

ER DET BEHOV FOR SKATTELOVEN § 14-90?



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 629
Leveringsfrist: 25.11.2011

Til sammen 15.658 ord

16.11.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>AVHANDLINGENS TEMA</u>	<u>4</u>
1.1	Problemstilling	4
1.2	Avgrensning	4
1.3	Definisjoner	5
1.4	Oversikt over den videre fremstillingen	6
<u>2</u>	<u>GENERELT OM GJENNOMSKJÆRING/OMGÅELSE</u>	<u>7</u>
2.1	Behovet for gjennomskjæringsregler	7
2.2	Ligningsmyndighetenes øvrige virkemidler	9
2.2.1	Innledning	9
2.2.2	Eksempler	9
2.3	Aktuelle gjennomskjærings situasjoner	13
2.3.1	Innledning	13
2.3.2	Eksempler	13
2.4	Utenlandsk rett	17
2.4.1	Innledning	17
2.4.2	Hva slags type regler har andre land valgt?	17
2.4.3	I hvor stor grad har disse landenes regler relevans og vekt for norsk rett?	19
2.5	Rettskildebildet	21
2.5.1	Innledning	21
2.5.2	Den ulovfestede omgåelsesnormen	21
2.5.3	Sktl. § 14-90	23

3	<u>VILKÅR - EN SAMMENLIKNING</u>	24
3.1	Innledning	24
3.2	Den ulovfestede omgåelsesnormen	24
3.2.1	Generelt	24
3.2.2	Grunnvilkåret	26
3.2.2.1	Vilkårets innhold	26
3.2.2.2	Terskelen for normens anvendelse	27
3.2.2.3	Subjektiv eller objektiv vurdering av formålet?	29
3.2.3	Totalvurdering	33
3.2.3.1	Vilkårets innhold	33
3.2.3.2	Momenter	34
3.2.3.3	Normens rekkevidde	39
3.2.3.4	Todelt vurdering etter normen?	43
3.3	Sktl. § 14-90	44
3.3.1	Innledning	44
3.3.2	Bestemmelsens rekkevidde	45
3.3.3	Generell skatteposisjon	47
3.3.4	Transaksjon	49
3.3.5	Motivet for transaksjonen	51
3.3.5.1	Utnyttelse av den generelle skatteposisjonen	51
3.3.5.2	Terskelen for bestemmelsens anvendelse	53
3.3.5.3	Subjektiv eller objektiv vurdering av formålet?	55
3.4	Sammenfatning	57
4	<u>RETTSVIRKNINGER - EN SAMMENLIKNING</u>	58
4.1	Innledning	58
4.2	Den ulovfestede omgåelsesnormen	58
4.2.1	Tilsidesettelse	58
4.2.2	Delvis tilsidesettelse	60
4.3	Sktl. § 14-90	62
4.3.1	Avskjæring	62
4.3.2	Hvilke skatteposisjoner avskjæres?	65

<u>5</u>	<u>BEHOVET FOR SKTL. § 14-90</u>	<u>67</u>
5.1	Innledning	67
5.2	Argumenter for opprettholdelsen av sktl. § 14-90	68
5.2.1	Fordelene ved en lovfestet regel	68
5.2.2	Lavere terskel enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen	71
5.2.3	Sammenfatning	71
5.3	Argumenter mot opprettholdelsen av sktl. § 14-90	72
5.3.1	Lovfesting skaper ikke nødvendigvis forutberegnelighet	72
5.3.2	Lavere terskel er ikke utelukkende positivt	74
5.3.3	Objektiv vurdering i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormens subjektive utgangspunkt	74
5.3.4	Den ulovfestede omgåelsesnormens fleksible rettsvirkninger	75
5.3.5	Usikkerhet knyttet til tolkning	75
5.3.6	Ressurser	76
5.3.7	Sammenfatning	76
5.4	Nødvendigheten av og hensiktsmessigheten ved en eventuell opprettholdelse av sktl. § 14-90	77
5.4.1	Innledning	77
5.4.2	Er det hensiktsmessig med to regler?	77
5.4.3	Inkonsekvens i regelverket	78
5.4.4	Logisk behov	78
<u>6</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>80</u>
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>82</u>

1 Avhandlingens tema

1.1 Problemstilling

Avhandlingen tar sikte på å behandle sktl § 14-90, og å avgjøre om det er behov for denne reglen i tillegg til den ulovfestede omgåelsesnormen i norsk rett. Høyesterett har gjennom rettspraksis utviklet den ulovfestede omgåelsesnormen, og selv om det kan være uenighet omkring regelens nærmere innhold, har normen fått et klart fotfeste i norsk rett. Sktl. § 14-90 rammer videre enn den ulovfestede normen på noen punkter, og problemstillingen i avhandlingen blir derfor å avgjøre om sktl. § 14-90 er et nødvendig og hensiktsmessig supplement til normen.

1.2 Avgrensning

Avhandlingen tar ikke sikte på å gi noen uttømmende analyse av hensyn for og mot gjennomskjæring generelt, selv om disse nok blir trukket frem som argumenter i deler av drøftelsen. Jeg vil heller ikke behandle reglene for grenseoverskridende transaksjoner.

Hovedfokus i avhandlingen vil være sktl. § 14-90. Jeg vil imidlertid legge den ulovfestede omgåelsesnormen til grunn for drøftelsen, for deretter å presentere sktl. § 14-90 og foreta selve sammenlikningen av de to reglene. Dette innebærer nødvendigvis at den ulovfestede normen også blir viet stor plass i avhandlingen, da dette skal lette forståelsen omkring behovet for § 14-90 i tillegg til denne normen.

1.3 Definisjoner

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen/ omgåelsesnormen

Når jeg i denne avhandlingen bruker termen «*den ulovfestede omgåelsesnormen*», menes det samme som «*den ulovfestede gjennomskjæringsregelen*.» Termene blir brukt lite konsekvent i norsk rett, da det er vanskelig å snakke om det ene uten å referere til det andre. Tidligere var tendensen at fokuset var på selve gjennomskjæringen, mens man i dag i større grad tar utgangspunkt i omgåelse av skatteloven og deretter hvordan man kan sette slike disposisjoner til side. Slik jeg ser det er det individuelt hvilken term man ønsker å benytte, så lenge det er klart at man referer til samme fenomen. Jeg vil bruke begge termene i avhandlingen.

Regel/ norm/ bestemmelse

I avhandlingsteksten bruker jeg både begrepene «*regel*» og «*bestemmelse*» om sktl. § 14-90. Begrepet «*norm*» har jeg imidlertid reservert for den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, men jeg bruker også begrepet «*regel*» om denne.

Disposisjon/ transaksjon

Jeg bruker både begrepene «*disposisjon*» og «*transaksjon*» i avhandlingen. Begge termene refererer til handlinger foretatt av skatteyter i forbindelse med vurderingen av om gjennomskjæring kommer på tale eller ei.

1.4 Oversikt over den videre fremstillingen

Jeg vil i kapittel 2 gi en presentasjon av selve emnet gjennomskjæring/omgåelse.

Kapitlet inneholder også en liste typetilfeller der gjennomskjæring kan bli aktuelt.

Dessuten vil jeg trekke frem enkelte andre virkemidler ligningsmyndighetene kan ta i bruk for å klargjøre det reelle innholdet av en disposisjon. Dette for å lette forståelsen av deres plassering i rettssystemet, og legge grunnlag for den senere sammenlikningen av dem. Jeg vil også kort behandle utenlandsk rett for å se om det kan gi noen indikasjon på hva slags regler som er foretrukket i andre land.

Kapittel 3 og 4 vil inneholde selve sammenlikningen av reglene. I kapittel 3 vil jeg se på likheter og ulikheter i reglenes vilkår for anvendelse. Kapittel 4 vil bli en tilsvarende sammenlikning av reglenes rettsvirkninger.

I kapittel 5 drøftes behovet for reglene, blant annet behovet for å ha to regler generelt og behovet for sktl. § 14-90 spesielt. Til sist vil avhandlingen oppsummeres i en konklusjon i kapittel 6.

2 Generelt om gjennomskjæring/omgåelse

2.1 Behovet for gjennomskjæringsregler

For å komme frem til gjeldende rett er det ikke alltid tilstrekkelig med formålstolkning av loven for å bestemme innholdet av vedkommende regel.¹ I enkelte tilfeller fører nettopp en slik formålstolkning til et så urimelig resultat at man må spørre seg om det finnes andre måter å tilsidesette eller avskjære disposisjonen på. Det anses i Norge legitimt å innrette seg slik at skatten blir lavest mulig (skatteplanlegging), men det finnes altså grenser for hvilke arrangementer som kan aksepteres.² Som det sies i Rt. 2007 s. 209: «Det er tillatt å tilpasse seg skattereglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har.»³ Nettopp dette er grunnen til at Høyesterett har utviklet den ulovfestede omgåelsesnormen gjennom praksis. Likeså har man valgt å lovfeste en spesialregel for gjennomskjæring i sktl. § 14-90.

Når man snakker om omgåelse siktes det ofte til at en «privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med det man antar er skattelovgivningens formål.»⁴ Både den ulovfestede omgåelsesnormen og sktl. § 14-90 tar sikte på å ramme disposisjoner som uten reglene hadde fremstått i tråd med de øvrige regler i norsk rett.

Gjennomskjæringsspørsmålet må holdes adskilt fra spørsmålet om det foreligger skatteunndragelse. Skatteunndragelse foreligger hvor det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene «om faktiske forhold som har betydning for fastsettelse av skatter og avgifter», for eksempel der skatteyter bevisst oppgir uriktig

¹ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 63.

² Op. cit., s. 60.

³ Rt 2007 s. 209. avsnitt 42.

⁴ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 61.

inntektsbeløp.⁵ Ligningen blir i disse tilfellene basert på feil faktum. Pro forma faller inn under skatteunndragelseskategorien, og foreligger hvor partene bevisst presenterer noe annet utad enn det som er avtalt å gjelde inter partes.⁶ Da det er alminnelig enighet i Norge om at skattlegging skal bygge på de reelle forhold, skal de underliggende, reelle eierforholdene legges til grunn for skattleggingen ved pro forma.⁷ Der gjennomskjæring kan komme på tale operer skatteyter imidlertid teknisk sett innenfor regelverket ved at opplysningene han gir reflekterer de faktiske forhold,⁸ altså er transaksjonene alvorlig ment mellom partene.⁹ Ligningsmyndighetene godtar her at den privatrettslige løsning er utgangspunktet, men avviser at dette kan ha konsekvenser for skattleggingen siden det privatrettslige forholdet ikke har andre virkninger enn de skattemessige.¹⁰

⁵ Aarbakke, Magnus, Skatteunndragelse, (2011-09-30), Store norske leksikon.

⁶ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 16.

⁷ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1092.

⁸ Rt 2009 s. 105, avsnitt 58.

⁹ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 16.

¹⁰ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1092.

2.2 Ligningsmyndighetenes øvrige virkemidler

2.2.1 Innledning

I Norge har vi ulike virkemidler ligningsmyndighetene kan ta i bruk for å klargjøre det reelle innholdet av en disposisjon. I det følgende vil jeg ta for meg noen av disse virkemidlene for å gi et bedre inntrykk av gjennomskjæringsreglenes plassering i systemet.

2.2.2 Eksempler

Lovtolkning

Utvidende og innskrenkende lovtolkning kan benyttes til å skattlegge eller nekte fradrag for en transaksjon.¹¹ Det kan være vanskelig å skille mellom lovtolkning og gjennomskjæring som rettsgrunnlag.¹² Dette belyses i Rt 2002 s. 456 (Hydro Canada), hvor Zimmer som en del av mindretallet trekker frem «at grensen mellom disse rettsgrunnlagene kan være flytende, og at de samme momenter i noen utstrekning vil kunne gjøre seg gjeldende ved begge.»¹³

Tilordning

Spørsmålet om tilordning er et spørsmål om hvilket skattesubjekt som skal skattlegges for den enkelte inntektspost og hvilket subjekt som kan kreve fradrag for den enkelte utgiftspost.¹⁴ Reglene om tilordning anses nedfelt i de enkelte skattelovregler. Utgangspunktet er at det er det underliggende rettighetsforhold som avgjør hvem som skal tilordnes en inntekt eller en utgift.¹⁵

¹¹ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1097.

¹² Op. cit., s. 1097.

¹³ Rt 2002 s. 456, på side 469.

¹⁴ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 88.

¹⁵ Op. cit., s. 111.

Omklassifisering

Omklassifisering innebærer at en transaksjon som utgir seg for å være en type disposisjon, i realiteten må anses å være en annen type disposisjon, og av den grunn kan omklassifiseres av ligningsmyndighetene. Et eksempel på dette kan være at utbytte eller lån fra et selskap til dets ansatte i noen tilfeller faktisk må anses for å være lønn eller arbeidsgodtgjørelse.¹⁶

Ligningsloven § 8-1 nr.1

Ligningsloven § 8-1 brukes til å fravike skatteytters påstand om hvilket faktum som skal legges til grunn i en aktuell sak. Dette kan bli aktuelt i tilfeller hvor skattyter ikke har presentert det riktige og fullstendige faktum for ligningsmyndighetene. I tillegg kan skatteytters faktum fravikes dersom han faktisk har lagt frem opplysningene, «men at de faktiske forhold oppfattes feil av skattyter.»¹⁷

Beneficial owner

I skatteavtaler som Norge inngår, oppstilles som oftest regler som er gunstige for en mottaker av utbytte dersom denne er å anse som «*beneficial owner*» av et utbytte. Kildeskattesatsen blir for en som er «*beneficial owner*» av utbyttet som regel da betydelig lavere enn dersom skatteyter ikke kan anses som dette.¹⁸ Det er imidlertid usikkert om det kan innfortolkes en gjennomskjæringsregel i begrepet.¹⁹

¹⁶ Lignings-ABC, 2011, s. 1207.

¹⁷ Lignings-ABC, 2011, s. 1205.

¹⁸ Furuseth, Eivind, *Tolkning av begrepet «beneficial owner» i skatteavtalene*, 2009, s. 179, 180.

¹⁹ *Op. cit.*, s. 188, 189.

Substanskravet

Skatteloven § 2-38 gir blant annet skattefritak for inntekt på aksjer for visse selskaper mv. Det er i femte ledd innført et krav til substans ved utdeling av utbytte fra Norge til en selskapsaksjonær hjemmehørende i EØS-området, jf. sktl. § 10-13. Dette innebærer at skattefritak etter bestemmelsen kun kan komme på tale dersom skatteyder er «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land», på nærmere angitte vilkår.

Tilsidesettelsesregler

I Lignings-ABC 2011 beskrives begrepet tilsidesettelse som «...en fellesbetegnelse for ulike rettsgrunnlag for å fravike skattyters påstand om hvordan skattereglene skal anvendes i et bestemt tilfelle.» Det presiseres videre at en ren fravikelse av skattyters fremstilling av faktum, jf. lignl. § 8-1 og fremstillingen av denne ovenfor, ikke regnes for å være en tilsidesettelse i denne sammenheng. Tilsidesettelsesreglene kommer altså til anvendelse etter at riktig faktum er klarlagt.²⁰

I Lignings-ABC 2011 nevnes for det første tilsidesettelse etter sktl. § 13-1, «hvor en skatteyder har fått redusert sin formue eller inntekt som følge av et interessefellesskap med en annen part i et rettsforhold.»²¹

For det andre nevnes fravikelse av skatteyers påstand om hvordan skattereglene skal anvendes på det faktiske forhold. Dette foretas som en tolkning av lovfestede regler og anvendelse av disse på et gitt faktum. Et eksempel som nevnes er om en transaksjon anses for å oppfylle vilkåret til «realisasjon» i sktl. § 10-31 (1) og (2).²²

²⁰ Lignings-ABC, 2011, s. 1204.

²¹ Op. cit., s. 1204.

²² Op. cit., s. 1204.

I tillegg til disse virkemidlene finnes det som nevnt to gjennomskjæringsregler som kan komme til anvendelse: En ulovfestet omgåelsesnorm, som det er alminnelig enighet i Norge om at man kan bruke der formålstolkning ikke strekker til,²³ og en lovfestet regel i sktl. § 14-90. Også disse omtales som tilsidesettelsesregler i Lignings-ABC 2011.²⁴ Reglene må sees i sammenheng med de ovennevnte andre virkemidler ligningsmyndighetene har for å tilsidesette skatteyers påstander vedrørende en disposisjon. I forhold til disse virkemidlene vil jeg si at særlig den ulovfestede omgåelsesnormen gir et tydeligere signal til borgerne om at den faktisk kan medføre endringer i en skatteyers disposisjon enn de øvrige virkemidlene.

²³ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 63.

²⁴ Lignings-ABC, 2011, s. 1204.

