

Gjennomskjæring etter skattelovens § 14-90

Kandidatnummer: 453

Dato: 25. April 2007

Vår 2007

Veileder: Erik Friis Fæhn

Til sammen 17 416 ord

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema: Den lovfestede gjennomskjæringsregel etter innføringen av fritaksmodellen	1
1.2	Oppgavens systematikk og inndeling	3
1.3	Omgåelser og hensyn	6
1.4	Historikk	8
1.5	Metode og rettskilder	10
<u>2</u>	<u>LOVENS VILKÅR OG FORMÅL</u>	<u>11</u>
2.1	Innledning	11
2.2	Gjennomskjæring ved fusjoner og fisjoner, sktl § 11-7 fjerde ledd	12
2.2.1	En oversikt	12
2.2.2	Skattemessig kontinuitet	13
2.2.3	Sktl § 11-7 fjerde ledd vilkår og lovens motiv	14
2.2.4	Sktl § 11-7 fjerde ledd og den ulovfestede generelle gjennomskjæringsregel	17
2.3	Sktl § 14-90 og fritaksmodellen	19
2.3.1	Innledning	19
2.3.2	Fritaksmodellen	21
2.3.3	Sktl § 14-90	22
<u>3</u>	<u>SKATTEPOSISJONER</u>	<u>28</u>
3.1	Innledning	28
3.2	Skatteposisjonsbegrepet	29
3.2	Skatteposisjoner med tilknytning til eiendel eller gjeldspost	30
3.2.1	Gjeldsposter	30
3.2.2	Eiendeler	30
3.3	”Generelle skatteposisjoner” som utgjør skattefordeler og skatteforpliktelser	33
3.3.1	Innledning	33
3.3.2	Skatteposisjoner som innebærer skattefordeler og skatteforpliktelser	34
3.3.3	Fremførbart underskudd	35
3.3.4	Skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel som følge av avskrivningsreglene	37

<u>4</u>	<u>NÆRMERE OM TRANSAKSJONER</u>	<u>39</u>
4.1	Innledning	39
4.2	Fusjon og fisjon	39
4.3	”Annen transaksjon”	40
4.4	Transaksjoner og fritaksmodellen	45
4.4.1	Konsernbidragsreglene	45
4.4.2	Utnyttelse av fritaksmodellen	47
<u>5</u>	<u>MOTIVSVURDERINGEN</u>	<u>49</u>
5.1	Innledning	49
5.2	”Sannsynlig” at det foreligger skattemotiv	51
5.3	Virkning eller motiv	51
5.4	Tidspunktet vurderingen forholder seg til	52
5.5	Objektiv eller subjektiv vurdering av motivet	53
5.6	Egenverdivurdering	54
5.7	”Overveiende motiv”	57
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>III</u>

1 Innledning

1.1 Tema: Den lovfestede gjennomskjæringsregel etter innføringen av fritaksmodellen

Tema i denne oppgaven vil være lovfestet gjennomskjæring av skatteposisjoner i skattemotiverte transaksjoner. Det er lagt særlig vekt på de endringer som har blitt til i lys av fritaksmodellen.

Med skatteposisjoner forstås ”en bestemt skatteytters stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt”¹. Transaksjoner forstås i denne oppgaven som overføringer av verdier mellom forskjellige skattesubjekter. Gjennomskjæring vil si at man ikke får gjennomføre videreføring av skatteposisjoner ved en økonomisk transaksjon.

Fordi skatteposisjoner knytter seg til et bestemt skattesubjekts stilling i forhold till skattereglene, kan ikke skatteposisjoner uten hjemmel i lov overføres mellom ulike skattesubjekter². I de fleste tilfeller vil realisasjonsprinsippet innebære at transaksjoner mellom skattesubjekter beskattes og verdsettes til markedspris, jfr skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (sktl) § 9-2 og sktl § 5-3. En transaksjon vil normalt gi ny kostpris for kjøper, og transaksjonen innebærer derfor ingen videreføring av selgers skatteposisjon til kjøper. For eksempel vil gevinst ved salg (realisasjon) utløse skatteplikt for selger, jfr sktl § 5-1 andre ledd, mens kjøper får den nye skatteposisjonen kostprisen gir. For visse transaksjoner vil en skatteposisjon kunne representere et skattefritak, eksempelvis skatteposisjoner knyttet til boliger.

I enkelte tilfeller gir skatteloven adgang til å gjennomføre realisasjon ved transaksjoner, som innebærer en overføring mellom skattesubjekter, uten at skatteplikt utløses. Dette er oppgavens utgangspunkt.

Lovfestingen av skattemessig kontinuitet ved fusjoner og fisjoner og fritaksmodellen gir en rett til slik skattefri overføring mellom skattesubjekter. For å motvirke misbruk er det blitt lovfestet regler om gjennomskjæring av misbrukstilfellene.

¹ Zimmer, Lærebok i skatterett, (2005) s. 103

² Rt. 1999 s. 946

Det er lovlig å innrette seg etter skattereglene på en slik måte at skatten blir minst mulig, men det går et skille mellom den tillatte skatteplanlegging og den lovstridige skatteomgåelse³.

Skatteloven manglet opprinnelig regler for å hindre transaksjoner som bare hadde skattebesparing som hensikt. Høyesterett innfortolket derfor en rett for skattemyndighetene til å gjennomskjære skattemotiverte transaksjoner. Terskelen for å utløse gjennomskjæring er lagt høyt ved at det både kreves høy grad av skattemotivering og at transaksjonen må være illojal mot skattereglenes formål.

Ved endringslov 15.juni 1990 nr 20 ble § 53 første ledd syvende punkt, gitt som en første lovfestet spesiell gjennomskjæringsregel⁴. Den ble raskt avløst av sktl § 11-7 fjerde ledd i forbindelse med lovfesting av skattemessig kontinuitet.

Gjennom fritaksmodellen innført ved den siste skattereformen, har lovgiver valgt å frita aksjeselskaper og likestilte selskaper for gevinstbeskatning av aksjer, jfr sktl § 2-38. Fritaksmodellen kan, sett i sammenheng med konsernbidragsordningen, brukes til å utnytte andre subjekters skatteposisjoner uten realisasjonsbeskatning. Det vil si selv om selskapene ikke blir fusjonert, men kontrollert i et skattekonsern, jfr sktl § 10-4.

For å demme opp for de muligheter fritaksmodellen gir, ble sktl § 11-7 fjerde ledd erstattet av sktl § 14-90. Bestemmelsen gir en rett til å gjennomskjære overveiende skattemotiverte transaksjoner.

Sktl § 14-90 omfatter alle aksjeselskapers aksjetransaksjoner hvis de medfører endret eierforholdene (med andre ord slik at aksjeemisjoner kan falle utenfor). Videre rommer bestemmelsen alle skatteposisjoner som ikke har tilknytning til eiendeler eller gjeldsposter, både skattefordeler og skatteforpliktelser. Konsekvensen av gjennomskjæring etter § 14-90 er bortfall av skattefordeler eller inntektsføring av skatteforpliktelser.

Sktl § 14-90 inneholder en ny terminologi i forhold til tidligere rett. Området er utvidet med tanke på hvilke transaksjoner og skatteposisjoner som kan utløse

³ Zimmer (2005) s. 58

⁴ Blir i Ot. prp. nr. 1 2004-2005 kalt avskjæring, men gjennomskjæring har i teorien blitt et innarbeidet begrep, jfr. Folkvord, Skatt ved Fusjon og fisjon (2006) s. 403

gjennomskjæring. Med hensyn til skattesubjekter er lovens rekkevidde begrenset, da deltakerlignede selskaper ikke lengre er gjenstand for spesiell gjennomskjæring.

I oppgaven vil jeg redegjøre for gjeldende rett etter sktl § 14-90. Deler av sktl § 14-90s omfang er en videreføring av tidligere lovfestede gjennomskjæringsbestemmelser, og vil derfor være relativt innarbeidet og kjent stoff. Jeg vil legge vekt på drøftingen av de endringer som har blitt innført for å hindre skatteomgåelser ved bruk av fritaksmodellen, og forsøke å belyse de nye grensespørsmål som lovfestelsen av sktl § 14-90 reiser. Derfor vil jeg redegjøre nærmere for de skatteposisjoner og transaksjoner som sktl § 14-90 omfatter.

Vilkåret om overveiende skattemotiv vil også bli drøftet inngående. Kravet er en viktig del av bestemmelsen. Vurderingen bygger på ulovfestet gjennomskjæring og er ikke endret siden sktl § 11-7 fjerde ledd. Jeg har allikevel valgt å drøfte den, siden den utgjør en sentral del av gjeldende rett etter sktl § 14-90.

Oppgaven avgrenses mot en behandling av den ulovfestet gjennomskjæringsnorm utover det som er nødvendig for å belyse sktl § 14-90, da normen er svært omfattende.

1.2 Oppgavens systematikk og inndeling

I kapittel 2 vil jeg gi en oversikt over vilkårene for gjennomskjæring etter sktl § 14-90, og for de formål bestemmelsen bygger på.

Sktl § 14-90 er langt på vei en videreføring av tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd. Mens sktl § 11-7 fjerde ledd skulle hindre mulighetene for å utnytte retten til skattemessig kontinuitet ved fusjoner og fisjoner, er § 14-90 i tillegg utvidet til å kunne forhindre utnyttelse av fritaksmodellen.

For å belyse endringene den nye gjennomskjæringsbestemmelsen sktl § 14-90 medfører, vil jeg presentere redegjørelsen i to deler. En del vil inneholde tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd og reglene om skattemessig kontinuitet, jfr avsnitt 2.2, mens den andre delen vil bestå av sktl § 14-90 og fritaksmodellen, jfr avsnitt 2.3. Begrunnelsen for oppdelingen er at forarbeidene til ny bestemmelse i § 14-90 ikke inneholder noen ny drøftelse av de problemer sktl § 11-7 fjerde ledd reiser, men er best tilgjengelig i de gamle forarbeider.

Jeg vil også i korte trekk redegjøre for forskjellene mellom den lovfestede og den ulovfestede regel, men avgrenser mot å drøfte den ulovfestede regel.

Rettsvirkningene bortfall og inntektsføring vil bli behandlet i avsnitt 2.3.3.5. Oppgaven avgrenses mot en inngående drøfting av rettsvirkningene ved gjennomskjæring, da jeg har valgt å fokusere på vilkårene for å utløse gjennomskjæring.

Et av vilkårene for gjennomskjæring etter sktl § 14-90 er at et ”selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e” er part i transaksjonen. De selskap som følger av § 2-2 første ledd bokstav a til e er aksjeselskaper og likestilte selskaper. I den videre fremstilling vil jeg i all hovedsak avgrense fremstillingen til å gjelde aksjeselskaper.

Redegjørelsen for skatteposisjoner, transaksjoner og overveiende motiv vil bli behandlet nærmere i de senere kapitler, jeg vil derfor begrense behandlingen i kapitel 2.

I kapitel 3 vil jeg se nærmere på hvilke skatteposisjoner som omfattes av sktl § 14-90. Skatteposisjoner kan kort sagt sies å være hvilket som helst skattemessig anliggende et skattesubjekt har. Eksempelvis vil det å eie en bolig innebære en skatteposisjon, hvor virkningen ved realisasjon avhenger av bo og eietid, jfr. sktl § 9-3 andre ledd. For aksjeselskaper vil en skatteposisjon ofte knyttes til periodiseringsreglene. Typisk vil sktl § 14-90 komme til anvendelse ved driftsmidler med utsatt tidfesting.

Jeg vil i kapitel 3 redegjøre nærmere for skatteposisjonsbegrepet og for de skatteposisjoner som sktl § 14-90 vedrører. Sktl § 14-90 rommer skatteposisjoner ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”. Lovteksten definerer selv slike skatteposisjoner som ”generelle skatteposisjoner”.

Det nye ved sktl § 14-90 er for det første at både skatteposisjoner som utgjør skattefordeler og skatteforpliktelser omfattes av bestemmelsen. Tidligere var det bare skattefordeler som kunne være gjenstand for spesiell gjennomskjæring. Siden skatteposisjoner som er skatteforpliktelser er en endring innført på bakgrunn av fritaksmodellen⁵, vil jeg legge vekt på disse.

For det andre er ordlyden i sktl § 14-90 blitt mer generell. Bestemmelsen uttaler nå at alle skatteposisjoner uten ”tilknytning til eiendel eller gjeldspost” vil kunne gjennomskjæres. I hovedsak innebærer dette skatteposisjoner som knytter seg til den

⁵ Ot. prp. nr. 1 2004-2005 pkt.6.5.7.1 s. 79

skattemessige tidfestingen av driftsmidler som er blitt realisert, samt fremførbart underskudd.

Hensikten med redegjørelsen i dette kapitlet er først og fremst å klargjøre hvilke skatteposisjoner som § 14-90 omfatter, men redegjørelsen vil også bli aktuell for kapitlet om transaksjoner og forholdet til fritaksmodellen i avsnitt. 4.4.2.

I avsnitt 3.2 vil jeg redegjøre for selve skatteposisjonsbegrepet. Fordi sktl § 14-90 er avgrenset negativt finner jeg det også nødvendig å se nærmere på de skatteposisjoner som ikke omfattes, jfr avsnitt 3.2. Deretter vil jeg behandle de skatteposisjoner som faller innenfor sktl § 14-90, jfr. avsnitt 3.3. Forarbeidene⁶ trekker frem noen typiske eksempler på generelle skatteposisjoner, som det vil bli redegjort nærmere for i avsnitt 3.3.3 og 3.3.4.

I kapittel 4 vil jeg se nærmere på hvilke transaksjoner som kan utløse gjennomskjæring etter sktl § 14-90.

Bestemmelsen dreier seg for det første om fusjoner og fisjoner, noe som innebærer en videreføring fra tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd, jfr avsnitt 4.2 om fusjoner og fisjoner. For det andre omfatter sktl § 14-90 også ”annen transaksjon” som får ”endret eierforhold” som følge. Hovedvekten av redegjørelsen i kapitel 4 vil legges på de eierforholdstransaksjoner av aksjer som kan utløse gjennomskjæring. Min begrunnelse for vektleggingen er at eierforholdstransaksjonene innebærer noe nytt i forbindelse med fritaksmodellen, jfr sktl § 2-38 første ledd. Hvilke transaksjoner ordlyden omfatter vil bli drøftet i avsnitt 4.3.

Fritaksmodellen kan ikke alene overføre skatteposisjoner mellom to skattesubjekter. Modellen må ses i sammenheng med reglene om konsernbidrag, sktl § 10-2. Konsernbidrag innebærer, kort sagt, at selskaper i samme skattekonsern kan utligne sine skattemessige regnskaper, jfr avsnitt 4.4.1.

Avslutningsvis vil jeg redegjøre for hvorfor fritaksmodellen har gjort det nødvendig å åpne for at flere transaksjoner skal kunne føre til gjennomskjæring etter den lovfestede regel, jfr avsnitt 4.4.2..

⁶ Ot. prp nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7 s. 79

I kapitel 5 vil redegjøre for vilkåret om sannsynlighet for ”overveiende motiv” ved transaksjonen. Vurderingstemaet blir om en transaksjon har noen egenverdi utover de skattebesparende hensyn. Salg av tomme selskaper med få verdier utover de skattemessig vil være et typisk eksempel på transaksjoner som ofte har lav egenverdi. Egenverdivurderingen vil bli behandlet i avsnitt 5.6.

Ved en vurdering av motivet vil det måtte klargjøres noen kriterier for vurdering. For det første er det et spørsmål om det er virkning eller motivet som skal vurderes, jfr. avsnitt 5.3. For det andre må det avgjøres hvilket tidspunkt motivsvurderingen forholder seg til, jfr. avsnitt 5.4. For det tredje vil det være viktig å avklare om vurderingen skal være av en subjektiv eller en objektiv karakter, jfr. avsnitt 5.5.

At motivet må være ”sannsynlig” ligger nær opp til et prosessspørsmål og jeg avgrenser derfor mot en grundig behandling av kravet.

Avslutningsvis vil jeg i avsnitt 5.7 se på vilkåret om at motivet må være det ”overveiende motiv” for transaksjonen.

1.3 Omgåelser og hensyn

Problemstillingen⁷ i forbindelse med gjennomskjæring, vil ofte være en vurdering av hvor grensen går mellom den ”akseptable skatteplanlegging og den uakseptable skatteomgåelse”⁸. Skatteplanlegging dreier seg om å innrette seg innenfor lovens grenser, på en slik måte at skattebelastningen blir minst mulig. Den lovlige skatteplanlegging vil holdes innenfor de rammer lovgiver har åpnet for. I dette kapitlet vil jeg redegjøre for hva begrepet skatteomgåelse innebærer og se på hvilke hensyn som taler for og mot gjennomskjæring av skatteomgåelser.

Banoun definerer skatteomgåelse som et ”rettsforhold med begrenset ikke-skattemessig betydning og hensikt, som vil gi en skattefordel i strid med lovens formål og

⁷ Redegjørelsen i det følgende er basert på dogmatiske fremstillinger av Zimmer (2005) og Banoun, Omgåelse av skattereglene (2003), jeg vil i det følgende ikke henviser til kildene med mindre jeg bruker direkte sitater av ord eller setninger.

