

FORHOLDET MELLOM
DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGEL
OG SKATTELOVEN § 14-90



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 587

Innleveringsfrist: 25.11.2011

Antall ord: 13.202

22.11.2011

Innholdsfortegnelse

Innledning	4
1 Tema og problemstilling	4
2 Avgrensing	5
3 Rettsgrunnlag	5
4 Terminologi	5
Del I: Den ulovfestede gjennomskjæringsregel	6
5 Innledning	6
6 Rettsgrunnlag	7
6.1 Utvikling	7
6.2 Utgangspunkt for fremstillingen	8
7 Innhold	9
7.1 Transaksjonskjeder	9
7.2 Grunnvilkåret	11
7.2.1 Innledning	11
7.2.2 Skattyters formål	11
7.2.3 Det hovedsakelige formål	16
7.3 Totalvurderingen	17
7.3.1 Innledning	17
7.3.2 Virkninger og formål	18
7.3.3 Omstendigheter for øvrig	19
7.4 Betydningen av villfarelse	21
7.5 Betydningen av ulemper	23
8 Kort om virkningene	25
Del II: Skatteoven § 14-90	26
9 Innledning	26
10 Rettsgrunnlag	27
10.1 Lovbestemmelsen	27
10.2 Lovendring: Skattefri omorganisering mv.	28
10.3 Rettspraksis	28
11 Innhold	28
11.1 Transaksjonskjeder	28
11.2 Krav til skattyter	29
11.3 Generelle skatteposisjoner	30
11.4 Omorganisering eller endrede eierforhold	31
11.5 Skattyters motivasjon	32
12 Kort om virkningene	34

Del III: Forholdet mellom de to reglene	35
13 Innledning	35
14 Innhold	36
14.1 Vurderingstemaet	36
14.1.1 Skattyters formål / motivasjon	36
14.1.2 Sannsynlighetsmomentet	38
14.2 Illojalitetsvurderingen	39
15 Virkninger	40
16 Behovet for en lovfestet gjennomskjæringsregel	43
Litteraturliste	45
Register: Lover og forarbeider	46
Register: Rettsavgjørelser	47

Innledning

1 Tema og problemstilling

Skatteretten er et rettsområde hvor utnyttelse av regelverket har fått stor oppmerksomhet. Med tanke på de økonomiske besparelsene som kan oppnås, er ikke dette uventet. Skatteplanlegging er i utgangspunktet legitimt, og den privatrettslige formen som er valgt, skal som hovedregel legges til grunn for beskatningen. Likevel må det være en grense for hvilke konstruksjoner som kan aksepteres i forsøk på å oppnå redusert beskatning. Trår man over grensen, vil de skattemessige virkningene av transaksjonen bli tilsidesatt av ligningsmyndighetene. Dette omtales ofte som gjennomskjæring.

Temaet for oppgaven vil være gjennomskjæring av selskapers skattemotiverte transaksjoner. Oppgaven består av tre deler.

I første del vil jeg redegjøre for den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Dette er en regel som er utviklet i rettspraksis, og redegjørelsen vil derfor bygge på tidligere høyesterettsdommer. Problemstillingen i første del vil være å utlede innholdet i den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

I andre del vil jeg ta for meg lov 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 14-90. Dette er en lovfestet regel om gjennomskjæring. Denne bestemmelsen har også utviklet seg over tid, og jeg vil derfor kort redegjøre for utviklingen, før jeg tar for meg innholdet i bestemmelsen. Det er vedtatt en ny lovendring om skattefrie omorganisering som får virkning fra og med inntektsåret 2012, jfr. lov 10. juni 2011 nr. 16. Redegjørelsen vil også omfatte denne lovendringen. Problemstillingen i andre del vil være å utlede innholdet i bestemmelsen, både før og etter lovendringen.

I tredje del vil jeg drøfte forholdet mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregel og skatteloven § 14-90. Jeg vil i hovedsak ta for meg de ulike vilkårene og virkningene. Jeg vil også drøfte hvorvidt det er nødvendig å ha en lovbestemt gjennomskjæringsregel i tillegg til den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

2 Avgrensing

Gjennomskjæring kan oppfattes som en fellesbetegnelse på sanksjoner i tilfeller der skattebesparelsen står i fokus. Det er imidlertid enkelte områder som juridisk sett bør falle utenfor denne betegnelsen. De samme områdene vil derfor også falle utenfor denne fremstillingen.

Ved skatteunndragelse har skattyter oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som medfører at ligningen baserer seg på feil faktum. Disse tilfellene bør heller ses på som kontroll- og sanksjonsmessige problemstillinger.¹

Ved pro forma står man ovenfor en gitt privatrettslig form som ikke gjenspeiler virkeligheten. Dette reiser først og fremst bevissspørsmål, men det er sikker rett at det er det reelle forholdet mellom partene som skal legges til grunn ved beskatningen.

Anvendelsesområdet til den ulovfestede gjennomskjæringsregel favner vidt. I tredje del av oppgaven vil derfor drøftelsen begrenses til å kun omhandle selskapers generelle skatteposisjoner i likhet med skatteloven § 14-90. Denne begrensningen gjelder ikke for første del av oppgaven.

Forholdet mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregel og legalitetsprinsippet faller utenfor denne fremstillingen.

3 Rettsgrunnlag

Rettsgrunnlaget for oppgaven vil være ulovfestet rett og skatteloven. Juridisk teori og lovforarbeider vil imidlertid bli brukt som rettskilder for å belyse de ulike temaene.

4 Terminologi

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er også kjent som omgåelsesnormen. For at fremstillingen skal oppfattes ryddig, finner jeg det imidlertid hensiktsmessig å konsekvent bruke ett av begrepene. I likhet med Høyesterett, vil oppgaven omtale regelen som den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

1 Zimmer 2009 (a) s. 60

Del I: Den ulovfestede gjennomskjæringsregel

5 Innledning

Høyesterett har uttalt at «det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skattytere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål»². Lovens formål er som oftest klart, men lovgivers oppgave med å ivareta formålet gjennom lovbestemmelsene er ikke alltid like enkel. Lovgiver kan som regel ikke forutse alle tenkelige forhold under utarbeidelsen av loven. Det kan tenkes tilfeller der disposisjonen er gjennomført på en slik måte at den ikke er i strid med lovens ordlyd, men at den likevel strider mot lovens formål. I slike tilfeller er det ofte brukt formålstolking for å komme til et resultat som ivaretar lovens formål. Høyesterett henviste ovenfor til formålet med skattelovgivningen, og det er derfor naturlig å nevne et eksempel der formålstolking er brukt i praksis.

Rt. 1925 s. 472 (Kallevig) dreide seg om skattesalg av aksjer i blant annet selskapet Det utenlandske Skovindustrielskap. Kallevig eide opprinnelig en aksjepost i selskapet. Han kjøpte deretter 25 aksjer i selskapet gjennom en megler 4. november 1920. Fire dager senere solgte han like mange aksjer gjennom samme megler til samme pris, og oppgjøret for begge transaksjonene skjedde 13. november. Aksjene som ble solgt var imidlertid ikke de samme som nylig hadde blitt kjøpt. De solgte aksjene tilhørte hans eldre aksjepost som hadde tapt seg i verdi. Ligningsmyndighetene avviste kravet om fradragsrett på tapet. Høyesterett stadfestet ligningen på bakgrunn av at det ikke hadde skjedd en reell avhendelse (realisasjon) av aksjene. Høyesterett uttalte at «[d]er vil i virkeligheten alene være foregått et slags bytte»³, og bestemmelsen om fradragsrett kunne derfor ikke komme til anvendelse.

Formålstolking er imidlertid ikke alltid tilstrekkelig, og det er sikker rett at det eksisterer en ulovfestet gjennomskjæringsregel.

2 Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 46

3 Rt. 1925 s. 472 (Kallevig) s. 473

6 Rettsgrunnlag

6.1 Utvikling

Rettsgrunnlaget for den ulovfestede gjennomskjæringsregel er i utgangspunktet en lang rekke høyesterettsdommer. Allerede på 1920-tallet omklassifiserte Høyesterett tilfeller av aksjesalg som salg av innmat eller likvidasjon av selskapet.⁴ I samme periode ble også avhendelse av aksjer sett på som et slags bytte i Rt. 1925 s. 472 (Kallevig), ettersom skattyters situasjon var akkurat den samme både før og etter transaksjonen. Dommen ble brukt som eksempel på formålstolking ovenfor, men det kan også hevdes at den er et resultat av gjennomskjæringsbetraktninger. Selv om lovtolking og ulovfestet gjennomskjæring bygger på ulike vurderingstemaer, har de likevel noen fellestrekk slik det ble uttalt i Rt. 2002 s. 798 (CBK) på s. 803. Utviklingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel slik den er i dag, begynte for alvor på 1960-tallet.⁵

Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg) og Rt. 1963 s. 478 (Siraco) handlet om fusjoner der det overdragende selskapet hadde underskudd. Underskuddsselskapet hadde ingen eiendeler og drev heller ingen virksomhet. Spørsmålet for Høyesterett var om underskuddet kunne komme til fradrag i det overtakende selskapets overskudd. I begge sakene kom Høyesterett til at fusjonen ikke tilførte det overtakende selskapet noe av betydning for driften eller virksomheten. Det var derfor ikke grunnlag for å kreve inntektsfradrag for det overdragende selskapets eldre gjeld.

Gjennomskjæring ble også et tema i den juridiske teorien, og Kvisli kom med en formulering i 1962 som senere er gjengitt i både rettpraksis og juridisk teori:

«Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.»⁶

I den senere tiden har det vært avsagt flere høyesterettsdommer på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) uttalte Høyesterett i

4 Rt. 1921 s. 331 (Stilloff), Rt. 1921 s. 462 (Skovveien), Rt. 1924 s. 435 (Heidenrichs dødsbo), Rt. 1927 s. 1064 (Hannevig) og Rt. 1927 s. 1078 (Nielsen-Vigeland)

5 Rt. 2001 s. 1265 (Agip) s. 1281 og Zimmer 2009 (a) s. 75

6 Kvisli 1962 s. 109

avsnitt 47 at «[d]en ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori». Den juridiske teori har trolig bidratt med analyser og strukturering av rettsmaterialet, men høyesterettsdommene må likevel anses å være de sentrale rettskildene.

6.2 Utgangspunkt for fremstillingen

I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) hadde Telenor-konsernet gjennomgått en omorganisering for å kunne rendyrke sine ulike kjernevirksomhetsområder. Telenor ASA ble stiftet som morselskap, og aksjene i det tidligere morselskapet Telenor AS ble brukt som tingsinnskudd, med Stortingets og Næringsdepartementets samtykke. Telenor AS endret samtidig navn til Telenor Communication AS (heretter TC) for å unngå navneforveksling. TC hadde i forkant av dette kjøpt aksjer i Sonofon Holding AS. De ønsket i utgangspunktet å kjøpe alle aksjene, men på grunn av uenighet om pris med to av aksjeeierne, endte de opp med kun 53,5 % av aksjene. Samtidig måtte de tre inn i en aksjonæravtale. Denne krevde blant annet at aksjene måtte eies av en konsernspiss, eller av et datterselskap uten andre eiendeler enn Sonofon-aksjene eller eiendeler med tilknytning til disse. På bakgrunn av dette ble Sonofon-aksjene overdratt fra TC til det nystiftede søsterselskapet Dansk Mobil Holding AS. På grunn av et kraftig verdifall i markedet oppsto det et realisasjonstap knyttet til overdragelsen på rundt 8,6 milliarder kroner.

Spørsmålet for Høyesterett var om inntektsfradrag på dette tapet kunne nektes på bakgrunn av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Høyesterett kom til at vilkårene for gjennomskjæring ikke var til stede.

