utdeling av overskudd til lønn til deltakere i indre selskaper, se punkt 8.2.3.3. Hvor de personlige deltakerne hadde opprettet aksjeselskaper som var deltakere, men utbetalingene ble tilordnet de personlige deltakerne, har ligningsmyndighetene antatt at aksjonæren kan ta ut tilsvarende beløp fra aksjeselskapet uten at det skal betales skatt på utbytte.

²³⁰ *Nagell-Erichsen* avsnitt 27.

Spørsmålet om virkningen for inntektsskatten oppstår videre ved spørsmålet om hvilken inngangsverdi arvingene skal anses for å ha på aksjene. Ved realisasjon av aksjer beregnes eventuell gevinst eller tap i forhold til skattyters inngangsverdi jf. sel.sktl. § 5-3 nr.1 jf. § 5-2 nr.1 og 2 (nå sktl. § 10-32 (1) jf. § 10-31 (1) og (2)).

På tiden da *Nagell-Erichsen* ble avsagt, gjaldt prinsippet om diskontinuitet for aksjer ervervet ved arv eller gave, slik at arvingens inngangsverdi på aksjen ble satt lik omsetningsverdien ved arvefallet. Sktl. 1911 § 42 annet ledd annet punktum (nå sktl. § 9-7), begrenset dette utgangspunktet, ved at inngangsverdien for formuesobjekt som var ervervet ved arv eller gave, ikke kunne settes høyere enn til det beløp som var lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen. Bestemmelsen er særlig praktisk ved arv og gave av aksjer i ikke-børsnoterte aksjer, fordi aal. § 11A åpner for en betydelig nedsettelse av grunnlaget.²³¹ At det i forhold til inngangsverdi ikke er like klart at gjennomskjæringen ikke kan gis virkning som ved tilbakebetaling av innskutt aksjekapital, har sammenheng med at den skatterettslige regel direkte henviser til arveavgiftsgrunnlaget.

Etter gjeldende sktl. § 10-33, gjelder et kontinuitetsprinsipp, slik at arvingen (eller gavemottaker) beholder samme inngangsverdi som arvelateren hadde. For denne saken, ville bestemmelsen innebære at Einar og Wibecke Nagell-Erichsens inngangsverdi på aksjene som utgangspunkt skulle tilsvare den inngangsverdi Cathrine Nagell-Erichsen hadde. Hva som ville vært hennes inngangsverdi er vanskelig å si noe om, fordi det ikke er gitt at gjennomskjæring ville blitt foretatt dersom kapitalforhøyelsen hadde vært gjennomført i lengre tid før hennes død. For det tilfelle at Cathrine Nagell-Erichsen hadde levd lenger, og for eksempel på vårparten hadde bestemt seg for å selge alle aksjene i Timothy AS, så er det ikke tvilsomt at kapitalforhøyelsen på 200 millioner ville blitt regnet med til inngangsverdien hennes. Dette tilsier at arvingenes inngangsverdi skulle være lik arvelaters inngangsverdi. Etter innføring av kontinuitetsprinsippet er problemstillingen formodentlig noe mindre praktisk, fordi - ved stigende aksjekurser - vil givers/arvelaters inngangsverdi gjerne være lavere enn arveavgiftsgrunnlaget etter sktl. § 9-7, og da oppstår ikke spørsmålet om hvordan § 9-7 kommer inn ved fastleggelse av inngangsverdi.

Det kan tenkes tre forskjellige løsninger på denne problemstillingen: (i) gjennomskjæringen gis virkning også for inntektsskatten, og sktl. 1911 § 42 annet ledd annet punktum medfører at inngangsverdien settes lik arveavgiftsgrunnlaget (8,25 millioner); (ii) gjennomskjæringen gis ikke virkning for beregning av inngangsverdien,

²³¹ Zimmer (2009b) side 283-284.

og denne settes til det som ble lagt til grunn ved arvemeldingen (47,52 millioner, som var 30 prosent av ligningsverdien medregnet innskuddet på 200 millioner); eller (iii) 200 millioner kroner anses innskutt i selskapet, og kan tillegges²³² inngangsverdien direkte, slik at denne oppjusteres til 208,25 millioner kroner.

I Utv.2004.535 er inntatt en uttalelse fra Finansdepartementet som kan belyse problemstillingen. Uttalelsen gjaldt spørsmål om arveavgift ved gaveoverføring av børsnoterte aksjer til barn samtidig med gevinstskattepliktig salg av aksjene til tredjemann. I tilfellet som uttalelsen gjaldt, hadde en far hadde overdratt aksjer til sine barn, som umiddelbart etterpå solgte disse til tredjemann. Barna betalte arveavgift på gavens verdi. Ligningsmyndighetene foretok gjennomskjæring og tilordnet faren selgerposisjonen, med den følge at han ble gevinstbeskattet. Gjennomskjæringen medførte at barna følte seg forpliktet til å refundere deler av sin mottatte gave, slik at faren skulle få midler til å betale gevinstskatten. Problemstillingen var om denne refusjonen kunne få betydning for arveavgiftsgrunnlaget. Om dette uttaler departementet følgende:

«Hensikten med gjennomskjæringen vil være å motvirke den uriktige skattebesparelse som er planlagt gjennom de kombinerte salgs- og gavetransaksjoner. *Hensikten er ikke å påføre familien en samlet økt, ordinær inntektsskatt og arveavgift*, sammenlignet med den ordinære belastning ved korrekt tilrettelegging av saken for henholdsvis arveavgiftsmyndighetene og ligningsmyndighetene. Det korrekte her hadde vært å oppgi skattepliktig gevinst på farens hånd til ligningsmyndighetene, og utforme en redusert gave som følge av dette og oppgi denne gaven til skattefogden.» (Min kursivering)

Departementets generelle uttalelse om gjennomskjæringens formål, må kunne overføres til situasjonen i *Nagell-Erichsen*. Konsekvensen av gjennomskjæringen var at 200 millioner kroner ble avgiftsberegnet som om det var kontanter. Privatrettslig var pengene skutt inn i et aksjeselskap. Dersom inngangsverdien ikke kan settes høyere enn

²³² Det vil i prinsippet være en smakssak om man *legger beløpet til inngangsverdien* eller *trekker beløpet fra utgangsverdien*. Resultatet blir det samme.

arveavgiftsgrunnlaget, innebærer dette at arvingene får en meget lav inngangsverdi på aksjene, med tilsvarende høyere gevinstskatt (eller lavere fradrag) ved realisasjon. Dersom det ikke foretas en oppjustering av inngangsverdien hvor det tas hensyn til innskuddet på 200 millioner, vil en realisasjon medføre gevinstskatt på et beløp som i realiteten ikke er en gevinst – pengene har de jo hatt hele tiden. At samme formuesforøkelse (normalt) ikke både er gjenstand for arveavgift og inntektsskatt følger av sktl. § 5-50 (3). Tilsynelatende kan ikke gjennomskjæringen gis virkning for inntektsskatten slik at arvingenes inngangsverdi må settes lik arveavgiftsgrunnlaget etter gjennomskjæringen (alternativ i).

Da det nye arveavgiftsgrunnlaget ikke skal legges til grunn som inngangsverdi, oppstår spørsmålet hvordan denne så skal fastsettes. En mulighet er å anta at gjennomskjæringen av arveavgiften overhodet ikke gis virkning for inntektsskatten, ved at det som ble lagt til grunn ved arvemeldingen (dvs. 47,52 millioner), legges til grunn som inngangsverdi etter sktl. 1911 § 42 annet ledd annet punktum (alternativ ii). Løsningen vil være i samsvar med et utgangspunkt om at om at gjennomskjæring for én skatt ikke gis anvendelse for andre. På den annen side vil dette medføre at deler av arvebeløpet blir gjenstand for både arveavgift og inntektsskatt, i strid med sktl. § 5-50 (3). Sett i sammenheng med det som ble uttalt av Finansdepartementet i Utv.2004.535 om at hensikten med gjennomskjæringen ikke er å påføre skattyter en økt samlet skatte- og avgiftsbelastning, taler dette for at heller ikke denne inngangsverdien bør legges til grunn som inngangsverdi.