⁸ Zimmer (2005) s. 59

system”⁹. Zimmer beskriver en typisk omgåelsessituasjon som en situasjon hvor ”privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessig fordeler som ikke er i overensstemmelse med (det man antar er) lovgivers formål”¹⁰.

Det må skilles mellom skatteomgåelser og skatteunndragelser. Skatteunndragelser utgjør brudd på et skattesubjekts plikt til å oppgi riktig inntekt og formue til ligningsmyndighetene, mens omgåelser vil være innefor lovens rammer, men bare ikke dens formål. En form for skatteunndragelse er proforma. Forskjellen mellom omgåelse og proforma er at det ved omgåelsessituasjoner forutsettes at transaksjoner er alvorlig ment, mens de rettslige forhold ved proforma avviker fra det som presenteres utad¹¹.

”Hovedbegrunnelsen for å beskatte omgåelsestilfeller er likhetsprinsippet”¹². Likhetsprinsippet innebærer for det første at like tilfeller skal beskattes likt. Og for det andre at beskatningen ikke bør være ulik for skattesubjekter med ulik inntekt.

Et annet viktig hensyn bak beskatning er å sikre provenyet. En umiddelbar ”konsekvens av skatteomgåelse er at skatteprovenyet reduseres”¹³.

Videre er det ønskelig at skattereglene ikke skal føre til samfunnsøkonomisk ugunstige løsninger. En transaksjon som blir valgt ut fra skattehensyn, og ikke av bedriftsmessige hensyn, vil ikke være i samsvar med ”effektivitetsprinsipper”¹⁴. Hvis skattesubjektene endrer sin atferd for å tilpasse seg skatteregler vil de være mindre effektive og derfor gi lavere samfunnsmessig produktivitet. Hensynet er også formulert som et hensyn om skattenøytrale skatteregler.

De hensyn som taler mot omgåelse er legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnlighet. Hensynene henger nært sammen. Hvis en lov oppfyller legalitetsprinsippet vil den også være forutberegenelig.

⁹ Banoun (2003) s. 15

¹⁰ Zimmer (2005) s. 59

¹¹ Banoun (2003) s. 16

¹² Banoun (2003) s. 102

¹³ Banoun (2003) s. 98

¹⁴ Banoun (2003) s. 98

”At legalitetsprinsippet gjelder i skatteretten, er ikke omstridt”¹⁵ Ved gjennomskjæring av skatteomgåelser vil, som nevnt, situasjonen ofte være at skattesubjektet bryter med lovens formål, men ikke dens ord. Det følger Høyesterettspraksis på den ulovfestede gjennomskjæringsreglens område at legalitetsprinsippet ”har i liten grad forhindret utvidet anvendelse og ulovfestede omgåelsesregler”¹⁶. Legalitetsprinsippet vil derfor i mindre grad hindre anvendelsen av sktl § 14-90, da bestemmelsen er lovfestet.

Begrunnelsen for å ha et forutberegnelig skattesystem er at skattesubjektene skal kunne forutse de skattemessige konsekvenser av sine handlinger. Forutberegnelighet vil kunne sies å gi skattesubjektene en mulighet til å innrette seg. Vektleggingen av forutberegneligheten må vurderes konkret. Kravet til forutberegnelighet bør ikke være like sterkt der skattesubjektets ”innrettelse er kalkulert og ikke fortjener noe sterkt vern når skatteyter har spekulert i hvor grensene går”¹⁷.

1.4 Historikk

Doktrinen om gjennomskjæring av transaksjoner som var skattemotiverte ble først utviklet i teorien av Kåre Kvisli, *Innføring i skatteretten*, Kvisli 1962. Adgangen til gjennomskjæring ble formulert som et spørsmål om transaksjoners egenverdi mht. økonomiske realiteter utover de skattemessige. Kvisli anså at ”jo mer formløs transaksjonene vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være”¹⁸ og dermed ligge i faresonen skatterettslig. Doktrinen ble brukt av Høyesterett i Rt. 1966 s. 1189, og har senere blitt videreutviklet i rettspraksis¹⁹.

Først ved endringslov 15.juni 1990 nr 20 ved § 53 første ledd syvende punkt i tidligere skatteloven av 1911, ble det innført en lovfestet regel om gjennomskjæring av transaksjoner. Bestemmelsen skulle etter sitt formål hindre utnyttelse av opparbeidet

¹⁵ Banoun (2003) s. 88

¹⁶ Banoun (2003) s. 90

¹⁷ Banoun (2003) s. 93

¹⁸ Kvisli (1962) s. 109

¹⁹ Rt. 2002 s. 456, Rt. 1999 s. 946

underskudd ved fusjon²⁰, aksjeoverdragelse eller annen transaksjon som medførte at eierforholdene i selskapet ble endret. Vilkåret for å gjennomskjære fremføring av underskuddet, var at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene. Hensikten med å lovfeste gjennomskjæringsadgangen var å gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt enn det den ulovfestede gjennomskjæringsregel gjorde²¹.

Ved lovfesting av retten til skattemessig kontinuitet ved fusjoner og fisjoner ble bestemmelsen i § 53 første ledd syvende punkt opphevet og erstattet av sktl § 11-7 fjerde ledd²² ved lov av 20. desember 1996 nr. 101. Skattemessig kontinuitet innebærer kort sagt at skatteposisjoner videreføres fra et selskap til et annet ved en transaksjon. Begrunnelsen for skattemessig kontinuitet ved fusjoner og fisjoner var at anvendelsen av skattereglene ikke skulle hindre rasjonelle omorganiseringer av det selskapsrettslige rammeverket rundt en virksomhet²³.

Det ble fryktet at lovfestelsen av adgangen til å gjennomføre fusjoner og fisjoner uten beskatning ville føre til omfattende skatteplanlegging. Sktl § 11-7 fjerde ledd ble derfor lovfestet for å gi hjemmel for å gjennomskjære videreføring av skatteposisjoner som kunne utgjøre en skattefordel ved fusjoner og fisjoner. Andre transaksjonsformer enn fusjoner og fisjoner måtte gjennomskjæres etter den ulovfestede regel.

Skatteposisjonene som kunne gjennomskjæres var underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo. Vilkåret for å gjennomskjære etter sktl § 11-7 fjerde ledd var at utnyttelse av de overfor nevnte skatteposisjoner var det ”overveiende motiv” for fusjonen eller fisjonen. Ordlyden ved motivvurderingen var noe annerledes enn den som fulgte av § 53 første ledd syvende punkt, men realitetene var stort sett de samme. Ved skattereformen av 2005 ble fritaksmodellen innført, jfr. sktl. § 2-38. Fritaksmodellen innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen blir fritatt fra beskatning av gevinst og

²⁰ Fisjoner som ikke medførte endret eierforhold kunne ikke gjennomskjæres etter § 53.

²¹ Ot. prp. Nr. 52 1989-90 s. 10

²² Daværende selskapskattelov av § 8-7 nr. 4

²³ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 22

utbytte på aksjer. Hensikten med fritaksmodellen er å forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i en eierkjede av flere selskaper (kjedebeskatning).

Fritaksmodellen innebærer at flere transaksjonsformer enn tidligere kan gjennomføres uten gevinstbeskatning eller tapsfradrag. Omgåelsesmulighetene førte til at tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd ble opphevet og erstattet av sktl § 14-90 ved lov 10. desember 2004 nr. 77. Reglen ble utvidet til å gjelde alle eierforholdstransaksjoner av aksjer, og til at utnyttelse av skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler eller gjeldspost, kan gjennomskjæres.

1.5 Metode og rettskilder

Oppgaven er i sin helhet basert på vanlig juridisk metode.

Siden man på skatterettens område hører inn under forvaltningsretten, medfører legalitetsprinsippet at ordlyden skal tillegges betydelig vekt. ”Krav om lovhjemmel gjør at lovteksten blir den primære rettskilde innen skatteretten”²⁴.

Ved behandlingen av denne oppgaven har, utover lovteksten, min viktigste rettskilde vært forarbeidene til sktl § 14-90, Ot. prp. nr 1 2004-2005, (sktl § 11-7 fjerde ledd) og Ot prp. nr 71 1995-96. Forarbeidene har særlig blitt benyttet i forbindelse med forholdet mellom den lovfestede gjennomskjæringsnorm og fritaksmodellen/retten til skattemessig kontinuitet.

Siden sktl § 14-90 er en ny lovbestemmelse er det foreløpig ikke blitt gitt noen Høyesterettsdommer som avklarer reglens rekkevidde. Det er riktignok en del dommer på den ulovfestede gjennomskjæringsregels område som kan sies å ha en relevans for vurderingen av sktl § 14-90. Særlig vil dette gjelde ved vurderingen av motivet, hvor vurderingstemaet er relativt likt.

Det fins lite litteratur som behandler sktl § 14-90. Zimmer, Innføring i skatteretten (2005) og Zimmer og BÄHR, Bedrift, selskap og skatt (2006) refererer til regelen, men foretar ikke noen inngående behandling. På den ulovfestede gjennomskjæringsregels område har Banoun, Omgåelse av skattereglene (2003) vært klargjørende. Folkvord, Skatt

²⁴ Banoun (2003) s. 273

ved fusjon og fisjon (2006) er den litteraturkilden som har behandlet sktl § 14-90 og problemstillingene den reiser, mest inngående. Boken gjelder dog bare for skattelegging av fusjoner og fisjoner, så i forhold mellom sktl § 14-90 og fritaksmodellen er boken lite utdypende.

2 Lovens vilkår og formål

2.1 Innledning

Sktl § 14-90 begrenser hvilke transaksjoner som innebærer overføringer av skatteposisjoner, og som samtidig er skattemessig akseptable.

Motivet med bestemmelsen er å hindre transaksjoner som i ”hovedsak”²⁵ motiveres av skatteomgåelseshensyn. En vurdering av om det foreligger en skatteomgåelse vil dreie seg om å ”trekke en grense for hvilke arrangementer” hvor hensikten er reduksjon av skatt, ”som kan aksepteres”²⁶.

Forløperen til sktl § 14-90, sktl § 11-7 fjerde ledd, ble vedtatt på bakgrunn av faren for misbruk lovfestelsen av retten til skattemessig kontinuitet ved fusjon og fisjon representerte²⁷. Skattemessig kontinuitet innebærer kort sagt at skatteposisjoner videreføres fra et selskap til et annet ved en transaksjon.

Ved vedtakelsen av sktl § 14-90 ble sktl 11-7 fjerde ledd erstattet. Sktl § 14-90 skal etter sitt formål hindre de omgåelsesmuligheter fritaksmodellen kan medføre.

Fritaksmodellen innebærer et skattefritak for selskapsaksjonærers inntekter av aksjeutbytte og aksjegevinst, jfr. sktl § 2-38 første ledd.

Det følger av forarbeidene²⁸ at sktl § 14-90 vil ”favne over” og omfatte mer enn sktl § 11-7 fjerde ledd. Med hensyn til å fastslå lovgivers formål med sktl § 14-90 vil de grunner som

²⁵ Ot. prp. nr 71 1995-96 s. 31-32

²⁶ Begge sitater i setningen Zimmer (2005) s. 58

²⁷ Ot. prp. nr. 71 1995-96 s. 30

²⁸ Ot. prp. Nr 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.4 s. 82

lå bak innføringen av sktl § 11-7 fjerde ledd fortsatt være relevante. Ved redegjørelsen av sktl § 14-90 finner jeg det derfor nødvendig å også se nærmere på sktl § 11-7 fjerde ledd.

Vilkårene for å utløse gjennomskjæring etter sktl § 14-90 er at det forligger et overveiende skattemotiv for en transaksjon. Skattemotivet må knytte seg til utnyttelsen av en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Transaksjonen må enten være en fusjon eller en fisjon, eller annen transaksjon som medfører endret eierforhold. Det er videre et vilkår at et selskap som nevnt i § 2-2 første ledd a-e er part i transaksjonen. Rettsvirkningen av at vilkårene er oppfylt er at skatteposisjonene faller bort dersom den representerer en skattefordel, eller inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

I kapitel 2 vil jeg her gi en oversikt over vilkårene og formålet med § 14-90. Jeg har valgt å dele opp redegjørelsen i to deler, hvor jeg i avsnitt 2.2 vil behandle tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd og skattemessig kontinuitet. Så vil jeg i avsnitt 2.3 behandle vilkårene i sktl § 14-90 og fritaksmodellen, med særlig vekt på vilkårene som medfører en endring i forhold til sktl § 11-7 fjerde ledd. Noen av vilkårene i sktl § 14-90, som skaper uklarheter, vil bli behandlet mer inngående senere i oppgaven. Oppdelingen er valgt fordi jeg i tillegg til å vise gjeldende rett, ønsker å belyse de endringer og hensikten med endringen sktl § 14-90 medfører.

2.2 Gjennomskjæring ved fusjoner og fisjoner, sktl § 11-7 fjerde ledd

2.2.1 En oversikt

Utgangspunktet er at alle overføringer av eiendeler mellom skattesubjekter utløser beskatning etter de vanlige regler for realisasjon av formuesobjekter, jfr sktl § 5-1 annet ledd. Et unntak følger av sktl § 11-7 første ledd som inneholder en rett til skattemessig kontinuitet ved fusjon eller fisjon. Begrunnelsen for retten til skattemessig kontinuitet er at skattereglene ikke bør styre hvordan selskaper organiseres.

Reglene om skattefri fusjon eller fisjon gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, samt for deltakerlignede selskap.

En fusjon er en sammenslåing av en eller flere overdragende selskaper som i sin helhet går inn i et overtakende selskap, mot et vederlag hovedsaklig bestående av aksjer i det overtakende selskap. Fusjoner av aksjeselskaper er regulert av aksjeloven av 13. juni 1997 nr. 44 §§ 11-1 flg.

En fisjon er oppdeling av hele eller deler av et selskap inn i to eller flere overtakende selskap, mot et vederlag hovedsaklig bestående av aksjer, i de overtakende eller det overdragende selskap. Fisjoner av aksjeselskaper er regulert i asl §§ 12-1 flg.

Sktl § 11-7 fjerde ledd medførte en begrensning i retten til skattemessig kontinuitet. Hvis fusjonen eller fisjonen var overveiende skattemotivert kunne selskapers videreføring av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo gjennomskjæres. Bestemmelsen var etter sin ordlyd ikke begrenset til å bare gjelde aksjeselskaper, men for selskaper i sin helhet. Motivene for bestemmelsen var å hindre at retten til skattefri videreføring av skatteposisjoner ble utnyttet.

I de følgende avsnitt vil jeg derfor begynne med å redegjøre kort for hovedtrekkene ved retten til skattemessig kontinuitet ved fusjoner og fisjoner, jfr. avsnitt 2.2.2. Deretter vil jeg se på de vilkår og rettsvirkninger sktl § 11-7 fjerde ledd oppstiller, jfr. avsnitt 2.2.3. Avslutningsvis vil jeg se på forholdet mellom sktl § 11-7 fjerde ledd og den ulovfestede gjennomskjæringsregel avsnitt 2.2.4²⁹.

2.2.2 Skattemessig kontinuitet

Skattemessig kontinuitet er som nevnt et unntak fra reglene om beskatning ved overgang av verdier mellom skatteyttere. Kontinuiteten får den virkning at det ikke gjennomføres noe inntektsoppgjør, men en videreføring av det overdragende selskaps skatteposisjoner innenfor det eller de overtakende selskapene³⁰. Det vil si at fusjonen eller fisjonen i seg selv ikke utløser beskatning. Fusjoner eller fusjoner medfører ikke at skatteposisjonene vil

²⁹ De endringer og foranledningen til endringene som sktl § 11-7 fjerde ledd innebar i forhold til nå opphevet § 53 første ledd syvende punkt av den tidligere Skatteloven av 1911, vil ikke bli behandlet i oppgaven, da regelen i all hovedsak ikke lengre er relevant

³⁰ Bedrift, selskap og skatt, Zimmer og BÄHR (2006) s. 597

bortfalle, men de vil komme til beskatning senere i det eller de selskap de er videreført til, jfr. sktl. § 11-7 første ledd.

Også for aksjeeierne innebærer fusjon og fisjon en videreføring av skatteposisjonene de har i det overdragende selskapets aksjer, til aksjene de får i det overtakende selskap, jfr. sktl. § 11-7 annet ledd.

Skattemessig kontinuitet ved fusjoner og fisjoner er i forarbeidene begrunnet med at anvendelsen av skattereglene ”ikke bør være til hinder for rasjonelle omorganiseringer av det selskapsrettslige rammeverket rundt en virksomhet”³¹. Bedrifts- og samfunnsøkonomiske hensyn skal avgjøre hvordan bedrifter organiseres, ikke skattereglene.

Hvilke selskapstyper som har adgang til å gjennomføre fusjon eller fisjon med en videreføring av skatteposisjonene følger av sktl. §§ 11-2 til 11-5. Adgangen gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper og for deltakerlignede selskaper, jfr sktl § 10-40 (ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap og partrederier).

For å kunne gjennomføre fusjon og fisjon med skattemessig kontinuitet følger det av sktl. § 11-1 annet ledd at selskapspartene må være ”hjemmehørende” i Norge og at fusjonen eller fisjonen er ”lovlig”.

Et selskap anses ”hjemmehørende” i Norge når det er skattepliktig etter sktl. § 2-2 første ledd. En fusjon eller fisjon er lovlig når den oppfyller de regnskapsrettslige og selskapsrettslige vilkårene. Det er antatt at ubetydelige brudd på saksbehandlingsregler kan aksepteres³².

