

# **OVERFØRING AV SKATTEPOSISJONER I OVER- OG UNDERSKUDDSELSKAPER**

Kandidatnummer: 554

Leveringsfrist: 25.04.08

Til sammen 14990 ord

24.04.2008

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Introduksjon	1
1.2	Presisering	1
1.3	Avgrensning	2
1.4	Den videre fremstillingen	2
<b><u>2</u></b>	<b><u>UNDERSKudd</u></b>	<b><u>5</u></b>
2.1	Hva er underskudd	5
2.2	Fradrag for underskudd	6
2.3	Anvendelse av underskudd gjennom inntektsutjevning	7
<b><u>3</u></b>	<b><u>FRITAKSMODELLEN</u></b>	<b><u>9</u></b>
<b><u>4</u></b>	<b><u>OMGÅELSE OG SKATTEPLANLEGGING</u></b>	<b><u>10</u></b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESNORMEN</u></b>	<b><u>12</u></b>
5.1	Egenverdivurderingen	13
5.2	Lojalitetsvurderingen	14
5.3	Virkningen	16
<b><u>6</u></b>	<b><u>TIDLIGERE LOVGIVNING</u></b>	<b><u>18</u></b>
6.1	Sktl. av 1911 § 53	18

6.1.1	Virkemåte og vilkår	19
6.1.2	Konsekvens	21
6.1.3	Bakgrunnen for bestemmelsen	22
<b>6.2</b>	<b>Selskapsskattelovens § 8-7 (4) og skattelovens § 11-7 (4)</b>	<b>23</b>
6.2.1	Virkemåte og vilkår	23
6.2.2	Konsekvens	26
6.2.3	Bakgrunnen for bestemmelsen	26
<b>7</b>	<b><u>SKATTELOVENS § 14-90</u></b>	<b>28</b>
<b>7.1</b>	<b>Vilkår</b>	<b>29</b>
7.1.1	Subjektet	30
7.1.2	Objektet	31
7.1.3	Transaksjonen	32
7.1.4	Terskelen og det subjektive elementet	34
7.1.5	Konsekvens	36
7.1.6	Argument mot sktl. § 14-90 i forarbeidene	37
<b>7.2</b>	<b>Rettspraksis</b>	<b>37</b>
7.2.1	Utv. 2007 side 1299	38
<b>7.3</b>	<b>Mulige grensetilfeller for transaksjonens motivasjon</b>	<b>39</b>
7.3.1	Skattemessige og ikke skattemessige forhold.	39
7.3.2	Stilles det noe krav til aktivitet i selskap som inngår i transaksjonen.	41
7.3.3	I og utenfor konsernstruktur	45
<b>8</b>	<b><u>SAMMENLIGNING</u></b>	<b>48</b>
<b>9</b>	<b><u>AVSLUTTENDE BEMERKNING</u></b>	<b>51</b>
<b>9.1</b>	<b>Er rettstilstanden blitt bedre</b>	<b>51</b>
<b>10</b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b>54</b>
<b>10.1</b>	<b>Bøker</b>	<b>54</b>

<b>10.2</b>	<b>Lovgivning</b>	<b>55</b>
<b>10.3</b>	<b>Dommer</b>	<b>56</b>
10.3.1	Publiserte dommer	56
10.3.2	Publiserte underrettsdommer	56
<b>10.4</b>	<b>Forarbeider</b>	<b>56</b>
10.4.1	Odelstingsproposisjoner	56
10.4.2	Innstillinger til Odelstinget	56
10.4.3	Innstillinger til Stortinget	56
<b>10.5</b>	<b>Nettdokumenter</b>	<b>57</b>
<b>10.6</b>	<b>Etterarbeider</b>	<b>57</b>
<b>11</b>	<b><u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u></b>	<b><u>A</u></b>

## 1 Innledning

### 1.1 Introduksjon

For en rekke selskaper vil det kunne være lønnsomt å se på hvordan man bør utnytte gitte skatteposisjoner for å komme i en best mulig økonomisk posisjon. Spesielt med innføringen av den såkalte fritaksmodellen åpnet det seg opp for nye muligheter til å nyttegjøre seg skatteposisjoner i andre selskaper. Den åpnet forøvrig ikke for en fri adgang til å dra nytte av en hver skatteposisjon, men den ga en utvidet mulighet for å nyttegjøre seg enkelte skatteposisjoner bedre nå en tidligere. Skatteloven fikk en ny bestemmelse som tok sikte på å blant annet beskytte skattekreditor mot tapt proveny som en følge av misbruk av fritaksmetodens tilhørende regler. Bestemmelsen ble inntatt i skattelovens § 14-90, det er denne bestemmelsen oppgaven i hovedsak skal omhandle.

### 1.2 Presisering

Hovedfokus i oppgaven vil således være skattelovens § 14-90. Oppgaven belyser nærmere hvordan adgangen til å dra nytte av skatteposisjoner er nå sammenlignet med tidligere regler. Det fokuseres særlig på adgangen til å dra nytte av overskudd og underskudd i andre selskaper ved å fusjonere, fisjonere eller på annen måte endre eierforholdet i selskaper. For å belyse om det har skjedd en endring i rettstilstanden vil tidligere bestemmelser bli trukket inn i oppgaven. Den ulovfestede omgåelsesnormen som generell gjennomskjæringsregel vil også bli behandlet selvstendig og parallelt med blant annet den nå gjeldende bestemmelsen. Dette ikke bare for å belyse utviklingen av bestemmelsen, men også for å se på bestemmelsens selvstendighet utover normen, da begge regelsettene er gjeldene på nåværende tidspunkt og i alle fall delvis overlapper hverandre. En aktuell problemstilling er om bestemmelsen har medført den tilsiktede klargjørende og en delvis utvidelse av gjennomskjæringsadgangen. Bestemmelsens forarbeider vil bli analysert for å se på lovgivers hensikt med bestemmelsen. Det vil også bli trukket noe rettspraksis og annen

praksis i oppgaven for å se på om bestemmelsen endrer rettstilstanden på område. Det vil også være relevant å se på om hvorvidt selskaper uten adgang til å yte konsernbidrag er blitt behandlet ufordelaktig ved innføringen av denne bestemmelsen. Det vil avslutningsvis kort bli sett på om rettstilstanden slik den er nå er god.

Et sentralt tema i oppgaven vil være å se på hvordan rettstilstanden har endret seg og dermed hva som er gjeldende rett nå.

### 1.3 Avgrensning

Det faller utenfor drøftelsen å gå generelt inn på lovgivning som omhandler omgåelse, det vil kun bli sett på bestemmelser som direkte har tilknytning til gjennomskjæringsspørsmålet i forholdt til oppgavens tema. Overskudd vil ikke bli omhandlet som selvstendig punkt i oppgaven. Da undersudd blir omhandlet som et eget punkt vil dette være illustrasjon nok av hva en skatteposisjon er og indirekte gi et innblikk i hva overskudd kan få anvendelse i forhold til.

### 1.4 Den videre fremstillingen

Fremstillingen består i alt av 8 kapitler ikke medregnet innledning og diverse kildelister og registre. Det vil her kort gjøres rede for hva kapitlet går ut på og hvilken tilknytning emne i kapitlet har til fremstillingen. Dette for å gi et innblikk i oppgaven og for å gi en innledende forståelse av hvorfor emnene i kapitlene taes med slik at det blir lettere å forstå hvorfor ting blir omhandlet.