Høyesterett formulerte den ulovfestede gjennomskjæringsregel slik i avsnitt 47:

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel ... består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt... Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen...»

Høyesterett legger altså opp til en todelt vurdering med et grunnvilkår og en totalvurdering. Formuleringen, herunder todelingen, legger grunnlaget for den videre fremstillingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Formuleringen reiser mange problemstillinger, som vil bli drøftet i lys av tidligere og etterfølgende rettspraksis.

7 Innhold

7.1 Transaksjonskjeder

Formuleringen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel retter seg mot en disposisjon. Ofte vil det imidlertid være slik at det er gjennomført flere disposisjoner som ledd i skatteplanleggingen. Dette omtales gjerne som transaksjonskjeder. Spørsmålet blir i disse tilfellene om det enkelte transaksjonsleddet (den enkelte disposisjonen) skal vurderes isolert sett, eller om hele transaksjonskjeden må vurderes samlet. Dersom de vurderes samlet kan det oppstå spørsmål om hvilke av transaksjonsleddene som skal være med i vurderingen. Spørsmålet vil kunne få betydning både for grunnvilkåret og totalvurderingen.

I Rt. 1976 s. 302 (Ragelas) solgte aksjeeierne i A/S Ragelas alle sine aksjer til datterselskapet Skips A/S Pegasus (heretter Pegasus) mot vederlag i fordringer. Aksjeeierne i Pegasus var i hovedsak de samme som i Ragelas. En drøy måned senere ble Ragelas likvidert, og selskapsformuen ble overført til Pegasus. Aksjeeierne mente at aksjesalget og likvidasjonsutbyttet var skattefritt etter daværende regler. Høyesterett uttalte følgende på s. 305:

«Det er på det rene at salget av aksjene og likvidasjonen av A/S Ragelas skjedde etter en samlet, på forhånd fastsatt plan, som også gikk ut på at likvidasjonen skulle skje i 1970. Planen hadde sitt grunnlag i at den samme personkrets fortsatt ville ha kontrollen over aksjene når transaksjonen var gjennomført. Og transaksjonen var utelukkende skattemessig begrunnet. Verken Pegasus som sådant eller familien Astrup hadde i og for seg noen forretningsmessig eller personlig interesse i at A/S Ragelas' aksjeportefølje ble overflyttet til Pegasus.»

Høyesterett la altså til grunn at disposisjonene måtte vurderes samlet, fordi de begge var del i en større plan. Dette synspunktet er senere fulgt opp i blant annet Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) i avsnitt 49:

Del I: Den ulovfestede gjennomskjæringsregel

«Dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet.»

At disposisjonene må utgjøre en naturlig helhet innebærer at ikke alle disposisjoner i en transaksjonskjede må tas med, selv om de er del i en større plan. I Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) solgte to aksjeselskaper aksjer til et heleid datterselskap, som kort tid senere ble fusjonert med et annet selskap. Disposisjonene var planlagt på forhånd, men Høyesterett tok likevel utgangspunkt i kun ett av transaksjonsleddene. Høyesterett kom til at salget til datterselskapet var det transaksjonsleddet som måtte vurderes opp mot den ulovfestede gjennomskjæringsregel. De uttalte i den forbindelse at det ikke var tvilsomt at bruken av datterselskapet som mellomstasjon var skattebetinget, og at det «ikke [har] vært hevdet at det forelå andre – forretningsmessige – motiver bak salget»⁷.

Begrepet *naturlig helhet* har senere blitt fulgt opp i Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips). Saken gjaldt tilordning av en fordring, herunder renteinntekten på denne, innad i et konsern. Spørsmålet var om fordringen skulle tilordnes et selskap som drev virksomhet på sokkelen med høye skattesatser, eller et annet selskap med vanlig selskapskatt. ConocoPhillips anførte at også disposisjonene som ble foretatt før ervervet av fordringen måtte tas med i vurderingen, da undersøkelser hadde vist at andre finansieringsformer ville medføre ugunstige skattebetingelser i Storbritannia. Høyesterett la til grunn at den naturlige helheten i dette tilfellet kun var finansieringsmåten og hvem som skulle være kreditor, ettersom disse disposisjonene fremsto som selvstendige og uavhengige av avgjørelsen om ervervet av fordringen. Bakgrunnen for ervervet ble derfor ikke tatt med i vurderingen.

Høyesterett har ikke gitt noen klare uttalelser om hva som ligger i begrepet *naturlig helhet*. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Det er ikke angitt noen begrensning i forhold til hvor langt tilbake man kan se på transaksjonskjeden, men det må kunne antas at det må være en viss nærhet i tid for å kunne snakke om en naturlig helhet. Selv om en rekke med disposisjoner anses som en transaksjonskjede etter skattyters syn, kan ikke dette uten videre legges til grunn. Høyesteretts praksis har tilsynelatende lagt til grunn at vurderingen av hvilke

⁷ Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) avsnitt 49

transaksjoner som utgjør en transaksjonskjede må vurderes objektivt, jfr. Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhilips).

I den følgende fremstillingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel vil begrepet *disposisjon* eller *transaksjon* henviser til disposisjonen eller transaksjonskjeden, avhengig av hva som er gjenstand for vurderingen. Dette for å unngå en konstant henvisning til både entalls- og flertallsformen av ordene.

7.2 Grunnvilkåret

7.2.1 Innledning

Formuleringen av grunnvilkåret i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) retter seg mot formålet med disposisjonen. En naturlig språklig forståelse av begrepet *formål* innebærer den virkning man ønsker å oppnå ved en handling. På bakgrunn av dette er det nærliggende å forstå formålet med en disposisjon som et subjektivt forhold. Høyesterett presiserer imidlertid i avsnitt 50 at det avgjørende må være «hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på». Dersom det avgjørende hadde vært hva skattyter faktisk har lagt vekt på, ville dette kun ha vært en subjektiv vurdering. Det skyldes naturlig nok at det kun er skattyter alene som har grunnlag for å si hva som faktisk var formålet. Uttrykket *må antas* trekker imidlertid i retning av en objektiv vurdering, og det samme gjør Høyesteretts uttalelse i avsnitt 51 om at skattyters begrunnelse ikke «uten videre skal legges til grunn».

7.2.2 Skattyters formål

I Rt. 1963 s. 478 (Siraco) uttalte Høyesterett at vurderingen av om fusjonen ble gjennomført helt eller delvis av skattemessige hensyn måtte «bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold»⁸. De foreliggende forhold kan være både formål og virkninger, men det fremstår som klart at det skal foretas en objektiv vurdering. Eventuelle subjektive anførsler fra skattyter blir i tilfelle kun momenter i den objektive vurderingen.

Begrepet *grunnvilkår* ble innført av flertallet (dissens 3-2) i Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada). Et datterselskap i Canada ble solgt fra Norsk Hydro ASA til Norsk Hydro ASAs datterselskap i Danmark. Spørsmålet for Høyesterett var om Norsk Hydro ASA

⁸ Rt. 1963 s. 478 (Siraco) s. 482

var berettiget til inntektsfradrag på grunn av tapet som oppstod knyttet til overdragelsen. Flertallet uttalte at vurderingen av formålet måtte foretas ut fra «en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger», og at skattebesparelsen måtte «fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor».⁹ Flertallet kom til at formålene ved aksjesalget først og fremst måtte være å spare norsk og dansk skatt. Den norske skattebesparelsen var kjent ved overdragelsen, mens den danske skattebesparelsen var avhengig av fremtidig overskudd og underskudd i henholdsvis Hydro Danmark og Hydro Canada. Flertallet konkluderte langt på vei på s. 466 at skattebesparelsen i Norge «neppe kan ha spilt noen større rolle enn den samlede virkning av ønsket om å oppnå dansk skattemessig konsolidering og de handelspolitiske argumentene». De fant imidlertid ingen grunn til å ta et definitivt standpunkt til grunnvilkåret, da øvrige vilkår for gjennomskjæring ikke var til stede.

Høyesterett bruker i Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) en formulering som ligger nært opp til den som ble brukt i Rt. 1963 s. 478 (Siraco) om vurderingen av de foreliggende opplysninger / forhold, men begrepet *objektiv* er trukket ut av formuleringen. En *samlet vurdering* trekker likevel i retning av en objektiv vurdering. Utelatelsen kan imidlertid åpne for en større vektlegging av skattyters anførte formål, i forhold til hva som kan utledes av Rt. 1963 s. 478 (Siraco).

Det at skattyters anførte formål kan vektlegges i den objektive vurderingen, finner jeg støtte for hos Banoun, som i 2003 skrev følgende i sin sammenfatning av innholdet i den ulovfestede gjennomskjæringsregel: «Selv om det ikke er nødvendig å granske skattyters subjektive forhold, kan bevismomenter for skattyters subjektive skatteformål likevel være relevant.»¹⁰ Skattyters anførte formål kan med andre ord fungere som et moment i den objektive vurderingen.

I Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) henviste Høyesterett til Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) og den todelte vurderingen med grunnvilkår og totalvurdering. De kom til at transaksjonen som ble foretatt via datterselskapet var klart skattemotivert, og at grunnvilkåret dermed var oppfylt. De gikk derfor ikke noe nærmere inn på denne vurderingen, ettersom det ikke var anført andre formål ved transaksjonen via datterselskapet.

⁹ Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) s. 465

¹⁰ Banoun 2003 s. 311

Før grunnvilkåret ble uttrykt i Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada), var ikke vurderingen like todelt. I Rt. 1999 s. 946 (ABB) kom Høyesterett til at et morselskaps salg av 99,93 % av aksjene i et datterselskap måtte anses som oppløsning av selskapet i skatterettslig forstand. Datterselskapet hadde på det tidspunktet ingen inntektsgivende virksomhet, men omløpsmidler på 546 millioner kroner og skatteposisjoner på til sammen 409 millioner kroner. Høyesterett uttalte at et skattemessig motiv i seg selv ikke var tilstrekkelig for gjennomskjæring, men at dersom de skattemessige virkningene fremsto som hovedsaken, kunne det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen måtte etter Høyesteretts oppfatning bero på en «totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen...»¹¹.

Selv om Høyesterett i Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) og Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) uttrykkelig brukte grunnvilkår og totalvurdering, gikk de i Rt. 2006 s. 1062 (A) tilbake til å bruke formuleringene fra Rt. 1999 s. 946 (ABB) som ikke fremstår like todelt. Saken gjaldt salg av en sameieandel, der andelen i følge flertallet (dissens 3-2) ble overført til skattyters barn før salget. Overføringen medførte som utgangspunkt at skattyter slapp gevinstbeskatning. Spørsmålet for Høyesterett var om gevinsten ved salget skulle skattlegges hos barna eller skattyter, på bakgrunn av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Høyesterett tok utgangspunkt i virkningene av disposisjonen, men så likevel på det anførte subjektive formålet. Det ble tidlig fastslått at disposisjonen var skattemotivert, men Høyesterett gikk nærmere inn på skattyters anførsel. Skattyter anså det som viktig å overføre andelen til barna for å unngå et eventuelt misligholdsansvar. Høyesterett kom imidlertid til at risikoen for ansvar var høyst teoretisk, og at det var lite trolig at det var viktig å overføre dette ansvaret til barna.

Kort tid etter kom avgjørelsen i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor), der Høyesterett i avsnitt 50 uttalte at det avgjørende måtte være «hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på».

Gjems-Onstad er kritisk til dommen på dette punktet.¹² Han mener det er problematisk at Høyesterett foretar det han mener er en kursendring uten å kommentere Rt. 1963 s. 478 (Siraco). Han ser det likevel som klart at Høyesterett ønsker å fravike eldre rettspraksis i dette tilfellet, men uttaler at «man vet ikke hvor langt Høyesterett har

11 Rt. 1999 s. 946 (ABB) s. 955

12 Gjems-Onstad 2008 s. 1088-1089

ment å bevege seg fra en omgåelsesstandard basert på en objektiv vurdering og over på mer vektlegging av skattyters subjektive hensikt»¹³.

