

**AVSKJÆRINGSBESTEMMELSEN
I SKATTELOVEN § 14-90**

- vilkår og virkning

Kandidatnummer: 537

Leveringsfrist: 26.11.2007

Til sammen 17 962 ord

25.11.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling	2
1.2	Avgrensninger	4
1.3	Omgåelse	5
1.4	Historikk	7
1.4.1	Den ulovfestede omgåelsesnorm	7
1.4.2	Lovfestede avskjæringsregler	9
<u>2</u>	<u>VILKÅR FOR ANVENDELSE AV SKATTELOVEN § 14-90</u>	<u>15</u>
2.1	Skattesubjekt og skatteposisjon	16
2.1.1	Selskap og sammenslutning etter sktl. § 14-90	16
2.1.2	Generelle skatteposisjoner	22
	Transaksjoner	28
2.1.3	Hva er fusjon og fisjon?	29
2.1.4	Hva er forskjellen på at et selskap er part i fusjon eller fisjon, eller at selskapet får endret eierforhold som følge av transaksjon?	32
2.1.5	Hvilke andre transaksjoner enn fusjon og fisjon omfatter bestemmelsen?	38
2.2	Motiv	43
2.2.1	Skattemotivet	47
<u>3</u>	<u>SKATTEMESSIGE KONSEKVENSER</u>	<u>69</u>
<u>4</u>	<u>REGELENS FREMTID OG UTVIKLING</u>	<u>72</u>
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>75</u>

5.1	Bøker	75
5.2	Forarbeider	76
5.3	Domsregister	77
5.4	Artikler	79
5.5	Andre kilder	81

1 Innledning

Avskjæringsbestemmelsen i skattelovens § 14-90 ble innført i 2004 samtidig med fritaksmetoden for selskapsaksjonærer. Bestemmelsen lyder;

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

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

a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller

b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Bestemmelsen trådte i kraft 6.oktober.2004¹. Formålet med bestemmelsen er ”Å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner.”² Avskjæringsregelen suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel, men lovbestemmelsen skulle gi likningsmyndighetene et sikrere utangspunkt for å nekte uønskede utnyttelse av generelle skatteposisjoner enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.³

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

² Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 82 høyre kolonne

1.1 Problemstilling

”I likhet med reformer i mange andre land ble det i skattereformen 1992 lagt stor vekt på å utforme skattesystemet etter prinsippene om likebehandling, brede skattegrunnlag, lave satser, nøytralitet og symmetri. Målet var en bedre ressursutnyttelse, mer rettferdig fordeling av skattebyrden og forenkling. Reformen skulle gi økt likebehandling av ulike skattytere, næringer, inntektsarter og selskapsformer, og redusere mulighetene for skattemotiverte tilpasninger.”⁴

Skattereformen i 2004-2006 er en videreføring av disse formål. Reformen åpnet for tilpasninger til skattesystemet som ikke fremmet formålet med reformen, det ble bl.a gunstigere å overføre aksje eller andeler i selskaper med generelle skatteforpliktende posisjoner til skattesubjekter som kunne nyttiggjøre seg av posisjonene gjennom konsernbidrag.

Formålet med innføring av avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90 var å hindre slike skattemotiverte overføringer. Man mente at regelen, i tillegg til å føre til et sikrere utgangspunkt for ligningsmyndighetene for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, ville ha en preventiv effekt.⁵

³ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 84 venstre kolonne

⁴ St.meld.nr.29 (2003-2004) pkt.1.2

⁵ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 84 venstre kolonne

I oppgaven vil følgende problemstillinger bli behandlet:

- Hva er vilkårene for å gjennomskjære en disposisjon etter avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90, med særlig vekt på kravet til sannsynlig overveiende skattemotivasjon
- Hva er konsekvensene av en avskjæring etter sktl. § 14-90?
- Vil sktl. § 14-90 være et effektivt middel mot omgåelse i fremtiden

1.2 Avgrensninger

Parallelt med en behandling av avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90 vil det foregå en avgrensning mot den ulovfestede omgåelsesregel. Det er uttalt i forarbeidene til bestemmelsen i sktl. § 14-90 at denne skal suppleres av den ulovfestede omgåelsesregelen, intensjonen med oppgaven er å trekke opp grensen mellom den ulovfestede og den lovfestede avskjæringsregelen, gjennom en gjennomgang av de nærmere vilkår for anvendelsen av sktl. § 14-90. Det er foreliggende ingen forsøk på å utgreie eller gå dypere inn i den ulovfestede regel, da dette skal være en oppgave som omhandler § 14-90, men det er enkelte steder gjort en sammenligning mellom de to reglene for å finne de felles vilkår som ligger for anvendelse.

1.3 Omgåelse

”Med omgåelse siktes det normalt til rettsforhold med begrenset egenverdi, som gir en skattefordel i strid med skattelovens formål og system”⁶ Omgåelse er en slags angivelse på at den øvre grensen for akseptable skatteplanlegging er overskredet. At skattyter har valgt en privatrettslig transaksjonsform som gir liten ikke-skattmessige virkninger, slik at hovedformålet med transaksjonen fremstår som skattebesparelsen.

Man kan kanskje si at omgåelsen ligger mellom den effektive skattetilpasningen og unndragelse. En effektiv skattetilpasning er fullt ut lovlig, det er legitimt å innrette seg etter skattereglene slik at man må betale minst mulig skatt, men der er likevel grenser for hvor langt denne tilpasningen kan gå før tilpasningen må anses som illojal.

Den ulovfestede omgåelsensnorm og avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90 er med å tegne opp grenser for hvilke tilpasninger som ikke er akseptable.

Det er to hovedkategorier av forhold som fører til at det oppstår muligheter for omgåelse; den første er mangler ved lovtekst og den andre er mangel på nøytral beskatning.⁷

”I skatteomgåelsessaker vil skattyteren normalt anføre at en bokstavfortolkning skal legges til grunn for beskatningen, mens skattemyndighetene regelmessig vil hevde at de økonomiske forhold og skattelovgivningens formål skal tillegges den avgjørende vekt”⁸

At skatteyter ønsker at en bokstavfortolkning skal legges til grunn har sammenheng med at skattyter i slike tilfeller gjerne har benyttet sin avtalefrihet og gjennomført transaksjoner som etter lovens ordlyd vil gi en skattefordel. At privatsrettslige uttrykk brukes i

⁶ Banoun; Skatterett 2004 s.55; ”Hvordan bør skattelovgivningen utformes for å motivvirke omgåelse” (SR-2004-55) s. 56

⁷ Banoun (op.cite) s. 57

⁸ Banoun (2003) s. 15

skattelovgivninger kan gi rom for omgåelser, på samme måte som en utydelig og lite klar regel kan gi rom for fortolkninger.

Når det gjelder mangel på nøytralitet vil dette gjerne vise seg ved at ulike inntekts og utgiftsposter beskattes ulikt. Skattyter vil her kanskje oppnå store skattebesparelser ved å overføre en post til en annen hvor skattesatsen eller lavere, eller hvor det kanskje ikke foreligger skatteplikt i det hele tatt.⁹

”Gjennomskjæring refererer billedlig til en typisk rettsvirkning, nemlig at man skjærer igjennom den rettslige formen”¹⁰ Lignings ABC bruker ordet tilsidesettelse om den samme handling. Det er gjerne mot den ulovfestede omgåelsesbestemmelsen at man anvender uttrykket gjennomskjæring for å beskrive de rettsvirkninger det har at en skatteyers tilpasning til skattereglene anses som en omgåelse.

Når det gjelder den lovfestede bestemmelsen i skattelovens § 14-90 betegner man konsekvensen av at en omgåelse foreligger for avskjæring. Men gjennomskjæring brukes også her i forarbeider og litteratur for å beskrive de rettsvirkninger det får at man anser at bestemmelsens vilkår om sannsynlig overveiende skattemotivasjon er oppfylt og at retten til benyttelse av skatteposisjonen faller bort. Etter loven selv betegnes rettsvirkningen som en avskjæring.

⁹ Banoun SK-2004-55 s. 58 - 59

¹⁰ Zimmer (red.) s. 56

1.4 Historikk

Vi har i norsk skatterett en særlig regel som kan ramme utnyttelse av generelle skatteposisjoner – sktl. § 14-90. I tillegg har vi på ulovfestet grunnlag en regel som generelt kan ramme omgåelse av skattereglene. Den ulovfestede regelen strekker seg så langt tilbake som til 1920 tallet, og eksisterer fremdeles på ulovfestet grunnlag. Den lovfestede kom først til i 1990, og har siden da gjennomgått endel forandringer. Grunnen til at forhistorien bak de to reglene gjennomgås såpass grundig i det følgende, er at denne forhistorien har vært bestemmende for utviklingen av de nåværende regelsettene, og belyser hvorfor reglene i dag fremstår som de gjør. Som jeg kommer tilbake til under kapittelet om motiver har også den ulovfestede bestemmelsen og rettspraksis etter denne betydning for tolkningen av den lovfestede bestemmelsen i sktl. § 14-90 på enkelte punkter.

1.4.1 Den ulovfestede omgåelsesnorm

Man har i Høyesterett siden 1920-tallet operert med en slags omgåelsesnorm. De første dommene man fikk på området var de såkalte aksjedommene. I disse dommene var det tale om å omklassifisere et ellers skattefritt aksjesalg til et skattepliktig salg av innmat. I alt elleve slike saker ble forelagt høyesterett i 1920-årene, omkring halvparten av dem endte i omklassifisering¹¹. Utviklingen fortsatte, og særlig var utvikling av den ulovfestede omgåelsesnorm stor på 1960-tallet¹². I Kollbjørgdommen¹³ blir det bl.a. uttalt at ” det virkelige forhold er... at man ved fusjonen har søkt å overføre til A/S Kollbjørg det økonomiske tap som Størens Radiofabrikk A/S hadde lidt. Men en slik ordning kan ikke gi A/S Kollbjørg grunnlag for å kreve innteksfradrag for tapet”. Det blir gjennom Kollbjørgdommen introdusert et krav til økonomisk realitet.

¹¹ Banoun (2003) s. 113

¹² Banoun (2003) s. 81

¹³ Rt 1961 s. 1195

I 1970 introduserer Kvisli sin egenverdi-tese; ”Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs en transaksjon er dersom de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.”¹⁴ Kvislis egenverdi- tese blir raskt ”adoptert” av Høyesterett og anvendt på etterfølgende saker, bl.a. i ”Bergesen –dommen”¹⁵. I denne saken hadde et kraftselskap overdratt alle sine eiendeler til en kommune, og omtrent samtidig overdratt samtlige aksjer til nye aksjonærer. Foruten fordringen på kjøpesummen hos kommunen og en ervervet rett til å kreve betinget skattefritak på gevinsten var selskapet ”tomt”. På siden 1192 uttaler høyesterett; ”... slik forholdene lå an, kan jeg vanskelig se saken annerledes enn at det i virkeligheten var fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefritak for salgsgevinsten som ved aksjeoverdragelsen ble overført til Bergesen. Det ”tomme” selskap hadde ingen egenverdi”.

I 1989 la Aarbakke utvalget frem sin ”reformskisse for bedrifts- og kapitalbeskatningen”.¹⁶ Utvalget hadde ti medlemmer, med dr.juris Magnus Aarbakke som leder. Utvalget hadde til oppgave å utrede bedrifts og kapitalbeskatningen i norsk skatterett. I denne skissen kom utvalget kort inn på problematikken omkring omgåelse. Det ble antydnet at det var en mulighet at en generalklausul rettet mot omgåelse kunne være en løsning.¹⁷

Departementet gav Dr.juris Magnus Aarbakke, leder for Aarbakke gruppen, i oppdrag å utrede en omgåelsesklausul.¹⁸

I Ot.prp. nr.16 (1991-1992) ”oppfølging av skattereformen” legges Aarbakkes utredning frem i sin helhet.

Hans forslag baserte seg på en lovfesting av den omgåelsessnorm som eksisterte på ulovfestet grunnlag innen skatteretten, han fremhevet at det ved anvendelsen av denne

¹⁴ Kvisli (1962) s. 109

¹⁵ Rt 1966 s. 1189 / UTV 1955 s. 505 (Vestlandske Vassdrag)

¹⁶ NOU 1989:14 ”Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform”

¹⁷ NOU 1989:14 s. 289

¹⁸ Oversendt departementet 29.oktober.1991

normen særlig var skatteytters lojalitet i forhold til regelverk og transaksjonenes faktiske virkninger som stod sentralt. Forslaget møtte stor motstand i næringslivet, og ble aldri vedtatt.

I sin merknad til lovutkastet uttaler departementet at ”Bestemmelsene er ment som en lovfesting av prinsipper som inngår i den gjennomskjæringsregel som er utviklet i praksis”¹⁹ Departementet har gjennom dette utsagnet slått fast at det i norks rett foreligger en ulovfestet omgåelsesregel. Denne skal supplere den lovfestede avskjæringsbestemmelsen.²⁰

1.4.2 Lovfestede avskjæringsregler

I 1957 ble det vedtatt en stoppregel i sktl. § 53. Forbudet gjaldt for underskuddsframføring ved bl.a. fusjon og betydelig aksjesalg. Stoppregelen kom i forbindelse med at fremsføringsadgangen for underskudd ble forlenget fra 2 til 10 år. Departementet mente en slik utvidelse kunne åpne for nye muligheter til manipulasjon og utnyttelse, derfor ønsket man en regel som kunne hindre en slik tilpasning til de nye reglene. Departementet ønsket ”sikkerhet for at fradraget kommer den skattyter eller de skattytere til gode som i sin tid har hatt underskuddet”²¹ I 1972 ble det lovfestet en fullmakt for departementet til å gi dispensasjon fra forbudet mot fortsatt underskuddsframføring ved konkurs/akkord og ved fusjon og betydelig aksjesalg.²² Betydlige mengder søknader kom inn hvert år.

I 1990 ble denne stoppregelen erstattet med sktl. § 53, første ledd syvende punktum. Bakgrunnen for dette var at departementet i 1982 oppnevnte en arbeidsgruppe som skulle vurdere lovfesting av regler om fusjon og fisjon. Gruppen skulle også vurdere sktl. § 53, første og andre ledd, på generelt grunnlag. Gruppen kom med sin innstilling i 1984.²³ De mente at det ved betydelig aksjesalg kunne virke urimelig overfor gjenværende aksjonærer at retten til

¹⁹ Ot.prp. nr.16 (1991-1992) s. 45

²⁰ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 84 venstre kolonne.

²¹ Ot.prp. nr.11 (1957) s. 25

²² Ot.prp. nr.56 (1971-1972)

²³ 1984-12-19

fortsatt underskuddsframføring skulle falle bort, men at der var situasjoner der utnyttelsen av underskudd kunne virke urimelig.

I Aarbakke –utvalgets utredning²⁴(op.cit), blir det foreslått at retten til underskuddsfremføring ikke skal falle bort ved sammenslåing av selskaper eller ved betydelig aksjesalg. Utvalget fremholdt at bortskjæring av fradragsretten for et fremførbart underskudd ofte ville virke tilfeldig. Departementet pekte på det forhold at det var vanskelig å angi eksakte grenser for når den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kunne komme til anvendelse og mente at bestemmelsen i § 53 ville gi likningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt når de skulle ta stilling til gjennomskjæring.²⁵

sktl. § 53, første ledd, syvende punktum, ble etter dette foreslått og vedtatt.

Bestemmelsen skulle kunne nyttes til å avskjære retten til fremføring av underskudd dersom hovedformålet med transaksjonen var å oppnå skattemessige fordeler for partene.

Bestemmelsen omfattet både transaksjoner som fusjon, fisjon, aksjesalg, rettet emisjon, partiell likvidasjon og gave.²⁶

Regelen ble erstattet av en ”ny” gjennomskjæringsregel i 1996. Foranledningen til dette var arbeidet med en lovfesting av reglene om ”skattefrie” omdannelse av selskaper, og arbeidet med aksjeselskapslovgivning.

Reglene om skattefrie omdannelser har vært gjeldende på ulovfestet grunnlag siden tidlig 1920-tallet for fusjoner og 1970- tallet for fisjoner, reglene er utviklet gjennom rettspraksis. Arbeidet med, og utredning av, bestemmelser omkring ”skattefrie” omdannelser begynte allerede i 1982. Aarbakke-utvalget hadde også utredet spørsmålet i sine reformskisser.²⁷

²⁴ NOU 1989:14

²⁵ Ot.prp. nr.52 (1989-1990) s. 10

²⁶ Zimmer (red.) s.183

²⁷ NOU 1989:14

Det ble i forarbeidene til skattereformen 1992 ikke fremmet forslag om skattefrie omdannelser, fordi man mente at løsningsene i stor grad ville være avhengig av det generelle rammeverket rundt beskatning av aksjeselskap og aksjonærer.

I 1995 ble det fra finansdepartementet sendt ut et høringsutkast om skattefrie fusjoner og fisjoner, samt forslag om en egen lojalitetsstandard for å ramme hovedsakelig skattemotiverte fusjoner og fisjoner. Lojalitetsstandarden ble ikke vedtatt. Men i stede ble avskjæringsbestemmelser i sktl. § 53 erstattet med sktl. § 8-7, fjerde ledd.