2.3 Aktuelle gjennomskjærings situasjoner

2.3.1 Innledning

Det finnes ulike grunner til at ligningsmyndighetene kan anse en aktuell disposisjon som forsøk på omgåelse av skattereglene. I det følgende vil jeg behandle ulike situasjoner eller tilfeller der det kan tenkes at spørsmålet om gjennomskjæring kan oppstå, for å illustrere behovet for gjennomskjæringsregler.

2.3.2 Eksempler

Aksjeselskapsformen

Aksjeselskaper tas ofte i bruk som ledd i skatteplanlegging.²⁵ På spørsmålet om det er adgang til å gjennomskjære aksjeselskapsformen og skattlegge eierne bak selskapet må svaret være at utgangspunktet er at den valgte selskapsformen respekteres. Dette gjelder også dersom formen er skattemessig motivert.²⁶ Det er i disse tilfellene kun rent unntaksvis at gjennomskjæring kan foretas.²⁷

Transaksjonskjeder

I tilfeller hvor skatteplanleggingen innebærer en kjede av transaksjoner, knyttes vurderingen til hele transaksjonskjeden, og ikke til hver enkelt transaksjon.²⁸ Dette fordi de enkelte ledd i kjeden isolert sett kan være lojale disposisjoner i forhold til skattesystemet, men sett i sammenheng kan de lede til et illojalt resultat. Det er imidlertid visse vilkår som må være oppfylt for at man skal kunne se kjeden i sammenheng. Høyesterett fremhever i Rt 2004 s. 133 (Aker Maritime) med henvisning til eldre rettspraksis, at et sentralt moment i vurderingen av om omgåelse foreligger, er hvorvidt en transaksjonsrekke har vært utført etter en samlet plan.²⁹

²⁵ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 71.

²⁶ Rt 1976 s. 302, på side 305.

²⁷ Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) s. 39.

²⁸ Rt 1976 s. 302, på side 305, 306.

²⁹ Rt 2004 s. 1331, avsnitt 52.

Et eksempel på at myndighetene har grepet inn overfor i utgangspunktet selvstendige transaksjoner finner vi i Rt. 1978 s. 60 (Smestad).³⁰ En far hadde solgt tomtearealer til kommunen med barna som mellomledd. Her ble det i tillegg til skatteformålet lagt stor vekt på partenes innbyrdes avhengighet og barnas manglende medvirkning til disposisjonene. Barna ble her ansett for å aldri ha eid arealene, og ble ansett som et unødvendig mellomledd trukket inn av skattemessige grunner.³¹ Høyesterett kom til at ligningsmyndighetene hadde adgang til å benytte gjennomskjæring.³²

Bettina Banoun oppsummerer Høyesteretts praksis på området i sin doktoravhandling fra 2003 slik: Flere transaksjonskjeder kan imidlertid bare ses i sammenheng «dersom transaksjonsserien var planlagt, det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring og transaksjonsleddene faktisk ble gjennomført raskt.»³³

Skattesalg

Skattesalg kan fort rammes som omgåelse, som fastslått av Høyesterett allerede i Rt. 1925 s. 472, Kallevig.³⁴ Skattesalg foreligger i tilfeller hvor skatteyder selger en gjenstand og i løpet av kort tid kjøper den samme gjenstanden eller tilsvarende gjenstand tilbake. Dette er en form for transaksjonskjede der formålet kan være å gjennomføre realisasjon som grunnlag for å kreve tapsfradrag. Samtidig ønsker ikke skatteyderen å avstå gjenstanden.³⁵

³⁰ Rt 1978 s. 60, på side 65.

³¹ Op. cit., på side 63.

³² Op. cit., på side 64.

³³ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 326.

³⁴ Rt 1925 s. 472.

³⁵ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 73.

Transaksjoner mellom nærstående

Salg mellom nærstående skattesubjekter anses i utgangspunktet for å være realisasjon.³⁶ Men dersom man kan vise til at transaksjonen har liten egenverdi fordi de samme eierinteressene fortsatt eier gjenstanden, kan gjennomskjæring komme på tale. Eksempelet med Smestad-dommen ovenfor viser hvordan Høyesterett ser med skepsis på disposisjoner mellom nærstående parter når hovedformålet med disposisjonen er skattebesparelse.³⁷ Dersom overføringen finner sted mellom ektefeller, anses den uansett ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 (3) d.

Inntektstype

Siden skatteloven har ulike regler for forskjellige inntektstyper, kan skatteplanlegging gå ut på å forsøke å komme inn under en gunstig regel, som tilfellet var i Rt. 1994 s 912 (Hovda).³⁸ Her var spørsmålet om salgssummen ved salg av aksjer til et av selgernes heleide aksjeselskap, skulle beskattes som utbytte. Skatteyder hevdet på sin side at det forelå et ordniært aksjesalg, men Høyesterett kom til at gjennomskjæring kunne foretas og aksjonærene ble derfor utbyttebeskattet.³⁹

Overføring av visse skatteposisjoner

Med overføring av visse skatteposisjoner menes overføring av skatteposisjoner som ikke knytter seg til en gjenstand eller gjeldspost. Eksempler på dette kan være retten til fradrag for underskudd et senere år, eller retten til utsettelse av skattlegging av gevinst. Disse skatteposisjonene kan ikke overføres til andre, da de er knyttet til skattesubjektet. Skatteplanlegging er nettopp ofte et forsøk på å overføre en slik skattefordel eller ulempe til annet skattesubjekt, og dette kan altså rammes som omgåelse.⁴⁰ Denne delen

³⁶ Rt 2002 s. 456, på side 464, 465.

³⁷ Se under overskriften «Transaksjonskjeder.»

³⁸ Rt. 1994 s. 912, på side 912.

³⁹ Op. cit., s. 913 og 916.

⁴⁰ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 75.

av omgåelsesproblematikken er nå uttrykkelig regulert i sktl. § 14-90, og vil bli behandlet nærmere under avsnitt 3.3, 4.3 og kapittel 5.

2.4 Utenlandsk rett

2.4.1 Innledning

Jeg vil i det følgende gi en kort presentasjon av utenlandsk rett, og dessuten drøfte hvorvidt andre lands måte å løse omgåelsesproblematikken på har noe å si for valget mellom lovfestede og ulovfestede regler her i Norge. Dette er nødvendig for å senere kunne ta stilling til om sktl. § 14-90 bør opprettholdes.

2.4.2 Hva slags type regler har andre land valgt?

Dansk rett

Domstolene i Danmark har grepet inn mot særlige former for omgåelse da de har en liberal tolkningstradisjon, men ikke i like stor grad som domstolene har gjort her i Norge.⁴¹ Den danske forfatteren Jan Pedersen hevder at det ikke gjelder noen uskreven omgåelsesregel på skatterettens område i Danmark, og at det ville stride mot legalitetsprinsippet å ta en slik regel i bruk.⁴² I stedet hevder Pedersen at det finnes en ulovfestet generalklausul som domstolene anvender, også kalt «*realitetsgrundsætningen*», som ikke kommer i konflikt med legalitetsprinsippet.⁴³ Noen lovfestet regel finnes ikke.⁴⁴

Svensk rett

I Sverige har man en streng, bokstavtro, fortolkningsstil.⁴⁵ Det skal altså mye til før en disposisjon rammes som omgåelse. Dette begrunnes med hensynet til forutsigbarhet, og innebærer at domstolene derfor har godkjent opplegg som kanskje ikke ville blitt godkjent her i landet. Fra 1981 har man her hatt en lovfestet generalklausul som skal

⁴¹ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 64, Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 79.

⁴² Pedersen, Jan, Skattetænkning, skatteunddragelse og skattesvig – Retsmisbrug i skatteretten, Revifora, Skatteorientering august 2000, s. 19.

⁴³ Pedersen, Jan, Skatteudnyttelse, Århus 1991, s. 435, Pedersen, Jan, Realitetsgrundsætningen i ti år, Tidsskrift for Skatter og Afgifter 2000/142, s. 351, 352.

⁴⁴ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 72.

⁴⁵ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 79.

motvirke skatteomgåelse, men også denne tolkes restriktivt.⁴⁶ Klausulen har imidlertid blitt revidert en rekke ganger.⁴⁷ Regjeringsrätten og teorien har i Sverige avvist ulovfestede omgåelsesregler.⁴⁸

Finsk rett

I Finland har man lenge hatt en egen omgåelsesbestemmelse i loven. Bestemmelsen er flittig brukt.⁴⁹

Engelsk rett

I engelsk rett hadde man tidligere en restriktiv holdning med en meget streng fortolkningsstil. Det skulle altså mye til før House of Lords ville sette disposisjoner til side ut fra omgåelsesbetraktninger. Siden 1980-årene har pendelen imidlertid svingt i motsatt retning, og nå blir skatteplanleggingsopplegg oftere enn tidligere underkjent.⁵⁰ På slutten av 1990-tallet arbeidet man i England med fremmesetting av forslag om lovfesting av en generalklausul, men arbeidet førte ikke frem.⁵¹

Amerikansk rett

I USA har domstolene utviklet ulike ulovfestede omgåelsesdoktriner, men det er uklart hvor langt hver og en av dem rekker.⁵² Også her har det blitt fremmet forslag om lovfesting av reglene, men heller ikke her har dette arbeidet ført frem.⁵³

⁴⁶ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 79.

⁴⁷ Lodin m.fl., Inkomstskatt, 13. utg., 2011, s. 739.

⁴⁸ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 76.

⁴⁹ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 79.

⁵⁰ Op. cit., s. 79.

⁵¹ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 35, 36.

⁵² Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 79.

⁵³ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 26.

2.4.3 I hvor stor grad har disse landenes regler relevans og vekt for norsk rett?

Det er klart at andre lands rett spiller inn og får stadig større betydning ved utformingen av norsk lovgivning, også på skatterettens område. Selv om Norge på enkelte områder ikke er forpliktet til å tilpasse reglene til utenlandsk rett, vil man ofte se hen til hvilke løsninger andre land har valgt. Dette gjelder nok spesielt i rettsomt rom, men også i tilfeller som dette, hvor man forsøker å finne det beste alternativet blant både lovfestede og ulovfestede regler.

Skattepolitikken faller utenfor EØS-avtalen, men regler om de fire friheter setter grenser for hvilke regler landene kan operere med.⁵⁴ I tillegg kan slike grenser følge av EMK, men konvensjonen har hatt begrenset betydning for norsk skatterett, og det finnes på det nåværende tidspunkt ingen regler som legger bånd på hva slags type gjennomskjæringsregler Norge må eller kan ha.⁵⁵

Skatteavtaler som Norge inngår med andre land, er bindende for hvordan vi utformer reglene våre. Dette fordi de er gjort til del av intern, norsk rett. Skatteavtalene har samme trinnhøyde som formell lov. Avtalene er folkerettslige traktater som har til hovedformål å motvirke dobbeltbeskatning, jf. lov av 28. juli 1949 nr. 15. Det foreligger imidlertid også skatteavtaler som skal hindre internasjonal skatteunndragelse og skatteomgåelse. Disse avtalene inneholder regler om utveksling av opplysninger, og det finnes også enkelte traktater om bistand.⁵⁶ Disse avtalene tar imidlertid kun sikte på internasjonal skatteomgåelse, og har derfor antakeligvis ikke direkte relevans for vår problemstilling. De kan nok likevel tenkes å komme inn som momenter ved utformingen og tolkningen av de norske skattereglene.

⁵⁴ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 45.

⁵⁵ Folkvord, Benn, I hvor stor grad bør norsk skatterett tilpasses utviklingen i Europa, Rett og toleranse - Festskrift til Helge Johan Thue 2007 side 77, på side 78.

⁵⁶ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 45.

Den norske, ulovfestede omgåelsesnormen rammer flere tilfeller enn liknende regler i de fleste andre land.⁵⁷ Det ble i Ot.prp. 16 (1991-1992) fremmet forslag om en generell lovregel mot omgåelse, men forslaget er ikke fulgt opp. Internasjonalt har det blitt mer og mer vanlig å lovfeste slike regler, også kalt GAAR (general anti-avoidance rules).⁵⁸

Som det fremkommer av drøftelsen ovenfor finnes det ikke noe klart foretrukket alternativ til løsning av omgåelsesspørsmål i utenlandsk rett. Noen land bifaller ulovfestede omgåelsedoktriner, mens andre igjen tar klart avstand fra disse. Hva vi velger å bruke her i Norge, kan altså stort sett avgjøres på bakgrunn av egne behov.

⁵⁷ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1087.

⁵⁸ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 78.

2.5 Rettskildebildet

2.5.1 Innledning

Gjenstand for sammenlikning i denne avhandlingen er en lovfestet regel og en ulovfestet norm. Jeg vil her si litt om tolkningen av de to reglene, for å avgjøre om det er noen rettskilder som har spesielt stor vekt i denne forbindelse. Den følgende drøftelse tar sikte på å belyse det generelle rettskildebildet omkring de to reglene, og tar ikke sikte på å gi en uttømmende analyse av Høyesteretts rettskildebruk i omgåelsessaker. Sammenlikningen av de to reglene vil foregå med bakgrunn i norske rettskilder, jf. drøftelsen ovenfor.⁵⁹

2.5.2 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Den ulovfestede omgåelsesnormen er utviklet gjennom en lang rettspraksis,⁶⁰ og det er derfor klart at Høyesteretts avgjørelser har avgjørende betydning ved klargjøringen av normens innhold. Normen blir også videreutviklet gjennom praksisen, og det vises ofte til eldre dommer for å konstatere likheter og ulikheter til den aktuelle sak. Høyesterett er her som ellers ikke bundet av underrettspraksis, men den kan få betydning der den er fulgt opp i ligningspraksis.

Innholdet av den ulovfestede normen bygger kun på Høyesteretts avgjørelser, men juridisk teori kan tenkes å spille inn ved tolkningen av normen ved at den systematiserer momentene av betydning for regelens innhold.⁶¹ Ligningspraksis har ofte sitt utgangspunkt i uttalelser i Lignings-ABC, og denne typen juridisk teori får da betydning for hvordan omgåelsesreglene tolkes hos ligningsmyndighetene. I Lignings-ABC 2011 er den ulovfestede gjennomskjæringsregelen oppstilt som en av fire grupper

⁵⁹ Se avsnitt 2.4.

⁶⁰ Rt 2007 s. 209, avsnitt 39.

⁶¹ Rt 2007 s. 209, avsnitt 39, Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 63.

tilsidesettelsesalternativer ligningsmyndighetene har til rådighet, jf. drøftelsen ovenfor.⁶²

Et relevant spørsmål er om ordlyden i sktl. § 14-90 kan ha noe å si for forståelsen og tolkningen av den ulovfestede omgåelsesnormen. Zimmer mener at dette ikke er tilfellet.⁶³ I en artikkel fra 2007 hevder han at formuleringen av vurderingstemaet i sktl. § 14-90, i den grad den legger spesiell vekt på skatteyers motiv, ikke kan tillegges særlig betydning ved vurderingen av vurderingstemaet under den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette på grunn av sktl. § 14-90 sin særlige bakgrunn. Han påpeker også det viktige moment at Høyesterett heller ikke i noen av sakene om ulovfestet gjennomskjæring har henvist til vurderingstemaet i sktl. § 14-90.⁶⁴

Jeg slutter meg her til Zimmers uttalelser. Sktl. § 14-90 regulerer kun enkelte spesialtilfeller, og inneholder ikke de samme kriteriene for vurdering som den ulovfestede omgåelsesnormen. Den kan etter min mening derfor ikke brukes for å fastlegge innholdet av den mye eldre og mer festnede normen.

⁶² Lignings-ABC, 2011, s. 1204, se avsnitt 2.2.2.

⁶³ Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker, Skatterett 2007 s. 2, på side 12.

⁶⁴ Op. cit., på side 12.

2.5.3 Sktl. § 14-90

Lovteksten er et naturlig utgangspunkt for tolkningen av sktl. § 14-90. I motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen har man her relativt klare, nedskrevne retningslinjer å forholde seg til.

Det finnes i skrivende stund ingen Høyesterettspraksis som omhandler sktl. § 14-90. Regelen ble lovfestet i 2004, og er altså et relativt ny. Det vil derfor gjenstå å se om Høyesterett vil bidra med veiledning og klargjøring til tolkningen av bestemmelsen. Det er også sparsommelig med underrettspraksis på området, men enkelte dommer vil bli trukket frem i avhandlingen i den grad de kan belyse regelens nærmere innhold.

Juridisk teori vil nok spille en rolle for klargjøring av i sktl. § 14-90 i fremtiden, men jeg tror likevel dette gjelder i mindre grad enn for den ulovfestede normen, siden man tross alt har ordlyden å forholde seg til i § 14-90. Også sktl. §14-90 er i Lignings-ABC 2011 oppstilt som en tilsidesettelsesregel.⁶⁵

Jeg vil anta siden vilkårene for reglens anvendelse er ulike, kan den ulovfestede omgåelsesnormen ikke brukes til å tolke vilkårene i § 14-90 direkte. Men normen som er utviklet av Høyesterett, kan likevel indirekte tenkes å spille inn ved tolkningen av § 14-90, da praksisen kan tenkes å klargjøre likheter og ulikheter mellom de to reglene.