Jeg ser det ikke slik at Høyesterett beveger seg bort fra tidligere rettspraksis i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor). De bekrefter imidlertid etter min oppfatning at skattyters anførte formål får betydning, slik man også kan utlede av Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) og Rt. 2006 s. 1062 (A). Jeg kan si meg enig i at Høyesteretts uttalelse isolert sett kan forstås slik at det må legges til grunn en subjektiv vurdering. Jeg mener imidlertid at denne forståelsen ikke kan legges til grunn når man leser Høyesteretts øvrige uttalelser. Høyesterett uttaler at skattyters begrunnelse ikke skal legges til grunn uten videre, og at den viktigste motivasjonsfaktoren må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de foreliggende opplysninger i saken. Jeg anser det for øvrig klart at skattyters anførte formål kan få betydning. Det som imidlertid medfører noe usikkerhet er hvor mye de anførte formålene har å si. Utgangspunktet må etter min oppfatning uansett være en objektiv vurdering, i det Høyesterett uttaler:

«Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktoren for ham.»¹⁴

Selv om utgangspunktet er en objektiv vurdering, vil skattyters anførte formål kunne få avgjørende betydning dersom skattyter kan bevise at andre subjektive forhold også har vært viktige motivasjonsfaktorer. Dette sammenfaller delvis med hva som ble sitert fra Banoun ovenfor, i den grad at Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) går lenger i å tillegge skattyters anførte formål betydning i vurderingen.

Zimmer er noe kritisk til Høyesteretts vektlegging av subjektive forhold, når disse er knyttet til skattyter på en slik måte at de kan kontrolleres av vedkommende. Han mener at forståelsen gjør regelen sårbar, og uttaler at «[s]kattytere vil ha et incitament til å tilrettelegge dokumentasjonen for transaksjonen(e) slik at de ikke-skattemessige motivene dominerer og de skattemessige skyves i bakgrunnen»¹⁵. Jeg er delvis enig i

13 Gjems-Onstad 2008 s. 1089

14 Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 51

15 Zimmer 2009 (a) s. 65

kritikken, i den grad at Høyesterett burde gått nærmere inn på notatet som omhandlet de skattemessige konsekvensene av overdragelsen av Sonofon-aksjene. For min egen del er det tidsaspektet som er avgjørende for at jeg mener notatet burde vært vurdert nærmere, ettersom notatet ble skrevet kun tre dager før overdragelsen av aksjene. Jeg har samtidig den forståelsen av Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) at det må foretas en samlet vurdering av de foreliggende opplysninger der virkningene av transaksjonen er et sentralt moment. Virkningene taler for seg selv, og er således ikke mulig å påvirke ved tilrettelegging av dokumentasjon. Tilrettelegging av dokumentasjon vil i tillegg være risikofylt, dersom de anførte forretningsmessige formålene ikke er reelle. Er de anførte forretningsmessige formålene reelle, er det etter min oppfatning ikke lenger snakk om tilrettelegging. Dette taler i så fall mot gjennomskjæring. På bakgrunn av dette er jeg av den oppfatning at det vil være vanskelig for skattyter å omgå den ulovfestede gjennomskjæringsregel ved hjelp av tilrettelagt dokumentasjon.

I Rt. 2007 s. 209 (Hex) bekrefter Høyesterett etter min oppfatning at skattyters anførte formål får betydning, men at det må foretas en objektiv vurdering. Saken dreide seg om bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel ved fastsettelsen av personinntekt for hovedaksjonærene i to krysseide selskaper. Høyesterett fulgte opp formuleringen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel fra Rt. 2006 s. 1232 (Telenor). Under behandlingen av grunnvilkåret uttalte Høyesterett i avsnitt 41 at det ved vurderingen av formålet måtte «tas utgangspunkt i de samlede virkninger av disposisjonen». Det fastholdes også at det avgjørende er «hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på»¹⁶. Det subjektive forholdet begrunnes av Høyesterett med at formålet med den ulovfestede gjennomskjæringsregel er å forhindre omgåelse av skattereglene. Man kan vanskelig utlede noe konkret av denne formuleringen i forhold til vektleggingen av skattyters anførsler. Høyesterett følger imidlertid i avsnitt 43 opp formuleringene fra Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) om at den subjektive begrunnelsen ikke kan legges til grunn uten videre fordi det må foretas en samlet vurdering av opplysningene som foreligger.

Høyesterett uttaler altså at det er to avgjørende momenter. Jeg mener imidlertid at dette må forstås slik at det må foretas en objektiv vurdering, der skattyters subjektive anførsler kan få avgjørende betydning. Utgangspunktet er etter min oppfatning en samlet vurdering av de foreliggende opplysninger, der virkningene er et sentralt

¹⁶ Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 42, sml. Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 50

moment. Dersom det kan føres bevis for at skattebesparelsen ikke har vært den største motivasjonsfaktoren, vil skattyters anførte formål kunne bli avgjørende. En naturlig følge av dette vil være at jo høyere skattebesparelsen er, jo strengere krav stilles det til bevisførselen for det subjektive formålet.

7.2.3 Det hovedsakelige formål

Ved vurderingen av det hovedsakelige formålet med disposisjonen, vil det oppstå spørsmål om hva som ligger i begrepet *hovedsakelig*. Høyesterett har utdypet dette med at skattebesparelsen må fremstå som «den klart viktigste motivasjonsfaktor»¹⁷. Med andre ord kan skattebesparelsen være en del av motivasjonen, uten at dette nødvendigvis medfører at grunnvilkåret er oppfylt. Zimmer antyder at «skatteformålet må ha veid tyngre enn andre formål til sammen»¹⁸. Et tilsvarende synspunkt kan også utledes av Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada). Flertallet konkluderte langt på vei på s. 466 at skattebesparelsen neppe kunne ha spilt «noen større rolle enn den samlede virkning av ønsket om å oppnå dansk skattemessig konsolidering og de handelspolitiske argumentene». Denne uttalelsen taler for at skattebesparelsen er det hovedsakelige formål dersom det veier mer enn alle andre formål til sammen.

Uttalelsen kan imidlertid etter min oppfatning ikke anses som et alminnelig prinsipp, ettersom dommen ble avsagt med dissens i tillegg til at den konkrete uttalelsen ikke utgjorde en del av begrunnelsen. Det er heller ikke senere blitt uttalt noe konkret av Høyesterett om vektingen av skatteformål mot andre formål.

Jeg er av den oppfatning at overvekten som nevnt ovenfor kun er et minimumskrav. Begrepet *hovedsakelig formål* harmonerer med uttalelsene ovenfor, men begrepet er samtidig presisert av Høyesterett. Når det uttrykkes at den *klart viktigste* motivasjonsfaktor må ha vært skattebesparelsen, tolker jeg dette slik at det kreves noe mer enn bare den overvekten som er nevnt ovenfor.

Dersom formålene ved en disposisjon kunne vært angitt i prosent etter økonomisk verdi, kan man tenke seg et tilfelle der det foreligger kun to formål med disposisjonen. Det ene formålet er forretningsmessig og kan angis som 49 %, mens det andre formålet selvfølgelig er skattebesparelsen som i dette tilfellet vil utgjøre 51 %. Skulle man fulgt

17 Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 49

18 Zimmer 2009 (a) s. 65

synspunktene til flertallet i Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) og Zimmer, betyr dette at skattebesparelsen i dette tilfellet veier tyngre enn andre formål til sammen. Det er etter min oppfatning utenkelig at overvekten i dette tilfellet ville vært tilstrekkelig for at grunnvilkåret var oppfylt.

På bakgrunn av dette mener jeg at overvekten av skatteformål kun må anses som et minimumskrav, og at det kreves mer før grunnvilkåret kan være oppfylt.

7.3 Totalvurderingen

7.3.1 Innledning

Oppfyllelse av grunnvilkåret er etter formuleringen i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) nødvendig, men ikke tilstrekkelig for å kunne foreta gjennomskjæring. Det kreves i tillegg en totalvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål og omstendighetene for øvrig. Gjennomskjæring kan kun foretas dersom det etter totalvurderingen vil fremstå som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn.

Det er sjeldent Høyesterett har drøftet hva som er skattereglenes formål i denne forbindelse. I et obiter dictum i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 57 uttalte imidlertid Høyesterett at det må tas «utgangspunkt i formålet med den aktuelle skatteregel». Det er med andre ord ikke det overordnede formålet med skattereglene som er avgjørende, men begrunnelsen bak den enkelte bestemmelse.

Tidligere rettspraksis anførte illojalitet som et likestilt alternativ til formålsstrid. I Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) avsnitt 47 ble det uttalt at disposisjonen måtte fremstå som «illojal eller stridende mot skattereglenes formål». Etter denne dommen har illojalitetskravet falt ut av formuleringen. Høyesterett bruker imidlertid begrepet *illojalt* i enkelte tilfeller der det er spørsmål om disposisjonen strider mot skattereglenes formål. Flere dommer peker i retning av at de to alternativene er likestilte og ensbetydende, og etter min oppfatning er det tilstrekkelig grunnlag i rettspraksis for å si at en disposisjon er illojal dersom den strider mot skattereglenes formål.¹⁹ Den praktiske betydningen av at begrepet *illojal* er tatt ut av formuleringen er derfor liten.

¹⁹ Rt. 1999 s. 946 (ABB) s. 955 og Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) s. 466

Vurderingen av om en disposisjon strider mot skattereglenes formål, skal foretas objektivt uten hensyn til partenes subjektive forhold. Dette er fastslått i flere dommer.²⁰

7.3.2 Virkninger og formål

Selv om disposisjonens virkninger utgjør en del av vurderingen av grunnvilkåret, er disse også gjenstand for totalvurderingen. Det er de forretningsmessige og andre ikke-skattemessige virkningene som er i fokus i denne vurderingen. Disse virkningene er ofte omtalt som disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Det stilles ingen krav til at disse virkningene må være like store som eller større enn de skattemessige virkningene. Høyesterett har lagt til grunn at virkningene får betydning så lenge de overstiger et visst minimum, men grensedragningen er imidlertid ikke klar.²¹

Skillet mellom skattemessige og ikke-skattemessige virkninger er som oftest klart, men spørsmålet ble satt på spissen i Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada). Et av spørsmålene var om danske skattefordeler skulle anses som skattemessige eller forretningsmessige virkninger. Flertallet kom til at den danske skattebesparelsen måtte anses som en forretningsmessig virkning. Mindretallet hevdet at en slik løsning ville medføre at muligheten for skattefradrag i Norge ville øke jo større den utenlandske skattebesparelsen var. Mindretallet mente at den danske skattebesparelsen ikke kunne likestilles med forretningsmessige virkninger, og at den ikke ville ha noen betydning.

Jeg er enig med flertallet, ettersom skattebesparelsen i Danmark var helt lovlig etter danske skatteregler. Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er utviklet for å hindre omgåelse av norske skatteregler. På bakgrunn av dette mener jeg det vil være feil å anse utenlandsk skattebesparelse som noe annet enn forretningsmessige virkninger.

I likhet med disposisjonens virkninger, skal også skattyters formål tas med i totalvurderingen. Ved vurderingen av grunnvilkåret trakk forretningsmessige og andre ikke-skattemessige formål i retning av at gjennomskjæring ikke kunne finne sted. Det samme gjelder også i forhold til totalvurderingen.

20 Rt. 1999 s. 946 (ABB) s. 955 og Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) avsnitt 47

21 Rt. 1999 s. 946 (ABB) og Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)

7.3.3 Omstendigheter for øvrig

I tillegg til å vurdere disposisjonens virkninger og skattyters formål, må man også se på andre omstendigheter rundt disposisjonen. Dette kan i utgangspunktet være hva som helst, men noen typiske omstendigheter har vært gjenstand for vurdering ved flere anledninger.