En siste mulighet er å anta at arvingene, etter å ha arvet 200 millioner kroner i kontanter, i ettertid har skutt beløpet inn i selskapet (alternativ iii). Dersom denne løsningen legges til grunn vil dette i realiteten innebære at arvingene får en høyere inngangsverdi enn om gjennomskjæring ikke hadde blitt gjennomført. Imidlertid reflekteres dette ved at arveavgift ble betalt av et tilsvarende høyere grunnlag. Hensynet til konsekvent ligningsbehandling og hensynet til å avverge dobbeltbeskatning taler for at det må tas hensyn til de 200 millionene ved gevinst- eller tapsberegningen ved en eventuell realisasjon.

10 Forholdet mellom gjennomskjæringsbetraktninger og lovtolkning

10.1 Innledning

I noen tilfeller kan rettsanvenderen velge mellom å avgjøre saken på grunnlag av omgåelsesbetraktninger eller på grunnlag av alminnelig lovtolkning. Et eksempel på dette er tilfeller hvor tapsfradrag kan nektes enten fordi det ikke har skjedd en realisasjon etter sktl. § 9-2, eller fordi det har skjedd en omgåelse. Sktl. § 14-90 anses ikke som alminnelig lovtolkning i denne sammenhengen.

Spørsmålet er om det er noen forskjell i rettsvirkninger avhengig av om rettsanvenderen velger den ene eller den andre fremgangsmåten (punkt 10.2), og dernest om det finnes noen regler eller retningslinjer som sier noe om når det ene eller det andre alternativet skal komme til anvendelse (punkt 10.3). Spørsmålet kom blant annet på spissen i skattesalgdommene (for eksempel Rt.1925.471 *Kallevig*), sakene om overføring av skatteposisjoner (for eksempel Rt.1997.1580 *Zenith*) og sakene om salg til nærstående (for eksempel Rt.202.798 *Nordea*).

10.2 Blir virkningene forskjellig dersom et rettsspørsmål løses på grunnlag av lovtolkning eller om det løses på grunnlag av gjennomskjæringsbetraktninger?

Det er antatt at omgåelsesnormen hjemler avvik fra det formelle rettsforholdet i større utstrekning enn alminnelig lovtolkning.²³³

Problemstillingen var særlig praktisk for skattesalgstilfellene.²³⁴ I *Kallevig* var det for eksempel uklart om saken ble avgjort på grunnlag av alminnelige

²³³ Aarbakke (1970), Banoun (2003) side 290-298, Zimmer (2009c) side 921-922.

²³⁴ Se punkt 6.3 og 8.2.1.3. . Da disse avgjørelsene ble avsagt, var ikke omgåelsesnormen klart formulert, og det kunne være uklart hvilket grunnlag saken ble avgjort på. I dag er omgåelsesnormen klart formulert,

omgåelsesbetraktninger eller på grunnlag av en tolkning av begrepet «avhændelse» (realisasjon). Dersom fradrag nektes fordi det antas at det ikke har skjedd en realisasjon, altså på grunnlag av lovtolkning, må resultatet være at tilsvarende gevinst heller ikke ville være skattepliktig. Dette er en konsekvens av symmetriprinsippet som gjelder for gevinst og tap i skatteretten, jf. sktl. § 9-4 (1). Ble saken derimot avgjort på grunnlag av omgåelsesnormen, kunne dette ha stilt seg annerledes. Symmetriprinsippet gjelder kun ved lovtolkningssituasjonen. De ulike virkningene av hvorvidt dommen ble avgjort på grunnlag av omgåelsesbetraktninger eller lovtolkning, illustrerer betydningen av forskjellen på disse to.

Også Rt.1998.1425 *Troll Salmon*²³⁵ illustrerer forholdet mellom lovtolkning og bruk av omgåelsesnormen godt, selv om bruk av omgåelsesnormen aldri var aktuelt.

Saken gjaldt spørsmål om fradrag for tap ved nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig som aksjonæren tegnet ny aksjekapital som ledd i refinansieringen av selskapet. Det ble lagt til grunn at det ikke hadde skjedd noen realisasjon da skattyter faktisk styrket sin eierposisjon ved nytegningen i forhold til tidligere (eierandelen ble økt fra 28 prosent til 80 prosent). All den tid man kom frem til dette resultatet ved bruk av lovtolkning, ville en gevinst i en tilsvarende situasjon vært skattefri, noe som i utgangspunktet ikke er like sikkert dersom man hadde anvendt omgåelsesnormen.

Frem til rundt 2002 ble det lagt til grunn av Finansdepartementet²³⁶ at innløsning av enkeltaksje ikke skulle gi grunnlag for tapsfradrag dersom eierandelen ikke ble endret. Imidlertid var det forutsatt at dersom innløsningen resulterte i gevinst, skulle beskatning finne sted. I ettertid har departementet endret oppfatning, og legger til grunn at innløsning av enkeltaksjer når eierforholdene ikke endres, ikke utløser

og det er derfor mindre sannsynlig at det dukker opp tilfeller hvor det uklart hvilket grunnlag som er benyttet.

²³⁵ Se punkt 8.2.1.2.

²³⁶ Utv.1993.231 og Utv.1994.1420.

realisasjonsbeskatning (gevinst).²³⁷ Da en slik løsning må anses å være mer i samsvar med hensynene bak reglene om gevinstskatt og tapsfradrag, herunder symmetriprinsippet, er det grunn til å anta at Finansdepartementets endrede oppfatning vil legges til grunn av ligningsmyndighetene og domstolene. Dette vil også være i samsvar med hensynet om at like tilfeller skal behandles likt.

Enkelte sekundære virkninger vil være like, uavhengig av om man anvender lovtolkning eller omgåelsesbetraktninger. I *Troll Salmon* for eksempel, fremgår at «tapet» påvirker de nye aksjenes inngangsverdi, og på den måten vil komme til fradrag på et senere tidspunkt. Dette gjennomføres ved at tapet legges til inngangsverdien på de nye aksjene, slik at denne blir tilsvarende høyere. Tapet fordeles forholdsmessig på de nye aksjene.

De ulike rettsvirkningene ved lovtolkning og gjennomskjæring viser seg også ved adgangen til å foreta delvis gjennomskjæring. I Rt.1997.1580 *Zenith*²³⁸ uttaler førstvoterende at det ikke kunne være noe til hinder for «å begrense en gjennomskjæring til aksjeoverdragelsens virkning for skattecredittene i et selskap og for øvrig behandle selskapet og aksjeoverdragelsen etter vanlige regler».²³⁹

Det er ikke gitt at en slik løsning ville vært mulig dersom saken hadde vært avgjort på grunnlag av alminnelig lovtolkning. En lovtolkning måtte baseres på at det ikke hadde skjedd en overdragelse av aksjer overhodet, med den virkning at hele aksjeoverdragelsen måtte ses bort fra. I *Zenith* ville dette innebære at selger, for alle skattemessige formål, fremdeles ble ansett som eier av aksjene.

Lovtolkningsalternativet åpner ikke for kun å ramme det som anses for å stride mot skattelovgivningens hensyn.

En generell observasjon viser at rettsvirkningene ofte, men ikke alltid, er forskjellige avhengig av om avgjørelsen er avsagt på grunnlag av lovtolkning eller

²³⁷ Utv.2004.630 jf. BFU 58/02.

²³⁸ Se punkt 6.4.4.

²³⁹ *Zenith* side1585.

omgåelsesbetraktninger. Videre åpner omgåelsesnormen for delvis skattemessig gjennomskjæring av transaksjonen. Ved lovtolkning er spørsmålet om et forhold oppfyller lovens vilkår eller ikke, og det åpnes derfor ikke for slike mellomløsninger. Samtidig ser vi at symmetriprinsippet ved gevinst og tap som hovedregel ikke gjelder hvor avgjørelsen er basert på gjennomskjæring.

10.3 Når løses et problem på grunnlag av lovtolkning og når løses det på grunnlag av gjennomskjæring?

Drøftelsen i punkt 10.2 viste at det er enkelte forskjeller i rettsvirkningene avhengig av om et problem løses ved lovtolkning eller om det løses på grunnlag av gjennomskjæringsbetraktninger. Det er dermed interessant å vurdere om det finnes noen retningslinjer for når lovtolkning skal anvendes, og for når en sak skal avgjøres på grunnlag av gjennomskjæring.