Kapittel 2 Underskudd, vil omhandle hva som menes med underskudd og hva underskudd er, samt hvorfor man kan få fradrag for underskudd. Det vill i tillegg bli sett på enkelte selskapers adgang til å utnytte underskudd ved inntektsutjevning, såkalt konsernbidrag. Bakgrunnen for å omhandlet dette tema, er for å illustrere, samt bidra til oppgavens fremstilling av godene enkelte skatteposisjoner kan bringe med seg.

Kapittel 3 Fritaksmodellen, vil omhandle fritaksmodellen, for kun kort å innledningsvis gi en forståelse av hvorfor det oppsto et behov for ytterligere å endre lovgivningen til någjeldene bestemmelse i sktl. § 14-90.

Kapittel 4 Omgåelse og skatteplanlegging, vil omhandlet hva disse to temaene går ut på og prøve å vise til skille dem i mellom. Dette temaet taes med innledningsvis fordi det er dette som utgjør kjerneområde for tvistene lovgivningen og således bestemmelsene som videre omhandles tar for seg. Også den ulovfestede omgåelsesnormen er svært sentralt forbundet med dette temaet.

Kapittel 5 Den ulovfestede omgåelsesnormen, vil omhandle den ulovfestede omgåelsesnormen. Kapitlet vil prøve å gi et innblikk i bakgrunnen for og hvordan omgåelsesnormen fungerer gjennom å se på hvordan normen benyttes i praksis. Dette temaet omhandles i oppgaven da den ulovfestede omgåelsesnormen utgjør den eldste hjemmelen ligningsmyndighetene har hatt for å gjennomskjære disposisjonene oppgaven omhandler. Normen er også viktig ro fremstillingen da den i tillegg til lovgivning gjelder den dag i dag.

Kapittel 6 Tidligere lovgivning, vil prøve å gi et innblikk i lovgivning som tidligere gjaldt i forhold til oppgavens tema blant annet ved hjelp av bestemmelsenes ordlyd, men også noe rettspraksis og forarbeider vil her bli trukket inn. Det vil forsøkes å gi en fremstilling av hvordan bestemmelsene fungerte og hva bakgrunnen for dem var. Temaet bringes inn i oppgaven da det vil være sentralt, for å få en forståelse av hvordan rettstilstanden har utviklet seg, å redegjøre for tidligere lovgivning på området.

Kapittel 7 Skattelovens § 14-90, vil prøve å gi en redegjørelse for hvordan den någjeldene bestemmelsen fungerer, ved å se på bestemmelsens ordlyd opp i mot bestemmelsens forarbeider. Drøftelsen vil for øvrig gå noe videre en foregående drøftelser og således gi uttrykk for hvordan rettspraksis behandler bestemmelsen samt at drøftelsen vil komme inn på enkelte grensetilfeller forbundet med anvendelsen av bestemmelsen. Bakgrunnen for

redegjørelsen i dette kapitlet er for å belyse hvordan rettstilstanden er nå samt å skissere opp enkelte grensetilfeller som illustrasjon på kompleksiteten forbundet med vurderingstemaene i bestemmelsen.

Kapittel 8 Sammenligning, vil gi en fremstilling av de tre foregående kapitlene, som omhandler tidligere og någjeldene hjemler for gjennomskjæring, samlet slik at man får frem hvordan utviklingen på det aktuelle rettsområdet har vært. Bakgrunnen for dette punktet er å for å bedre å klargjøre utviklingen av rettstilstanden.

Kapittel 9 Avsluttende bemerkning. Her vil det kort avslutningsvis bli sett på hvorvidt rettstilstanden slik den har endt opp er positiv og om rettsutviklingen har gått i en ”riktig” retning. Dette for å også å kunne gi en mulig forståelse av hvorfor lovgivningen kanskje har utviklet seg som den har gjort.



## 2 Underskudd

For å belyse selskapers adgang til å dra nytte av underskudd, vil det i det følgende gjøres rede for hva underskudd er samt blant annet gjennom skattesystemet belyses hvilken verdi underskudd kan være for dagens selskaper.

### 2.1 Hva er underskudd

I skatterettslig forstand er underskudd i en rekke sammenhenger blitt kalt en skattefordel. Dette fordi underskudd i representerer et gode skatteyteren kan benytte for å redusere skatteplikten. Ser man for øvrig på hva underskudd rent faktisk er, så er underskudd betegnelsen på et økonomisk tap eller sagt på en annen måte så er underskudd den negative nettoinntekt et selskap har. Mer konkret er årsaken til at underskudd ofte blir kalt en skattefordel, at man i en rekke sammenhenger kan kreve fradrag for underskudd i skattepliktig inntekt og dermed reduseres skattepliktig inntekt. Hovedkravet som stilles for at man skal kunne kreve fradrag for underskudd er at underskuddet må skyldes fradragsberettigete kostnader eller tap.<sup>1</sup> For ordens skyld nevnes at motsetningen til underskudd er overskudd og dette blir ofte, i skatteretten, omtalt som en skatteforpliktelse. Overskuddet i seg selv er kjærkommet for de fleste selskaper, skatteforpliktelsen er det ikke. Dette er bakgrunnen for at man ønsker å nyttegjøre skatteposisjonene mot hverandre.

Tidligere var det kun anledning til å kreve fradrag i underskudd som strakk seg maksimalt 10 år tilbake i tid. Denne reglen er nå endret slik at fradragsberettiget underskudd nå kan kreves fremført selv om det er gått mer en 10 år, jfr. skattelovens § 14-6 (1) som nå ikke lenger inneholder en tidsbegrensning på fremførbart underskudd.

---

<sup>1</sup> Lignings ABC (2007 - 2008) Side 1095 flg.

## 2.2 Fradrag for underskudd

For bedre å kunne forstå hvordan selskaper på en god måte kan gjøre nytte av underskudd er det hensiktsmessig å se på hvorfor man kan få fradrag for underskudd. I skatteretten er det enkelte overordnede hensyn som gjør seg gjeldene. Et av disse hensynene er symmetri hensynet. Symmetrihensynet går ut på følgende, når man må skatte av overskudd eller inntekter bør det åpnes for muligheten til å kreve fradrag for tap eller negativ inntekt. Selv om symmetrihensynet ikke gjennomføres konsekvent bidrar det til at selskaper og andre skatteyttere opplever skattesystemet som rettferdig. Hundre prosent symmetri er det forøvrig ikke, da man i realiteten ikke får refundert fradragsberettiget underskudd av skattekreditor, men i stede får anledning til å bruke underskuddet til reduksjon av fremtidig overskudd. Den skatterettslige hjemmelen for at selskaper skal kunne kreve fradrag for underskudd er forankret i skattelovens § 14-6, jfr. § 6-3, fjerde ledd. For fullstendighetens skyld bemerkes det at man i medhold av skattelovens § 14-7 åpner for en viss adgang til utbetalinger fra skattekreditor som følge av underskudd. Bemerkningen gjelder for et begrenset omfang i forbindelse med likvidering av selskaper. Det vil således ikke være relevant å gå mer inn på dette her.

Det kan forøvrig tenktes at det fra lovgivers side ovenfor selskaper kan ha vært andre hensyn som lå til grunn for å gi selskaper anledning til å kreve fradrag for deler av sine negative nettoinntekter. For eksempel, skal man starte opp et nytt selskap vil det være vanlig at dette går med underskudd en rekke år før det klarer å drive en inntektsbringende virksomhet. Dette kan for eksempel ha sammenhengen med de store engangsutgiftene man må ut med ved opprettelsen av nye selskaper. Det at nystartede selskaper får adgang til å kreve fradrag for underskudd i fradragsberettigete inntekter gir dem et bedre utgangspunkt for å overleve og således også bidra på et samfunnsøkonomisk plan ved å skape verdier ikke bare i form av virksomheten og fremtidige skattepliktige inntekter, men også i form av nye arbeidsplasser.