Et sentralt moment er hvor forretningsmessig naturlig disposisjonen er. I de tilfeller hvor skattyter kan oppnå det ønskede forretningsmessige resultatet på flere måter, har Høyesterett uttalt at det må være opp til skattyter selv å velge fremgangsmåte innenfor visse rammer:

«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.»²²

Dette utgangspunktet stemmer godt overens med hva som kan anses typisk for omgåelsessakene. Det er som oftest ikke de vanlige disposisjonene som blir gjenstand for gjennomskjæring, men de kreative løsningene som ofte kan oppfattes som tungvinte eller kanskje også unødvendige. Et eksempel på dette kan være bruken av datterselskap som mellomledd i Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime).

Gjems-Onstad har oppsummert gjeldende rett på dette området med en henvisning til Utv. 1997 s. 1159 som for øvrig ikke er påanket.²³ Lagmannsretten uttalte følgende:

«Lagmannsretten kan ikke se at en skattyter må være forpliktet til å velge en fremgangsmåte som utelukker muligheten for skattemessige virkninger i hans favør, så lenge ikke andre fremgangsmåter må fremstå som unaturlige, unødig tungvinte eller lite hensiktsmessige.»

Jensen, som var advokat for ConocoPhillips, har også sluttet seg til dette synet i sine refleksjoner etter Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips).²⁴

22 Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) avsnitt 62

23 Gjems-Onstad 2008 s. 1108

24 Jensen 2009 s. 91

Et annet sentralt moment i vurderingen av de øvrige omstendighetene er betydningen av de alternative fremgangsmåtene. Det kan tenkes at skattyter kunne ha gått frem på en annen måte, der disposisjonen ikke ville blitt gjenstand for gjennomskjæring. Utgangspunktet er at skattyter skal bedømmes etter de transaksjoner som faktisk er foretatt. Likevel kan det fremstå som urimelig at skattyters disposisjon blir gjenstand for gjennomskjæring, dersom han kunne oppnådd samme resultat og skattebesparelse på en annen lovlig måte. I denne forbindelse kan det anføres at det trolig ikke ville stride mot skatteregelens formål, dersom lovgiver har åpnet for at skattebesparelsen kan oppnås ved en annen fremgangsmåte.

I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) ble franchiserettigheter overført fra et familieaksjeselskap til majoritetsaksjeeierens barn på en slik måte at arveavgift ble unngått. Rettighetene ble først overført til et nystiftet aksjeselskap. Deretter ble 98 % av aksjene i det nystiftede selskapet overdratt til barna mot et vederlag som barna på forhånd hadde fått som kontantbeløp av majoritetsaksjeeieren i familieaksjeselskapet. Alle transaksjonene var planlagt på forhånd og skjedde i løpet av en periode på 3 dager. Flertallet (dissens 4-1) uttalte ved totalvurderingen i avsnitt 61 at de «kunne antakelig ha kommet i samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon».

Etter min oppfatning ser det ut som Høyesterett her legger vekt på at det samme forretningsmessige og skattemessige resultatet kunne vært oppnådd ved en annen fremgangsmåte. Et slikt syn vil i så fall tale mot gjennomskjæring.

Et tredje moment i vurderingen av de øvrige omstendigheter er om skattyter egentlig har fått noen fordel som er i strid med skatteregelens formål. I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) la flertallet til grunn at disposisjonen tok sikte på å nyte godt av verdsettelsesreglene for ikke-børsnoterte aksjer. I vurderingen om disposisjonen var i strid med arveavgiftsreglenes formål tok Høyesterett utgangspunkt i en lovbestemmelse som på tidspunktet for transaksjonen ikke var kjent. Før lovbestemmelsen kom, var det imidlertid en ulovfestet praksis for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer. Formålet med lovbestemmelsen og den tidligere ulovfestede praksis var å lette gjennomføringen av generasjonsskifter i små og mellomstore bedrifter. Etter flertallets syn var disposisjonen i tråd med dette formålet. På bakgrunn av dette kan man legge til grunn at så lenge man kun har oppnådd det skatteregelens formål tilsier, vil det ikke være

grunnlag for gjennomskjæring. Dette er det naturlige motstykket til vilkåret om at disposisjonen må stride mot skattereglenes formål før det kan foretas gjennomskjæring.

Et siste moment i vurderingen av de øvrige omstendigheter er de tilfellene der skattyter har tilpasset seg detaljerte og firkantede regler. I slike tilfeller må lovgiver antas å ha satt klare grenser, og dersom skattyter legger seg opp til grensen uten å krysse den, kan dette normalt ikke rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Dette synet har blant annet kommet til uttrykk i Rt. 1998 s. 1779 (INA) der Høyesterett uttalte følgende på s. 1785:

«Når skatteloven ... 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. Dette kan imidlertid ikke rettes på ved gjennomskjæring...»

Et lignende syn kom også til uttrykk i Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhilips). Høyesterett redegjorde for regelverket og kom til at de aktuelle bestemmelsene var ganske skjematisk, noe lovgiver også var fullstendig klar over. Høyesterett uttalte i avsnitt 67 at det skal svært mye til før det kan foretas gjennomskjæring i forbindelse med slike regler. Høyesterett var åpen for at det kunne være snakk om en «systemfeil», men at dette i så fall måtte rettes ved en lovendring fremfor gjennomskjæring.

De momentene som er nevnt ovenfor utgjør ikke en uttømmende liste, men er momenter som Høyesterett i de senere årene har vektlagt i sine avgjørelser.

Dersom det etter denne totalvurderingen av disposisjonens virkninger, skattyters formål og omstendighetene for øvrig vil stride mot skattereglenes formål å gjøre disposisjonen gjeldende, vil det være grunnlag for gjennomskjæring forutsatt at grunnvilkåret også er oppfylt.

7.4 Betydningen av villfarelse

I noen tilfeller kan skattyter ha basert sine disposisjoner på feil faktum. Det kan for eksempel tenkes at skattyter har forstått en avtale på en slik måte at han føler seg forpliktet til å handle. Avtalen og den angivelige forpliktelsen vil i et slikt tilfelle være en del av motivasjonen for den etterfølgende disposisjonen. Når det i ettertid viser seg at avtalen ble misforstått, innebærer dette at disposisjonen er gjennomført på sviktende

grunnlag. Spørsmålet blir da hvilken betydning dette får i vurderingen av om det foreligger en klar skattemessig motivasjon.

I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) anførte staten at Telenors forståelse av aksjonæravtalen var feil, og at aksjeoverdragelsen på grunn av dette var unødvendig. Høyesterett la til grunn i avsnitt 52 at Telenors forståelse av aksjonæravtalen, som bygget på grundige utredninger av danske advokater, ikke kunne overprøves av ligningsmyndighetene eller domstolene i en tvist om ligningens gyldighet. Videre oppsto det spørsmål om Telenors planlagte hybridfinansiering. Som tidligere nevnt, ønsket Telenor å kjøpe de siste aksjene i Sonofon Holding AS. For å tilfredsstille aksjonæravtalen og opprettholde sin høye kredittverdighet, kom de frem til at en hybridfinansiering kunne legge grunnlag for et mulig oppkjøp av de siste aksjene. Hybridfinansieringen ble imidlertid ikke nødvendig. Staten anførte at finansieringsformen, dersom den ble tatt i bruk, ikke ville ha opprettholdt kredittverdigheten slik Telenor forutsatte. Høyesterett fastslo i avsnitt 53 at dette var uten betydning, da det avgjørende måtte være at spørsmålet hadde blitt undergitt en forsvarlig vurdering innenfor Telenor-konsernet.

Dette innebærer at skattyters subjektive forhold skal legges til grunn selv om de er basert på misforståelser. Forutsetningen må imidlertid være at det er gjennomført grundige og reelle undersøkelser. Det kan tenkes at både hvilke vurderinger som ble gjort og hvem som stod for dem, har innvirkning på vektleggingen av de subjektive anførselene. Mens det i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) var en profesjonell tredjepart som stod for vurderinger av rettslige forhold, var det i Rt. 2007 s. 209 (Hex) skattyterne selv som stod for vurderinger av bedriftsøkonomiske og kommersielle forhold.

I Rt. 2007 s. 209 (Hex) anførte de to aksjeeierne at krysseierskapets forretningsmessige motiver var å dra nytte av hverandres kontaktnett, og utveksle erfaringer og ideer. I tillegg ville den gjensidige retten til aksjeutbytte på bakgrunn av krysseierskapet skape en form for økonomisk trygghet. Høyesterett uttalte i avsnitt 46 at de ikke så noen særlig økonomisk trygghet i krysseierskapet, da den fremtidige utviklingen i begge selskapene i stor grad var avhengig av hovedaksjonærene. Videre uttalte de i samme avsnitt at de øvrige forretningsmessige motivene ikke var knyttet til krysseierskapet: Hex AS leide kontorer hos Siv.ing. Erling Bjartnes AS, og dette i seg selv ville være nok for å utveksle erfaringer, ideer og kundekontakter. Høyesterett uttalte imidlertid at

krysseierskapet kunne fremme oppdragsformidling mellom selskapene, men at den selvstendige effekten av dette måtte være svært begrenset.

7.5 Betydningen av ulemper

Når man ser på virkningene av disposisjonen kan det stilles spørsmål ved hvilken betydning de ulike virkningene vil få i vurderingen av grunnvilkåret. Skattemessige virkninger til gunst for skattyteren vil typisk tale for gjennomskjæring. Motsatt vil skattemessige virkninger til ugunst for skattyteren typisk tale mot gjennomskjæring. Forretningsmessige og andre ikke-skattemessige virkninger som er til gunst for skattyteren vil også tale mot gjennomskjæring (såkalte positive virkninger). Spørsmålet blir etter dette hvilken betydning forretningsmessige og andre ikke-skattemessige virkninger til ugunst for skattyteren vil få (såkalte negative virkninger eller ulemper).

Betydningen av ulemper kan angripes på to måter. På den ene siden kan det anføres at dersom skattyter vil gjennomføre disposisjonen til tross for ulempene, vil dette fremheve det skattemessige formålet. På den annen side kan det imidlertid anføres at gjennomføringen til tross for ulempene fremhever det forretningsmessige formålet med disposisjonen og således taler mot gjennomskjæring.

Folkvord har tatt til orde for den første angrepsmåten i vurderingen av grunnvilkåret, og hevder at ulemper forsterker skattemotivet. Han uttaler at «[f]or å oppveie ulemper må de skattemessige positive virkningene være desto sterkere»²⁵. Et slikt generelt prinsipp kan jeg ikke si meg enig i. Det ser ut som Folkvord helt utelukker at de forretningsmessige virkningene også kan veie opp for ulempene ved disposisjonen. I Rt. 2007 s. 209 (Hex) var det et anført formål med krysseierskapet å utveksle erfaringer og formidle kundekontakter. Krysseierskapet medførte imidlertid at for eksempel fusjonstilbud kunne bli nedstemt, noe det også ble. Dette mener jeg er et godt eksempel på at man kan være villig til å godta ulemper, så lenge det finnes andre forretningsmessige fordeler.

Legger man Folkvords standpunkt til grunn, innebærer dette at enhver disposisjon som medfører ulemper for skattyter vil komme dårlig ut ved vurderingen av grunnvilkåret.

²⁵ Folkvord 2009 s. 170

Dette skyldes hans oppfatning av at det kun er skattemessige fordeler som kan veie opp for ulemper, og ikke forretningsmessige.