Avskjæringsbestemmelsen ble plassert sammen med reglene om skattefri omdannelse i selskl²⁸. kapittel 8. Den ble videreført uendret ved lovrevisjonen i 1999 til sktl. § 11-7, fjerde ledd²⁹. Regelen i sktl. 11-7, fjerde ledd omfattet skatteposisjoner som representerte skattefordeler i form av underskudd til fremføring, tom positiv saldo eller negativ gevinst – og tapskonto. På dette området innebar den dermed en utvidelse i forhold til sktl. § 53, som bare omfattet underskuddsfremføring. Men når det gjaldt hvilke transaksjonsformer som var omfattet av regelen ble dens anvendelsesområdet vesentlig innskrenket i forhold til dens forgjenger. Sktl. § 11-7, fjerde ledd skulle bare omfatte transaksjoner i form av fusjoner og fisjoner, dette fordi departementet anså faren for misbruk av underskuddsposisjon i et selskap som lite relevant ved et rent aksjesalg. I Ot.prp. nr.71 (1995-1996) side 32 uttaler departementet; ”et rent aksjesalg vil ikke medføre noe ny misbruksfare for akkumulert underskudd i selskapet, med mindre det også skjer noe mer, f.eks at de nye aksjonærer fusjonerer selskapet inn i et annet selskap med sikre inntekter. Den foreslåtte bestemmeslen bør da i tilfelle i stede vurderes anvendt på dette etterfølgende stadium.”

Sktl. § 14-90 ble innført i forbindelse med skattereformen 04-06. Avskjæringsregelen kom som en følge av den fritaksmetode som ble innført med reformen. Fritaksmetoden, nå lovfestet i sktl. § 2-38, førte til at aksjeselskap og liknende selskap skal fritas for skatt på

²⁸ Lov 1996-12-20 nr. 101; ”Særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere” (Selskapsskatteloven)

²⁹ Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s.

inntekt og samtidig også retten til tapsfradrag, på inntekter og tap knyttet til aksje. Fritaksmetoden kom parallellt med innføring av aksjonærmodellen for personlige aksjonærer. De nye skattereglene omkring aksjeinntekter for personlige aksjonærer kom som en reaksjon på den store satsforskjellen i beskatning av arbeids- og kapitalinntekter.³⁰

”Det er et mål at selskapsbeskatningen utformes slik at ressursene kanaliseres dit de kaster mest av seg, og at beskatningen ikke skal medføre innelåsing av kapital eller påvirke organisasjonsstrukturene. Det betyr blant annet at en bør unngå at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med flere norske selskaper (kjedebeskatning). Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og kan dessuten svekke kapitalmobiliteten i selskapssektoren.”³¹ Fritaksmetoden var et forsøk på å hindre slik kjedebeskatning i selskapssektoren ved at de samme aksjeinntekter ikke skulle beskattes flere ganger i en eierkjede av norske selskaper. Ved å gi et fritak for aksjeinntekter i selskapssektoren sørget man for at inntektene først kom til beskatning når de ble tatt ut av selskapssektoren og overført til personlige aksjonærer.

Lovgiver så at den nye fritaksmetoden åpnet for mange muligheter til skatteplanlegging innen selskapssektoren. ”Etter fritaksmetoden skal salg av aksjer mv. som hovedregel ikke utløse gevinst- eller tapsoppgjør, mens salg av andre eiendeler fortsatt vil være skatteutløsende etter de alminnelige regler. Skattyterne kan dermed ha mulighet til å tilpasse overdragelsesformen, slik at innmatsoverdragelse velges når de skattemessige verdiene av formuesobjektene er høyere enn salgssummen (medfører fradragsberettiget tap), mens aksjehandel anvendes dersom salgssummen overstiger de skattemessige verdiene av formuesobjektene (gir skattefri gevinst)”³² Det ble vurdert om man skulle innføre en egen gjennomskjæringsregel som skulle gjelde ved skattemotivert valg av transaksjonsform, men man kom frem til at man ville vente til fritaksmetoden hadde vært i virke en stund, for så å se konsekvensene av denne. Departementet kom frem til at man

³⁰ St.meld.nr.29 (2003-2004) pkt.1.2

³¹ St.meld.nr.29 (2003-2004)

³² Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 75

inntil videre ville være henvist til å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på skattemotivert valg av transaksjonsform.

Et annet problem lovgiver fant ved innføring av fritaksmetoden var at det ble gunstigere å overføre skatteforpliktende posisjoner. Det er en presumpsjon for at prisen på aksjene i selskap med skatteforpliktende posisjoner vil være høy. Før fritaksmetoden ville det ved salg føre til en skattepliktig gevinst for det selgende selskap.³³ Etter fritaksmetoden vil en slik aksjeoverføring ikke utløse skatteplikt. Det vil si at det selgende selskap ikke må skatte av den gevinst det har ved aksjesalget. Dersom et selskap med underskudd kjøper alle aksjene i selskapet med den skatteforpliktende posisjon, kan man gjennom konsernbidrag få avregne underskuddet mot overskuddet og på den måten ”spare” skatt.

Før innføring av fritaksmetoden var det det gunstigere med overføring av skatteposisjoner som representerte fordeler. Eksempelvis ville et salg av aksjene i et selskap med underskudd til fremføring neppe gi så høy avkastning at der oppstod skattepliktig gevinst. Underskuddet fører til at verdien på aksjene synker, og det selgende selskap får avregne sin inngangsverdi mot salgssummen. Dersom man selger med tap, kan det selgende selskap etter de gamle regler få fradrag for dette. Etter de nye regler vil et aksjesalg som innebærer tap for den selgende part ikke innebære rett til tapsfradrag.

I tillegg vil de ”gamle” omgåelsesproblemer bestå. D.v.s at selskaper med skatteforpliktende posisjoner fusjonerer med selskaper med skattefordeler f.eks i form av underskudd til fremføring, slik at selskapet kan ligne sitt overskudd mot underskuddet. Eller der at et selskap med underskudd til fremføring fisjoneres ved at selskapet består med en andel av underskuddet, og det resterende blir skilt ut i nytt selskap, eller overført til et eksisterende selskap. Dersom det eksisterende selskap kan nyttiggjøre seg av underskuddet kan der foreligge en skattemotivert transaksjon.³⁴

³³ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 79

³⁴ Ot.prp. Nr.1 (2004-2005) s. 57

Skattelovens § 14-90 omfatter både skatteforpliktende posisjoner og posisjoner som representerer skattefordeler. Den omfatter videre både fusjoner, fisjoner og andre transaksjoner, herunder aksjesalg og emisjon. Den får sin anvendelse når det er sannsynlig at den overveiende motivasjon bak transaksjonen er å ”spare” skatt.

Reglene har lavere terskel i forhold til når den kan komme til anvendelse i forhold til den ulovfestede omgåelsesregelen. Mens den lovfestede regel kommer til anvendelse der det har forelagt overveiende skattemotivasjon, kommer den ulovfestede ført til anvendelse der hovedmotivet med transaksjonen har vært skatteeffekten.

Samtidig fører en avskjæring etter § 14-90 til at retten til utnyttelsen av skatteposisjonen faller bort dersom det er en fradragssposisjons som foreligger, eller at den skatteforpliktende posisjon tas til beskatning som selvstendig grunnlag. Når det gjelder konsekvenser av en gjennomskjæring etter den ulovfestede regel er disse mye mindre sikre, og avhenger fullt ut av hvilke forhold regelen blir anvendt på. I sin ytterste konsekvens kan en gjennomskjæring etter den ulovfestede regel føre til at transaksjonen anses som en realisasjon, og at alle posisjoner kommer til beskatning som en konsekvens av dette.

2 VILKÅR FOR ANVENDELSE AV SKATTELOVEN § 14-90

Det er tre vilkår som stilles opp for at regelen i sktl. § 14-90 skal kunne komme til anvendelse;

- skattesubjektet må være et selskap eller en sammenslutning med skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost
- subjektet må være part i fusjon eller fisjon eller få endrede eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon
- det må være sannsynlig at utnyttelsen av den generelle skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen

I det følgende skal disse vilkår behandles hver for seg.

2.1 Skattesubjekt og skatteposisjon

”Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.”

Her oppgis to kummulative vilkår eller betingelser for anvendelse av regelen. For det første oppgis det at det bare er selskap eller sammenslutning som er nevnt i sktl. § 2-2 første ledd a-e som kan rammes. Videre er det et vilkår at dette selskapet har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.

2.1.1 Selskap og sammenslutning etter sktl. § 14-90

Som nevnt er det altså selskap eller sammenslutning som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd a-e som er omfattet av § 14-90. Sktl. § 2-2 omfatter aksjeselskap og allmennaksjeselskap, sparebank og annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap og samvirkeforetak.

I tillegg skal 14-90 j.fr § 2-2, første ledd, litra e, også omfatte ”selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapet eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital.” Denne bestemmelsen vil være avgjørende for om selskaper stiftet etter andre lands regler skal anses som selvstendige skattesubjekt etter norske regler. Også noen norske selskapstyper faller inn under bestemmelsen. Eksempelvis faller Verdipapirfond inn under sktl. § 2-2, første ledd, litra e.³⁵

Felles for alle selskaper som er omfattet av sktl. § 14-90 er at det er selskapet som selvstendig skattesubjekt som hefter for virksomhetens forpliktelser.

³⁵ Zimmer (red.) s. 288

Selskaper der deltakerene sitter med ansvar for selskapets forpliktelser, typisk omtalt som deltakerliknende selskaper, faller utenfor nedslagsfeltet til § 14-90. De mest vanlige selskapsformene er ansvarlig selskap og kommanditt selskap. Disse selskapsformer er regulert av selskapsloven³⁶.

Hvorfor er sktl. § 14-90 begrenset til å gjelde disse subjektene?

Som nevnt innledningsvis kom sktl. § 14-90 som en konsekvens av noen av de omgåelsesmuligheter lovgiver fant ved innføring av fritaksbestemmelsen i sktl. § 2-38.

I forarbeidene til fritaksmetoden³⁷ uttaler departementet at aksjeselskaper skulle være fritaksmetodens kjernesubjekt. Etter skatteloven § 10-1 første ledd regnes selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2-2 bokstav b til e som likestilt med aksjeselskap.

”hensyn til å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av organisasjonsform, tilsier at selskaper mv. som er likestilt med aksjeselskap bør omfattes av fritaksmetoden både som subjekt og investeringsobjekt, med mindre særlige forhold begrunner en annen løsning”³⁸

Fritaksmetodens anvendelseområde inkluderer alle de selskaper som er omfattet av sktl. § 2-2, første ledd, litra a til e, med unntak av at idet verdipapirfond faller inn under sktl. § 14-90, er dette etter fritaksmetoden begrenset til å gjelde aksjefond.

At omsetning av aksje ble fritatt for skatt er ikke alene nok til at selskapene kan utnytte seg av de generelle skatteposisjoner. Der må også ligge en mulighet for at selskapet kan ligge i samme posisjon i selskapet hvis aksje det har kjøpt mot sine egne posisjoner. I norsk skatterett er det konsernbidragsreglene i sktl. § 10-2 til § 10-4 som regulerer dette. Ved at de subjekter som kan utnytte konsernbidrag etter sktl. § 10-1, blir sammenfallende med de subjekter

³⁶ LOV 1985-06-21 nr 83: Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven).

³⁷ Ot.prp. nr.1 (2004-2006)

³⁸ Forarbeidene s. 57

som er omfattet av sktl. § 14-90, samtidig med at de subjekter som er omfattet av § 14-90 også faller inn under fritaket i sktl. § 2-38, oppnår man at de subjekter som kan utnytte firtaksmetoden gjennom aksjekjøp og reglene om konsernbidrag for utnyttelse av generelle posisjoner, også kan rammes av sktl. § 14-90 og risikere avskjæring.

Et kort eksempel for å vise den typiske missbrukssituasjon som kan oppstå; X AS har en positiv gevinst og tapskonto på 2 mill NOK etter virksomhetssalg. Som aksjonær sitter aksjeselskap A. Y AS har et underskudd til fremføring på 1.7 mill NOK, og har i de kommende år få inntjeningsmuligheter. Dersom Y kjøper aksjene i selskap X fra aksjonær A kan selskapet gjennom konsernbidragsreglene i skatteloven ligne sitt underskudd mot den skatteforpliktende generelle skatteposisjon i selskap X. For aksjonær A vil salget innebære en gevinst som ikke er skattepliktig, og for selskap Y vil det innebære utligning av underskudd. Missbrukssituasjonen ligger i at selskap Y har kjøpt aksjene i selskap X for å ligne sitt underskudd mot det verdier som kan tas til inntekt i dette selskapet.

De subjekter som kan utnytte fritaksmetoden på en slik måte at dette anses som en omgåelse eller tilpasning som lovgiver ønsket å forhindre, er nettopp de subjekter som får fritak for skatt på gevinst eller ikke får fradrag for tap altså subjekter omfattet av fritaksmetoden.

Subjekter i sktl. § 14-90 i forhold til § 11-7, fjerde ledd

Subjekter innebefattet av sktl. § 14-90 er positivt avgrenset. Og regelen får som sagt ikke anvendelse der hvor subjektet er et deltakerlignende selskaper. Den tidligere avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 11-7, fjerde ledd omfattet slike ansvarlige selskaper i tillegg til aksjeselskap og likestilte selskap etter sktl. § 10-1. For etter denne avskjæringsbestemmelsen, var det alle selskaper som etter reglene i sktl. §§ 11-2 til § 11-5 kunne fusjonere eller fisjonere skattefritt som var regelens subjekter. Herunder var altså også ansvarlige selskaper. Sktl. § 11-7, fjerde ledd hadde dermed et videre nedslagsfelt på dette området.

Hvorfor avgrenses sktl. § 14-90 mot deltakerliknende selskaper?

I forarbeidene til skatteloven kapittel 11 viser departementet til at avskjæringsregelen i § 11-7, fjerde ledd kunne komme til anvendelse også ved fusjon/fisjon av deltakerliknende selskaper og kommanditt selskaper.³⁹

I Ot.prp. nr.1 (2004-2005) uttales det ingenting om hvorfor man har valgt å avgrense slik at deltakerliknende selskap ikke er omfattet. På side 83 fremholdes det av departementet at det først og fremst er ved transaksjoner som kan gjennomføres uten gevinstbeskatning at det ligger til rette for utnyttelse av generelle skatteposisjoner. Herunder henviser departementet til skattefritak etter sktl. § 11-2 ved fusjon og fisjon og fremholder at reglene ikke bare gjelder for aksjeselskap og allmennaksjeselskaper, men også for likestilte selskaper og sammenslutninger. Det fremstår som om utelatelsen av disse selskapene nærmest var ubevisst fra lovgivers side.

Det er likevel klart at når lovgiver har valgt å avgrense på denne måten, bevisst eller ubevisst, må man legge ordlyd til grunn ved anvendelsen av lovregelen.

Som Banoun fremholder i en artikkel fra 2004; ”Når det gjelder utbredelse av omgåelse, kan det innledningsvis fremheves at de fleste omgåelsessaker involverer bruk av aksjeselskap...”⁴⁰

Dette viser at selv om lovgiver har utelatt deltakerliknende selskaper, vil dette neppe gi stor praktisk betydning, idet det er aksjeselskap som er kjernesubjekt og som også i de langt fleste omgåelsessaker er det kvalifiserte subjekt, altså subjektet med de generelle skatteposisjoner.

³⁹ Ot.prp. nr71 (1995-1996) s.58

⁴⁰ Banoun; Skatterett 2004 s 55 ”Hvordan bør skattelovgivning utformes for å motvirke omgåelse”

SR-2004-55, på side 56.

Fordi gjennomskjæringsregelen i sktl. § 14-90 er negativt avgrenset til ikke å gjelde deltakerlignende selskaper, vil man her være henvist til en anvendelse av den ulovfestede omgåelsesreglen dersom der skulle oppstå situasjoner der en overveiende skattemotivasjon skulle foreligge. Den ulovfestede omgåelsesreglen stiller høyere krav til skattemotivasjon enn ”overveiende” skattemotivasjon slik kravet er i § 14-90. Det vil derfor for ligningsmyndighetene være vanskeligere å gjennomskjære en disposisjon etter den ulovfestede reglen enn etter den lovfestede avskjæringsregel i sktl. § 14-90 fordi terskel for anvendelse er høyere.

Vil andre subjekter en de positivt oppregnede kunne omfattes av bestemmelsen?

Selskapene som er oppregnet i sktl. § 14-90 er de som innehar skatteposisjonen som er gjenstand for utnyttelse. Bestemmelsen kommer imidlertid først til anvendelse når andre subjekter prøver å tilordne seg posisjonen, eller på annet vis utnytte den posisjon som ligger i det kvalifiserte selskap. Det subjektet som gjennom transaksjonen får utnytte posisjonen, er også det subjektet som risikerer en avskjæring av utnyttelse av skatteposisjonen.

Indirekte vil virkningene strekke seg utover de selskaper som positivt er oppregnet. Spesielt vil dette kunne være tilfelle der eksempelvis en selvstendig næringsdrivende sitter som eneaksjonær og ansatt i aksjeselskap. Dersom dette selskapet har et forventet skattepliktig overskudd, og kjøper aksje i et selskap med et underskudd til fremføring for å kunne ligne overskudd mot underskudd ved konsernbidrag. Det vil da kunne ramme aksjonæren dersom utnyttelse av underskuddet blir avskåret. Selskapet har istede for å oppnå en skattefordel havnet i den situasjon at det faktisk må skattes av hele inntekten, samtidig med at den investeringen som er foretatt viser seg virkningsløs.

Aksjonæren som sådann er ikke subjektet under bestemmelsen. Aksjeselskapet er et selvstendig skattesubjekt som selv skal bære sine tap, eller skatte av sine inntekter.