Videre er det også ofte slik at en løsning hvor selskaper får fradrag for underskudd vil være en bedre måte å reelt skattlegge selskapet for den faktiske avkastingen selskapet har over

tid. Ser man på et selskaps verdiskapning i form av inntekter over en rekke likningsperioder vil det nok være normalt at det oppstår variasjoner i selskapets inntekter. Disse variasjonene kan skyldes utviklingen i markede eller påkostninger selskapet pådrar seg for å bedre virksomheten. Hvis økonomiske hensyn basert på fremtidig skatteforpliktelser skulle stikke kjepper i hjulene for dette vil man kanskje hatt en mindre hensiktsmessig utvikling i norske selskaper. På bakgrunn av dette kan det tenkes at lovgiver har ønsket å skape en løsning som stimulerer til kontinuerlig utvikling i selskapers virksomhet, samt å hjelpe dem i vanskelige tider.

### 2.3 Anvendelse av underskudd gjennom inntektsutjevning

Utgangspunktet i norsk rett er det slik at hvert selskap, selv i et konsern, er et eget skattesubjekt. Dette kan føre til en mindre hensiktsmessig gjennomføring av transaksjoner som kunne ha virket både samfunnsøkonomisk og forretningsmessig gode. Man har derfor i Norge innført enkelte regler i skatteloven hvor man gir anledning til inntektsutjevning der selskaper operer som økonomiske enheter med interessefelleskap selskapene i mellom. At selskaper har anledning til dette bidrar til en storstilt nyttegjøring av underskudd.

Formålene bak regelen bygger blant annet på skatteevneprinsippet, som går ut på at skatt skal svares etter evne. Dette kom til uttrykk i Borgarting lagmannsretts avgjørelse av 29. august 2006.<sup>2</sup>

”Formålet med å yte konsernbidrag er skatteutjevning mellom selskaper i et konsern ut fra skatteevneprinsippet. Det innebærer i korthet at overskudd i et selskap kan overføres til et annet selskap innen konsernet med den skattemessige virkning at bidraget kommer til fradrag i det bidragsytende selskaps inntekt, mens det blir ansett som skattepliktig inntekt på bidragsmottakers hånd. Derved kommer bare nettoinntekten beregnet på konsernbasis til beskatning”

---

<sup>2</sup> Utv. 2006 side 1169

Slik dette er presentert skal man altså se på konsernet som helhet hva gjelder skatteevnen og ikke hvert enkelt selskap. Ser man på det store bildet blir dette altså en mer rettferdig måte å kreve sammenslutningen av selskaper for den, totalt sett, skattepliktige fortjenesten som har oppstått.

Måten regelen fungerer på er at man utjevner inntekter selskapene i mellom ved at et selskap med et overskudd overfører midler til et selskap med underskudd. For giver anses overføringen som en fradragsberettiget utgift. For mottakerselskapet, anses overføring som en skattepliktig inntekt. Et selskap med ubenyttet fradragsberettiget underskudd kan på denne måten gi konsernet anledning til å utjevne skattepliktig overskudd i andre selskaper på en slik måte at de oppnår minst mulig skatt gjennom reglene om konsernbidrag.

### 3 Fritaksmodellen

Som nevnt innledningsvis er my av bakgrunnen for innføringen av § 14-90 i skatteloven en direkte konsekvens av reglene om fritak for skatteplikt for selskaper på aksjegevinst og utbytte, den såkalte fritaksmodellen. Det oppsto som følge av fritaksmodellen et behov for et bedre regelverk som satte rammer for enkelte former for overføring av skatteposisjoner i selskaper. Som en direkte følge av fritaksmodellen ble derfor den nye regelen inntatt i skatteloven fordi det nå i større grad ble gjort mulig å overføre skattepliktig gevinst. På denne bakgrunn vil det være hensiktsmessig å redegjøre noe for fritaksmodellen i det følgende.

Bakgrunnen for innføring av fritaksmodellen i norsk rett var hovedsakelig rettet mot aksjeselskaper og deltakerleirlignede selskaper for å unngå skatteplikt på aksjegevinster og utbytte. Det var også et moment at man ønsket å motvirke kjedebeskatning.

Fritaksmodellens hovedhjemmel ble inntatt i sktl. § 2-38.

Fritaksmodellen går i korte trekk ut på følgende. Anvendt på utbytte, vil modellen si at hvor aksjeeieren er et aksjeselskap er utbytte som hovedregel skattefritt. Det vil si, det er en forutsetning at utbyttet er lovlig utdelt. De øvrige vilkårene stiller seg til hvor selskapet hører hjemme og faller således utenfor drøftelsen. Anvendt på gevinst vil modellen si at gevinsten er skattefri dersom selger er et aksjeselskap, tro mot symmetrihensynet, er da også tap ikke fradragsberettiget.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Zimmer 2006 side 296

#### **4 Omgåelse og skatteplanlegging**

For å legge til rette for en dypere forståelse av hva bestemmelsen i sktl § 14-90 går ut på vil det være hensiktsmessig å se på hva skattrettslig omgåelse er kontra legitim skatteplanlegging. Dette for å klargjøre skille dem imellom, samt belyse hva skatteplanlegging er og hvordan dette forholder seg til selskapers adgang til å dra nytte av overskudd og underskudd. Omgåelse vil, i skattrettslig sammenheng, si å innrette seg i forhold til skattereglene på en måte som gjør at man oppnår en lavere skatt en hva lovgiver opprinnelig hadde en intensjon om. Skattemessig omgåelse må avgrenses mot skatteunndragelse. Dette er tilfeller hvor skatteyter for eksempel kommer med feilaktige opplysninger for å unngå skatt eller redusere skatten sin. Skatteunndragelse kan også omfatte proforma tilfeller, det vil si tilfeller hvor partene utad gir uttrykk for noe annet en det som gjelder dem imellom innad. Det er forøvrig viktig å legge til at grensen for hva som anses å være tilfeller av omgåelse ikke er fast. Vurderingen av om noe er å regnes som omgåelse basere seg både på lovbestemmelser og på ikke lovfestede normer. Hjemlene som da benyttes legger opp, lovfestet som ulovfestet, til konkrete individuelle vurderinger av tilfelletene. Dette fører da til at det kan være flere faktorer som virker inn på bedømmelsen. Det at reglene ikke baserer seg på konkrete fastsatte rammer fører til at det blir opp til domstolene i siste instans å ta stilling til hvor grensen skal gå i de ulike tilfellene av omgåelse. At domstolene sitter med det siste ordet i saken kan kanskje åpne for en smidigere utforming av reglene over tid dersom det skulle bli endringer i hvordan man ønsker å avgjøre slike spørsmål.

Det er her skatteplanlegging kommer inn i bildet. Enkelt forklart vil man kunne beskrive skatteplanlegging som et forsøk på legitim tilpasning til skattereglene på en slik måte at man oppnår minst mulig skatt. Nøkkelen til en godt planlagt skattebetalings strategi vil blant annet være avhengig av en god forståelse av ligningsmyndighetenes adgang til å skjære igjennom disposisjoner. Å balansere på en grense som kan medføre tap av

skatteposisjoner vil nok for selskaper ofte basere seg på en kostnad/nytte analyse i forhold til risikoen en slik grense balanserende skattepolitikk vil innebære.