Først må det presiseres at det ikke alltid er like lett å se hvilket av de to alternativene rettsanvenderen har benyttet seg av.²⁴⁰ I Rt.1994.912. *Hovda*,²⁴¹ en dom om dividendestripping, formulerer Høyesterett både spørsmålsstillingen og konklusjonen tilsynelatende som et alminnelig lovtolkningsspørsmål:

«Det springende punkt i saken er om det reelt sett foreligger en vederlagsfri overføring av verdier til brødrene Hovda fra SMI, skattepliktig etter aksjeskatteloven § 3 annet ledd. ... På denne bakgrunn er jeg kommet til at utbetalingen av kjøpesummen på kr 800000 i relasjon til bestemmelsen i aksjeskatteloven § 3 annet ledd reelt sett må anses for å ha skjedd vederlagsfritt.»²⁴²

²⁴⁰ Som nevnt er dette problemet trolig mindre praktisk nå, da omgåelsesnormen nå er klart formulert.

²⁴¹ Behandlet bl.a. i punkt 6.6.4.

²⁴² *Hovda* side 916-917.

Høyesteretts bruk av uttrykket «reelt sett» gir imidlertid klare assosiasjoner til omgåelsesnormen. Det fremgår også av domspremissene for øvrig at avgjørelsen er avsagt på grunnlag av omgåelsesbetraktninger:

«... den skatterettslige vurdering av transaksjonen måtte bygge på det som er avtalt mellom partene. ... Utgangspunktet er at slike transaksjoner må respekteres skatterettslig også når de er skattemessig motivert. ... Transaksjonen kan ha et slikt innhold at den skattemessig må settes til side fordi den ikke har noen økonomisk betydning for skattyteren utover den skattemessige virkning. ... spørsmål om anvendelsen av den omgåelses- eller gjennomskjæringsregel som er utviklet gjennom ligningspraksis og rettspraksis. Etter min mening står vi her overfor en transaksjon som rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregel.»²⁴³

Omgåelsesnormen anvendes her for å slå fast at vilkårene i aksjeskatteloven § 3 var oppfylt da salgssummen kunne anses som en vederlagsfri overføring. Overføringen ble ansett som vederlagsfri fordi man så bort fra brødrene Hovdas ytelse i form av de aksjene som brødrene Hovda fremdeles hadde indirekte eierskap til via sine eierandeler i SMI (kjøperselskapet). Konsekvensen av dette var at salgsvederlaget ble omklassifisert til utbytte.

Måten førstvoterende har formulert både spørsmålsstillingen og konklusjonen, gjør det naturlig å reise spørsmål om retten kunne kommet til samme resultat dersom den hadde benyttet seg av lovtolkning og ikke omgåelsesbetraktninger. Et eventuelt tolkningsalternativ måtte gått ut på en tolkning av uttrykket «vederlagsfri overføring av verdier» i aksjeskatteloven § 3 annet ledd. Uttrykket «vederlagsfritt» måtte tolkes utvidende slik at brødrene Hovdas ytelse i form av aksjeoverdragelse, ikke kunne anses som en reell oppofrelse, og dermed måtte anses som «vederlagsfritt». En lovtolkning vil i hovedsak innebære en tilvarende vurdering som ble gjort ved bruk av omgåelsesnormen, men man kunne unnlatt å ta med lengre vurderinger av formålet med transaksjonen, og konsentrert seg om at salget av aksjene i all hovedsak ikke hadde

²⁴³ *Hovda* side 916.

noen virkning for brødrene Hovda. Brødrene Hovda hadde ikke ved aksjesalget gitt fra seg noen vesentlig interesse i eller rådighet over aksjene, slik at utbetalingene av salgssummen måtte anses som en «vederlagsfri overføring av verdier». At skattyters anførsler om en transaksjons egenverdi ikke har på langt nær like stor betydning ved bruk av lovtolkning som ved bruk av omgåelsesnormen, er i teorien fremhevet som en del av kritikken av Rt.2002.798 *Nordea*.²⁴⁴

Umiddelbart kan det se ut som om det var opp til rettsanvenderen om det i dette tilfellet skulle avgjøres på grunnlag av lovtolkning eller på grunnlag av ulovfestet gjennomskjæring. Det ville imidlertid harmonere dårlig med at det allerede i Rt.1925.624 *Larsen* og Rt.1926.83 *Hall*, ble fastslått at avhendelse fra aksjonær til selskap hvor aksjonæren eide alle aksjene, måtte anses som avhendelse i forhold til reglene om gevinstbeskatning og tapsfradrag. Utgangspunktet ble igjen presisert i Rt.2002.456 *Hydro Canada*,²⁴⁵ hvor det ble uttalt at aksjesalg mellom skattesubjekter som inngår i et interessefellesskap, anses som realisasjon.

Aarbakke la²⁴⁶ til grunn at omgåelsesfaren kan trekkes inn som et reelt hensyn ved lovtolkningen. I artikkelen fremheves flere avgjørelser hvor omgåelsesmomentet førte til innskrenkede tolkning av lovteksten. Særlig er skattesalgdommene typiske eksempler på at dette; salg og gjenkjøp tilfredsstilte ikke lovens realisasjonsbegrep.²⁴⁷ Et annet eksempel er dommene om underskuddsoverføring.²⁴⁸ Dersom rettsanvenderen finner at skattyters utnyttelse av skattelovgivningen er illojal, vil dette kunne bli tillagt betydning ved det endelige resultatet av lovtolkningen som et reelt hensyn. Det må imidlertid gå en grense for hvor mye vekt som kan legges på omgåelsesbetraktning som et reelt hensyn uten at avgjørelsen i stedet må avgjøres på grunnlag av omgåelse. Hvor

²⁴⁴ For eksempel *Nordea*, jf. Zimmer (2003) side 355.

²⁴⁵ På side 464-465.

²⁴⁶ Aarbakke (1970) side 17 flg.

²⁴⁷ Rt.1925.472 *Kallevig* og Rt.1927.386 *Bryn*.

²⁴⁸ Aarbakke (1970) side 17, med videre henvisning til Rt.1961.1195 *Kollbjørg* og Rt.1963.478 *Siraco*, hvor overtakende selskap i forbindelse med fusjon ikke hadde rett til å tre inn i det overdragende selskaps skatterettslige stilling og dermed ikke utnytte underskuddet som var oppstått i det overdragende selskap før fusjonen.

grensen går, må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle innenfor de skranker som følger av legalitetsprinsippet.

Det har i enkelte sammenhenger vært hevdet at det er en smakssak om man ønsker å avgjøre en sak på grunnlag av lovtolkning eller på grunnlag av omgåelsesbetraktninger. I Rt.1993.173 *Phønix* uttales følgende: «Om man vil anse dette for å følge direkte av selve loven eller om man vil se det slik at lovreglene her må suppleres med skatterettslige omgåelses- og gjennomskjæringssynspunkter, kan vel nærmest være en smakssak.»²⁴⁹ Omtrent ti år etter ble en lignende uttalelse gitt av overligningsnemnda i Rt.2002.798 *Nordea*. Førstvoterende gjentar overligningsnemndas uttalelse og distanserer seg fra den:

«Overligningsnemnda uttaler at det nærmest kan være en smakssak om man i denne saken bygger på en tolkning av begrepet 'realisasjon' eller om man anvender 'den ulovfestede omgåelsesnorm'. Etter min mening er dette ikke helt treffende. Det er – slik jeg ser det – her tale om to ulike vurderingstemaer, og det er bare et stykke på vei at de samme hensyn vil være relevante.»²⁵⁰

Det er neppe grunnlag for å anta at overligningsnemndas uttalelse var ment generelt, men heller at det i gitte tilfeller vil kunne være en smakssak om man velger det ene eller det andre. Dette vil for eksempel kunne være tilfelle ved skattesalg ved tap, all den tid både vurderingstema og virkning blir likeartet. Førstvoterendes uttalelse i *Nordea* sammenlignet med uttalelsen i *Phønix* viser imidlertid at man er blitt stadig mer oppmerksom på forskjellene ved å anvende lovtolkning eller omgåelsesbetraktninger.