For aksjonær vil de forskjellige posisjoner i selskapet vise seg ved det utbytte han kan ta ut, eller det tap han risikerer å lide (begrenset til innskutt aksjekapital).

Hjemhørende i riket

En avgrensning er at regelen j.fr sktl. § 2-2, første ledd, første setning, bare får anvendelse på selskaper såfremt de er hjemmehørende i riket.

”Alminnelig skatteplikt til Norge for selskaper mv forutsetter at disse anses hjemmehørende her i skattemessig forstand.”⁴¹

Kan man fastslå at et selskap ikke er hjemhørende i riket, vil skatteloven ikke få anvendelse og da selvsagt ei heller sktl. § 14-90.

For å fastslå om et selskap er hjemhørende i riket i skattemessig forstand legges vekt på om selskapet er stiftet i forhold til norsk lov og registrert i Norge. Videre vektlegges om selskapets daglige ledelse ved styret finner sted i Norge, og evt. hvor den daglige drift finner sted. Dersom det er et utenlands registrert selskap kan dette også bli ansett som skattemessig hjemhørende i Norge hvis daglig drift og ledelse finner sted i Norge⁴². I Rt 2002 s. 1144⁴³ finner vi et eksempel på at Høyesterett tillegger det avgjørende vekt at selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge, selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning.

⁴¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

⁴² Ot.prp. Nr. 86 (1997-1998) s. 33 i.f.

⁴³ Dommen gjaldt straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse for aksjeselskap opprettet og registrert i utlandet.

2.1.2 Generelle skatteposisjoner

Hva er en skatteposisjon?

”Begrepet skatteposisjoner refererer seg til *en bestemt skattyters stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt*. Begrepet sier derfor noe om hva som skjer – hvilke rettsvirkninger som vil inntre – dersom inntekt eller fradrag aktualiseres på dette tidspunkt. På ethvert tidspunkt vil en skattyter oppfylle vilkårene i en skatteregel i større eller mindre utstrekning”⁴⁴

I § 14-90 er det *skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost* som er objektet. Generelle skatteposisjoner brukes i regelen og forarbeier⁴⁵ synonymt med skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.

Hvilke skatteposisjoner er generelle?

- Skatteposisjoner som ikke har tilknytning til eiendel eller gjeldspost, og som derfor er generelle kan deles inn i to kategorier;
 - Posisjoner som representerer skattefordeler; typisk fremførbart underskudd, negativ gevinst og tapskonto, og tom positiv saldo
 - Posisjoner som representerer skatteforpliktelser; typisk positiv gevinst og -tapskonto, og tom negativ saldo

- Skatteposisjoner som har tilknytning til eiendel eller gjeldspost, og som derfor ikke er generell er typisk positiv saldo, inngangsverdi eller ervervstidspunkt.

⁴⁴ Zimmer (2005) s. 103

⁴⁵ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 79

Typer generelle skatteposisjoner

Tom positiv eller negativ saldo

En tom saldo vil ikke lenger ha tilknyttet driftsgjenstander fordi disse er realisert (enten ved salg, eller at de har gått tapt som følge av slit eller elde m.v).

Ved *tom positiv saldo* vil kostprisen for de gjenstander som var tilknyttet denne likevel stå delvis igjen enten fordi man ikke har oppnådd en pris for gjenstandene som dekker den resterende saldo, eller fordi gjenstanden har gått tapt før man er ferdig med avskrivningen. Dette representerer en fordel (latent fradragsrett).

En *tom negativ saldo* innebærer at det avskrivningsgrunnlag, m.a.o kostpris som var knyttet til de ulike gjenstander er fullt ut nedskrevet men at der i tillegg har oppstått et verdiminus på saldo. Dette kan komme av at de driftsmidler som var tilknyttet har gitt høyere gevinst ved realisasjon enn det som stod igjen av kostpris.

Dette representerer en forpliktelse (latent skatteplikt).

Negativ eller positiv gevinst og -tapskonto

En gevinst og -tapskonto vil alltid representerer en generell skatteposisjon. Dette har sammenheng med at resterende kostpris på gjenstanden blir avregnet i vederlaget ved realisasjon. Beløpet som innføres på konto er dermed aldri tilknyttet en gjenstand.

Både tap og gevinst ved salg skal føres inn. Tapet føres til fradrag i beløpet på saldo, og gevinst legges til. Saldo på konto reflekterer de til enhver tid innestående beløp, konto kan altså være både positiv og negativ.

Positiv konto representerer en forpliktelse (latent skatteforplikt) og negativ konto en fordel (latent fradragsrett).

Underskudd til fremføring

Skatteyder har etter sktl. § 6-3 en rett til å kunne ligne et underskudd i en av sine virksomheter mot overskudd i en eller flere andre. Dersom skatteyder ikke har andre virksomheter, eller det etter denne avregning fortsatt foreligger underskudd, vil man kunne fremføre dette underskuddet til fradrag i senere års inntekter etter sktl. § 14-6.

(underskuddet skal fradras ved første anledning, dvs så raskt der foreligger inntekt å ligne mot, og da så langt denne dekker undersuddet)

Dette representerer en fordel (latent fradragsrett).

Andre?

Etter en språklig forståelse av avskjæringsregelen skal enhver generell skatteposisjon tilknyttet et subjekt som er omfattet av bestemmelsen kunne omfattes.

Etter skatteloven § 10-5 skal det inntektsføres en korreksjonsinntekt når selskapet har utdelt ubeskattet kapital eller har foretatt avsetning til slik utdeling. Etter nærmere regler kan denne korreksjonsinntekten tas til fradrag i senere års inntekt så langt selskapet ikke har underdekning. En slik korreksjonsinntekt som kan tas til fradrag senere år fremstår som en generell skatteposisjon i likhet med underskudd til fremføring. Den representerer en fordel som ennå ikke er tidfestet, og som kan komme til fradrag i bruttoinntekter senere, og på den måten redusere skattegrunnlaget.

At forarbeidene ikke eksplisitt nevner denne generell skatteposisjon kan ikke være grunn nok til å utelukke den fra posisjoner omfattet av regelen. Lovgivers formål med avskjæringsbestemmelsen var at en skattemotivert overføring av generelle posisjoner skulle forhindres, dersom også fradrag for slike korreksjonsinntekter blir omfattet av regelen vil dette være i tråd med lovgivers hensikt.

Nærmere om hvilke posisjoner som skal anses som ”tilknyttet”

Enhver posisjon som skal anses som tilknyttet en gjenstand eller gjeldspost i virksomheten faller utenfor det man betegner som generell, de er altså tilknyttet eller spesifikke.

Eksempelvis vil en positiv saldo (der er fortsatt kostpris) hvor det fremdeles er tilknyttet et driftsmiddel innebære en skatteposisjon med tilknytning.

Kostprisen er den inngangsverdi eller kjøpesum som kjøper betalte for gjenstanden tillagt direkte kostnader ved erverv av gjenstanden. Disse skatteposisjoner er altså spesifikke. De er tilknyttet en bestemt gjenstand.

Forskjeller mellom de tidligere avskjæringsregler og § 14-90

Avskjæringsregelen i sktl. § 53 omfattet bare skatteposisjon i form av underskudd.

Missbrukssituasjonen man fryktet var at andre selskaper skulle utnytte denne skattefordel til fradrag i egne overskudd ved konsernbidrag eller ved fusjon/fisjon.

Etter sktl. § 11-7, fjerde ledd var det også bare generelle skatteposisjoner som representerte skattefordeler som var inkludert. Disse var positiv oppregnet; tom positiv saldo, negativ gevinst og tapskonto, og som i sktl. § 53 underskudd til fremføring. Missbrukssituasjonen man fryktet var at andre selskaper skulle tilordne seg utnyttelsen av posisjonen ved fusjon/fisjon

Skatteloven § 14-90 innebærer altså en utvidelse i forhold til hvilke generelle skatteposisjoner som er omfattet, her er altså ingen begrensninger, så lenge posisjonen egner seg for utnyttelse. Utvidelsen av anvendelseområde har sammenheng med de missbrukssituasjoner som kan oppstå etter innføringen av fritaksmetoden.

I forarbeidene fremheves det at innføringen av fritaksmetoden kan gjøre det gunstigere å overføre skatteforpliktende posisjoner.⁴⁶ Dette har sammenheng med at aksjonær, så lenge dette er et kvalifisert selskap etter sktl. § 2-38 ikke behøver å skatte av gevinst ved salg av aksje, slik tilfelle var før innføringen av fritaksmetoden.

⁴⁶ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 79

Eksmepel for å illustrere en slik mulig tilpasning;

Selskap X sitter med 100 pst av aksjene i selskap Y. Selskap Y har en positiv gevinst og tapskonto på 2 mill NOK (latent skatteforpliktelse). Selskap A har estimert et underskudd d.å på 1,5 mill NOK. Selskap A kjøper aksjene i selskap Y fra selskap X.

For selskap X fremstår salget som gunstig fordi selskapet slipper å skatte av gevinsten. For selskap A er transaksjonen gunstig fordi selskapet ved et etterfølgende konsernbidrag kan få utligne sitt undersudd. Prisen ved salget vil reflektere partenes fordeler vunnet ved salg.

Den ubeskattede gevinst og tapskonto vil for selger være verdt 1 440 000 NOK (2 mill fratrukket en skatt på 28 pst; representerer det beløp som selskap Y kunne tatt til inntekt), mens den for kjøper vil være verdt inntil 1.860.000. (fradrag for 1.5 mill NOK tillagt de resterende 500.000 etter skatt på 28 pst (360.000)).

Utnyttelsen ligger i at selskap A som nå eier 100 pst av aksjene i selskap Y kan ligne sitt underskudd gjennom konsernbidrag etter sktl. § 10-2 til § 10-4. Mens selskap X oppnår en skattefri gevinst.

Hvorfor skilles det mellom generelle og spesifikke skatteposisjoner?

Avgrensningen har en sammenheng med når posisjonene skal komme til beskatning.

De spesifikke eller ikke-generelle skatteposisjoner er tilknyttet gjenstander og gjeldspost. Som sagt er typisk inngangsverdi en tilknyttet posisjon. Ved realisasjon av gjenstanden skal da som hovedregel inngangsverdi fradras i vederlag før beskatning. Selve inngangsverdien representerer da ingen generell posisjon fordi denne er tidfestet til ervervstidspunkt og kommer til fradrag ved realisasjon.

Når det gjelder de generelle skatteposisjoner kan skattyter langt på vei bestemme når han vil ta sine skatteforpliktende posisjoner til inntekt. Han er etter skatteloven pliktig til en tidfestning og dermed også en beskatning av en nærmere angitt andel av de totale saldi

årlig, men utover dette kan han videreføre sine posisjoner til han får utgifter eller inntekter han kan regne disse mot.

Dette kan innebære en betydelig skattekreditt. Viktigst i forhold til sktl. § 14-90 er at disse posisjoner også kan være utnyttbare for andre subjekter enn de som har oppbåret dem for eksempel gjennom fusjon/fisjon eller aksjesalg.

Men det er samtidig klart at enhver posisjon kan være gunstig for overtagende selskap å utnytte. Avgrensningen mot de tilknyttede posisjoner kan derfor ikke bare begrunnes i at disse kan være spesielt gunstig å utnytte, avgrensningen kan også komme av at man rett og slett måtte avgrense bestemmelsens virkeområdet ett eller annet sted visst den ikke skulle fremstå som en ”generalklausul” som rammet alle typer posisjoner. Det er nemlig på dette punktet samt på hvilke subjekter som er omfattet at den lovfestede avskjæringsregel og den ulovfestede omgåelsesregel skiller seg mest. Mens den generelle kan få anvendelse uansett type subjekt og skatteposisjon, begrenser § 14-90 seg til å gjelde selskaper og sammenslutninger som nevnt over og da bare ved utnyttelse av generelle posisjoner.

Transaksjoner

I sktl. § 14-90 skilles det mellom de tilfeller hvor det kvalifiserende selskap⁴⁷ er part i fusjon eller fisjon, og de tilfeller hvor slike selskap får endrede eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller andre transaksjoner.

Dette leder til spørsmålene;

- Hva er fusjon og fisjon?
- Hva er forskjellen på at et selskap er *part* i fusjon eller fisjon, eller at selskapet får *endret eierforhold* som følge av transaksjon?
- Hilke andre transaksjoner enn fusjon og fisjon omfatter bestemmelsen?

⁴⁷ De selskaper som er omfattet av sktl. § 14-90

2.1.3 Hva er fusjon og fisjon?

” Fusjon betyr sammenslåing av selskaper, mens fisjon er deling. Ved en fusjon overføres det samlede innbegrep av eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra et (flere) overdragende selskaper til ett overtagende selskap. Ved en fisjon deles dette komplekset av eiendeler, rettigheter og forpliktelser mellom to eller flere selskaper. Det overdragende, fisionerende, selskap kan være ett av disse selskaper.”⁴⁸

Etter hovedregelen i skatteloven skal en slik overføring anses som en realisasjon, og verdiene som overføres skal dermed komme til beskatning på det overførende selskaps hånd. Men i skatteloven kapittel 11 er en del fusjoner og fisioner unntatt fra en slik beskatningsplikt. D.v.s at slike fusjoner og fisioner fortsatt skal anses som realisasjon, men at realisasjonen er fritatt for skatteplikt etter de alminnelige regler i skatteloven, og skal behandles etter kontinuitetsreglene i kapittel 11. Det er ingen plikt for selskaper å fusjonere eller fisionere etter disse lovreglene, hovedregel om skatteplikt ved realisasjon gir selskapene en valgfrihet der reglene i kap.11 fremstår som unntaket.

Ved lovfesting av reglene om ”skattefri” fusjon og fisjon, anså lovgiver at omgåelsespotensialet i forhold til bestemmelsene var relativt høyt. Gjennom fusjon kan selskaper som sitter med generelle skatteposisjoner de ikke får benyttet ”skattefritt” samle sine inntekter hos et skattesubjekt, og på den måten avregne positive og negative verdier i det overtagende selskap mot hverandre. Lovgiver vedtok en avskjæringsbestemmelse i sktl. § 11-7, fjerde ledd (først § 8-7, fjerde ledd) som skulle ramme utnyttelse av generelle skatteposisjoner gjennom fusjon eller fisjon.

Den ”nye” avskjæringsreglen i sktl. § 14-90 skal etter ordlyden også omfatte fusjoner og fisioner, et spørsmål er om den bare får sin anvendelse der hvor fusjon eller fisjon er gjennomført med ligningsmessig kontinuitet etter skattelovens kapittel 11?

⁴⁸ Gjems-Onstad (2003) s. 1191

Det er utnyttelse av den generelle skatteposisjon som skal være motivet bak transaksjonen for at retten til anvendelse av posisjonen skal kunne avskjæres. Dersom selskaper fusjonerer eller fisjonerer etter et ligningsmessig diskontinuitetsprinsipp, må transaksjonen anses som en realisasjon av det overdragende selskaps eiendeler.

Ved fusjon blir det overdragende selskaps eiendeler i sin helhet overdratt til et annet skattesubjekt. Ved diskontinuitet innebærer dette at det utløses likvidasjonsbeskatning av selskapet, det vil si at de generelle skatteposisjoner føres til inntekt eller fradrag. Ved udekket underskudd har selskapet rett til en tilbakeføring etter sktl. § 14-7. De generelle skatteposisjoner kommer altså til oppgjør på selskapets hånd før fusjonen, der vil m.a.o. ikke være generelle skatteposisjoner å overføre gjennom en fusjon⁴⁹.

Ved fisjon blir alle eller deler av det overdragende selskaps eiendeler mv overført til ett eller flere overtakende selskaper. Dersom dette skjer med ligningsmessig diskontinuitet innebærer det at overføring av eiendeler utløser realisasjonsbeskatning for det overdragende selskap. Generelle skatteposisjoner kan ikke overføres til det overtagende selskap.⁵⁰

Eksempel til illustrasjon;

Jan jansen sitter som eneaksjonær i selskap X. Selskapet har en negativ gevinst og tapskonto på 1 mill NOK, men selskapet har ingen verdier å avregne mot. Kari Knudsen sitter som eneaksjonær i selskap Y, selskapet har et ligningsmessig overskudd på 3 mill NOK. Dersom selskap X og Y fusjonerer etter reglene i sktl. § 11-2, vil selskap Y hvert år kunne avregne sitt overskudd mot inntil 20 pst av den resterende negative gevinst og tapskonto etter reglene i sktl. § 14-45, fjerde ledd.

Dersom fusjonen skjer etter hovedregel om realisasjon, vil dette føre til at selskap X må ta sin negative gevinst og tapskonto til fradrag, og fordi der ikke er ligningsmessige verdier å

⁴⁹ Ot.prp. nr.71 (1995-1996) s. 43

⁵⁰ Ot.prp. nr.71 (1995-1996) s. 43

avregne mot, kan selskapet etter reglene i sktl. § 14-7 få tilbakeført underskudd på ligningen fra foregående år. Dersom der er eiendeler vil disse måtte anses som realisert ved overføring til Y, og selskapet må ta en evt gevinst til inntekt. Konsekvensen for selskap Y er at der er ingen negativ gevinst og tapskonto å avregne overskuddet mot, en slik sammenslåing kan da vanskelig anses som skattemessig motivert.

Det er med andre ord der hvor fusjon eller fisjon er gjennomført etter et ligningsmessig kontinuitetsprinsipp at regelen i sktl. § 14-90 får sin aktualitet.