2.2.3 Sktl § 11-7 fjerde ledd vilkår og lovens motiv

Hovedmotivet med innføringen av skattemessig kontinuitet ved fusjoner og fisjoner var at skattereglene ikke skulle være til hinder for ellers fornuftige omorganiseringer. Innføringen av skattefri kontinuitet ved fusjoner medførte at det kunne bli større rom for skatteplanlegging ved fusjoner. Skattereglene kunne gi incentiv til å gjennomføre fusjoner

³¹ Ot. prp. Nr 71 1995-96 s. 22

³² Zimmer og BAHN (2006) s. 599

som ellers ikke ville ha verdi. Eksempelvis kunne det være gunstig å innfusjonere et mer eller mindre dødt selskap med skattefritakende skatteposisjoner, med et selskap med god inntjening og dermed bedre mulighet til å utnytte fritakene.

For å hindre fusjoner og fisjoner motivert av muligheten for å utnytte skatteposisjoner, ble kriteriene for å kunne gjennomskjære senket gjennom sktl § 11-7 fjerde ledd. Etter § 11-7 fjerde ledd måtte skattemotivet være det overveiende. Bakgrunnen var ifølge forarbeidene³³ at det var ønskelig at skatteyster baserte videreføring av fradragposisjoner på rasjonelle verdiskapningshensyn, ikke hensynet til å spare skatt.

Jeg vil i dette avsnittet behandle vilkårene som fulgte av sktl § 11-7 fjerde ledd, og knytte disse opp mot reglene om skattemessig kontinuitet.

Etter sktl § 11-7 fjerde ledd het det:

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

Det var kun fusjoner og fisjoner som var gjenstand for gjennomskjæring. Andre transaksjonsformer måtte gjennomskjæres etter den ulovfestede regel.

Ordlyden sier ikke noe om hvilke selskapsformers fusjoner og fisjoner som kunne gjennomskjæres. En naturlig tolkning tilsier derfor at det ikke var begrensninger på hvilke selskapstyper som kunne gjennomskjæres. Siden reglene om skattemessig kontinuitet gjaldt for aksjeselskap og deltakerlignede selskap er det naturlig at i hvert fall disse var omfattet av sktl § 11-7 fjerde ledd.

Et vilkår er at det må være utnyttelse av ”slik posisjon” som er motivet. Ordlyden viser tilbake på skatteposisjonene underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. De skatteposisjoner det vises til er fradragsposter uten tilknytning til eiendeler eller gjeldsposter. Disse fradragspostene vil derfor kunne være gunstig å fusjonere med selskaper med høy inntjening. Dersom utnyttelse av andre skatteposisjoner var motivet kunne ikke gjennomskjæring skje etter sktl § 11-7 fjerde ledd.

³³ Ot. prp. nr. 71 1995-96 s. 30-32

Det var videre et vilkår at det at skattemotivet var det ”overveiende motiv”. Vurderingstemaet blir hva som fremstår som det ”overveiende motiv” for rettsanvenderen. Det følger av ordlyden at det er motivet og ikke virkningen som skal vurderes. Rettsanvenderen må derfor avgjøre om han skal ta utgangspunkt i en objektiv eller subjektiv motivsvurdering. En subjektiv vurdering innebærer en vurdering av skatteytters reelle motiv. Ved en objektiv vurdering er det hvilket resultat transaksjonen ”objektivt sett er best egnet”³⁴ til å oppnå som er avgjørende. Ordlyden ”motiv” kan rent umiddelbart tyde på at det skal foretas en subjektiv vurdering, men det følger av forarbeidene³⁵ at det skal foretas en objektiv vurdering.

Ved motivsvurderingen har det på den ulovfestede gjennomskjæringsregels område utviklet seg en lære om en transaksjons egenverdi. Det sentrale spørsmålet i en vurdering av en transaksjon egenverdi er om transaksjonen har ”noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler”³⁶.

Hva som ligger i ”overveiende motiv” må vurderes konkret. Det følger av forarbeidene³⁷ at bedriftsforbedring måtte være hovedmotivet, og at eventuelle skattemotiv bare måtte være et tilleggsmotiv. Vilkåret om ”overveiende motiv” vil fastslås ved å måle skattemotivene mot de øvrige motiv. Desto sterkere skattemotivet er desto sterkere må transaksjonens egenverdi være for å være overveiende³⁸. Vilkårene om sannsynlighet og overveiende skattemotiv, samt transaksjoners egenverdi, vil bli gjort rede for nærmere i kapittel 5.

Når det gjelder rettsvirkningene vil jeg begrense redegjørelsen i dette avsnittet. Begrunnelsen for begrensningen er at det er flere skatteposisjoner (og dermed rettsvirkninger) som omfattes av sktl § 14-90. Rettsvirkningene av sktl § 14-90 blir behandlet i avsnitt 2.3.34.

³⁴ Banoun (2003) s. 307

³⁵ Ot. prp. Nr. 711995-96 s. 32

³⁶ Rt. 1997 s. 1580. Dommen gjaldt gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel, men siden den gjelder aksjeoverdragelser vil den være et relevant også for egenverdivurderingen i § 14-90

³⁷ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 31

³⁸ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 32

Gjennomskjæring var etter sktl § 11-7 fjerde ledd begrenset til å bortfall av fradragssposisjonene underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo. Forøvrig ble fusjonen eller fisjonen gjennomført som vanlig.

2.2.4 Sktl § 11-7 fjerde ledd og den ulovfestede generelle gjennomskjæringsregel

Det fremgår av forarbeidene³⁹ til sktl § 11-7 fjerde ledd, at motivet bak bestemmelsen var å kunne gjennomskjære fradragssposisjoner ved fusjoner eller fusjoner, selv om de ellers sto seg i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Forskjellene mellom den alminnelige ulovfestede og den spesielle lovfestede gjennomskjæringsregel er mer utfyllende behandlet i forarbeidene til sktl § 11-7 fjerde ledd enn hva de er i forarbeidene til § 14-90. Jeg vil i det følgende derfor redegjøre for de endringer og bakgrunnen for endringene, lovfestelsen av sktl § 11-7 fjerde ledd utgjorde i forhold til den ulovfestede gjennomskjærings regel. Forholdet mellom den nye gjennomskjæringsbestemmelsen sktl § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæring vil bli redegjort for i avsnitt 2.3.3.5.

For det første besto forskjellen hvilke skatteposisjoner som kunne gjennomskjæres. Etter sktl § 11-7 fjerde ledd var skatteposisjonene som kunne gjennomskjæres begrenset til å gjelde underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo. Forarbeidene grunngir denne begrensningen med at det dreier seg om fradragssposisjoner uten tilknytning til aktiva som verken krever ”kapitalbinding eller aktivaforvaltning”⁴⁰. Selskapene vil derfor ofte kunne være selskaper med liten eller ingen reell drift i virksomheten.

Det er ingen begrensninger med hensyn til hvilke skatteposisjoner som kan gjennomskjæres etter den ulovfestede regel, noe som gir et større virkeområde.

For det annet er det ulik grad av skattemessig motiv som er nødvendig for å utløse gjennomskjæring av skatteposisjoner. Etter Sktl § 11-7 fjerde ledd var det tilstrekkelig med

³⁹ Ot. prp., nr. 71 1995-96 s. 31

⁴⁰ Ot. prp., nr. 71 1995-96 s. 30-31

ett skattemessig hovedmotiv⁴¹, mens motivet nesten utelukkende måtte være skattemessig etter den ulovfestede regel⁴². Hensikten med å sette et lavere motivkrav var å hindre skattemotiverte fusjoner og fisjoner som følge av lovfestingen av retten til skattemessig kontinuitet ved fusjon og fisjon.

For det tredje er det ingen begrensninger for hvilke skattemotiverte transaksjonsformer som kan utløse gjennomskjæring etter den ulovfestede regel. For sktl § 11-7 fjerde ledd var det bare fusjoner og fisjoner som kunne utløse spesiell gjennomskjæring.

For det fjerde var rettsvirkningene sktl § 11-7 fjerde ledd kunne utløse, begrenset til bortfall av skatteposisjonene underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo, mens fusjonens og fisjonens øvrige skattemessige virkninger sto seg. Ved ulovfestet generell gjennomskjæring vil konsekvensen av gjennomskjæring være at alle de skattemessige virkninger som har motivert transaksjonen ”ikke inntre”⁴³. Forarbeidene begrunner begrensningen av rettsvirkningene med at resultatet av ulovfestet gjennomskjæring er et ”inngripende virkemiddel...(og)...vilkårene for å anvende et så inngripende virkemiddel bør være relativt strenge”⁴⁴.

For det femte inneholder den ulovfestede gjennomskjæringsregel et lojalitetsvilkår. Illojalitetsvilkåret ble utarbeidet i teorien på 1960 og -70-tallet, og ble opptatt av Høyesterett ved flere dommer på 1970-tallet, jfr. blant annet Rt. 1978 s. 60 om ”uakseptable omgåelser” av skattereglene. Selve begrepet illojalitet ble først benyttet av Høyesterett på 1990-tallet⁴⁵ og er nå et innarbeidet vilkår i den ulovfestede gjennomskjæringsadgangen.

Ved lojalitetsvurderingen er det hva som er illojalt mot skattereglene som skal prøves. Vilkåret innebærer at tilpasninger til skattereglene som av lovgiver er ”forutsett og

⁴¹ Ot. prp. nr. 71 1995-96 s. 31

⁴² Ot. prp. nr. 71 1995-96 s. 32

⁴³ Folkvord (2006) s. 435

⁴⁴ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 30

⁴⁵ Rt. 1999 s. 946

akseptert som en konsekvens av reguleringsformen, ikke kan anses som omgåelse”⁴⁶. På dette grunnlag har det blitt ansett at en skattefordel bare bør nektes dersom den strider med lovgivningens formål⁴⁷.

Ordlyden i sktl § 11-7 fjerde ledd og sktl § 14-90, sammenholdt med forarbeidene⁴⁸ tilsier at det ikke er et lojalitetsvilkår i den lovfestede regelen om gjennomskjæring.

2.3 Sktl § 14-90 og fritaksmodellen

2.3.1 Innledning

I det følgende avsnitt vil jeg redegjøre for sktl § 14-90 og for de hensyn loven bygger på. Jeg vil legge vekt på de vilkår som innebærer en reell endring av gjeldende rett i forhold til den nå opphevede sktl § 11-7 fjerde ledd. Noen av vilkårene for å gjennomskjære etter § 14-90 som skaper uklarheter, har jeg valgt å behandle mer inngående senere i oppgaven. Henvisninger til de senere kapitler og avsnitt vil gis underveis i avsnittet.

Ved lovfesting av sktl § 14-90 ble sktl § 11-7 fjerde ledd opphevet. Bestemmelsen i sktl § 14-90 favner over og utvider sktl § 11-7 fjerde ledd⁴⁹. Forarbeidene begrunner utvidelsen av den spesielle gjennomskjæringsadgangen med at innføringen av fritaksmodellen ga et behov ”for særlige regler som kan motvirke skattemotiverte overføringer av eierandel i selskap med generelle skatteposisjoner”⁵⁰. Fritaksmodellen innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen blir fritatt fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, og ikke får fradrag for tap ved realisering av aksjer, jfr. sktl. § 2-38 første ledd.

Modellen gir som utgangspunkt ikke aksjeselskap rett til å overføre skatteposisjoner seg i mellom. Utnyttelse av skatteposisjonene vil som hovedregel kun kunne skje dersom

⁴⁶ Zimmer (2005) s. 63

⁴⁷ Banoun (2003) s. 327

⁴⁸ Ot. prp. Nr. 71 side 25

⁴⁹ Ot. prp. Nr 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.4. s. 82

⁵⁰ Ot. prp. Nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.1 s. 79

en eller flere transaksjoner medfører at et aksjeselskap som blir ervervet, blir del av ervervende aksjeselskaps skattekonsern, jfr. sktl § 10-4 første ledd.

Mellom aksjeselskap i samme skattekonsern kan det ytes konsernbidrag for å utligne skatt, jfr. sktl. § 10-2 første ledd. Eksempelvis kan et aksjeselskap utligne sitt skattemessige overskudd med et annet aksjeselskaps skattemessige underskudd i samme skattekonsern. Jeg vil i avsnittet her ikke behandle konsernbidragsreglene. Forholdet mellom konsernbidragsreglene og fritaksmodellen vil bli behandlet i avsnitt 4.4.

Utvidelsene av gjennomskjæringsadgangen består for det første av hvilke transaksjoner som omfattes. Utover at transaksjonen må ha ledet til ”endret eierforhold” er det ingen begrensninger i hvilke skattemotiverte transaksjoner som omfattes av sktl § 14-90, mens det tidligere bare var fusjoner og fisjoner etter selskapslovgivningen.

For det annet åpner sktl § 14-90 for at skattemotivert utnyttelse av ”generelle skatteposisjoner”, både i form av skattefordeler og skatteforpliktelser, kan utløse gjennomskjæring. Skatteforpliktelser kunne ikke gjennomskjæres etter § 11-7 fjerde ledd, men måtte tidligere gjennomskjæres av den ulovfestede regel.

For det tredje ble i tillegg til bortfall, rettsvirkningen ”inntektsføring” innført. Rettsvirkningen vil bli aktuell dersom det er skatteforpliktende skatteposisjoner som er utnyttet.

Når det gjelder hvilke selskaper som omfattes, begrenses rekkevidden etter sktl § 14-90. Etter sktl § 14-90 er det i all hovedsak aksjeselskapers transaksjoner gjennomskjæres, mens det etter sktl § 11-7 fjerde ledd også var adgang til å gjennomskjære deltakerlignede selskapers transaksjoner.

Fordi sktl § 14-90 ble vedtatt for å hindre de mulighetene for utnyttelse av generelle skatteposisjoner fritaksmodellen innebærer, vil jeg i det følgende først redegjøre kort for fritaksmodellen, jfr. avsnitt 2.3.2. Redegjørelsen for fritaksmodellen vil bare bli behandlet i den grad det er nødvendig for oppgaven. Deretter vil jeg se nærmere på vilkårene for å utløse, samt konsekvensene av gjennomskjæring etter § 14-90 i avsnitt 2.3.3.

2.3.2 Fritaksmodellen

Utgangspunktet etter norsk skatterett er at inntjening av inntekter og realisasjon av verdier utløser beskatning eller fradrag for tap, jfr sktl. §§ 5-1 første og annet ledd, 6-1 og 6-2.

Fra dette utgangspunkt følger enkelte unntak. Aksjeselskapers fritak fra beskatning av aksjeutbytte og aksjegevinst (fritaksmodellen) er et slikt unntak, jfr sktl § 2-38 første og annet ledd. For de selskaper som omfattes av fritaksmodellen, kan den også innebære en ulempe, for eksempel for tap ved aksjerealisasjon gis ikke, jfr. sktl. § 2-38 annet ledd. Fritaksmodellen er ny i forbindelse med skattereformen av 2004, og er en endring av selskapsaksjonærs beskatningsregler.

Personlig aksjonærer (fysiske personer) omfattes ikke av fritaksmodellen, og får skatt og fradrag på vanlig måte jfr. sktl. §§ 5-1, 6-1.

Hensikten med fritaksmodellen er å forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i en eierkjede med selskaper (kjedebeskatning)⁵¹. Kjedebeskatning ”bør unngås; slik skattelegging gir tilfeldige og urimelige resultater og vil påvirke den måten konserner organiseres”⁵².

Fritaksmodellen sikrer at skattebelastningen for aksjeutbytte eller aksjegevinst for (norske) skattesubjekter aldri blir høyere enn 48,16 prosent, jfr sktl. § 15-2, se Stortingets skattevedtak § 3-3.

Selskapstypene som er unntatt fra beskatning følger av sktl. § 2-38 første ledd bokstav a-i, jfr. sktl. § 2-2 første ledd a-d. Dette omfatter i det vesentligste aksjeselskap eller selskap med lik selskaps- og ansvarsstruktur som aksjeselskap, for eksempel allmennaksjeselskap.

De inntekter eller utgifter som ikke inntektsføres eller kan fradragføres følger av sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a-c. I all hovedsak gjelder fritaket for aksjeselskapers inntekter ved lovlig utdelt utbytte av- og ved gevinst ved realisasjon av aksjer. Et utbytte er lovlig utdelt dersom det er utdelt i samsvar med de regler som følger av selskapsretten. For aksjeselskaper vil aksjeloven sette grenser for når et utbytte lovlig er utdelt. Kort sagt får

⁵¹ Zimmer (2005) s. 287

⁵² Zimmer (2005) s. 288

fritaket den virkning at de inntekter et aksjeselskap oppnår ved aksjeinvesteringer i andre aksjeselskaper, ikke blir beskattet på det investerende aksjeselskapets hånd. På den andre siden vil heller ikke utgifter og tap i forbindelse med slike investeringer kunne fradragføres. Før fritaksmodellen var hovedregelen at gevinster skulle inntektsføres og tap fradragføres.

For fritaksmodellen gjelder som utgangspunkt globalinntektsprinsippet, jfr. sktl § 2-38 annet ledd a og b. Det spiller derfor ingen rolle hvilket land det utdelende eller realiserende aksjeselskap ligger i. Skattefritaket gjelder også for utenlandske selskapsaksjonærer i norske aksjeselskap, jfr. sktl. § 2-38 første ledd.

