

# **Den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven**

## **§ 14-90**

Kriteriene for at bestemmelsen skal få anvendelse, og virkningene av at den får anvendelse.

Kandidatnr: 337

Veileder: Frederik Zimmer

Høstsemesteret 2005

Leveringsfrist: 25/11.05

Til sammen 11703 ord

## **Innholdsfortegnelse:**

### **Del 1**

<b>1.1</b>	Innledning.....	1
<b>1.2</b>	Rettskilder.....	3
<b>1.3</b>	Videre fremstillingen.....	4
<b>1.4</b>	Omgåelsesproblemet.....	5
<b>1.5</b>	Omgåelsesproblematikken i et historisk perspektiv.....	8
<b>1.6</b>	Behovet for en lovfestet avskjæringsregel.....	9
<b>1.7</b>	Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.....	10

### **Del 2**

<b>2.1</b>	Lovteksten.....	13
<b>2.2</b>	Hvem er subjekter etter § 14-90.....	14
<b>2.3</b>	Skatteposisjoner.....	16
2.3.1	Underskudd.....	18
2.3.2	Negativ saldo på gevinst- og tapskonto.....	19
2.3.3	Tom positiv saldo.....	19
2.3.4	Positiv saldo på gevinst- og tapskonto.....	20
2.3.5	Tom negativ saldo.....	20
<b>2.4</b>	Hvilke transaksjonstyper omfattes.....	20
2.4.1	Fusjon og fisjon.....	23
2.4.2	Aksjesalg.....	24
2.4.3	Emisjon.....	25
<b>2.5</b>	Kriteriet for at § 14-90 får anvendelse.....	26
2.5.1	Sannsynlighet.....	26

2.5.1.1	Hvem har bevisbyrden for at kriteriene for gjennomskjæring er oppfylt? .....	29
2.5.2	Overveiende motiv.....	29
2.5.3	Egenverdikravet.....	32
2.5.3.1	Legger § 14-90 opp til mer subjektive vurderinger enn den ulovfestede regelen?.....	37
<b>2.6</b>	<b>Zenith-dommen.....</b>	<b>38</b>
2.6.1	Ville resultatet blitt annerledes etter § 14-90?.....	39

### **Del 3**

<b>3.1</b>	<b>Virkninger av at bestemmelsen får anvendelse.....</b>	<b>41</b>
<b>3.2</b>	<b>Forholdet til rettsstillingen tidligere.....</b>	<b>41</b>

### **Del 4**

<b>4.1</b>	<b>Utenlandsk rett.....</b>	<b>44</b>
4.1.1	Sverige.....	44
4.1.2	Danmark.....	45

### **Del 5**

<b>5.1</b>	<b>Rettspolitiske betraktninger.....</b>	<b>48</b>
------------	--	-----------

<b>Litteraturliste.....</b>	<b>49</b>
-----------------------------	-----------

## Del 1

### **1.1 Innledning**

En kort presentasjon av emnet:

§ 14-90 er et forsøk på å lovfeste en omgåelsesnorm på et avgrenset område. Den er altså en spesiell regel, og det som er hovedformålet med bestemmelsen er å gi ligningsmyndighetene et sterkere vern mot transaksjoner hvor det overveiende motivet for transaksjonen er det skattemessige, enn det som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dette skal jeg komme tilbake til nedenfor.

Bestemmelsen er foreløpig for fersk til at det foreligger noe rettspraksis hvor denne er anvendt, men den har store likhetstrekk med tidligere bestemmelser i skatteloven. Ved vedtakelsen av § 14-90 ble det også bestemt at § 11-7 fjerde ledd skulle oppheves, og dette skjedde samme dato som § 14-90 trådte i kraft. I forarbeidene er dette begrunnet med at § 14-90 favner over anvendelsesområdet for § 11-7 fjerde ledd, og går også videre hva gjelder hvilke transaksjonsformer som omfattes. § 11-7 fjerde ledd blir således overflødig. Jeg skal under gå grundig inn på anvendelsesområdet for § 14-90, både hvilke tilfeller den søker å regulere, og hvem den skal gjelde for. § 14-90 hadde som nevnt en forgjenger i § 11-7 fjerde ledd. Denne tidligere bestemmelsen som gjaldt for fusjoner og fisjoner er av stor interesse for bestemmelsen i § 14-90. Det er fastslått i forarbeidene til § 14-90 at ”kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måten som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skattelovens § 11-7 fjerde ledd.”

Skatteloven av 1911 § 53 første ledd syvende punktum hadde tidligere en bestemmelse som hindret utnyttelse av opparbeidet underskudd som ble muliggjort ved fusjon, aksjeoverdragelse eller annen transaksjon som medførte at eierforholdene i selskapet endret seg, såfremt det var ”sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene”. Denne bestemmelsen ble tatt inn i 1911-loven ved en endringslov 15.juni 1990 nr.20.

Denne bestemmelsen er forgjengeren til § 11-7 fjerde ledd, og derfor interessant i denne sammenheng. Bestemmelsen gjaldt kun for skatteposisjonen underskudd. I forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 52 (1989-90), ble det uttalt blant annet: ” det er ikke mulig å gi eksakt anvisning på hvor grensene går for det området hvor den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan anvendes. For å gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt, foreslår departementet å lovfeste en bestemmelse om at fremføringsretten avskjæres dersom hovedformålet med transaksjonen er å oppnå skattemessige fordeler for partene.” Denne bestemmelsen ble opphevet da den særlige avskjæringsregelen i § 11-7 fjerde ledd ble vedtatt. Den tidligere bestemmelsen i § 53 første ledd siste punktum var ikke begrenset til fusjoner og fisjoner slik den overtakende bestemmelsen var. Den omfattet også andre eierskifter, for eksempel rene aksjesalg. Departementet fant imidlertid ingen grunn til å videreføre dette. Departementet anførte at et rent aksjesalg ikke ville medføre noe ny misbruksfare for akkumulert underskudd i selskapet, med mindre det også skjer noe mer. For eksempel at de nye aksjonærene fusjonerer selskapet inn i et annet selskap med sikre inntekter. Departementet mente at § 11-7 fjerde ledd da burde vurderes anvendt på dette etterfølgende stadium, ettersom det i en slik situasjon kan være aktuelt at skatteposisjonen utnyttes og blir det overveiende motiv for transaksjonen. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen var også ment

å supplere den nye bestemmelsen som ble inntatt i § 11-7 fjerde ledd. Den kunne etter departementets syn komme til anvendelse på transaksjoner som må anses som en illojal omgåelse av skattereglene.

Det er den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som har hatt absolutt størst betydning når det gjelder omgåelsesproblematikken i norsk rett. Jeg vil under komme en del inn på denne. Mye av den rettspraksisen som finnes om skatteomgåelser løses på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og mange av de vurderinger som foretas i disse dommene er av stor interesse for anvendelsen av § 14-90.

## **1.2 Rettskilder**

Det finnes foreløpig ingen rettspraksis hvor § 14-90 er anvendt, men det finnes en del rettspraksis rundt den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Denne har først og fremst blitt til gjennom høyesterettspraksis, og vi kan finne praksis helt tilbake til 1920-årene. Den praksisen som foreligger er viktige rettskilder for å forstå § 14-90. Høyesterett behandler her en del sentrale momenter som også § 14-90 viderefører. En sammenligning mellom § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er da noe som jeg berører flere steder i oppgaven.

§ 14-90 er en videreføring av den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. § 14-90 favner over det området § 11-7 fjerde ledd regulerte, og rettspraksis rundt § 11-7 fjerde ledd er derfor veldig interessant. Nå foreligger det imidlertid ingen høyesterettspraksis rundt denne bestemmelsen, men det foreligger noe underrettspraksis. § 11-7 fjerde ledd har ikke eksistert altfor lenge. Den skatteloven som gjelder i dag er fra 1999, og § 11-7 fjerde ledd kom inn i lovverket med skatteloven av 1999. § 11-7 fjerde ledd hadde sin forgjenger i skatteloven av 1911 § 53 første ledd syvende punktum. Denne ble inntatt i

skatteloven av 1911 etter en revisjon i 1990. I 1996 ble bestemmelsen overført med mindre justeringer til lov av 20.juni 1991 nr. 65, Selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4. Dette førte til at § 53 første ledd syvende punktum ble opphevet. Ved skatteloven av 1999 ble både selskapsskatteloven og skatteloven av 1911 opphevet, og bestemmelsen i § 8-7 nr. 4 ble videreført med sammenfallende ordlyd i den nye lovens § 11-7 fjerde ledd.

Alle disse tidligere bestemmelsene vil således være relevante i forhold til forståelsen av § 14-90.

### **1.3 Videre fremstilling**

Jeg skal i den videre fremstilling i del 1, ta for meg omgåelsesproblemet og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Hensikten er ikke å foreta en inngående drøftelse, men bare nevne noen hovedtrekk for å legge et grunnlag for fremstillingen av § 14-90.

I del 2 av fremstillingen behandler jeg selve lovbestemmelsen som § 14-90 representerer. Jeg tar utgangspunkt i ordlyden og forsøker å forklare de enkelte ord og uttrykk underveis.

Del 3 tar for seg virkningene når § 14-90 kommer til anvendelse, og sammenligner med tidligere omgåelsespraksis. Jeg har også valgt å ta med kritikk som er fremsatt mot virkningene som følger av litra b i bestemmelsen.

Del 4 nevner i korte trekk rettstilstanden i våre nærmeste naboland, nemlig Danmark og Sverige, og tilslutt i del 5 har jeg valgt å ta med noen rettspolitiske betraktninger.

## 1.4 Omgåelsesproblemet

§ 14-90 er en bestemmelse som tar for seg skatteomgåelsesproblematikken. Skatteomgåelse er et stort problem for ligningsmyndighetene og for staten for øvrig. Skattene skal legge grunnlaget for offentlig forbruk og investering. Vi lever i et såkalt "velferdssamfunn", hvor det er nettopp skattene som er hele grunnlaget for de tilbud og tjenester som tilbys forbrukerne. Folk flest har sterke meninger om skatteomgåelse, og om skatter generelt, og ettersom det er snakk om relativt mye penger som borgerne betaler til staten i skatter, er det ikke rart at det er et tema som opptar veldig mange. For vanlige mennesker er det først og fremst hensynet til at alle borgerne skal bidra til å skape et velferdssamfunn som gjør seg gjeldende. Det føles urettferdig at noen skal kunne sno seg unna "forpliktelsene". For staten er det tap av skatteproveny som er det største problemet. Det er vanskelig å si hvor mye penger staten taper på skatteomgåelse, men at det er en betydelig sum er det ingen tvil om.