2.1.4 Hva er forskjellen på at et selskap er part i fusjon eller fisjon, eller at selskapet får endret eierforhold som følge av transaksjon?

At selskapet er part i fusjonen eller fisjonen innebærer at dette sitter som overtagende⁵¹ eller overdragende⁵² selskap i fusjonen eller fisjonen, dette følger av uttrykket ”part”. Lovens ordlyd gir ikke videre indikasjon på hva som kreves i forhold til eierstruktur før og etter transaksjonen, vilkåret om at det kvalifiserte selskap må være part er det eneste som foreligger. Etter forarbeidene er det uten betydning om overdragende og overtagende selskap har samme eierstruktur.⁵³ Det er selskapene som subjekter som er undersøkelsesobjektet i denne sammenheng. En fusjon der selskapet med de generelle skatteposisjoner direkte er part vil i og med selve transaksjonen kunne føre til en utnyttelse av skatteposisjonene. Mens en fusjon eller fisjon der selskapet med de generelle skatteposisjoner ikke er part vil kreve noe mer for en utnyttelse av skatteposisjonene.

Eksempel 1: Selskap A har et underskudd til fremføring, selskap B har et skattepliktig overskudd. Fusjon mellom A og B fører til at underskudd kan avregnes i overskuddet. Selskap A har vært part i fusjonen og virkning følger direkte av dette.

Eksempel 2: Selskap C sitter som eneaksjonær i selskap A. Selskap C og B fusjoneres. Etter reglene om konsernbidrag i sktl. § 10-2 til § 10-4 kan det fusjonerte selskap nå benytte underskuddet i selskap A til avregning av sitt overskudd.

I det første eksempelet er selskapet med den generelle skatteposisjon direkte part i transaksjonen, i og med transaksjonen kan det overtagende selskap avregne sitt overskudd, m.a.o utnytte posisjonen. Avskjæringsregelen kan dersom de øvrige vilkår er oppfylt ramme utnyttelsen i og med selve transaksjonen. Om transaksjonen endrer eierforholdene

⁵¹ Det selskap som det overføres til.

⁵² Det selskap som det overføres fra.

⁵³ Ot.prp Nr.1 (2004-2005) s. 83 venstre kolonne

eller ei vil det altså foreligge en rett til utnyttelse av skatteposisjonen i og med transaksjonen.

I det andre eksempelet er ikke det fusjonen i seg selv som fører til utnyttelsen av den generelle skatteposisjonen, men det etterfølgende konsernbidraget

Vilkåret om at det kvalifiserte selskap skal være part i fusjonen eller fisjonen fremstår som en videreføring av sktl. § 11-7, fjerde ledd. Denne avskjæringsbestemmelsen omfatter bare utnyttelse av generelle skatteposisjoner gjennom fusjon eller fisjon. Og det følger indirekte av ordlyden i denne avskjæringsbestemmelsen at den bare fikk virkning dersom det kvalifiserte selskap var part i transaksjonen. Se; ”retten til å videreføre...” Dersom det kvalifiserte selskap ikke var part i fusjonen eller fisjonen vil videreføring ikke være en mulighet og ingen avskjæring vil være nødvendig.

I forarbeidene til sktl. § 11-7, fjerde ledd begrenser departementet avskjæringsbestemmelsen til å gjelde fusjoner og fisjoner, slik at aksjesalg m.v ikke skal rammes av bestemmelsen. Det virker da også som om inndelingen av transaksjoner i sktl. § 14-90 ang. Part og endrede eierforhold følger møsteret av dette. Med dette mener jeg at parts transaksjonene er en videreføring av sktl. § 11-7, fjerde ledd, mens de transaksjoner som endrer eierforhold er kommet til som følge av de tilpasningsmuligheter som kom med fritaksmetoden og de tilpasningsmuligheter den gamle avskjæringsbestemmelsen ikke kunne ramme.

I skattemeldingen⁵⁴03/04 uttaler departementet at det ved innføringen av fritaksmetoden vil utvide sktl. § 11-7, fjerde ledd til å omfatte flere typer skatteposisjoner, og at det også vurderes en egen regel som kan hindre skattemotivert overdragelse av aksjer i selskaper med ubeskattet inntekt.

⁵⁴ St.meld. nr.29 (2003-2004) punkt 10.4.3.2

I ot.prp.nr.1 (04-05) konstanterer departementet at regelen i sktl. § 14-90 skal favne over anvendelsesområdet til sktl. § 11-7, fjerde ledd, men at den også vil gå lengre når det gjelder hvilke transaksjonsformer som skulle omfattes.⁵⁵

Dersom selskapet med de generelle posisjoner er part i fusjonen eller fisjonen, og i tillegg får endrede eierforhold i og med transaksjonen, faller dette inn under alternativet ”fusjoner og fisjoner som leder til endrede eierforhold”. Ved fusjon skal aksjonærene i det overdragende selskap få vederlagsaksje i det overtagende selskap som erstatning for sine aksje i det overdragende selskap. En endring i eierforholdene kan skje ved at enkelte av aksjonærene i det overdragende selskap i tillegg til vederlagsaksje får tilleggsvederlag mot at de reduserer sine eierandeler. De forholdsmessige eierforhold før transaksjonen vil da avvike fra de som foreligger etterpå. Likeledes er det også anledning til å gi aksjonærene i det overdragende selskap vederlagsaksje i morselskapet til det overtagende selskap, også her vil eierforholdene i det kvalifiserte selskap endre seg. At et selskap er part i fusjonen og fisjonen får derfor bare selvstendig betydning der eierforholdene forholdsmessig er de samme før og etter transaksjonen.

Fisjoner og fusjoner samt andre transaksjoner som endrer eierforholdene i selskapet omfattes også av bestemmelsen. Andre transaksjoner er typisk overføring av aksje fra ett skattesubjekt til et annet. Der er intet i lovteksten som tilsier at selskapene her ikke kan direkte være part når det gjelder fusjon eller fisjon, men det følger av ordlyden at transaksjonen skal endre eierforholdene i selskapet, med andre ord at eierstrukturen i det kvalifiserende selskap før transaksjonen skal være avvikende med det eierforhold som foreligger i samme selskap etter transaksjonen.

At skille for transaksjoner reelt går mellom de som fører til endrede eierforhold og de som ikke gjør det har en sammenheng med det tilordningsprinsipp som foreligger i norsk skatterett. Tilordningsprinsippets hovedkjerne er at;

⁵⁵ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 82

”det subjekt som etter det underliggende forhold (privatrettslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten. Et tilsvarende prinsipp gjelder på fradragssiden”⁵⁶

Dersom transaksjonen fører til endrede eierforhold i det kvalifiserende subjekt vil andre subjekter enn de som opprinnelig oppbar den generelle skatteposisjon overta og kunne utnytte disse generelle skatteposisjoner.

Når vil det få selvstendig betydning om det kvalifiserte selskap er part i fusjon eller fisjon? Det er som tidligere nevnt bare der hvor eierforholdene forholdsmessig er de samme før og etter transaksjonen at dette alternativ kan få selvstendig betydning. Det vil altså ha avgjørende betydning hvilke subjekter som sitter med eierposisjoner i selskapene.

Eksempel til illustrasjon;

Dersom et selskap X sitter med samtlige aksje i selskap A og B vil en fusjon av disse ikke føre til endringer i eierstruktur. Vilkåret om transaksjonsform er oppfylt i forhold til sktl. § 14-90. En slik fusjon vil imidlertid sjelden være bare skattemessig motivert, da der er muligheter for konsernbidrag i en slik situasjon. En fusjon vil i dette tilfellet gjerne være motivert av andre ikke-skattemessige forhold som rasjonalisering av drift, samling av virksomhet o.s.v. Dersom eier X derimot er en personlig skatteyder, vil fusjon av selskap A og B være eneste alternativet for å utnytte et eventuel underskudd i det ene selskapet til fradrag i et overskudd i det andre. En slik fusjon vil derfor kunne være gjennomført av skattemessige hensyn.

Det er for regelens anvedelse ikke så viktig å finne grensene for når eierstruktur skal anses som endret og når den skal anses som uendret dersom selskapet er part i fusjon og fisjon. Dette fordi man ved en hvilke som helst endring i eierstruktur kan føre tilfellet inn under alternativet ”fusjoner eller fisjoner som endrer eierforholdet”

⁵⁶ Zimmer (2005) s. 105

Men dersom selskapet ikke er part, vil da en hvilken som helst endring i eierstruktur føre til at forholdet dekkes av sktl. § 14-90?

Dersom selskapet er part i fusjon eller fisjon følger det av ordlyden at forholdet omfattes av sktl. § 14-90 uavhengig av eierendring, men dersom selskapet ikke er part i transaksjonen følger det ikke direkte av ordlyden hvilke kriterier som må foreligge for å anse at eierforholdene har endret seg. I forarbeidene forutsettes det at utnyttelse av generelle posisjoner også kan avskjæres der bare de indirekte eierforholdene i selskapet med generelle skatteposisjoner endres ved transaksjonen.⁵⁷ Forarbeidene bruker det eksempel at alle aksjene i et holdingselskap⁵⁸ selges. Holdingselskapet har ingen andre eiendeler enn aksjene i et datterselskap med fremførbart underskudd, datterselskapet har ingen vesentlige verdier utover dette.

Eksempel til illustrasjon; Holdingselskap H er opprettet for å eie aksjene i selskap B.

Selskap B har en positiv gevinst og tapskonto på 6 mill NOK. Som ene aksjonær i selskap H sitter selskap A. Selskap A har selv et overskudd kan ikke benytte seg av skatteposisjonen som ligger i selskap B.

Selskap X forventer i de kommende år å gå med underskudd.

Selskap X kjøper samtlige aksje i selskap H fra selskap A. Pga reglene i sktl. § 2-38 trenger ikke selskap A å skatte av gevinst ved salget. Selskap X kan på den annen side gjennom konsernbidrag avregne sine årlige underskudd ved at selskap B tar en tilsvarende andel (minimum 20 pst) av den positive gevinnt og tapskonto til inntekt.

Eierforholdene i B er ikke direkte endret. Men et annet skattesubjekt har kommet i en slik posisjon at det kan benytte seg av den generelle skatteposisjon som foreligger i selskap B. Dette forholdet vil kunne rammes av sktl. § 14-90 dersom vilkåret til skattemotivasjon foreligger, fordi det indirekte endrer eierforholdene i selskapet med de generelle skatteposisjoner, her selskap B.

⁵⁷ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s.83

⁵⁸ Jusleksikon (Jon Gisle); *Holdingselskap: Et selskap hvis viktigste formål er å eie andeler i andre selskaper.*

Fusjoner og fisjoner er som omtalt omfattet av sktl. § 14-90 både der hvor det kvalifiserende selskap er part i transaksjonen og der hvor transaksjonen fører til endrede eierforhold i dette selskapet. Strengt tatt er det ikke nødvendig med alternativet ”fusjoner og fisjoner som endrer eierforholdet...” i og med at disse også er transaksjoner og dermed ville ha vært omfattet av ”andre transaksjoner som endrer eierforholdet...”

Spørsmålet blir så hvilke transaksjoner, foruten fisjon og fusjon, omfattes av alternativet ”transaksjoner som endrer eierforholdene”?

2.1.5 Hvilke andre transaksjoner enn fusjon og fisjon omfatter bestemmelsen?

Gjennomskjæringsbestemmelsen i tidligere sktl. § 53 rammet, som tidligere nevnt, fusjon og fisjon, og også bl.a. rettet emisjon, aksjesalg, partiell likvidasjon og gave.⁵⁹ Ved innføringen av gjennomskjæringsbestemmelsen i sktl § 8-7, fjerde ledd siden § 11-7, fjerde ledd, ble dette nedslagsfeltet betydelig redusert ved at den lovfestede gjennomskjæringsregelen bare skulle gjelde fusjoner og fisjoner.

Innføringen av sktl. § 14-90 er igjen en utvidelse av det transaksjonsbegrep som den lovfestede omgåelsesregelen har operert med de siste 17 årene. Ikke bare omfatter den ”nye” regelen fusjoner og fisjoner, men den skal også kunne anvendes ved ”*annen transaksjon*” hvor selskap med generelle skatteposisjoner får endrede eierforhold som følge av transaksjonen.

Overføring av aksje

Denne utvidelse av transaksjonsbegrepet har sammenheng med innføring av den nye fritaksmetoden for selskapsaksjonærer i 2004. Fritaksmetoden åpnet for nye overføringsmuligheter av generelle skatteposisjoner, først og fremst gjennom aksjeoverføringer. Det ble bestemt at aksjeinntekter ikke skulle komme til beskatning hos selskapsaksjonæren og at tap på slike ei heller skulle komme til fradrag.

Etter de tidligere regler ville en omgåelse som følge av aksjesalg og etterfølgende konsernbidrag først og fremst være lønnsomt når skatteposisjonen representerte en fordel, eksempelvis undersudd til fremføring. Aksjonærene i det kvalifiserende selskap ville i dette tilfelle gjerne ha et latent tap på sine aksje, og aksjesalg ville innebære realisasjon med tilhørende fradragrett. Det overtagende selskap kunne også etter de gamle skatteregler avregne et overskudd mot fradragposisjonen i det kvalifiserende selskap gjennom konsernbidrag. En slik omgåelse var ikke omfattet av reglene i sktl. § 11-7, fjerde ledd,

⁵⁹ Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) s. 11

men det var antatt i forarbeidene at man ved en slik tilpasning kunne ramme forholdet på det senere tidspunkt.

Etter innføringen av fritaksmetoden vil de kvalifiserte selskapsaksjonærer ikke behøve å skatte av en gevinst ved aksjeomsetningen. Det innebærer at også selskaper med skatteforpliktende posisjoner kan være et attraktivt subjekt å omsette eiereandeler fra.

Illustrert med et eksempel;

Selskap A sitter som eneksjonær i selskap B. Selskap B har en latent skatteplikt på positiv gevinst og tapskonto på 6 mill NOK. Den positive gevinst og taps- konto utgjør den vesentlige verdi i selskapet. Selskap A går med overskudd og har få muligheter til å kunne gjøre seg nytte av den forpliktende skatteposisjon i selskap B. Hvert år må selskap B inntektsføre 20 pst av den positive gevinst og tapskonto etter reglene i sktl. § 14-45. Første året vil dette utgjøre 336.000 NOK (28 pst av (20 pst av 6 mill NOK)) Den totale latente skatteplikt i selskap B utgjør 1.680.000 NOK (28% av 6 mill NOK).

Selskap C derimot har et underskudd til fremføring på 4,5 mill NOK. Dersom selskap C kjøper aksjene i selskap B fra selskap A oppstår følgende situasjon; Selskap C kan avregne sitt undersudd på 4,5 mill NOK ved at selskap B tar tilsvarende beløp fra den positive gevinst og taps –kontoen til inntekt. Selskap B kan dermed gjennom konsernbidrag få fradrag i sin skattbare inntekt ved avregning i selskap Cs underskudd. Rest på gevinst og tapskonto er etter dette 1,5 mill. Dersom det oppstår underskudd i selskap C det påfølgende år kan også dette avregnes mot resterende på gevinst og tapskonto i selskap B ved konsernbidrag. Dersom det ikke oppstår undersudd til avregning er den latente skatteplikt redusert fra 1.680.000 NOK til 420.000 NOK, m.a.o en reduksjon på kr 1.260.000 NOK altså $\frac{3}{4}$ reduksjon.

Selskap A som satt som selgende aksjonær vil oppnå en gevinst ved salg av aksjene, pga deres styrkede verdi i forbindelse med den skatteforpliktende posisjonen. Etter de gamle skatteregler skulle denne gevinsten være skattepliktig etter fradrag for skattyters

inngangsverdi på aksjene. Etter fritaksmetoden kan et slikt aksjesalg foretas uten å utløse skatteplikt.

Kreves det at overføring av aksje er skjedd mot vederlag?

Lovens ordlyd gir ingen indikasjoner på hvilke grenser som ligger her. Men etter forarbeidene foreligger det intet krav om at overføring av aksje har skjedd mot vederlag. Her uttales at også gaver og gavesalg er omfattet.⁶⁰

Det vil si at man kan avskjære utnyttelsen av skatteposisjonen der hvor det skattebesparende elementet er det overveiende motiv, selv om overføringen har skjedd uten vederlag.

Det stilles etter sktl. § 14-90 ei heller opp noen krav til at transaksjonen kan gjennomføres uten beskatning etter fritaksmetoden, eller andre fritaksregler i skatteloven, det er derfor ikke et krav at fusjoner og fisjoner har foregått med ligningsmessig kontinuitet der hvor transaksjonen har ledet til endrede eierforhold.

Sktl. § 14-90 åpner også for at en etterfølgende begivenheter kan ses i sammenheng med de opprinnelige transaksjoner.

Det er klart forutsatt i forarbeidene til bestemmelsen i sktl. § 14-90 at det ved gjennomskjæringsvurderingen skal sees hen til den tidligere transaksjonen hva angår bedømmelsen om det foreligger tilstrekkelig skattemotivasjon.

Eksempelvis aksjesalg med etterfølgende konsernbidrag.

Det er også slik at transaksjoner mellom forskjellige parter kan sees i sammenheng etter bestemmelsen. I forarbeidene uttaler departementet at det legges til grunn ”at transaksjoner mellom ulike parter kan sees i sammenheng ved anvendelsen... Eksempelvis gjelder dette når et selskap erverver alle aksjene i et annet selskap med generelle skatteposisjoner fra

⁶⁰ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 83

flere ulike selgere”⁶¹ Det er selvsagt en forutsetning at de øvrige vilkår for gjennomskjæring er tilstede så som overveidende skattemotivasjon.