Sammenfatningsvis kan det sies at de to reglene må tolkes med bakgrunn i ulike rettskilder. Dette sier oss noe om reglens uavhengighet av hverandre. Den ulovfestede omgåelsesnormen kan altså ikke brukes til å utdype innholdet av sktl. § 14-90 og omvendt. Dette sier imidlertid imidlertid lite om behovet for begge reglene, og andre momenter må derfor vurderes før man kan trekke noen endelige konklusjoner om behovet for sktl. § 14-90 sin eksistens.

⁶⁵ Lignings-ABC, 2011, s. 1204.

3 Vilkår - en sammenlikning

3.1 Innledning

Det er viktige forskjeller mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og sktl. § 14-90.⁶⁶ Dette gjelder både vilkårene og virkningen av bruk av reglene. I det følgende vil jeg presentere de to reglenes vilkår for bruk. Jeg vil først ta for meg den ulovfestede omgåelsesnormen, for å legge grunnlaget for forståelsen av eventuelle ulikheter mellom normen og sktl. § 14-90. Deretter følger en presentasjon av vilkårene i sktl. § 14-90, hvor også selve sammenlikningen vil inngå.

3.2 Den ulovfestede omgåelsesnormen

3.2.1 Generelt

Innholdet av den ulovfestede omgåelsesnormen er i Norge utviklet gjennom nesten hundre års rettspraksis,⁶⁷ men normens eksistens ble ikke klart uttrykt i juridisk teori før på 1980-tallet.⁶⁸ Senere er det også slått fast i en rekke Høyesterettsdommer at normen må anses å være en regel.⁶⁹

I Hovda-dommen søker man å forklare hensikten bak regelen, og Høyesterett uttaler: «...dette innebærer ikke at enhver transaksjon mellom selvstendige skattesubjekter må respekteres. 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. Det er i disse tilfeller spørsmål om

⁶⁶ Prop. 78 L (2010-2011) s. 58.

⁶⁷ Rt 2006 s. 1199, avsnitt 47.

⁶⁸ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 81.

⁶⁹ Se blant annet Rt 1994 s. 912, på side 916, Rt 2004 s. 1331, avsnitt 18 og Rt 2006 s. 1232, avsnitt 45.

anvendelsen av den omgåelseseller gjennomskjæringsregel som er utviklet gjennom ligningspraksis og rettspraksis...»⁷⁰

I Rt 2009 s. 105 gjøres det med henvisning til uttalelser i Ot.prp.nr.17 (1992-1993) s. 21 klart at gjennomskjæring ikke kan komme på tale i alle situasjoner. Det fremheves at adgangen kun antas å være til stede i de klare tilpasningstilfeller.⁷¹ Gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen skal dessuten kun skje til ugunst for skatteyder.⁷² Det skal foretas en selvstendig vurdering i den enkelte sak, det holder ikke å vise til liknende tidligere tilfeller.⁷³ Domstolen kan prøve fullt ut om det foreligger grunnlag for gjennomskjæring, da dette beror på et rettsanvendelsesskjønn.⁷⁴

Det nærmere innholdet av normen beskrives på følgende måte i Rt 2007 s. 209 (Hex): «Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering.»⁷⁵ Dersom en disposisjon skal rammes som omgåelse i henhold til den ulovfestede omgåelsesnormen, må altså to vilkår være oppfylt. I det følgende vil jeg gi en presentasjon av disse vilkårene for å legge grunnlaget for forståelsen av ulikhetene ved de to gjennomskjæringsreglene.

Innholdet av den ulovfestede omgåelsesnormen er i stadig utvikling, og anses ikke endelig fastlagt, da normen er en rettslig standard.⁷⁶ Jeg vil her gi en fremstilling av rettsstilstanden slik den er i dag.

⁷⁰ Rt 1994 s. 912, på side 916.

⁷¹ Rt 2009 s. 105, avsnitt 58.

⁷² Lignings-ABC, 2011, s. 1204.

⁷³ Op. cit., s. 1209.

⁷⁴ Rt 2002. s. 456, på side 465.

⁷⁵ Rt 2007 s. 209, avsnitt 39.

⁷⁶ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1087, 1090.

3.2.2 Grunnvilkåret

3.2.2.1 Vilkårets innhold

Tidligere var tendensen at Høyesterett ved spørsmål om omgåelse foretok en «egenverdivurdering» for å avdekke virkningene av en gitt disposisjon.⁷⁷

Transaksjonen måtte ha en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter for å unngå gjennomskjæring.⁷⁸ Høyesterett har nå gått bort fra denne formuleringen som selvstendig vilkår, og erstattet den med grunnvilkåret. Hvor grensen går mellom disse vurderingene er imidlertid uklart.

I Hex-dommen beskrives essensen i grunnvilkåret slik: «For at den ulovfestede omgåelsesnormen skal komme til anvendelse er det et minstekrav at grunnvilkåret er oppfylt. Dette innebærer at det hovedsaklige formålet med disposisjonen må være å spare skatt.»⁷⁹ Saken dreide seg om hvorvidt et krysseierskap ga grunnlag for å fastsette personinntekt for hovedaksjonærene i to selskaper etter den ulovfestede omgåelsenormen.⁸⁰ Ligningsmyndighetenes ligning ble enstemmig stadfestet,⁸¹ da man ved å legge krysseieravtalen til grunn ville gitt begge parter betydelige skattemessige fordeler som ville være i strid med formålet bak de aktuelle reglene.⁸²

Høyesterett har i enkelte tilfeller unnlatt å vurdere grunnvilkåret der hvor det etter totalvurderingen uansett ikke kan komme på tale med gjennomskjæring. Både i Hydro Canada-dommen og i Rt 2008 s. 1537 (ConocoPhillips) uttrykte Høyesterett at det nettopp ikke var nødvendig å ta stilling til grunnvilkåret, da tilleggsvilkåret ikke var oppfylt.⁸³

⁷⁷ Rt 1978 s 60, på side 65.

⁷⁸ Rt 1976 s. 302, på side 305, 306.

⁷⁹ Rt 2007 s. 209, avsnitt 39.

⁸⁰ Op. cit., avsnitt 1.

⁸¹ Op. cit., avsnitt 55.

⁸² Op. cit., avsnitt 54.

⁸³ Rt 2002 s. 456, på side 467, Rt 2008 s. 1537, avsnitt 52.

3.2.2.2 Terskelen for normens anvendelse

For å avgjøre hva som har vært skatteyters motiv bak transaksjonen, må den skatterettslige virkning sammenholdes med andre virkninger. Hva som ligger i terskelen for normens anvendelse, skal drøftes i det følgende.

I høyesterettspraksis finner vi en rekke ulike formuleringer av terskelen. Enkelte dommer har tatt utgangspunkt i de skattemessige forhold, og formuleringer av terskelen som er brukt her er blant annet «*helt eller hovedsakelig*» skattemotiv.⁸⁴ Andre dommer tar utgangspunkt i de ikke-skattemessige forhold, og da snakker man ofte om at transaksjonen ikke har eller mangler en «*viss*» egenverdi.⁸⁵

I Hydro Canada-dommen finner vi følgende presisering av vilkåret om at det hovedsaklige formålet med disposisjonen må være å spare skatt: «Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor.»⁸⁶ Også i Hex-dommen uttaler Høyesterett at skattebesparelsen må fremstå «som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen.»⁸⁷

I juridisk teori har man forsøkt å presisere terskelen som ligger i grunnvilkåret ytterligere. Formuleringen om at skattebesparelse må ha vært det hovedsaklige formål for at vilkåret skal være oppfylt, er av Zimmer presisert til å innebære at skatteformålet må ha veid tyngre enn andre formål til sammen.⁸⁸ Dette tyder på at over 50 % skatteformål er nok for å konstatere omgåelse.

⁸⁴ Rt 1971 s. 264, på side 266.

⁸⁵ Rt 1997 s. 1580, på side 1586.

⁸⁶ Rt 2002 s. 456, på side 465.

⁸⁷ Rt 2007 s. 209, avsnitt 41.

⁸⁸ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 65.

Banoun belyser Høyesteretts lite konsekvente valg av ordbruk i sin doktoravhandling.⁸⁹ Hun hevder at terskelen må praktiseres på en fleksibel måte, slik at terskelkravet varierer med hva slags ikke-skatterettslige forhold som er aktuelle eller med hva slags type transaksjon det er snakk om.⁹⁰ Dessuten tar hun avstand fra Høyesteretts formulering om et «*hovedsaklighetskrav*.» Dette mener hun gir assosiasjoner til et 51 % krav, noe som vil kunne gi for vid adgang til gjennomskjæring, uansett om man velger å ta de skattemessige eller de ikke-skattemessige forhold som utgangspunkt.

Jeg slutter meg til Banoun sine uttalelser. Uansett hvilke av Høyesteretts formuleringer man legger til grunn, må det kunne trekkes den konklusjon at terskelen for normens anvendelse er relativt høy. Slik terskelen har blitt formulert i nyere rettspraksis, tror jeg heller ikke det er nok med 50 % skattemotiv for å konstatere omgåelse, men at det i stedet kreves en kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Nøyaktig hvor terskelen går, fremstår imidlertid uklart.

⁸⁹ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 317.

⁹⁰ Op. cit., s. 321.

3.2.2.3 Subjektiv eller objektiv vurdering av formålet?

Ved vurderingen av om hovedformålet med den aktuelle transaksjon har vært å spare skatt, må Høyesterett enten foreta en objektiv bedømmelse av forholdene i saken eller en vurdering ut fra skatteytters subjektive formål. I det følgende vil jeg drøfte Høyesteretts tilnærming til dette spørsmålet.

I de første dommene som omhandler gjennomskjæring, finner vi lite informasjon om hvilken innfallsvinkel Høyesterett har når de tar stilling til omgåelsesspørsmålet. I Rt 1963 s. 478 (Siraco) finner vi imidlertid klare uttalelser som viser oss at Høyesterett foretar en objektiv vurdering. I dommen sies at gjennomskjæring «må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold.»⁹¹ Formuleringen er ofte sitert i rettspraksis.⁹² Av nyere eksempler kan nevnes Hovda-dommen, hvor Høyesterett uttaler: «Jeg må da – etter en objektiv bedømmelse av forholdene – legge til grunn at transaksjonen utelukkende er begrunnet i skattemessige hensyn, og at aksjesalget ellers ikke hadde funnet sted.»⁹³ Resultatet ble gjennomskjæring i denne saken.⁹⁴

Også i Rt 1999 s. 946 (ABB) legges en objektiv vurdering til grunn. Saken gjaldt spørsmålet om et morselskaps salg av mer enn 99 % av aksjene i et inaktivt datterselskap med skatteposisjoner på tilsammen 409 millioner kroner, skulle regnes som oppløsning av selskapet. Konsekvensen av dette ville i så fall bli at morselskapet kunne bli ansvarlig for datterselskapets skatt.⁹⁵ Høyesterett kom til at dette var tilfellet,⁹⁶ og uttalte i tillegg: «Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på

⁹¹ Rt 1963 s. 478, på side 482.

⁹² Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1088.

⁹³ Rt 1994 s. 912, på side 916.

⁹⁴ Op. cit., s. 917.

⁹⁵ Rt 1999 s. 946, på side 946.

⁹⁶ Op. cit., s. 958.

objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.»⁹⁷ Standpunktet er bekreftet i Aker Maritime-dommen og i Rt 2006 s. 1199 (Nagell Erichsen).⁹⁸

I de senere år har imidlertid pendelen svingt i motsatt retning. Dette kan utledes fra premissene i Telenor-saken hvor Telenor Eiendom Holding AS solgte sin aksjepost i det danske mobiltelefonselskapet Sonofon Holding AS til et søsterselskap i Telenor-konsernet med et betydelig tap. Spørsmålet i saken var om Telenor Eiendom Holding AS kunne kreve inntektsfradrag for dette realisasjonstapet.⁹⁹ Høyesterett tar her et overraskende standpunkt til spørsmålet om subjektiv eller objektiv vurdering av skatteyters formål med disposisjonen: «Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.»¹⁰⁰

I Telenor-saken ble selskapets forståelse av en aksjonæravtale lagt til grunn uavhengig av om denne forståelsen var riktig eller ei.¹⁰¹ Dette viser oss at det subjektive motiv altså skal legges til grunn selv om skatteyter må antas å ha misforstått situasjonen. I denne saken kunne ikke fradrag nektes med hjemmel i den ulovfestede omgåelsesnormen.¹⁰²

Bakgrunnen for at det avgjørende er hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, er ifølge premissene i Hex-dommen at formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre omgåelse av skattereglene. En disposisjon kan «ikke kreves lagt til grunn for

⁹⁷ Rt 1999 s. 946, på side 955.

⁹⁸ Rt 2004 s. 1331, avsnitt 47, Rt 2006 s. 1199, avsnitt 53.

⁹⁹ Rt 2006 s. 1232, avsnitt 1.

¹⁰⁰ Op. cit., avsnitt 50.

¹⁰¹ Op. cit., avsnitt 52.

¹⁰² Op. cit., avsnitt 60.

beskatningen dersom skattyteren ved disposisjonen tar sikte på å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål.»¹⁰³

Det er imidlertid ikke uten videre gitt at skatteyers egen begrunnelse for inngåelsen av disposisjonen skal legges til grunn. Dette kommer klart frem i de videre uttalelser i Telenor-saken, der det påpekes at hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor for skatteyer, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken.¹⁰⁴ Skatteyer har her bevisbyrden for at skattebesparelsen ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham. Men dersom skattebesparelse av et visst omfang er den hovedsaklige virkningen av disposisjonen, anses dette som en sterk presumsjon for at nettopp denne har vært skatteyers viktigste motivasjonsfaktor.¹⁰⁵ Man kan derfor spørre seg om hvor subjektiv vurderingen av formålet egentlig er. Spørsmålet om vurderingen av skatteyers formål er subjektiv eller objektiv har så vidt jeg kan se ikke være tatt opp av Høyesterett i senere saker, og svaret på dette blir utfra rettspraksis derfor noe uklart.

I teorien har man forsøkt å belyse denne problemstillingen ytterligere. Som Zimmer trekker frem i en artikkel fra 2007, er det tradisjon for at subjektive kriterier som formål, «*objektiveres*», i skatteretten.¹⁰⁶ Dette innebærer at det avgjørende ikke kan være hva skatteyer hevder er sine subjektive motiver.¹⁰⁷ Også her kan Telenor-saken trekkes frem som eksempel. Her sies at man må foreta en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken for å avgjøre hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor for skatteyer.¹⁰⁸ Det skal imidlertid også nevnes at dommen tjener som eksempel på at subjektive momenter spiller inn. I saken forelå det en enorm skattebesparelse, men dette var likevel ikke tilstrekkelig til å konstatere skatteformål.

¹⁰³ Rt 2007 s. 209, avsnitt 42.

¹⁰⁴ Rt 2006 s. 1232, avsnitt 51.

¹⁰⁵ Op. cit., avsnitt 50, 51.

¹⁰⁶ Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker, Skatterett 2007 s. 2, på side 6, 7.

¹⁰⁷ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1102.

¹⁰⁸ Rt 2006 s. 1232, avsnitt 55.

Det er også hevdet at Høyesteretts subjektive forståelse av grunnvilkåret kan virke som en oppfordring til skatteyter om å dokumentere andre motiver for transaksjonen.¹⁰⁹ I teorien er det også trukket frem det poeng at en subjektiv vurdering åpner for at man kan risikere at to identiske transaksjoner får forskjellige skattemessige virkninger, avhengig av hva slags subjektive motiv skatteyterne har hatt for disposisjonen.¹¹⁰

Jeg må slutte meg til de ovennevnte vurderingene av de negative sidene ved en subjektiv vurdering, men ser også at det kan oppstå problemer med en ren objektiv vurdering da denne lett kan virke urimelig i enkelttilfeller. Ved en objektiv vurdering av forholdene i saken får man nok en mer effektiv saksbehandling enn ved en rent subjektiv vurdering. Ulempen er etter min mening at resultatet av vurderingen ikke reflekterer skatteyers gode eller onde hensikter bak disposisjonen. Basert på de klare uttalelsene i blant annet Telenor-saken, mener jeg uansett man må konkludere med at Høyesterett har snudd i sitt standpunkt om hvorvidt vurderingen skal være subjektiv eller objektiv, og at man nå må legge en subjektiv vurdering til grunn. På den annen side ser jeg ikke bort fra at dette muligens kan endre seg igjen.

¹⁰⁹ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 65.