Globalinntektsprinsippet modifiseres noe ved at selskapsaksjonærer basert utenfor EØS ikke er fritatt for beskatning i Norge, jfr. sktl § 2-38 femte ledd. Det gjelder også begrensninger ved utbytte fra eller gevinsten av salg av, aksjer i aksjeselskap hjemmehørende i lavskattland, jfr. sktl § 2-38 tredje ledd og sktl §§ 10-60 flg. (NOKUS-reglene).

2.3.3 Sktl § 14-90

Motivet for innføringen av sktl § 14-90 var som nevnt å hindre de muligheter fritaksmodellen gir for omgåelse av skatt. Bestemmelsen favner over og utvider gjennomskjæringsadgangen i forhold til opphevet sktl § 11-7 fjerde ledd.

Utvidelsen består som nevnt for det første av hvilke transaksjoner som omfattes. For det annet kan utnyttelse av flere skatteposisjoner gjennomskjæres etter sktl § 14-90. For det tredje ble rettsvirkningen ”inntektsføring uten rett til avregning” innført. Når det gjelder hvilke selskaper som omfattes, begrenses rekkevidden etter sktl § 14-90. Etter sktl § 11-7 fjerde ledd kunne også deltakerlignede selskapers skatteposisjoner gjennomskjæres.

I dette avsnittet vil jeg redegjøre for de vilkårene og rettsvirkningene som følger av sktl § 14-90. Hensikten med avsnittet er å klargjøre gjeldende rett. Det vil bli lagt vekt på de vilkår som ikke fulgte av sktl § 11-7 fjerde ledd.

Enkelte av vilkårene vil bli behandlet nærmere senere i oppgaven. For å unngå dobbeltbehandling vil jeg i dette avsnittet presentere redegjørelsen av de vilkårene som behandles senere kortfattet, og henvise til de aktuelle kapitler og avsnitt.

Avsnittet avgrenses mot en problematisering av rettsvirkningene ved gjennomskjæring, da jeg velger å fokusere på vilkårene for å utløse gjennomskjæring.

Avslutningsvis vil jeg kort avklare forholdet mellom § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.

Vilkårene om sannsynlighet og overveiende motiv herunder egenverdivurderingen, har ikke endret seg med § 14-90. Jeg viser derfor til redegjørelsen for motivskravet i avsnitt 2.2.3 ovenfor, eller til kapittel 5 hvor vilkårene blir behandlet inngående.

2.3.3.1 Subjektene

Ikke alle selskapstypers transaksjoner kan gjennomskjæres etter sktl § 14-90. Lovteksten omfatter bare ”selskap eller sammenslutning som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd a-e” når disse er part i transaksjonen. Felles for selskapene eller sammenslutningene i sktl. § 2-2 første ledd a-e er at de omfattes av fritaksmodellen, jfr sktl § 2-38 første ledd, og at de er selskaper med begrenset ansvar. Et selskap eller sammenslutning har begrenset ansvar når deltakerne ikke er personlig ansvarlige for selskapets forpliktelser.

Dette innebærer at sktl § 14-90 i all hovedsak dreier seg om aksjeselskapers transaksjoner, noe som er en innskrenkning i forhold til sktl § 11-7 fjerde ledd da denne også gjaldt for deltakerlignede selskap. Motivet bak innskrenkningen er noe uklar. En begrunnelse kan etter min mening være at det deltakerlignede selskap ikke omfattes av fritaksmodellen. Dette vil allikevel ikke være en god begrunnelse da deltakerlignede selskaper fortsatt kan gjennomføre fusjoner og fisjoner med skattemessig kontinuitet. De grunner som talte for gjennomskjæring etter sktl § 11-7 fjerde ledd, vil derfor fortsatt kunne hevdes. Forarbeidene til sktl § 14-90 byr ikke på noen forklaring for utelatelsen.

Det er videre ett vilkår etter sktl. § 2-2 første ledd første pkt. at selskapene er ”hjemmehørende” i riket. Et aksjeselskap som reelt sett ledes fra Norge vil anses som ”hjemmehørende” der. At den daglige drift og operative ledelse skjer i Norge, er ikke tilstrekkelig for at et utenlandsk registrert selskap skal anses som hjemmehørende her. Når styrets virksomhet utøves her i landet, vil selskapet som hovedregel, anses ledet her. Landet

selskapet er registrert vil ofte gi en pekepinn på hvor selskapet er hjemmehørende, og er et relevant moment, men vil ikke være avgjørende⁵³.

2.3.3.2 Skatteposisjoner

Etter sktl § 14-90 annet punkt er det utnyttelse av ”generelle skatteposisjoner” som kan lede til gjennomskjæring av en transaksjon. Med ”generelle skatteposisjoner” menes det skatteposisjoner ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”. Skatteposisjoner som helhet og de skatteposisjoner som § 14-90 omfatter, vil bli behandlet nærmere i kapitel 3.

Avsnittet her vil kun redegjøre for hovedtrekkene.

En skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost vil for eksempel kunne være en skatteposisjon i forbindelse med et driftsmiddel som allerede er avhendet, men ikke skattemessig tidfestet, jfr sktl §§ 14-40 flg. Skatteposisjonene underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo som fulgte av sktl § 11-7 fjerde ledd omfattes av lovteksten i § 14-90 ”generell skatteposisjon” som er ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”.

Gjennomskjæringsadgangen gjelder etter sktl § 14-90 både for skatteposisjoner som innebærer skattefritak og skatteforpliktelser. Med skatteposisjoner som gir en skattefordel forstås det en skatteposisjon som kan gi et fradrag i skattepliktig inntekt. Et eksempel på en skatteposisjon som gir en skattefordel er fremførbart underskudd.

At skatteforpliktelser kan være gjenstand for gjennomskjæring er en nyutvikling i sktl § 14-90. Begrunnelsen er de omgåelsesmuligheter fritaksmodellen har medført, jfr. avsnitt 4.4.2.

En skatteforpliktende skatteposisjon er en skatteposisjon som kan gi en forpliktelse til å betale (utsatt)skatt av inntekt. Et eksempel på en skatteforpliktende skatteposisjon uten tilknytning til eiendel er en positiv gevinst- og tapskonto.

⁵³ Redegjørelsen for vilkåret hjemmehørende er basert på Zimmer Internasjonal inntektsskatterett (2003) s. 125 flg.

2.3.3.3 Transaksjoner

Sktl § 14-90 kan komme til anvendelse når slikt selskap som nevnt sktl § 2-2 bokstav a til e er part i ”fusjon eller fisjon ” eller får ”endret eierforhold” som følge av ”fusjon, fisjon eller annen transaksjon”. Jeg vil i kapittel 4 se nærmere på hvilke transaksjoner sktl § 14-90 handler om, og vil i det følgende nøye meg med en redegjørelse for hovedtrekkene.

Fusjoner og fisjoner var omfattet av sktl § 11-7 fjerde ledd. Mulighetene for å utnytte videreføring av skatteposisjoner ved fusjon eller fisjon er ikke endret siden § 11-7 fjerde ble innført. Lovgiver har derfor valgt å ikke endre reglene om gjennomskjæring for fusjoner og fisjoner⁵⁴. For en nærmere gjennomgang av retten til skattemessig kontinuitet og gjennomskjæringsadgangen av fusjoner og fisjoner vises derfor til tidligere avsnitt 2.2.2.

Utvidelsen i sktl § 14-90 består av at ”annen transaksjon” som får ”endret eierforhold” til følge også kan utløse gjennomskjæring. En transaksjon vil i denne sammenheng bety en overføring av verdier fra en juridisk person til en annen. Eksempler på transaksjoner vil være salg, bytte, gave o.l.

Det er videre et krav om at transaksjonen må ha hatt ”endret eierforhold” som følge. Ordlyden tilsier at regelen kan komme til anvendelse ved enhver endring av eierforholdene i et selskap, men at reglene ble utviklet som følge av fritaksmodellen tilsier at det er endringer av eierforholdene i selskapets aksjer sktl § 14-90 dreier seg om⁵⁵. Lovteksten ”annen transaksjon” vil i denne sammenheng da bety at alle andre aksjeeierforholdstransaksjoner i tillegg til fusjoner og fisjoner kan utløse gjennomskjæring.

2.3.3.4 Rettsvirkninger

Hvilke rettsvirkninger som inntreffer hvis gjennomskjæringsbestemmelsen § 14-90 kommer til anvendelse, avhenger av hvilke skatteposisjoner som er utnyttet. Rettsvirkningene av at vilkårene for gjennomskjæring foreligger er at posisjonen skal ” falle bort dersom den representerer en skattefordel”, jfr sktl § 14-90 annet punkt bokstav a, eller ”inntektsføres

⁵⁴ Ot. prp. Nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.3. s. 84

⁵⁵ Folkvord (2006) s. 405

uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse”, jfr. sktl § 14-90 annet punkt bokstav b.

Rettsvirkningen ”faller bort” tilsvarer den som fulgte av sktl § 11-7 fjerde ledd. Ordlyden ”faller bort” tilsier at skatteposisjonen vil slutte å eksistere. Ettersom det dreier seg om en skattefordel, vil det si at det fradraget i skatt skatteposisjonen kunne gi, ikke kan utnyttes. Eksempelvis vil et fremførbart underskudd som er ervervet i strid med sktl § 14-90 ikke kunne redusere et aksjeselskaps skattepliktig overskudd.

Rettsvirkningen ”inntektsføring uten rett til avregning” er ny for den lovfestede spesielle gjennomskjæringsadgangen. Rettsvirkningen kommer som en naturlig konsekvens av at gjennomskjæring for skatteforpliktende skatteposisjoner er inkludert i sktl § 14-90. Med andre ord bortfall av en skatteposisjon som er skatteforpliktende vil ikke være ugunstig for skattesubjektet, da det vil innebære bortfall av en eventuell skatteplikt.

Ved gjennomskjæring av skatteposisjoner som gir en skatteforpliktelse skal posisjonen inntektsføres som et eget skattegrunnlag. Skatteforpliktelsen skal da inntektsføres uten rett til avregning mot skattemessig underskudd. Det følger av forarbeidene at rettsvirkningen skal inntre det inntektsåret transaksjonen er gjennomført⁵⁶.

Det kan reises spørsmål om alle skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler eller gjeldsposter skal gjennomskjæres, eller om det er bare de konkrete skatteposisjoner som har motivert transaksjonen. Ordlyden ”posisjonen” viser tilbake på ”utnyttelse av den generelle skatteposisjon (som) er det overveiende motiv for transaksjonen”, noe som tilsier at bare de skatteposisjoner som har motivert transaksjonen skal gjennomskjæres⁵⁷. Det var i teorien⁵⁸ antatt at gjennomskjæring etter sktl § 11-7 fjerde ledd medførte at fradragspostene som var omfattet, ville falle bort i sin helhet. Begrunnelsen var retts tekniske hensyn. De retts tekniske problemer bevisføringen av motiv for hver enkelt generelle skatteposisjon medfører taler fortsatt for gjennomskjæring av alle generelle skatteposisjoner. Folkvord⁵⁹ argumenterer for at de preventive hensyn som

⁵⁶ Ot. prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.4 s. 84

⁵⁷ Folkvord (2006) s. 436

⁵⁸ Gjems-Onstad (2001) s. 1077

⁵⁹ Folkvord (2006) s. 436

gjennomskjæringsbestemmelsen § 14-90 bygger på, kan tale for at alle generelle skatteposisjoner gjennomskjæres. Hensynet til forutsigbarhet tilsier at bare de skatteposisjoner som motiverer transaksjonen bør falle bort, siden det kan være lite rimelig at alle generelle skatteposisjoner blir gjennomskjært. Det følger av forarbeidene⁶⁰ at det bare er de generelle skatteposisjoner som har motivert transaksjonen, som skal bortfalle.

2.3.3.5 Forholdet til den ulovfestede regel

De endringer som sktl § 14-90 innebærer i forhold til tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd, vil også endre forholdet til den ulovfestede regel. Hvis det ved skattemotiverte eierforholdstransaksjoner er utnyttelse av generelle skatteposisjoner vil sktl § 14-90 utløses ved en lavere grad av skattemotiv. Utover dette vil den nye bestemmelsen ikke endre forholdet mellom normsettene.

Et spørsmål er om gjennomskjæring etter den ulovfestede regel ikke kan gjennomføres innenfor de områder sktl § 14-90 regulerer. Det følger av forarbeidene at sktl § 14-90 skal ”suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel”⁶¹. I følge Folkvord er det ”sikker rett”⁶² at § 14-90 ikke avskjærer anvendelsen av den ulovfestede regel.

En transaksjon vil anses illojal hvis den strider mot skattelovens formål og ikke kan sies å være forutsett av lovgiver⁶³. Det følger som nevnt i avsnitt 2.2.4 ikke et illojalitetsvilkår av sktl § 14-90, på bakgrunn av ordlyd og forarbeider⁶⁴. Det har i forbindelse med sktl § 14-90 blitt reist spørsmål om forholdet til illojalitetsvilkåret⁶⁵. Konkret vil problemstilling være om en skattemotivert overdragelse av skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, i seg selv vil være illojal. Siden spørsmålet faller utenfor oppgaven og ikke klargjør for gjeldende rett etter sktl § 14-90, vil jeg avgrense mot en ytterligere behandling av spørsmålet.

⁶⁰ Ot. prp. nr. 1 2004-2005 s. 84

⁶¹ Ot. prp. nr 1 2004-2005 s. 84

⁶² Folkvord (2006) s. 403

⁶³ Zimmer (2005) s. 413

⁶⁴ Folkvord (2006) s. 413

⁶⁵ Av Folkvord (2006) s. 414 og Banoun (2003) s. 333.

3 Skatteposisjoner

3.1 Innledning

Uttrykket skatteposisjon blir brukt i enkelte andre lovbestemmelser i skatteloven i tillegg til sktl § 14-90, jfr. sktl. §§ 11-7 første ledd, 11-8 tredje og fjerde ledd. I dette kapitlet vil jeg klargjøre begrepet skatteposisjoner, samt hva en skatteposisjon ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost” er.

Hensikten med klargjøringen er først og fremst å finne ut hvilke skatteposisjoner som rent faktisk omfattes av sktl § 14-90, men den vil også være relevant når jeg ser nærmere på mulighetene for skatteomgåelser som følge av fritaksmodellen og konsernbidragsordningen i avsnitt 4.4.2.

Etter sktl § 14-90 kan utnyttelse av skatteposisjoner ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost” (generelle skatteposisjoner) falle bort. Et fremførbart underskudd er et eksempel på en generell skatteposisjon.

Begrunnelsen for å gi gjennomskjæringsrett for generelle skatteposisjoner er at det dreier seg om posisjoner uten aktivtilknytning⁶⁶, og som derfor ofte tilsier lav eller ingen drift i virksomheten.

Sktl § 14-90 omhandler både skatteposisjoner som utgjør skattefordeler og skatteforpliktelser. En skatteposisjon som representerer en skattefordel er en skatteposisjon som kan gi et fradrag i skattepliktig inntekt, mens en skatteposisjon som representerer en skatteforpliktelse kan gi en plikt til å betale skatt.

I den videre fremstilling i kapittel 3 vil jeg først gjennomgå begrepet skatteposisjoner, jfr. avsnitt 3.2. Jeg vil i avsnitt 3.3 se på hva det innebærer at skatteposisjoner har en tilknytning til eiendeler og gjeldsposter. Jeg velger å gjøre det først for at jeg i avsnitt 3.3 lettere skal kunne klargjøre de ”generelle skatteposisjoner” bestemmelsen omhandler. Avsnitt 3.3. vil også redegjøre for uttrykkene ”skattefordeler” og ”skatteforpliktelser” og se på noen eksempler på generelle skatteposisjoner.

⁶⁶ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 31

3.2 Skatteposisjonsbegrepet

En skatteposisjon viser til en bestemt skatteyers stilling i forhold til en skatteregel på et gitt tidspunkt. Det sier med andre ord hvilke skattemessige rettsvirkninger som vil inntre dersom en inntekt eller et fradrag ”aktualiseres på dette tidspunktet”⁶⁷.

Som eksempel vil et skattesubjekts ervervelse av en aksjepost gi subjektet en skatteposisjon i forhold til aksjeposten. For det første vil aksjeposten gi en skatteposisjon i forhold til en eventuell realisasjon. Ved en gevinst på et aksjesalg vil skatteposisjonen være en plikt til å beskatte gevinsten etter sktl. § 5-1 annet ledd, mens ved tap vil skatteposisjonen være fradragsrett etter sktl. § 6-2 første ledd. For det andre vil en skatteposisjon være avhengig av hvem skatteyer er. I dette eksemplet vil skatteposisjonen ervervelsen av aksjeposten medfører være ulik for aksjeselskaper og privat personer. For et aksjeselskap, til forskjell fra subjekter som ikke omfattes av fritaksmodellen, vil aksjeposten verken gi skatteposisjonen skatteplikt eller fradragsrett i forhold til en eventuell realisasjon, jfr. sktl. § 2-38 første ledd.