Nå er det imidlertid sånn at det er fullt lovlig å tilpasse seg regelverket slik at skattebyrden blir minst mulig, men et sted går det en grense for hva som er lovlig skatteplanlegging og hva som skal regnes som en ulovlig eller uakseptabel omgåelse av skattereglene. Det er viktig at vi skiller ut et par tilfeller fra skatteomgåelsesproblematikken. For det første gjelder dette skatteunndragelsestilfellene. Skatteunndragelse er lovbrudd som kan få strafferettslige sanksjoner. Å unndra skatt ved for eksempel å jobbe svart vil være et slikt tilfelle. For det andre må vi skille ut proforma-tilfellene. Med proforma forbindes tradisjonelt simulert rettshandel. Det vil si rettshandler som partene seg i mellom uttrykkelig eller forutsetningsvis ikke skal gjelde, men som utad skal gi inntrykk av å innebære full realitet. Det foreligger med andre ord en indre og en ytre



disposisjon i direkte motstrid. For det tredje kan vi skille ut de tilfeller hvor skattyter har gitt et rettsforhold en uriktig betegnelse. Han har for eksempel kalt en avtale for en kjøpekontrakt mens den egentlig etter sitt innhold er en leieavtale.

Typisk for mange omgåelsesspørsmål er at *en privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål.*

Inngripen mot omgåelse kan være et virkemiddel for å oppnå effektiv beskatning og unngå samfunnsøkonomisk tap, samt for å verne om skattesystemets integritet ved å sikre at skatten i praksis ikke blir basert på frivillighet. Motivet for inngripen kan være et ønske om rimelige og rettferdige resultater med sterk basis i likhetsprinsipper. Det foreligger også en del innvendinger mot beskatning av omgåelsesforsøk. Disse er i hovedsak knyttet til legalitetsprinsippet. Domsstolene skal ikke drive rettsskapende virksomhet. Dette er en inngripen i rettssikkerheten ved at det strider mot borgernes krav på en forutberegnelig rettstilstand og vern mot tilbakevirkende endring av rettstilstanden. Skattyteren skal vernes mot overgrep fra statens side, herunder vilkårlig, arbitrær eller politisk betont beskatning eller uensartet anvendelse av reglene. Det er også anført at gjennomskjæring urettmessig begrenser skattyters frihet.

Med gjennomskjæring menes en skattemessig tilsidesettelse av uønskede transaksjoner ved bruk av særlige skatteregler som har til hensikt å gi reelle og lovlige transaksjoner mv. andre skattemessige virkninger enn det som følger av andre skatteregler slik at resultatet blir i samsvar med skattereglenes formål. Gjennomskjæring kan foretas etter følgende skatteregler:

- Den alminnelige ulovfestede gjennomskjæringsregelen,
- Skattelovens § 13-1 for interessefellesskap, og
- Skattelovens § 14-90.

Skattemessig tilsidesettelse foretas bare til skattyterens ugunst.

Eksempel på gjennomskjæring:

Det har i atskillig utstrekning forekommet at utenlandske aksjonærer rett før utbyttebeslutningen selger aksjen til et selskap hjemmehørende i Norge og så kjøper aksjen tilbake etter at utbyttet er besluttet, typisk til noe lavere pris, som reflekterer at det norske selskapet beholder store deler av utbyttet. Formålet med slike transaksjoner må antas å være å unngå kildeskatten og å oppnå rett til godtgjørelse. Det skal ikke beregnes kildeskatt ved utdeling til aksjonær som er bosatt i Norge eller hjemmehørende her. Utbyttet er riktignok skattepliktig, men retten til godtgjørelse eliminerer normalt denne. Slike transaksjoner må vurderes i lys av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dette eksemplet mister for øvrig sin aktualitet etter innføringen av aksjonærmodellen.

Et eksempel som for øvrig fortsatt har aktualitet er dette:

Et selskap kjøper et underskuddsselskap for dermed å kunne trekke dette underskuddet fra i sitt eget fremtidige overskudd. Dersom denne transaksjonen ikke har noen verdi utover det å kunne utnytte skatteposisjonen underskudd, vil gjennomskjæring kunne påberopes fra ligningsmyndighetenes side.

Også hvis et selskap som i realiteten fremstår som ”tomt”, fusjoneres med et annet selskap som har til hensikt å utnytte underskuddet i det tomme selskapet, blir gjennomskjæring aktuelt.

## 1.5 Omgåelsesproblematikken i et historisk perspektiv

I norsk rett kan utviklingen av omgåelsesnormen sies å ha startet allerede på 1920-tallet. På det tidspunkt ble flere omgåelsessaker avgjort ved at Høyesterett fremhevet konkrete faktiske omstendigheter som begrunnelse for en konklusjon om at det såkalte virkelige eller reelle forhold var noe annet enn det de rettslige forhold umiddelbart skulle tilsi. Uttalelsene om virkelighet/realitet og vektleggingen av en rekke faktiske omstendigheter, kunne ofte ikke forklares ut fra alminnelig tolkning av skattebestemmelsene.

Ved et samspill mellom teori og praksis skjøt utviklingen av omgåelsesnormen særlig fart på 1960-tallet. Kvisli fremsatte i 1962 en egenverdihypotese, hvor han uttrykte at transaksjoner kunne komme i faresonen skattemessig sett, dersom transaksjonen manglet en viss egenverdi. Ved overgangen fra 1960- til 1970-tallet fremsatte Aarbakke en teori om at det i norsk skatterett eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm. Sentralt stod her illojalitet i forhold til regelverket og en transaksjons faktiske virkninger. I juridisk teori ble det på 70-tallet uttrykt at Kvislis formulering om egenverdi ble sitert så ofte i omgåelsessaker at det på mange måter kunne betraktes som en slags generalklausul, en ikke-lovfestet omgåelsesnorm på skatterettens område. Frem til i dag har den ulovfestede omgåelsesnormen vokst seg sterkere og sterkere. Dette bekreftes av at det ikke ble noen enighet om å lovfeste en generell omgåelsesregel i Ot.prp. nr. 16 for 1991-92.

## 1.6 Behovet for en lovfestet avskjæringsregel

Når det gjelder fusjon og fisjon er normalsituasjonen etter skattelovens kapittel 11 at det overtakende selskap får rett til å videreføre det overdragende selskaps skatteposisjoner uendret. Jf. § 11-7 første ledd. Dette er en rett som oppstår ved å følge de regler som fremgår av § 11-7 første ledd. I de normale tilfellene vil det ikke være grunn til å stille spørsmål ved motivet til det overtakende selskap.

Andre former for transaksjoner som endrer eierforholdene i selskapet, som for eksempel aksjesalg og emisjon, er handlinger som får skatterettslige konsekvenser, og hvor en utnyttelse av skatteposisjoner kan være aktuelt.

Det som ligger i bestemmelsen i § 14-90 er at skattyter på nærmere bestemte vilkår mister retten til å videreføre generelle skatteposisjoner på grunnlag av motivet for transaksjonen. Et eksempel her er at et selskap med skattepliktig overskudd fusjoneres med et selskap med fradragberettiget underskudd. Etter reglene i skattelovens § 11-7 første ledd vil da underskuddet avregnes i overskuddet i den grad dette korresponderer.

Sett fra lovgivers synspunkt er det ikke ønskelig med kontinuitet i form av transaksjoner av denne art, når det overveiende motivet for transaksjonen er det skattemessige. Lovgiver ønsker å legge forholdene til rette for privatøkonomisk ønskelige transaksjoner, og en rett til videreføring av overdragende selskaps skatteposisjoner utelukkende av skattemessige hensyn bidrar åpenbart ikke til dette formålet.

Departementet ønsker å kunne skjære igjennom visse typer transaksjoner, og innføre en strengere lojalitetsnorm for visse typer skatteposisjoner enn det den ulovfestede gjennomskjæringsregelen antas

å gi grunnlag for. Det er også ønskelig fra ligningsmyndighetenes side å få en bestemmelse i lovs form, da denne vil gi lettere grunnlag for å skjære igjennom uønskete transaksjoner sett fra lovgivers synspunkt. Også det preventive aspektet ved en lovfesting fremheves. Av hensyn til prinsippet om forutberegnelighet, er det lettere for skattyter å forholde seg til en lovbestemmelse, enn en ulovfestet norm hvis innhold krever ganske så mye av skattyter for å finne ut av.

Allerede i Ot.prp. nr.52 (1989-90), ble det fremmet et forslag om å lovfeste en gjennomskjæringsregel på et avgrenset område. I proposisjonen ble det lagt vekt på den ulovfestede regelen i praksis begrensede virkeområde. I tillegg ble det påpekt at det var noe ”uklart hva som er kriteriene for å anvende regelen” og at ”ligningsmyndighetene har en meget vanskelig bevisbyrde når regelen påberopes”.

## **1.7 Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen**

### **Hovedtrekk**

Den ulovfestede omgåelsesnormen er utviklet gjennom Høyesterettspraksis gjennom mange år. Det finnes praksis helt tilbake til 1920-årene som kan sies å inngå i utviklingen av den ulovfestede normen. Spørsmålet i disse dommene var hvorvidt det var foretatt salg av samtlige eller de fleste aksjene i et selskap eller salg av selskapets innhold, det vil si virksomhet eller eiendeler. Et par eksempler her er Rt. 1921 s. 462 og Rt. 1924 s. 435.

På 1960 tallet ble gjennomskjæringsregelen igjen aktuell i forbindelse med spørsmålet om transaksjoner vedrørende skatteposisjoner.

I 1970- og 80-årene var gjennomskjæring aktuelt i flere tilordningssaker. Som et eksempel her kan nevnes Rt. 1971 s. 264, Kielland-dommen. Som en kan se er både den ulovfestede regelen og praksis rundt denne knyttet til mange og ulikeartede tilfeller. Vilklårene for at denne regelen skal komme til anvendelse er sammenlignbare med vilklårene for § 14-90, og derfor er det interessant å se litt nærmere på den ulovfestede omgåelsesnormen.

Aarbakke hevdet at det var vanskelig å gi en sammenfattende beskrivelse av de vilkår for gjennomskjæring som er lagt til grunn i praksis. Dette skyldes at normen kommer inn på kryss og tvers i skatteretten. Den ulovfestede omgåelsesnormen representerer en standard som i utgangspunktet skal gjelde uten avgrensninger til bestemte tilfeller. På denne bakgrunn kan vurderingene etter normen bli forskjellig, alt etter hvilket konkret tilfeller som er aktuelt.