¹¹⁰ Liland, Anders H., Ulovfestet gjennomskjæring og tiltak mot skatteunndragelser – betydningen av skattyters motivasjon, Skatterett 2009 s. 113, på side 113.

3.2.3 Totalvurdering

3.2.3.1 Vilkårets innhold

Grunnvilkåret er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for at disposisjoner skal rammes av den ulovfestede omgåelsesnormen.¹¹¹ Dersom det hovedsaklige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, må også disposisjonen ut fra en totalvurdering stride mot skattereglens formål.¹¹² Det er dette vilkåret domstolen som oftest er i tvil om er oppfylt.¹¹³ Tidligere presiserte Høyesterett gjerne at utnyttelse av skattelovgivningen må være «*illojal*» for at normen skulle komme til anvendelse.¹¹⁴ Denne formuleringen har i de nyere høyesterettsdommene gått ut, uten at dette har blitt kommentert nærmere.¹¹⁵ Dette viser oss noe av uklarheten og usikkerheten som regjerer omkring den ulovfestede omgåelsesnormens innhold.

En av de siste formuleringene av vilkåret finner vi i ConocoPhillips-saken: «Derneft må det etter en totalvurdering, hvor det legges vekt på disposisjonens virkning – herunder om den har noen egenverdi – skattyters formål og omstendighetene forøvrig, fremstå som stridende mot skattelovens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.»¹¹⁶ Det er altså de virkningene disposisjonen har hatt utover ønsket om å spare skatt man skal avdekke under totalvurderingen.¹¹⁷ Disse ulike momentene vil bli behandlet i det følgende.

¹¹¹ Rt 2006 s. 1232, avsnitt 47.

¹¹² Rt 2007 s. 209, avsnitt 48.

¹¹³ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 65.

¹¹⁴ Se blant annet Rt 1994 s. 912, på side 916, Rt 2002 s. 456, på side 466 og Rt 2004 s. 1331, avsnitt 47.

¹¹⁵ Rt 2007 s. 209, avsnitt 39.

¹¹⁶ Rt 2008 s. 1537, avsnitt 74.

¹¹⁷ Rt 2002 s. 456, på side 467.

3.2.3.2 Momenter

Det skal altså foretas en skjønnsmessig totalvurdering av om den aktuelle disposisjon er stridende mot skattelovens formål der blant annet de følgende forhold er relevante momenter:

Disposisjonens virkninger

For det første skal disposisjonens virkninger vurderes. Dersom transaksjonen har forretningsmessige eller andre ikke-skattemessige virkninger, også kalt forretningsmessig egenverdi, trekker dette i retning av at det ikke foreligger omgåelse.¹¹⁸ Dette er et sentralt moment i totalvurderingen. Et eksempel på dette er Rt 1997 s. 1580 (Zenith) hvor transaksjonen hadde «en viss, om enn begrenset, forretningsmessig verdi for kjøperen utover skattekreditten, som utvilsomt var hovedmotivet for aksjekjøpet.»¹¹⁹ Dette var nok til at gjennomskjæring ikke kunne foretas i det aktuelle tilfellet.¹²⁰ Det kreves altså ikke at den forretningsmessige egenverdi er like viktig som skattefordelen for at ikke-skattemessig motiv skal kunne påvises og man av den grunn ikke kan foreta gjennomskjæring.

Det kan i visse tilfeller være uklart hva som regnes som skattemessige og ikke-skattemessige virkninger. Alle ikke-skattemessige virkninger skal imidlertid tas i betraktning.¹²¹ Dette gjelder også negative virkninger, men Høyesterett har i Hydro Canada-dommen sagt at slike negative virkninger bør tillegges mindre vekt enn positive virkninger ved totalvurderingen.¹²² I Hex-dommen går Høyesterett enda lenger: «Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring.»¹²³

¹¹⁸ Rt 1994 s. 912, på side 916.

¹¹⁹ Rt 1997 s. 1580, på side 1586.

¹²⁰ Op. cit., på side 1588.

¹²¹ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 66.

¹²² Rt 2002 s. 456, på side 467.

¹²³ Rt 2007 s. 209, avsnitt 53.

Det ovennevnte resonnementet har imidlertid møtt kritikk i teorien, og jeg må også slutte meg til denne vurderingen. Som Zimmer påpeker bidrar også negative virkninger til å gi disposisjonen et ikke-skattemessig preg.¹²⁴

Skatteyers formål

Skatteyers formål er allerede vurdert under grunnvilkåret, men det skal altså vurderes en gang til under totalvurderingen. Det sies i relevant rettspraksis lite konkret om skatteyers formål som ledd i totalvurderingen. Dette tyder på at momentet inngår i den samlede vurderingen, uten at man nødvendigvis har mulighet for å skille ut de ulike momentene til en separat vurdering, fordi momentene henger så nøye sammen. Skatteyers formål vil jo også variere fra sak til sak, og det vil derfor være vanskelig å si noe generelt om denne vurderingen.

Som Gjems-Onstad påpeker, er det ikke godt å si om Høyesterett har ment noe annet med dette momentet enn under grunnvilkåret.¹²⁵ Man kan spørre seg hvor mange prosent disposisjonen må være illojal før gjennomskjæring kan komme på tale, eller hvor mange prosent ikke-skattemessige formål som må være til stede. Skatteyers skattemessige formål med disposisjonen er allerede over 50 % dersom man antar at grunnvilkåret er oppfylt. Mitt spørsmål blir derfor hvor stor del av formålet som totalt sett må være å spare skatt for at disposisjonen skal bli ansett som forsøk på omgåelse? Dette finnes det så vidt jeg vet ingen drøftelse eller problematisering av i Høyesteretts praksis, og fremstår slik jeg ser det, uklart.

¹²⁴ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 66.

¹²⁵ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1103.

Omstendighetene for øvrig

I ConocoPhillips-saken fant Høyesterett at gjennomskjæring ikke kunne foretas, da skatteyder hadde «tilpassa seg ein – for selskapet og konsernet – naturleg investeringsstruktur med den aktuelle investeringa.»¹²⁶ Dersom skatteyder har valgt mellom to likeverdige alternativer, kan han imidlertid velge det som gir lavest skatt, som påpekt i blant annet Rt 2008 s. 1510 (Reitan).¹²⁷

Ved totalvurderingen skal man altså i tillegg til de ovennevnte momentene også se hen til de øvrige omstendighetene i saken. Dette innebærer at dersom transaksjonen fremstår som komplisert, kunstig eller unaturlig ut fra en forretningsmessig og lignende vurdering, taler dette for at det foreligger omgåelse.¹²⁸ At disposisjonen fremstår kunstig, er imidlertid verken et nødvendig eller tilstrekkelig moment i vurderingen av om det foreligger omgåelse.¹²⁹

Kunne skatteyder oppnådd tilsvarende resultat på en annen måte?

I Aker Maritime-saken ble ligningsmyndighetenes avgjørelse om gjennomskjæring opprettholdt, selv om et tilsvarende resultat muligens kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempning, med henvisning til at skatteyder må finne seg i å bli vurdert ut fra de aktuelle gjennomførte disposisjoner.¹³⁰ Høyesterett påpekte imidlertid at dersom man med sikkerhet ville oppnådd tilsvarende resultat, ville vurderingen kanskje blitt annerledes.

Reitan-dommen er et eksempel på at gjennomskjæring ikke kunne foretas fordi tilsvarende resultat kunne vært oppnådd på en annen måte. Høyesterett uttaler:

¹²⁶ Rt 2008 s. 1537, avsnitt 68.

¹²⁷ Rt 2008 s. 1510, avsnitt 62.

¹²⁸ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 67.

¹²⁹ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 322.

¹³⁰ Rt 2004 s. 1331, avsnitt 55.

«Man kunne antakelig ha kommet i samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon. Den fremgangsmåten som ble valgt, var imidlertid like nærliggende og naturlig.»¹³¹

Utgangspunktet i norsk skatterett er at skatteyter skal bedømmes ut fra de disposisjoner han har foretatt, ikke ut fra det han kunne ha gjort. Men når domstolen skal avgjøre om det foreligger omgåelse, er det likevel naturlig at de ser hen til hvilke liknende virkninger alternative disposisjoner ville gitt.¹³² Uttalelsene i Aker Maritime-saken tyder imidlertid på at det skal en del til før en slik sammenlikning kan føre til opphevelse av et vedtak om gjennomskjæring.

Hva slags skatteregel dreier det seg om?

I Rt 1998 s. 1779 (INA) viser Høyesterett oss at hva slags skatteregel den aktuelle sak dreier seg om, er avgjørende for om gjennomskjæring kan foretas eller ikke:

«Når skatteloven § 58 første ledd er utformet slik den er – som en retts teknisk skarpt avgrenset regel på det som her er det mest vesentlige punkt – synes det klart at skattene på personinntekt ikke i alle tilfelle kan treffe helt riktig ut fra formålet...»¹³³

Det skal altså mer til for at den ulovfestede omgåelsesnormen kommer til anvendelse der hvor lovgiver bevisst har utformet reglene skjematisk og skatteyter har holdt seg innenfor grensene den aktuelle regel oppstiller. Dette blir også presisert i ConocoPhillips-saken.¹³⁴ Det blir trukket frem at slike «*systemfeil*» i lovgivningen som gir rom for å komme seg unna den aktuelle regel, må rettes opp av lovgiver, og ikke via rettspraksis. Det kan ikke anses illojalt å tilpasse seg lovens kvantitative grenser, så lenge tilpasningen er reell.¹³⁵ Legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet

¹³¹ Rt 2008 s. 1510, avsnitt 61.

¹³² Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 69.

¹³³ Rt 1998 s. 1779, på side 1785.

¹³⁴ Rt 2008 s. 1537, avsnitt 67.

¹³⁵ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1109.

taler for at dette er noe lovgiver må finne seg i. Er derimot regelens rammer mer usikre, skal det mindre til før gjennomskjæring kan komme på tale.

Oppnår skatteyter egentlig noe?

Dersom skatteyter egentlig ikke oppnår noen vesentlig fordel utover det som følger av den aktuelle regel sitt formål, skal det en del til før gjennomskjæring blir aktuelt.¹³⁶

¹³⁶ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 69.

3.2.3.3 Normens rekkevidde

Den ulovfestede omgåelsesnormen skal ramme alle typer omgåelse av skattereglene. Dette innebærer at alle fysiske og juridiske personer kan risikere å få en disposisjon tilsidesatt etter normen.

Normen har også blitt anvendt på andre rettsområder enn skatteretten, blant annet ved tolkningen av arveavgiftsloven. I Nagell Erichsen-saken behandlet Høyesterett for første gang en sak om ulovfestet gjennomskjæring på arveavgiftsområdet.¹³⁷ Spørsmålet i saken dreide seg om hvorvidt «det i forhold til verdsettelsesreglene i arveavgiftsloven § 11A jf. den dagjeldende selskapsskattelov § 2-2 nr. 2...» var «grunnlag for å foreta gjennomskjæring av en overførsel på 200.000.000 kroner som ny egenkapital i et heleiet investeringsselskap.»¹³⁸ Høyesterett uttalte som følger: «Siden 1920-årene er det gjennom Høyesteretts praksis etablert at det i forhold til ulike skatteregler etter omstendighetene vil kunne foretas gjennomskjæring og ved det etablere skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel. Denne praksis ble lenge utviklet fra et område til det neste uten at det ble identifisert noen generell regel om gjennomskjæring innenfor skatterettens område. 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.»¹³⁹ Denne uttalelsen er imidlertid et obiter dictum, og rekkevidden av den er derfor noe usikker.

Videre i dommen sies det så: «Jeg kan ikke se at det er tvilsomt at det også i forhold til beregning av arveavgift etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av

¹³⁷ Rt 2006 s. 1199, avsnitt 89.

¹³⁸ Op. cit., avsnitt 1.

¹³⁹ Op. cit., avsnitt 47.

regelverket med sikte på å spare avgift.»¹⁴⁰ Dette slås altså fast på tross av at spørsmålet ikke tidligere har vært problematisert i en høyesterettssak. Det ble imidlertid også påpekt at det er særlige hensyn som gjør seg gjeldende ved gjennomskjæring på arveavgiftsområdet.¹⁴¹ I dommen ble Skattedirektoratets vedtak om gjennomskjæring enstemmig opprettholdt.¹⁴²

I Reitan-dommen kom spørsmålet om gjennomskjæring på arveavgiftsområdet opp på ny.¹⁴³ Saken dreide seg om «overføring av franchiserettigheter fra ett familieaksjeselskap til et annet som ble stiftet av det overdragende selskaps hovedaksjonær, med påfølgende overdragelse av aksjer i det nystiftede selskap til barna av aksjonærene i det overdragende selskap, utløser arveavgiftsplikt.»¹⁴⁴ Saken omhandlet altså de samme lovbestemmelsene som Nagell Erichsen-saken.¹⁴⁵ Etter flertallets mening var vilkårene for gjennomskjæring ikke oppfylt, basert på følgende begrunnelse: «Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.»¹⁴⁶ Det problematiseres imidlertid ikke hvorvidt normen kan tenkes anvendt på arveavgiftens område. En dommer dissenterte, og heller ikke han benektet at normen kunne tenkes å komme til anvendelse, da han nettopp mente at vilkårene for gjennomskjæring var oppfylt i dette tilfellet.¹⁴⁷

¹⁴⁰ Op. cit., avsnitt 52.

¹⁴¹ Rt 2006 s. 1199, avsnitt 89.

¹⁴² Op. cit., avsnitt 83.

¹⁴³ Rt 2008 s. 1510, avsnitt 58.

¹⁴⁴ Op. cit., avsnitt 1.

¹⁴⁵ Rt 2006 s. 1199, avsnitt 1, Rt 2008 s. 1510, avsnitt 52.

¹⁴⁶ Rt 2008 s. 1510, avsnitt 62.

¹⁴⁷ Op.cit., avsnitt 78.

Tidligere var tendensen i Høyesterett at dommene i omgåelsesaker var enstemmige.¹⁴⁸ De senere år virker det imidlertid som om usikkerhetene omkring regelen problematiseres mer, noe som også reflekteres ved at flere dommer avgjøres med dissens.¹⁴⁹

Spørsmålet om gjennomskjæring kan foretas ved tolkning av merverdiavgiftsloven tas opp til vurdering i Rt 2011 s. 213. Spørsmålet i saken var om avgiftsmyndighetene hadde adgang til å korrigere en omsetningsoppgave ved å tilbakeføre fradragført inngående merverdiavgift.¹⁵⁰ Høyesterett uttalte: «Det er sikker rett at det kan etableres skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket. Dette har også vært lagt til grunn ved arveavgift, jf. Rt-2006-1199 avsnitt 50 til 56.»¹⁵¹ Videre sies det: «Etter mitt syn er det ikke noe til hinder for å legge lignende synspunkter til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven.»¹⁵² Avgiftmyndighetenes vedtak ble her opprettholdt med dissens 3-2.¹⁵³ Også her viser dissensen oss usikkerheten som regjerer på dette feltet. Spørsmålet har ikke vært brakt opp for Høyesterett verken tidligere eller siden.

Ut fra den foreliggende rettpraksis er det etter min mening usikkert hvordan rettstilstanden er på dette området, men jeg mener uttalelsene i Nagell Erichsen-dommen er såpass tydelige at det må kunne konkluderes med at den ulovfestede omgåelsesnormen også kan tenkes anvendt på andre rettsområder enn inntektsskatteretten. I teorien har det imidlertid vært hevdet at det kreves mer for å

¹⁴⁸ Se blant annet Rt 1925 s. 472, Rt 1961 s. 1195, Rt 1963 s. 478 og Rt 1976 s. 302.

¹⁴⁹ Se blant annet Rt 1997 s. 1580, Rt 1999 s. 946, Rt 2008 s. 1510 og Rt 2011 s.213.

¹⁵⁰ Rt 2011 s. 213, avsnitt 26.

¹⁵¹ Op. cit., avsnitt 31.

¹⁵² Op. cit., avsnitt 32.

¹⁵³ Op. cit., avsnitt 49, 52, 60.

foreta gjennomskjæring innenfor både arveavgiftsretten, og særlig merverdiavgiftsretten, enn i inntektsskatteretten.¹⁵⁴

¹⁵⁴ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1090.