Skatteposisjoner sier noe om skatteyers rettsstilling på et bestemt tidspunkt hvilket innebærer at de kan endres over tid. Eksempelvis kan en fritidsbolig etter sktl. § 9-2 fjerde ledd realiseres skattefritt når eieren har brukt fritidsboligen i minst fem av de siste åtte årene. Dersom en eier bare har brukt den i fire av de siste åtte årene vil skatteposisjonen i forhold til en realisasjon være skatteplikt (eller fradragsrett), jfr. sktl. §§ 5-1 annet ledd, 6-2 første ledd. Skatteposisjonen vil endres når eier har brukt fritidsboligen et år til, slik at fritidsboligen kan selges skattefritt, men uten fradragsrett.

En skatteposisjon gjelder for en bestemt person. Dette innebærer at det må foreligge ”særskilt holdepunkt” for at en skatteposisjon ”kan overføres fra et skattesubjekt til et annet”⁶⁸. Dette prinsippet ble også slått fast i Rt. 1999 s. 946. Et aksjeselskaps rett til skattefri fusjon med videreføring av skatteposisjoner etter sktl. § 11-2, jfr. sktl § 11-7 første ledd er et slikt særskilt holdepunkt.

⁶⁷ Zimmer (2005) s 103

⁶⁸ Zimmer (2005) s. 104

3.2 Skatteposisjoner med tilknytning til eiendel eller gjeldspost

”Generelle skatteposisjoner” defineres i lovteksten som skatteposisjoner som er ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”. I henhold til sktl § 14-90 er det bare slike skatteposisjoner som kan utløse spesiell gjennomskjæring.

Ordlyden skatteposisjoner ”uten tilknytning til eiendel og gjeldspost” avgrenser regelens virkeområde negativt. Sktl § 14-90 gir ingen rett til gjennomskjæring av skatteposisjoner med tilknytning til eiendel eller gjeldspost, uavhengig av om utnyttelse av slik skatteposisjon har motivert transaksjonen. Det vil si at alle andre skatteposisjoner enn de som har tilknytning til eiendel og gjeldspost kan gjennomskjæres etter sktl § 14-90.

Siden bestemmelsen er avgrenset negativt vil jeg i de følgende avsnitt se på hvilke skatteposisjoner som faller utenfor sktl § 14-90, og behandle disse noe nærmere. Avsnittet vil derfor dreie seg om skatteposisjoner med tilknytning til eiendeler og gjeldsposter. Skatteposisjoner med tilknytning til eiendel eller gjeldspost omfatter blant annet gjeldsrenter av lån, avskrivninger på varige formuesobjekter og inngangsverdier på formuesobjekter som ikke er realisert. Det er ikke meningen å gi noen uttømmende redegjørelse for fradragsreglene, reglene om aktivering eller hvordan inngangsverdier beregnes, utover det å forklare dem i hovedtrekk.

3.2.1 Gjeldsposter

Gjeldsposter er krav som ikke er innfridd. Et banklån, som ikke er forfalt, vil være et eksempel på en gjeldspost. Gjeldsposter kan gi en skatteposisjon i form av retten til fradrag for avbetaling av renter, jfr. sktl. § 6-40.

3.2.2 Eiendeler

Med eiendel forstås det et formuesobjekt. Det vil si ”realobjekter (fast eiendom, løsøre), finansobjekter (aksjer, fordringer, finansielle instrumenter), immaterielle aktiva samt begrensede rettigheter i slike objekt”⁶⁹.

⁶⁹ Zimmer (2005) s.228

Utgangspunktet i skatteretten er at fordeler tas til inntekt det året de tilflyter skatteyteren og kostnader fradras det året det oppstår en ubetinget forpliktelse for skatteyter til å dekke eller innfri kostnaden (realisasjonsprinsippet), jfr. sktl. § 14-2 første og annet ledd.

Ved erverv av eiendeler skal kostnaden som hovedregel, fradragsføres når det oppstår en forpliktelse til å dekke kostnaden (direkte fradragsrett). En gjenstand anses ervervet ved levering, jfr. sktl. § 14-30. Kostnadene i forbindelse med kjøpet utgjør eiendelenes inngangsverdi⁷⁰. Inngangsverdien er en skatteposisjon som sammenholdt med prisen skattesubjektet får ved realisasjon⁷¹ av en eiendel (utgangsverdi), avgjør om realisasjonen medfører skatteplikt etter sktl. § 5-1 annet ledd, eller fradragsrett etter sktl. § 6-2 første ledd. Inngangsverdier på formuesobjekter som ikke er realisert, vil alltid ha tilknytning til eiendel, og kan ikke gjennomskjæres etter § 14-90.

Fra utgangspunktet om direkte fradragsrett følger det et unntak⁷² etter sktl. § 14-40 for ”varige og betydelige” driftsmidler, jfr. sktl. § 6-10. Zimmer definerer driftsmidler ”som gjenstander hvis avkastning er skattepliktig inntekt”⁷³. Kostnader relatert til varige og betydelige driftsmidler må aktiveres før de kan fradragsføres. Reglene ”reflekterer at den anskaffede gjenstanden må føres som en eiendel (et aktivum) i balansen, i motsetning til å bli kostnadsført”⁷⁴.

Et driftsmiddel anses som ”varig og betydelig” når det har en kostpris på minst 15 000 kroner og minst tre års brukstid, jfr. sktl. § 14-40 første ledd. Avskrivning av betydelige og varige driftsmidler skal skje ved oppofrelse gjennom ”verdiforringelse ved slit eller

⁷⁰ tillagt eventuelle påkostninger, jfr. sktl. § 14-42 andre ledd bokstav a

⁷¹ Det fører for langt å forklare inngående hva som ligger i realisasjon etter sktl. § 9-2. Kort sagt så dreier det seg om overføring av eiendomsrett mot vederlag, opphør av eiendomsrett ved tap, ødeleggelse, utrangering mv., jfr. sktl. § 9-2 første ledd og stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt, jfr. sktl. § 9-2 andre ledd.

⁷² Avskrivningsreglene i §§ 14-40 flg. er strengt tatt ikke unntak. Oppofrelsen skjer ved ”slit og elde” jfr. § 6-10, og blir kostnadsført i takt med oppofrelsen. I så måte er avskrivningsreglene regler om tidfestingen av oppofrelsen, altså hvilket år kostnaden skattemessig anses påbeløpt og dermed kan fradragføres, jfr. Zimmer (2005) s. 322.

⁷³ Zimmer/BAHR (2006) s. 113

⁷⁴ Zimmer (2005) s. 166

elde”, jfr. sktl. § 6-10. Det ses bort fra verdireduksjoner på driftsmidlets markedspris som følge av eventuelle konjunktursvingninger⁷⁵.

Et driftsmiddel som avskrives etter reglene i sktl. §§ 14-40 til 14-48 vil ha et avskrivningsgrunnlag. Avskrivningsgrunnlaget er kostpris' tillagt eventuelle påkostninger, jfr. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a.

Driftsmidlene avskrives årlig med avskrivningssatser gitt i sktl. § 14-43, som vil gi et nytt avskrivningsgrunnlag (saldo) før det neste årets avskrivning. Den årlige avskrivningssum er produktet av saldoen etter foregående års avskrivninger fratrukket avskrivningssatsen. Det fremgår av sktl. § 14-43 første ledd at avskrivningssatsen utgjør en prosentsats, som innebærer at avskrivningen er degressiv⁷⁶. Prosentsatsen varierer for de ulike driftsmidlene og avhenger av forventet levetid og verdisynkning, eksempelvis 30 prosent for kontormaskiner, jfr. sktl. § 14-43 første ledd bokstav a.

Det skilles mellom driftsmidler som avskrives hver for seg (individuelle avskrivninger), jfr. sktl. § 14-41 første ledd bokstav e til i og flere driftsmidler som avskrives sammen under et (gruppeavskrivninger), jfr. sktl. § 14-41 første ledd bokstav a til d. Sondringen mellom driftsmidlene får betydning for gevinstbeskatningsreglene ved salg av driftsmidler, hvor inngangsverdier for gruppegjenstander ikke følger den enkelte gjenstand, men gruppen som helhet.

Driftsmidlet skal føres inn på saldoen det året gjenstanden erverves, se sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a første punkt. Avskrivningsperioden avsluttes når driftsmidlet blir verdt mindre enn 15 000 kroner, eller ved at driftsmidlet selges, jfr. sktl. § 14-47 ledd.

Så lenge driftsmidlet ikke er realisert etter sktl. § 9-2 vil skatteposisjonen avskrivningsretten gir ha en tilknytning til eiendelen. Når driftsmidlet er realisert vil skatteposisjonen kunne innebære både en skatteforpliktelse og en skattefordel uten tilknytning til eiendel. For gruppeavskrivninger vil skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel som følge av avskrivningsreglene være en tom saldo. Gevinsten eller tapet ved realisasjon av individuelle avskrivnings driftsmidler føres på en gevinst og tapskonto, jfr.

⁷⁵ Rt. 1920 s. 884

⁷⁶ Degressive avskrivningssatser innebærer et synkende beregningsgrunnlag, til forskjell fra stigende (progressive) og faste (lineære) satser.

avsnitt 3.3.4 nedenfor for nærmere behandling av skatteposisjonene tom positiv- og tom negativ saldo, positiv og negativ gevinst- og tapskonto, samt fremførbart underskudd og skatteposisjoner som utgjør skattefordeler og skatteforpliktelser.

3.3 "Generelle skatteposisjoner" som utgjør skattefordeler og skatteforpliktelser

3.3.1 Innledning

I sktl § 14-90 skilles det mellom "generelle skatteposisjoner" som utgjør en skattefordel og de som er skatteforpliktende. En skatteposisjon som representerer en skattefordel er en skatteposisjon som kan gi et fradrag i skattepliktig inntekt. Et fremførbart underskudd, jfr. sktl. § 14-6 er et eksempel på en skatteposisjon som utgjør en skattefordel. En skatteposisjon som representerer en skatteforpliktelse er en skatteposisjon som kan gi en forpliktelse til å betale skatt. En positiv gevinst- og tapskonto er en skatteforpliktende skatteposisjon, jfr. § 14-45. Skattefordeler og skatteforpliktelser vil bli behandlet i avsnitt 3.3.2.

Det er først og fremst rettsvirkningene som inntreffer ved en eventuell gjennomskjæring som gjør det nødvendig å skille mellom de to skatteposisjonene. Ved gjennomskjæring av en skattefordel vil bortfall av posisjonen være resultatet, jfr. sktl § 14-90 annet punkt bokstav a, mens det for skatteforpliktende skatteposisjoner vil være inntektsføring uten rett til avregning, jfr. sktl § 14-90 annet punkt bokstav b. For nærmere behandling av rettsvirkninger vises til avsnitt 2.3.3 ovenfor.

Det reises spørsmål om hvorfor sktl § 14-90 er begrenset til å gjelde generelle skatteposisjoner. Folkvord anser begrensningen til kun å gjelde generelle fradragposisjoner som lite heldig, da skatteposisjoner med eiendel eller gjeldsposttilknytning også kan motivere fusjoner eller fisjoner⁷⁷. Videre anser Folkvord at begrensningen av skatteposisjoner gir bestemmelsen et "noe tilfeldig

⁷⁷ Boken "Skatt ved fusjon og fisjon", Folkvord (2006) dreier seg som tittelen viser, om skattereglene ved fusjoner og fisjoner. Folkvord har derfor ikke behandlet sktl § 14-90 med andre transaksjonsformer for øyet.

anvendelsesområde”⁷⁸. I henhold til forarbeidene til sktl § 11-7 fjerde ledd begrunnes begrensningen med at de generelle skatteposisjoner ikke har noen aktivtilknytning og derfor ikke krever ”kapitalbinding eller aktivaforvaltning hos eieren”⁷⁹. Videreføring av slike posisjoner kan skje uten særlig omfattende drift, og det ble funnet ønskelig å gjennomskjære misbrukstilfeller av slik videreføring.

I de følgende avsnitt vil jeg se på de eksempler på skatteposisjoner ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost” som følger av forarbeidene. Skatteposisjonene som opprampses i forarbeidene er fremførbart underskudd, negativ og positiv gevinst- og tapskonto samt tom positiv eller tom negativ saldo som følge av avskrivninger.

Avskrivningsreglene for betydelige og varige driftsmidler i sktl. §§ 14-40 flg., har blitt redegjort for i forutgående avsnitt, i forbindelse med skatteposisjoner som er tilknyttet eiendeler, jfr avsnitt 3.2.2. I avsnittet her vil jeg legge vekt på hvordan skatteposisjoner som mangler tilknytning til eiendel oppstår som følge av avskrivningsreglene.

Siden sktl § 14-90 avgrenses negativt er eksemplene i forarbeidene ikke som utgangspunkt en uttømmende liste, men det er vanskelig å tenke seg andre skatteposisjoner uten eiendels- eller gjeldspost tilknytning som vil gi en transaksjon skattemotiv. Jeg vil se nærmere på de ovenfor nevnte skatteposisjonene, da jeg finner disse tilstrekkelig klargjørende. Hensikten med redegjørelsen i avsnittet er å gi en oversikt over regelverket for de skatteposisjoner det gjelder.

3.3.2 Skatteposisjoner som innebærer skattefordeler og skatteforpliktelse

Det sktl § 14-90 dreier seg om er skatteposisjoner, både skattefordeler og skatteforpliktelse, som er ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.

At skatteforpliktende posisjoner er omfattet av regelen om spesiell gjennomskjæring sktl § 14-90 er en nyutvikling. Tidligere var det bare skattefritakende posisjoner som kunne gjennomskjæres, men innføringen av fritaksmodellen har gjort det nødvendig og også kunne gjennomskjære skatteforpliktelse, jfr avsnitt 4.4.2.

⁷⁸ Folkvord (2006) s. 424

⁷⁹ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 31

I forarbeidene regnes det opp som ”to hovedgrupper generelle skatteposisjoner som vil kunne være gjenstand for skattemotivert overdragelse.

- Posisjoner som vil kunne være skattefordeler. Dette vil typisk være fremførbart underskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo
- Posisjoner som representerer skatteforpliktelser. Dette omfatter positiv gevinst og tapskonto og tom negativ saldo”⁸⁰.

Skatteposisjoner som utgjør en skattefordel er som nevnt, en posisjon som kan gi et fradrag i skattepliktig inntekt. De skattefordeler som følger av forarbeidene tilsvarer de som fulgte av oppregningen i tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd. Ordlyden er ikke lengre kasuistisk og kan derfor ha en større rekkevidde enn tidligere. Utover det er endringen trolig ikke spesielt stor.

Skatteforpliktende skatteposisjoner kan gi en skattepliktig inntekt.

Skatteforpliktelser vil ikke alltid være en ulempe. Eksempelvis vil skatt av gevinst ved realisasjon av driftsmidler ført på gevinst- og tapskonto innebære en utsatt beskatning, jfr. avsnitt 3.3.4 nedenfor. Gevinsten vil ha kommet inn til bedriften, men vil ikke være skattemessig tilfestet, jfr. sktl § 14-45. Skatteloven vil da gi en skattekreditt.

Grunnen til skattekreditten er at regler om umiddelbar beskatning eller fradrag ved realisasjon av driftsmidler, kan føre til skattemotiverte salg. Et system uten skattekreditt ville gjøre det gunstig å selge med tap i overskuddsår, og med gevinst i underskuddsår.

3.3.3 Fremførbart underskudd

Fremførbart underskudd er en skattefritakende skatteposisjon som aldri vil ha tilknytning til en ”eiendel eller gjelspost”. En skatteyder vil som hovedregel ha et fremførbart underskudd når kostnadene i et kalenderår overstiger inntektene⁸¹.

Fradrag for fremførbart underskudd supplerer skattelovens utgangspunkt om at hvert års inntekt skal gjøres opp for seg. Hjemmelen for fradrag for fremførbart underskudd

⁸⁰ Ot. prp. Nr. 1 2004-05 pkt 6.5.7.1. s. 79

⁸¹ Med enkelte unntak, f.eks. sktl. § 6-2 første ledd om fradrag i andre inntektskilder, sktl. § 10-2 om konsernbidrag m.v.

følger av sktl. § 14-6 første ledd, jfr. sktl. § 6-3. Bestemmelsen gir en rett til å trekke fra forutgående års underskudd fra senere års overskudd. Hensikten med reglene er at det vil være ”lite rimelig å skattelegge overskudd fullt ut i overskuddsårene uten å ta hensyn til resultatet i de underskuddsår”⁸².

Underskuddsfradrag gjennomføres ved at underskuddet så langt det rekker, avregnes mot det første året med overskudd. Når det er flere forutgående år med underskudd, følger det av sktl. § 14-6 første ledd annet punkt at det eldste underskuddet avregnes først.

Fremføringsretten vil i enkelte tilfeller avskjæres av skattereglene (utover gjennomskjæringsreglene). Blant annet⁸³ vil retten til fremføring av underskudd falle bort hvis virksomheten opphører, jfr. sktl. § 14-6 annet ledd. Hensikten med avskjæringsreglen er nettopp å unngå skattemotiverte transaksjoner av tomme selskaper med gunstige skatteposisjoner. Avskjæringen av fremføringsretten av tomme selskaper innebærer at underskuddsposisjoner ikke blir gjenstand for skattemotiverte transaksjoner.