Hvor langt en lovtolkning kan nå, begrenses av de alminnelige rettskildeprinsippene som gjelder for lovtolkning.²⁵¹ Dersom virkningen innebærer en sterkt utvidet anvendelse av en regel, anvendes som oftest omgåelsesnormen, mens man i større utstrekning anvender lovtolkning dersom det dreier seg om innskrenkning av en

²⁴⁹ *Phønix* side 179.

²⁵⁰ *Nordea* side 803.

²⁵¹ Eckhoff ved Helgesen (2001), særlig kap. 5.

fradragsrett. Her er det legalitetsprinsippet som setter grensene, tilsynelatende ved at sterkt utvidende eller analogisk tolkning av en ugunstig regel anses som mer inngripende enn en innskrenkende tolkning av en gunstig skatteregel.²⁵²

En analyse av rettskildene på området, viser at det neppe er kan sies å foreligge retningslinjer for når man skal velge det ene eller det andre alternativet. Helt overordnet kan man si at lovtolkning kan anvendes så langt som rettskildeprinsippene for lovtolkning gjelder. Er resultatet utenfor hva en lovtolkning med rimelighet kan bære, så vil omgåelsesnormen være enerådende. Vi har likevel sett at i skattesalgstilfellene, hvor man helt klart kunne anvendt lovtolkning, så var det omgåelsesbetraktninger som ble benyttet. Videre ble sakene om personinntekt i indre selskaper (Rt.2009.105 *Enskilda* og Rt.2010.527 *BCG*) avgjort på grunnlag av en tolkning av sktl. § 12-2 og ikke reglene om ulovfestet gjennomskjæring eller reglene om interessefellesskap i sktl. § 13-1, som godt kunne vært anvendt. *Nordea* er kritisert i teorien fordi den ble avgjort på grunnlag av lovtolkning og ikke omgåelsesregelen. Kritikken er begrunnet i at den vurderingen som retten gjør har klare likhetstrekk med en typisk gjennomskjæringsdrøftelse.

²⁵² Banoun (2003) side 294.

11 Forholdet mellom begrunnelsen for gjennomskjæring og virkningene

Problemstillingen i dette kapittelet er om det kan påvises en logisk sammenheng mellom begrunnelsen som legges til grunn for en konkret gjennomskjæring, og den primære virkning gjennomskjæringen faktisk innebærer. Med logisk sammenheng mener jeg om virkningen fremstår som en naturlig konsekvens av den begrunnelse som gis. For eksempel vil en naturlig konsekvens av at ligningsmyndighetene ikke anser det for å ha skjedd et reelt salg av aksjer, at tapsfradrag nektes.

Som oftest vil virkningene av en gjennomskjæring fremstå som en logisk (naturlig) konsekvens²⁵³ av den begrunnelsen som ligningsmyndighetene eller domstolene har lagt til grunn for den. Hensynet til konsekvent ligningsbehandling og hensynet til forutberegnelighet tilsier at slik bør det også være. Rt.1978.60 *Smestad*²⁵⁴ er et eksempel på at virkningen var en logisk konsekvens av gjennomskjæringen. Det er imidlertid ikke alltid at sammenhengen mellom begrunnelse og virkning er like klar.

I Rt.1971.264 *Kielland*²⁵⁵ ble skattyter tilordnet eierskap til en aksjeportefølje som han hadde solgt til et holdingselskap, A/S Mordan. Vederlaget for aksjene var en ikke-rentebærende fordring på holdingselskapet. Kielland ble kun tilordnet eierskap til aksjeporteføljen i de årene hvor det ble foretatt nedbetaling ned på fordringen, mens det formelle eierforhold ble lagt til grunn de øvrige år.

Det kan stilles spørsmål ved om overligningsnemndas (og Høyesteretts) begrunnelse i *Kielland* harmonerer med virkningene av gjennomskjæringen. Overligningsnemndas begrunnelse var at transaksjonens hovedformål var å overføre midler fra aksjeporteføljen til Kielland uten at det ble beregnet utbytteskatt. I dette ligger at det formålsstridige, etter ligningsmyndighetenes oppfatning, var forsøket på å ta ut utbytte

²⁵³ Se punkt 1.2.

²⁵⁴ Se punkt 6.2.2.

²⁵⁵ Se punkt 6.6.2 og 9.2.

skattefritt. Ligningsmyndighetene ga ingen indikasjon på at det også ble ansett å være i strid med skattereglene å overføre en aksjeportefølje til et holdingselskap, noe som tilsier at det ikke var noen grunn til også å formusesligne Kielland for aksjeporteføljen. På den annen side kan resultatet antas å være i tråd med det rekarakteriserte rettsforhold,²⁵⁶ som var at Kielland fremdeles ble ansett som eier av aksjeporteføljen. Tatt i betraktning at Kielland ikke var eneaksjonær i Mordan, men at hans tre barn til sammen eide 95 prosent av aksjene, fremstår tilordningen likevel som mindre naturlig.²⁵⁷

Hva burde så resultatet vært for at det skulle være bedre harmoni mellom begrunnelse og resultat? Tilsynelatende ville det vært tilstrekkelig å begrense gjennomskjæringen til det som gjaldt omklassifisering av nedbetalingene på fordringen til utbytte. Den uønskede skattefordelen ville dermed bli nektet. På den annen side kan det spørres hvilken hjemmel ligningsmyndighetene da ville hatt for å ilegge utbytteskatt – dersom han ikke eide aksjene, kunne han vel heller ikke beskattes for utbytte? Et mulig alternativ synes å ha vært å anse overdragelsen av aksjeporteføljen til Mordan som vederlagsfri, og dermed anse nedbetalingene på fordringen som utbytte *fra Mordan* (og ikke fra aksjeporteføljen). Dette var virkningen av gjennomskjæring i Rt.1994.912 *Hovda*.²⁵⁸

Tilordningssynspunktet myndighetene la til grunn for gjennomskjæringen, bar også litt feil av sted med hensyn til den utbyttebeskatning som ble resultatet av gjennomskjæringen. Normalt sett ville et slikt tilordningssynspunkt medført at Kielland ble skattlagt for *alt* utbytte som ble utdelt til Mordan, og (gitt at gjennomskjæringen overhodet gis virkning for formuesskatten) at han ble formuesbeskattet alle år, og ikke bare de år hvor det ble foretatt nedbetaling.

²⁵⁶ Se kapittel 12.

²⁵⁷ Riktignok kontrollerte Kielland selskapet, all den tid hans 5 prosent av aksjene likevel utgjorde over 75 prosent av stemmene.

²⁵⁸ Se punkt 6.6.4 og 6.6.6.

Spørsmålet om hvorvidt overligningsnemndas begrunnelse harmonerte med resultatet av ligningen, ble reist for Høyesterett. Høyesterett mente at det ikke spilte noen rolle om ligningsmyndighetene hadde valgt å skattlegge Kielland i mindre utstrekning enn det faktisk var grunnlag for, så lenge det kunne konstateres at det i alle fall var grunnlag for å skattlegge aksjeporteføljen hos Kielland i den utstrekning det faktisk var gjort. At Høyesterett valgte å ikke ta stilling til om ligningsmyndigheten kunne gått lenger i sin beskatning, kan nok forklares med at rettens oppgave tross alt var å vurdere om ligningen var holdbar – og ikke om den kunne gått lenger. Høyesterett hadde for øvrig heller ikke prosessuell adgang til å gå lenger enn det som var lagt til grunn ved ligningen, jf. tvl § 11-2 (1).

Rt.1966.1189 *Vestlandske Vassdrag*²⁵⁹ gjaldt bortfall av rett til betinget skattefritak ved salg av samtlige aksjer i et tomt overskuddsselskap. Etter overdragelsen la ligningsmyndighetene til grunn at skattefritaket bortfalt slik at gevinsten kom til beskatning. Høyesterett opprettholdt ligningen og nektet skattefritaket under henvisning til at skatteposisjoner ikke kunne overføres. Ligningen var basert på at det ikke lenger dreide seg om samme skattyter.