Hvilken virkning får det at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen anvendes?

Den ulovfestede regelen innebærer at de skattemessige konsekvenser av en disposisjon kan nektes godkjent etter en skjønnsmessig helhetsvurdering, hvor hovedmomentene er disposisjonens formål og virkninger. Dersom disposisjonen etter en vurdering av disse samlet sett fremstår som illojal omgåelse av skatteregler, kan myndighetene nekte disposisjonens normale konsekvenser.

Det nærmere grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring er beskrevet av Høyesterett i flere dommer. Jeg har tidligere brukt sitat fra ABB-dommen, men det foreligger også en ferskere dom hvor den ulovfestede regelen blir beskrevet, nemlig Hydro-dommen Rt. 2002 s. 456:

”Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha

vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor. Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller - som det også har vært uttrykt - stridende mot skattereglenes formål.” For å anvende ulovfestet gjennomskjæring er det således to vurderingstemaer. Det første er om transaksjonene har noen egenverdi. Det andre er om de er illojale, dvs. om virkningen av transaksjonen vil stå i motstrid til den lovregel det gjennomskjæres i forhold til.

Egenverdikravet er definert noe forskjellig i de forskjellige dommene. Alle dommene synes imidlertid å bygge på den forutsetning at det oppnås, eller at hensikten er å oppnå, en skattemessig fordel ved transaksjonene, og at dette er en skattefordel som man ellers ikke ville oppnådd.

Det var altså et grunnleggende krav for å benytte den ulovfestede gjennomskjæringsregelen at transaksjonen fremstod som illojal mot skattereglenes formål. Det er i §14-90 ikke oppstilt noe slikt vilkår. Dette støttes av rettsstillingen etter de tidligere spesielle avskjæringsreglene. Verken i den tidligere sktl. § 53 første ledd syvende punktum eller i § 11-7 fjerde ledd oppstilles det noe illojalitetskrav. Lovgiver har selv trukket den slutning at fremføringen av underskudd under nærmere bestemte vilkår strider mot skattelovgivningens grunnlag. I forarbeidene til skatteloven § 53 første ledd syvende punktum ble det uttrykt at den skattepliktige ”ved lesning av loven vil bli kjent med at forsøk på illojal utnyttelse av reglene ikke fører fram”.

## Del 2

### **2.1 Lovteksten**

Hovedtemaet for oppgaven er som sagt den nye bestemmelsen i skattelovens § 14-90. Denne trådte i kraft 6. oktober 2004. Forarbeidene til bestemmelsen finner vi i Ot.prp. nr. 1 2004-05.

Bestemmelsen lyder slik:

*§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner*

*Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold etter fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen*

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

Lovteksten står i en særstilling som rettskildefaktor, fordi det er bare den som er vedtatt av den lovgivende forsamling. Hensynet til legalitetsprinsippet, forutberegnelighet, maktfordeling, objektivitet mv. kan anføres for å tillegge en naturlig språklig fortolkning av lovteksten



betydelig vekt. Krav om lovhjemmel gjør at lovteksten blir den primære rettskilde innen skatteretten.

Min oppgave er å finne frem til den rettsregelen som § 14-90 representerer, og dette vil jeg gjøre ved å trekke andre rettskilder inn underveis som jeg tar for meg de ulike ord og uttrykk som finnes i lovteksten til § 14-90.

## **2.2 Hvem er subjekter etter bestemmelsen i § 14-90?**

Bestemmelsen gjelder for selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e. Dette omfatter da typisk aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger. Bestemmelsen får altså ikke anvendelse på privatpersoner. Dette medfører at også ansvarlige selskaper og kommandittselskaper faller utenfor bestemmelsen. Slike selskaper behandles ikke som egne skattesubjekter, men lignes på deltakernes hånd som om selskapet var eget skattesubjekt. Det er altså deltakerne som er skattesubjektene i selskapet, i motsetning til for eksempel et aksjeselskap, hvor selskapet selv er skattesubjekt. Også når det gjelder enkeltpersonforetak er reglene slik at eieren er ansvarlig for virksomhetens forpliktelser. Det er eieren som blir beskattet for virksomhetens formue og gjeld. Dette medfører at enkeltpersonforetak også faller utenfor anvendelsesområdet for § 14-90. Det som er felles for de subjekter som omfattes av § 14-90 er at de er selv skattesubjekter. Et aksjeselskap er for eksempel et eget skattesubjekt i motsetning til et ansvarlig selskap hvor deltakerne er skattesubjekter og såkalt deltakerligning er regelen.

Situasjonen for ansvarlig selskap og kommandittselskap blir for øvrig en noe annen dersom et AS er deltaker i slike selskaper. Det mest vanlige er at et aksjeselskap er komplementar i et kommandittselskap.

Komplementaren hefter ubegrenset for selskapets forpliktelse, men det er en vesentlig praktisk begrensning i det forhold at heftelsen ikke rekker utover aksjekapitalen. Aksjeselskapet har jo begrenset ansvar per definisjon. Skattesubjektet i et ANS og KS er den enkelte deltaker. Det foretas en utregning av skatten som om selskapet er eget skattesubjekt, og siden deles skattebyrden på de enkelte deltakerne etter deres eierforhold. For et aksjeselskaps vedkommende er deltakelsen i et ANS eller KS en egen inntektskilde. Reglene om underskuddsfradrag etter § 6-3 medfører at et AS kan trekke fra underskudd de måtte ha fra en annen inntektskilde i eventuelt overskudd de måtte ha som deltaker i slikt selskap. Slike skatteposisjoner må antas å kunne bli gjenstand for en vurdering etter § 14-90 dersom skattemessige hensyn er av betydning. Fritaksmodellen får direkte anvendelse når AS er deltaker i et deltakerlignet selskap som realiserer aksje eller andel. Fritaksmodellen går i dette tilfellet ut på at en forholdsmessig del av aksjegevinsten tilordnes AS og blir skattefri. Ettersom § 14-90 er et resultat av de omgåelsesmuligheter som fritaksmodellen åpner for, fremstår det som naturlig at meningen er at § 14-90 skal omfatte de samme subjekter som fritaksmodellen får anvendelse for.

Bestemmelsen i § 14-90 gjelder også for visse utenlandske selskaper, jfr, § 2-2 litra e. At noen eier formuesandeler eller mottar inntektsandeler innebærer at det dreier seg om et selskap. Blant annet foreninger og stiftelser faller dermed utenfor. Videre fremgår det at det må dreie seg om et selskap hvor deltakerne har begrenset ansvar for selskapets gjeld. Disse kriteriene fører til at også utenlandske selskaper med begrenset ansvar omfattes av bestemmelsen. Et fellesvilkår for alle de selskaper som omfattes av § 2-2 litra a til e er at de er hjemmehørende i riket. Det prinsipielt avgjørende er om selskapet ledes fra Norge, og det

er først og fremst styrefunksjonene som er sentrale. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan imidlertid også være aktuell for utenlandske selskaper forutsatt at selskapet har alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge. Det forekommer også at det i skatteavtaler legges inn klausuler som skal hindre omgåelse av skatteregler. Et eksempel her er en såkalt ”limitation of benefit”-klausul. Det denne klausulen skal hindre er det som vi kaller for ”treaty-shopping”. Dette vil kort sagt innebære at et selskap etableres i en stat med gunstig skatteavtale – gjennomstrømmingslandet. Inntekten kanaliseres så gjennom dette selskapet og eventuelt til dets eiere i en tredjestat.

De subjekter som omfattes av § 14-90 er de samme som var omfattet av den tidligere bestemmelsen i § 11-7 fjerde ledd. Sånn sett foreligger ingen endring i rettstilstanden. Departementet så ingen grunn til å endre på hvem bestemmelsen skulle få anvendelse for.

En av hovedgrunnene til en utvidet avskjæringsregel i forhold til § 11-7 fjerde ledd, er innføringen av fritaksmodellen. (Omtalt senere). Ettersom fritaksmodellen som hovedregel kommer til anvendelse på aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger, er det i forarbeidene bestemt at § 14-90 skal få anvendelse for den samme gruppen selskaper.

### **2.3 Skatteposisjon**

Videre sies det i ordlyden i § 14-90 at disse selskapene må ha skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Et par eksempler her kan være en rett til fradrag for underskudd et senere år, jfr skatteloven § 14-6 første ledd, eller rett til utsettelse av beskatning av en gevinst, jfr. § 14-70. I forhold til den tidligere avskjæringsregelen i § 11-7 fjerde ledd er den nye bestemmelsen utvidet med hensyn til hvilke

skatteposisjoner som omfattes. § 11-7 fjerde ledd gjaldt bortfall av særskilt oppregnede skatteposisjoner: underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. § 14-90 utvider dette til å gjelde ”enhver skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”. Dette vil blant annet medføre at i tillegg til fremførbart underskudd, negative gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo, vil også skatteforpliktelser knyttet til positiv saldo på gevinst- og tapskonto, tom negativ saldo mv. være omfattet. Med skatteposisjoner menes de valgmuligheter en skattyter har i forhold til skattereglene. Jeg mener ikke her at skattyter selv kan velge om han vil betale skatt eller ikke, men valgmulighetene oppstår som følge av de investeringsmuligheter skattyter har innenfor egen økonomi. Forskjellige disposisjoner som skattyter har anledning til å foreta medfører ulike skatteposisjoner. En skatteposisjon kan sies å være skattyters stilling i forhold til en skatteregel på et gitt tidspunkt. Utgangspunktet er at skatteposisjon ikke kan overføres fra et skattesubjekt til et annet. Et ”skattesubjekt” kan være en juridisk person, for eksempel et selskap eller en sammenslutning, eller en fysisk person. Hva § 14-90 angår faller fysisk person utenfor. Overføringsforbudet anses klart forutsatt i skatteloven. Et eksempel på unntak er skattelovens § 11-7 første og annet ledd, som hjemler videreføring av posisjon for henholdsvis selskap og andels- eller aksjeeier.

Skatteposisjonene som omfattes av § 14-90 er knyttet til skattesubjektet. Selv om selskapet på en eller annen måte får endret eierforhold, er hovedregelen at skatteposisjonen følger skattesubjektet, og kan etter alminnelige regler ikke overføres til andre. Dette kommer klart frem ved aksjesalg. Sett at alle aksjene i et selskap selges. Selskapets eierforhold endres, men det er selskapet som er skattesubjekt

ettersom selskapet består uavhengig av eierforholdene. Skatteposisjonene er således i behold, men det kan være aktuelt å foreta en vurdering i forhold til § 14-90. Meningen med § 14-90 er ikke å skjære igjennom disposisjoner av enhver art hvor skatteposisjoner videreføres, men å gi ligningsmyndighetene et vern mot disposisjoner som overveiende er motivert av skattemessige hensyn.