Emisjon innebærer en forhøyelse av aksjekapitalen i et selskap etter reglene i asl/asal Kap. 10, og er eksplisitt nevnt i forarbeidene som transaksjon som omfattes av sktl. § 14-90. Det er imidlertid klart at også en nedsettelse av aksjekapitalen må kunne omfattes av sktl. § 14-90 så lenge transaksjonen fører til endrede eierforhold, og de øvrige krav i avskjæringsbestemmelsen er oppfylt.

Ved fusjon skjer tegning av vederlagsaksje typisk ved emisjon, mens det ved fisjon typisk skjer gjennom en nedsettelse av aksjekapital.

Ved skattefri omdanning av virksomhet etter sktl. § 11-20 kommer i utgangspunktet sktl. § 14-90 ikke til anvedelse. Et vilkår for å anvende regelen ved andre transaksjoner er at disse endrer forholdene i selskapet med de generelle skatteposisjoner. Når det gjelder sktl. § 11-20 oppstilles det krav om eierkontinuitet ved omdannelse fra ansvarlig selskap til aksjeselskap. Omdannelse fra aksjeselskap til almennaksjeselskap skal skje med ligningsmessig kontinuitet samt kontinuitet på eiersiden. Der er bare ved omdannelse fra enkeltmannsforetak til aksjeselskap at det kan by på tvil. Her må altså tidligere eier sitte med minst 80 pst av aksjene(evt sammen med ektefelle), mens de resterende kan være i eie hos personer med særlig tilknytning til virksomheten. Dersom endringen i eierstrukturen fører til en utnyttelse av de generelle skatteposisjoner på slik måte som beskrevet i 14-90, er det ingenting som direkte tilsier at 14-90 ikke kan få sin anvendelse også her. Men ved en tolkning av ordlyden i sktl. § 14-90 kan man få inntrykk av at den ikke rammer omdannelse av selskaper, men bare det bestående selskap som sådann j.fr ordet ”får”. At selskapet får endrede eierforhold som følge av annen transaksjon kan tyde på at det kvalifiserte selskap må ha vært bestående forut for transaksjonen. Rettstilstanden kan her ikke sies å være sikker, men de beste grunner taler for å gi § 14-90 anvendelse der en

⁶¹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 83

omdanning hovedsakelig er motivert utifra skattemessige hensyn (utnyttelse av generell skatteposisjon).

Når det gjelder overføring av eiendeler mellom selskaper etter sktl. § 11-21, kunne sktl. § 14-90 tenkes å få anvendelse på overføring av aksje mellom selskapene, fordi en konsernintern overføring kan endre eierforholdet i det kvalifiserte selskap.

Her er de involverte selskapene imidlertid i økonomisk og juridisk posisjon til å utnytte skatteposisjonene fullt ut gjennom reglene om konsernbidrag uavhengig av overføringen. Selskapene kommer derfor ikke i en gunstigere skattemessig posisjon m.h.t utnyttelse av posisjonene i det kvalifiserende selskap.

I forhold til sktl. § 11-22 kunne sktl. § 14-90 fått sin anvendelse på realisasjon av aksje (alternativ c). Regelen er mindre praktisk etter innføring av fritaksmetoden. For selskaper som ikke er omfattet av fritaksmetoden vil et samtykke fra departementet likevel kunne bli aktuelt. Dersom departementet gir et samtykke til en slik rasjonalisering vil det være på bakgrunn av at transaksjonen er forretningsmessig begrunnet. En transaksjon som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet vil vanskelig kunne angripes av avskjæringsreglene i sktl. § 14-90.

2.2 Motiv

Et av vilkårene for anvendelse av den spesielle avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90 er at;

”sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.”⁶²

Relevante kilder

Om vilkåret til sannsynlig overveiende skattemotiv uttales det i forarbeidene til skattelovens § 14-90; ”Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt fremstår som det sannsynlig overveiende motiv for transaksjonen jf. Ot.prp. nr.71 (1995-1996) side 72.”⁶³

At vilkåret i sktl. § 14-90 på dette punkt skal vurderes likt med det tilsvarende vilkår i sktl. § 11-7, fjerde ledd (tidligere §8-7, fjerde ledd) innebærer at forarbeider, rettspraksis og også tildels litteratur omkring sktl. § 11-7, fjerde ledd vil ha betydning for tolkningen av vilkåret til sannsynlig overveiende motivasjon i sktl. § 14-90.

Når det gjelder praksis etter den lovfestede reglen er i det norske rettsapparatet ikke avsagt mange dommer i forhold til de lovfestede omgåelsesregler i skatteloven, hverken etter § 53 eller etter § 8-7, fjerde ledd (avløst av § 11-7, fjerde ledd) eller § 14-90. Vi har ingen dommer fra Høyesterett, og bare et fåtall fra de lavere rettsinstanser⁶⁴. Når det gjelder sktl.

⁶² Sktl. § 14-90

⁶³ Ot.prp nr.1 (2004-2005) s.82 høyre kolonne

⁶⁴ Bl.a UTV 2001 s.1489, UTV 2002 s. 139, UTV 2003 s.268, UTV 2005 s.783 (RG 2005 s.1606)

§ 14-90 er det ennå ikke avsagt noen dommer i annet enn tingrett. Her en foreløpig upublisert dom avsagt av Oslo Tingrett 21.06.2007

Hva angår den rettskildemessige vekt av en underrettsdom er denne mer begrenset enn vekten av en dom fra Høyesterett. Echhoff peker også på at det er tilfeldig hvilke dommer fra underinstansene som blir publisert (og dermed kjent). I tillegg fremhever han at det kan være store forskjeller mellom de ulike lagseter i landet.⁶⁵ Det er avsagt en dom etter sktl. § 14-90 i oslo tingrett, men denne er, ialle fall foreløpig, ikke publisert gjennom utvalget eller i lovdata. Dette kan illustrerer tilfeldigheten av hvilke dommer fra underrettene som blir publisert og hvilke som ikke blir det. Dommene illustrerer likevel hvordan de ulike spørsmålene omkring regelen blir løst i rettsapparatet.

Foruten disse dommene fra Tingsrett og Lagmannsrett, er der et relativt stort antall dommer avsagt av Høyesterett hva angår den ulovfestede omgåelsesregelen. Et spørsmål er om disse dommene vil ha direkte overføringsverdi i forhold til sktl. § 14-90, om de bare skal fremstå som tolkningsmomenter, eller om de har relevans overhodet?

Den ulovfestede omgåelsesregelen får sin anvendelse i likehet med den lovfestede avskjæringsregelen i sktl § 14-90 først når det må antas å ligge skattemessig motivasjon bak transaksjonen. For 14-90 må dette motivet fremstå som overveiende. Når det gjelder den ulovfestede regel uttales det i ABB- dommen i Rt 1999 s. 946⁶⁶ :

”Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring.”⁶⁷

⁶⁵ Echhoff (2001) s. 163

⁶⁶ ABB dommen gjaldt i korte trekk om salg av 99 pst av aksjene i et inaktivt datterselskap med skatteposisjoner på tilsammen 409 milliarder NOK skulle regnes som oppløsning av selskap og dermed at morselskap ble ansvarlig for datterselskaps skatt.

⁶⁷ dommen s. 955

I følge forarbeidene til sktl. § 11-7, fjerde ledd var forskjellen mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 11-7, fjerde ledd hvilke kriterier som forelå for anvendelse og omfanget av rettsvirkninger. Situasjonen ved ulovfestet gjennomskjæring ville ofte være at skattemotivet så å si var enerådende.⁶⁸ Også i teorien blir det fremhevet at det ved anvendelse av den lovfestede og den ulovfestede regel foreligger forholdsvis likt innhold for gjennomskjæringsvurderingen, men at grad av egenverdi er forskjellig:

Zimmer uttaler bl.a.; ”Hva som er det dominerende⁶⁹ motiv, skal [etter sktl. § 14-90] vurderes ut fra de objektivt foreliggende omstendigheter. Likevel er det skatteyterens motiv som er det sentrale vurderingstema. Selv om dette skiller seg noe fra vurderingstemaet for den ulovfestede omgåelsesnorm, er det i praksis neppe vesentlige ulikheter mht. relevante momenter mellom denne bestemmelsen og den ulovfestede normen. Transaksjonens ikke-skattemessige betydning og graden av strid med skattelovgivningens formål må antas å være sentrale momenter også ved tolkning av § 14-90.”⁷⁰ Zimmer mener også at den sentrale forskjellen mellom den ulovfestede normen og bestemmelsen i sktl. § 14-90 blir hva som skal til for at transaksjonen rammes, altså hvor stor grad av overvekt som må foreligge for at transaksjonen kan sies å ha vært skattemessig motivert, eller sagt på en annen måte, hvor stor grad av egenverdi som foreligger.

Banoun skriver i en artikkel fra 2002 at forskjellen på den lovfestede bestemmelsen om avskjæring, og den ulovfestede omgåelsesregelen er at ”terskelen for gjennomskjæring etter den lovfestede bestemmelse er lavere, illojalitetskravet er underforstått, rettsvirkningene er mer begrenset og hjemmelsgrunnlaget er forskjellig.”⁷¹

⁶⁸ Ot.prp. Nr.71 (1995-1996) s. 32

⁶⁹ Zimmers henvisning til dominerende motiv kan gi inntrykk av at det kreves mer enn overvekt, noe det ikke er grunnlag for å hevde. Dominerende må derfor i denne sammenheng forstås synonymt med overveiende.

⁷⁰ Zimmer (red.) s. 58

⁷¹ Banoun; ROR-2002-01-42 s.44

Dersom man legger Banouns forståelse av forskjellene til grunn vil rettspraksis også angående den ulovfestede omgåelsesregel ha en viss vekt i forhold til tolkning av meningsinnholdet i den lovfestede regelen.

At både forarbeider og litteratur gir en anvisning på at vurderingstema etter den lovfestede og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er nokså likt, gir en indikasjon på at rettspraksis omkring den ulovfestede regelen kan være relevant for forståelsen og anvendelsen av kravet til sannsynlig overveiende motiv i sktl. § 14-90, den kan med andre ord være et moment i en den totale tolkning. Man kan ikke slutte ut i fra praksis etter den ulovfestede regel, men slik høyesterettspraksis kan være en av flere rettskilder ved rettsanvendelsen.

2.2.1 Skattemotivet

Hva er et motiv? I norsk - norsk ordbok⁷² oversettes ordet motiv med beveggrunn. Altså den bakenforliggende årsak til at man har valgt å handle som man har gjort. Lovens ordlyd gir en anvisning på at det er transaksjonens formål som skal være vurderingstema.

I bestemmelsen i sktl. § 53 kom dette til uttrykk gjennom formuleringen ”tilsiktet”, mens det i den nåværende bestemmelse kommer det til uttrykk ved henvisning til ”transaksjonens motiv”.

Forarbeidene derimot gir en anvisning på at det er de faktiske virkninger som skal være utgangspunktet for avveining av skattemessige og ikke-skattemessige motiv. ”ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger”⁷³ Spørsmålet blir hvilke utgangspunkt skal rettsanvender ha når han tar stilling til hvilke motiv som fremstår som det overveiende? Skal rettsanvender se hen til skattyters formål med transaksjonen og dømme utifra dette? Skal han ta utgangspunkt i virkningene og dømme utifra disse? Eller skal han se hen til både formål og virkning under subsumpsjon?

Rettsanvenders utgangspunkt

Formål og virkning

”En transaksjons formål kan enten forstås som skattyters subjektive motivasjon med transaksjonen. Alternativt kan en transaksjon formål forstås som det formål rettsanvenderen tilskriver transaksjonen, det vil si det bestemte mål/virkning transaksjonen objektivt sett anses som et tjenelig middel til å nå. En transaksjons virkning er den objektive effekten av transaksjonen”⁷⁴

⁷² Clue elektronisk ordbok , Distribuert av Clue Norge ASA; Ord: Motiv

⁷³ Ot.prp. nr.71 (1995-1996) s. 72

⁷⁴ Banoun (2003) s. 307

Som sagt kan ordlyden i sktl. § 14-90 gi en indikasjon på at det er formålet med transaksjonen det skal sees hen til.

I Bekkestua dommen⁷⁵ uttales det;

”Ved vurdering av transaksjonene skal man se på de *faktiske virkningene* av disse, og det som kan sies å være det *objektive motivet*.”

”...de skattemessige fordeler ved transaksjonen var så betydelige at de etter en objektiv vurdering må anses som et vesentlig motiv. På den annen side finner lagmannsretten, som det fremgår ovenfor, at transaksjonen også var reelt motivert i forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold.”

I Bekkestua dommen var saksforholdet i korte trekk;

Et selskap med betydelig underskudd (Rosenkrantzborg AS) hadde først solgt samtlige aksje til et annet selskap (Bekkestua Eiendom AS). Kort tid etter aksjesalget fusjonerte selskapene, med Bekkestua Eiendom AS som det overtagende selskap.

Ligningsmyndighetene mente at transaksjonen nesten utelukkende var motivert av underskuddet i Rosenkrantzborg AS, og ville avskjære retten til underskuddsfremføring etter reglene i den dagjeldende selsktl. § 8-7, fjerde ledd / § 11-7, fjerde ledd.

Lagmannsretten fant imidlertid ikke tilstrekkelig grunnlag for en avskjæring av skatteposisjonen etter sktl. § 8-7, fjerde ledd

Når det gjaldt forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold så lagmannsretten hen til det skattyter hadde fremlagt som formålet med transaksjonen Dette formålet var å samordne søskenenes investeringer i et investeringselskap. Det påberopte formål fremkom i et notat fra administrasjon til styret og aksjonærene. Siden vurderte retten disse formål mot de faktiske resultater/virkninger transaksjonen hadde hatt, og fant at

⁷⁵ UTV 2005 s. 783

virkningene av transaksjonen var i overenstemmelse med de ikke-skattemessige formål skattyter hadde.

”Virkning for aksjonærene var at Karen som ønsket å være langsiktig og i eiendom, kjøpte seg inne i BE, mens Kristine og Kristoffer solgte andeler i BE og kjøpte seg inn i mulighetene for å være med på investeringer, herunder Skovveien og aksjekjøp”

Når det gjaldt de skattemessige fordeler så retten hen til de virkninger transaksjonen rent faktisk hadde hatt. Nemlig en skattefordel på en nominell verdi mellom ca 3.2 mill NOK og 1.1 mill NOK.

Formål og virkning skiller seg i denne dommen altså ved vurdering av henholdsvis egenverdi og skattemessig motivasjon. Ved egenverdi- vurderingen legges formål til grunn så sant dette er i overensstemmelse med de ikke-skattemessige virkninger transaksjonen har fått, og ved vurdering av skattemessig motivasjon legges de faktiske virkninger til grunn.

I Monsun dommen legges det avgjørende vekt på aksjonærenes formål.

Saksforholdet var i korte trekk;

To familier satt sammen med eierinteressene i et konsern. Det ble etterhvert et ønske om å dele konerret mellom de to familier. Ønsket var begrunnet i at det var uenighet om fremtidig drift, samt at der også ville foreligge et generasjonsskifte i familiene. Spørsmålet om skattemotivert overdragelse av posisjon dreide seg om et underskudd knyttet til selskapet Noatun AS. Selskapet hadde et underskudd til fremføring. Fisjonen av selskapet var den siste transaksjon på vei mot en deling av eierinteressene. Ligningskontoret mente at underskuddet i det fisjonerte selskapet ikke skulle komme til avregning hos selskapene det ble fisjonert til (Monsun og Camana) og besluttet å avskjære fradragssposisjonen j.fr sktl. § 8-7, fjerde ledd.

Skatteytternes formål var å ”dele familiene Jordanger og Raaholts samlede økonomiske fellesskap”. Bakgrunnen var uenighet om investeringer og den videre drift, samt generasjonsskifte i familiene. Fisjonen som ble angrepet av ligningsmyndighetene var altså en av en rekke transaksjoner gjennomført nettopp med dette formål, og dele de to familieinteresser. Lagretten så disse transaksjoner i sammenheng. Formålet ved transaksjonen viste seg ved at en endelig deling ble resultatet. Transaksjonen fikk altså den tiltenkte virkning.

Grense mot de subjektive formål?

De formål som ble tatt i betraktning i Monsun dommen og Bekkestua dommen (op.cit) var altså objektivt målbare formål. Formål og virkning var sammenfallende. Hva skjer der skattyters formål ikke viser seg ved virkninger, d.v.s der hvor skattyter har hatt et formål som ville gi transaksjonen egenverdi, men der hvor dette feiler eller det ikke er mulig å se virkningene av et slikt formål? Skal man da kunne legge skattyters subjektive formål til grunn dersom han kan bevise dette? Og hva der transaksjonen ikke er egnet til å gi en slik virkning som de beviselige formål legger til grunn? Disse problemstillinger leder til følgende spørsmål;

- skal det legges vekt på skatteytters formål dersom dette er beviselig, og transaksjonen objektivt sett var tjenelig til å kunne oppnå de ikke-skattemessige virkninger skatteyter ønsket, men disse har ikke inntrådt; herunder;
 - kan man ta en forventet virkning i betraktning?
 - kan man ta i betraktning en virkning som, som følge av uforutsette forhold, aldri vil inntreffe?
- Skal skattyters formål vektlegges der dette er beviselig, men hvor transaksjonen objektivt sett ikke er et tjenelig middel til å nå de virkninger skattyter ønsket å oppnå?