## 5 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Som nevnt innledningsvis vil det her gjøres rede for den ulovfestede omgåelsesnormen for å belyse hvilke begrensninger denne kan sette på adgangen til å overføre skatteposisjoner i over- og underskuddseskaper. Normen er gammel og den er hovedsaklig utviklet gjennom rettspraksis over en rekke år. Normen er videre sentral for redegjørelsen da den mer eller mindre er generell og den dag i dag eksisterer parallelt med sktl. § 14-90.

Enkelt forklart går den ulovfestede omgåelsesnormen ut på følgende. Dersom det hovedsakelige formålet med en transaksjon har vært å spare skatt vil den kunne rammes av den ulovfestede omgåelsesnormen så lenge dette ikke vil være i strid med den omgatte bestemmelsens formål.

Grunnvilkåret for den ulovfestede omgåelsesnormen er altså at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt.<sup>4</sup> Formålet med den aktuelle skatteregelen kommer inn som et tillegg til grunnvilkåret. Den anerkjente bruken av normen bygger således på en todelt vurdering. Det første vilkåret som er ansett for å være det viktigste, er altså hva formålet med disposisjonen har vært, også kalt en egenverdi vurdering. Det blir altså aktuelt å se på om disposisjonen har hatt noen verdi utover bare det å oppnå lavere eller ingen skatt. Det andre vilkåret bygger på hensynene bak den omgatte bestemmelsen, hvorvidt man har vært lojal ovenfor bestemmelsens hensyn. Den siste vurderingen blir derfor kalt en lojalitetsvurdering.

Bakgrunnen for den ulovfestede omgåelsesnormen og således hensynene bak normen har vært å motvirke missbruk av skattesystemet. Årsaken til dette er nok at skattesystemet i Norge ikke bygger på en generell flat skatt for alt, men i stor grad består av spesielle

---

<sup>4</sup> Rt. 2002 side 456 Hydro-dommen



bestemmelser som rammer enkelte forhold. Reglene blir også ofte endret som følge av politiske føringer. Disse årsakene er med på å skape et stort, og ikke alltid like oversiktlig skattesystem. Når skattesystemet er såpass variert og stort åpner det også opp for muligheten for å tilpasse seg regelverket slik at man oppnår lavere skatt. Det kan faktisk også forekomme tilfeller av huller i regelverket. Den ulovfestede omgåelsesnormen er derfor utviklet med generelt nedslagsfeltet over hele skatteretten for å motvirket muligheten til misbruke de svakhetene regelverket måtte ha.

## 5.1 Egenverdivurderingen

Kravet til transaksjonens egenverdi gjennom rettspraksis er ikke definert helt likt, men det synes å være en rød tråd i vurderingene. Det som går igjen er forutsetningen om at det må oppnås en fordel skattemessig, alternativt at hensikten med transaksjonen var å oppnå en skattemessig fordel, og at denne fordelene som oppnås gjennom transaksjonen ikke ellers ville vært oppnådd.<sup>5</sup>

I Rt. 2002 side 456 kom Høyesterett med en fremhevelse av grunnvilkåret for den ulovfestede omgåelsesnormen og viste til at hovedformålet med transaksjonen var å spare skatt.

”Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor.”<sup>6</sup>

Teori kan se ut til å støtte Høyesteretts vurdering av egenverdi kravet. I teori har man lagt til grunn at det ikke i seg selv er tilstrekkelig at en transaksjon bygger på skattemessige hensyn. Det er forøvrig lagt vekt på at jo sterkere hensynene som bygger på skattemessige

---

<sup>5</sup> BFU 47/06

<sup>6</sup> Rt. 2002 side 456 Hydro-dommen

forhold er jo større vil transaksjonens preg av arrangement være. Transaksjonen vil da i følge juridisk teori ligge i faresonen med tanke på å bli rammet av den ulovfestede omgåelsesnormen. Hvorvidt transaksjonen i seg selv privatrettslig er uangripelig er her uten betydning.<sup>7</sup>

Det er derfor klart at utnyttelse av underskudd for et selskap kan rammes av en slik vurdering. Her blir det altså avgjørende at selskapets transaksjoner for å dra nytte av underskuddet har en vis egenverdi utover bare å dra nytte av underskuddet for å komme i en bedre skattemessig posisjon. For å vurdere egenverdien av en transaksjon, må man se på en rekke forhold rundt transaksjonen. Hvilke formål man har med transaksjonen og så videre, vil altså være relevante momenter som vurderes her.

## 5.2 Lojalitetsvurderingen

I forbindelse med egenverdi kravet, er det i juridisk teori laget til grunn at det nok ikke i seg selv er tilstrekkelig at transaksjonen alene kun er skattemessig motivert. Det er altså lagt til rette for at man må vurdere flere sider ved transaksjonen og ikke bare hvilken selvstendig verdi transaksjonen har for at den skal kunne rammes av den ulovfestede omgåelsesnormen. Høyesterett har blant annet omtalt dette som et tilleggsvilkår på følgende måte.

”I tillegg skal det foretas en totalvurdering av disposisjonens realitet og forretningsmessige egenverdi og om disposisjonen fremstår som illojal eller stridende mot skattereglenes formål.”<sup>8</sup>

Og i ligningspraksis gjennom lignings ABC (2007 – 2008) har man formulert det vilkåret som følger.

---

<sup>7</sup> BFU 47/06

<sup>8</sup> Utv. 2007 side 512

”Det må i tillegg vurderes om virkningene av transaksjonen strider mot den aktuelle skatteregelens formål”<sup>9</sup>

Kravet som ligningsmyndighetene og Høyesterett her viser til er ofte omtalte som forbudet mot illojale disposisjoner. Det er nemlig ikke alltid en transaksjon som mangler egenverdi kan angripes av den ulovfestede omgåelsesnormen og således gjennomskjæres. Et tilfelle kan være der lovgiver regelrett oppmuntrer skatteyttere, eller i vårt tilfelle, selskaper til å gjennomføre transaksjoner som medføre skattefordeler. Det er altså ved lojalitetsvurderingen man tar stilling til om selskapet (skatteyteren) har prøvd å misbruke det intrikate regelsette Norge har for å nyttegjøre seg underskuddet (skatteposisjonen). Det er altså i skatteytters favør at man har en lojalitetsvurdering. At man har en lojalitetsvurdering vil jo som nevnt over kunne gi grunnlag for å vurdere om man kan unnlate gjennomskjæring av en transaksjon som har liten egenverdi. Bruk av lojalitetsvurderingen kan være avgjørende dersom virkningen av en transaksjon ikke vil stå i motstrid til den lovregel det ønskes å gjennomskjæres i forhold til.

Det er nemlig slik at noen bestemmelser, på en måte, legger opp til skattemotiverte transaksjoner. For å eksemplifisere dette kan det nevnes at man ved eiendomsoverdragelse i forhold til sktl. § 9-3 slipper gevinstbeskatning dersom man oppfyller enkelte krav nærmere bestemt krav til eie- og botid. Om man skulle inntrette seg etter disse vilkårene utelukkende for å slippe unna skatteplikten på gevinsten man oppnår ved salget, utgjør ikke dette i seg selv en omgåelse av reglene. Dette fordi man ikke har vært illojal i forhold til formålet med bestemmelsen, som faktisk har vært å unngå skatteplikt på gevinst ved salg av eiendom fortutsatt at tidskravene er oppfylt. For å konkretisere ytterligere kan man tenke seg et tilfelle hvor en person har gått til anskaffelse av en bolig, men av ulike årsaker ikke lenger ønsker å beholde boligen og han bestemmer seg for å kjøpe en ny. Dersom bo tid og eiertid ikke er oppfylt for den gamle boligen vil personen ende opp med skatteplikt for den gevinsten han vil ha ved salget av den. At personen nå velger å bo i den gamle boligen kun

---

<sup>9</sup> Lignings ABC (2007 - 2008) side 1068

for å oppfylle dette vilkåret, slik at han senere kan selge boligen med en skattefri fortjeneste er ikke ansett for å være illojalt i forhold til reglene som oppstiller de tidsmessige kravene. Det vil med andre ord i dette tilfellet ikke være snakk om noe gjennomskjæring. Riktig nok er egenverdien lik null, da det kun har vært skattebesparelsen som har ligget til grunn for å innrette seg slik at man oppfyller regelen. Da dette ikke strider mot regelen utelukker for øvrig illojalitets vurderingen for gjennomskjæring.