Jeg er derfor av den oppfatning at den andre angrepsmåten er den riktige. Ulemper er noe man kan akseptere så lenge andre virkninger veier opp for disse. Dette vil gjelde både skattemessige og forretningsmessige virkninger. Sett fra skattyters ståsted, er det lite trolig at disposisjonen vil bli gjennomført dersom ulempene er større enn de samlede positive virkningene. Tar man i tillegg i betraktning at de skattemessige virkningene som oftest er mer kortsiktige enn de forretningsmessige, mener jeg at dette fremhever det forretningsmessige motivet bak disposisjonen. Jeg forstår Zimmer slik at han er av samme oppfatning, når han uttaler at «ulemper gjennomgående må trekke i skattyters favør, fordi det øker transaksjonens ikke-skattemessige realitet»²⁶.

I Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) uttalte flertallet på s. 467 at det ved vurderingen av de ikke-skattemessige virkningene også må «legges vekt på virkninger som har karakter av ulemper for skattyteren». Ønskede virkninger måtte imidlertid etter Høyesteretts oppfatning tillegges mindre vekt enn de uønskede. Uttalelsen kom i forbindelse med totalvurderingen, men jeg kan ikke se at dette er til hinder for å bruke synspunktet også i grunnvilkåret. Tvert imot ville det vært rart om ulemper skulle hatt ulik betydning for grunnvilkåret og totalvurderingen, slik også Zimmer hevder.²⁷

Høyesterett tok et noe annet standpunkt i Rt. 2007 s. 209 (Hex) der de uttalte at mindretallets posisjon til å forhindre fusjon var en nødvendig konsekvens av krysseierskapet, og at dette ikke kunne tillegges særlig vekt. «Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring.»²⁸ Standpunktet innebærer nødvendigvis ikke at Høyesterett på generelt grunnlag tar avstand fra at ulemper kan tale mot gjennomskjæring. Høyesterett hadde tidligere fastslått at det ikke forelå noen ikke-skattemessige virkninger som kunne tillegges særlig vekt i saken. På bakgrunn av dette vil det være naturlig at ulemper ikke vil få noen avgjørende betydning.

Slik jeg ser det må ulempene kunne ses i sammenheng med forretningsmessige positive virkninger før disse kan tale mot gjennomskjæring. Dersom disposisjonen kun medfører

26 Zimmer 2009b s. 268

27 Zimmer 2007 s. 7-8

28 Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 53

forretningsmessige ulemper i tillegg til positive skattemessige virkninger, er det etter min oppfatning åpenbart at dette taler for gjennomskjæring. Har man i tillegg positive forretningsmessige virkninger som kan veie opp for ulempene, mener jeg at ulempene må anses som ikke-skattemessige virkninger, og dermed tale mot gjennomskjæring.

8 Kort om virkningene

Dersom vilkårene for gjennomskjæring er til stede, innebærer dette at de skatterettslige virkningene ikke vil ta utgangspunkt i disposisjonens privatrettslige innhold. Disposisjonen som har vært gjenstand for gjennomskjæring vil bli rekarakterisert, slik at for eksempel aksjesalget via et mellomledd blir ansett for å skje direkte. Det privatrettslige forholdet forblir uendret, men skattleggingen tar utgangspunkt i det rekarakteriserte forholdet til disposisjonen som har vært gjenstand for gjennomskjæring.

Det er kun de skattemessige virkningene av disposisjonen som har vært vurdert mot den ulovfestede gjennomskjæringsregel som kan gjennomskjæres. Dette kan også uttrykkes slik at gjennomskjæringen som hovedregel ikke kan gå lenger enn det skattemessige motivet.

En nærmere gjennomgang av virkningene vil bli gitt i Del III.

Del II: Skatteloven § 14-90

9 Innledning

I forbindelse med skattereformen i 1992 var det et ønske om å utforme en generalklausul mot omgåelsesforsøk. På bakgrunn av en utredning av dr. juris Magnus Aarbakke ble det foreslått en lovbestemmelse i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 161 jfr. s. 46. Stortinget oppfattet imidlertid spørsmålet som uavklart, og forslaget ble sendt ut på høring.²⁹ Det er ikke senere blitt fremmet noe tilsvarende lovforslag.

Selv om forsøket på å lovfeste en generell gjennomskjæringsregel mislyktes, har det eksistert en lovfestet gjennomskjæringsregel med et nærmere avgrenset anvendelsesområde. Denne hadde sitt utgangspunkt i den nå opphevede skatteloven fra 1911 § 53 (1) 7. punktum som trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 1990.³⁰ Bestemmelsen rettet seg mot endrede eierforhold i selskaper enten ved sammenslutninger eller andre transaksjoner. Retten til fradrag for underskudd ville i slike tilfeller bortfalle dersom det var sannsynlig at transaksjonen hovedsaklig tilsiktet skattemessige fordeler. Bakgrunnen for bestemmelsen var i følge forarbeidene at ligningsmyndighetene ville ha et sikrere utgangspunkt ved bruk av gjennomskjæring, og at den ville ha en preventiv virkning ovenfor skattyterne.³¹

I forbindelse med lovfesting av skattereglene for fusjon og fisjon ble bestemmelsen i skatteloven 1911 § 53 (1) 7. punktum videreført med endringer i den nå opphevede selskapsskatteloven fra 1991 § 8-7 (4).³² Endringen medførte både en utvidelse og en innskrenking. Utvidelsen innebar at bestemmelsen rettet seg mot skatteposisjoner av typen underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. Retten til å videreføre slike skatteposisjoner ville bortfalle dersom det var sannsynlig at utnyttelse av posisjonen var det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen. Innskrenkingen medførte at endringer i eierforhold i andre tilfeller enn fusjon og fisjon ikke lenger var omfattet av bestemmelsen. For eksempel kunne ikke rene aksjesalg bli gjenstand for gjennomskjæring etter selskapsskatteloven 1991 § 8-7 (4). Dette var et bevisst grep, og det ble uttalt i forarbeidene at et rent aksjesalg ikke ville medføre noen

29 Innst. O. nr. 33 (1991-1992) s. 6

30 Jfr. lov 15. juni 1990 nr. 20

31 Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) s. 10

32 Jfr. lov 20. desember 1996 nr. 90 og lov 20. desember 1996 nr. 101

ny misbruksfare for akkumulert underskudd med mindre det skjedde noe mer i ettertid.³³ Som eksempel ble det nevnt at de nye aksjeeierne fusjonerte selskapet inn i et annet selskap. Bestemmelsen kunne i slike tilfeller anvendes på de etterfølgende transaksjoner.

Senere ble bestemmelsen i selskapsskatteloven 1991 § 8-7 (4) videreført i den nye skatteloven § 11-7 (4) uten endringer. I forbindelse med skattereformen i 2004-2006 ble bestemmelsen på nytt flyttet og innholdet endret.

10 Rettsgrunnlag

10.1 Lovbestemmelsen

Skatteloven § 14-90 ble tilføyd ved lov 10. desember 2004 nr. 77, med virkning fra og med 6. oktober 2004. Bestemmelsen var en videreføring av den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 11-7 (4), men anvendelsesområdet ble samtidig utvidet. Forarbeidene til de tidligere bestemmelsene vil derfor fortsatt ha betydning, sammen med forarbeidene til den nåværende bestemmelsen.

Bakgrunnen for bestemmelsen var innføringen av fritaksmetoden ved skattereformen i 2004-2006. I følge forarbeidene kunne innføringen av fritaksmetoden medføre tap av skatteproveny ved enkelte skattemotiverte transaksjoner.³⁴ Som eksempel ble det nevnt overdragelse av aksjer i et selskap med latent skatteforpliktelse knyttet til gevinst ved virksomhetssalg til et selskap med skattemessig underskudd til fremføring. En slik tilpasning ville på bakgrunn av fritaksmetoden medføre at gevinsten i realiteten ville unndras effektiv beskatning.

Den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 14-6 (2) om bortfall av fremførbart underskudd ved virksomhetsnedleggelse eller -overdragelse ble senere opphevet.³⁵ I forarbeidene ble det uttalt at man anså bestemmelsen overflødig etter innføringen av skatteloven § 14-90.³⁶ På grunnlag av dette kan også forarbeidene til denne bestemmelsen få betydning, i tillegg til etterfølgende rettspraksis. Bestemmelsen var en videreføring av skatteloven 1911 § 53 (1) 4. punktum.

33 Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 33

34 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 79

35 Jfr. lov 9. desember 2005 nr. 113

36 Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 61

10.2 Lovendring: Skattefri omorganisering mv.

Nåværende bestemmelse i skatteloven § 14-90 endres fra og med inntektsåret 2012 som følge av lov 10. juni 2011 nr. 16. Bakgrunnen for endringen er en gjennomgang av reglene om skattefri omorganisering, hvor Finansdepartementet blant annet har vurdert grunnlaget for skatteloven § 14-90 og om det var behov for å justere innholdet i bestemmelsen.³⁷ Lovendringen og eventuelle konsekvenser vil utgjøre en del av fremstillingen nedenfor.

10.3 Rettspraksis

Skatteloven § 14-90 er en relativt ny bestemmelse i sin nåværende form, og det foreligger derfor få rettsavgjørelser som er avsagt på grunnlag av denne regelen. Det har ikke blitt avsagt noen høyesterettsdommer på grunnlag av skatteloven § 14-90 eller de tidligere bestemmelsene den har sitt opphav fra. Det er avsagt noen lagmannsrettsdommer på grunnlag av disse bestemmelsene, der dommen inntatt i Utv. 2009 s. 1329 (Caretaker) er den første og eneste basert på skatteloven § 14-90. Dommen ble anket til Høyesterett, men anken ble nektet fremmet.³⁸ Andre eksempler er Utv. 2001 s. 1489 og Utv. 2002 s. 787 som ble avsagt på grunnlag av skatteloven 1911 § 53 (1) 7. punktum, samt Utv. 2003 s. 268 og Utv. 2005 s. 783 som ble avsagt på grunnlag av selskapsskatteloven 1991 § 8-7 (4). Utover disse lagmannsrettsdommene er det avsagt noen få tingrettsdommer som ikke er påanket.

11 Innhold

11.1 Transaksjonskjeder

Forarbeidene har lagt til grunn at det ikke skal være mulig å omgå gjennomskjæringsregelen ved å dele opp transaksjonene, slik at hver enkelt transaksjon isolert sett ikke omfattes av bestemmelsen.³⁹ Dette innebærer at transaksjonskjeder også kan være gjenstand for vurdering. Transaksjoner mellom ulike parter kan ifølge forarbeidene også ses i sammenheng ved anvendelsen av bestemmelsen, for eksempel ved oppkjøp av alle aksjene i et selskap med generelle skatteposisjoner fra flere ulike

³⁷ Prop. 78 L (2010-2011) s. 58

³⁸ Jfr. HR-2009-2374-U

³⁹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 83

selgere. I det følgende vil jeg bruke begrepet *disposisjon* uavhengig av om det er snakk om en eller flere disposisjoner (transaksjonskjeder).

11.2 Krav til skattyter

Bestemmelsen gjelder for selskaper og sammenslutninger som er nevnt i skatteloven § 2-2 (1) bokstav a-e. Dette innebærer aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, samt andre likestilte sammenslutninger som selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringselskap og samvirkeforetak. I tillegg gjelder bestemmelsen for selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital.

Dette konkrete anvendelsesområdet er det samme som i forarbeidene var foreslått brukt som hovedregel for fritaksmetoden.⁴⁰

Lovendringen som får virkning fra og med inntektsåret 2012 innebærer en utvidelse av bestemmelsens anvendelsesområde. Det ble i forarbeidene uttalt at det etter departementets syn ikke var noe prinsipielt grunnlag for å avgrense bestemmelsens anvendelsesområde mot statsforetak og interkommunale selskaper i skatteloven § 2-2 (1) bokstav f-g.⁴¹ Det ble derfor foreslått å henvisne til skatteloven § 2-2 (1) i sin helhet. Dette medfører at også innretninger eller foreninger under selvstendig bestyrelse er omfattet av bestemmelsen.