Jeg vil i det følgende si litt om hver enkel skatteposisjon som er regnet opp rett ovenfor for å gi litt mer innsikt i hva som menes med skatteposisjoner.

### **2.3.1 Underskudd**

Underskudd oppstår hvor skattyter i løpet av et inntektsår har fradragposter som overstiger hans inntektsposter. Begrepet refererer seg altså til en samlet sum av inntekts- og fradragposter det enkelte inntektsår. Men begrepet benyttes også hvor skattyters fradragposter knyttet til en bestemt inntektskilde, overstiger inntekten fra samme kilde. Underskudd kan behandles etter skatteloven § 6-3 første ledd, ved at underskudd kan fradras i inntekt fra andre inntektskilder, eller det kan etter § 14-6, første ledd fremføres til fradrag i overskudd et av de ti påfølgende år dersom det ikke foreligger mulighet for fradrag det aktuelle år.

§ 14-90 viderefører det som gjaldt etter § 11-7 fjerde ledd i dette tilfellet. Dersom underskuddet blir overført vesentlig av skattemessige grunner kan det overtakende selskap ikke føre underskuddet mot egne overskudd i overtagelsesåret eller senere år.

### **2.3.2 Negativ saldo på gevinst- og tapskonto**

Et selskaps innkjøpte driftsmidler blir i regnskapet innført på saldoer. Disse saldi nedskrives over tid etter forskjellige satser. Som resultat av nedskrivning kan saldo være enten negativ eller positiv. Hvis utgangsverdien overstiger saldoen før nedskrivning, oppstår en såkalt negativ saldo. Det vil si at et driftsmiddel selges for mer enn det som gjenstår på saldoen. En negativ saldo representerer en skattepliktig, men ennå ikke tidfestet gevinst. Hovedregelen om behandling av negativ saldo er gitt i skatteloven § 14-46. Bestemmelsen sier at minst en så stor del av saldoen som tilsvarende avskrivningsgruppens avskrivningssats, skal inntektsføres hvert år.

### **2.3.3 Tom positiv saldo**

At en saldo er positiv kan for eksempel skyldes at et driftsmiddel er realisert med tap. At den er tom innebærer at det ikke lenger befinner seg noen gjenstander på saldoen. Det har ikke blitt foretatt noen reinvestering etter realisasjonen. Skatteposisjonen består da i en rett til å kreve det fradraget skattyter har til gode på et senere anskaffet driftsmiddel.

Reglene om dette finnes i skatteloven § 14-48.

Vi ser at alle de tre nevnte skatteposisjonene til nå gir skattyter fradragsrett.

### **2.3.4 Positiv saldo på gevinst- og tapskonto**

En positiv gevinst- og tapskonto representerer en netto skattepliktig gevinst og dermed en positiv skattekreditt. Minimumssatsen for inntektsføring er 20%. Skattyteren kan inntektsføre fra 20 til 100% av gevinst- og tapskontoen det enkelte inntektsår. Skattyter kan ikke utligne sine negative og positive gevinst- og tapskonto mot hverandre.

### **2.3.5 Tom negativ saldo**

Dersom et driftsmiddel realiseres med gevinst, og saldo etter dette ikke inneholder noen gjenstander, snakker vi om en tom negativ saldo. En slik negativ saldo er en gevinst som i prinsippet er skattepliktig, men som ennå ikke er tidfestet inntekt. Reglene som omhandler en slik skatteposisjon finnes i skatteloven § 14-46.

Disse to siste skatteposisjonene er begge latente skatteforpliktelser.

## **2.4 Hvilke transaksjonstyper omfattes?**

Lovteksten angir at bestemmelsen skal gjelde for fusjon og fisjon. Dette gjelder både når selskap som angitt ovenfor er part i fusjon eller fisjon, og dersom et slikt selskap får endret eierforhold etter fusjon eller fisjon. Hva er realitetsforskjellen i disse to tilfellene? Hva vil det si å være part i fusjon eller fisjon i forhold til å få endret eierforhold etter fusjon eller fisjon? De rettsspørsmål som reiser seg ved en fusjon og fisjon er i hovedtrekk de samme og bestemmelsene om fusjon og fisjon er i hovedsak parallelle. I aksjeloven og allmennaksjeloven kommer dette til uttrykk ved at fisjonskapitlene i de to nevnte lover i stor grad henviser til

fusjonsbestemmelsene. Hvis et selskap er part i fusjon eller fisjon innebærer dette i en fusjonssituasjon at selskapet slås sammen med et annet selskap men fortsetter å eksistere i det nye selskapet, og i en fisjonssituasjon innebærer det at selskapet deles i to eller flere selskaper. Det er kanskje behov for å dele selskapet i mindre enheter for å kunne spesialisere seg mer på ulike felt innen virksomheten. Det som er hovedsaken her er at selskapet som er part i en fusjon eller fisjon fortsetter å eksistere. At et selskap får endret eierforhold etter fusjon eller fisjon innebærer at selskapet slutter å eksistere, og samtlige aktiva og passiva overdras til det eller de nystiftede selskap(er).

Videre kan vi se at det er inntatt i bestemmelsen at også annen transaksjon som fører til at selskapet får endret eierforhold omfattes av bestemmelsen. Dette omfatter da aksjesalg og emisjon mv. i tillegg til fusjon og fisjon. Her skiller bestemmelsen inntatt i § 14-90 seg ut i forhold til sin forgjenger, skattelovens § 11-7 fjerde ledd, som kun fikk anvendelse ved fisjon og fusjon. Bestemmelsen vil for eksempel kunne avverge skattemessig motiverte kjøp av underskuddsselskaper mv. for eksempel i de tilfellene hvor underskuddet søkes utnyttet via konsernbidragsordningen.

Det er forutsatt i forarbeidene at avskjæring kan foretas selv om det bare er de indirekte eierforholdene i selskapet med generelle skatteposisjoner som endres ved transaksjonen, og det er ikke noe krav at det ytes vederlag ved transaksjonen. Dette innebærer at også blant annet gaver og gavesalg omfattes av bestemmelsen.

En av hovedgrunnene til innføringen av § 14-90 er som nevnt den nye fritaksmodellen som er innført på skatterettens område med virkning for utbytte som innvinnes fra 1. januar 2004, og for gevinst og tap som realiseres fra 26. mars 2004.



Innføringen av fritaksmodellen kan gjøre det gunstigere å overføre selskaper med skatteforpliktende posisjoner. Et eksempel som er brukt i forarbeidene er at fritaksmodellen kan stimulere til skattemotivert overføring av aksjene i et selskap som har latent skatteforpliktelse knyttet til en gevinst ved virksomhetssalg. Aksjeoverføringen skjer til et selskap som i motsetning til det selgende selskapet har skattemessig underskudd til fremføring, eller som forventes å generere underskudd i de påfølgende år. I en slik situasjon kan det ervervende selskap være villig til å betale en relativt høy pris for aksjene, med verdsetting av den ubeskattede gevinsten til mer enn 72 %. Ved fritaksmetoden kan aksjene overføres uten at det utløser skatteplikt. Slike tilpasninger kan bety tap av skatteproveny ved at gevinster ved virksomhetssalg i realiteten unndras fra effektiv beskatning. Dette eksemplet gir oss en viss pekepinn på hva som er formålet med § 14-90.

### **Hva omfattes ikke**

Skattedirektoratet har i en bindende forhåndsuttalelse (BFU 11/04) vurdert hvorvidt det var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring eller anvendelse av skatteloven § 14-90 på skatteposisjonene i et konsernselskap ved konserninternt salg av aksjene i selskapet eller ved den etterfølgende mor- datterfusjonen. Direktoratet kom til at det ikke var grunnlag for verken ulovfestet gjennomskjæring eller anvendelse av sktl § 14-90. Begrunnelsen var at de involverte selskapene var i økonomisk og juridisk posisjon til å utnytte skatteposisjonene fullt ut gjennom reglene om konsernbidrag før transaksjonene ble gjennomført, og at de ikke kom i en gunstigere skattemessig posisjon mht utnyttelse av disse skatteposisjonene etter gjennomføringen av salget og fusjonen,

verken mht selve utnyttelsen av posisjonen eller hvor raskt posisjonene kan utnyttes.

Etablering av holdingselskaper med etterfølgende fisjon.

Etter overgangsregel E til skatteloven § 2-38 kan personlige aksjonærer skattefritt overføre aksjer til et holdingselskap, dersom dette holdingselskapet blir eier av minst 10 % av aksjene i det selskap som overføres. Flere personer som til sammen eier minst 10 % av aksjene i et selskap kan derfor gå sammen og skattefritt overføre disse til et nystiftet holdingselskap. Tidligere var kravet 90 % men dette er nå endret, og 10 % er tilstrekkelig.

I bindende forhåndsuttalelse av 12. april 2005 (BFU 13/05) var spørsmålet om det forelå risiko for gjennomskjæring dersom det nystiftede holdingselskapet deretter ble fisjonert, slik at hver aksjonær eide aksjene i det overførte selskapet gjennom hvert sitt holdingselskap.

Skattedirektoratet viste her til at aksjonærene etter fisjonen av holdingselskapet fremdeles ville eie aksjene i det overførte selskapet indirekte, og ville derfor ikke komme nærmere selskapenes midler. Etableringen av holdingselskapet vil derfor ha en realitet også etter fisjonen.

Skattedirektoratet konkluderte her med at fisjonen ikke innebar en illojal tilpasning som gir grunnlag for gjennomskjæring.

#### **2.4.1 Fusjon og fisjon**

Fusjon og fisjon behandles etter kontinuitetsprinsippet skattemessig sett. Verken fusjon eller fisjon anses som en overdragelse, slik at det ikke utløses noen gevinst-, utbytte eller uttaksbeskatning. Vilkåret er at det

nye selskapet overtar de skattemessige verdier i de tidligere selskaper og at aksjonærenes kostpris på de nye aksjer blir de samme for aksjene i de tidligere selskaper.

§ 14-90 innebærer at dersom det er sannsynlig at overtakelse av skatteposisjoner i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo er det overveiende motiv for fusjon eller fisjon, kan ikke disse posisjonene videreføres i det overtakende selskap.

Spørsmålet er hvor langt en skal akseptere unntak fra det prinsipielle utgangspunkt om at overføring fra et skattesubjekt til et annet utløser skatteplikt. Det prinsipielle utgangspunkt bør vurderes opp mot at skattereglene ikke bør være til hinder for rasjonelle omorganiseringer som reelt sett er en videreføring av den samme virksomheten og med de samme eierinteresser.