3.2.3.4 Todelt vurdering etter normen?

Et annet spørsmål som problematiseres i teorien, er hvorvidt det i det hele tatt skal foretas en todelt vurdering med et grunnvilkår og en totalvurdering i omgåelsessaker. Det er etter Høyesteretts avgjørelse i Hydro Canada-saken mer eller mindre avklart at vurderingen er toleddet.¹⁵⁵ Det er imidlertid en pågående debatt om det alltid har vært slik, eller om det er først i de siste dommene at Høyesterett har foretatt denne todelte vurderingen. Zimmer hevder at grunnvilkåret ikke har vært en del av omgåelsesnormen før Hydro Canada-saken, og at Telenor-saken fra 2006¹⁵⁶ var første gang en sak ble avgjort på grunnvilkåret. I tillegg mener han grunnvilkåret ikke er så festnet i praksis at man ikke kan tenkes å gå bort fra det igjen i fremtiden.¹⁵⁷

Folkvord hevder på den annen side at det hele tiden har blitt lagt til grunn av Høyesterett at det finnes et grunnvilkår.¹⁵⁸ Jeg må her slutte meg til Folkvords standpunkt. En uttalelse som støtter opp under denne påstanden finner vi i Hovda-dommen: « Et sentralt ledd i min begrunnelse har vært at brødrene Hovda ikke har kunnet påvise at aksjesalget har noe annet forretningsmessig formål enn å spare skatt, og at transaksjonen etter en skatterettslig vurdering må anses som illojal i forhold til formålet med reglene om beskatning av aksjeutbytte.»¹⁵⁹ Dette viser etter min mening at det er to sentrale momenter som skal vurderes ved spørsmål om omgåelse på ulovfestet grunnlag, nemlig skatteformålet og den totale virkningen av disposisjonen. Og selv om Høyesterett tidligere ikke foretok en like klart todelt vurdering som det gjøres i dag, mener jeg at uttalelsene i Hydro Canada-dommen er bekreftet så mange ganger de senere år,¹⁶⁰ at dette nå ikke vil være like lett å gå bort fra som Zimmer synes å mene.

¹⁵⁵ Rt 2002 s. 456, på side 465.

¹⁵⁶ Rt 2006 s. 1232, avsnitt 56.

¹⁵⁷ Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker, Skatterett 2007 s. 2, på side 12.

¹⁵⁸ Folkvord, Benn, Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?, Skatterett 2007 s. 293, på side 296.

¹⁵⁹ Rt 1994 s. 912, på side 916.

¹⁶⁰ Se blant annet Rt 2006 s. 1232, avsnitt 47, Rt 2007 s. 209, avsnitt 39, Rt 2008 s. 1510, avsnitt 59, Rt og 2008 s. 1537, avsnitt 44.

3.3 Sktl. § 14-90

3.3.1 Innledning

Skatteloven § 14-90 er som nevnt en relativt ny bestemmelse i skatteloven. Den ble tilføyd ved lov av 10. desember 2004 nr. 77 «for å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner.»¹⁶¹ Formålet med reglene om skattefri omdanning, fusjon og fisjon i skatteloven er ifølge forarbeidene å legge til rette for at virksomhet blir organisert på en optimal måte. Det fremheves videre at det foreligger en risiko for at reglene brukes i transaksjoner som har som hovedformål å overføre verdien av skatteposisjoner mellom skattytere. Nettopp denne bruken vil stride mot intensjonene bak reglene, og det slås fast at en slik bruk derfor ikke bør medføre skattefrihet.¹⁶²

Sktl. § 14-90 erstatter og favner videre enn den tidligere sktl. § 11-7 fjerde ledd,¹⁶³ og er ment å være en lovfesting av en del av gjennomskjæringsadgangen i norsk skatterett. Regelen lovfester en avskjæringsrett vedrørende visse disposisjoner i en gitt type tilfeller. Bestemmelsen gjelder ved siden av, og ikke i stedet for den ulovfestede omgåelsesnormen i disse tilfellene, og er således et supplement til normen.¹⁶⁴

Jeg vil i det følgende behandle de ulike vilkår for avskjæring som oppstilles i sktl § 14-90. Jeg vil sammenlikne hvert vilkår med den ulovfestede omgåelsesnormen for å avklare eventuelle likheter og ulikheter mellom de to reglene.

¹⁶¹ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 82.

¹⁶² Prop. 78 L (2010-2011) s. 58.

¹⁶³ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 82.

¹⁶⁴ Prop. 78 L (2010-2011) s. 58.

3.3.2 Bestemmelsens rekkevidde

Det første vilkåret for at sktl. § 14-90 skal komme til anvendelse er at det er snakk om «*selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e.*» Henvisningen til sktl. § 2-2 innebærer at anvendelsesområdet for § 14-90 begrenser seg til å omfatte de der nevnte selskaper og sammenslutninger. De største gruppene av selskaper, aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, omfattes av bestemmelsen. Selskaper eller sammenslutninger som følger av de øvrige bokstavene i § 2-2, faller utenfor § 14-90 og må bedømmes etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette gjelder blant annet interkommunale selskaper og deltakerlignet selskap. Det samme gjelder for fysiske personer. De praktiske forskjeller dette medfører vil fremkomme av den følgende sammenlikning av de to reglene.

Skatteloven § 14-90 har altså et snevrere anvendelsesområde enn den ulovfestede omgåelsesnormen, da den kun tar sikte på å ramme den type disposisjoner som er angitt i bestemmelsen. Det finnes heller ikke noe grunnlag for å anvende regelen på andre rettsområder enn inntektsskatteretten. Spørsmålet er imidlertid om sktl. § 14-90 rammer tilfeller som faller utenfor den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette vil jeg komme nærmere tilbake til under avsnitt 3.3.5.2.

Det begrensede anvendelsesområdet i sktl. § 14-90 tas opp til vurdering i Prop. 78 L (2010-2011), og man konkluderer der med at det ikke lenger er ønskelig å begrense regelen til kun å omfatte § 2-2 første ledd bokstav a til e. I tillegg ønsker Finansdepartementet (heretter departementet) at bestemmelsen skal henvise til sktl. § 2-2 annet ledd, slik at også deltakerlignede selskap omfattes. Sktl. § 14-90 bygger på den tidligere § 11-7 fjerde ledd, hvor dette var tilfellet.¹⁶⁵ Departementet ser derfor at det er naturlig at også slike selskaper omfattes, da det også er et reelt behov for det.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Prop. 78 L (2010-2011) s. 64.

¹⁶⁶ Op. cit., s. 65.

I Prop. 78 L (2010–2011) har man også vurdert forholdet mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og sktl. § 14-90. Det er her tatt stilling til om det fortsatt er ønskelig å ha en egen lovfestet bestemmelse som rettslig grunnlag for gjennomskjæring, og i alle tilfeller om det er behov for endringer i sktl. § 14-90.¹⁶⁷

Prop. 78 L (2010-2011) er på det nåværende tidspunkt ferdigbehandlet i Stortinget. Andre og siste behandling av saken var 26.05.2011.¹⁶⁸ Dette resulterte i at bestemmelsen ble opprettholdt, men med visse modifikasjoner. Forslaget har i sin helhet fått tilslutning i Stortinget.¹⁶⁹ Det ble i proposisjonen anbefalt at den reviderte utgaven av sktl. § 14-90 skal tre i kraft straks, og få virkning fra og med inntektsåret 2012.¹⁷⁰

De første forarbeidene til sktl. § 14-90 og Prop. 78 L (2010-2011) inneholder enkelte uttalelser om tolkningen av sktl. § 14-90, men etter min mening mangler det også drøftelser og forklaringer på en del viktige punkter. Dette er da også naturlig i forarbeider, da man på dette tidspunktet i lovarbeidet som regel ikke har oversikt over alle eventualiteter som kan dukke opp i praksis. Jeg mener likevel at forarbeidene i enda større grad burde belyst lovgivers ønske om § 14-90 sin plassering i rettssystemet, og da spesielt regelens forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen.

¹⁶⁷ Prop. 78 L (2010-2011) s. 58.

¹⁶⁸ <http://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Sak/?p=49898>.

¹⁶⁹ Op. cit.

¹⁷⁰ Prop. 78 L (2010-2011) s. 66.

3.3.3 Generell skatteposisjon

For at sktl. § 14-90 skal komme til anvendelse, er det et vilkår at de ovennevnte selskap¹⁷¹ har en eller flere skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost (ofte kalt generell skatteposisjon).

Det fremkommer av forarbeidene til § 14-90 at alle typer skatteposisjoner som ikke har tilknytning til særskilte eiendeler eller gjeldsposter, skal kunne avskjæres etter bestemmelsen.¹⁷² En skatteposisjon kan defineres som en «en bestemt skatteyers stilling etter en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt.»¹⁷³ Denne begrensningen står i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen, som skal ramme alle typer omgåelser. Eksempelvis faller en positiv saldo som ikke er tom, og en netto positiv gevinst- og tapskonto utenfor sktl. § 14-90 sitt anvendelsesområde, og en eventuell omgåelse av skattereglene må her vurderes etter den ulovfestede normen.

Generelle skatteposisjoner som det kan være aktuelt å overføre i forbindelse med en omorganisering, er særlig:¹⁷⁴

Underskudd

Dersom et selskap A som går med et skattemessig underskudd, kan det tenkes at man ønsker å videreføre dette til et overtakende selskap B ved for eksempel en fusjon. Hvis det overveiende motivet med fusjonen har vært å utnytte dette underskuddet, faller det skattemessige underskuddet bort ved fusjonen.¹⁷⁵ Dette er den mest typiske generelle skatteposisjonen som kan tenkes rammet av gjennomskjæring etter sktl. § 14-90,

¹⁷¹ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁷² Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 82.

¹⁷³ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 109, 110.

¹⁷⁴ Prop. 78 L (2010-2011) s. 58.

¹⁷⁵ BFU 62/07.

og dette gjelder spesielt i tilfeller hvor det overdragende selskapet i tillegg til underskuddet har en beskjeden aktivitet og få eiendeler av betydning.¹⁷⁶

Tom positiv saldo

Dersom tom positiv saldo foreligger, vil det si «at driftsmidlene som inngikk på saldo ikke lenger er i bruk, de er utrangert, realisert, tapt ol.»¹⁷⁷ Dette innebærer at man har en utsatt skattefordel i form av tap som man ennå ikke har benyttet skattemessig. Tapet er altså ikke tidfestet. Eksempelvis kan man tenke seg at en skatteyder A kjøper X antall kontormaskiner, som han senere selger med tap. Vederlaget skal da nedskrives på saldoen for driftsmidlet så langt beløpet ikke er inntektsført.¹⁷⁸ Også denne posisjonen kan tenkes avskjært etter sktl. § 14-90 dersom de øvrige vilkårene er oppfylt.

Negativ gevinst- og tapskonto (GTK)

Reglene om gevinst- og tapskonto finner vi i sktl. § 14-45. Dersom skatteyder A kjøper ett forretningsbygg og selger det med tap, skal tapet føres på gevinst- og tapskontoen.¹⁷⁹ Hvis sktl. § 14-90 kommer til anvendelse, skal negativ gevinst- og tapskonto ikke videreføres ved for eksempel en fusjon. Dette innebærer at nettobeløpet, dvs differansen mellom gevinster og tap, bortfaller. «Det foreligger derved ikke lenger fradragsrett for tapene på kontoen, men heller ikke skatteplikt for de avsatte gevinster på kontoen.»¹⁸⁰

¹⁷⁶ Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90, Uttalelse 17. desember 2008.

¹⁷⁷ Kildal, Tor S., Skatterett: Fusjon og fisjon - lovfesting av skatteregler, Skatterett 1997 s. 37, på side 48.

¹⁷⁸ Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1991 nr. 14 §§ 14-44 (2) jf. 14-41 (1) bokstav a.

¹⁷⁹ Op. cit., §§ 14-44 (3) jf. 14-41 (1) bokstav i.

¹⁸⁰ Kildal, Tor S., Skatterett: Fusjon og fisjon - lovfesting av skatteregler, Skatterett 1997 s. 37, på side 47.

3.3.4 Transaksjon

For at sktl. § 14-90 skal komme til anvendelse må de ovennevnte selskap¹⁸¹ eller sammenslutninger være part i en fusjon eller fisjon, eller får endret eierforholdet sitt som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon.

Det er ifølge Ot.prp.nr.1 (2004-2005) uten betydning om overdragende og overtakende selskap har samme eierstruktur. Når det gjelder hvilke transaksjoner som kan føre til avskjæring, nevnes både fusjoner og fisjoner der selskapet med generelle skatteposisjoner er overdragende eller overtakende part. I tillegg omfattes fusjoner, fisjoner, aksjeoverføringer og andre transaksjoner som medfører at eierforholdene i selskapet med skatteposisjonene endres. Som eksempel på dette nevnes at aksjene i selskapet med generelle skatteposisjoner selges til et selskap som er bedre stilt enn selger til å utnytte posisjonene via reglene om konsernbidrag.¹⁸² Dette er nok også det mest praktiske tilfellet. Vi kan tenke oss at selger A ikke kan utnytte et underskudd da han for eksempel ikke kan yte konsernbidrag til datterselskapet fordi han ikke har grunnlag for å utdele konsernbidrag.¹⁸³ A går kanskje også med underskudd, og kan av den grunn ikke utdele konsernbidrag.¹⁸⁴ Dersom han da forsøker å selge aksjene i selskapet til kjøper B som har overskudd og ellers er i posisjon til å utnytte underskuddet via reglene om konsernbidrag, kan skatteposisjonen avskjæres etter § 14-90 dersom de øvrige vilkårene er oppfylt. Gaver og gavesalg omfattes også av bestemmelsen.¹⁸⁵

¹⁸¹ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁸² Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1991 nr. 14 §§ 10-2 til 10-4.

¹⁸³ Op. cit., §§ 10-4 jf. 10-1.

¹⁸⁴ Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1991 nr. 14 §§ 10-2 (1) jf. Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44 §§ 8-5 (2) jf. 8-1 (1) og Lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45. §§ 8-5 (2) jf. 8-1 (1).

¹⁸⁵ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 83.

Omdanning etter skatteloven § 11-20 og § 11-22 med uendrede eierforhold var heller ikke omfattet av § 14-90 før vedtakelsen av Prop. 78 L (2010-2011). Også dette skal nå endres, ved at begrensningen i anvendelsesområdet til fusjon og fisjon mv. bortfaller. Jeg slutter meg til departementets uttalelser om at det bør være en felles lojalitetsbestemmelse for alle typer omorganiseringer.¹⁸⁶

¹⁸⁶ Prop. 78 L (2010-2011) s. 65.

3.3.5 Motivet for transaksjonen

3.3.5.1 Utnyttelse av den generelle skatteposisjonen

For at vilkårene i sktl. § 14-90 skal være oppfylt må utnyttelse av den generelle skatteposisjonen være det overveiende motiv for transaksjonen. Hva som ligger i «overveiende», skal drøftes under avsnitt 3.3.5.2. Her vil innholdet i selve motivet blir behandlet.

I en tingrettsdom fra 2008¹⁸⁷ søker man å forklare verdien av aktivitet før og etter omorganisering som ledd i vurderingen av motivet etter sktl § 14-90. Det sies at bestemmelsen ikke er «...direkte betinget av at det foreligger kontinuitet. Spørsmålet om virksomhetens kontinuitet kan likevel ha stor betydning også etter § 14-90 gjennom bedømmelsen av virksomhetens verdi og derigjennom transaksjonens overveiende motiv...»

I Prop. 78 L (2010-2011) ble det fremmet forslag om at det bør oppstilles et aktivitetskrav i skatteloven § 14-90. Aktivitet før og etter omorganiseringen er allerede en del av vurderingen etter bestemmelsen,¹⁸⁸ men i høringsnotatet til proposisjonen ble dette altså foreslått lovfestet.¹⁸⁹ Departementet kom imidlertid frem til at dette foreløpig ikke bør inkluderes i bestemmelsen. Det ble likevel understreket at aktivitet fremdeles vil ha stor betydning ved lojalitetsvurderingen.¹⁹⁰

Det følger av forarbeidene at hensikten bak sktl. § 14-90 er at forretningsmessige motiv skal gå klar av bestemmelsen. Avskjæring kan altså kun foretas «dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen.»

¹⁸⁷ Utv. 2008 s. 1644.

¹⁸⁸ Prop. 78 L (2010-2011) s. 58.

¹⁸⁹ Høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet, 18. januar 2010, på side 120.

¹⁹⁰ Prop. 78 L (2010-2011) s. 66.

Forarbeidene presiserer videre det at skattyter må «kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres.»¹⁹¹ Bevisbyrden for at skattebesparelse ikke er den viktigste motivasjonsfaktor, påhviler med andre ord skatteyter.

¹⁹¹ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) s. 72.