Den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 11-7 (4) inneholdt ingen uttrykkelig henvisning til deltagerlignende selskaper, men dette kunne utledes av skatteloven § 11-7 (2) som viste til hele kapittel 11. Denne tolkingen kunne ikke lenger legges til grunn etter at skatteloven § 14-90 ble tilføyd, ettersom bestemmelsen da ble plassert utenfor kapittel 11.

På bakgrunn av dette inneholder lovendringen også en uttrykkelig henvisning til skatteloven § 2-2 (2).⁴² Dette innebærer at bestemmelsen også gjelder for ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 (1).

40 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 57

41 Prop. 78 L (2010-2011) s. 64

42 Prop. 78 L (2010-2011) s. 64-65

11.3 Generelle skatteposisjoner

Bestemmelsens overskrift bruker begrepet *generelle skatteposisjoner*. Med dette menes «skatteposisjon[er] uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost» slik det fremgår av bestemmelsens ordlyd. Det er ifølge forarbeidene to hovedgrupper generelle skatteposisjoner som er aktuelle ved skattemotiverte transaksjoner.⁴³ Den første er skatteposisjoner som representerer skattefordeler, typisk fremførbart underskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. Den andre er skatteposisjoner som representerer skatteforpliktelser, typisk positiv gevinst- og tapskonto og tom negativ saldo.

I rettspraksis har det blitt lagt til grunn at også skattefordel som skyldes tap på utestående fordringer mot datterselskap kan anses som en generell skatteposisjon. Vilkåret for at fordringen skal kunne anses som en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel er at fordringen må anses som «klart uerholdelig».

I Utv. 2009 s. 1329 (Caretaker) ble det foretatt en fusjon mellom tre selskaper. Ett av selskapene, Retail Response ASA, hadde et fremførbart underskudd på 72 millioner kroner. I tillegg hadde samme selskap fordringer på sitt datterselskap i USA på rundt 28 millioner kroner. Retail Response drev særlig med digital kamerateknologi i forbindelse med videoovervåking. Denne driften opphørte imidlertid høsten 2001. Høsten 2002 kjøpte Retail Response et selskap som drev med forebygging av butikktyster ved hjelp av elektroniske varslingsbrikker på varene. Dette datterselskapet gikk konkurs i november 2003. Utover dette, var det ingen drift i Retail Response i denne perioden. Fram mot fusjonen i desember 2004 besto den eneste driften av fusjonsforhandlinger og en emisjon. Tingretten kom til at det fremførbare underskuddet kunne gjennomskjæres, og denne delen av avgjørelsen ble ikke anket.⁴⁴

Spørsmålet for lagmannsretten var derfor om fradragsretten knyttet til det latente tapet på fordringen mot datterselskapet i USA kunne falle bort etter skatteloven § 14-90. Partene var enige om at dersom datterselskapet i USA hadde opphørt å eksistere, ville fordringene bortfalt, og selskapet ville hatt en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel. Lagmannsretten sluttet seg til dette. Staten mente imidlertid at det ikke var nødvendig at selskapet opphørte fullstendig etter selskapsrettslige regler, dersom fordringen var klart

43 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 79

44 Utv. 2008 s. 1644

uerholdelig. Lagmannsretten sluttet seg også til dette og uttalte at «når en fordring først er blitt klart uerholdelig, har fordringen ("eiendelen") i seg selv ikke lenger noen egenverdi. Den må da anses bortfalt – og følgelig foreligger det ikke lenger en tilknytning til noen konkret eiendel, men derimot en generell skatteposisjon som omfattes av skatteloven § 14-90».

11.4 Omorganisering eller endrede eierforhold

Bestemmelsen gjelder når selskapet eller sammenslutningen er part i «fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon». Etter ordlyden stilles det krav til endrede eierforhold ved andre transaksjonstyper enn fusjon og fisjon før bestemmelsen kan komme til anvendelse. Motsatt innebærer det at det ved fusjon og fisjon ikke er krav om endring i eierforholdene. Det er derfor uten betydning om det overtakende og det overdragende selskap har samme eiere.

Det er ikke oppstilt noe vilkår om vederlag, og gave og gavesalg er derfor omfattet av bestemmelsen. Det er heller ikke noe vilkår at beskatning kan unngås etter fritaksmetoden, skatteloven kapittel 11 om skattefritak ved omorganisering, eller på andre grunnlag.

Forarbeidene nevner som eksempel at tegning av aksjer ved kapitalforhøyelse med skatteutløsende tingsinnskudd omfattes, så lenge eierforholdene endres på grunn av kapitalforhøyelsen.⁴⁵ De forutsetter også at bestemmelsen kan komme til anvendelse selv om det kun er indirekte eierforhold i selskapet med de generelle skatteposisjonene som endres.

Lovendringen som får virkning fra og med inntektsåret 2012 innebærer at bestemmelsen gjelder når selskapet eller sammenslutningen er part i «omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon». Endringen innebærer en utvidelse av den nåværende bestemmelsens anvendelsesområde, i forhold til transaksjoner som ikke endrer eierforholdene. I tillegg til å gjelde fusjon og fisjon, vil bestemmelsen også gjelde for eksempel omdanning av selskaper og konserninterne overføringer.

45 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 83

11.5 Skattyters motivasjon

Etter bestemmelsens ordlyd er det et vilkår for gjennomskjæring at «det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Det kan her synes som om det skal foretas to avveininger i form av en sannsynlighetsvurdering og en vurdering av det overveiende motiv. En slik inndeling vil imidlertid være lite hensiktsmessig. Et godt eksempel på det er dersom man kommer til at det overveiende motiv er utnyttelse av skatteposisjonen. I et slikt tilfelle vil det åpenbart være unødvendig å foreta en sannsynlighetsvurdering i tillegg. Forarbeidene taler også i retning av at det skal foretas én vurdering, i det de uttaler at sannsynlighetsvurderingen må ta «utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen»⁴⁶. På bakgrunn av dette legger jeg til grunn at det må foretas en samlet vurdering av sannsynligheten og det overveiende motivet.

Begrepet *motiv* kan tale i retning av at vurderingen skal være subjektiv. Sitatet gjengitt ovenfor fra forarbeidene fastslår imidlertid at det skal foretas en objektiv vurdering, slik det også var tilfelle etter den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 11-7 (4). Dette innebærer at eventuelle anførte subjektive motiver fra skattyter kun vil fungere som objektiviserte momenter i vurderingen.

Slik jeg ser det er også lagmannsretten av samme oppfatning i Utv. 2009 s. 1329 (Caretaker). Selv om de noe uheldig antyder muligheten for en subjektiv vurdering, legger de til grunn at det må foretas en objektiv vurdering:

«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.»

Etter bestemmelsens ordlyd er det klart at skattebesparelsen kan være en del av motivet uten at dette kvalifiserer til gjennomskjæring. Så lenge det også foreligger forretningsmessige motiver, vil disse være til hinder for gjennomskjæring så lenge de

46 Ot.ptp. nr. 1 (2004-2005) s. 82 jfr. Ot.prp. nr. 72 (1995-1996) s. 72

overstiger de skattemessige motivene. Forarbeidene formulerer det slik at «avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen»⁴⁷. Det er først når det er sannsynlig at det skattemessige motivet er det overveiende motiv, at det kan foretas gjennomskjæring i medhold av bestemmelsen. På bakgrunn av dette er det naturlig å forstå begrepet *overveiende* slik at det kreves mer enn 50 %. Dette er også i samsvar med hva som er lagt til grunn i Lignings-ABC.⁴⁸

Dersom den generelle skatteposisjonen representerer en skatteforpliktelse legger forarbeidene til grunn et særskilt vurderingsmoment.⁴⁹ Spørsmålet må i slike tilfeller være om det etableres en bedret mulighet ved transaksjonen til å avregne de skatteforpliktende posisjonene mot posisjoner som representerer fordeler eller løpende underskudd.

I forarbeidene til lovendringen som får virkning fra og med inntektsåret 2012 ble det vurdert å innføre et lov- og forskriftsfestet krav om aktivitet før og etter omorganiseringen for at skatteposisjonen skulle være i behold.⁵⁰ Det ble fastslått at slik aktivitet ville være et sentralt moment ved vurderingen etter skatteloven § 14-90, men at det ikke ville være hensiktsmessig å oppstille et absolutt krav til slik aktivitet. Ifølge departementet og flere av høringsinstansene forelå det en viss risiko for at det foreslåtte aktivitetskravet ikke var tilstrekkelig treffsikkert i alle situasjoner. Selv om aktivitetskravet ikke ble lovfestet som absolutt, ble det presisert at betydningen av aktivitet ikke skal nedtones ved vurderingen av den grunn.

Gjems-Onstad har uttalt i den forbindelse at «[d]et må ansees utvilsomt at aktivitet eller virksomhet fortsatt ikke er et nødvendig vilkår for skattefrie fusjoner eller fisjoner. Men de skattemessige motiver kan lettere fremstå som overveiende der det dreier seg om tomme selskaper.»⁵¹

Jeg slutter meg også til dette synspunktet. Ettersom et absolutt virksomhetskrav ble foreslått lovfestet, men deretter falt bort i lovteksten, anser jeg det klart at virksomhetskravet ikke kan tillegges like stor vekt som om det hadde vært lovfestet.

47 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 82

48 Lignings-ABC s. 1215

49 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 82-83

50 Prop. 78 L (2010-2011) s. 65

51 Gjems-Onstad 2011 s. 213

12 Kort om virkningene

Når vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt, er det oppstilt to mulige virkninger i bestemmelsen. Det er kun de skattemessige virkningene som er gjenstand for gjennomskjæring, og det privatrettslige forholdet forblir uendret.

Dersom skatteposisjonen representerer en skattefordel som for eksempel fremførbart underskudd eller negativ gevinst- og tapskonto, vil posisjonen bortfalle etter bestemmelsens bokstav a. Dersom posisjonen er forsøkt utnyttet ved en aksjeoverdragelse, innebærer dette at det fremførbare underskuddet eller hele gevinst- og tapskontoen bortfaller. Skattyter får dermed ikke benyttet muligheten til å utnytte underskuddet eller tapet på gevinst- og tapskontoen i forbindelse med egen skattepliktig inntekt.

Skatteposisjoner som representerer skatteforpliktelser skal inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd etter bokstav b. Dette innebærer at posisjonen blir inntektsført som et eget skattegrunnlag.

En nærmere gjennomgang av virkningene vil bli gitt i Del III.

Del III: Forholdet mellom de to reglene

13 Innledning

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er en generell regel, og kan derfor benyttes ved alle tilfeller av skattemessig omgåelse så lenge vilkårene er oppfylt. Regelen kommer også til anvendelse på avgiftsrettens område. I Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) ble den benyttet på arveavgift, og i Rt. 2011 s. 213 (Invex) antydte førstvoterende at den også kan komme til anvendelse på merverdiavgift. Skatteloven § 14-90 er en spesiell gjennomskjæringsregel som kun gjelder et nærmere avgrenset område innenfor skatteretten. Den gjelder kun ved enkelte transaksjoner, og kun for utvalgte skattytere.

På bakgrunn av dette finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på det overordnede anvendelsesområdet til de to reglene. Den ulovfestede gjennomskjæringsregel vil som utgangspunkt kunne få anvendelse på de samme transaksjonene og for de samme skattyterne som skatteloven § 14-90.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel har en todelt struktur, selv om skillet ikke nødvendigvis er like klart bestandig. For å kunne foreta gjennomskjæring, må grunnvilkåret være oppfylt og det må etter en totalvurdering stride mot skattereglens formål å gjøre disposisjonen gjeldende. Selv om totalvurderingen ikke alltid omtales som et vilkår på lik linje med grunnvilkåret, må det kunne sies at vi her står ovenfor to kumulative vilkår. Begge vilkårene må være oppfylt, før det kan foretas gjennomskjæring. Det er imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til begge vilkårene, så lenge ett av dem ikke er oppfylt.