Selv om resultatet isolert sett ikke er bemerkelsesverdig, harmonerer rettens begrunnelse dårlig med resultatet. Dersom selskapet skulle anses som et nytt selskap etter aksjeoverdragelsen, så burde ikke gevinstene som det tidligere selskapet hadde opptjent, ha blitt beskattet på det nye selskapets hånd.²⁶⁰

Et resultat som harmonerer bedre med den begrunnelse som gis kunne vært å likvidasjonsligne *Vestlandske Vassdrag*, og anse salgssummen som likvidasjonsutbytte (utgangsverdi ved gevinstberegningen, jf. sktl. § 10-37).²⁶¹ I Rt.1999.946 *ABB*²⁶² ble resultatet begrunnet med at det overdratte selskap kunne vært realisert, og at salgssummen kunne anses som likvidasjonsutbytte. Avgjørelsen er riktignok kritisert

²⁵⁹ Se punkt 6.4.3.

²⁶⁰ Banoun (2003) side 144.

²⁶¹ Banoun (2003) side 144.

²⁶² Se punkt 8.3.2.3.

for å ha trukket virkningene for langt, men det har sammenheng med at gjennomskjæringen i utgangspunktet var rettet mot et annet skattesubjekt enn det som til slutt ble holdt ansvarlig for skatten. Hadde gjennomskjæringen vært rettet direkte mot selgende aksjonær, ville det neppe vært grunnlag for kritikk.

Hovedsakelig viser de dommene som er analysert i denne avhandlingen, at det stort sett er en logisk sammenheng mellom den begrunnelse som gis for gjennomskjæringen og den eller de virkning(er) gjennomskjæringen innebærer. Imidlertid finnes det eksempler (som *Kielland* og *Vestlandske Vassdrag*) på at begrunnelse og virkning ikke harmonerer fullt ut. Mangel på sammenheng kan indikere at rettsanvenderen ikke har et tilstrekkelig bevisst forhold til hvilke virkninger den aktuelle gjennomskjæringen vil medføre, en svakhet som kan lede til inkonsekvente avgjørelser.

Problemet ligger først og fremst hos ligningsmyndighetene, da det er her det avgjøres hvilken transaksjon som angripes. Når saken kommer for domstolene, er retten bundet av ligningsmyndighetens valg, og er henvist til å avgjøre om det var eller ikke var grunnlag for den konkrete gjennomskjæring som er gjennomført. At ligningen opprettholdes av Høyesterett kan forklares ved at virkningen i og for seg anses rimelig, selv om den ikke harmonerer fullt ut med begrunnelsen, og at retten derfor likevel opprettholder ligningen. Det har imidlertid forekommet at Høyesterett opphevet ligningen, hovedsakelig fordi ligningsmyndighetene hadde valgt feil angrepsvinkel. Et eksempel på dette er Rt.1998.1779 *INA* hvor ligningen ble opphevet (bl.a.) fordi ligningsmyndighetene hadde unnlatt å påberope pro forma som grunnlag.

12 Ligningsmyndighetenes plikt til å rekarakterisere rettsforholdet

I omgåelsessammenheng sies det ofte at beskatningen må baseres på det «reelle forhold». Men hva menes egentlig med dette? Med det «reelle forhold» siktes det som regel til den økonomiske realitet bak den aktuelle transaksjonen. Dersom ligningsmyndighetene skjærer gjennom og baserer ligningen på det de anser som det reelle forhold, kalles dette å *rekarakterisere rettsforholdet*.

Problemstillingen i dette kapitlet er om det foreligger en plikt for ligningsmyndighetene til å basere beskatningen etter en gjennomskjæring på et rekarakterisert rettsforhold.

Ofte fremgår det klart hvilket rekarakterisert rettsforhold som legges til grunn for ligningen, for eksempel i tilfellene med salg via mellomledd (punkt 6.2) og skattesalgstilfellene (punkt 6.3). I andre tilfeller fremstår det imidlertid som mer tvilsomt om ligningsmyndighetene har hatt klart for seg hvilket rettsforhold ligningen baseres på. At heller ikke Høyesterett bestandig ser ut til å ha klart for seg hvilket rettsforhold som legges til grunn for beskatningen, kan tale for at ligningsmyndighetene ikke har noen absolutt plikt til å rekarakterisere.

Spørsmålet er først og fremst om det foreligger en plikt for *ligningsmyndighetene* til å basere beskatningen på et rettsforhold. Spørsmålet er også relevant for domstolene, men det er ligningsmyndighetene som i utgangspunktet foretar gjennomskjæringen. Prosessuelt er domstolenes kompetanse begrenset til å opprettholde eller oppheve ligningsvedtaket, jf. tvisteloven § 11-2 (1). Dette innebærer at selv om domstolen har en annen oppfatning av hvilket rettsforhold som skal legges til grunn for ligningen, så må den enten akseptere vedtaket slik det foreligger, eller oppheve vedtaket og henvise til ny behandling hos ligningsmyndighetene.

Rettens prosessuelle begrensning kan illustreres ved Rt.1971.264 *Kielland*.²⁶³ Skattyter anførte at ligningen var inkonsekvent ved at han ble tilordnet eierskap til aksjeporteføljen, men kun ble utbyttebeskattet for det beløp som ble nedbetalt på fordringen i de aktuelle år, uavhengig av størrelsen på de faktiske utbyttene. Til dette uttalte Høyesterett at den ikke trengte å ta standpunkt til om ligningsmyndighetene kunne ha gått lenger i sin beskatning av *Kielland* – det var tilstrekkelig å konstatere at det *i alle fall* var grunnlag for å beskatte i den utstrekning det faktisk var blitt gjort.²⁶⁴ Til tross for en klar oppfordring, ga retten altså ikke klart uttrykk for hvilket rekarakterisert rettsforhold som ble ansett å ligge til grunn for ligningen.²⁶⁵ Uttalelsen kan tas til inntekt for at det ikke kan oppstilles en plikt til å rekarakterisere rettsforholdet. Vekten av uttalelsen må imidlertid ses i lys av den generelle begrensning i domstolenes kompetanse, og kan dermed neppe være avgjørende.

Hvor det foretas delvis gjennomskjæring, og det ses bort fra den del av disposisjonen som oppfyller vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen, er det ikke alltid det lar seg gjøre å rekarakterisere rettsforholdet på en fullstendig måte. I behandlingen av Rt.2000.1865 *Nygård* i punkt 6.5.2, pekes det på at det synes å være et visst avvik mellom det ligningsmyndighetene la til grunn ved gjennomskjæringen, og hva Høyesterett ville lagt til grunn ved gjennomskjæringen. Ligningsmyndighetene la til grunn at selskapsdannelsen og virksomhetsoverdragelsen var reell, men at det nye selskapet ikke kunne få økte avskrivningsgrunnlag på goodwill som følge av overdragelsen. Ligningsmyndighetene nektet altså skattyter å nyte godt av de gunstige avskrivningsreglene som gjaldt ved erverv av goodwill. Høyesterett på den annen side, lot til å anse hele virksomhetsoverdragelsen for ikke å ha funnet sted: «Eierstrukturen i DA'et virker oppkonstruert, og fra en skatterettslig synsvinkel er det nærliggende å se det slik at det ikke har funnet sted noe eierskifte i forhold til regnskapsvirksomheten.»²⁶⁶ Hvorvidt det ene eller det andre alternativ legges til grunn for ligningen, vil ha betydning for hvem som skatterettslig anses som eier. Dersom

²⁶³ Se punkt 6.6.2.

²⁶⁴ *Kielland* side 267.

²⁶⁵ Høyesteretts tilbakeholdenhet er kritisert av Løchen (1971) side 438.

²⁶⁶ *Nygård* side 1871.

ligningsmyndighetenes forståelse legges til grunn, er det DA'et som anses som eier av regnskapsvirksomheten. Legger man derimot til grunn det alternativ som skisseres av Høyesterett, vil det fortsatt være Nygård som anses som eier av virksomheten.