For fusjon og fisjon vil den ulovfestede regel innebære at skattefritak og rett til videreføring av skatteposisjoner ikke gjelder dersom formålet med fusjonen eller fisjonen bare er å spare skatt, eller dette er skatteformålet er helt dominerende i forhold til andre, forretningsmessige formål. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen vil imidlertid vanskelig kunne anvendes i tilfeller hvor omorganiseringen har en viss egenverdi, selv om skattemotivet er enda større. Som jeg kommer til nedenfor er rettsstillingen annerledes etter § 14-90 hva gjelder motivet for transaksjonen.

## **2.4.2 Aksjesalg**

Den nylig innførte fritaksmodellen åpner for at aksjer kan overføres uten at det utløser skatteplikt. Jeg har tidligere nevnt at § 14-90 ble til i kjølvannet av utarbeidelsen av fritaksmodellen. Hovedbegrunnelsen for

fritaksmodellen er at den forebygger kjedebeskatning av inntekt. Uten særlige omgåelsesregler er det klart at fritaksmodellen ville åpnet for en mengde uønskede tilpasningsmuligheter, og dette førte da til at den tidligere spesielle omgåelsesregel i § 11-7 fjerde ledd ble videreført i § 14-90, og anvendelsesområdet for § 14-90 ble betydelig utvidet i forhold til forgjengeren.

Mens fritaksmetoden gir skattefrihet ved salg av aksjer, vil salg av virksomhet, også kalt ”innmat”, fortsatt være skattepliktig. I gevinstsituasjoner vil det normalt sett være skatteoptimalt å overdra aksjer skattefritt fremfor å overdra innmat med gevinstbeskatning, men dersom selger får et skattemessig tap ved salget, vil det imidlertid kunne lønne seg å selge innmat fremfor aksjer. Tap på eiendelene i virksomheten vil i motsetning til aksjetap være fradragsberettiget for selger.

Jeg har tidligere nevnt at § 14-90 vil kunne avverge skattemessige motiverte kjøp av underskuddsselskaper hvor underskuddet søkes utnyttet i konsernbidragsordningen.

### **2.4.3 Emisjon**

Uttrykket aksjeemisjon er mer et stikkord enn en betegnelse med presist juridisk innhold. Uttrykket omfatter i første rekke tegning av aksjer ved selskapets stiftelse eller senere forhøyelse av aksjekapitalen ved nytegning.

Det siste er det som det oftest henvises til når man snakker om emisjon. Et selskap er kanskje interessert i ytterligere aksjekapital, og en investor er interessert i å gå inn med si 50,000 kroner. Da kan selskapet i generalforsamling bestemme at aksjekapitalen skal forhøyes med 50,000 kroner, og det tegnes så nye aksjer i selskapet for 50,000 kroner. Hvis

selskapet fra før har 1000 aksjer med en verdi på hundre kroner stykket, vil de etter emisjonen ha 1500 aksjer til samme verdi.

Det er kjensgjerning at mange fusjoner og fisjoner med påfølgende emisjoner kun har vært skattemessig motivert og ikke forretningsmessig.

## **2.5 Kriteriet for at § 14-90 får anvendelse**

Kriteriet for at § 14-90 skal få anvendelse er at det er ”sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”. Dette skal jeg i det følgende ofre en god del plass. Bestemmelsen i § 14-90 skal gi ligningsmyndighetene anledning til å skjære igjennom transaksjoner hvor det er sannsynlig at det overveiende motiv ved transaksjonen er det skattemessige. I forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er det fra departementets side meningen at § 14-90 skal innebære en lavere terskel for anvendelse. Dette innebærer at gjennomskjæring kan bli resultatet selv om transaksjonen har en viss verdi utenom det skattemessige. Det avgjørende blir om det skattemessige er det overveiende motiv.

### **2.5.1 Sannsynlig**

Ordet ”sannsynlig” i lovteksten refererer seg til i hvilken grad det kan sies at det skattemessige motiv er det overveiende motiv for en transaksjon. Det må altså fremstå som sannsynlig at det skattemessige motiv er det overveiende.

Hvilken vekt skal vi legge i ordet ”sannsynlig”. I dagligtale brukes ordet i den betydning at noe synes å være sant, men det foreligger flere grader av ordet sannsynlig. Vi kan for eksempel si at noe er meget

sannsynlig, eller vi kan si at noe er lite sannsynlig, men det foreligger allikevel sannsynlighet. Hvor stor grad av sannsynlighet må foreligge for at bestemmelsen i § 14-90 skal få anvendelse?

En språklig forståelse av lovens kriterium er at det må være mer sannsynlig at motivet for transaksjonen er å spare skatt enn at et annet motiv har vært det overveiende. Dette tilsier da at det kreves sannsynlighetsovervekt. Jeg nevnte innledningsvis at departementet la til grunn i forarbeidene til § 14-90 at vurderingen av om det foreligger skattemessig motiv måtte foretas etter mønster av § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer at det ”ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen”. Jf. Ot.prp. nr. 71 1995-96 på side 72. Dette støtter mitt utsagn om at sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig. Altså at det skattemessige motivet er det fremtredende.

Bergesen-dommen i Rt. 1986 s. 1189 gjaldt et selskap som solgte alle sine eiendeler til kommunen, omtrent samtidig som at alle aksjene ble solgt til en ny aksjonær, (Bergesen). Bergesen krevde betinget skattefritak etter landsskatteloven § 45, åttende ledd, men fikk ikke medhold. Det ble av retten ansett som at det i realiteten var fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefritak som ble overført ved salget av aksjene. De begrunnet dette med at det overførte selskap tatt i betraktning var et ”tomt” selskap uten egenverdi.

Høyesterett uttalte i saken at det var ”ikke tvilsomt” at transaksjonen var skattemessig motivert, og benyttet seg av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Dette synes å legge grunnlag for et strengere krav enn sannsynlighetsovervekt.

Zenith-dommen inntatt i Rt. 1997 s. 1580, gjaldt et selskap(Zenith), hvor samtlige av aksjene i selskapet ble solgt. Aktiva i selskapet bestod

hovedsakelig i finansaktiva og passiva bestod hovedsakelig av skattefrie fondsavsetninger. Ligningsmyndighetene anså overdragelsen som et salg av skatteposisjoner i strid med avsetningsreglenes formål, og så for skattekredittenes vedkommende bort fra den. Ligningen ble opphevet.

Høyesterett fant det ikke innlysende at disposisjonen stred mot reglenes formål eller var illojal mot disse. Det ble krevd en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelser før gjennomskjæring kunne bli aktuelt. Dette synes også å være et strengere krav enn alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Av disse to dommene som jeg har henvist til ovenfor, og som begge av domstolene er behandlet i lys av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, kommer jeg fram til at det kreves mer av sannsynlighet for å anvende den ulovfestede enn den lovfestede regelen. Dette stemmer også overens med forarbeidene til § 14-90 om at bakgrunnen for å lovfeste en særlig gjennomskjæringsregel for visse skatteposisjoner var å gi ligningsmyndighetene lettere adgang til å gripe inn på et begrenset område. Virkningene av at den lovfestede regel benyttes fremfor den ulovfestede taler også for at kravet til sannsynlighet ikke er så strengt etter § 14-90 som det den ulovfestede regelen oppstiller. Følgene er mindre inngripende etter § 14-90, og dette taler for at terskelen for å anvende den lovfestede regel er lavere enn den ulovfestede.

### **2.5.1.1 Hvem har bevisbyrden for at kriteriene for gjennomskjæring er oppfylt?**

Som jeg har nevnt ovenfor kreves det etter bestemmelsen at det er mer sannsynlig at det skattemessige motivet har vært det overveiende motiv for en transaksjon enn at et annet motiv har vært det, altså det kreves sannsynlighetsovervekt. Men hvem er det som skal sannsynliggjøre at det skattemessige motivet er det overveiende? Det er i første rekke den som påberoper seg regelen som har bevisbyrden. Den som påberoper seg regelen om gjennomskjæring er i de fleste tilfeller ligningsmyndighetene, og hovedregelen er at disse har bevisbyrden for å klargjøre at det foreligger sannsynlighetsovervekt.

### **2.5.2 Overveiende motiv**

Det neste ordet jeg skal ta for meg er ”overveiende”. Det står i lovteksten at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen må være det overveiende motiv for transaksjonen. Ordet ”overveiende” er greit å forstå den språklige betydningen av. I dette tilfellet vil det si at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen må være et motiv som veier mer enn de andre motivene for transaksjonen. Men rettsstillingen er langt fra fastsatt med dette. Det er et skjønnsspørsmål når utnyttelse av den generelle skatteposisjon kan sies å være det overveiende motiv. Det må ses i sammenheng med hvilke andre motiver som ligger til grunn for transaksjonen. I de fleste tilfeller er det flere motiver som ligger til grunn for en transaksjon, og som alle har forskjellig vekt for valg av handlingsmønster. En transaksjon kan for eksempel både ha et bedriftsøkonomisk motiv og et skattemessig motiv. Her må motivene avveies mot hverandre for å se hvilke motiver som veier tyngst, altså



hvilket motiv som har vært viktigst for skattyteren. Et spørsmål her er hvor mye tyngre enn de andre motivene det skattemessige motivet må være for at det skal fremstå som det overveiende motivet for transaksjonen? Dette er et spørsmål som må besvares ut fra bestemmelsens ordlyd, hva som er hensynet med regelen, forarbeidene til bestemmelsen, og hvordan rettspraksis vil tolke bestemmelsen.

Etter forarbeidene er det departementets ønske å kunne gripe lettere inn på et begrenset område, enn det den ulovfestede gjennomskjæringsregelen gir grunnlag for. Dette kompenseres ved at følgende av gjennomskjæring i de fleste tilfeller ikke er så inngripende etter § 14-90 sammenlignet med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. (Kommer tilbake til dette under kapittelet om virkninger av bestemmelsen.) I forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er bestemmelsen i § 14-90 strengere. Da mener jeg strengere i den forstand at det skal mindre til for å gripe inn etter § 14-90. Bestemmelsen er strengere sett med skattyters øyne.

Forarbeidene til § 11-7 fjerde ledd, Ot.prp. nr. 71 (95-96), som også har stor aktualitet for hvordan § 14-90 skal forstås, sier på side 32 at den nye begrensede gjennomskjæringsregel kan brukes også der det foreligger ” en ikke ubetydelig bedriftsøkonomisk begrunnelse for transaksjonen, selv om skattemotivet er enda sterkere, og reelt det viktigste.” Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kommer som hovedregel ikke til anvendelse dersom det foreligger en reell bedriftsøkonomisk motivasjon.