Skatteloven § 14-90 har ingen tilsvarende struktur, og det legges opp til én helhetsvurdering. Selv om begge reglene tar sikte på å forhindre omgåelse av skattereglene vil utformingen av de to reglene kunne medføre forskjeller når det gjelder vurderinger og resultat. Fremstillingen av forholdet mellom reglene er derfor inndelt i innhold og virkninger.

14 Innhold

14.1 Vurderingstemaet

14.1.1 Skattyters formål / motivasjon

Under behandlingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel kom det frem at grunnvilkåret var at det hovedsakelige formål med disposisjonen måtte være å spare skatt. Selv om formålet med disposisjonen står i fokus, ble det i Rt. 2007 s. 209 (Hex) lagt til grunn at det måtte tas utgangspunkt i de samlede virkninger av disposisjonen. Uavhengig av om dette er et absolutt utgangspunkt eller ikke, er det i alle fall klart at virkningene utgjør en sentral del av vurderingen. Likevel kan skattyters subjektive formål få avgjørende betydning.

Skatteloven § 14-90 retter seg mot motivet ved transaksjonen. Jeg finner ingen holdepunkter for å skille mellom begrepene *motiv* og *formål*, da begge er brukt om hverandre av Høyesterett i forbindelse med den ulovfestede gjennomskjæringsregel. I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) ble «det hovedsakelige formål» også omtalt som «den klart viktigste motivasjonsfaktor» i henholdsvis avsnitt 47 og 49. Jeg legger derfor til grunn at begrepene er likestilte i forhold til vurderingen av et eventuelt skattemessig formål.

Grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregel er etter min oppfatning en objektiv vurdering, men det kommer klart frem av rettspraksis at subjektive forhold kan få avgjørende betydning. Vurderingen etter skatteloven § 14-90 er også objektiv, slik det fremkommer av forarbeidene.⁵² I Utv. 2009 s. 1329 (Caretaker) antydte lagmannsretten at det kunne være tale om en subjektiv vurdering, men de gikk ikke nærmere inn på spørsmålet. I lys av de øvrige uttalelsene til lagmannsretten forstår jeg dette slik at subjektive anførsler kan få avgjørende betydning i den objektive vurderingen. Det er med andre ord ikke snakk om en subjektiv vurdering i forhold til skatteloven § 14-90. I likhet med vurderingen av grunnvilkåret, kan subjektive anførsler ses på som momenter i den objektive vurderingen når man skal finne skattyters formål med disposisjonen.

Selv om formålet er en fellesnevner for de to reglene, kan det likevel tenkes å foreligge ulikheter i forhold til vurderingen etter de to reglene. Det fremgår uttrykkelig av den

52 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 82 jfr. Ot.prp. nr. 72 (1995-1996) s. 72

Del III: Forholdet mellom de to reglene

ulovfestede gjennomskjæringsregel at både formål og virkninger er gjenstand for vurdering. Etter ordlyden i skatteloven § 14-90 fremgår ikke dette like klart.

Ordlyden i skatteloven § 14-90 tilsier at det er motivet som er gjenstand for vurdering. Folkvord har også hevdet at «det er sikker rett at det er motivet bak transaksjonen, ikke de faktiske virkningene, som er vurderingstemaet»⁵³. Forarbeidene til den tidligere bestemmelsen i selskapsskatteloven 1991 § 8-7 (4) uttaler imidlertid følgende som merknader til bestemmelsen:

«Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres.»⁵⁴

Ettersom denne bestemmelsen ble videreført uten endringer i skatteloven § 11-7 (4), må det kunne legges til grunn at de samme betraktninger rundt vurderingen også gjelder for denne bestemmelsen. Når forarbeidene til nåværende bestemmelse i skatteloven § 14-90 «legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd»⁵⁵, oppfatter jeg dette slik at virkninger i høyeste grad kan tas med i vurderingen.

Det har vært hevdet at påvisning av manglende virkninger kan brukes som et moment i vurderingen, og at virkninger slik sett vil utgjøre en del av vurderingen. Det kan for eksempel tenkes at et selskap med fremførbart underskudd fusjonerer med et selskap som har et enda større underskudd til fremføring. Jeg kan si meg enig i at virkningene her kan påvise et manglende skattemessig motiv. Likevel har jeg den oppfatningen at man ikke nødvendigvis må se på virkningene i et slikt tilfelle for å konstatere et fraværende skattemessig motiv. Her mener jeg muligheten for å utnytte skatteposisjonen ikke vil være til stede i utgangspunktet. Motiv og virkninger er imidlertid nært knyttet til hverandre, og jeg tror derfor det er underordnet hvilken innfallsvinkel man benytter i dette tilfellet.

53 Folkvord 2006 s. 411

54 Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 72

55 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 82

Zimmer hevder uten nærmere begrunnelse at momenter som er relevante i totalvurderingen etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan trekkes inn i vurderingen etter skatteloven § 14-90.⁵⁶ Det er gode grunner som taler for dette når man skal vurdere hva som objektivt sett har fremstått som skattyters motiv. Formål og virkninger vil være med på å belyse skattyters motiv etter skatteloven § 14-90. Det såkalte egenverdikravet vil imidlertid ikke få direkte anvendelse. Dersom disposisjonen har en viss egenverdi for skattyter, kan man imidlertid tenke seg at dette kan få betydning for hva som sannsynligvis har vært det overveiende motiv. Jeg presiserer at dette i tilfelle kun får anvendelse som et moment, ikke som en lemping av kravet om at skattemotivasjonen må være overveiende. Det er noe mer usikkert etter min mening hvor stor betydning de øvrige momentene i totalvurderingen vil få for vurderingen etter skatteloven § 14-90. Det må imidlertid kunne antas at momentene kan få betydning for hvor sannsynlig det er at skattemotivet har vært det overveiende motiv.

14.1.2 Sannsynlighetsmomentet

Etter skatteloven § 14-90 er det et vilkår at det må være «sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Noe tilsvarende sannsynlighetsmoment eksisterer ikke i formuleringen av grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Etter grunnvilkåret må «det hovedsakelige formål med disposisjonen ... ha vært å spare skatt», og skattebesparelsen må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktoren.⁵⁷ På bakgrunn av dette kan det stilles spørsmål ved om de ulike formuleringene innebærer noen forskjell, og i tilfelle hva forskjellen utgjør.

Når det stilles krav til sannsynlighet etter skatteloven § 14-90 innebærer dette at det ikke er nødvendig å konstatere at skattebesparelsen faktisk har vært det overveiende motivet. Det er tilstrekkelig at mye kan tale for at skattebesparelsen har vært det overveiende motiv. Etter ordlyden må det kunne legges til grunn at alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig, det vil si mer enn 50 %. Dette innebærer etter min oppfatning en relativt vid adgang for gjennomskjæring i forhold til grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregel, der skattebesparelsen må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktoren.

⁵⁶ Zimmer (red.) & BA-HR 2010 s. 56

⁵⁷ Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 47 og 49

Del III: Forholdet mellom de to reglene

Begrepet *fremstå* i grunnvilkåret mener jeg må forstås slik at det ikke skal foreligge særlig usikkerhet. Det må med andre ord være klare holdepunkter før man kan si at noe ser ut som noe eller fremstår som noe. Det er ikke nødvendig med like klare holdepunkter før noe kan anses som sannsynlig. På bakgrunn av dette mener jeg det er riktig å anta at beviskravene er strengere for den ulovfestede gjennomskjæringsregel enn skatteloven § 14-90.

Dette synspunktet er også lagt til grunn i forarbeidene, der det antydes at bestemmelsen er mer anvendelig på grunn av sannsynlighetsmomentet:

«Avskjæringsregelen vil innenfor sitt virkeområde gi likningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter avskjæringsregelen er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv.»⁵⁸

At terskelen for å anvende skatteloven § 14-90 er lavere enn den ulovfestede regel, er også kommet klart til uttrykk i rettspraksis:

«Når lagmannretten har kommet til at selskapsskatteloven § 8-7 nr 4 ikke gir grunnlag for å nekte underskuddsfremføring med den begrunnelse som er gitt, kan heller ikke den ulovfestede gjennomskjæringsregelen lede til et slikt resultat, idet terskelen for gjennomskjæring her er høyere.»⁵⁹

14.2 Illojalitetsvurderingen

På grunn av den todelte strukturen i den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan det oppstå tilfeller der grunnvilkåret er oppfylt, men totalvurderingen er til hinder for at gjennomskjæring kan skje. Når grunnvilkåret er oppfylt, vil det nødvendigvis bety at det hovedsakelige formålet med disposisjonen har vært å spare skatt. I totalvurderingen skal det imidlertid legges vekt på blant annet disposisjonens egenverdi og øvrige omstendigheter, og det må stride mot skattereglens formål å gjøre disposisjonen gjeldende. Denne formålsstriden omtales ofte som illojalitetsvurderingen.

I forarbeidene til den tidligere bestemmelsen i selskapsskatteloven 1991 § 8-7 (4) ble det uttalt følgende i forbindelse med forskjellene mellom de to reglene: «Den særlige

58 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 84

59 Utv. 2005 s. 783

bestemmelse vil komme til anvendelse selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning. »⁶⁰

Dette innebærer at skatteloven § 14-90 kan virke noe strengere på dette området enn den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Etter lovbestemmelsen vil en overveiende skattemotivert disposisjon alltid være tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret om gjennomskjæring. Ved totalvurderingen i den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan det imidlertid foreligge tilstrekkelig egenverdi eller andre omstendigheter som gjør at den samme disposisjonen ikke anses som illojal i forhold til skattereglernes formål.

Den manglende illojalitetsvurderingen i skatteloven § 14-90 skyldes at det ikke er behov for et slikt illojalitetskrav, ettersom disposisjoner som omfattes av bestemmelsen konstateres illojale i det øyeblikk det er sannsynlig at disse er overveiende skattemessig motivert. Skatteloven § 14-90 har med andre ord på forhånd tatt stilling til hvilke disposisjoner som anses illojale. Dette står i kontrast med den ulovfestede gjennomskjæringsregel, der totalvurderingen innebærer en skjønnsmessig vurdering i hvert enkelt tilfelle.

15 Virkninger

Virkningene ved gjennomskjæring avhenger av det konkrete saksforholdet. Mens skatteloven § 14-90 har to konkrete virkninger, står den ulovfestede gjennomskjæringsregel mye friere til å endre de skattemessige konsekvensene ved disposisjonen. Felles for begge reglene er at gjennomskjæringen ikke berører det privatrettslige forholdet mellom partene. Det er kun de skattemessige forholdene som blir utsatt for gjennomskjæring.

Ved gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel, blir rettsforholdet rekarakterisert. Disposisjonen eller disposisjonene som har vært gjenstand for vurdering vil etter dette bli ansett for å ha et annet innhold enn det som privatrettslig er avtalt mellom partene. Det er altså ikke slik at gjennomskjæringen utgjør et eget rettsgrunnlag for å beskatte en spesiell type disposisjon. Gjennomskjæringen endrer i stedet det rettslige forholdet slik at skattelovens regler blir anvendelig på disposisjonen.