Det er usikkert om Høyesterett var bevisst på denne forskjellen, eller bare benyttet argumentet om oppkonstruert transaksjon som begrunnelse for å nekte skattefordelen. Uansett opprettholdt retten ligningsmyndighetenes vedtak som aksepterte selskapsdannelsen og virksomhetsoverdragelsen, men nektet oppjustering av avskrivningsgrunnlaget. Ligningsmyndighetenes alternativ kan vanskelig begrunnes ut fra et rekarakterisert rettsforhold, noe Høyesteretts alternativ kan. Premissene gir uttrykk for at det er en viss usikkerhet rundt hva som egentlig er den økonomiske realitet, og dommen er dermed et eksempel på at Høyesterett ikke alltid har et bevisst forhold til hvilket rekarakterisert rettsforhold som legges til grunn for ligningen.²⁶⁷ Sett i sammenheng med at den delvise gjennomskjæringen som her ble akseptert (ligningsmyndighetenes alternativ) var mest praktisk for årene fremover, taler premissene i *Nygård* for at det ikke eksisterer noen plikt for ligningsmyndighetene og domstolene til å legge et rekarakterisert rettsforhold til grunn for ligningen ved anvendelse av omgåelsesnormen.

I tilfeller hvor det foretas delvis gjennomskjæring, lar det seg ikke alltid gjøre å basere ligningen på et rekarakterisert rettsforhold. At det i enkelte tilfeller likevel har mest for seg å begrense gjennomskjæringen til enkelte sider av transaksjonen, tilsier at det ikke er noen absolutt plikt til å rekarakterisere.

Et annet eksempel på hvor det var usikkerhet med hensyn til hvilket rettsforhold som ble lagt til grunn for ligningen, er Rt.1995.638 *Skau og Gundersen*.²⁶⁸ Av ligningsnemnda ble det lagt til grunn at salgssummen på 3,5 millioner kroner måtte anses som utbytte all den tid aksjene ikke kunne anses for å være solgt. Overligningsnemnda la imidlertid til grunn at det var de løpende konsernbidragene som måtte anses som utbytte. Høyesterett opphevet ligningen og tok ikke stilling til hvilket

²⁶⁷ Zimmer (2010b) side 281-284.

²⁶⁸ Se punkt 6.6.5.

grunnlag som måtte være det riktige. Rettens premisser kan imidlertid tyde på at den ville sluttet seg til overligningsnemndas resultat.

I Rt.2006.1573 *Dillerud*²⁶⁹ ga verken ligningsmyndighetene eller Høyesterett uttrykk for hvilket rettsforhold som ble lagt til grunn for beskatningen. Da en del av selskapets overskudd ble omklassifisert til arbeidsinntekt, oppsto det et spenningsforhold mellom de beløp som rent faktisk ble utbetalt i samsvar med selskapsrettslige regler, og de beløp som skattemessig ble lagt til grunn ved ligningen. Som følge av omklassifiseringen fikk Dilleruds kone og svigerinne rent faktisk utdelt mer enn de ble beskattet for, mens Dillerud ble beskattet for et høyere beløp enn han hadde mottatt. Til dette gir førstvoterende kun en kort bemerkning om at en gjennomskjæring uansett ikke vil få betydning for de privatrettslige forhold, og at det som skjedde strengt tatt ikke var noe annet enn det som vanligvis skjedde ved gjennomskjæring.²⁷⁰ Det eneste realistiske alternative rettsforhold, må være at Dillerud ble ansett for å ha gitt en gave til de to andre deltakerne. Rekarakteriseringen er fullt mulig, men den er unektelig ganske spesiell. Dersom rettsanvenderen var forpliktet til å konstruere en slik disposisjon for å kunne gjennomføre en konsekvent ligning, vil det kunne være et argument mot at gjennomskjæring foretas i utgangspunktet.²⁷¹

Det forhold at det verken gis uttrykk for hvilket rekarakterisert rettsforhold som legges til grunn for ligningen, og dette heller ikke kan utledes indirekte av avgjørelsen, kan tas til inntekt for at det ikke eksisterer en absolutt plikt for myndighetene til å rekarakterisere rettsforholdet. På den annen side er det viktig å presisere at problemstillingen ikke ble problematisert nærmere i noen av sakene, noe som innebærer at den vekt avgjørelsene kan tillegges, må være begrenset. At det er usikkert om Høyesterett i det hele tatt har sett problemstillingen i enkelte av tilfellene, må medføre at vekten svekkes ytterligere.

²⁶⁹ Saken ble avgjort på grunnlag av armlengdeprinsippet ved interessefelleskap i sktl. § 13-1, se punkt 6.7.3.

²⁷⁰ *Dillerud* avsnitt 52.

²⁷¹ Zimmer (2010b) side 282-283

I forslaget til en lovfesting av omgåelsesnormen på begynnelsen av 90-tallet, var Aarbakke så vidt inne på denne rekarakteriseringen eller reklassifiseringen. Selve omgåelsesnormen lød som følger:

«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 dette ville være urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på.»²⁷²

Bestemmelsen sier ikke noe direkte om virkningene, bortsett fra at den uberettigede fordel skal nektes. I kommentaren til bestemmelsen skriver Aarbakke at «[d]et er i bestemmelsen ikke sagt noe om virkninger av gjennomskjæring. Dette anses unødvendig, idet virkningene må bli at *det reelle forholdet* skal legges til grunn».²⁷³

Aarbakke forutsatte altså at det reelle forholdet skulle legges til grunn ved beskatningen. Kommentaren kan forstås slik at det var meningen at ligningsmyndighetene, og retten i de tilfeller hvor det skulle være aktuelt, skulle legge til grunn et rekarakterisert eller reklassifisert rettsforhold. Det er ikke klart om dette skulle anses som en plikt for rettsanvenderen, men det ville ikke vært usannsynlig om det var meningen. En naturlig forlengelse av at beskatningen skulle skje på grunnlag av det reelle forhold, ville være nettopp å være bevisst på hva dette reelle forholdet ble ansett å være.

En plikt til å rekarakterisere det rettsforhold ligningen baseres på, kan begrunnes i flere hensyn. En slik plikt kan for det første bidra til konsekvent ligningsbehandling, ettersom ligningsmyndighetene da er forpliktet til å ha klart for seg hvilket rettsforhold som legges til grunn for ligningen. Dersom det ikke er mulig å finne en alternativ karakteristikk av skattyters disposisjoner, kan dette tilsi at rettsanvenderen bør revurdere om det i det hele tatt er grunnlag for å foreta gjennomskjæring.²⁷⁴ Dersom også domstolene får et mer bevisst forhold til hva som legges til grunn for ligningen, vil

²⁷² Ot.prp.nr.16 (1991-92) side 46.

²⁷³ Ot.prp.nr.16 (1991-92) side 46.

²⁷⁴ Zimmer (2010b) side 283.

dette kunne medvirke til at flere ligninger oppheves dersom det ikke er mulig å finne et alternativt rettsforhold som kan legges til grunn for beskatningen. Videre vil en slik plikt bidra til å ivareta hensynet til forutberegnelighet for skattyteren, ved at det blir enklere å etterprøve vedtaket og komme med motargumenter. Som motargument kan nevnes at en plikt til å rekarakterisere rettsforholdet vil kunne føre til merarbeid for ligningsmyndighetene. Argumentet anses imidlertid ikke tilstrekkelig tungtveiende til at en slik plikt ikke innføres.

Rettskildebildet her er forholdsvis magert. Ingen av de nevnte dommene tar uttrykkelig stilling til problemstillingen. Zimmer²⁷⁵ konkluderer med at ligningsmyndighetene har en slik plikt til å rekarakterisere det rettsforhold som legges til grunn for ligningen. Løsningen er ikke opplagt, men de hensyn som er nevnt, taler med tyngde for at en slik plikt må anses for å foreligge. Av drøftelsen fremgår at det i noen tilfeller med delvis gjennomskjæring ikke lar seg gjøre å finne noe rekarakterisert rettsforhold, men at gjennomskjæring likevel må anses rettmessig. Dette taler for at det bør innfortolkes en viss adgang til å unnlate slik rekarakterisering. Plikten kan imidlertid neppe være absolutt, all den tid det

²⁷⁵ Zimmer (2010b) side 278-284.

13 Avsluttende bemerkninger

Analysen viser at de primære virkninger av gjennomskjæring sjelden volder problemer. Som regel er det helt klart hva virkningen blir, og den kan ofte leses direkte ut av dommen. Hvor det er usikkert hva den primære virkningen blir, foreligger det gjerne inkonsekvens mellom begrunnelse og virkning. Videre kan det være problematisk å fastslå hva den primære virkningen blir, dersom det ikke ligger noe rekarakterisert rettsforhold til grunn for ligningen.