3.3.5.2 Terskelen for bestemmelsens anvendelse

Det skal foretas en sannsynlighetsvurdering etter sktl. § 14-90. Det følger av bestemmelsen at dersom det er «sannsynlig at utnyttelsen av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen» taler dette for at omgåelse foreligger. Med «*overveiende*» menes mer enn 50 %, og § 14-90 «kan derfor komme til anvendelse selv om de forretningsmessige virkninger ikke er uvesentlige.»¹⁹² Det er altså tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at bestemmelsen kommer til anvendelse. Dette følger av ordlyden og er presisert i forarbeidene.¹⁹³

Sktl. § 14-90 bygger på en lojalitetsvurdering.¹⁹⁴ Dersom omorganiseringer ikke framstår som illojale mot skattesystemet, skal de kunne gjennomføres skattefritt.¹⁹⁵ Bestemmelsen er i juridisk teori presisert til å tilsvare ”grunnvilkåret” i den ulovfestede omgåelsesnormen. I motsetning til den ulovfestede normen skal det altså ikke foretas noen totalvurdering eller illojalitetsvurdering etter § 14-90.¹⁹⁶ Omgåelse foreligger derfor allerede når overveiende skatterettslig motiv kan sannsynliggjøres.¹⁹⁷

Det er antatt at terskelen for å anvende sktl. § 14-90 er noe lavere enn for den ulovfestede omgåelsesnormen.¹⁹⁸ Det fremkommer av forarbeidene at i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen vil bestemmelsen virke som et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner.¹⁹⁹ Det samme poenget trekkes frem i Lignings-ABC 2011 der det sies at: «Bestemmelsen kommer til anvendelse på tilfeller der det ikke ville vært aktuelt å anvende reglene om ulovfestet

¹⁹² Lignings-ABC, 2011, s. 1215.

¹⁹³ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 84.

¹⁹⁴ Prop. 78 L (2010-2011) s. 58.

¹⁹⁵ Op. cit., s. 66.

¹⁹⁶ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 75.

¹⁹⁷ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 82.

¹⁹⁸ Prop. 78 L (2010-2011) s. 59.

¹⁹⁹ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 84.

gjennomskjæring.»²⁰⁰ Det gis imidlertid ikke noen ytterligere forklaring i hva som ligger i dette. Hvor mye lavere terskelen er i forhold til den ulovfestede normen må anses å være uavklart.²⁰¹ Dette fordi det ikke er på det rene eksakt hvor høy terskelen etter den ulovfestede normen er, jf. drøftelsen ovenfor.²⁰²

Konsekvensen av at terskelen for bruk er lavere etter sktl. § 14-90, er at det er bevismessig enklere for ligningsmyndighetene å påvise at det foreligger omgåelse, fordi de kun trenger å påvise at det foreligger over 50 % skattemotiv. Noen kvalifisert sannsynlighetsovervekt kreves altså ikke etter bestemmelsen. Det skal altså mindre til før man kan risikere at en gitt disposisjon ikke får virkning etter sitt innhold etter den lovfestede regelen enn etter den ulovfestede. Dette er et viktig poeng i drøftelsen av behovet for en lovfestet regel som omhandler gjennomskjæring. Dette innebærer at posisjoner som i utgangspunktet ville blitt opprettholdt etter den ulovfestede omgåelsesnormen, risikerer å bli avskåret etter § 14-90.

²⁰⁰ Lignings-ABC, 2011, s. 1215.

²⁰¹ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1115.

²⁰² Se avsnitt 3.2.2.2.

3.3.5.3 Subjektiv eller objektiv vurdering av formålet?

Lovteksten sier ingenting om vurderingen etter sktl. § 14-90 skal være subjektiv eller objektiv.

I underrettspraksis finnes et par uttalelser som belyser spørsmålet. I Utv. 2010 s. 1678 kom tingretten med følgende uttalelse: «Ved vurderingen av transaksjonene skal man se på de faktiske virkningene av disse, og det som kan sies å være det objektive i motivet. I utgangspunktet er det forholdene på transaksjonstidspunktet som skal vurderes, mens forutgående og etterfølgende forhold bare trekkes inn i vurderingen i den grad de kan belyse transaksjonenes egenverdi på transaksjonstidspunktet. Det skal foretas en avveining av skattemessige og ikke skattemessige virkninger og motiv.»

Også i Utv. 2008 s. 1644 påpeker tingretten at transaksjonens overveiende motiv skal vurderes objektivt.²⁰³ Spørsmålet i saken var om en fusjon der det ene selskapet hadde både underskudd og utestående fordringer var skattemessig motivert. Dommen ble anket videre til lagmannsretten, og her sies som følger: «...i Ot.prp.nr.1 (2004-2005) på s. 82 - uttales at det 'må *tas utgangspunkt* i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv'... Denne uttalelsen kan forstås slik at det objektive ikke er mer enn et utgangspunkt. Lagmannsretten finner det imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på spørsmålet. Uansett om det skulle være slik at motivasjonen i prinsippet må vurderes subjektivt, ser lagmannsretten det slik at der skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet er det en presumsjon for at dette har vært tilfelle også subjektivt sett. Dette innebærer, etter lagmannsrettens oppfatning, at der skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet kreves det særlige omstendigheter for å legge til grunn at skattehensyn likevel ikke har vært hovedmotivet.»²⁰⁴ Både tingretten og lagmannsretten kom i denne saken til at det forelå forsøk på omgåelse.

²⁰³ Utv. 2008 s. 1644.

²⁰⁴ Utv. 2009 s. 1329.

Forarbeidene til sktl. § 14-90 gir altså sparsommelig veiledning vedrørende spørsmålet om hvordan vurderingen av formålet skal foretas. Zimmer påpeker også at uttalelsen i forarbeidene ikke fullt ut klargjør hvor subjektiv eller objektiv vurderingen under sktl. § 14-90 skal være.²⁰⁵ Jeg må slutte meg til Zimmers standpunkt, da jeg synes at forarbeidene gir lite på dette punktet, og i alle fall ikke klargjør i hvor stor grad vurderingen tilsvare vurderingen etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Den foreliggende rettspraksis trekker imidlertid i retning av at sktl. § 14-90 nok må tolkes mer objektivt enn den ulovfestede normen, men det blir interessant å se nøyaktig hvor objektiv vurderingen vil bli i høyesterettspraksis.

Spørsmålet vedrørende valget mellom en subjektiv eller objektiv vurdering, kommer på spissen i tilfeller der skatteyder for eksempel oppnår en mye større skattefordel enn han hadde regnet med da han foretok transaksjonen. For eksempelets skyld går vi ut fra at disposisjonen ikke har vært hovedsakelig skattemotivert. Hvis man her tar utgangspunkt i skatteyers motiv med disposisjonen, kan man ikke foreta gjennomskjæring. Ser man på den annen side på de objektive virkningene, vil disse kanskje innebære enorme skattebesparelser. Disse virkningene kan tenkes å tilsvare virkningene av en liknende disposisjon, hvor skattebesparelsen har vært det overveiende motiv. Ut fra en objektiv vurdering vil da begge tilfellene kunne rammes som omgåelse. Spørsmålet er om det i slike tilfeller vil være mer rettferdig å foreta gjennomskjæring overfor den skatteyder som er motivert av skattebesparelsen og ikke av den andre? Også i situasjoner hvor skatteyder har oppnådd en mindre skattefordel enn han hadde regnet med, kan slike rettferdighets spørsmål oppstå. Dette viser oss at de to ulike utgangspunktene for vurderingen av om gjennomskjæring foreligger, kan gi svært ulike resultater, noe som igjen understreker viktigheten av å ha en konsekvent tilnærming til omgåelsesspørsmål.

²⁰⁵ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 75.

3.4 Sammenfatning

Forarbeidene til § 14-90 går i liten grad i detalj når det gjelder å forklare valg av ordbruk i bestemmelsen, og da paragrafen er relativt ny finnes det også begrenset rettspraksis på området. Det er likevel klart at vilkårene for de to reglernes anvendelse er til dels ulike. Etter den ulovfestede omgåelsesnormen skal det foretas en to-leddet vurdering, der man både skal foreta en vurdering av om grunnvilkåret er oppfylt og en totalvurdering. Sktl. § 14-90 tilsvarer i stor grad grunnvilkåret i den ulovfestede normen, men her foretas altså ingen totalvurdering.

Den ulovfestede omgåelsesnormen kan i motsetning til sktl. § 14-90 tenkes anvendt på flere rettsområder. Selve anvendelsesområdet for sktl. § 14-90 er snevrere enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen, da bestemmelsen kun gjelder for bestemte juridiske personer, og kun for generelle skatteposisjoner. Det er noe uklart hvor objektiv vurderingen etter sktl. § 14-90 er i praksis, men det er på det rene at den uansett er mer objektiv enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

For å avgjøre skatteytters formål skal det etter begge reglene foretas en sannsynlighetsvurdering. Terskelen for bruk er imidlertid noe lavere etter sktl. § 14-90 enn for den ulovfestede normen, og man må derfor anta at tilfeller som vanligvis ville falt utenfor den ulovfestede omgåelsesnormen, rammes som omgåelse etter sktl. § 14-90. Slik jeg ser det er det derimot usikkert hvor mange tilfeller det er snakk om, og hvor ulike tersklene egentlig er.

De ovenfornevnte likhetene og ulikhetene gir imidlertid ingen klar indikasjon på om det er behov for begge reglene eller ei. For å avgjøre dette må man blant annet også se på rettsvirkningene av at reglene kommer til anvendelse, og de generelle fordelene og ulempene med to regler. Dette vil bli drøftet i det følgende.

4 Rettsvirkninger - en sammenlikning

4.1 Innledning

Ovenfor har jeg presentert de to reglens vilkår for anvendelse.²⁰⁶ Jeg vil her foreta en tilsvarende sammenlikning av reglens rettsvirkninger. Også her presenteres den ulovfestede omgåelsesnormen først. Presentasjonen av sktl. § 14-90 og selve sammenlikningen følger deretter.

4.2 Den ulovfestede omgåelsesnormen

4.2.1 Tilsidesettelse

En relativt klar formulering av den ulovfestede omgåelsesnormens rettsvirkninger finner vi i Rt 1994 s. 912 (Hovda): «Utgangspunktet er at slike transaksjoner må respekteres skatterettslig også når de er skattemessig motivert. Men dette innebærer ikke at enhver transaksjon mellom selvstendige skattesubjekter må respekteres. 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»²⁰⁷ (min kursivering). Utover dette omtales rettsvirkningene relativt lite inngående i rettspraksis.

Den ulovfestede omgåelsesnormen er altså en tilsidesettelsesregel, noe som innebærer at den aktuelle disposisjon skattemessig kan falle bort i sin helhet. Transaksjonen kan skattemessig «settes helt til side i sin tilsiktede form, og utløse realisasjonsbeskatning

²⁰⁶ Se kapittel 3.

²⁰⁷ Rt 1994 s. 912, på side 916.

mv.»²⁰⁸ Rettsvirkningene av anvendelsen av den ulovfestede omgåelsesnormen er altså at disposisjonen ikke får skatterettslige virkninger etter sitt formelle innhold, vi får altså en rekarakterisering av rettsforholdet. Det er det rekarakteriserte forhold som deretter legges til grunn for skattlegging.

Det er imidlertid klart at disposisjoner som skatterettslig anses som omgåelse, ikke får noen betydning for det privatrettslige forhold mellom partene og den skattemessige behandling forøvrig.²⁰⁹ Dette står i motsetning til tilfeller som rammes som pro forma.²¹⁰ Dersom vi forfølger eksemplet ovenfor fra Smestad-dommen,²¹¹ innebærer dette at kjøperen som i dette tilfellet var kommunen, fremdeles kunne forholde seg til mellomleddet (barna) som sin selger. Etter gjennomskjæringen eksisterer det altså et skatterettslig forhold mellom faren og kommunen, og et kjøpsrettslig forhold mellom barna og kommunen. Dette kan nok fremstå ulogisk og kompliserende på mange måter, men samtidig taler rettferdighetshensyn for at kjøper får forholde seg til den selger han hadde forventninger om da kjøpet ble gjennomført. Dette gjelder vel spesielt i forhold til mangelsinnsigelser.

Aarbakke beskriver normens rettsvirkninger slik: «Enten kan virkningen 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.»²¹²

²⁰⁸ Prop. 78 L (2010-2011) s. 59.

²⁰⁹ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 77, Lignings-ABC, 2011, s. 1218.

²¹⁰ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., 2008, s. 1093.

²¹¹ Se avsnitt 2.3.2 under overskriften «Transaksjonskjeder.»

²¹² Aarbakke, Magnus, Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, Lov og Rett 1970 s. 1, på side 5.

4.2.2 Delvis tilsidesettelse

I Zenith-dommen finner vi en interessant uttalelse: «Den ankende part har fremholdt at gjennomskjæringen i denne sak bare gjelder aksjeoverdragelsen, ikke selskapsstrukturen. Jeg bemerker at det ikke kan være noe til hinder for på denne måte å begrense en gjennomskjæring til aksjeoverdragelsens virkninger for skattekreddene 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.»²¹³ Dette tyder på at gjennomskjæring kan foretas for deler av disposisjonen, mens de øvrige deler av transaksjonen opprettholdes.

Også i Rt 2000 s. 1865 (Nygård) kan dette utledes av premissene. Høyesterett uttaler som følger: «Resultatet av en 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.»²¹⁴

Bettina Banoun har i sin doktoravhandling tatt for seg den ulovfestede omgåelsesnormen, og da også rettsvirkningene av at regelen kommer til anvendelse. Ved å gjennomgå rettspraksis finner hun at retten også kan benytte omgåelsesregelen til å nekte en uberettiget skattefordel, mens transaksjonen for øvrig opprettholdes.²¹⁵ Dette blir en form for delvis gjennomskjæring, der bruken av regelen ikke strekker seg lenger enn nødvendig, og samsvarer med uttalelsene i Zenith-dommen som sitert ovenfor.

²¹³ Rt 1997 s. 1580, på side 1585.

²¹⁴ Rt 2000 s. 1865, på side 1870.

²¹⁵ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 340.

Banoun oppsummerer det slik at den ulovfestede omgåelsesnormen hjemler adgang til å ilegge følgende rettsvirkninger:²¹⁶

- Skatteregler anvendes utvidende eller innskrenkende
- Transaksjoner blir omklassifisert, ignorert eller tilordnet et annet skattesubjekt,
- Transaksjonsserier beskattes som en enhet i stedet for som enkeltstående transaksjoner
- Transaksjonsserier betraktes som nullitet.

Dette blir dermed konsekvensen av hel eller delvis gjennomskjæring. Det er også et poeng som Banoun fremhever, at «virkningen av gjennomskjæring må fremtre som mer i tråd med skattelovgivningens grunnlag enn den virkning skatteyder påberoper seg.»²¹⁷

²¹⁶ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 343.

²¹⁷ Op. cit., s. 343.

4.3 Sktl. § 14-90

4.3.1 Avskjæring

Rettsvirkningene av at sktl. § 14-90 kommer til anvendelse er uttrykkelig regulert i bestemmelsen. Regelen gir i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen kun «grunnlag for å avskjære utnyttelsen av alle typer skatteposisjoner som ikke har tilknytning til særskilte eiendeler eller gjeldsposter.» Dette gjelder imidlertid både for skatteposisjoner som representerer en fordel for posisjoner som representerer en forpliktelse.²¹⁸

Skatteloven § 14-90 er altså en avskjæringsregel.²¹⁹ Dette innebærer i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen at full tilsidesettelse aldri er aktuelt. I stedet bortfaller den aktuelle skatteposisjonen eller kommer til oppgjør, uten at hele disposisjonen faller bort i sin helhet. Som det sies i Prop. 78 L (2010-2011): «Selv om avskjæringsbestemmelsen brukes, vil transaksjonen fortsatt kunne gjennomføres uten å utløse realisasjonsbeskatning. Men de aktuelle skatteposisjonene kan ikke overføres uendret ved transaksjonen.»²²⁰ En avskjæringsbestemmelse gir altså mindre inngripende virkninger for skatteyder enn full tilsidesettelse.²²¹ Rettsvirkningene skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført.²²²

Disposisjoner får etter sktl. § 14-90 en av to følgende virkninger:

- Posisjonen faller bort dersom den representerer en skattefordel. Dette kan for eksempel bli resultatet dersom en overdragelse av aksjer i et selskap «hovedsakelig er motivert av å utnytte et betydelig tap som er ført på gevinst- og tapskonto.» Avskjæring medfører her at hele tapskontoen faller bort.²²³

²¹⁸ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 82.

²¹⁹ Prop. 78 L (2010-2011) s. 59.

²²⁰ Op. cit., s. 59.

²²¹ Op. cit., s. 60.

²²² Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 84.

²²³ Op. cit., s. 84.

- Posisjonen inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse. Dette innebærer at den skatteforpliktende posisjonen skal inntektsføres som et eget skattegrunnlag.²²⁴ Dersom skatteyter har en innvunnet, ikke tidfestet gevinst, skal den altså inntektsføres uten at «skatteyters eventuelle underskudd fra samme eller tidligere år kan fradras.»²²⁵

Det kan imidlertid diskuteres om «*avskjæringsregel*» er den riktige termen å bruke på forholdet. Det påpekes i proposisjonen at § 14-90 ikke bare åpner for å avskjære skatteposisjoner, men også inntektsføre dem, og at betegnelsen «*avskjæringsbestemmelse*» derfor ikke er fullstendig dekkende. Departementet har likevel kommet til at det er hensiktsmessig å fortsette å bruke denne termen.²²⁶ Uansett om betegnelsen er dekkende eller ikke, klargjør den til en viss grad ulikhetene mellom den ulovfestede normen og sktl. § 14-90.