### 5.3 Virkningen

Dersom en transaksjon som gjør det mulig å dra nytte av underskuddet skulle rammes av den ulovfestede omgåelsesnormen, fører dette til at deler av eller hele transaksjonen gis nye skattemessige virkninger som ikke under ordinære forhold skulle følge av transaksjonen. Selve gjennomskjæringen har kun virkninger for den aktuelle transaksjonen og vil derfor ikke ramme andre sider ved selskapets skatteforpliktelser eller lignende. Hvor langt den aktuelle tilsidesettelsen skulle rekke bygger på en konkret vurdering.<sup>10</sup>

Friheten i forhold til måten man velger å ramme omgåelsen gjør dermed den ulovfestede regelen svært smidig.

Rent faktisk vil nok en slik tilsidesettelse av transaksjonen, medføre at selskapet ikke får dra nytte av underskuddet på den tiltenkte måten. Den privatrettslige siden ved transaksjonen er for øvrig uangripelig for omgåelsesnormen. Selve transaksjonen vil derfor ikke bli omgjort, kun skatteposisjonen.

Slik den ulovfestede omgåelsesnormen har utviklet seg åpner den for en anledning til å skjære igjennom deler av en stor transaksjon slik at man ikke nødvendigvis må tilsidesette skatteposisjoner for hele transaksjonen. Dette kan tenkes å være relevant hvor man gjennomfører en rekke transaksjoner, men hvor kun deler av eller del transaksjoner vil være aktuelle å ramme. Alternativt kan man tenke det motsatte tilfellet, hvor en rekke små

---

<sup>10</sup> Lignings ABC (2007 - 2008) side 1071 flg

transaksjoner sett hver for seg ikke utgjør en omgåelse, men hvor alle sett under vil det. Her blir det aktuelt å tilsidesette alle skatte posisjonene for å unngå den illojale utnyttelsen av skattesystemet.

## 6 TIDLIGERE LOVGIVNING

Det har parallelt med den ulovfestede omgåelsesnormen vært 3 tidligere bestemmelser som har forsøkt å regulere selskapers adgang til å nyttegjøre seg skatteposisjoner ved å fusjonere, fisjonere eller på andre måter å endre eierforholdet i selskapet, og hvor skattemotivet eksplisitt har vært det man skulle angripe. Den første bestemmelsen ble inntatt i skatteloven av 1911 i overgangen fra 80 til 90 tallet som § 53. Denne bestemmelsen var en svært generell bestemmelse. Etter opphevelsen av bestemmelsen i 1996 ble en ny regel om nyttegjøring av skatteposisjoner videreført i tidligere selskapsskattelovens § 8-7 (4). Ved opphevelsen av selskapsskatteloven ble det konkrete innholdet i bestemmelsen overført til skattelovens § 11-7 (4). Bestemmelsen var mer spesielle og dekket kun fusjoner og fisjoner. I 2004 ble delen i § 11-7 som omhandlet adgangen til å omgjøre disposisjoner som tok sikte på å nyttegjøre seg skattefordeler opphevet til fordel for den någjeldende bestemmelsen i sktl. § 14-90.

Det har altså ikke vært en overgang fra en ulovfestet norm til en lovfestet bestemmelse men mer en parallell utvikling av de to regelsettene side om side, hvor normen var først ute og nok har inspirert lovgivningen. Det har kanskje senere vært slik at den ulovfestede normen mer har fungert som et sikkerhetsnett utenfor de lovregulerte tilfellene der det har vært behov for dette.

### 6.1 Sktl. av 1911 § 53

Den første konkrete bestemmelsen man fikk i Norge som skulle hjemle adgangen til å omgjøre adgangen til å nyttegjøre seg skattefordeler ved endring i eierforholdene var sktl. av 1911 § 53. Mer konkret var det sktl. av 1911 § 53, første ledd, syvende punktum som hadde dette innholdet. Bestemmelsen lød som følger;

”Når eierforholdene i et selskap blir helt eller delvis endret enten ved sammenslutning med et annet selskap eller ved annen transaksjon og det er sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene, bortfaller den rett selskapet ellers måtte ha til fradrag for underskudd i vedkommende inntektsår eller tidligere år”<sup>11</sup>

### 6.1.1 Virkemåte og vilkår

Det var flere kumulative vilkår som måtte være tilfredstilte for at sktl. av 1911 § 53, første ledd, syvende punktum skulle komme til anvendelse.

#### 6.1.1.1 Subjektet

Subjektet i bestemmelsen var selskaper, hva som ble omfattet av ordlyden selskap er uproblematsikk og vil ikke bli videre drøftet her. Det nevnes kun kort at dersom man ikke var et selskap ville ikke bestemmelsen få anvendelse på disposisjonen. Avslutningsvis legges også til kort til at den ulovfestede omgåelsesnormen ikke stilte noen krav til subjektet. Bestemmelsen gjaldt på dette punktet et snevrere omfang av subjekter en den ulovfestede omgåelsesnormen.

#### 6.1.1.2 Transaksjonen

Det stiltes videre som vilkår for at bestemmelsen skulle kommet til anvendelse at det var snakk om at eierforholdet i selskapet helt eller delvis ble endret ved sammenslutning med annet selskap eller ved annen transaksjon. Dette var et generelt vilkår som nok måtte antas å ville ramme alle former for endring i eierforholdet så som fusjon/fisjon og kjøp/salg. Det nevnes også her kort at den ulovfestede omgåelsesnormen ikke hadde noe vilkår som begrenset anvendelsen til gitte former for transaksjonstyper. Bestemmelsen gjaldt også her et snevrere område en den ulovfestede omgåelsesnormen.