Hensikten med § 14-90 er i følge forarbeidene å gi ligningsmyndighetene et ”sikrere utgangspunkt” og lovfestingen vil få preventiv virkning. Dette taler for at terskelen for anvendelse må anses lavere enn etter den ulovfestede normen.

Det finnes som nevnt ikke noen rettspraksis rundt § 14-90 ennå, så rettspraksis rundt tidligere lovfestede avskjæringsregler er interessant å se på ettersom forarbeidene til § 14-90 eksplisitt henviser til at en helhetsvurdering etter § 14-90 skal foretas på samme måte som etter § 11-7 fjerde ledd, som igjen bygger på § 53 første ledd siste punktum. § 11-7 fjerde ledd er imidlertid også for fersk til at det foreligger noe praksis, og derfor har jeg valgt å se på to dommer angående skatteloven av 1911 § 53 første ledd siste punktum. Dette er dommer fra lagmannsretten, så prejudikatverdien av dommene er ikke veldig betydelig, men dommene gir en viss pekepinn på viktige momenter i en totalvurdering.

I bestemmelsen i §53 første ledd siste punktum stod formuleringen ”hovedsakelig tilsiktes” i stedet for nåværende ”overveiende motiv”. Denne forskjellen synes ikke etter forarbeidene til § 11-7 fjerde ledd å innebære noen realitetsendring.

I Utv. 2000 s. 1601 LRD ble det foretatt gjennomskjæring da skattyter ikke hadde sannsynliggjort at de forretningsmessige motivene hadde vært av ”vesentlig betydning” sammenlignet med den fordel som ble oppnådd av skattemessig art ved en underskuddsfremføring.

I Utv. 2002 s. 787 LRD ble også gjennomskjæring resultatet. Retten kunne ikke se at skattyter hadde sannsynliggjort at forretningsmessige hensyn hadde vært av ”bestemmende eller av vesentlig betydning” i forhold til ”den store skattefordelen som ble oppnådd ved en underskuddsfremføring”.

Disse to lagmannsrettsdommene viser at det forretningsmessige motiv må veies opp mot det skattemessige, og finnes tyngre for at gjennomskjæring ikke skal bli resultatet etter den lovfestede regel. Dette er en motsetning til den ulovfestede regel hvor allerede tilstedeværelsen av et visst forretningsmessig motiv er tilstrekkelig for å hindre

gjennomskjæring. I disse dommene kommer det klart til uttrykk at gjennomskjæring her ble resultatet fordi det avgjørende motivet for transaksjonene var det skattemessige. Retten fastslo at det forelå et visst forretningsmessig preg på transaksjonene, men det var det skattemessige motiv som var det overveiende. Dette kommer til uttrykk ved at det sies at de forretningsmessige motivene ikke var av ”vesentlig betydning” i forhold til skattefordelen som ble oppnådd. Det ble altså foretatt en avveining av motivene for transaksjonen, og etter § 53 første ledd siste punktum førte denne avveiningen til at gjennomskjæring ble resultatet. Den avveiningen som ble foretatt i disse dommene er den samme avveiningen som § 14-90 legger opp til. Jfr. ordlyden i § 14-90: ”overveiende motiv”. Dersom det skattemessige motivet veier mer enn eventuelle andre motiver for en transaksjon kommer § 14-90 inn i bildet. Selve ordet ”overveiende” viser at det ikke kun er transaksjoner som har nærmest null annen verdi enn det skattemessige som skal bli gjenstand for gjennomskjæring. Det ligger jo i ordet at andre motiver kan ha betydning, og hvis disse andre motiver veier mer enn det skattemessige, kan ikke gjennomskjæring påberopes.

### **2.5.3 Egenverdikravet**

Etter ulovfestet rett er det i praksis utviklet et såkalt ”egenverdikrav” til transaksjonen ved vurderingen av om den er skattemessig motivert. Dette kravet går ut på at transaksjonen må ha en verdi i seg selv utover det å spare skatt. Spørsmålet er om dette egenverdikravet er forutsatt brukt også ved en vurdering etter § 14-90.

Det er i Ot.prp. nr.71 (1995-96) uttalt følgende om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen: ”Gjennomskjæringsregelen vil imidlertid vanskelig kunne anvendes i tilfeller hvor omorganiseringen har en viss

egenverdi, selv om skattemotivet er enda større.” Som jeg har kommet fram til tidligere er § 14-90 ment å inneha en lavere terskel for å komme til anvendelse.

Disposisjonens egenverdi er et sentralt moment i vurderingen av motiv for en transaksjon etter ulovfestet rett. Det vil si i hvilken grad rettsforholdet har vesentlige andre formål og virkninger for skattyter enn de skatterettslige. Når det gjelder virkninger er det ikke bare snakk om positive virkninger, men også virkninger som er negative for skattyter skal tas i betraktning. Det synes rimelig klart at for å bedømme om det skattemessige motiv er det overveiende motiv for transaksjonen, må man se på helheten av transaksjonen. Det vil si avtalens reelle innhold, formål og virkninger av transaksjonen. Dette stemmer overens med egenverdikravet etter den ulovfestede regelen, og følgelig mener jeg at man kan operere med et egenverdikrav også hva § 14-90 angår.

Hvilken sammenheng har virkningene av en transaksjon med motivet å gjøre? Det sier seg selv at hvis man har et motiv for en handling er motivet ofte å oppnå en bestemt virkning. Virkningen blir således svært viktig i en vurdering av hva som var motivet med transaksjonen. I noen tilfeller hender imidlertid at den tilsiktede virkning uteblir. Hvis for eksempel et selskap har gode forretningsmessige grunner for den handling de foretar, men de tilsiktede virkninger uteblir, fører ikke dette automatisk til at § 14-90 kan anvendes på forholdet, men er snarere et moment til støtte for at det skattemessige motiv ikke var det overveiende motivet for transaksjonen.

Jeg skal i det følgende redegjøre for innholdet i egenverdivurderingen.

På bakgrunn av den foreliggende rettspraksis omkring den ulovfestede omgåelsesnorm, ble Magnus Aarbakke gitt i oppdrag å utrede normens nærmere innhold, og i rettspraksis etter utredningen er

normen presisert på denne måten, i Rt. 1999 s. 946 ABB-dommen: ”gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge normen fremtrer som stridende mot skattereglens formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold”. Denne uttalelsen har fått en massiv tilslutning i senere dommer på området.

Når man ved en transaksjon skal finne ut om det overveiende motivet for transaksjonen var å spare skatt, må man ved denne vurderingen se på hva som er realiteten ved transaksjonen. Har transaksjonen vesentlig andre virkninger enn det skattemessige? Har transaksjonen noen verdi utover det å spare skatt? Her kommer altså egenverdikravet inn i bildet. Transaksjonens egenverdi er altså et moment som kommer inn ved vurderingen av motivet for transaksjonen. Jo sterkere verdi transaksjonen har utover den skattemessige, jo mindre sjanser er det for at gjennomskjæring skal få anvendelse. For å finne frem til transaksjonens egenverdi må man se på hvilke virkninger en transaksjon får når de skattemessige virkninger tenkes borte. Spørsmålet blir således om det foreligger noen forretningsmessig verdi ved transaksjonen uten disse tilstede.

Det er i forarbeidene til § 14-90 forutsatt at det ikke skal være mulig å unngå gjennomskjæring ved å dele opp transaksjonen i flere deltransaksjoner. Som et utgangspunkt kan man si at det er det forhold som gir skattefordelen som er undersøkelsesobjekt i forhold til

egenverdikravet. Om det er en enkel transaksjon eller en serie med transaksjoner varierer fra sak til sak.

Egenverdikravet kan sies å ha eksistert i Høyesterettspraksis fra før den fikk allmenn anerkjennelse ved å ha blitt sitert i ABB-dommen. Allerede i Kallevig, Rt. 1925 s 472, kan vi finne uttrykk for et egenverdikrav. Høyesterett uttrykte her at transaksjonens hensikt i å oppnå skattelettelse var relevant ved spørsmålet om det i skattelovens forstand forelå en reell avhendelse av aksjer. Kravet i Kollbjørg, Rt. 1961 s. 1195, til at fusjonen hadde noen realitet, kan også betraktes som et slags egenverdikrav. Det var året etter Kollbjørg at Kvisli fremsatte sin egenverdihypotese.

I Kielland, Rt. 1971 s.264, formulerte Høyesterett et slags egenverdikrav ved at det ble fremholdt som avgjørende om ”ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt”. Sammenlignet med ordlyden etter § 14-90 kan vi se at § 14-90 opererer med et strengere krav til transaksjonens egenverdi. Dette innebærer at transaksjoner kan bli gjenstand for gjennomskjæring selv om transaksjonen har en viss egenverdi. Det som da blir avgjørende er at det skattemessige motiv er det overveiende.

Jeg har nevnt ovenfor at flere transaksjoner kan ses på under ett ved vurderingen av om transaksjonen har noen egenverdi, men også tidspunktet for egenverdivurderingen kan være avgjørende for utfallet av egenverditesten. I de fleste saker er det omstendighetene på transaksjonstidspunktet som blir vurdert. Man kan da spørre seg om ikke også forutgående handlinger og ikke minst etterfølgende forhold burde være med i vurderingen av om transaksjonen har noen vesentlig egenverdi. Hvordan har Høyesterett svart på dette spørsmålet i den rettspraksis som foreligger?

Jeg vil først nevne Siraco i Rt. 1963 s. 478. I denne saken tok retten ikke hensyn til de forutgående omstendighetene i saken. Høyesterett nektet underskuddsfremføring ved fusjon fordi underskuddsselskapet var tomt. Retten så bort fra at driftsmidler og virksomheten var overtatt tidligere. Det er mulig at egenverdivurderingen for deler av underskuddet hadde slått ut i en annen retning dersom forutgående forhold hadde blitt vektlagt i denne saken.

Etterfølgende omstendigheter har vært vektlagt i flere saker, både i skattyters favør og i hans disfavør. Det burde ikke være tilstrekkelig for å unngå gjennomskjæring at skattyteren foretar nye handlinger. Det kan ofte gå flere år før en sak kommer opp for Høyesterett, og det synes da ikke naturlig at skattyter skal kunne forbedre sin sak i påvente av rettsak i perioden etter transaksjonstidspunktet. Som sagt av Bettina Banoun i hennes doktoravhandling ”Omgåelse av skattereglene”: ”Etterfølgende forhold bør bare trekkes inn i vurderingen i den grad de kan bidra til å belyse transaksjonens egenverdi på transaksjonstidspunktet.”