Sekundære virkninger er, av naturlige årsaker, ikke like opplagte. Dette har sammenheng med at de ikke avgjøres i saken. Som utgangspunkt kan det antas at en gjennomskjæring (alltid) medfører sekundære virkninger dersom dette er nødvendig for å unngå dobbeltbeskatning.

Hvor skattyter tidligere har blitt nektet et i og for seg berettiget tapsfradrag, kan tapet videreføres og fradras dersom vilkårene senere blir oppfylt. Ved gjennomskjæring etter delingsmodellen for beregning av personinntekt, fikk gjennomskjæringen ikke betydning for eventuell gevinstskatt eller utbytteskatt. Forskjellen kan forklares med sammenhengen mellom de ulike postene; mens det ved tapsfradrag dreier seg om samme inntekts- eller fradragspost, er gevinst og utbytte noe annet enn personinntekt.

Når det gjelder spørsmål om virkninger for andre skattytere, er det klart at slike virkninger inntreder dersom det dreier seg om samme inntektspost. At gjennomskjæringen gis virkning for andre skattytere, kan være nødvendig for å unngå dobbeltbeskatning. Dette vil typisk gjelde hvor det skjer en endring av tilordning av en inntektspost, for eksempel hvor overskudd utbetalt til et selskap tilordnes aksjonæren. Er det derimot ikke fare for dobbeltbeskatning, må hovedregelen være at gjennomskjæring ikke gis virkning for andre skattesubjekter. Dette utgangspunktet gjelder imidlertid ikke unntaksfritt.

At gjennomskjæring kan gis virkning for andre skattarter, fremgår blant annet ved at omklassifisering fra utdeling av overskudd til lønn, får virkning for arbeidsgiveravgift. Videre er gjennomskjæring av inntektsskatt gitt virkning for formuesskatten. I de fleste tilfeller vil det imidlertid ikke bli spørsmål om gjennomskjæring på tvers av skattarter.

Analysen har også vist at gjennomskjæringens (potensielle) virkning, kan være en del av begrunnelsen for å unnlate gjennomskjæring overhodet. På denne måten kan virkningene også komme inn på omgåelsesnormens vilkårside. Dersom en virkning tilsynelatende blir for vidtgående eller den innebærer fare for dobbeltbeskatning, vil det kunne tas hensyn til dette i totalvurderingen v av om vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt.

Register

Bøker og artikler

- Aarbakke (1970) Aarbakke, Magnus. *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*. I: Lov og Rett 1970 side 1-24.
- Aarbakke (1987) Aarbakke, Magnus *Skatt på inntekt*. 3.utg. Oslo, 1987.
- Banoun (2003) Banoun, Bettina *Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis*. Oslo, 2003.
- Banoun (1998a) Banoun, Bettina. *Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenith-dommen*. I: Skatterett 1998 side 164-187.
- Benktsson (2010) Benktsson, Anders og Anna Johansson. *Sweden*. I: International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international Volume 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*. The Netherlands, 2010.
- Bullen (2010) Bullen, Andreas *Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*. Oslo, 2010.

- Eckhoff ved Helgesen (2001) Eckhoff, Torstein *Rettskildelære* 5. utg. ved Jan Helgesen. Oslo. 2001.
- Folkvord (2006) Folkvord, Benn *Skatt ved fusjon og fisjon*. Oslo, 2006.
- Gisle m.fl. (2007) Gisle, Jon m.fl. *Jusleksikon*. 3. utg. Oslo, 2007.
- Gjems-Onstad (2008) Gjems-Onstad, Ole *Norsk bedriftsskatterett*. 7. utg. Oslo, 2008.
- Gjems-Onstad (2009) Gjems-Onstad, Ole. *Omgåelse og merverdiavgift*. I: Skatterett 2009 side 115-142.
- Goyette (2010) Goyette, Nathalie og Phil D. Halvorsen. *Canada*. I: International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international Volume 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*. The Netherlands, 2010.
- Hagstedt (1982) Hagstedt, Anders, Bo Håkansson og Harry Margulies *Skatteflyktsklausulen*. Stockholm, 1982.
- Hagstrøm (2003) Hagstrøm, Viggo *Obligasjonsrett*. Oslo, 2003.
- Kvalvåg (2000) Kvalvåg, Randi. *Overføring av skatteposisjoner og subsidiært betalingsansvar for skatt ilignet tidligere datterselskap*. I: Skatterett 2000 side 88-100.

-
- Løchen (1971) Løchen, Håkon. *Form og realitet i beskatningen – Tanker omkring Kielland-dommen Rt-1971-264*. I: Lov og Rett 1971 side 433-446.
- Løvaas (2007) Løvaas, Ivar. *Tilsidesettelse på merverdiavgiftslovens område (med paralleller til skatteretten)* I: Skatterett 2007 side 37-53.
- Morton (2010) Morton, Paul og Laurent Sykes, *United Kingdom*. I: International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international Volume 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*. The Netherlands, 2010.
- Rosander (2007) Rosander, Ulrika *Generalklausul mot skatteflykt*. Jönköping, 2007.
- Sivertsen (2010) Sivertsen, Monica. *Indre selskap – omklassifisering til arbeidsgodtgjørelse* I: Revisjon og Regnskap 2010 nr. 7 side 44.
- Skaar (2006) Skaar, Arvid Aage m.fl. *Norsk skatteavtalerett*. Oslo, 2006.
- Vann (2010) Vann, Richard J. *Australia*. I: International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international Volume 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*. The Netherlands, 2010.
- Zimmer (1996) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 1995* I: Skatterett 1996 side 160-177.

- Zimmer (1998) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 1997 I*: Skatterett 1998 side 81-93 og side 188-206.
- Zimmer (2000) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 1999 I*: Skatterett 2000 side 341-366.
- Zimmer (2001) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2000 del 1 og 2 I*: Skatterett 2001 side 276-294 og 381-404.
- Zimmer (2003) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2002 I*: Skatterett 2003 side 332-384.
- Zimmer (2007) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2006 I*: Skatterett 2007 side 325-383.
- Zimmer (2008) Zimmer, Frederik. *Har vi bruk for lovlighetsvilkåret?* I: Skatterett 2000 side 1-2.
- Zimmer (2009a) Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo, 2009.
- Zimmer (2009b) Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009.
- Zimmer (2009c) Zimmer, Frederik. *Norway's Antiavoidance Norm* I: Tax Notes International, 14. september 2009 side 921-926.

- Zimmer (2010a) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2009 I: Skatterett 2010* side 308-355.
- Zimmer (2010b) Zimmer, Frederik. *Economic Substance and Tax Avoidance I: Law and Economics Essays in honour of Erling Eide*. 2010 side 277-293.
- Zimmer (2010c) Zimmer, Frederik. *Skattelov og aksjelov – noen funderinger I: Selskap, kontrakt, konkurs og rettskilder*, Festskrift til Mads Henry Andenæs. 2010 side 344-356.
- Zimmer (2010d) Zimmer, Frederik *Hva er anvendelsesområdet for ligningsloven § 8-1? I: Utvalget for skattesaker 2010* side 1073 (Utv.2010.1073).
- Zimmer (red.) (2001) Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen *Bedrift, selskap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*. 3. utg. Oslo, 2001.
- Zimmer (red.) (2010) Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen *Bedrift, selskap og skatt. Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*. 5. utg. Oslo, 2010.

Lover og forskrifter

Norske lover

Landssktl.	Skattelov for landet (landsskatteloven) av 18. august 1911 nr. 8. (Opphevet)
Bysktl.	Skattelov for byene (byskatteloven) av 18. august 1911 nr. 9. (Opphevet)
Sktl. 1911	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 8. (Etter sammenslåingen av skattelovene i 1975). (Opphevet)
Aksjonærbeskatningslov	Lov om beskatning til staten av aksjeselskaper og aksjonærer (aksjonærbeskatningsloven) av 13. juli 1921. (Opphevet)
Aal.	Lov om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) av 19. juni 1964 nr. 14.
Aksjeskattelov	Lov om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer (aksjeskatteloven) av 19. juni 1969 nr. 71. (Opphevet)
Asl. 1976	Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 4. juni 1976 nr. 59. (Opphevet)
Lignl.	Lov om ligningsforvaltningen (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 4.