I høringsnotatet som ble utarbeidet forut for Prop. 78 L (2010-2011) ble det vurdert om man fremdeles ønsket en avskjæringsbestemmelse, eller om man ønsket full tilsidesettelse av disposisjonen dersom regelen kommer til anvendelse. Det ble konkludert med at en avskjæringsbestemmelse fremdeles var ønskelig.²²⁷

Bruk av den ulovfestede omgåelsesnormen kan altså få mer omfattende konsekvenser enn bruk av sktl. § 14-90. Dette gjelder imidlertid ikke i de tilfellene hvor den ulovfestede normen fører til delvis tilsidesettelse. Hvilke tilfeller det her kan være snakk om, og om rettsvirkningene etter de to reglene her er sammenfallende, problematiseres lite i både rettspraksis og juridisk teori. Banoun fremhever imidlertid at det kan være aktuelt i tilfeller der omgåelsesforsøket er utformet slik at det kan bli vanskelig å foreta

²²⁴ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 84.

²²⁵ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 77.

²²⁶ Prop. 78 L (2010-2011) s. 59.

²²⁷ Høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet, 18. januar 2010, på side 122, Prop. 78 L (2010-2011) s. 64

et fullstendig og korrekt oppgjør.²²⁸ Min konklusjon ut fra den rettspraksis og teori som foreligger blir uansett at rettsvirkningene av den ulovfestede omgåelsesnormen i disse tilfellene i stor grad vil tilsvare virkningene etter § 14-90.

²²⁸ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 340.

4.3.2 Hvilke skatteposisjoner avskjæres?

Man kan spørre seg hvilke skatteposisjoner som blir avskåret etter sktl. § 14-90. I lovteksten sies at «posisjonen» skal falle bort eller inntektsføres, noe som tyder på at det kun er snakk om den skatteposisjonen som er motivet for den aktuelle transaksjonen.

I Utv. 2008 s. 1644 kom tingretten til at sktl § 14-90 «omfatter alle generelle skatteposisjoner vedkommende selskap har på fusjonstidspunktet, ikke bare den eller de posisjoner som det konkret kan sannsynliggjøres har virket motiverende.»²²⁹ Dommen ble som nevnt anket videre til lagmannsretten, men lagmannsretten ønsket ikke å ta stilling til denne uklarheten: «Etter dette er det ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til det rettslige spørsmål om skatteloven § 14-90, når den først kommer til anvendelse, også rammer andre skatteposisjoner enn den som skattemotivet konkret knytter seg til.»²³⁰

I forarbeidene til sktl. § 14-90 finner vi enkelte uttalelser som kan tenkes å belyse denne problemstillingen. Her sies at avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til. Som eksempel nevnes «at overdragelse av aksjene i et selskap hovedsakelig er motivert av å utnytte et betydelig tap som er ført på gevinst- og tapskonto. I tilfelle vil avskjæring medføre at hele tapskontoen faller bort...Bortfallet av tapskontoen skal med andre ord ikke begrenses til den delen som overstiger den negative saldoen.»²³¹

Hvis vi ser rettspraksisen og de eldre forarbeidene i sammenheng, dannes et uklart rettsbilde. Rettspraksis taler for at også skatteposisjoner som ikke har virket motiverende for transaksjonen kan avskjæres, mens forarbeidene taler for den motsatte løsning.

²²⁹ Utv. 2008 s. 1644.

²³⁰ Utv. 2009 s. 1329.

²³¹ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 84.

I Prop. 78 L (2010-2011) argumenterer enkelte av høringsinstansene for at det bør klargjøres hvilke skatteposisjoner som avskjæres etter sktl. § 14-90.²³² Instansene mener at «bestemmelsen ikke bør hindre avregning av skatteposisjoner innenfor det opprinnelige selskapet.» Tidligere la departementet til grunn at skatteposisjoner ikke kan avregnes innenfor det opprinnelige selskapet. I proposisjonen skifter departementet imidlertid standpunkt og uttaler: «Formålet med bestemmelsen i § 14-90 er å avskjære 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.»²³³

Det må etter disse uttalelsene sies å være på det rene at kun skatteposisjoner som har vært motivet for den aktuelle transaksjonen skal kunne avskjæres etter sktl. § 14-90. Ligningsmyndighetene kan altså ikke gripe inn i avregningen av de øvrige skatteposisjoner som selskapet hadde før salget eller omorganiseringen.

²³² Prop. 78 L (2010-2011) s. 64, 66.

²³³ Op. cit., s. 66.

5 Behovet for sktl. § 14-90

5.1 Innledning

Jeg vil her drøfte generelle hensyn for og mot opprettholdelsen av sktl. § 14-90.

Innledningsvis vil jeg si litt om rettskilder som kan tenkes å belyse diskusjonen. Også her vil den ulovfestede omgåelsesnormen fungere som et bakteppe for diskusjonen. Til sist vil jeg si litt om nødvendigheten av og hensiktsmessigheten ved en eventuell opprettholdelse av sktl. § 14-90.

Det finnes som ovenfor nevnt ingen Høyesterettspraksis som omhandler sktl. § 14-90. Selv om det finnes en rekke eksempler på rettspraksis som omhandler den ulovfestede omgåelsesnormen, finnes det heller ingen rettspraksis som tar stilling til spørsmålet om det er behov for begge reglene i norsk rett. Siden man derfor ikke kan utlede noe vedrørende behovet for regelen ut fra praksis, må vi se hen til andre kilder for informasjon. Den ulovfestede omgåelsesnormens forhold til sktl. § 14-90 er imidlertid lite behandlet i norsk rettslitteratur. Dette beror vel først å fremst på at § 14-90 er relativt ny, og at det derfor vil ta tid før man ser resultatet av regelens inntog i norsk skatterett. Det må etter dette konkluderes med at behovet for sktl. § 14-90 stort sett må avgjøres med bakgrunn i regelens forarbeider og i reelle hensyn, da det foreløpig finnes lite rettspraksis og juridisk teori om emnet.

5.2 Argumenter for opprettholdelsen av sktl. § 14-90

5.2.1 Fordelene ved en lovfestet regel

Legalitetsprinsippet

Den største fordel med sktl. § 14-90 er nettopp at den, i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen, er lovfestet. Forholdet mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og legalitetsprinsippet tas sjelden opp av Høyesterett.²³⁴ Det er i Rt 1976 s. 302 (Ragelas)²³⁵ presisert at man ikke finner det aktuelle resultatet å være i strid med legalitetsprinsippet, men ellers glimrer drøftelser omkring dette med sitt fravær i rettspraksis. Er en slik ulovfestet regel tilstrekkelig grunnlag for å ilegge andre skattevirkninger enn det som følger av loven?

Svaret på spørsmålet ovenfor er trolig i dette tilfellet ja. Det er allment kjent at «visse tiltak krever hjemmel i lov på grunn av sitt innhold.»²³⁶ Samtidig eksisterer det i Norge en overordnet forståelse av at det gjelder en alminnelig omgåelsesnorm.²³⁷ Som det sies i Nagell Erichsen-saken: «Siden 1920-årene er det gjennom Høyesteretts praksis etablert at det i forhold til ulike skatteregler etter omstendighetene vil kunne foretas gjennomskjæring og ved det etablere skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel.»²³⁸

Etter min mening er legalitetsprinsippet et viktig poeng i diskusjonen vedrørende behovet for lovfestede gjennomskjæringsregler. Avhandlingen gir ikke rom for å gå i dybden i en slik diskusjon i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen, men jeg vil presisere at sktl. § 14-90 i kraft av å være lovfestet, i alle fall er et sikkert rettslig grunnlag for gjennomskjæring.

²³⁴ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 6. utg., 2009, s. 64.

²³⁵ Rt 1976 s. 302, på side 306.

²³⁶ Eckhoff, Torstein, Forvaltningsrett, 8. utg, 2006, s. 325.

²³⁷ Rt 2006 s. 1199, avsnitt 47.

²³⁸ Op. cit., avsnitt 47.

Forutberegnelighet

Et annet hensyn som må vurderes ved en eventuell opprettholdelse av sktl. § 14-90, er bestemmelsens grad av forutberegnelighet. I høringsnotatet til Prop. 78 L (2010-2011) har man stilt spørsmål ved om en slik bestemmelse vil svekke forutberegneligheten for skatteyderne med hensyn til skattemessige konsekvenser av en disposisjon, men konkludert med at dette argumentet «har mistet mye av sin vekt etter at ordningen med bindende forhåndsuttalelser ble etablert.»²³⁹

Bettina Banoun har drøftet behovet for en lovfestet og en ulovfestet omgåelsesregel i sin doktoravhandling. Hun fremhever det viktige poeng at en lovfesting flytter myndigheten fra domstolene til lovgiver, som med ett får mer innflytelse over rettstilstanden, og at dette er noe man må vurdere ved en eventuell lovfesting av slike regler.²⁴⁰

Jeg ser at en slik lovfesting som vi finner i sktl. § 14-90, tydeliggjør reglene for gjennomskjæring akkurat på dette punktet, og skaper derfor etter min mening på lang sikt en viss forutberegnelighet på et vanskelig rettsområde. En slik lovfestet regel er også lettere tilgjengelig for borgerne enn en ulovfestet regel. Jeg må også slutte meg til uttalelsene i forarbeidene som belyser verdien av bindende forhåndsuttalelser. På den annen side har drøftelsen ovenfor vist at innholdet av sktl. § 14-90 er noe uklart, noe som dermed tar bort noe av den forutberegneligheten man ønsker å oppnå ved en slik lovfesting. Dessuten mener jeg også generelt at en lovfesting av tidligere ulovfestede regler kan svekke forutberegneligheten på kort sikt. Både dette og det faktum at innflytelsen over bestemmelsen blir flyttet fra domstolene til lovgiver ved lovfesting av regelen, vil bli drøftet nærmere under avsnitt 5.3.1.

²³⁹ Høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet, 18. Januar 2010, på side 120.

²⁴⁰ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 107.

Prevensjon og signaleffekt

Argumentene for opprettholdelsen av sktl. § 14-90 er ifølge forarbeidene videre blant annet at bestemmelsen vil ha en signalfunksjon og virke tydeliggjørende i forhold til at hovedsakelig skattemotiverte transaksjoner ikke skal gi grunnlag for skattefrihet. Det argumenteres også med at en egen bestemmelse kan «virke klargjørende og være lettere å forholde seg til enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.»

Jeg slutter meg delvis til uttalelsene, da det er klart at en slik lovfesting vil tydeliggjøre myndighetenes gjennomskjæringsadgang på dette området, og av den grunn gjøre det enklere å få bukt med de aktuelle uønskede tilfellene. Hvor klargjørende bestemmelsen er i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen, er jeg imidlertid mer usikker på.

5.2.2 Lavere terskel enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen

Departementet fremhever i forarbeidene at terskelen for bruk bør være lavere for sktl. § 14-90 enn for den ulovfestede omgåelsesnormen.²⁴¹ Det påpekes videre at bestemmelsen vil være et hensiktsmessig supplement til den ulovfestede normen.

Jeg vil anta at lavere terskel for anvendelse vil innebære at det for domstolene vil være enklere å gripe til sktl. § 14-90 enn den ulovfestede omgåelsesnormen, og at flere disposisjoner derfor kan rammes som omgåelse. Hensikten bak skatteloven § 14-90 var nettopp også at den skulle gi myndighetene et sikrere utgangspunkt for gjennomskjæring innenfor dette spesifikke feltet.²⁴² Man kan imidlertid spørre seg om dette er utelukkende positivt, og ikke minst om det var nødvendig. Dette vil jeg forsøke å besvare i den videre under avsnitt 5.3.2 og 5.4.

5.2.3 Sammenfatning

Isolert sett er det altså flere fordeler med sktl. § 14-90, og departementet argumenterer sterkt for opprettholdelsen av regelen: Bestemmelsen har lavere terskel for anvendelse enn den ulovfestede normen. Den fanger altså opp tilfeller som uten regelen ville gått klar av regelverket, noe som igjen kan virke preventivt.²⁴³ Dessuten kan bruk av regelen som nevnt i enkelte tilfelle medføre mindre inngripende rettsvirkninger enn etter den ulovfestede normen.²⁴⁴ Dette innebærer imidlertid ikke at det nødvendigvis finnes et reelt behov for nettopp denne bestemmelsen. For å avgjøre dette må vi også se hen til argumentene som taler mot opprettholdelsen av sktl. § 14-90 og ikke minst det generelle behovet for to gjennomskjæringsregler.

²⁴¹ Prop. 78 L (2010-2011) s. 64.

²⁴² Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 84.

²⁴³ Prop. 78 L (2010-2011) s. 64.

²⁴⁴ Se avsnitt 4.3.1.

5.3 Argumenter mot opprettholdelsen av sktl. § 14-90

5.3.1 Lovfesting skaper ikke nødvendigvis forutberegnelighet

Selv om lovfesting av spesialregelen i sktl. § 14-90 medfører mange fordeler, finnes det etter min mening også negative konsekvenser ved en slik lovfesting.

I Norge hadde vi på 1990-tallet en aktiv debatt omkring hvorvidt en lovfestet generalklausul var ønskelig i stedet for den ulovfestede omgåelsesnormen. Aarbakke sto i spissen for et forslag om en slik klausul allerede i 1989.²⁴⁵ Lovforslaget ble fremsatt i Ot.prp. nr. 16 1991/1992.²⁴⁶ Aarbakkens argumenter for lovfesting av regelen bunnet i hensynet til skatteyters rettssikkerhet og informasjon, ligningsmyndighetenes arbeid og lovgivers innflytelse. Departementet sluttet seg til begrunnelsen. Bestemmelsen skulle ikke være uttømmende, gjennomskjæring skulle fremdeles være aktuelt også i andre tilfeller.²⁴⁷ Flertallet av høringsinstanser stilte seg imidlertid negative til kodifiseringen da de mente den ville føre til en utvidet adgang til gjennomskjæring, svekke rettssikkerheten og forutberegneligheten og i tillegg innebære en inntrengning i sivilrettslige disposisjoner. Den endelige proposisjonen (Ot.prp. nr. 16 1991/1992) møtte så stor motstand at loven med dette ikke ble vedtatt.²⁴⁸

Banoun skrev i 2003 at det ikke forelå noen signaler som tydet på at om at departementet kom til å ta opp igjen forslaget.²⁴⁹ Heller ikke i dag er det noe som tyder på at dette er veien man ønsker å gå.

Dersom lovfesting av gjennomskjæringsregler er så positivt som departementet har argumentert for i forarbeidene til sktl. § 14-90, kan man spørre seg om hvorfor ikke

²⁴⁵ NOU 1989:14 s. 289.

²⁴⁶ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis, 2003, s. 82.

²⁴⁷ Op. cit., s. 83.

²⁴⁸ Op. cit., s. 84.

²⁴⁹ Op. cit., s. 84.

lovforslaget vedrørende generalklausulen førte frem, og hvorfor man kun ønsker å lovfeste deler av gjennomskjæringsadgangen i norsk rett.

På kort sikt kan nok lovfestingen av gjennomskjæringsadgangen i forbindelse med generelle skatteposisjoner svekke forutberegneligheten på området. Selv om innholdet av den nye regelen da sikkert er vel og bra, mister man likevel mange års viktig praksis som var med på å skape en trygghet for borgerne med tanke på hva de kan forvente skattemessig. Dette fordi det antakeligvis vil ta tid før det nærmere innholdet av sktl. § 14-90 er klarlagt. Hensynet til rettssikkerhet trekker i retning av at en slik lovfesting kan føre til mindre forutberegnelighet enn tilsiktet. Dette er også påpekt av Lodin m.fl.²⁵⁰

Slik jeg ser det er det dessuten en stor fordel at det er opp til domstolenes skjønn å avgjøre det til enhver tid gjeldende innhold av en gjennomskjæringsregel, slik at regelen fungerer som en rettslig standard som kan forandre seg over tid. Fordelen med dette er at man på denne måten kan fortsette å utvikle normen uten å formelt måtte revidere regelen. Ulempen er at det kan skape liten forutberegnelighet da det kanskje kan være vanskeligere for borgerne å avklare hva som til enhver tid er det gjeldende innholdet av regelen. Slik sett kan det være enklere å forholde seg til en lovfestet regel, men dersom denne må revideres med korte mellomrom grunnet usikkerhet omkring regelens innhold, er det kanskje tross alt enklere å operere med en ulovfestet regel.

²⁵⁰ Lodin m.fl., Inkomstskatt, 13. utg., 2011, s. 739.