Både transaksjonens formål og virkninger er av betydning for egenverdivurderingen. Hvis jeg først ser på begrepet ”transaksjonens formål”, så kommer dette direkte til uttrykk i ordlyden i § 14-90. Henvisningen til motiv i lovteksten viser at transaksjonens formål skal vurderes. Transaksjonens formål kan enten forstås som skattyters subjektive motivasjon med transaksjonen, men det kan også forstås som det formål rettsanvenderen tilskriver transaksjonen, det vil si det bestemte mål transaksjonen objektivt sett anses som et tjenlig middel til å nå. En transaksjons virkning er den objektive effekten av transaksjonene.

Størrelsen på skattefordelen er et viktig moment i vurderingen av transaksjonens egenverdi. Kravene for gjennomskjæring vil sjelden være oppfylt i saker hvor skattefordelen er liten. I slike tilfeller vil selv en minimal egenverdi forhindre gjennomskjæring.

### **2.5.3.1 Legger § 14-90 opp til mer subjektive vurderinger enn den ulovfestede regelen**

Etter rettspraksis rundt den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er det fastslått at vurderingen av om transaksjoner er skattemessig motivert skal foretas på et objektivt grunnlag. Dette er av høyesterett fastslått i ABB-dommen i Rt. 1999 s. 946. ”Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold”. ABB-dommen anses å gi et allment akseptert uttrykk for standarden etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

For å kunne avgjøre om § 14-90 legger opp til en mer subjektiv vurdering av om det foreligger skattemessig motiv, er vi nødt til å se på forgjengeren til § 14-90. Forarbeidene til § 14-90 fastslår at vurderingen om det foreligger skattemessig motiv må foregå etter mønster av § 11-7 fjerde ledd. Ettersom det ikke foreligger noen praksis angående § 14-90, er det derfor naturlig å se på hvordan dette lå an etter § 11-7 fjerde ledd, og sammenligne dette med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Zimmer sa i sin lærebok i skatterett at skatteloven § 11-7 fjerde ledd i ordlyd og forarbeider tilsynelatende la opp til en ”mer subjektiv vurdering enn det som kan antas å være riktig etter den ulovfestede regel” med henblikk på fastlegging av krav til skattyters hensikt. Både den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og § 11-7 fjerde ledd krevde at man redegjorde for hvorvidt skattyters motiv var illojalt i forhold til formålet bak skattereglene.

Når det gjelder den ulovfestede gjennomskjæringsregelen gjelder generelt at de fleste dommer hvor denne er omhandlet legger avgjørende vekt på disposisjonens virkninger. Doktrinen objektiviserer gjennomgående skattyters hensikt når det skal vurderes om disposisjonen representerer en illojal omgåelse av skattereglene, jf. ABB-dommen.



Referansen til "*motiv*" i ordlyden kan lede tanken inn på subjektive vurderingstemaer. Regjeringen har ikke benyttet anledningen til å justere ordlyden slik at det klart fremgår at både transaksjonens formål og virkninger er av relevans, samt at det er en objektivisert vurdering som foretas. I stedet for å endre lovteksten, har departementet i forarbeidene fremhevet at vurderingen av skattemessig motiv må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlig overveiende motiv. Det er altså forutsatt i forarbeidene at det skal dreie seg om en objektiv vurdering til tross for at ordlyden synes å gi uttrykk for noe annet.

## **2.6 Zenith-dommen**

Jeg skal i det følgende se litt nærmere på Zenith-dommen i Rt. 1997 s. 1580.

Det er som er interessant med denne dommen er at staten tapte i siste instans. Det ble altså ikke foretatt gjennomskjæring i dette tilfellet.

Høyesterett mente at det ikke var riktig å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i dette tilfellet. Det heter i innledningen til dommen: "Det er ikke uten videre avgjørende i hvilken grad overdragelsen var skattemessig motivert. Det vesentlige er om overdragelsen hadde noen forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for selger og kjøper"

I Høyesterett ble saken avgjort ved dissens 4-1.

### **2.6.1 Ville resultatet blitt annerledes etter § 14-90?**

Som jeg har kommet frem til ovenfor, og som også er forutsatt i forarbeidene til § 14-90, jf. Ot.prp. nr.1 2004-05, skal bestemmelsen i § 14-90 innebære en lavere terskel for å komme til anvendelse enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Zenith-dommen ble behandlet i lys av den ulovfestede regelen, og da er det interessant å se på om saken ville sett annerledes ut etter § 14-90.

Hva saken dreide seg om har jeg vært inne på under punkt 2.5.1. Det som står sentralt i denne dommen er egenverdivurderingen, jf. Punkt 2.5.3 om Kvislis egenverdihypotese. Spørsmålet i Zenith var om aksjeoverdragelsen hadde noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger. I tidligere dommer hadde Høyesterett kommet til at gjennomskjæring måtte bli resultatet når det overdragende selskap var et såkalt "tomt" selskap, jfr. Rt. 63 s.478. I Zenith uttrykte flertallet at de gjenværende tomtene til fire millioner kroner, gav overdragelsen en viss forretningsmessig realitet. Det var dette som skilte saken fra de foregående dommene. Selskapet var ikke "tomt" i den forstand som i tidligere dommer var lagt til grunn. Det ble konstatert av flertallet at tomtene til en verdi av fire millioner kroner var en "ikke ubetydelig verdi". Dette kan indikere at flertallet nærmest forsto kravet om egenverdi som et spørsmål om monetær verdsettelse av eiendeler, og ikke som et spørsmål om transaksjonens økonomiske virkning eller forretningsmessig formål for de involverte parter. Uttalelsen indikerer også at flertallet mente at beløpets størrelse i absolutt forstand var det sentrale. Sett i sammenheng med aksjeoverdragelsen utgjorde vederlaget for disse tomtene ikke store andelen av kjøpesummen, nærmere bestemt 2 %. Mindretallet fremhevet imidlertid

dette moment. Man måtte se betydningen av tomtene i forhold til transaksjonens totale størrelse og i forhold til størrelsen av skatteposisjonen. Fire millioner kan i seg selv være en ”ikke ubetydelig verdi”, men sett i sammenheng med en transaksjon til en verdi av flere hundre millioner kan man påstå at verdien blir langt mer ubetydelig.

Som jeg tidligere har kommet frem til er bestemmelsen i § 14-90 strengere enn den ulovfestede regelen i den forstand at det skal mindre til for at den skal komme til anvendelse og for at gjennomskjæring skal bli resultatet. Gjennomskjæring kan etter § 14-90 anvendes selv hvor transaksjonen har et forretningsmessig motiv. Det som er avgjørende her er om det er sannsynlig at det skattemessige motiv var det overveiende motiv for transaksjonen.

I Zenith-dommen kan jeg finne flere momenter som viser at den forretningsmessige verdien av transaksjonen var temmelig beskjeden i forhold til den skattemessige. Det faktum at tomtene i liten grad ble nevnt i salgsprospektet, indikerer at de var av liten forretningsmessig betydning. Det var dessuten lite forretningsmessig potensial i å utvikle tomtene, ettersom de var festet bort til år 2050. Dersom det var tomtene som var av betydning for transaksjonen, ville det vært mye mer naturlig å erverve disse for fire millioner framfor å kjøpe alle aksjene for rett i underkant av 180 millioner kroner.

Sett i sammenheng med verdien av den totale transaksjonen må det sies at selv om tomtene har en viss verdi, må den sies å være nokså beskjeden i den store sammenheng. Ettersom § 14-90 innebærer en lavere terskel for gjennomskjæring enn den ulovfestede regelen, og det fremstår som rimelig klart at det skattemessige motivet veide mer enn det forretningsmessige, hadde nok saken fått et annet utfall om det var § 14-90 som hadde blitt anvendt på saksforholdet.

## **Del 3**

### **3.1 Virkninger av at § 14-90 får anvendelse**

Virkningene av bestemmelsen er at skatteposisjonen skal *"falle bort dersom den representerer en skattefordel"*, eller *"inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse"*.

Disse rettsvirkningene skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført, jfr. Ot.prp. nr.1, s.53.

At skatteposisjonen skal falle bort innebærer at det ved skatteberegningen skal ses bort i fra skatteposisjonen. Avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til. For at skatteposisjonen skal falle bort etter litra a, må den representere en fordel. Skatteposisjoner som representerer en fordel er typisk underskudd, tom positiv saldo og negativ saldo på gevinst- og tapskonto.

Litra b bestemmer at skatteposisjon som representerer en skatteforpliktelse skal inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd.

Dette omfatter blant annet en positiv saldo på gevinst- og tapskonto.

### **3.2 Forhold til rettsstillingen tidligere**

Bestemmelsen om bortfall av skattefordel er i overensstemmelse med det som var rettsstillingen etter § 11-7 fjerde ledd. Underskudd, negativ gevinst- og tapskonto mv. vil således falle bort dersom vilkårene

i bestemmelsen er oppfylt.

Når det gjelder virkningen at latente skatteforpliktelser skal inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd, er dette en utvidelse både i forhold til gjeldende avskjæringsbestemmelse og i forhold til ulovfestet gjennomskjæring. Regjeringen foreslår med andre ord at den skatteforpliktende posisjon skal inntektsføres som eget skattegrunnlag. Departementet gir uttrykk for at avskjæringen skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til. Dersom skattemotivet knytter seg til utnyttelse av tap på gevinst- og tapskontoen, og ikke til selskapets tomme negativ saldo, skal tapskontoen bortfalle i sin helhet, men den negative saldoen skal ikke bli gjenstand for fremskyndet inntektsføring.

Under en høringsrunde for forslaget til ny avskjæringsregel uttalte NHO at de ”er enige i at det er behov for regler som kan motvirke skattemotiverte overføringer av aksjer i selskap med generelle skatteposisjoner.” men sier videre at de ”mener imidlertid at regjeringens forslag til ny § 14-90 i skatteloven gir anvisning på for streng sanksjon i de tilfelle hvor det skjer eierskifte som ikke er følge av fusjon eller fisjon, eksempelvis ved rene aksjeoverdragelser.”

Regjeringens forslag innebærer at i de tilfelle ligningsmyndighetene kommer frem til at det overveiende motiv for overdragelsen av aksjene er utnyttelse av selskapets skatteposisjon, skal skatteposisjonen bortfalle dersom den representerer en skattefordel, og den skal inntektsføres umiddelbart dersom den representerer en skatteforpliktelse.