I en situasjon der skattyter innehar et formål som objektivt sett er tjenelig til å oppnå de ønskede virkninger men disse ikke inntre må det legges vekt på hvilke formål skatteyter rent faktisk hadde. Hvis skatteyter kan bevise at hans formål med transaksjonen var driftsforbedringer eller andre forretningsmessige virkninger må dette kunne vektlegges selv om virkningene uteblir dersom transaksjonen i utgangspunktet var et tjenelig middel til å nå disse formål (oppnå slike virkninger). Uforutsette hendelser vil ramme særlig hardt dersom skattyter får avskjært en rett til utnyttelse av generelle skatteposisjoner når hans motiver bak transaksjonen var legitime. Om de virkninger som evt. ville ha inntrådt er nok til å hindre at den skattemessige motivasjon er overveiende er et annet spørsmål, og her er svaret selvsagt ikke opplagt. Dette er et spørsmål om hvilke andre ikke-skattemessige motiver som foreligger, og hvor store de skattemessige virkninger er.

Der hvor formålet objektivt sett er tjenelig til å nå den ønskede virkning gjennom transaksjonen, men hvor denne ennå ikke er inntrådt, blir det et spørsmål om når denne vil inntre og om det er sikkert at den vil inntre. Dersom tidsperspektivet er meget langt vil det alltid være en risiko for at forholdene endrer seg og at virkningen av den grunn kanskje ikke vil inntre. Likeledes er der ingen garantier for at skattyters ønsker med transaksjonen opprettholdes gjennom denne tiden, slik at de virkninger som skulle inntre i fremtiden ikke lenger vil inntre fordi skatteyter innretter seg etter sine ”nye ønsker”, og på en slik måte forhindrer en senere virkning. Hvordan dette spørsmålet skal avgjøres avhenger av når avskjæringsvurderingen finner sted, før eller etter skatteyters endrede motivasjon? Dersom avskjæringsvurderingen tar sted før, har rettsanvender bare skatteyters formål og eventuelle virkning å forholde seg til, her blir det altså et vektspørsmål. Dersom avskjæringsvurderingen skjer etter den endrede motivasjon, er det denne som må tas i betraktning. Den først tiltenkte virkning vil da ikke lenger være en sannsynlig mulighet. Skatteyters ”nye” motivasjon skal være vurderingsobjektet.

Så er det spørsmålet om skatteyters formål skal vektlegges der hvor det er beviselig at formålet har vært tilstede, men der transaksjonen objektivt sett ikke er et tjenelig middel til å nå de ønskede virkninger;

Spørsmålet kommer på spissen i to omgåelsessaker avgjort i Høyesterett; i begge sakene er den ulovfestede gjennomskjæringsregelen anvendt.

Den første er Telenor dommen i Rt 2006 s.1232 og siden fulgte HEX dommen i Rt 2007 s. 209. I begge sakene er førstvoterende høyesterettsdommer Skoghøy.

Saksforholdet i Telenor dommen; Telenor Eiendom Holding AS hadde solgt sin aksjepost i et dansk mobilselskap (Sonofon Holding AS) til et søsterselskap i Telenorkonsernet (Dansk Mobil Holding AS) med tap. Etter skattereformen i 1992 skulle slikt realisasjonstap føre til inntektsfradrag. Ved ligningen ble retten til fradrag for tapet nektet. Staten v/Sentralskattekonoret for storbedrifter fikk ikke medhold fra Høyesterett i at disposisjonen ikke hadde tilstrekkelig ikke-skattemessig formål og virkninger og at den derfor kunne gjennomskjæres etter den ulovfestede omgåelsesregel, ligningen ble opphevet.

Når det gjelder skattyters formål uttales det i Telenordommen avsnitt 47 at den ulovfestede gjennomskjæringsregel slik den er utformet av Høyesterett de siste år består av et grunnvilkår og en totalvurdering. ”Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt... Dette er en nødvendig men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring”

I avsnitt 50 uttaler Høyesterett:

”Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyter må antas å ha lagt vekt på”

Videre legger Høyesterett til i avsnitt 51 at når den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyter har spart skatt og skattebesparelsen er av noe omfang, vil det være en sterk presumpsjon for at også skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor. Videre

gir Høyesterett en anvisning på at her blir det opp til skattyter å godtgjøre at der forligger andre motiver.

I denne saken kunne skattyter legge frem bevis i form av et internt notat på at deres formål med transaksjonen hadde vært å oppfylle en aksjonæravtale som var av betydning for konsernets videre eierskap. I denne var det lagt vekt på at det skulle foretas en hybridfinansiering ved oppkjøp av resterende aksje for å sikre at selskapets ratingverdier internasjonalt forble gunstige.⁷⁶

Ligningsmyndighetene kunne føre bevis for at aksjesalget objektivt sett ikke var et tjenelig middel for å oppnå den ønskede virkning. Det var ikke nødvendig med en overdragelse av aksjene for å oppfylle vilkår i aksjonæravtale, og virkninger av hybridfinansiering uteble ettersom selskapet ikke foretok en slik finansiering. Ligningsmyndighetene fremhevet her også at en slik hybridfinansiering aldri ville ha ført til de virkninger selskapet fremholdt fordi finansieringen måtte anses som et lån, og finansieringen var dermed ”uegnet til å fremme ratingformål”.⁷⁷

Høyesterett legger her til grunn at den forståelse som Telenor hadde av aksjonæravtalen ”ikke kan overprøves av ligningsmyndigheter eller domstolene i en tvist om gyldighet av ligningen”⁷⁸ Likeledes mente Høyesterett at rating betraktninger er klart forretningsmessig motiv, og at hvorvidt hybridfinansiering var et tjenelig middel til å nå dette er uten betydning så lenge spørsmålet er underlagt en forsvarlig vurdering hos Telenor konsernet.

Vi ser av dette at det i denne dommen legges vesentlig vekt på skattyters subjektive formål med transaksjonen og spørsmålet om disse er formålstjenelig eller ei kommer ikke til overflaten.

⁷⁶ Rt 2006 s. 1416 avsnitt 31 til 36 og avsnitt 11

⁷⁷ Telenor avsnitt 23

⁷⁸ Telenor avsnitt 53

Telenor dommen åpner for at skattyters subjektive formål, uavhengig av formålstjenelighet, kan få avgjørende betydning så lenge;

- skattyter kan føre bevis for disse formål
- skattyter selv mente at transaksjonen ville føre til den virkning som man ønsket.

I tillegg synes det som om Høyesterett ikke ser hen til det etterfølgende forhold, nemlig at hybridfinansieringen aldri ble gjennomført. I forhold til skatteytters endrede motivasjon etter transaksjonen kan dette altså tale mot at det skal vektlegges at skatteyster skifter formål etter transaksjonen er gjennomført.

Saksforholdet i Hex dommen knyttet seg til fastsettelse av personinntekt for hovedaksjonærene i to selskaper som var krysseiet. Saken gjalt gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesregel. Etter skatteloven 1911 § 58 skulle utbetalinger fra selskap til hovedaksjonær som aktivt deltar i driften av selskapet lignedes som personinntekt dersom hovedaksjonær eide mer enn 2/3 av aksjene i selskapet (eller har krav på minst tilsvarende utbytte). I saken hadde to privataksjonærer krysstbyttet aksje i hverandres selskaper, slik at ingen av dem oppfylte lovens krav til 2/3 eierskap i selskapene og utbytte ble beskattet som kapitalinntekt. Høyesterett gjennomskjærte krysseierskapet og la til grunn at aksjonærene selv eide 100 pst av aksjene i de to selskapene. Ligningen ble stadfestet, og utbyttet ble dermed lignet som arbeidsinntekt.

I Hex dommen gjentar Høyesterett sine krav til egenverdi og skatteytters subjektive formål med transaksjonen i avsnitt 42 og 43. Her kommer imidlertid Høyesterett til et annet resultat. I avsnitt 46 drøfter Høyesterett de forretningsmessige formål skattyter har hevdet at ligger bak transaksjonen (økonomisk trygghet). Høyesterett konkluderer med at disse ikke ikke var tjenelig til å nå de ønskede virkninger ”Den fremtidige utviklingen i begge selskaper var imidlertid i stor grad avhengig av hovedaksjonærene, og jeg kan derfor vanskelig se at avtalen gav noe særlig økonomisk trygghet”⁷⁹

⁷⁹ Rt 2007 s. 209 avsnitt 46

Her tar altså Høyesterett skatteytters subjektive formål inn til vurdering og finner at disse ikke er formålstjenelige, at transaksjonen ikke er egnet til å gi de ønskede virkninger. På dette punkt skiller dommen seg fra Telenor dommen.

Spørsmålet blir som om disse dommene skal ha en innvirkning på forståelsen og tolkningen av motivet og kravet til egenverdi i sktl. § 14-90?

At ligningsmyndighetene må ta hensyn til subjektive formål med transaksjonen er etter det foregående nokså sikkert. Kriteriet her er at transaksjonen skal fremstå som et tjenelig middel for å oppnå de virkninger skattyter hadde til formål å oppnå. I Bekkestua dommen er dette belyst ved at fusjonen av selskapene viste seg å være et tjenelig middel ved at virkningene faktisk inntrådte.

Og at ligningsmyndighetene også må vektlegge de skatteytters formål der hvor virkningen ikke inntreer men transaksjonen objektivt sett var tjenelig til at formålet ville vise seg i virkning synes også som rimelig sikkert

Men at ligningsmyndighetene skal vektlegge skatteytters formål der dette hverken gir de tiltenkte virkninger eller er egnet til det, synes å strekke reglene i sktl. § 14-90 lenger enn det som var lovgivers mening.

Samtidig vil en slik subjektiv formålsvurdering også føre til at man kan få en omgåelse av avskjæringsbestemmelsen.

I ytterste konsekvens; skattyter ønsker å utnytte en fradragssposisjon i et annet selskap ved fusjon. Skattyter har ingen andre motivasjoner enn akkurat fradragsutnyttelsen. I forveien setter han seg ned med de andre aksjonærene og lager et dokument hvor de tegner ned at formålet med transaksjonen er å oppnå en driftsforbedring, og evt på hvilke måte en slik driftsforbedring kan skje. Dersom ligningsmyndighetene kan bevise at en slik driftsforbedring aldri kunne ha inntruffet gjennom fusjonen, vil de likevel måtte legge skatteytters formål til grunn ved vurderingen (dersom man skal legge Telenor dommen til

grunn). I Hex dommen virker det som sagt som om Høyesterett modifierer seg noe i forhold til skatteytters subjektive ikke tjenelige formål.

Hensikten med innføringen av en lovfestet avskjæringsbestemmelse i 1990 var å gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt fordi det ikke var mulig å gi eksakt anvisning på hvor grensene skulle gå for anvendelsesområdet til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.⁸⁰ I forarbeidene til sktl. § 14-90 blir dette formålet gjentatt.⁸¹ Videre er det vektlagt en objektiv vurdering av skattemotivet i forarbeidene til både § 11-7, fjerde ledd og § 53 og i den gjeldende avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90. Dette gir en indikasjon på at den lovfestede avskjæringsbestemmelsen ikke bør ”tøyes” så langt som den ulovfestede er blitt i Telenor dommen

Hvilke motiver som vil være relevant kommer også som belyst særlig på spissen ved vurdering av det ikke-skattemessige motiv. Som tidligere nevnt vil det skattemessige motiv gjerne vise seg gjennom de skattemessige virkninger som transaksjonen har fått. Dersom transaksjonen har vært motivert av en utnyttelse av underskudd til fremføring fra det overdragende selskap, vil denne motivasjon vise seg gjennom den virkning transaksjonen får; Det overtakende selskap vil avregne sitt overskudd i det overtatt underskuddet. Dersom motivet var utnyttelse av et underskudd, men dette ikke ble mulig p.g.a. at fall i marked eller andre uforutsette hendelser har ført til at overskuddet i det overtagende selskap reduseres, vil heller ikke den skattemessige virkningen intre. Og en avskjæring er dermed utelukket.

En skattemotivasjon vil altså vise seg i de objektive virkninger av transaksjonen.

⁸⁰ Ot.prp. nr.52 (1989-1990) s. 10

⁸¹ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 84 venstre kolonne

Avveiningen

Avveiningen er en øvelse for rettsanvender å finne hvilke vekt de ulike ikke-skattemessige motiver skal tillegges. I det foregående har vi sett på hvilke motiver som vil kunne være relevant, her er konkludert med at også subjektive formål må være motiver som skal tas til vurdering i avveiningen.

Men det er en stor forskjell i det å tilskrive et motiv vekt som det å finne den relative vekt dette har i forhold til andre faktorer. Hvilke vekt kreves det etter sktl. § 14-90?

Overveiende

Det gis i forarbeidene en anvisning på at de skattemessige motiv skal vektes mot de relevante ikke-skattemessige motiv, i ordlyden kommer dette til uttrykk ved det rettslige begrept overveiende.

Hva som ligger i uttrykket overveiende kan virke noe uklart. Etter normal språklig forståelse innebærer overveiende bare at noe veier mer enn de andre elementer i en total. Det vil i dette tilfellet si at selv om det foreligger andre motivasjoner bak transaksjonen, er utnyttelsen av skatteposisjon det motivet som er sterkest. Opererer vi med prosent vil overveiende etter normal språklig forståelse innebære at det skattebesparende motiv er over femti prosent av den totale motivasjon bak transaksjonen. Der kan selvsagt være andre motiv, men disse må sammenlagt sett være mindre enn femti prosent av den totale motivasjon. Det er svært kunstig å operere med slike prosentvise andeler av en totalmotivasjon, og det blir heller ikke gjort i praksis.

Zimmer uttaler; ”Etter sktl. § 14-90 kan transaksjonene rammes straks det skattemessige motiv er ”overveiende”, dvs. at ”egenverdien” utgjør mindre enn 50 %.”⁸²

⁸² Zimmer (red) s. 58

I dommen om Bekkestua Eiendom (op.cite) uttaler lagmannsretten innledningsvis; ”begrepet ”overveiende motiv” må forstås slik at det er tilstrekkelig at skattemotivet er større enn de forretningsmessige og *øvrige motiv*.”⁸³

Anvendt på faktum blir det en øvelse for rettsanvender og finne om det er sannsynlig at skattemessige motiv er større en de øvrige motiv.

Bevisbyrde

I forarbeidene til sktl. § 11-7, fjerde ledd uttales at selskapseiere må søke transaksjoner hvis hovedmotiv overskygger de skattefordeler som følger av videreføring av fradragsposisjonen. Dette betegnes som den materielle effekt.

”Den ligningsmessige effekt vil bestå i at skattyterne må kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av dette hovedmotiv.”⁸⁴

Selv om det er uklart i forhold til ordlyden i sktl. § 14-90 og tidligere sktl. § 11-7, fjerde ledd, følger det altså av forarbeidene at lovgiver mente at det var skattyter som måtte bevise at der forelå andre, mer tungtveiende motiver enn de skattemessige.

Gjems-Onstad stiller seg annerledes til spørsmålet om bevisbyrde, han fremhever at selv om forarbeidene antyder en ”snudd bevisbyrde” så kommer ikke dette klart nok frem i ordlyden til bestemmelsen. Han mener at; ”...ordlyden angir at ligningsmyndighetene må anses å ha bevisbyrden for at de skattemessige forhold er hovedmotivet. Forarbeidene bør ikke avgjøre på tvers av ordlyden...”⁸⁵ At han konkluderer med at forarbeidene ikke kan avgjør på tvers av ordlyden innebærer at Gjems-Onstad mener at det påligger ligningsmyndighetene å sannsynliggjøre at de skattemessige hensyn bak transaksjonen har vært det overveiende motiv.

⁸³ RG 2005 s. 1606 / UTV 2005 s. 783

⁸⁴ Ot.prp. Nr. 71 (1995-1996) s. 32

⁸⁵ Gjems-Onstad (2003) s.1234

I en artikkel fra 2002 fremholder Banoun at; ”Etter den alminnelige bevisregel skal rettsanvenderen legge det mest sannsynlige alternativ til grunn, slik at ingen av partene har noen spesiell bevisbyrdeplikt. Fordi forarbeidenes uttalelser om bevisbyrde overhodet ikke er gjenspeilet i lovteksten, synes de beste grunner for å basere bevisbedømmelsen på alminnelige overvektsprinsipper.”⁸⁶

Hva innebærer så dette? Dersom rettsanvender skal legge det mest sannsynlige alternativ til grunn, må det vel være partenes oppgave å sannsynliggjøre at de motiver de selv fremholder er de overveiende. Dersom det blir aktuelt å søke å gjennomskjære en skatteposisjon etter regelen i sktl. § 14-90 er dette på grunnlag av bevis som ligningsmyndighetene finner tilstrekkelig for å innfri lovens krav om sannsynlig overveiende skattemotivasjon. Hvis det kvalifiserende selskap ønsker å beholde, og å utnytte, de generelle skatteposisjonene, er det opp til selskapet selv å bevise at der er andre, mer tungtveiende (mer overveiende) motivasjoner enn den skattemessige bak transaksjonen. Skatteyder har med andre ord byrden med å sannsynliggjøre at der er andre motiver som er i overvekt i forhold til de skattemessige motiver, samtidig som ligningsmyndighetene må fremlegge bevis som peker i retning av at de skattemessige motiver er de overveiende. Siden er det rettsanvenders oppgave å finne frem til hvilke motiver som for henne fremstår som det sannsynlig overveiende motiv.