⁶⁰ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32

Del III: Forholdet mellom de to reglene

I Rt. 1976 s. 302 (Ragelas) skjedde det opprinnelig en overdragelse av alle aksjene i et aksjeselskap A til et annet aksjeselskap B. Aksjeeierne i begge selskapene var i hovedsak de samme. Kort tid etter ble A oppløst, og aksjeeierne hevdet at likvidasjonsutbyttet til B var skattefritt. Rettsforholdet ble av Høyesterett ansett for å være slik at det var aksjeeierne, og ikke B, som stod for likvidasjonen. Aksjeeierne ble på bakgrunn av dette beskattet for likvidasjonsutbyttet etter daværende regler.

Det er etter dette klart at det ikke er gjennomskjæringen som sådan som fører til beskatningen. Det er rekarakteriseringen av rettsforholdet som gir grunnlaget for å anvende skatteloven på rettsforholdet.

En slik rekarakterisering kan ikke sies å foreligge ved bruk av skatteloven § 14-90. Etter denne bestemmelsen skal den skatteposisjonen som er forsøkt utnyttet bortfalle eller inntektsføres avhengig av om det er snakk om en skattefordel eller skatteforpliktelse.

Ved bortfall av skatteposisjon i form av en skattefordel vil for eksempel et underskudd som kan brukes som fradrag et senere år bortfalle. Dette innebærer at skattyter mister fradragsmuligheten. Ved inntektsføring av skatteposisjon i form av en skatteforpliktelse skal for eksempel en ikke tidfestet gevinst tidfestes umiddelbart. Denne gevinsten skal i tillegg føres som et eget skattegrunnlag, ettersom retten til å avregne mot underskudd bortfaller i medhold av bestemmelsen. Det kan med andre ord være snakk om relativt inngripende virkninger.

Det kan stilles spørsmål ved om virkningene av gjennomskjæring vil være avhengig av hvilken regel som benyttes. Dersom det er gjennomført én transaksjon som blir gjenstand for gjennomskjæring, må det antas at virkningene vil bli de samme uavhengig av hvilken regel som blir benyttet. Ved transaksjonskjeder kan det imidlertid tenkes at virkningene kan bli mer omfattende etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel enn skatteloven § 14-90. Med *omfattende* siktes det her til hvilke transaksjoner i kjeden som blir gjenstand for gjennomskjæring, ikke det økonomiske resultatet for skattyter. Mens det etter skatteloven § 14-90 kan tenkes at det kun er den ene transaksjonen i kjeden som faller inn under bestemmelsen, kan gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel medføre at hele eller deler av kjeden gjennomskjæres. I et slikt tilfelle er det fullt mulig at virkningene av gjennomskjæring vil avhenge av hvilken regel som blir benyttet.

Del III: Forholdet mellom de to reglene

Virkningene av gjennomskjæring etter skatteloven § 14-90 innebærer at det kun er den aktuelle skatteposisjonen som er forsøkt utnyttet som blir gjenstand for gjennomskjæring. De øvrige skattemessige forholdene forblir uendret. Dette innebærer at eventuelle skattefritak opprettholdes, selv om en skatteposisjon bortfaller.

Etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan det være vanskelig å foreta fullstendig og samtidig korrekt gjennomskjæring. Dette skyldes at det ofte foreligger flere disposisjoner som ledd i skatteplanleggingen. På bakgrunn av dette skjer det ofte delvis gjennomskjæring. Dette innebærer at gjennomskjæring kun blir foretatt for noen av skattyters skatteposisjoner. I likhet med gjennomskjæring etter skatteloven § 14-90 er det altså de skatteposisjoner som er forsøkt utnyttet som rammes. Gjennomskjæringen kan sies å ikke rekke lenger enn motivet bak disposisjonen. Banoun uttrykker det slik: «Virkningene av bruken av omgåelsesregelen strekker seg således ikke lenger enn nødvendig.»⁶¹

Dersom man etter gjennomskjæringen sitter igjen med en gevinst til beskatning, kan det tenkes at det er ønskelig å yte konsernbidrag for å dekke eventuelle underskudd i andre konsernselskaper. Konsernbidrag faller i utgangspunktet utenfor oppgavens tema, men blir likevel nevnt her for å illustrere et mulig mottiltak mot gjennomskjæringens virkninger. I Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) ble aksjer overdratt til et heleid datterselskap, før datterselskapet ble fusjonert med et annet selskap. Høyesterett rekarakteriserte rettsforholdet, og kom til at aksjeoverdragelsen skjedde direkte, altså uten innblanding fra datterselskapet. Denne rekarakteriseringen medførte en ekstra inntekt til beskatning, og skattyter krevde å få yte konsernbidrag tilsvarende den ekstra inntekten.

Høyesterett kom på bakgrunn av Lignings-ABC og vurderinger fra Finansdepartementet om lovregulering til at konsernbidraget kunne endres. Dette kommer nå klart til uttrykk i Lignings-ABC.⁶² Konsernbidraget kan endres uavhengig av hvilken regel som er brukt, ettersom dette er et selvstendig rettsgrunnlag. Vilkårene for å kunne endre konsernbidraget er at skattyter ikke har opptrådt illojalt, at fristene i ligningsloven § 9-6 er overholdt, og at inntektsendringen ikke er uvesentlig. Med begrepet *illojalt* menes det at man har oppgitt uriktige eller villedende opplysninger, slik Høyesterett har lagt til

61 Banoun 2003 s. 340-341

62 Lignings-ABC s. 75

grunn.⁶³ Dette har med andre ord ingen sammenheng med illojalitetsvurderingen i forhold til skattereglenes formål.

16 Behovet for en lovfestet gjennomskjæringsregel

Det er i dag alminnelig akseptert at vi har en ulovfestet gjennomskjæringsregel i Norge. Mer usikkert og omdiskutert er det imidlertid om vi har behov for en lovfestet gjennomskjæringsregel som gjelder et nærmere avgrenset område. Det er også stilt spørsmål i teorien om dagens regel uansett dekker et slikt behov.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel og skatteloven § 14-90 har samme formål, og begge reglene tar sikte på å forhindre illojal omgåelse av skattereglene. Mens den ulovfestede gjennomskjæringsregel som utgangspunkt er anvendelig på alle forsøk på omgåelse innenfor skatteretten, er skatteloven § 14-90 i all hovedsak rettet mot ofte brukte transaksjoner som for eksempel fusjon og fisjon. Utover anvendelsesområdet er reglene bygget opp forskjellig, og dette medfører noen nyanser i forhold til vurderingen.

Likevel er det min oppfatning at det også foreligger en vesentlig forskjell på grunn av sannsynlighetsmomentet i skatteloven § 14-90. Dette momentet oppfatter jeg at angir en lavere terskel for anvendelse enn grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Selv om skatteformålet i begge tilfeller må overstige 50 %, gjør sannsynlighetsmomentet i skatteloven § 14-90 at det stilles lavere krav til bevisførselen i forhold til grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregel. I tillegg mener jeg det må legges til grunn at det kreves mer enn bare alminnelig overvekt av skatteformål etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Dette skyldes kravet om at skattebesparelsen må fremstå som *den klart viktigste motivasjonsfaktoren*.

På bakgrunn av denne betraktningen er jeg av den oppfatning at skatteloven § 14-90 har sin plass i rettssystemet, selv om den dekker et område som allerede er omfattet av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. En lovfesting av en spesiell gjennomskjæringsregel har etter min mening en preventiv virkning i den grad at det er lettere for en skattyter å finne frem til en lovbestemmelse enn en ulovfestet regel. Videre er terskelen for å anvende skatteloven § 14-90 lavere enn den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

63 Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) avsnitt 68

Del III: Forholdet mellom de to reglene

Det foreligger imidlertid liten rettspraksis basert på den nåværende § 14-90. På grunn av dette er det vanskelig å si noe konkret om ligningsmyndighetenes adgang til gjennomskjæring har blitt utvidet i praksis. Teorien tilsier i alle fall at skatteloven § 14-90 er lettere anvendelig enn den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Manglende rettspraksis kan naturlig nok skyldes at lovbestemmelsen er ny, og det har heller ikke vært avsagt mange dommer på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregel på rettsforhold som har oppstått etter ikrafttreddelsen av skatteloven § 14-90. Den faktiske effekten av lovbestemmelsen vil i så fall bli tydeligere på et senere tidspunkt.

Min oppfatning er imidlertid at det er behov for en lovfestet gjennomskjæringsregel, slik at gjennomskjæringsadgangen synliggjøres ovenfor skattyter, og konsekvensene blir mer forutsigbare. Den lille rettspraksisen som foreligger markerer et klart skille mellom de to reglene, og dette mener jeg må anses som et uttrykk for at lovbestemmelsen har en egen plass i rettssystemet ved siden av den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Litteraturliste

- Banoun, Bettina*: Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis. Oslo 2003
- Folkvord, Benn*: Skatt ved fusjon og fisjon. Oslo 2006
- Folkvord, Benn*: Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse. Skatterett 2009 s. 169-178
- Gjems-Onstad, Ole*: Norsk Bedriftsskatterett. 7. utgave. Oslo 2008
- Gjems-Onstad, Ole*: Nye regler om skattefri omorganisering. Skatterett 2011 s. 204-228
- Jensen, Eirik*: Hva er vurderingsgjenstand etter omgåelsesnormen? Refleksjoner etter Høyesteretts dom i Norske Conoco-saken. Skatterett 2009 s. 66-95
- Kvisli, Kåre H.*: Innføring i skatteretten. Oslo 1962
- Skattedirektoratet (utg.)*: Lignings-ABC 2011. Elektronisk utgave per 24.06.2011. <http://www.skatteetaten.no/no/Handboker/Lignings-ABC/>
- Zimmer, Frederik*: Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? Skatterett 2007 s. 2-13
- Zimmer, Frederik*: (a) Lærebok i skatterett. 6. utgave. Oslo 2009
- Zimmer, Frederik*: (b) Omgåelse og ulemper. Skatterett 2009 s. 268-272
- Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen (BA-HR)*: Bedrift, selskap og skatt. Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere. 5. utgave. Oslo 2010

Register: Lover og forarbeider

Lover

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august nr. 8
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni nr. 24
- 1990 Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 15. juni nr. 20
- 1991 Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20. juli nr. 65
- 1996 Lov om endring i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 20. desember nr. 90
Lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20. desember nr. 101
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars nr. 14
- 2004 Lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. av 10. desember nr. 77
- 2005 Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 9. desember 2005 nr. 113
- 2011 Lov om endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.) av 10. juni nr. 16

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.
- Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992 .
- Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper .
- Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.
- Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer.
- Prop. 78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.).
- Innst. O. nr. 33 (1991-1992) Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av skattereformen 1992.

Register: Rettsavgjørelser

Høyesterett

Rt. 1921 s. 331	Stilloff
Rt. 1921 s. 462	Skovveien
Rt. 1924 s. 435	Heidenrichs dødsbo
Rt. 1925 s. 472	Kallevig
Rt. 1927 s. 1064	Hannevig
Rt. 1927 s. 1078	Nielsen-Vigeland
Rt. 1961 s. 1195	Kollbjørg
Rt. 1963 s. 478	Siraco
Rt. 1976 s. 302	Ragelas
Rt. 1997 s. 1580	Zenith
Rt. 1998 s. 1779	INA
Rt. 1999 s. 946	ABB
Rt. 2001 s. 1265	Agip
Rt. 2002 s. 456	Hydro Canada
Rt. 2002 s. 798	CBK
Rt. 2004 s. 1331	Aker Maritime
Rt. 2006 s. 1062	A
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	ConocoPhilips
Rt. 2011 s. 213	Invex

Lagmannsretten

Utv. 1997 s. 1159	LG-1996-1625
Utv. 2001 s. 1489	LF-2000-588
Utv. 2002 s. 787	LG-2000-2376
Utv. 2003 s. 268	LB-2002-602
Utv. 2005 s. 783	LB-2003-20739
Utv. 2009 s. 1329	LB-2008-186462

Tingretten

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