Avskjæringsretten etter sktl. § 14-6 annet ledd gjelder ikke for selskaper som har ”trappet driften kraftig ned”⁸⁴. Skattemotivert overføring av underskuddsposisjonen gjennom for eksempel en fusjon, vil da være mulig, og kan utløse gjennomskjæring etter sktl § 14-90.

Det fulgte tidligere av sktl § 14-6 en begrensning på 10 år på retten til å fremføre underskudd. Denne begrensningen har nå falt bort, noe som innebærer at et fremførbart underskudd kan videreføres til det fradragføres i overskudd, eller til virksomheten opphører.

⁸² Zimmer (2005) s. 342

⁸³ Retten til fremføring av underskudd kan også avskjæres som følge av akkord og annen gjeldsettergivelse og ved konkurser, jfr. sktl. § 14-6 tredje og fjerde ledd

⁸⁴ Zimmer (2005) s. 343

3.3.4 Skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel som følge av avskrivningsreglene

Avskrivningsreglene kan som nevnt i avsnitt 3.2.2, føre til at saldoen for driftsmidler blir en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel. Reglene opptrer litt forskjellig for gjenstander som etter sin art må nedskrives som en gruppe (gruppeavskrivninger) og de som avskrives hver for seg (individuelle avskrivninger).

For driftmidler som avskrives som gruppeavskrivninger etter sktl. § 14-41 første ledd bokstav a til d, er det vanskelig å beregne gevinst eller tap for det enkelte driftsmidlet. Derfor føres en saldo for verdien av gruppen som utgjør avskrivningsgrunnlaget.

Utgangspunktet for saldoen er saldo etter det foregående årets avskrivninger, jfr. sktl. § 14-42 annet ledd. Kostprisen på eventuelle nyanskaffelser av driftsmidler tilhørende gruppen vil legges til saldo det året de anskaffes, jfr. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a. Avskrivningene vil gjøres ved å trekke fra en årlig prosent fra avskrivningsgrunnlaget, jfr. ovenfor avsnitt 3.3.2. Etter sktl. § 14-47 første ledd avsluttes avskrivningene og resterende saldo utgiftsføres når avskrivningsgrunnlaget er under 15 000 kroner.

Ved realisasjon av driftsmidler som gruppeavskrives skal det gjøres fradrag i saldoen⁸⁵ for vedkommende driftsmiddels, se sktl. § 14-42 annet ledd bokstav b, jfr. sktl. § 14-44 annet ledd. Gevinst eller tap utregnes ved å finne forskjellen på realisasjonssummen og uavskrevet del av driftsmidlets kostpris.

Hvis gjenstanden blir realisert med gevinst vil både gevinstsummen og uavskrevet del av driftsmidlets kostpris trekkes ut av saldoen. Gevinsten vil redusere saldoen og som følge av slik reduksjon, bli beskattet ved at avskrivningene fremover blir lavere. Dersom gevinster medfører at saldoen blir negativ skal saldoen inntekstføres med en avskrivningssats som minst tilsvarer gruppens avskrivningssats, jfr. sktl. § 14-46.

I prinsippet blir tap ført på samme måte ved at forskjellen mellom realisasjonssummen og kostprisen gjenstår på saldoen. Tap ved realisasjon vil derfor ikke komme fullt til fradrag i realisasjonsåret, men avskrives over tid.

⁸⁵ Skatteyder kan velge å inntekstføre en salgssum umiddelbart, mens avskrivningene vedtar, jfr. § 14-44 første ledd. Normalt vil dette ikke være ønskelig for skatteyder den tid det vil gi skatteyder en lite gunstig tidfesting.

Ved realisasjon kan man bli stående igjen med en saldo som ikke inneholder noen driftsmidler. Dette vil være skatteposisjoner ”uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost” som kan rammes etter sktl § 14-90. Saldoen kan enten være positiv eller den kan være negativ. I skatteretten⁸⁶ har dette blitt formulert som en tom negativ eller en tom positiv saldo.

En tom positiv saldo vil være et tap som ikke er kommet til fradrag. Avskrivningene vil vedvare med vanlig avskrivningssats, se sktl. § 14-43 første ledd bokstav a til d, og vil utgjøre en fradragspost. Avskrivningsgrunnlaget vil i slike tilfeller være en generell skatteposisjon som utgjør en skattefordel som kommer til fradrag ved de årlige avskrivningene.

En tom negativ saldo er en skattepliktig gevinst som ennå ikke er beskattet. Etter sktl. § 14-46 vil en negativ saldo bli inntektsført med minst avskrivningsgruppens maksimale avskrivningssats, se sktl. § 14-43 første ledd bokstav a til d.

Avskrivningsgrunnlaget vil da være en skatteforpliktende generell skatteposisjon.

Siden det for individualiserte driftsmidler bare dreier seg om en enkelt gjenstand, er det mulig å beregne gevinsten eller tapet en realisasjon av driftsmidlet gir. Driftsmidlene som skal avskrives hver for seg følger av sktl. § 14-41 første ledd bokstav e til i, og avskrivningssatsen av sktl. § 14-43 første ledd bokstav e til i. Ved realisasjon av et (varig og betydelig) individualisert driftsmiddel som ikke er kostnadsført fullt ut (under 15 000 kroner i verdi), oppstår det en skatteposisjon uten tilknytning til ”eiendel eller gjeldspost”. En realisasjon leder til at det enten blir en utsatt fradragføring av et tap eller en utsatt inntektsføring av en gevinst.

Av sktl. § 14-44 tredje ledd følger det at realisasjonsgevinster eller -tap skal føres på en egen gevinst- og tapskonto. Gevinst- og tapskontoen beregnes ved at gevinster legges til og tap trekkes fra. Ved slutten av året regnes kontoens netto ut ved å utregne resultatet av alle postene sammenholdt med saldo ved årets begynnelse, jfr. sktl. § 14-45 annet ledd første og annet punkt. Dersom resultatet er positiv innebærer det en skatteforpliktelse som

⁸⁶ Zimmer (2005) s. 331

skal inntektsføres med minst 20 prosent. Negativt resultat er en skattefordel som skal fradragføres med inntil 20 prosent, jfr. sktl. § 14-45 fjerde ledd.

4 Nærmere om transaksjoner

4.1 Innledning

Det følger av sktl § 14-90 at aksjeselskaper når de er ”part” i ”fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon”, kan utløse gjennomskjæring.

I dette kapitlet vil jeg se nærmere på hvilke transaksjoner som kan gjennomskjæres etter sktl § 14-90. Jeg vil legge vekt på de endringer § 14-90 medfører i forhold til tidligere gjeldende rett. Endringene angår eierforholdstransaksjoner.

Fusjoner og fisjoner kunne gjennomskjæres av sktl § 11-7 fjerde ledd og jeg vil i korte trekk redegjøre for det selskapsrettslige rammeverket ved fusjoner og fisjoner i avsnitt 4.2. Bakgrunnen for redegjørelsen er at fusjoner og fisjoner fortsatt utgjør en sentral del av sktl § 14-90 og dens virkeområde.

Det nye momentet i sktl § 14-90 i forhold til tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd er at ”annen transaksjon” som gir ”endret eierforhold”, kan lede til gjennomskjæring. Hvilke transaksjoner som omfattes av ”endret eierforhold” som følge av ”annen transaksjon” vil bli behandlet i avsnitt 4.3. Fremstillingen vil være vesentlig mer inngående enn i avsnitt 2.3.3 ovenfor. Avslutningsvis vil jeg i avsnitt 4.4.2 redegjøre for hvorfor fritaksmodellen har gjort det nødvendig å åpne for at flere transaksjoner skal kunne utløse spesiell gjennomskjæring.

4.2 Fusjon og fisjon

Reglene om fusjon og fisjon er basert på et selskapsrettslig kontinuitetsprinsipp. Det overdragende selskap anses å fortsette i det eller de overtakende selskap. Selskapets

kreditorer og medkontraahenter vil ha i behold rettighetene de hadde i det overdragende selskap i det eller de overtakende selskap.

Skatterettslig får fusjoner eller fisjoner gjennomført etter selskapslovgivningen ingen beskatning, jfr. sktl § 11-7 første ledd sammenholdt med sktl §§ 11-2 til 11-5. Fusjonen eller fisjonen utløser i seg selv ikke beskatning. Skatteposisjonene vil ikke falle bort, men videreføres inn i det overtakende selskap, jfr avsnitt 2.2.2 ovenfor.

En fusjon er en sammenslåing av flere selskaper til et selskap, hvor det overtakende selskap overtar et eller flere overdragende selskaps eiendeler, rettigheter og plikter i sin helhet. Vederlaget skal bestå av aksjer i det overtakende selskap eller med slike aksjer med et tillegg som ikke må overstige 20 prosent av det samlede vederlaget jfr. asl. § 13-2. Ved trekantfusjoner i konsernforhold kan vederlaget også bestå av aksjer i det overtakende selskaps mor eller søsterselskap dersom nærmere angitte vilkår er oppfylt, jfr § 13-2 andre ledd. Fusjonen kan enten bestå av at et eller flere selskap fusjoneres inn i et allerede eksisterende selskap (fusjon ved overtakelse), eller ved at flere selskap fusjoneres inn i et nystiftet selskap (fusjon ved nystiftelse), jfr asl § 13-4.

En fisjon består av at et overdragende selskaps eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles mellom to eller flere overtakende selskap. Aksjeeierne skal ha et vederlag i aksjer i et eller flere av de overtakende selskap, eller i slike aksjer med et tilleggsvederlag som ikke overskrider 20 prosent av det samlede vederlag, jfr asl § 14-2. Også ved fisjoner kan det i konsernforhold gis aksjer i mor eller søsterselskap som vederlag, jfr § 14-2 tredje ledd.

Ved en fisjon kan det overdragende selskap fortsette å eksistere, jfr. asl. § 14-2 første ledd eller oppløses, jfr. asl § 14-2 andre ledd. Hvis det overdragende selskap fortsetter å eksistere er det som utgangspunkt ikke noe i veien for at aksjer i dette selskap gis som vederlag. Det overtakende selskap kan enten være et eksisterende selskap eller et nystiftet selskap, jfr. asl § 14-3 andre ledd.

4.3 "Annen transaksjon"

Etter sktl § 14-90 vil også "annen transaksjon" (i tillegg til fusjon og fisjon) kunne utløse gjennomskjæring. Fysiske handlinger som ikke innebærer en transaksjon, men allikevel vil

kunne være skattemotiverte er ikke omfattet av ordlyden⁸⁷. Det er videre et vilkår at transaksjonen må ha ført til ”endret eierforhold”.

Begrepet transaksjon skaper noe uklarhet siden det ikke ellers er benyttet i skatteloven. Jeg vil i dette avsnittet derfor først redegjøre for betydningen av ”transaksjon” og for hvilke transaksjonsformer ordlyden ”annen transaksjon” omfatter. At det kun dreier seg om transaksjoner som medfører ”endret eierforhold” begrenser hvilke transaksjoner som kan utløse spesiell gjennomskjæring, og må drøftes i sammenheng med transaksjonsformene som omfattes.

Hvorfor fusjoner og fisjoner som får endret eierforhold til følge er nevnt, er noe uklart. Å nevne fusjoner og fisjoner to ganger synes overflødig da en naturlig språklig forståelse av ”annen transaksjon” også vil omfatte fusjoner og fisjoner⁸⁸. En mulig forklaring kan være at lovgiver ønsket å presisere at fusjoner og fisjoner som ikke fikk endret eierforhold som følge var omfattet. Forarbeidene gir her ingen forklaring. Fusjoner og fisjoner som medfører endring i eierforholdene vil ikke bli behandlet nærmere i dette avsnittet.

En transaksjon må i denne sammenheng forstås som en overføring av verdier mellom ulike skattesubjekter. Overføring av en verdi mellom to uavhengige selskaper eid av samme eier vil være en transaksjon. Et skattesubjekts transaksjoner mellom egne kontoer vil ikke omfattes da slike transaksjoner ikke utløser skatt.

Transaksjoner innebærer som nevnt en overføring av verdier, og vil ikke kunne sies å være samsvarende med realisasjonsbegrepet i sktl. § 9-2. Realisasjon vil på enkelte punkter innebære mer enn en transaksjon, jfr. blant annet § 9-2 første ledd bokstav d til h om tap, ødeleggelse utrangering mv.

Ordlyden ”annen transaksjon” legger i seg selv ingen begrensninger på hvilke transaksjoner eller transaksjonsformer sktl § 14-90 dreier seg om. Ordlyden tilsier som utgangspunkt dermed at enhver overføring av verdier mellom forskjellige selskapskattesubjekter kan få gjennomskjæring av skatteposisjoner som resultat.

⁸⁷ Som eksempel på en handling som kan være skattemotivert nevner Banoun et skattesubjekts ”inn- og utflytting”, jfr. Banoun (2003) s. 300

⁸⁸ Folkvord (2006) s. 405

Dette utgangspunktet modifiseres av at det bare er transaksjoner (utover fusjoner og fisjoner) som får ”endret eierforhold” som følge som kan utløse spesiell gjennomskjæring.

Det kan reises spørsmål om hvilke eierforhold som må endres. Slik regelen er å lese vil ”endret eierforhold ” alle eiendeler i et selskap kunne utløse gjennomskjæring⁸⁹. Dette vil innebære at endret eierforhold i for eksempel et driftsmiddel ville kunne omfattes. Siden sktl § 14-90 ble innført for å hindre muligheter for skattetilpasninger som fritaksmodellen kan medføre, taler reelle hensyn for at det bare er endringer i aksjeeierforhold som kan være gjenstand for gjennomskjæring. I forarbeidene omtales transaksjonene som ”overføringer av eierandel”⁹⁰, noe som tilsier at § 14-90 dreier seg om aksjetransaksjoner⁹¹.

Bestemmelsens ordlyd ”annen transaksjon” med ”endret eierforhold” som følge vil derfor måtte tolkes som enhver transaksjon som medfører endringer i aksjeselskapers eierforhold av aksjer i et selskap. Dette vil typisk være kjøp og salg av aksjer, men også andre transaksjonsformer som aksjeoverføringer, fusjoner og fisjoner (som følger eksplisitt av lovteksten) og aksjeemisjoner (hvor eierforholdene endres) hører naturlig inn under ordlyden. Det følger og av forarbeidene at disse transaksjonsformene skal innfortolkes i sktl § 14-90⁹².

Et spørsmål er om det er noe krav til vederlag ved en transaksjon. At en gave innebærer en overføring av en verdi og dermed en transaksjon skulle tilsi at det ikke foreligger noe slikt krav. Av forarbeidene⁹³ følger det at det ikke er noe krav at det ytes vederlag, som betyr at arv og gaver omfattes.

Det kan reises spørsmål om det bare er transaksjoner som hører under et skattefritak som vil kunne gjennomskjæres. At formålet med sktl § 14-90 er å hindre muligheter for å utnytte skattemessig kontinuitet og fritaksmodellen, kan tale for at andre transaksjoner må gjennomskjæres etter den ulovfestede alminnelige gjennomskjæringsregel. Her følger det

⁸⁹ Folkvord (2006) s. 404

⁹⁰ Ot. prp. Nr. 1 2004-2005 pkt.6.5.7.1 s.79

⁹¹ Folkvord (2006) s. 405

⁹² Ot. prp. Nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.4 s. 83.

⁹³ Ot. prp. Nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.4 s. 83

av forarbeidene at transaksjoner som ikke kan gjennomføres uten beskatning etter "fritaksmetoden, reglene i skatteloven eller på annet grunnlag"⁹⁴, vil kunne utløse spesiell gjennomskjæring.

Ordlyden "endrede eierforhold" kan skape uklarhet der det bare er de indirekte eierforholdene av aksjene som endres. Her fremgår det av forarbeidene⁹⁵ at gjennomskjæringsadgangen ikke blir begrenset av at det bare er de indirekte eierforholdene som endres. Som eksempel nevnes et holdingselskap uten andre eiendeler enn aksjer i et datterselskap. Dersom et fremførbart underskudd utgjør det vesentligste av verdien i datterselskapet og aksjene i holdingselskapet selges, vil skatteposisjonen kunne utnyttes hos kjøper, men ha liten forretningsmessig verdi utover skattehensyn. Sktl § 14-90 åpner for gjennomskjæring av slike transaksjoner.

En aksjetransaksjon⁹⁶ vil som utgangspunkt ikke innebære at generelle skatteposisjoner kan utnyttes, og kan derfor ikke gjennomskjæres etter sktl § 14-90. At selskap A kjøper 10 prosent av aksjene i selskap B som har en negativ gevinst- og tapskonto, gir ikke selskap A noen rett til å utnytte skatteposisjonen til selskap B. Det er når et selskap kjøper så stor andel aksjer i et annet selskap at det etableres innenfor det samme skattekonsern at skatteposisjoner i det underliggende selskap kan utnyttes gjennom konsernbidrag.

Et skattekonsern etableres når eierselskapet er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap og, direkte eller indirekte⁹⁷, både eier mer enn 9/10 av aksjene i et selskap og har mer enn 9/10 av stemmene på generalforsamlingen, jfr sktl. 10-4 første ledd⁹⁸. Konsernbidragsreglene innebærer i hovedsak at et aksjeselskap ved inntektsligningen, kan kreve fradrag for bidrag til andre aksjeselskap i samme

⁹⁴ Ot. prp. Nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.4 s. 83

⁹⁵ Ot. prp. Nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.4 s. 83

⁹⁶ Fusjoner og fisjoner unntatt.