Selve avveiningen

I forarbeidene til sktl. § 11-7, fjerde ledd er de bedriftsøkonomiske og forretningsmessige motiv særlig vektlagt som relevante ved egenverdivurderingen. Departementet uttaler at et positivt krav til bedriftsøkonomiske eller forretningsmessige motiv ikke ble tatt inn i avskjæringsbestemmelsen fordi det kunne reise særlige tolkningsvansker, og at man derfor i lovbestemmelsen har valgt å fokusere på de tilfeller der skattemotiver er overveiende.⁸⁷

⁸⁶ Banoun; ROR-2002-01-42

⁸⁷ Ot.prp. nr.71 (1995-1996) s. 32

Når det gjelder hvilke motiv som kan anses som bedriftsøkonomiske kommer forarbeidene med eksempler på slike. Det uttales at ”viktige momenter [vil] kunne være...”⁸⁸, dette gir en indikasjon på at disse eksempler ikke er ment som en uttømmende liste over aktuelle ikke skattemessige motiver med bedriftsøkonomisk virkning. De fire momentene som er oppregnet er;

- om fusjonen eller fisjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring, uten hensyn til eksistensen av fradragsposisjonen,
- om selskapet med fradragsposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedring,
- om dette bidrag er større enn den antatte økte fradragsutnyttelse som fusjonen eller fisjonen kan medføre,
- om driftsforbedring skyldes aktiv næringsdrift og ikke bare omplassert passiv kapitalavkastning.

Det følger av dette at det legges vesentlig vekt på driftsforbedringer fra lovgivers side, og at disse driftsforbedringene vektet mot fradragsutnyttelsen (utnyttelsen av skatteposisjonen etter sktl. § 14-90) er større enn denne. Forbedringen må også skyldes aktiv næringsdrift.

Uttalelsene gir en presumpsjon for at der slike driftsforbedringer kan påvises ved virkning skal dette tillegges vesentlig vekt. I tillegg må det også antas at der skattyter kan bevise at hans formål med transaksjonen vitterlig var slike driftsforbedringer, men der virkningene ennå ikke er inntrådt, eller kanskje aldri vil det p.g.a forhold utenfor skatteyers kontroll også må kunne tillegges vekt dersom transaksjonen er tjenelig til å oppnå formålet.

Spørsmålet i den endelige avveining blir hvilke skattefordeler skattyter har oppnådd ved transaksjonen, og om der eventuelt er andre ikke-skattemessige virkninger eller beviselige formål som kan tillegges vekt.

⁸⁸ Ot.prp. nr.71 (1995-1996) s. 32

Bettina Banoun skriver i en artikkel fra 2002⁸⁹ om kravet til bedriftsøkonomiske motiv særlig ved fisjon av selskaper. Artikkelen kom som en reaksjon på en dom avsagt av Asker og Bærum tingrett, ”Monsun – dommen”(op.cit).⁹⁰

I dommen kom tingretten frem til at skattemotivet hadde vært det overveidne motiv, og ikke det at eierne ønsket en deling. I rettens bemerkninger uttales det

”retten utelukker ikke at en fisjon med et rent delingsmotiv utfra uenighet mellom eierne eller generasjonsskifte, kan være et hovedmotiv, men objektivt fremstår ikke dette som hovedmotivet i saken.”

Til dette uttaler Banoun i sin artikkel (op.cit) at ”ved overtakelse eller innfusjonering av et selskap vil driftsforbedringer vise at transaksjonen ikke er foretatt for å overføre skatteposisjoner. I fisjon vil ikke driftsforbedringer være eneste ikke-skattemessige årsak. Dersom eiere skiller lag, kan det ikke stilles krav til at fisjonen alltid må medføre driftsforbedringer...”⁹¹

Dommen ble anket til Borgarting Lagmannsrett LB-2002 s. 602.⁹²

Lagmannsretten viser også til forarbeidene som fremholder at en forutsetning for å beholde skatteposisjonen er at der er bedriftsøkonomiske hensyn som ligger bak transaksjonen. Retten fremhever at det i lovteksten ikke stilles noe absolutt krav til at de ikke-skattemessige motiver må være bedriftsøkonomiske, og mente at et ønske om å dele virksomheten *fordi eierne var uenige om fremtidig drift* var et skatterettslig legitimt motiv selv dersom delingen var bedriftsøkonomisk lite gunstig. Til støtte for sitt synspunkt trekker lagmannsretten frem Grecon avgjørelsen i Rt. 1978 s. 1184.

⁸⁹ Banoun; Revisjon og regnskap nr.1 2002 s.42 ”Den særskilte omgåelsesregel i sktl. § 11-7 nr.4 – særlig i lys av en nylig avsagt fisjonsdom i Asker og Bærum tingrett” (ROR-2002-01-42)

⁹⁰ UTV 2002 s. 139

⁹¹ RoR 2002-01.42 s. 46

⁹² UTV 2003 s. 268

I Grecon avgjørelsen var saksforholdet; bror og søster overtok ved farens død samtlige aksjer i et aksjeselskap A, og delte dette selskap ved at visse aktiva ble overført til et nystiftet aksjeselskap B. Aksjene i selskap B skulle overtas av søsteren som samtidig oppga sine aksjer i A. Ved ligningen ble søsteren utbyttebeskattet for differansen mellom de verdier som var overført til B og den tegnede aksjekapital under henvisning til aksjonærbeskatningsloven §3. Høyesterett kom frem til at ligningen ikke kunne opprettholdes og støttet sitt syn blandt annet på at;

” det er gitt en rasjonell begrunnelse for å dele Trygve Strøm A/S. I familiebedrifter kan det lett oppstå intern strid og en « skilsmisse » kan være det rette.”⁹³

I Bekkestua- dommen (op.cit), som er avsagt året etter, støtter lagmannsretten (her også Borgarting) seg på forarbeidene når de fremhever at de ikke-skattemessige motiv skal være av bedriftsøkonomisk art. Men i tillegg mente retten her at ”hensynet til aksjonærenes forretningsmessige og økonomiske interesser må være relevant.” Retten henviste til at vurderingstema etter den lovfestede og den ulovfestede regel har felles kjerne slik forarbeidene fremsetter, og brukte rettspraksis etter den ulovfestede regel til støtte for at også andre ikke-skattemessige motiv en de rent bedriftsøkonomiske kan være relevante. Lagmannsretten henviste her til Rt 1995 s. 638 ”Møbelsenteret AS”.

Saksforholdet var i korte trekk at de to eierne av Møbelsenteret AS opprettet et holdingselskap som ble tiltransportert alle aksjene i Møbelsenteret AS. Møbelsenteret AS ble senere fisjonerte i et driftsselskap og et eiendomsselskap. Deretter ble holdingselskapet delt slik at de to holdingselskaper eide henholdsvis driftsselskap og eiendomsselskap med de opprinnelige aksjeeiere i møbelsenteret som eiere av hvert sin holdingselskap. Ligningsmyndighetene fant imidlertid at overdragelsen av aksjene til et holdingselskap som skattyterne helt ut kontrollerte hadde liten realitet, og at det måtte være riktig å skjære

⁹³ Dommen s. 1189

gjennom slik at betalingen ble ansett som utdeling av utbytte fra Møbelsenteret AS, jf den daværende aksjonærbeskatningslov av 19 juni 1969 nr 71 §3 annet ledd.

Høyesterett kom imidlertid frem til at transaksjonen var reelt og forretningsmessig begrunnet på bakgrunn av den planlagte fisjonering av Møbelsenteret,

”...og at også hensynet til det fremtidige forholdet mellom aksjonærene og hensynet til senere generasjonsskifte kunne tale for de selskapsmessige omdannelser som ble foretatt.”⁹⁴

I Bekkestua dommen finner retten ”at transaksjonen reelt var motivert i forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold”, og valgte å legge avgjørende vekt på disse ikke-skattemessige motiv, selv om retten fant at ”de skattemessige fordeler ved transaksjonene var så betydelige at de etter en objektiv vurdering måtte anses som et vesentlig motiv.” Lagmannsretten har da kommet til at selv om det skattemessig motivet var vesentlig, var det ikke overveiende i forhold til de ikke-skattemessige fordeler ved transaksjonen.

Dersom det kan konstanteres at skatteytters subjektive formål med transaksjonen faktisk har ført til de virkninger skatteyter ønsket å oppnå er dette et spørsmål om vekt. Hvor stor vekt skatteytters formål med transaksjonen skal gis i forhold til de øvrige motiver kommer helt an på hvilke type formål skatteyteren hadde. Dette illustreres gjennom eksempelvis Rt 2006 s.1062 ”A-saken”.

Her var forholdet at en mann hadde overført sin sameieandel av en eiendom til sine barn. Mannen ble ved ligningen gevinstbeskattet av salget. Ligningen ble opprettholdt. Den ulovfestede gjennomskjæringsregel kom til anvendelse i dommen.

Når det gjelder skatteytters formål har han oppgitt at grunnen til overføringen ikke bare var å unngå gevinstbeskatning, men at barna eide sameieandelen på det tidspunkt de tok stilling

⁹⁴ Dommen s. 642

til om den skulle selges. Et annet viktig formål har vært at skattyter ønsket å unngå at eventuelle misligholdsansvar skulle rettes mot ham (det var påvist hussopp på eiendommen).

Under gjennomskjæringsvurderingen uttaler Høyesterett i avnsitt 48;

”Forskjellen etter gaven var at hans barn måtte godkjenne kjøpesummen...etter overdragelsen var det riktignok barna som hadde risikoen for hvilke salgssum som ble oppnådd, men det ville de i realiteten også hatt uten overdragelsen...Den eneste tilsynelatende reelle konsekvensen av overdragelsen var etter dette at barna overtok misligholdsansvaret overfor kjøper. Men som jeg allerede har begrunnet, var dette ansvaret nokså teoretisk”

Skattebesparelsen for A var åpenbar, han slapp å skatte av salgsgevinst. Hans formål med transaksjonen var i forhold til skattebesparelsene etter Høyesteretts vurdering av liten vekt. Høyesterett uttaler også at; ”Jeg kan vanskelig se at overdragelsen hadde nevneverdig egenverdi.”

Skattyters subjektive formål gir alts den tiltenkte virkning, men denne virkning er så liten, sett i sammenheng med de skattemessige virkninger, at den knapt blir tillagt vekt ved vurdering.

Det er i Bekkestua dommen uttalt at det er selve transaksjonen som er undersøkelsesobjekt ved motiv vurderingen, men at etterfølgende forhold, samt forhold forut for transaksjonen kan belyse disse motiv.

I en dom avsagt av Oslo tingrett den 21.06.2007 ble slike forhold tillagt vekt ved vurderingen.

Saksforholdet var at ”Optium” kjøpte aksjene i ”CS” fra ”Ivest”. ”CS” hadde et underskudd til fremføring på over 55 mill NOK som Optium brukte til avregning av sitt underskudd. I 2006 nedskrev ligningskontoret det underskudd som kunne fremføres på ligningen for 2005. Selskapet bestred ligningen.

I Tingrettens vurdering av oververveiende motiv legges det vesentlig vekt på forutgående omstendigheter. ”CS” hadde forut for aksjekjøpet solgt alle sine eiendeler og fremstod på et tidspunkt som tomt, til det rett før kjøpet ble gjennomført inngikk et kjøp om Jærveien 4. Imidlertid tydet det meste på at det var eierne i ”Optium” som var pådrivere for oppkjøpet og ikke selskapet selv. Aksjonær i ”Optium” hadde vært på befaring på eiendommen, samt vært i finansieringsforhandlinger med banken ang lån til investering i Jærveien 4.

Retten fant derfor at det utifra de totale omstendigheter skulle ligningen opprettholdes.

Sannsynlig

Hvordan skal sannsynlighetskravet i sktl. § 14-90 forstås? Hvor stor grad av sannsynlighet kreves det?

En normal språklig forståelse av ordlyden i lovteksten er at det kreves at det er mer sannsynlig at skatteutnyttelse er et overveiende motiv enn at det ikke er det. En avveining hvor det tilsynelatende er tilstrekkelig at det er over 50 pst sannsynlighet for at skattbesparelsen var den overveiende motivasjon for transaksjonen.

Uttalelser i forarbeidene støtter dette synspunkt. Etter disse er det tilstrekkelig med en sannsynlighetsovervekt for at utnyttelsen av generell skatteposisjon har vært overveiende motiv.⁹⁵ At en sannsynlighetsovervekt skal være tilstrekkelig følger også av forarbeidene til den nå opphevede reglen i sktl. § 11-7, fjerde ledd.⁹⁶

Etter dette må det altså fremstå som mer sannsynlig at utnyttelse av generelle skatteposisjoner har vært det overveiende motiv, enn at det ikke har det.

I Bekkestua dommen⁹⁷ (op.cit), uttaler lagmannsretten følgende om kravet til sannsynlighet;

⁹⁵ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 84 venstre kolonne.

⁹⁶ j.fr Ot.prp. nr.71 (1995-1996) s. 72

⁹⁷ RG 2005 s.1606 / Utv 2005 s. 783

”Vilkåret for å avskjære en skatteposisjon i forbindelse med en fusjon etter dagjeldende selskapsskattelov § 8-7 nr. 4, någjeldende skattelov § 11-7 fjerde ledd, er at det er sannsynlig at adgangen til å fremføre det ligningsmessige underskuddet var det « overveiende motiv for fusjonen. » ... *Det er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.*” (min utheving).

Sammenholder man ordlyden, forarbeider og rettspraksis tyder det altså på at det kun krever at det for rettsanvender fremstår som mer sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv enn at de ikke-skattemessige forhold samlet er det overveiende motiv for transaksjonen.

De kvalifiserte formål og virkninger som er belyst i saken skal altså ved sannsynlighetsvurderingen settes opp mot hverandre. Sannsynlighetsvurderingen blir en øvelse for rettsanvender å finne hvilke av de vesentlige motiver som er belyst i saken som fremstår som sannsynligvis det mest overveiende.

Dersom rettsanvender kommer frem til at transaksjonens egenverdi er av en slik tyngde i forhold til de skattemessige virkninger at han finner det sannsynlig at det har vært den overveiende motivasjon for transaksjonen vil ikke avskjæring kunne finne sted.

Lagmannsrettens uttalelser i Bekkestua-dommen illustrerer dette;

”De skattemessige fordeler ved transaksjonene var så betydelige at de etter en objektiv vurdering må anses som et vesentlig motiv. På denne annen side finner lagmannsretten, som det fremgår ovenfor, at transaksjonen også var reelt motivert i forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold. ”

Lagmannsretten fant da at det var sannsynlig at det forelå en overvekt av de ikke-skattemessige motiver, og ligningen ble opphevet.

Lojalitetskravet

I den ulovfestede regel er det gjennom rettspraksis oppstilt et krav til lojalitet gjerne formulert som

”om det vil stride mot skattereglenes formål”.. det som skal stride mot skattereglenes formål er at man legger det gjeldende forhold til grunn.

I Hex-saken (op.cit) kom Høyesterett frem til at det transaksjonen fremstod som skattemessig motivert (egenverdivurdering) og derfor videre til en vurdering av om det ville stride mot skattereglenes for mål å legge krysseierskapsavtalen til grunn for beskatning.

Ved vurderingen legges det vekt på formålet med de ordninger som er forsøkt omgått.

I Hex dommen var dette at man forsøkte å gjøre arbeidsinntekt om til utbytte ved å krysstbytte aksje i to selskaper. Høyesterett uttalte i avsnitt 49 at ”formålet med ordningen med beregning av en personinntektsdel i overskudd i aksjeselskaper [er] å skape større skattemessig nøytralitet mellom eierformer i næringslivet...” I lojalitetsvurderingen trekker Høyesterett frem de ikke skattemessige forhold som er lagt frem av skatteyterne, også de virkninger som ikke har vært positive for skatteyterne er omtalt. Lojalitetsvurderingen i den ulovfestede gjennomskjæringsregel fremstår da som en vekting av de ikke-skattemessige virkninger og formål av transaksjonen målt opp mot de formål som ligger til grunn for de gjeldende bestemmelser

Når det gjelder den lovfestede avskjæringsbestemmelsen uttaler Banoun⁹⁸ at illojalitetskravet er underforstått. Hva innebærer egentlig dette?

I forarbeidene til sktl. § 53 er det uttalt at framføringsretten avskjæres dersom ”hovedformålet med transaksjonen er å oppnå skattemessige fordeler for partene. Dette vil også ha en preventiv virkning. Ved lesning av loven vil de skattepliktige bli kjent med at forsøk på *illojal* utnyttelse av reglene ikke fører frem...”⁹⁹(min uthevning)

⁹⁸ Banoun; ROR-2002-01-42

⁹⁹ Ot.prp. nr.52 (1989-1990) s.10

I dette kan det ligge at lovgiver mener at når en avskjæringsbestemmelse er lovfestet, og får anvendelse på visse typer forhold, gir dette en indikasjon på at dersom man setter seg i en situasjon der man er i fare for å falle inn under den definisjon som angir disse forhold, er man også i fare for å foreta en illojal utnyttelse av reglene.

Formålet med innføringen av fritaksmetoden var altså blandt annet å hindre kjedebeskatning i en eier rekke av norske selskaper. Dersom fritaksmetoden blir anvendt til å utnytte skatteposisjoner er ikke dette det formålet fritaksmetoden var ment til å fremme, det er en uønsket sidevirkning av innføringen av en slik fritaksmodell. At illojalitetskravet er underforstått fremstår som klart når sktl. § 14-90 rammer nettopp de transaksjoner hvor skattyters overveiende motiv er en utnyttelse av disse regler til sin fordel. Altså en illojal utnyttelse.