---

<sup>11</sup> 1911 Skatteloven § 53, første ledd, syvende punktum

### 6.1.1.3 Det subjektive elementet

Det mest interessante vilkåret innebar et subjektivt element, da det i bestemmelsen ble oppstilt et krav om at årsaken til at man gjennomførte den overnevnte transaksjonen var at man ønsket å oppnå en skattemessig fordel for partene. Det subjektive elementet innebar således at man måtte se på hva skatteyters subjektive intensjon med avtalen hadde vært. Riktignok innebar dette at man måtte via en objektiv vurdering av skatteyters subjektive intensjon komme frem til om intensjonen hadde vært å spare skatt. Man stilte opp et krav om at disposisjonen ”hovedsaklig”<sup>12</sup> måtte være motivert av den skattemessige fordel partene ville kunne oppnå ved gjennomføring av disposisjonen. Det var altså i bestemmelsen som i den ulovfestede omgåelsesnormen lagt opp til en vurdering av transaksjonens egenverdi. Det er interessant å se at lovgiver valgte å legge listen ved ordet hovedsakelig. Dette var samme formuleringen som tidligere var benyttet i en rekke Høyesterettsavgjørelser for terskelen av en transaksjons egenverdi ved anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen. Det er derfor nærliggende å legge til at bestemmelsen hadde lagt seg på den samme terskelen for gjennomskjæring som den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette kan nok også stemme godt over ens med den språklige forståelsen ordet har fått i skatteretten. I så fall innebar dette at det måtte atskillig mer til en bare sannsynlighetsovervekt for at det skattemessige motivet skulle få anvende på bestemmelsen. Utenfor skatteretten er ordet mer eller mindre et synonym med overveiende, slik at det rent språklig nok faktisk var lettere å legge til grunn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Det vil si var det 51 prosent eller mer sannsynlighet for at det var de skattemessige motivene som lå til grunn for transaksjonen ville bestemmelsen få anvendelse. Det viste seg for øvrig at man ved utarbeidelsen av bestemmelsen hadde ønsket å legge seg på en vurdering som tilsvarte en terskel for transaksjonens skattemessige motiv ved overveiende sannsynlighet.<sup>13</sup> Det er for øvrig betenkelig at lovgiver valgte å gi

---

<sup>12</sup> 1911 Skatteloven § 53, første ledd, syvende punktum

<sup>13</sup> Banoun 2003 side 318



bestemmelsen en ordlyd som mer eller mindre hadde sementert seg i rettspraksis med en annen betydning en den lovgiver hadde tilsiktet.

Av rettspraksis fremgår det at man har lagt seg på den listen lovgiver hadde intensjon om. Av lagmannsrettens avgjørelse inntatt i Utv. 2002 side 787 ble det lagt til grunn følgende forståelse av terskelen i sktl. av 1911 § 53, første ledd, syvende punktum.

”Lagmannsretten kan ikke se at AS Arealutvikling har sannsynliggjort at forretningsmessige hensyn har vært bestemmende eller av vesentlig betydning, i forhold til den store skattefordelen som ble oppnådd ved en underskuddsfremføring.”<sup>14</sup>

Den terskelen lagmannsretten her la se på, må sees i lys av det man tidligere så på i forarbeidene, hvor det fremgikk at adgangen til gjennomskjæring som følge av § 53, første ledd, syvende punktum skulle være lavere en ved bruk av den ulovfestede normen. Det må således antas at domstolen ved bruk av orde ”bestemmende” om alternative formåle har siktet til hva som var det overveiende. Dette synes også å være en god språklig forståelse av ordet bestemmende. Domstolen stadfestet således forarbeidenes ønske om å en lavere terskel for gjennomskjæring. Det var således skjedd en endring i rettilstanden med innføringen av denne bestemmelsen. På tilfellen bestemmelsen kunne ramme skilte den seg således fra den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, ved at gjennomskjæring i henhold til bestemmelsen nå var enklere som følge av den nedsatte terskelen.

### 6.1.2 Konsekvens

Slik bestemmelsen la opp til var konsekvensen av å oppfylle alle vilkårene i bestemmelsen at retten til fradrag for underskudd i vedkommende eller tidligere år ville falle bort. De privatrettslige sidene ved transaksjonen ble således ikke berørt, kun skattefordelen. Den ulovfestede normen på sin side la opp til en helt eller delvis tilsidesettelse av

---

<sup>14</sup> Utv. 2002 side 787

skatteposisjonen. Det at bestemmelsene her tilsynelatende har en noe ulik konsekvenser, utgjorde nok ikke i realiteten noen stor forskjell. Begge bestemmelsene var nok smidige med tanke på konsekvenser. Da begge kunne utvide eller snevre inn sin reaksjon. Det bemerkes at adgangen til å tilpasse reaksjonen nok ikke i like stor grad for bestemmelsen var så smidig som den ulovfestede normen, men at man kunne justere den noe.

### 6.1.3 Bakgrunnen for bestemmelsen

Bestemmelsen ble nok i sin tid utviklet fordi det var et behov for å beskytte skattekreditor mot tap av skatteproveny på bakgrunn av omgåelse av de gjeldene skattereglene. Hensikten bak denne bestemmelsen var også å gi ligningsmyndighetene en enklere jobb med å vurdere tilfeller av underskuddsfremføring opp i mot omgåelsesspørsmålet. Samt at loven skulle være preventiv i forhold til dem loven angikk, nå som de hadde mulighet til å lese en lovtekst og ikke bare forholde seg til en ulovfestet norm.<sup>15</sup> Det er forøvrig verdt å legge til at denne bestemmelsen kom i stand en tid etter den ulovfestede omgåelsesnormen som utkrystalliserte seg gjennom rettspraksis på 60 tallet i forhold til utnyttelse av skatteposisjoner. Bestemmelsen ble inntatt i skatteloven av 1911 i 1990<sup>16</sup>. På bakgrunn av dette kan man nok si at denne bestemmelsen bar sterkt preg av den ulovfestede normen, men virket parallelt. I lys av tidspunktet den kom inn i loven vil det også være nærliggende å trekke paralleller til det økonomiske landskapet, jappetiden hadde vært på sitt mest eksplosive og man var nå inne i en kraftig nedgangstid. Det kan tenkes at det var en rekke konkurser og selskaper med betydelige underskudd uten reelle verdier. Dette kan i sin tur ha skapt et marked for kreative løsninger noe som nok ga lovgiver et insitament til å gjøre ligningsmyndighetenes arbeid enklere ved å lovfeste en gjennomskjæringsadgang ved utnyttelse av skatteposisjoner.

---

<sup>15</sup> Ot.prp.nr.52 (1989-1990)

<sup>16</sup> 1990 Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 15. juni 1990 nr. 20

## 6.2 Selskapsskattelovens § 8-7 (4) og skattelovens § 11-7 (4)

Som overtaker for skatteloven av 1911 § 53 som ble opphevet i 1996<sup>17</sup> kom selskapsskattelovens § 8-7 (4). Det bemerkes for øvrig at selsktl. ble opphevet og bestemmelsen ordrett videreført i skattelov av 23. mars 1999 nr 14 § 11-7 (4). I det følgende vil derfor bestemmelsene bli behandlet samlet. Disse bestemmelsene skulle ramme tilfeller hvor skatteyter omgikk skattereglene og utnyttet skattesystemet gjennom å fusjonere eller fisjonere selskaper for å nyttegjøre seg skatteposisjonene. Hvordan fungerte så den nye bestemmelsen. Den lød som følger for begge bestemmelsene;

”Retten til å videreføre skatteposisjon i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo faller bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen.”<sup>18</sup>

### 6.2.1 Virkemåte og vilkår

Bestemmelsene stilte opp enkelte vilkår som måtte være oppfylt for at den skulle få anvendelse.

#### 6.2.1.1 Subjektet

Selv om bestemmelsene ikke nevnte noen krav til hvilket subjekt som skulle rammes av bestemmelsene, må det i lys av bestemmelsenes virkeområde og plasseringen i lovverket ha vært ganske klart at den kun rammet selskaper. De rammet således samme subjekter som sktl. av 1911 § 53, første ledd, syvende punktum. Avslutningsvis legges også her kort til at den ulovfestede omgåelsesnormen ikke stilte noen krav til subjektet. Bestemmelsene gjaldt på dette punktet et snevrere omfang av subjekter en den ulovfestede omgåelsesnormen.