⁹⁷ Zimmer/BAHR (2006) s. 370

⁹⁸ Det stilles strengere eier og stemmekrav til skattekonserner enn til konserner i selskapsrettslig forstand, jfr. asl/aasl § 1-3

skattekonsern⁹⁹, jfr. sktl § 10-2 første ledd. Mottakerselskapet må da inntektsføre konsernbidraget. Reglene om konsernbidrag for skattekonsern vil bli redegjort for i avsnitt 4.4.

Når aksjetransaksjoner fører til at det etableres et skattekonsern vil skatteposisjonene kunne utnyttes. I tilfeller hvor en aksjeoverføring oppstykket i flere deltransaksjoner følger det av forarbeidene¹⁰⁰ at gjennomskjæringsadgangen etter sktl § 14-90 ikke avskjæres. Dette vil gjelde uavhengig av om transaksjonene foregår mellom ulike parter.

Et spørsmål er om man kan gjennomskjære etter sktl § 14-90 dersom det er selve valget av transaksjonsform, ikke transaksjonen i seg selv, som er skattemotivert. Dette vil kunne være tilfellet der transaksjonen har motiv i gode grunner utover de skattemessige, men selve transaksjonsformen er hovedsaklig valgt på bakgrunn av forventede gunstige skattemessige virkninger.

Et eksempel er at et aksjeselskap ved nybygging av et skip oppretter et (datter)aksjeselskap kun bestående av dette skipet. Hvis byggingen og salget av skipet medfører gevinst, velger eier å selge aksjeselskapet skattefritt etter fritaksmodellen, jfr. sktl § 2-38 første ledd. Dersom salget innebærer et tap, selges skipet (innmatssalg) slik at selskapet vil få fradrag for tapet, jfr sktl § 6-2 første ledd. I et slikt tilfelle vil transaksjonsformen velges av skattereglene.

Ordlyden ”transaksjonen” taler for at det er motivasjon bak transaksjonens innhold og ikke dens form som kan utløse gjennomskjæring. At skattelovsregler skal bidra til gode bedrifts- og samfunnsøkonomiske løsninger tilsier at det også ved valg av transaksjonsform er ønskelig at formen motiveres for å oppnå slike løsninger. Også hensynet til proveny taler mot at valget av transaksjonsformen ikke kan gjennomskjæres. Forarbeidene¹⁰¹ inneholder en vurdering av hvorvidt det skal innføres tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform, men departementet fremmet ikke konkrete tiltak. Folkvord antar at ordlyden medfører at det er transaksjonen, ikke valget av transaksjonsform som må være

⁹⁹ Zimmer/BAHR (2006) s. 361

¹⁰⁰ Ot. prp. Nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.4 s. 83

¹⁰¹ Ot. prp. Nr 1 2004-2005 pkt. 6.5.6 side 75-79

skattemessig motivert¹⁰². Dette innebærer at skattemotiverte valg av transaksjonsformer må gjennomskjæres etter den alminnelige ulovfestede regel.

4.4 Transaksjoner og fritaksmodellen

Sktl § 14-90 ble som nevnt vedtatt for å hindre omgåelser av skatteregler som følge av fritaksmodellen. I avsnitt 4.4.2 vil jeg se på konsekvensene av fritaksmodellen når den blir sett i sammenheng med konsernbidragsordningen. Jeg vil også se på hvorfor konsekvensene har gjort det nødvendig at flere transaksjonsformer skal kunne utløse spesiell gjennomskjæring.

Siden gjennomskjæring av skatteforpliktende skatteposisjoner er nytt i forbindelse med sktl § 14-90, vil jeg legge vekt på mulighetene fritaksmodellen innebærer for utnyttelse av slike posisjoner.

Fritaksmodellen kan ikke alene føre til at skatteposisjoner utnyttes ved ervervelse av en aksjepost, men må ses i sammenheng med reglene for konsernbidrag mellom selskaper i et skattekonsern. I det følgende avsnitt vil jeg derfor, redegjøre nærmere for konsernbidragsreglene. Redegjørelsen vil begrenses til det som er nødvendig for å forklare sammenhengen til fritaksmodellen og sktl § 14-90.

4.4.1 Konsernbidragsreglene

Konsernbidrag kan gis mellom alle selskaper i samme skattekonsern. Et skattekonsern etableres som nevnt når eierselskapet (morselskapet) er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap¹⁰³ og, direkte eller indirekte, både eier mer enn 9/10 av aksjene i et selskap (datterselskap) og har mer enn 9/10 av stemmene på general forsamlingen, jfr sktl 10-4 første ledd¹⁰⁴. Hensikten med konsernbidragsreglene er at det er naturlig at

¹⁰² Folkvord (2006) s. 423

¹⁰³ Som utgangspunkt er det også et krav om at selskapene må være norske, jfr. sktl § 10-4 første ledd.

¹⁰⁴ Det stilles strengere eier og stemmekrav til skattekonserner enn til konserner i selskapsrettslig forstand, jfr. asl/aasl § 1-3

konsernselskapene skal beskattes på mest mulig lik måte som om selskapet var organisert med underavdelinger¹⁰⁵.

Et eierskap er direkte når morselskapet eier aksjeposten, mens det er indirekte når det eies gjennom eierskap i andre datterselskap. Zimmer¹⁰⁶ antar at vilkåret om mer enn 9/10 eier og stemmerettsandel er oppfylt overfor datterdatterselskaper, der morselskapet eier mer enn nitti prosent av aksjene i datterselskapet som eier mer enn 9/10 av aksjene i datterdatterselskapet. Begrunnelsen for det høye eier og stemmerettsvilkåret er hensynet til minoritetsaksjonærene¹⁰⁷.

Det stilles som vilkår for fradrag for ytet konsernbidrag at konsernbidraget er ”lovlig” i henhold til aksjelovens regler, og at bidraget ligger ”innenfor den alminnelige inntekt”, jfr. sktl § 10-2 første ledd.

At et konsernbidrag må være ”lovlig” etter selskapsrettslige regler innebærer for aksjeselskaper at de materielle og formelle reglene i aksjeloven er oppfylt. Det er i teorien¹⁰⁸ antatt at ubetydelige brudd på saksbehandlingsregler ikke forhindrer konsernbidrag.

Konsernbidraget ligger innenfor den alminnelige inntekt når det ikke overstiger differansen mellom et selskaps skattepliktige inntekt og selskapets fradragsberretigede kostnader¹⁰⁹.

Konsernbidrag kan etter ordlyden i sktl § 10-2 første ledd sammenholdt med sktl § 10-4 første ledd ytes mellom alle aksjeselskaper i et skattekonsern. Bidraget kan ytes både i nedadgående retning (mor til datterselskap) og i oppadgående retning (datter- til morselskap)¹¹⁰. Det kan ytes konsernbidrag mellom skattekonsernselskaper med et ledd av

¹⁰⁵ Zimmer/BAHR (2006) s. 362

¹⁰⁶ Zimmer/BAHR (2006) s. 370

¹⁰⁷ Det vil være lite gunstig for en minoritetsaksjonær i et AS at konsernbidrag ytes til annet AS, hvor minoritetsaksjonæren ikke har en aksjepost.

¹⁰⁸ Zimmer/BAHR (2006) s. 373

¹⁰⁹ Eventuelt fremførbart underskudd trekkes fra

¹¹⁰ Zimmer/BAHR (2006) s. 377

selskaper mellom seg (fra mor til datterdatterselskap) og mellom to selskap uten annen tilknytning enn at de begge har samme eier (søsterselskap).

Rettsvirkningen av konsernbidrag er at selskapet som overfører bidraget får fradrag for et tilsvarende beløp ved inntekstligningen, jfr. sktl § 10-2 første ledd. Dette blir reflektert ved at bidraget regnes som skattepliktig inntekt hos mottakerselskapet, sktl § 10-3 første ledd. Et skattemessig underskudd hos et aksjeselskap i et skattekonsern kan i så måte utligne et skattemessig overskudd hos et annet aksjeselskap.

4.4.2 Utnyttelse av fritaksmodellen

I dette avsnittet vil jeg se nærmere på hvordan samvirket mellom fritaksmodellen og konsernbidraget kan lede til skattemotiverte transaksjoner. Jeg vil først redegjøre for hvordan skatteposisjoner som utgjør en skattefordel kan utnyttes. Jeg velger å legge vekt på utnyttelsesmulighetene av skatteforpliktelser. Bakgrunnen for vektleggingen er at gjennomskjæring av skatteforpliktelser er nytt med sktl § 14-90.

For skatteposisjoner som innebærer en skattefordel kan konsernbidragsreglene føre til at et aksjeselskap med skattepliktig overskudd vil være interessert i å få avregnet dette mot et aksjeselskap med skattemessig underskudd. Underskuddet behøver ikke å være et regnskapsmessig underskudd, og vil ofte være knyttet til underskudd og avhendede driftsmidler, jfr kapitel 3.

Eksempelvis vil aksjeselskap A som har et forventet høyt skattepliktig overskudd, ønske å knytte til seg aksjeselskap B som har et fremførbart underskudd. For å utnytte skatteposisjonen må aksjeselskap B bli del av samme skattekonsern som aksjeselskap A, jfr avnitt 4.4.1.

Hvis aksjeselskap B er et aksjeselskap med liten drift, få driftsmidler og lave forventninger til å kunne utnytte det fremførbare overskuddet, vil aksjonærene i aksjeselskapet ofte ønske å selge. For aksjeselskap A kan det fremførbare underskuddet gi et stort skatteutt, og selskapet vil derfor kunne være interessert i å betale en høy pris for aksjene i aksjeselskap B.

Fritaksmodellen innebærer at det i eksemplet ikke blir noen gevinstbeskatning på aksjeselskap Bs hånd. Ved å utligne overskuddet med underskuddet, vil konsernbidraget

medføre at skatteposisjonen i aksjeselskap B utnyttes i aksjeselskap A. Slike transaksjoner vil nå bli fanget opp av sktl § 14-90, og skattefordelen vil falle bort dersom skattemotivet var det overveiende, jfr. sktl § 14-90 annet punkt bokstav a. Siden sktl § 11-7 fjerde ledd kun gjaldt fusjoner og fisjoner måtte skattemotiverte aksjekjøp tidligere gjennomskjæres av den ulovfestede regel.

Et aksjeselskap vil som utgangspunkt ikke ønske å erverve tomme aksjeselskap med skatteforpliktende skatteposisjoner til sitt skattekonsern. Kun hvis skatteforpliktelsen følger en verdi som fortsatt er i selskapet som erverves, vil det være lønnsomt med utsatt beskatning. Særlig kan det være lønnsomt når det aksjeselskap som kjøper aksjen, har et skattemessig underskudd til å avregne den utsatte skatteforpliktelsen mot.

Det nye med fritaksmodellen er at det både for aksjeselskap som erverver og som overdrar aksjer, kan bli gunstig å overføre aksjeselskap med skatteforpliktende skatteposisjoner. Etter gjeldende rett kan en overføring av aksjene skje uten gevinstbeskatning hos den overdragende aksjeselskapsaksjonær, mens det tidligere ble regnet som realisasjon og gevinstbeskattet.

Som eksempel på at fritaksmodellen kan stimulere til skattemotiverte transaksjoner av aksjeselskaper med skatteforpliktende skatteposisjoner nevner forarbeidene¹¹¹

- salg av aksjene i et aksjeselskap (heretter selskap A), som har en gevinst på en eiendel ført på positiv gevinst- og tapskonto (eksemplet forutsetter at gevinsten fortsatt er i selskapet)
- eid av et aksjeselskap (overdrager, heretter selskap C)
- til et aksjeselskap (erhverver, heretter selskap B) med fremførbart underskudd.

At gevinsten til selskap A er ført på gevinst- og tapskonto innebærer en utsatt skattemessig tidfesting av gevinsten i forhold til regnskapsmessig verdi. Den utsatte tidfestingen gir en skattekreditt. Verdien som skattekreditten innebærer, kan da settes til mer enn 72 prosent. Det ervervende selskap B vil da kunne være villig til å betale en relativt høy pris for aksjene.

¹¹¹ Ot.prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7 s. 79, eksemplet er hentet fra forarbeidene, men i oppgaven endret og utfylt.

Selskap B vil kunne utligne sitt fremførbare underskudd ved konsernbidrag fra selskap A, og dermed unngå utsatt beskatning av gevinsten.

Forut for fritaksmodellen ville det for det overdragende selskap C "ofte oppstå skattepliktig gevinst ved realisasjon av aksjer i selskaper med (skatte)posisjoner som representerer en skatteforpliktelse"¹¹². Under fritaksmodellen kan selskap C selge aksjene skattefritt og vil kunne få mer enn markedspris ved salget ved at prisen påvirkes av skatteforpliktelsen¹¹³.

Hvis transaksjonen i eksemplet ikke har andre overveiende motiv en skattemessig utnyttelse av skatteposisjonen, vil det være en gjennomskjæringsituasjon etter sktl § 14-90. Eksemplet dreier seg om utnyttelse av en skatteforpliktende skatteposisjon. Rettsvirkningen vil derfor være inntektsføring av gevinst- og tapskontoen hos selskap A, uten rett til avregning med underskuddet i selskap B, jfr. sktl § 14-90 annet punkt bokstav b.

5 Motivsvurderingen

5.1 Innledning

Vurderingstemaet for sktl § 14-90 er om utnyttelsen av generelle skatteposisjoner er det "overveiende motiv" for transaksjonen. Vurderingen har blitt reist som et spørsmål om

¹¹² Ot. prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.1 s. 79

¹¹³ Siden eksemplet rent "tallmessig" er et regnskapsmessig spørsmål og noe utenfor mitt kompetansefelt forela jeg problemstillingen for en aksjeanalytiker i Norges Bank Invest management som ga meg følgende eksempel: "Selskap A har regnskapsmessig (72 (100-28). Skattemessig, positiv gevinst- og tapskonto 28 som inntektsføres 20 % hvert år fremover. Bedriftsøkonomisk vil det å måtte betale 28 over tid ha en positiv verdi. F. eks det første året vil det skattemessig inntektsføres 20 % av 100, altså 20. Betalbar skatt av dette er $28 \% * 20 = 5.6$. Men dette skal først betales om 1 år, altså har forpliktelsen en verdi som er $5.6 / (1.1^{(opphøyd i 1 første året, andre året ^2, tredje året ^3, osv)}) = 5.1$. Med en alternativ kostnad på 10 % vil nåverdien av skatteforpliktelsen være 18,9, altså selskap A har en verdi på kr 100-18,9= 81.1. Ergo differansen på 28 og 18,9 =9,1 er verdien på å få utsatt skatten på gevinst og tapskonto i forhold til umiddelbar beskatning (72+9.1=81.1)".

en transaksjons egenverdi (egenverdivurdering). Med egenverdi forstås i denne sammenheng de virkninger av en transaksjon som ikke er skattemessige virkninger¹¹⁴.

Før man kan foreta en vurdering av motivet vil enkelte forutsetninger motivsvurderingen bygger på, måtte klargjøres.

For det første vil det være av stor betydning for vurderingen om det er transaksjonens motiv eller dens virkning som skal vurderes. En transaksjons virkning vil være den reelle effekten av transaksjonen, mens motivet vil være den virkning skatteyder tilskriver transaksjonen¹¹⁵, jfr avsnitt 5.3.

For det andre kan både forhold før og etter gjennomføringen av en transaksjon være klargjørende for hvilke motiv som kan ha foreligget. Det vil derfor være viktig å klargjøre på hvilket tidspunkt forholdene som motivsvurderingen tar utgangspunkt i må foreligge, jfr avsnitt 5.4.

For det tredje er det ved en motivsvurdering et spørsmål om vurderingen skal ta utgangspunkt i en subjektiv eller en objektiv vurdering. En subjektiv vurdering vil være bestående av hva rettsanvender tror skattesubjektets egen motivering med transaksjonen var. Ved en objektiv vurdering vil vurderingstemaet være hvilket motiv rettsanvenderen tilskriver transaksjonen¹¹⁶, jfr. avsnitt 5.5. Vurderingen av hva som fremsto som ”sannsynlig” er en vurdering som må foretas sammen med egenverdivurderingen.

I den videre fremstilling vil jeg først se på sannsynlighetsvurderingen i avsnitt 5.2. Jeg vil begrense redegjørelsen av som fremstår som det sannsynlige motiv, da jeg anser dette som et prosessspørsmål.

Jeg vil deretter se nærmere på de forutsetningene egenverdivurderingen bygger på, før jeg behandler egenverdivurderingen i avsnitt 5.6. Dernest vil jeg redegjøre for vilkåret om overveiende motiv i avsnitt 5.7. Redegjørelsen for motivet i dette avsnittet, vil være mer omfattende enn i kapittel 2. Hensikten med kapitlet er å klargjøre for vilkåret om sannsynlighet for ”overveiende motiv”.

¹¹⁴ Folkvord (2006) s. 406

¹¹⁵ Banoun (2003) s. 307

¹¹⁶ Banoun (2003) s. 307

5.2 "Sannsynlig" at det foreligger skattemotiv

Det er tilstrekkelig at det er "sannsynlig" at det er utnyttelse av de generelle skatteposisjoner som er det overveiende motiv. Ordlyden og forarbeidene¹¹⁷ taler her for at det bare trengs sannsynlighetsovervekt for at dette er det overveiende motiv. Med sannsynlighetsovervekt er det rimelig å anta at departementet mener at det skal være mer enn 50 prosent sannsynlig at det er et overveiende skattemotiv.