Når det gjelder fusjoner og fisjoner er det også et formål her at selskaper skal få innrette seg på en slik måte at de er rustet til å møte de utfordringer som ligger i markedet, og at en omorgansiering av virksomheten skal kunne skje uten ulempe for partene dersom dette er forretningsmessig begrunnet. Det at skt. § 14-90 kan ramme også her dersom fusjon eller fisjon er hovedsakelig skattemotivert er også et utslag av illojalitetsvurderingen. Lovgiver så de tilpasningsmuligheter som forelå etter reglene, og møtte disse ved å lovfeste avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90.

3 Skattemessige konsekvenser

I følge sktl. § 14-90 vil en sannsynlig overvekt av skattemotivasjon føre til at posisjonen skal;

a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller

b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Det vil si at dersom alle vilkår til anvendelse av sktl. § 14-90 foreligger vil det bero på hvilke generelle skatteposisjon det kvalifiserte subjektet innehar hvilke skattemessige virkninger en avskjæring vil ha for skatteyder.

Ved utnyttelse av posisjoner som eksempelvis negativ gevinst og tapskonto, eller underskudd til fremføring ikke bare retten til utnyttelse forsvinne, avskjæringsvirkningen skal være at hele posisjonen som sådann faller bort.

For skatteyder vil dette da ha den virkning at ikke bare er den overtatte posten virkningsløs for ham, han må i tillegg beskattes hele det overskudd han ønsket å fradra posisjonen mot.

Denne konsekvensen tilsvarer de virkninger som fulgte etter de tidligere avskjæringsbestemmelsene i sktl. § 11-7, fjerde ledd og også sktl. § 53.

Ved utnyttelse av posisjoner som eksempelvis positiv gevinst og tapskonto eller tom negativ saldo m.a.o posisjoner som representerer latente skatteforpliktelser resulterer en avskjæring i at det totale beløp skal inntektsføres som selvstendig post. Dette innebærer at skattyter ikke har rett til å fradra andre utgifter i beløpet, noe som gjerne er motivet bak transaksjonen. Hele posten kommer til beskatning som eget skattegrunnlag.

På grunn av avskjæringen så får altså ikke transaksjonen sin tiltenkte virkning, man kan si at ligningsmyndighetenes avskjæring gjør at skattyters formål med transaksjonen feiler.

Ved skatteforpliktende posisjoner kan det illustreres slik;

Skattyters motiv var avregning av et underskudd mot en positiv gevinst og taps-konto i det kvalifiserende subjekt;

Dersom positiv gevinst og tapskonto er på 1 mill NOK, vil dette innebære en skatt på 280 000. Samtidig som skattyter fremdeles sitter med det underskudd han ønsket å avregne mot den positive konto, og også de utgifter han har hatt i forbindelse med transaksjonene.

Ved posisjoner som representerer en skattefordel kan det illustreres slik;

Skatteytters motiv var avregning av eget skattepliktige overskudd i det kvalifiserte subjekts underskudd til fremføring.

Hele skattyters overskudd kommer til beskatning. Underskuddet faller bort.

Etter forarbeidene skal rettsvirkningen skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført.¹⁰⁰ Ved avskjæring av skatteforpliktende posisjon som innehas av overdragende selskap ved fusjon, kan konsekvensen bli at inntektsføringen skal skje på det overtagende (fusjonerte) selskapets hånd.¹⁰¹

Etter forarbeidene skal avskjæringen begrenses til å gjelde de skatteposisjoner som skattmotivet er knyttet opp mot, dette innebærer at dersom der foreligger flere generelle skatteposisjoner i det kvalifiserte selskap, skal bare den posisjon som skattyter hadde ønske om å utnytte falle bort. Det kan tenkes at skattmotivet knytter seg til flere eller alle av det kvalifiserte selskaps generelle posisjoner, konsekvensen blir fortsatt avskjæring for de posisjoner som motivet er tilknyttet. De generelle posisjoner som man ikke kan finne at det knytter seg et overveiende skattmotiv til skal ikke avskjæres.¹⁰²

¹⁰⁰ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 84

¹⁰¹ Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 84

¹⁰² Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s. 84

Konsekvensene av avskjæring er i tråd med de konsekvenser som også forelå etter de gamle avskjæringsregler. De skatteposisjoner som lovgiver fant særlig utsatt for utnyttelse er også de skatteposisjoner som er omfattet av avskjæringsbestemmelsen og derfor utsatt for avskjæring. Når det gjelder sktl. § 53 var avskjæring begrenset til underskuddsfremføring. Sktl. § 11-7, fjerde ledd var begrenset til avskjæring av den posisjon som måtte anses utnyttet (så lenge denne lå innenfor nedslagsfeltet til bestemmelsen). Dersom utnyttelsen bestod i overføring av en tom positiv saldo, var det retten til utnyttelse av denne som skulle avskjæres. Konsekvensene ble at fradragssposisjonen ble avskjært.

Hvilke konsekvenser en gjennomskjæring får etter den ulovfestede omgåelsesregelen er høyst usikkert, og avhenger langt på vei av hvilke forhold regelen rammer. Det virker som om domstolene langt på vei ”legger det reelle forhold til grunn” ved bedømming av hvilke konsekvenser en omgås skal få.

I Bergensen dommen (op.cit) uttaler Høyesterett; ”...men den begrunnelse som avgjørelsen bygger på er beslektet med det syn jeg har gjort gjeldende, at det reelle forhold må legges til grunn for den skattemessige bedømmelsen uten hensyn til transaksjonens form”¹⁰³

I Hex dommen¹⁰⁴ (op.cit) ble konsekvensen at man ikke tok krysseierskapet i betraktning ved beskatning, det vil si at skattyterne måtte skatte av det utbytte de hadde tatt ut som arbeidsinntekt.

I A-saken¹⁰⁵ (op.cit) ble resultatet at Høyesterett så bort fra eiendomsoverdragelesen fra far til barn, og opprettholdt ligningsvedtaket. Faren ble altså skattlagt for salgsgevinsten.

¹⁰³ Rt 1966 s.1189 på s.1192-1193

¹⁰⁴ Rt 2007 s.

¹⁰⁵ Rt 2006 s. 1062

4 Regelens fremtid og utvikling

Det blir gjerne sagt at så lenge vi har en skatteplikt, vil der foreligge forsøk på omgåelser av denne. Avskjæringsregelen skal søke å slå ned på de tilfeller av omgåelser som foreligger på et avgrenset område av skatteretten. Rettspraksis er i mengde ikke særlig stor, og gir oss få faste holdepunkter når det gjelder utviklingen av regelen.

Den ulovfestede regel skal i følge forarbeidene til sktl. § 14-90 supplere denne, spørsmålet blir om der er en selvstendig plass i skatteretten for avskjæringsbestemmelsen.

Vi har hatt en lovfestet avskjæringsbestemmelse siden 1990, ennå er ingen saker omkring disse kommet opp i Høyesterett, det er altså 17 år uten dommer fra høyeste rettsinstans.

Det kan bety at omgåelse ikke er aktuelt på området som avskjæringsbestemmelsen skal omfatte, noe som ikke fremstår som særlig sannsynlig. Forarbeidene til sktl. § 14-90 påpekte nettopp behovet for en særskilt regel etter innføringen av fritaksmetoden, det er lite trolig at lovgiver i sin behovsvurdering har vært lite treffsikker.

Det kan bety at avskjæringsbestemmelsen har en preventiv effekt og at skatteyttere dermed unngår transaksjoner som kan være i faresonen. At regelen skulle ha en preventiv effekt fremheves også i forarbeidene til § 53 og § 11-7, fjerde ledd såvell som i forarbeidene til sktl. § 14-90. Det er et poeng at de subjekter som er omfattet av regelen gjennomgående vil ha mye å tape på at de transaksjoner de foretar er innrettet på en slik måte at det kan føre til avskjæring. Ikke bare kan de økonomiske konsekvenser være store, men også et ønske om å unngå negativ publisitet gjennom media kan virke preventivt i forhold til skatteytters innrettelser. Der hvor de økonomiske virkninger av en transaksjon er store vil selskapet svært trolig foreta vurderinger om transaksjonen kan stå seg i forhold til lovfestet og ulovfestet gjennomskjæring.

At vi ennå ikke har dommer avsagt fra Høyesterett kan gi en indikasjon på at ligningsmyndigheter finner domsresultatet fra de lavere rettsinstanser tilfredsstillende. Selv om man kan spørre seg om om den rettskildemessige vekt av dommer fra de lavere rettsinstanser, vil disse ha vekt, særlig innen ligningspraksis, dersom de ikke ankes til høyere rettsinstans. Ligningspraksis kan da bli påvirket av domsresultatet på en slik måte at myndighetene innretter seg etter dette ved fremtidig anvendelse av regelen. Underrettens avgjørelser vil da ha betydning for hvordan ligningsmyndighetene bedømmer de ulike saker der det kan være spørsmål om omgåelse.

Et særlig interessant spørsmål blir hvordan Høyesterett kommer til å tolke vilkårene for anvendelse, og herunder særlig vilkåret til sannsynlig overveiende skattemotiv. Vil Høyesterett se hen til saker avsagt etter den ulovfestede regel, herunder gi Telenor og Hex dommene vekt ved tolkning av § 14-90, eller vil Høyesterett konstantere at vilkår etter den ulovfestede regel skal forstås annerledes enn den ulovfestede regel og følge en objektiv fortolkningslinje slik forarbeidene gir en anvisning på?

Her er det grunn til å påpeke at det også er usikkert hvilke retning utviklingen av den ulovfestede omgåelsesregel vil ta. Signalene fra Hex dommen tyder på en modifikasjon av Telenor dommen. Man kan da kanskje spørre seg om Høyesterett forsøker å gradvis komme tilbake til de gamle vurderingsmønster. Slik at skatteytters subjektive motiver ikke skal tillegges vekt der disse objektivt sett ikke er formålstjenelige.

Historisk følger Høyesterett seg bundet av sine egne avgjørelser, men her har altså Høyesterett anledning til å ta et helt annet utgangspunkt enn ved den ulovfestede gjennomskjæringsregel ene og alene fordi vi her har med en annen bestemmelse å gjøre. Det kan være grunn til å tro at Høyesterett ved vurderinga av den lovfestede bestemmelsen vil ta et objektivt utgangspunkt, siden forarbeidene så tydelig legger vekt på dette. At lovteksten er tvetydig og ikke klar når det gjelder hvilke motiver som har relevans, gjør at domstolene nok kommer til å se hen til forarbeidene for å finne ”lovgivers mening”. Echhoff

legger nettopp vekt på at Høyesterett i dag er mer lojal ovenfor Stortinget enn de var tidligere.¹⁰⁶ I Tingrettsdommen om CS Prosjekt (op.cit) legges det nettopp vekt på forarbeidenes uttalelser om objektiv vurdering av motiv. Hvorvidt Høyesterett kommer til å slutte fra forarbeiden på samme måte er usikkert, men at man må regne med at de vil se hen til forarbeidene og de anvisninger som der gis fremstår som sikkert.

Nettopp ved denne tolkning av forarbeider er det grunn til å tro at avskjæringsbestemmelsen vil få sin selvstendige betydning ved å fremstå som klarere, og dermed også lettere anvendelig for ligningsmyndigheter.

Lovgiver mening var at det skulle være lettere å anvende den lovfestede avskjæringsregel. Den var ment å skulle lette ligningsmyndighetenes arbeid når det gjaldt å finne frem til de transaksjoner som var skattemessig motivert, og også å kunne lette arbeidet med å slå ned på slik omgåelse.

Dersom domstolene legger vekt på reglens anvendelighet og at det faktisk skal være en lavere terskel for anvendelse enn den ulovfestede vil det for ligningsmyndighetene være en klar fordel i forhold til anvendelse av den ulovfestede regel.

Det er en forutsetning for regelens fremtid at man avgrenser denne mot den ulovfestede og holder klart på at det skal foreligge et formål som objektivt sett vil gi en virkning som ønsket. Det bør også legges betydelig vekt på at de motiver som skal kunne vektlegges må være av en art som er egnet til å gi driftsforbedringer eller andre selskapsrettslige gode konsekvenser utenom de skattemessige, med unntak for fisjon begrunnet i generasjonsskifter eller uenighet mellom partene.

¹⁰⁶ Eckhoff (v/Helgesen) 2001 s. 89

5 Litteraturliste

5.1 Bøker

Aarbakke, Magnus. Aarbakke, Asle. Knudsen, Gudmund. Ofstad, Tone og Skårer, Jan; *Aksjeloven og allmennaksjeloven, kommentarutgave*. 2.utg., Oslo 2004.

Banoun; Bettina; *Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis*. Oslo 2003

Eckhoff; Torstein; *Rettskildelære*. 5. utg. ved Jan. E. Helgesen, Oslo 2001.

Folkvord, Benn; *Skatt ved fusjon og fisjon*. Oslo 2006

Gjems-Onstad, Ole; *Norsk bedriftsskatterett*. 6.utg., Oslo 2003.

Gjems-Onstad, Ole; *Skatterett – spørsmål og svar*. 6.utg., Oslo 2006

Kvisli, Kåre; *Innføring i skatteretten*. Oslo 1962 (s.109)

Woxholth, Geir; *Selskapsrett*. Oslo 2004

Zimmer, Fredrik (red) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen; *Bedriftselskap og skatt*. 4.utg, Oslo 2006

Zimmer, Fredrik; *Lærebok i skatterett*. 5.utg., Oslo 2005

5.2 Forarbeider

Ot.prp. nr. 52 (1989-1990). Om lov om endringer i lov av 18.august 1911 nr.8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991). Skattereformen 1992.

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

Ot.prp. nr. 71 (1995-1996). Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998). Ny skattelov.

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005). Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.

Innst.O nr. 36 (1996-1997). Innstilling fra finanskomiteen om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.

Innst.O nr. 10 (2004-2005). Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.

St.meld. nr. 29 (2003-2004). Om skatterreform.

NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform (oversendelsesbrev)

5.3 Domsregister

Høyesterett:

Rt. 1922 s. 436 (Forenede Uldvarefabrikker) 1.dom; kontinuitet ved fusjon

Rt. 1925 s. 1009 (Bergens Privatbank) 2.dom; kontinuitet ved fusjon

Rt. 1925 s. 472 (Kallevig)

Rt. 1927 s. 386 (Bryn)

Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg)

Rt. 1963 s. 478 (Siraco AS)

Rt. 1966 s. 1189 (Bergesen)

Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)

Rt. 1999 s. 946 (ABB)

Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)

Rt. 2002 s. 798 (CBK – Nordea)

Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime)

Rt. 2006 s. 1062 (A-saken)

Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen)

Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)

Rt. 2007 s. 209 (Hex)

Lagmannsrett:

UTV 1991 s. 23 (Basberg Papir AS)

UTV 2000 s. 1601 (CS Media AS)

UTV 2001 s. 1489 (Høylandet Byggutleie)

UTV 2002 s. 787 (AS Arealutvikling)

UTV 2003 s. 268 (Monsun)

UTV 2005 s. 789 (/RG 2005 s. 1606) (Bekkestua Eiendom)

UTV 2006 s.1169 (Nordea Finans)

Tingrett:

UTV 2002 s. 139 (Monsun)

Oslo Tingrett 21.06.2007 (foreløpig upublisert). (CS Prosjekt)

5.4 Artikler

Aarbakke, Magnus; *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*. Lov og Rett 1970 s. 1 (LOR-1970-1).

Banoun, Bettina; *Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenith-dommen*. Skatterett 1998 s. 164 (SR-1998-164)

Banoun, Bettina; *Skatterettslig omgåelse*. Tidsskrift for rettsvitenskap 1998 s. 913 (TFR-1998-913)

Banoun, Bettina; *Den særskilte omgåelsesregel i sktl. §11-7 nr.4 - særlig i lys av en nylig avsagt fisjonsdom i Asker og Bærum tingrett*. Revisjon og regnskap nr. 1 2002 s. 42 (ROR-2002-01-42).

Banoun, Bettina; *Det eksisterer intet realitetsprinsipp i norsk skatterett*. Revisjon og regnskap nr. 4 2002 s. 661 (ROR-2002-04-661)

Banoun, Bettina; *Borgarting rydder opp*. Revisjon og regnskap nr. 2 2003 s. 59 (ROR-2003-02-59)

Banoun, Bettina; *Hvordan bør skattelovgivningen utformes for å motvirke omgåelse?* Skatterett 2004 s. 55 (SR-2004-55)

Banoun, Bettina; *Rett, plikt og effektivitet i skattesaker*. Lov og Rett 2004 s. 245 (LOR-2004-245)

Kildal, Tor S.; *Skatterett: Fusjon og fisjon – lovfesting av skatteregler*. Skatterett 197 s.37 (SR-1997-37)

Zimmer, Fredrik; *Hva er vurderingstemaet i omgåelsaker?* Skatterett 2007 s. 2 (SR-2007-2)

5.5 Andre kilder

Riseng, Hege; Spesialoppgave - *Den spesielle avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90.*

Oslo 2007. Publisert i DUO;

<http://wo.uio.no/as/WebObjects/theses.woa/wa/these?WORKID=56630>

Sjøberg, Glenn Thomas; Spesialoppgave – *Den lovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90.* Oslo 2005. Publisert i DUO;

<http://wo.uio.no/as/WebObjects/theses.woa/wa/these?WORKID=33422>