---

<sup>17</sup> 1996 Lov om endring i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 20. desember 1996 nr. 90

<sup>18</sup> Skatteloven § 11-7 (4) opphevet

### 6.2.1.2 Objektet

Objektet i bestemmelsene var enkelte skatteposisjoner. Typen skatteposisjoner som ble omfattet ble ramset opp i bestemmelsene. Skatteposisjoner utover de oppramsede var ikke omfattet av bestemmelsene. Jeg går ikke mer inn på dette her, utover å bemerke at den ulovfestede omgåelsesnormen ikke hadde noen slik begrensning i hvilke skatteposisjoner som skulle rammes. Bestemmelsene utgjorde således et snevrere lovfestet omfang av gjennomskjæring i forhold til overføring av skatteposisjoner i over- og underskuddeskaper.

### 6.2.1.3 Transaksjonen

Det fremgikk av bestemmelsene at den tok sikte på å ramme tilfeller av fisjon eller fusjon. Med tanke på at den gamle bestemmelsen i sktl. av 1911 § 53, første ledd, syvende punktum også omfattet generelle endringer i eierforholdet representerte bestemmelsene en innsnevring i lovfestet gjennomskjæring i forhold til utnyttelse av skatteposisjoner. Hva gjaldt den ulovfestede omgåelsesnormen er denne generell og hadde ingen formelle begrensninger i forhold til type transaksjoner den skal ramme. Normen har såles et videre nedslagsfelt enn bestemmelsene.

### 6.2.1.4 Bestemmelsenes subjektive element

Det mest interessante momentet i bestemmelsene var kravet som ble oppstilt i forhold til transaksjonens selvstendighet utover kun å være motivert av en skatteposisjon. Det subjektive elementet innebar således at man måtte se på hva skatteytters subjektive intensjon med avtalen hadde vært. Riktignok innebar dette at man måtte, via en objektiv vurdering av skatteytters subjektive intensjon, komme frem til om intensjonen hadde vært å spare skatt. Av forarbeidene til bestemmelsen fremgår det;

”Ved sannsynlighetsvurderingen skal det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett framstår som det sannsynlig overveiende motiv. Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at

skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres.”<sup>19</sup>

Det var altså lagt opp til at man skulle se på de faktiske økonomiske konsekvensene av transaksjonen, samt skatteytters subjektive motiv for transaksjonen. Dette utgjorde således grunnlaget for å avgjøre om transaksjonen objektivt sett var motivert av skattemessige hensyn. Det er verdt å legge ekstra merke til at det i forarbeidene var lagt opp til at skatteyter selv skulle sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver som kunne overskygge skattefordelene som ville følge dersom de ble videreført. Slik dette var formulert ga dette uttrykk for at man hadde ønsket å snu bevisbyrden over på skatteyter. Formuleringen i bestemmelsene ga ikke uttrykk for samme betydning, og ligningsmyndighetene må således antas å ha hatt bevisbyrden for å vise til motivet.<sup>20</sup>

I bestemmelsene la man opp til terskelen for gjennomskjæring, der det skattemessige motivet var det overveiende motivet. Forarbeidene la opp til at dette skulle tilsvare følgende.

”Det er etter bestemmelsen tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.”<sup>21</sup>

Rent språklig innebar dette en endring fra den tidligere lovgivningen i sktl. av 1911 § 53, første ledd, syvende punktum. Rent faktisk var innholdet, som det følger av forarbeidene, det samme. Det ville altså si at dersom øvrige formelle krav var oppfylt kunne man skjære igjennom disposisjonen så fremt de begrunnelsene som bygget på et ønske om å tilegne seg skattefordelen utgjorde mer en 50 prosent, altså 51 prosent var tilstrekkelig. Det bemerkes

---

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 71 (1995 - 1996) side 32

<sup>20</sup> Gjems-Onstad 2003 side 1234

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 71 (1995 - 1996) side 32

at man her således ga terskelen for gjennomskjæring i lovgivningen en ordlyd som var ulik den ordlyden som mer eller mindre var sementert for illustrasjon av terskelen i den ulovfestede omgåelsesnormen. Selv om det er diskutert hva den språklige forståelsen av de to ordene er, ble det nå et klarere språklig skille mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og lovgivningen. Dette spesielt da det faktiske innholdet var ulikt. Forarbeidene måtte nok uansett være retningsgivende for hvilken betydning man la i ordene, Høyesterett legger som kjent gjennomgående stor vekt på forarbeidene.<sup>22</sup>

### 6.2.2 Konsekvens

Dersom alle vilkårene i bestemmelsene var oppfylt og ligningsmyndighetene hadde anledning til å skjære igjennom transaksjonen ville konsekvensen bli bortfall av skatteposisjonen i sin helhet. Bestemmelsene la ikke opp til noen form for delvis bortfall av skatteposisjonen slik som fremgår av den ulovfestede omgåelsesnormen. Slik den tidligere bestemmelsen var utformet falt retten til fradraget for underskudd bort. Konsekvensene var nok ganske like, men ikke fullt så smidige, selv om bestemmelsene her kun rammet gitte skatteposisjoner. Det bemerkes videre at bestemmelsen ikke rammet det privatrettslige forholdet ved transaksjonen, men kun de oppramsede skattefordelene.

### 6.2.3 Bakgrunnen for bestemmelsen

Bakgrunnen for å etablere denne regelen var at man så et behov for å motvirke fusjoner og fisjoner som var skattemessig motiverte. Av forarbeidene fremgår det at bestemmelsene også skulle ta sikte på å;

”Styre fusjons- og fisjonspraksis inn i samfunnsøkonomisk gode løsninger, der oppnåelse av skattefordeler i høyden blir et underordnet tilleggsmoment for eierne”<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Gjems-Onstad 2003 side 1234

<sup>23</sup> Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 32

Dette var ganske høytstående hensyn som i følge Gjemst-Onstad ikke kunne binde tolkningen av bestemmelsene. Videre var nok ikke intensjonen bak bestemmelsene å utelukke anvendelsen av den ulovfestede omgåelsesnormen, men snarere at disse regelsettene skulle komplimentere hverandre.

”Den ulovfestede omgåelsesregel kan anvendes i de tilfeller der man finner at fusjonen eller fisjonen representerer en illojal tilpasning til skattereglene. I så fall anvendes de alminnelige skatteregler fullt ut. Det er ikke da bare skatteposisjonene nevnt i § 8-7 nr. 4 som nektes utnyttet. Fusjonen eller fisjonen kan da utløse full realisasjons-, uttaks- og utbyttebeskatning.”<sup>24</sup>

Det samme fremgår av forarbeidene til bestemmelsene. Hensynet bak regelen var således å gi ligningsmyndigheten en enklere jobb med å skjære igjennom skattemessig motiverte transaksjoner uten å utelukke bruken av den ulovfestede omgåelsesnormen. Reglene hadde således et anvendelsesområde ved siden av normen.