Forarbeidene¹¹⁸ uttrykker bevisføringsbyrden for sannsynlighet ligger på ligningsmyndighetene. Jeg avgrenser mot en ytterligere problematisering av spørsmål om bevisføringsbyrde, da dette strengt tatt er et prosessspørsmål.

5.3 Virkning eller motiv

En vurdering av hvilket motiv som er det "overveiende motiv", må ta stilling til om det er virkningen eller selve motivet som er relevant. Et annet alternativ kan være at det tas hensyn til begge deler. Det vil si at virkningen sammenholdes med motivet ved sannsynlighetsvurderingen. I dette avsnittet vil jeg klargjøre forskjellen mellom en transaksjons virkning og motiv, før jeg deretter redegjør for gjeldende rett.

Virkningen av en transaksjon er som nevnt overfor den reelle effekten av transaksjonen. Med det forstås hva som faktisk blir resultatet av transaksjonen. Dersom virkningen er temaet for vurderingen vil det naturlig få den følge at forhold som inntreffer etter transaksjonen, også skal være med i en vurdering.

Motivet er skattesubjektets grunner for å handle slik han gjør. Motivet kan enten vurderes ut ifra subjektive eller objektive kriterier, jfr. nedenfor. Ved en vurdering ut ifra motiv vil ikke de etterfølgende virkninger være relevante momenter.

Ordlyden i sktl § 14-90 tilsier at det er skattesubjektets "motiv" for transaksjonen, ikke dens virkning som skal vurderes. Rettstekniske hensyn¹¹⁹ kan derimot sies å tale mot

¹¹⁷ Ot. prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.7.3. s. 84

¹¹⁸ Ot. prp. nr 79 1995-96 s. 32

denne løsningen. Det vil være vanskelig å vurdere både hva som fremsto som sannsynlig motiv for en transaksjon, og om transaksjonen var egnet til å nå dette målet. En etterprøving av virkningen vil være enklere og mer presis. Banoun¹²⁰ antar at både motiv og virkning er av betydning for anvendelsen av den ulovfestede regelen. Ved Høyesteretts anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har både motiv og virkning blitt vektlagt, Rt. 2002 s. 456. Folkvord¹²¹ antar på bakgrunn av ordlyd og effektivitetsnormen, at det etter gjeldende rett er motivet bak transaksjonen og ikke dens virkning, som er vurderingstemaet.

Når det er motivet som er utslagsgivende, blir konsekvensen at det er tilstrekkelig at utnyttelse av skatteposisjoner har motivert transaksjonen¹²². Det er ikke et vilkår verken at transaksjonen overfører skatteposisjoner eller at den gir direkte forbedret skatteposisjoner. Både skatteposisjoner som holdes tilbake i det overdragende selskap og tilretteleggelse for senere omgåelser, omfattes av § 14-90, dersom utnyttelse av skatteposisjoner er hovedmotivet¹²³.

5.4 Tidspunktet vurderingen forholder seg til

Ordlyden i sktl § 14-90 er noe uklar når det gjelder hvilket tidspunkt vurderingen av motivet skal knytte seg til. Det kan være forholdene når transaksjonen planlegges, gjennomføres eller ved domstidspunktet.

At det er skatteytters ”motiv” ikke virkningene som er grunnlaget for vurderingen etter sktl § 14-90, tilsier at de forhold som inntreffer etter transaksjonen ikke er relevante ved spesiell gjennomskjæring. For den ulovfestede gjennomskjærings regel antar Banoun¹²⁴ at

¹¹⁹ Siden motivvurderingen sannsynligvis er objektivisert, jfr. avsnitt 5.5 nedenfor, antar Folkvord at de retts tekniske hensyn har mindre vekt enn de ville hatt dersom vurderingen var subjektiv, jfr Folkvord (2006) s. 417

¹²⁰ Banoun (2003) s. 307

¹²¹ Folkvord (2006) s. 417

¹²² Folkvord (2006) s. 418

¹²³ Folkvord (2006) s. 419

¹²⁴ Banoun (2003) s. 304

man kan vektlegge forhold etter transaksjonstidspunktet, noe som ble slått fast i Rt. 1999 s. 946. Hensynet til forutsigbarhet tilsier at forhold som inntreffer etter at transaksjonen er endelig ikke kan skal vektlegges. Når et skattesubjekt tar en bedriftsøkonomisk veloverveid beslutning, må han kunne stole på at etterfølgende forhold ikke skal kunne føre til gjennomskjæring av transaksjonen. Banoun¹²⁵ argumenterer mot at etterfølgende forhold kan gis relevans. Bakgrunnen for argumentasjonen er at det kan ta lang tid før en sak vil komme opp for Høyesterett, og det vil være ”urimelig om skatteyter i den perioden kan forbedre sin sak”¹²⁶. Gjems-Onstad¹²⁷ antar det er iverksettelsestidspunktet for fusjoner og fisjoner som er avgjørende for vurderingen etter § 14-90. For fusjoner og fisjoner antar Folkvord¹²⁸ at det er tidspunktet for beslutning foretatt i generalforsamling som vurderingen skal knytte seg til. Generalforsamlingsbeslutning anses som tidspunktet for avtalebinding ved fusjoner og fisjoner¹²⁹, noe som etter min mening, tilsier at avtalebindingen ved andre transaksjoner også vil være tidspunktet vurderinger skal forholde seg til.

5.5 Objektiv eller subjektiv vurdering av motivet

Med ”motiv” forstår jeg i denne sammenheng kun skattesubjektets beveggrunner, ikke transaksjonens virkninger, jfr. konklusjonen avsnitt 5.3.

Det vil ved vurderingen av et skattesubjekts motiv kunne være en forskjell mellom hva som er skattesubjektets subjektive motiv, og hva transaksjonen objektivt sett er egnet til. Med subjektivt motiv må det forstås det motiv som skatteyter faktisk hadde med transaksjonen. I den objektive vurderingen er det hvilken virkning transaksjonen objektivt sett anses som et tjenlig middel for å oppnå¹³⁰.

¹²⁵ Banoun (2003) s. 147

¹²⁶ Banoun (2003) s 147

¹²⁷ Gjems-Onstad (2001) s. 1076

¹²⁸ Folkvord (2006) s. 416

¹²⁹ Andenæs (2006) s. 587

¹³⁰ Banoun (2003) s. 307

Ordlyden ”motiv” kan tilsi at det skal foretas en subjektiv vurdering, siden et motiv er en subjektiv beveggrunn. De vanskeligheter med å påvise hva som faktisk motiverte et skattesubjekt, taler derimot for en objektivisering av vurderingen. For den ulovfestede regel antar Banoun¹³¹ at skattesubjektets faktiske motiv som utgangspunkt ikke utgjør noe vilkår, bare det objektive motiv. For den tidligere gjennomskjæringsregel sktl § 11-7 fjerde ledd antok Gjems-Onstad at det ”må kreves en viss nøktern realisme som kan begrunnes med objektive forhold”¹³². Zimmer hevder at det på skatterettens område synes å være et ”gjennomgående trekk at subjektive vurderinger objektiviseres”¹³³. Det følger av forarbeidene¹³⁴ til sktl § 14-90 og av forarbeidene¹³⁵ til tidligere sktl § 11-7 fjerde ledd, at det skal tas utgangspunkt i hva objektivt fremsto som det sannsynlige motiv.

En konsekvens av en objektivisering av vurdering er at det ikke kan gjennomskjæres dersom virkningene objektivt sett ikke kunne forutses. Dette vil gjelde uavhengig av om transaksjonens virkning får skattemessig større positive virkninger for skatteyder enn de virkningene som faktisk motiverte transaksjonen.

5.6 Egenverdivurdering

En transaksjon kan gjennomskjæres dersom det er sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjoner er det overveiende ”motiv”.

Egenverdibegrepet er i all hovedsak blitt til gjennom den ulovfestede gjennomskjæringsregel, men har også blitt benyttet ved spesiell gjennomskjæring¹³⁶. I betydningen jeg bruker egenverdibegrepet i det følgende, henviser det til en transaksjons ikke skattemessige virkninger. Egenverdivurderingen har i rettspraksis (ved anvendelse av

¹³¹ Banoun (2003) s. 311

¹³² Gjems-Onstad (2001) s. 1075

¹³³ Zimmer (2005) s. 186

¹³⁴ Ot.prp. nr 1 2004/2005 pkt 6.5.7.4 side 82

¹³⁵ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 30 flg

¹³⁶ Zimmer/BAHR (2006) s. 58, Folkvord (2006) s. 406

den ulovfestede gjennomskjæringsregel) blitt reist som et spørsmål om transaksjonen har noen ”forretningsmessig verdi utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger”¹³⁷. En transaksjons egenverdi må vurderes konkret. Vurderingstemaet blir ikke hvilke skattemessige posisjoner som overføres av transaksjonen, men det må være de skattemessige fordeler transaksjonen antas å utløse¹³⁸. Det følger av forarbeidene¹³⁹ til § 11-7 fjerde ledd, at det i tilfeller hvor det overdragende selskapet selv har gode utsikter til inntjening og dermed utnyttelse av egne fradrag, vil vilkåret for gjennomskjæring normalt ikke være oppfylt. Dette blir av Folkvord uttrykt som de ”skattemessige merverdier”¹⁴⁰ man ikke ville fått uten transaksjonen. De nevnte rettskilder omtaler bare fusjoner og fisjoner, men etter mitt skjønn gjelder det også for aksjeselskaper som blir overdratt ved aksjetransaksjoner.

Spørsmålet blir hvilke momenter som er relevante i en vurdering av egenverdien. Etter lovteksten begrenses ikke relevante momenter til rent bedriftsøkonomiske motiv. Også andre momenter kan etter ordlyden være relevante. Av forarbeidene¹⁴¹ vises det til bedriftsøkonomiske og forretningsmessige hensyn utover det å spare skatt. Folkvord¹⁴² antar som nevnt at ordlyden medfører at også andre momenter kan være relevante. Som eksempler på relevante momenter nevnes samarbeidsproblemer og ønsket om ulik risikoksporing. Også internasjonale skattebesparelseshensyn har blitt godtatt av Høyesterett i anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel¹⁴³, noe som tilsier at skattemessige fordeler i andre land kan gi egenverdi i forhold til sktl § 14-90.

Et spørsmål er om utnyttelse av skatteposisjoner med tilknytning til eiendel eller gjeldspost, kan gi egenverdi. Ordlyden ”utnyttelse av den generelle skatteposisjon” tilsier at transaksjoner med utnyttelse av andre skatteposisjoner, ikke kan gjennomskjæres etter §

¹³⁷ Rt. 1997 s. 1580.

¹³⁸ Folkvord (2006) s. 421

¹³⁹ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 32

¹⁴⁰ Folkvord (2006) s. 421

¹⁴¹ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s.

¹⁴² Folkvord (2006) s. 424

¹⁴³ Rt 2002 s. 456

14-90. Siden dette strider mot regelens formål antar Folkvord¹⁴⁴ at det er ”sikker rett” at utnyttelse av andre skatteposisjoner ikke gir egenverdi.

For å unngå risiko for gjennomskjæring må en transaksjon være motivert av andre hensyn enn de skattemessige. Dette taler for at også de negative konsekvensene av en transaksjon må være relevante i en vurdering av dens egenverdi. En transaksjon som har antatt færre ønskede virkninger enn uønskede virkninger vil ikke kunne sies å ha en egenverdi.

Egenverdi må forstås som et nettobegrep hvor summen av de ventede virkninger må være gunstige for å kunne sies å ha motivert transaksjonen.

Et spørsmål er hvor langt frem i tid forhold som kan motivere transaksjonen kan ligge. Generelt er det rimelig å anta at et forhold blir mindre motiverende desto lengre frem i tid det foreligger. Lovteksten i sktl § 14-90 legger ingen begrensning på hvor langt frem i tid det skatteutnyttende motivet skal ligge. En ordlydstolkning vil derfor tilsi at alle motiv som har motivert transaksjonen, kan tillegges vekt. Zimmer¹⁴⁵ antar at det dreier seg om et ”relativt lang tidsperspektiv”. Hensynet til effektivitetsnormen tilsier i følge Folkvord¹⁴⁶ at tidsperspektivet blir irrelevant hvis transaksjonen er motivert av omgåelseshensyn. I henhold til Folkvord kan, på bakgrunn av ordlyd og effektivitetsnormen, et hvert motiverende forhold være relevant, uavhengig av hvor langt frem i tid det kan ligge¹⁴⁷.

Av rettspraksis følger det at overføring av tomme selskaper med fremførbart underskudd vil tale mot at transaksjonen har egenverdi, jfr. Rt. 1997 s. 1580. Dommen gjelder den ulovfestede gjennomskjæringsregel, men kan sies å ha relevans også for § 14-90 siden den dreier seg om skattemotivert aksjekjøp for å utnytte en underskuddspost.

Jeg har gjort forsøk på å finne rettskilder som kan tilsi en endring av egenverdivurderingen i forbindelse med lovfesting av sktl § 14-90 og fritaksmodellen, men har ikke funnet noen kilder som kan gi bakgrunn for påstand om slik endring. Etter min mening skulle dette tilsi at egenverdi vurderingen videreføres fra sktl § 11-7 fjerde ledd.

¹⁴⁴ Folkvord (2006) s. 425

¹⁴⁵ Zimmer/BAHR (2006)s. 626

¹⁴⁶ Folkvord (2006) s. 426

¹⁴⁷ Folkvord (2005) s. 426

5.7 "Overveiende motiv"

Det er ikke tilstrekkelig for spesiell gjennomskjæring etter sktl § 14-90 at utnyttelse av skatteposisjon er et motiv for skatteyter, det er et vilkår at det må være det "overveiende" motiv.

Et overvektskrav tilsier at skattemotivene må være mer tungtveiende enn andre motiver for å unngå gjennomskjæring etter sktl § 14-90. Dette tilsier at standarden for gjennomskjæring er avhengig av de forretningsmessige og de skattemessige momenters relative vekt. Desto større grad av forretningsmessig egenverdi en "transaksjon har, desto mer må det kreves av de skattemessige hensyn"¹⁴⁸.

Ordlyden i sktl § 14-90 taler for en konkret vurdering av hvilket motiv som er det overveiende. Overvekt tilsier at det må være mer enn femti prosent skattemotiv som ligger til grunn for transaksjonen. Siden tallfestingen av motiver kan være vanskelig og ikke alle skattemotiv eller forretningsmotiv lar seg tallfeste, vil et krav om mer enn femti prosent i de fleste tilfeller gi liten støtte. Forarbeidene tolker overvektskravet som et krav om at det må være andre "hovedmotiv" enn de skattemessige, men det må "aksepteres at skattemotivet kan være et tilleggsmotiv"¹⁴⁹. Av Zimmer blir kravet om overvekt antatt å være et krav om at egenverdien ikke må være uvesentlig¹⁵⁰. Folkvord hevder at terskelen for å gjennomskjære etter sktl § 14-90 neppe er særlig lavere enn for den ulovfestede regel¹⁵¹.

Spørsmålet om de ulike momenters vekt i forhold til hverandre er i følge Folkvord "avhengig av hvor stor grad av sannsynlighet det er for at disse skal inntreffe"¹⁵². Desto større sannsynlighet for at et moment skal inntreffe, desto større vekt bør momentet ha.

Også i hvilket omfang et moment eventuelt kan inntre, skal i følge Folkvord¹⁵³ tillegges vekt. Dette vil si at et moment tillegges mer vekt når en antatt konsekvens kan være av stor forretningsmessig verdi, enn når konsekvens vil være av liten verdi.

¹⁴⁸ Folkvord (2006) s. 434

¹⁴⁹ Ot. prp. Nr. 71 1995-96 s. 32

¹⁵⁰ Zimmer (2005)s. 63

¹⁵¹ Folkvord (2006) s. 441

¹⁵² Folkvord (2006) s. 428

¹⁵³ Folkvord (2006) s. 428

6 Litteraturliste

Domsregister

- Rt. 1920 s. 884
- Rt. 1963 s. 478
- Rt. 1966 s. 1189
- Rt. 1978 s. 60
- Rt. 1997 s. 1580
- Rt. 1999 s. 946
- Rt. 2002 s. 456

Forarbeider

- Ot. prp. Nr. 52 1989-90
- Ot. prp. nr. 71 1995-96
- Ot. prp. nr 1 2004-2005

Litteratur

- Andenæs, Mads Henry Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, 2.utg Oslo, 2006
- Banoun, Bettina Omgåelse av skattereglene, 1.utg. Oslo, 2003
- Folkvord, Benn Skatt ved fusjon og fisjon, 1.utg. Oslo, 2006
- Gjems-Onstad, Ole Bedriftsskatterett, 4.utg. Oslo, 2001
- Kåre Kvisli, Innføring i skatteretten, 1. utg., Oslo 1962
- Zimmer og BÄHR, Bedrift, selskap og skatt, 4. utg. Oslo, 2006
- Zimmer, Fredrik Internasjonal inntektsskatterett. 3. utg. Oslo, 2003
- Zimmer, Fredrik Lærebok i Skatterett, 5.utg. Oslo, 2005