Sel.	Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) av 21. juni 1985 nr. 83.
Sel.sktl.	Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20. juli 1991 nr. 65. (Opphevet)
Ftrl.	Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19.
Asl.	Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.
Rskl.	Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli 1988 nr. 56.
Sktl.	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.
Utdanningsstøtte	Lov om utdanningsstøtte av 3. juni 2005 nr. 37.
Skdbl.	Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 nr 67.
Tvl.	Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) av 17. juni 2005.

Norske forskrifter

Tildeling av utdanningsstøtte

Forskrift om tildeling av utdanningsstøtte for undervisningsåret 2011-2012 av 24. februar 2011 nr. 203.

Svenske lover

Skatteflyktslagen

Lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) av 24. mai 1995.

Danske lover

Selskabsskatteloven

LBKG 2010-12-07 nr. 1376 Selskabsskatteloven

ForarbeiderNorske forarbeider

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979)	Om ligningslov og endringer andre lover.
Ot.prp. nr. 52 (1989-1990)	Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m. fl.
Ot.prp.nr.16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992.
Ot.prp.nr.71 (1995-1996)	Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.
Ot.prp.nr.86 (1997-1998)	Ny skattelov.
Ot.prp.nr.1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.
Prop. 78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefrie omorganisering mv.)
Innst.O.nr.52 (1992-1993)	Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skatteloven m.fl.

Svenske forarbeider

Prop. 1980/81:17	Med förslag till lag mot skatteflykt.
Prop. 1996/97:170	Reformerad skatteflyktslag.

Rettspraksis

Høyesterett

Rt.1925.472 *Kallevig*

Rt.1925.624 *Larsen*

Rt.1926.83 *Hall*

Rt.1927.386 *Bryn*

Rt.1927.1064 *Hannevig*

Rt.1927.1078 *Nielsen-Vigeland*

Rt.1928.495 *Finne*

Rt.1961.1195 *Kollbjørg*

Rt.1963.478 *Siraco*

Rt.1966.1189 *Vestlandske Vassdrag/Bergesen*

Rt.1971.264 *Kielland*

Rt.1976.302 *Astrup/Ragelas*

Rt.1978.60 *Smestad*

Rt.1982.789 *Torkildsen*

Rt.1992.236 *Breiland*

Utv.1992.1103

Rt.1993.173 *Phønix*

Utv.1993.270

Rt.1994.912 *Hovda*

Utv.1994.645

Rt.1995.638 *Skau og Gundersen*

Utv.1996.525

Rt.1996.1193 *Helikopter Service*

Utv.1997.1

Rt.1997.1580 *Zenith*

Utv.1997.1123

Rt.1998.1425 *Troll Salmon*

Utv.1999.477

Rt.1998.1764 *Wisth og Finnøy*

Utv.1998.1267

Rt.1998.1771 *Essem*

Utv.1998.1276

Rt.1998.1779 *INA*

Utv.1998.1286

Rt.1999.946 *ABB*

Utv.1999.1381

Rt.1999.1347 *Øverbye*

Utv.1999.1571

Rt.2000.772 *Paulsen*

Utv.2000.772

Rt.2000.1865 *Nygård*

Utv.2001.1

Rt.2001.170 *Espeland*

Utv.2001.405

Rt.2001.640 <i>Alst</i>	Utv.2001.740
Rt.2002.456 <i>Hydro Canada</i>	Utv.2002.639
Rt.2002.798 <i>Nordea</i>	Utv.2002.968
Rt.2003.536 <i>Storhaugen Invest</i>	Utv.2003.819
Rt.2004.1331 <i>Aker Maritime</i>	Utv.2004.921
Rt.2006.1199 <i>Nagell-Erichsen</i>	Utv.2006.1401
Rt.2006.1232 <i>Telenor</i>	Utv.2006.1416
Rt.2006.1540 <i>A</i>	Utv.2006.1249
Rt.2006.1573 <i>Dillerud/Fornebuklinikken</i>	Utv.2007.1
Rt.2007.209 <i>Hex</i>	Utv.2007.512
Rt.2008.1510 <i>Reitan</i>	Utv.2008.1749
Rt.2009.105 <i>Enskilda</i>	Utv.2009.146
Rt.2010.527 <i>BCG</i>	Utv.2010.912
Rt.2010.999 <i>First Securities</i>	Utv.2010.1285
Rt.2011.213 <i>Invex</i>	

Lagmannsretten

Utv.1959.444 <i>Heggedal Ullvarefabrikker</i>
Utv.1962.204 <i>A.s Marly</i>
Utv.1993.677 <i>Skau og Gundersen</i>
Utv.1999.1456 <i>Øverbye</i>
Utv.2001.809 <i>Nordea</i>
Utv.2005.771 <i>Fokus Bank</i>
Utv.2005.1102 <i>Nagell-Erichsen</i>

Tingretten

Utv.1997.864 <i>Øverbye</i>
Utv.1997.1059
Utv.2004.1018 <i>Nagell-Erichsen</i>
Utv.2004.1126 <i>Fokus Bank</i>

Rundskriv

Rundskriv R-9/92

Rundskriv R-9/92 *Avgiftsmessig verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap – ny § 11A i arveavgiftsloven.* Finans- og tolldepartementet, Skattelovavdelingen. 16. juli 1992. Oslo.

Høringsnotater

Høringsnotat (2010)

Høringsnotat – om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet. Finansdepartementet 18. januar 2010.

Administrative uttalelser

Utv.1993.231

Finansdepartementets brev av 22. januar 1993, *Selskapskatteloven § 5-8 nr. 2, innløsning av enkeltaksje.*

Utv.1994.1420

Uttalelse fra Finansdepartementet, *Retting av Finansdepartementets uttalelse gjengitt i Utv. 93 side 231.*

Utv.2003.796

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 9. april 2003, *Vilkår om at fusjon og fisjon må være gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige regler.*

- Utv.2004.535 Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 22. mars 2004, *Arveavgift ved bortgivelse av børsnoterte aksjer til barn samtidig med gevinstskattepliktig salg til tredjemann.*
- Utv.2004.630 Prinsipputtalelse/fortolkning fra Finansdepartementet av 26. april 2004, *Skattemessig behandling av kapitalnedsettelse ved innløsning av enkeltaksjer.*
- Utv. 2009.1284 Uttalelse fra Skattedirektoratet av 24. mars 2009, *Om lønnsbeskatning av eiere av AS/DLS etter skattereformen 2004-2006.*

Bindende forhåndsuttalelser (BFU)

- BFU 58/02 *Spørsmål om kapitalnedsettelse og tilbakebetaling fra utenlandsk datterselskap blir å anse som realisasjon (skatteloven § 10-37). Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt september 2002.*
- BFU 07/07 *Kan vedlikeholdstjenester anses levert som ledd i utleie av golfbane? Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 6. mars 2007.*

Diverse

- Karnov Sverige Karnov Sverige *Skatteflyktslage § 3*. Sist sjekket 20. mai 2011. <http://juridik.thomsonreuters.se>
- Lignings-ABC 2010/11 Lignings-ABC 2010/11
- SKD (2001) *Klage over arveavgiftsberegningen – Boet etter Cathrine M. Nagell-Erichsen*, Skattedirektoratet 11.12.2001. side 13.
- SKD (2010) Høringsuttalelse fra Skattedirektoratet til høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet mv. Datert 1. juni 2010. Hentet fra Finansdepartementets hjemmesider, sist besøkt 31. mars 2011: <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2010/horing---utkast-til-regler-om-skattemess/Horingsuttalelser.html?id=591218>
- Tax Law Review Committe (1997) Tax Law Review Committe, *Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee*, The institute for fiscal studies, 1997 side 59. <http://www.ifs.org.uk/comms/comm64.pdf>, besøkt 5.mai 2011.

Personlige meddelelser

Grong (2011)

E-post fra Veslemøy Grong, Seniorskattejurist i Skatt øst, datert 27.mai 2011.

Willumsen (2011)

Opplysninger fra samtale med advokat Harald Willumsen 10. mai 2011.