5.3.2 Lavere terskel er ikke utelukkende positivt

Slik jeg ser det er den lave terskelen for anvendelse etter sktl. § 14-90 ikke nødvendigvis kun positivt. Regelens lave terskel innebærer at posisjoner som i utgangspunktet ville blitt opprettholdt etter den ulovfestede omgåelsesnormen, risikerer å bli avskåret etter lovbestemmelsen. Det fremheves i proposisjonen at i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen vil bestemmelsen virke som et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner.²⁵¹ Hva som ligger i termen «sikrere utgangspunkt», er imidlertid usikkert. Det menes antakelig at det vil bli lettere for myndighetene å stemple disposisjoner som forsøk på omgåelse av skattereglene. På den annen side vil det etter min mening for borgerne bli nok et usikkert moment vedrørende gjennomskjæringsadgangen i norsk rett. Da regelen medfører en økt risiko for gjennomskjæring kun på et spesifikt område, mener jeg argumentasjonen i forarbeidene burde belyse dette aktuelle behovet bedre.

5.3.3 Objektiv vurdering i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormens subjektive utgangspunkt

Ovenfor har jeg konkludert med at vurderingen av skatteyters motiv etter den ulovfestede omgåelsesnormen, i henhold til gjeldende rett er en ren subjektiv vurdering.²⁵² Etter sktl. § 14-90 er imidlertid denne vurderingen basert på mer objektive kriterier.²⁵³ Bør ikke utgangspunktet for vurderingen av alle typer omgåelsesforsøk være likt? Slik rettstilstanden er nå, kan det være vanskelig for borgerne å forholde seg til hva som vektlegges ved bedømmelsen av eventuelle omgåelsesforsøk, og da spesielt så lenge det ikke er på det rene eksakt hvor objektiv terskelen etter sktl. § 14-90 er. Jeg mener dette er en uheldig side ved sktl. § 14-90, som taler for at de aktuelle tilfellene heller burde vurderes etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

²⁵¹ Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) s. 84.

²⁵² Se avsnitt 3.2.2.3.

²⁵³ Se avsnitt 3.3.5.3.

5.3.4 Den ulovfestede omgåelsesnormens fleksible rettsvirkninger

Konsekvensene av at sktl. § 14-90 kommer til anvendelse kan være mindre inngripende enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen, i den form at bestemmelsen kun gir grunnlag for avskjæring eller inntektsføring av skatteposisjoner, mens transaksjonen for øvrig kan gjennomføres uten realisasjonsbeskatning.²⁵⁴ I motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen vil det derfor være klart hvilke rettsvirkninger som vil bli ilagt etter § 14-90, noe som for borgerne kan være lettere å forholde seg til enn de alternative rettsvirkningene etter den ulovfestede normen. Jeg mener likevel at de mindre inngripende rettsvirkningene etter sktl. § 14-90 ikke kan brukes som et argument for å opprettholde bestemmelsen, så lenge tilsvarende rettsvirkninger kan oppnås ved bruk av den fleksible ulovfestede normen, jf. drøftelsen ovenfor.²⁵⁵

5.3.5 Usikkerhet knyttet til tolkning

Departementet fremhever i høringsnotatet til Prop. 78 L (2010-2011) at det kan være uklart hva som skal vektlegges ved bruk av § 14-90. Dette fordi mange ulike momenter spiller inn ved vurderingen, og man derfor ikke kan gi en uttømmende oversikt over disse.²⁵⁶ Det er for eksempel på det rene at kontinuitet med hensyn til virksomhet er et viktig moment i vurderingen etter § sktl. § 14-90, men som det fremheves i forarbeidene er det uklart hvilken vekt virksomhet skal tillegges.²⁵⁷

Jeg slutter meg til dette synspunktet. Et av argumentene for opprettholdelsen av sktl. § 14-90 var nettopp at den skulle virke klargjørende. Dette kan etter min mening vanskelig oppnås så lenge bestemmelsen består av uklare elementer som verken er tilstrekkelig presiert i forarbeider eller i rettspraksis. Som eksempel på dette nevnes

²⁵⁴ Prop. 78 L (2010-2011) s. 64.

²⁵⁵ Se avsnitt 4.2.2.

²⁵⁶ Høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet, 18. januar 2010, på side 120, Prop. 78 L (2010-2011) s. 59.

²⁵⁷ Prop. 78 L (2010-2011) s. 61.

blant annet usikkerheten som har eksistert vedrørende hvilke skatteposisjoner som avskjæres etter bestemmelsen. Usikkerheten knyttet til tolkningen av regelen svekker også forutberegneligheten som må antas å ha vært noe av hensikten bak en slik lovfesting.

5.3.6 Ressurser

Det siste argumentet jeg ønsker å trekke frem mot opprettholdelsen av sktl. § 14-90, er spørsmålet om ressursene ved å håndheve regelen er uforholdsmessig store. Det vil ofte være vanskelig å få det reelle faktum på det rene i omgåelsessaker, og dette kan tenkes vanskeliggjort ved at den enkelte skatteyter bevisst forsøker å endre dokumentasjonen i forbindelse med de aktuelle transaksjoner.²⁵⁸ I tillegg øker naturligvis ressursbruken med antall gjennomskjæringsregler ligningsmyndighetene må forholde seg til, og anvende. Disse momentene taler imot at sktl. § 14-90 er en effektiv måte å ramme disse typene av omgåelser på.

5.3.7 Sammenfatning

Drøftelsen ovenfor viser at det også finnes vektige argumenter mot opprettholdelsen av sktl. § 14-90. Blant annet skaper dens lave terskel, objektive utgangspunkt for vurdering og uklare innhold usikkerhet for borgerne i forhold til hvilke skattemessige konsekvenser de kan forvente ved inngåelse av en transaksjon. I det følgende vil jeg derfor vurdere nødvendigheten av og hensiktsmessigheten ved en eventuell opprettholdelse av bestemmelsen.

²⁵⁸ Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker, Skatterett 2007 s. 2, på side 9, Høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet, 18. januar 2010, på side 120, Prop. 78 L (2010-2011) s. 59.

5.4 Nødvendigheten av og hensiktsmessigheten ved en eventuell opprettholdelse av sktl. § 14-90

5.4.1 Innledning

Departementet og til dels høringsinstansene argumenterer for at det fortsatt bør være en egen lovfestet bestemmelse i tillegg til den ulovfestede omgåelsesnormen, og departementet påpeker at en slik bestemmelse bidrar til å verne om grunnleggende skatterettslige tilordningsprinsipper.²⁵⁹ Jeg vil her drøfte hvorvidt jeg er enig i dette standpunktet eller ikke.

5.4.2 Er det hensiktsmessig med to regler?

Det er, slik rettstilstanden er i dag, klart at det er behov for en form for gjennomskjæringsregel i norsk rett. Men når den ulovfestede omgåelsesnormen skal kunne ramme alle typer omgåelser, er det da behov for en lovfestet regel? Jeg tror, til tross for departementets uttalelser, at to relativt like regler kan skape mer forvirring i motsetning til å virke som en klargjøring av regelverket. Jo flere til dels overlappende regler borgerne har å forholde seg til, jo vanskeligere blir det for dem å forutberegne sin rettsstilling. I Prop. 78 L (2010-2011) savner jeg eksempler på at tilfeller som faller utenfor den ulovfestede omgåelsesnormen, kan rammes som omgåelse etter sktl. § 14-90. Dette hadde etter min mening i større grad rettferdiggjort opprettholdelsen av bestemmelsen, og gitt tyngde til argumentene som trekkes frem i forarbeidene.

²⁵⁹ Prop. 78 L (2010-2011) s. 64.

5.4.3 Inkonsekvens i regelverket

Lovgiver har i dette tilfellet funnet behov for å lovfeste en spesialbestemmelse som gjelder generelle skatteposisjoner. Det må derfor antas at det finnes et særlig behov for å signalisere at dette er et felt hvor gjennomskjæring kan foretas. I forarbeidene til sktl. § 14-90 savner jeg imidlertid en drøftelse av hvorfor nettopp dette er et felt hvor det er særlig behov for en slik spesialbestemmelse. Det finnes jo en rekke andre områder hvor det antakeligvis også kunne være behov for en liknende lovfestet regel. Jeg spør meg derfor om hvorfor overføringer av generelle skatteposisjoner skal rammes hardere enn andre typer omgåelser, er ikke andre omgåelser like uønsket? Etter min mening skaper regelen inkonsekvens i regelverket. Jeg er usikker på hvor hensiktsmessig det er at andre tilfeller fremdeles må bedømmes ut fra den ulovfestede omgåelsesnormen. Kanskje tar nettopp signaleffekten og den preventive effekten som oppnås ved at man innførte sktl. § 14-90, bort noe av fokuset på den ulovfestede omgåelsesnormen?

5.4.4 Logisk behov

Et annet argument jeg ønsker å trekke frem, er om det finnes noen logisk begrunnelse for en slik regel som sktl. § 14-90 oppstiller. I et konsern kan overskudd utlignes mot underskudd via reglene om konsernbidrag i sktl. §§ 10-2 til 10-4, jf. aksjeloven § 8-5 og allmennaksjeloven § 8-5. Men etter sktl. § 14-90 kan en tilsvarende generell skatteposisjon altså ikke overdras som ledd i en transaksjon dersom utnyttelsen av skatteposisjonen er motivet for transaksjonen. Et underskudd kan ha stor økonomisk verdi, da skatteposisjonen kan redusere fremtidig skattepliktig inntekt. Skatteyder kan selv starte ny virksomhet hvor underskuddet kan benyttes. Dersom skatteyder ikke ønsker dette, får han altså ikke utnyttet det aktuelle underskuddet.

Rettferdighetsbetraktninger kan tale for at disse to situasjonene burde likestilles skattemessig. Man kan derfor spørre seg om hva som er argumentene for løsningen som lovgiver har valgt.

I Prop. 78 L (2010-2011) sies det som nevnt: «Departementet holder fast ved at det bør være en egen lovfestet bestemmelse som retter seg mot hovedsakelig skattemotivert utnyttelse av reglene om skattefri omorganisering. Etter departementets vurdering vil en slik bestemmelse bidra til å verne om grunnleggende skatterettslige tilordningsprinsipper.»²⁶⁰ Jeg spør meg imidlertid om det er gitt at generelle skatteposisjoner som nå rammes som omgåelse etter sktl. § 14-90 skal avskjæres. Dette fordi staten ikke kan ha forventninger om at et gitt underskudd ikke vil bli utnyttet et gitt år, da det ikke finnes garantier for resultatet at skatteyters virksomhet.

På den annen side finnes gode, og kanskje like tungtveiende grunner for en slik regel som sktl. § 14-90 oppstiller. Dersom et selskap A er tomt og har gått med underskudd de siste X antall år, innebærer dette også at det ikke har betalt skatt. Bør selger A kunne profittere på dette ved for eksempel å selge aksjene i selskapet til selskap B? Og bør kjøper B få utbytte av at selger A har gått med underskudd? Når det finnes såpass vektige argumenter for både den ene og den andre løsningen, burde kanskje også disse tilfellene heller bedømmes ut fra den ulovfestede omgåelsesnormen? Her har man tross alt muligheten til å ta stilling til problemet under spørsmålet om transaksjonen strider mot skattereglenes formål i totalvurderingen. Etter sktl. § 14-90 er jo nettopp denne vurderingen tatt av lovgiver, og resultatet blir automatisk avskjæring uten at rettsanvender har fått anledning til å gå nærmere inn på denne vurderingen. Kanskje burde fokus derfor heller være på å forsøke å utvikle en omgåelsesnorm som kan ramme alle uønskede tilfeller?

²⁶⁰ Prop. 78 L (2010-2011) s. 64.

6 Konklusjon

Drøftelsen ovenfor viser at vilkårene for anvendelse av sktl. § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesnormen er ulike. Det er klart at den ulovfestede normen på enkelte områder rekker lenger enn sktl. § 14-90, da normen også får anvendelse på andre, tilstøtende rettsområder. Terskelen for reglens anvendelse er imidlertid noe lavere etter sktl. § 14-90, noe som medfører at disposisjoner lettere kan rammes som omgåelse etter bestemmelsen enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

Rettsvirkningene av de to reglene er også til dels ulike. På den ene side kan den ulovfestede omgåelsesnormen medføre tilsidesettelse av hele den aktuelle disposisjon. Konsekvensen av gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag kan altså bli mer omfattende enn etter § 14-90, noe som indikerer at regelen kanskje vil være vanskeligere for myndighetene å gripe til. På den annen side er dette en «kan-regel», og delvis gjennomskjæring kan altså komme på tale i likhet med virkningene etter sktl. § 14-90.

Som drøftelsen viser, finnes det vektige argumenter både for og imot opprettholdelsen av sktl. § 14-90. Da sktl. § 14-90 er en relativt ny bestemmelse i skatteloven, og det finnes begrensede mengder rettspraksis på området, vil det derfor gjenstå å se paragrafens fulle og hele betydning i praksis.

Ut fra drøftelsen ovenfor må jeg imidlertid konkludere med at sktl. § 14-90 verken er et nødvendig eller hensiktsmessig supplement til den ulovfestede omgåelsesnormen, og at tilfellene som omfattes av bestemmelsen heller burde vært vurdert ut fra ulovfestede omgåelsesnormen. Jeg mener også at det er behov for en debatt om hvorvidt man ønsker å ramme utnyttelse av generelle skatteposisjoner i den grad man i dag gjør i norsk skatterett.

7 Litteraturliste

Bøker

Banoun, Bettina. Omgåelse av skattereglene: En studie av Høyesterettspraksis. 2003.

Eckhoff, Torstein og Smith, Eivind. Forvaltningsrett. 8. utg. 2006.

Gjems-Onstad, Ole. Norsk bedriftsskatterett. 7. utg. 2008.

Lodin, S.O. m.fl. Inkomstskatt. 13 utg. 2011.

Pedersen, Jan. Skattetenkning, skatteunddragelse og skattesvig – Retsmisbrug i skatteretten. Revifora. Skatteorientering august 2000.

Pedersen, Jan. Skatteudnyttelse. Århus 1991.

Pedersen, Jan. Realitetsgrundsætningen i ti år. Tidsskrift for Skatter og Afgifter 2000/142.

Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett. 6 utg. 2009.

Artikler/ nettdokument

Folkvord, Benn. *Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?* I Skatterett 2007 s. 293 (Sisert fra Lovdata.no)

Folkvord, Benn. *I hvor stor grad bør norsk skatterett tilpasses utviklingen i Europa.* Rett og toleranse - Festskrift til Helge Johan Thue 2007 s. 77 (Sisert fra Lovdata.no)

Furuset, Eivind. *Tolkning av begrepet «beneficial owner» i skatteretten.* I Skatterett 02/2009 (Sisert fra Idunn.no)

Kildal, Tor S. *Skatterett: Fusjon og fisjon - lovfesting av skatteregler*. I *Skatterett* 1997 s. 37 (Sitert fra Lovdata.no)

Liland, Anders H. *Ulovfestet gjennomskjæring og tiltak mot skatteunndragelser - betydningen av skattyters motivasjon*. I *Skatterett* 2009 s. 113 (Sitert fra Lovdata.no)

Zimmer, Frederik. *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?* I *Skatterett* 2007 s. 2 (Sitert fra Lovdata.no)

Aarbakke, Magnus. *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*. I *Lov og Rett* 1970 s. 1 (Sitert fra Lovdata.no)

Aarbakke, Magnus. *Skatteunndragelse*. (2011-09-30). I *Store norske leksikon* (Sitert fra <http://snl.no/skatteunndragelse>)

Lover og forarbeider

1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning (dobbeltbeskatningsloven) av 28. juli 1949 nr. 15

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24

1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44

1997 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 45

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven/ sktl.) av 26. mars 1991 nr. 14

Skatteloven § 14-90 (referert til som sktl. § 14-90 eller bare § 14-90)

NOU 1989:14	Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform
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. 1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet. 18. januar 2010	
Prop.78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

Dommer

Rt 1925 s. 472 (Kallevig)
Rt 1976 s. 302 (Ragelas)
Rt 1978 s. 60 (Smestad)
Rt 1994 s. 912 (Hovda)
Rt 1997 s. 1580 (Zenith)
Rt 2002 s. 456 (Hydro Canada)
Rt 2006 s. 1199 (Nagell Erichsen)
Rt 2006 s. 1232 (Telenor)
Rt 2007 s. 209 (Hex)
Rt 2008 s. 1510 (Reitan)
Rt 2008 s. 1537 (ConocoPhillips)
Rt 2009 s. 105

Utv. 2008 s. 1644 (TOSLO-2008-24191)

Utv. 2009 s. 1329 (LB-2008-186462)

Utv. 2010 s. 1678 (TOSLO-2009-195121)

Øvrig

Lignings-ABC 2011 (Sisert fra skatteetaten.no)

BFU 62/07

Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90, Uttalelse 17. desember 2008

<http://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Sak/?p=49898>