NHO mener reaksjonen er uforholdsmessig tyngende. ”Sanksjonen bør ikke gå lenger enn formålet tilsier. Siden formålet er å hindre at nevnte skatteposisjoner utnyttes, bør regelen være at posisjonen ikke kan avregnes i konsernbidrag dersom den representerer en skattefordel, og

ikke kan benyttes som grunnlag for konsernbidrag dersom den representerer en skatteforpliktelse.”

NHO kommer med følgende eksempel: et selskap A har eid 85 prosent av et selskap B med underskudd i hele den perioden underskuddet ble opparbeidet. Selskap A kjøper seg opp slik at det blir eier av 91 prosent av aksjene, blant annet for å kunne yte konsernbidrag. Det har også andre forretningsmessige grunner for å øke eierandelen. Ligningsmyndighetene mener likevel at muligheten til å yte konsernbidrag må anses som det overveiende motiv, og konsekvensen er at underskuddet i B bortfaller. NHO mener det kan stilles spørsmål ved rimeligheten av at muligheten til å yte konsernbidrag avskjæres i et tilfelle som det foreliggende. Men under enhver omstendighet fremstår det som lite rimelig at selskap B ikke lenger skal få fradrag for de kostnadene det vitterlig har hatt, og som har resultert i underskuddet. Selskap B bør gis muligheten til å avregne underskuddet i de inntektene det selv opptjener i fremtiden. Dette bør også gjelde selv om inntektene ligger flere år frem i tid. Det kan for eksempel være et utviklingselskap. Det må også gjelde hvor selskap B er gjenstand for et fullstendig eierskifte.

## **Del 4**

### **4.1 Utenlandsk rett**

#### **4.1.1 Sverige**

Sett i forhold til Norge foreligger det i Sverige en mye mer restriktiv holdning til skatteomgåelser. Holdningen er preget av en sentral plenumsavgjørelse, nemlig Nordbäck, RÅ 1953 ref.10. Flertallet anvendte en formalistisk fortolkningsstil og avviste ulovfestede doktriner. Domstolenes passive rolle i forhold til omgåelse og skattyters aggressive skatteplanlegging, førte til at lovgiver lovfestet en rekke spesielle stoppregler for å stenge smutthull. For å takle skatteomgåelse på varig grunnlag ble skatteflyktslagen innført med virkning fra 1981. Denne loven skulle være en generalklausul mot omgåelse. Bestemmelsen har siden 1981 vært endret et par ganger, og også opphevet, men den ble gjeninnført og er nå gjeldende rett i Sverige.

Regeringsretten har anvendt en restriktiv tolkningsstil i skattesaker, og det legges stor vekt på forarbeidene uten at dette har bidratt til en mer liberal fortolkningsstil. Legalitetsprinsippet er i svensk rett tillagt stor vekt når det gjelder skatteomgåelser. Beskatning per analogi anses å være i strid med konstitusjonen.

Innholdet i skatteflyktslagen bygger i stor grad på de samme hensyn som ligger bak den ulovfestede omgåelsesregelen vi har i norsk rett. Det stilles et krav om at skattefordelen etter en objektiv bedømmelse må veie tyngre enn samtlige andre grunner. Et sitat fra SOU 1996:44 på

side 135-136 viser dette: ” För att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas bör således krävas att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl som den skattskyldige har för sitt handlande”. Dette innebærer at dersom det finnes forretningsmessig, organisatoriske, eller andre grunner for en transaksjon som hver for seg eller til sammen veier tyngre enn skattefordelen kommer generalklausulen ikke til anvendelse.

Sverige har ikke innført generelle regler som har til formål å hindre at skattefritaket for aksjegevinster åpner for tilpasningsmuligheter og faktisk asymmetri. Det ses da bort fra skattemessig gjennomskjæring. Det gjelder imidlertid en særregel ved overføring av eierandeler i foretak som har få eiere og som eier boligeiendom. I slike tilfeller skal foretaket anses å ha solgt boligen og deretter ervervet den til markedspris. Bakgrunnen for regelen er at det ble ansett å medføre en ubegrunnet skattefordel om en eier av fåmannsforetak skal kunne legge sin private boligeiendom i foretaket, og deretter selge uten skattemessige konsekvenser.

#### **4.1.2 Danmark**

I Danmark kreves det tillatelse fra skattemyndighetene til å gjennomføre blant annet skattefrie fisjoner og overføring av eiendeler. Myndighetene vurderer i den sammenheng konkret om formålet med den aktuelle omstruktureringen er skatteutnyttelse, og kan eventuelt avslå søknaden om skattefrihet ved omstruktureringen. Alternativt kan det settes vilkår for skattefriheten for å hindre den antatte muligheten for skattemessig utnyttelse. Dette skiller seg fra norsk rett hvor fusjoner og fisjoner som hovedregel er skattefritt etter skatteloven § 11-7 første ledd.



I likhet med norsk rett foreligger det i Danmark en mye mer liberal tolkningstradisjon sammenlignet med svensk rett. Tolkningstradisjonen fører til dommer der en rekke skattearrangementer ikke oppnår den tilsiktede skattefordel. Den liberale tolkningstradisjonen synes ikke å være særlig omdiskutert, men det foreligger i Danmark sterk debatt om hvorvidt Højesterett benytter seg av særskilte prinsipper eller bare alminnelig tolkning og subsumpsjon for å få bukt med skatteomgåelser. Det er hevdet at legalitetsprinsippet står i veien for en ulovfestet omgåelsesnorm.

Et spørsmål som ofte stilles i den stadig tilbakevendende diskusjon om omgåelse av skattelovgivningen er om omgåelse best kan hindres ved en detaljert skattelovgivning, som stadig endres når nye omgåelsesmuligheter konstateres, eller ved anvendelse av rettslige standarder, som i siste instans overlater det til domstolene å tre korrigerende inn ovenfor omgåelsesforsøk? Det har vært meget omdiskutert i Danmark om det i dansk rett kan oppstilles en alminnelig omgåelsesregel. Generelt er svaret avvisende. Synspunktet er at omgåelse er et alminnelig lovfortolkningsproblem. Det erkjennes at myndighetene og domstolene kanskje vil være mer tilbøyelige til å tolke en lovbestemmelse utvidende, hvis det foreligger bevis for at hensikten med en disposisjon er å omgå skattereglene. Utgangspunktet i dansk rett er at omgåelsesproblemet i alminnelighet skal løses ved alminnelig lovtolkning og alminnelige rettsanvendelsesprinsipper. Den omstendighet at det foreligger omgåelseshensikt skal bare inngå som en av flere andre faktorer i en fortolkningsprosess.

Jan Pedersen introduserte i 1989 den såkalte ”realitetsgrundsætning” i dansk rett. Denne grunnsetningen inneholder normer for den skatterettslige faktumbestemmelse. Disse

normene innebærer at det ses bort i fra fiktive og kunstige elementer i et avtalegrunnlag, hvor det er oppstått en uoverensstemmelse mellom form og innhold. I stedet gjennomføres beskatningen i forhold til det reelle i disposisjonen, idet dette snarere uttrykker innhold og virkning av de disposisjoner som er foretatt. Realitetsgrundsætningen eksisterer som en ulovfestet, dommerskapt generalklausul, men må fortsatt stå tilbake for alminnelig lovfortolkning og alminnelige rettsanvendelsesprinsipper.

## Del 5

### **5.1 Rettspolitiske betraktninger**

Vil den nye bestemmelsen i skatteloven bidra til et mer rettferdig samfunn, og er den et effektivt våpen i kampen mot skatteomgåelse?

Den nye bestemmelsen i § 14-90 åpner for gjennomskjæring i langt flere tilfeller enn det som var rettsstillingen etter den tidligere lovfestede bestemmelsen. I forarbeidene er det uttrykt at avskjæring kun kan foretas dersom "*vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen*". Departementet fremhever i forarbeidene til § 14-90 at terskelen for gjennomskjæring er lavere enn etter den ulovfestede omgåelsesregelen. Omgåelsesregelen har i flere saker blitt anvendt til å nekte videreføring av skatteposisjoner (underskudd, betinget skattefritak mv), men da har det nærmest vært overdragelse av tomme selskaper. Departementet avviste å lovfeste særskilte regler mot tomme selskaper, da departementet mente at slike regler først og fremst var egnet til å forbygge rene skatteunndragelser. Den nye avskjæringsregelen vil antakelig bli benyttet til å avskjære underskudd og andre skatteposisjoner i langt flere tilfeller enn etter gjeldende rett.

Det har vist seg umulig for lovgiver på forhånd å tenke ut alle de omgåelsesmuligheter som skattyterne vil kunne prøve seg på. Det kan sies at skatteomgåelse vil alltid finnes så lenge det finnes skatteregler.

## Litteraturliste:

### Bøker:

- Banoun, Bettina: Doktoravhandling, Omgåelse av skattereglene (2002)
- Boe, Erik: Innføring i juss, 2.utg. Oslo 1996
- Fallan, Lars: Skatteplanlegging – økonomisk teori møter skattejussen, Oslo 2002
- Heffermehl m.fl: Endring av aksjekapital, Oslo 2002
- Michelsen m.fl: Lærebog om inkomstskatt, 11.utg. 2005
- Onstad, Ole Gjems-: Skatteplanlegging etter skattereformen 1992
- Woxholth, Geir: Selskapsrett, 1.utg. Oslo 2004
- Zimmer, Frederik: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2005
- Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett, 5.utg. Oslo 2005

### Forarbeider:

- Ot.prp. nr.1 2004-05 Skatte- og avgiftsopplegget 2005
- Ot.prp. nr.92 2004-05 Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv.
- Ot.prp. nr.71 (1995-96) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Oppfølging av skattereformen 1992

SOU 1996:44

Lovregister:

1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18 august  
1911 nr. 8

sktl (1911) §53 første ledd syvende punktum

1991 Lov om særregler for beskatning av selskaper og  
selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20 juli 1991 nr. 65

§8-7 nr 4

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

sktl § 11-7 fjerde ledd

sktl § 14-90

Domsregister:

Rt. 1921 s. 462

Rt. 1924 s. 435

Rt. 1925 s. 472 Kallevig

Rt. 1961 s. 1195 Kollbjørg

Rt. 1963	s. 478	Siraco
Rt. 1971	s. 264	Kielland
Rt. 1986	s. 1189	Bergesen
Rt. 1997	s. 1580	Zenith
Rt. 1999	s. 946	ABB
Rt. 2002	s. 456	Hydro

Utv. 2000 s. 1601 LRD

Utv. 2002 s. 787 LRD

RÅ 1953 ref. 10