---

<sup>24</sup> Gyldendal Rettsdata (2008) note 258 til opphevet selskapsskattelov

## 7 Skattelovens § 14-90

I 2004 ble reglene som innebar innføringen av fritaksmodellen innført i den norske skatteloven. Dette medførte en endret problemstilling forbundet med overføring av skatteposisjoner. Tidligere var det lite attraktivt å overføre negative skatteposisjoner som for eksempel selskaper med overskudd. Det at man nå kunne overføre selskaper uten å utløse skatteplikt jfr. tidligere omtalt om fritaksmodellen, førte til et behov for ny lovgivning. Dette fremgikk også klart av forarbeidene;

”For å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner, foreslår departementet en avskjæringsregel som innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen. Dersom det finnes sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort. Det foreslås at regelen tas inn i ny §14-90 i skatteloven.”<sup>25</sup>

Videre som eksempel ble de i forarbeidene vist til skattemotivert overføring av aksjer i et selskap med latent skatteforpliktelse i tilknytning til gevinst ved virksomhetssalg. Og aksjeoverføring til et selskap fra et selskap med et skattemessig underskudd som kunne fremføres, eller som forventet å generere underskudd i det påfølgende året. Faren var, slik man så de i forarbeidene, at man da kunne erverve selskapet til en høy pris fordi man i realiteten verdsatte den ubeskattede gevinsten. For som sagt, ved fritaksmetoden ville det oppstå en anledning til å overføre aksjene uten å utløse skatteplikt. Det vil i sin tur bety at staten mister potensielle skatteinntekter.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Ot.prp.nr. 1. (2004 - 2005) side 82

<sup>26</sup> Innst.O.nr 1 (2004-2005) punkt 6.7.1 flg.



Riktignok hadde ligningsmyndighetene anledning til å benytte den ulovfestede omgåelsesnormen, men dersom man skulle opprette et tilsvarende vern mot skattemotiverte transaksjoner som gjaldt for overføringen av negative skatteposisjoner måtte det en lovendring til. Den bestemmelsen som gjaldt på tidspunktet sktl. § 11-7 (4) var ligningsmyndighetenes vern mot overføring av skattefordeler. Denne bestemmelsen ble erstattet med sktl. 14-90 som da tok sikte på både å bidra til et vern mot overføring av positive og negative skattefordeler. Det var også fra forarbeidenes side lag til grunn at den nye bestemmelsen skulle gi ligningsmyndighetene en enklere jobb med å slå ned på skattemotiverte transaksjoner. Den nye bestemmelsen lød som følger;

”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.”<sup>27</sup>

Loggivers nye bestemmelse tok dermed sikte på å tette nødvendige huller i skattelovens regelsett som oppsto i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden.

## 7.1 Vilkår

Sktl. § 14-90 har en rekke vilkår som må være oppfylt for at den skal kunne anvendes.

---

<sup>27</sup> Skatteloven § 14-90

Nærmere bestemt er vilkårene objektive og kumulative og alle må således være oppfylt for at bestemmelsen skal kunne få anvendelse. Det er for øvrig et av vilkårene som har et subjektivt element, dette vilkårene er mer sentralt og bygger på en inngående individuell vurdering. Dette konkretiserer således bestemmelsen til bare å omhandle gitt situasjoner i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen som ikke har noen fastsatte konkrete begrensninger. Sammenlignet med de foregående bestemmelsene i skatteloven ser det ut til, som nevnt innledningsvis, at bestemmelsen favner noe videre en tidligere sktl. § 11-7 (4) og selsktl. § 8-7 (4). I forhold til skatteloven av 1911 § 53, første ledd, syvende punktum ser det ut til at sktl. § 14-90 ikke er like generell.

### 7.1.1 Subjektet

For at bestemmelsen skal få anvendelse må det være snakk om et selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e. Det vil si, aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, sparebank og annet selveiende finansieringsforetak, gjensidige forsikringsselskap, samvirkeforetak og selskap og sammenslutning som noen eier formues andeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Den siste formen er nok mer eller mindre det samme som aksjeselskap, men er tatt med for også å ramme andre typer selskapsformer av samme karakter som eventuelt skulle finnes.

Dette vilkåret må sies å være sammenfallende med tidligere lovhjemler. Det må nok kunne sies at vilkåret til subjekt er sammenfallende med vilkåret til subjekt i § 53 selv om det der ikke var henvist til en faktisk opprømsing av hvilke selskap som ville kunne rammes. Hva gjelder de gamle bestemmelsene i § 11-7 (4) og selsktl. § 8-7 (4) begrenset den seg til fusjon og fisjon og kunne således kun anvendes på subjekter dette var aktuelt for, altså selskaper. Denne bestemmelsen vil nok også ramme samme type subjekter som sktl. § 11-7 (4). Den ulovfestede omgåelsesnormen er generell, uten begrensninger til subjekter så normen er videre en bestemmelsen på dette punktet.

### 7.1.2 Objektet

Bestemmelsen stiller videre som krav at det må være snakk om en skatteposisjon og at skatteposisjon er uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost i det aktuelle selskapet. I bestemmelsen snevrere man altså inn betydningen av skatteposisjon til kun å gjelde tilfeller som ikke har tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Det vil si at enkelte skatteposisjoner faller utenfor bestemmelsen. Underskudd og overskudd er forøvrig normalt uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost og faller derfor innenfor bestemmelsen.

Det kommer ikke klart frem av bestemmelsen hva som menes med skatteposisjon. I læreboken i skatterett av Zimmer beskrives begrepet som ”en bestemt skatteyers stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt”<sup>28</sup>. Det vil si en skatteposisjon er noe en oppnår ved å oppfylle enkelte vilkår i gitte skattregler til en vis tid slik at man endrer sin skatteforpliktelse til skattekreditor i forhold til den aktuelle bestemmelsen.

I forhold til sktl. § 14-90 vil det således være aktuelt å se på hvorvidt man har anledning til for eksempel å overføre skatteposisjoner man har oppnådd i form av underskudd eller overskudd til andre selskaper ved henholdsvis fusjon, fisjon eller annen transaksjon.

I forhold til tidligere bestemmelser skiller bestemmelsens vilkår seg her litt ut. Selv om det ikke står eksplisitt i den gamle bestemmelsen i sktl. § 11-7 (4), rammet den bestemmelsen i realiteten de samme skattemessige posisjonene. Det opp ramses nemlig 3 type skatteposisjoner og disse er uten tilknytning til eierandel eller gjeldspost. Når det gjelder den gamle bestemmelsen i gamle skatteloven av 1911 § 53, første ledd, syvende punktum gjaldt den bestemmelsen generelt. Det er igjen slik at den ulovfestede omgåelsesnormen rammer alle former for omgåelse. Normen er således videre en sktl. § 14-90 på dette punktet.

---

<sup>28</sup> Zimmer (2005) side 103

### 7.1.3 Transaksjonen

Det er også et krav om at ”objektet” i bestemmelsen må være part i en fusjon eller fisjon eller få endret eierforhold som følge av fisjon fusjon eller annen transaksjon. Her er det interessante å se på hva som omfattes når bestemmelsen sier ”annen transaksjon”. Slik jeg ser det må man her kunne slå ned på kjøp av selskaper slik at ikke bare fisjon og fusjon rammes, men også kjøp av et selskap med en skatteposisjon. Her må også tilstrekkelig stor aksjetransaksjon falle inn under salg eller kjøp. Det vil si at man tilegner seg en så stor aksjepost at eierforholdet i selskapet endres, i realiteten vil det si for eksempel en eierandel på mer en 90 prosent. Dette stemmer også med hva lovgiver i sine forarbeider til bestemmelsen hadde lagt til grunn. Man ønsket således å ramme kjøp av selskaper for å tilegne seg skatteposisjoner i et selskap. Slik at et selskap med et betydelig underskudd eller overskudd til fremføring ikke kunne kjøpes for så å ubetinget motregne overskuddet eller underskuddet i selskapet mot overskuddet eller underskuddet i et annet

Noe som kanskje ikke er like lett å tolke ut av bestemmelsen, er hvilke krav som stilles til verdien i forhold til transaksjonens. Av forarbeidene til bestemmelsen fremgår det at det ikke skal stilles noen krav i forholdt til transaksjonens verdi, jfr. følgende sitat

”Videre omfattes fusjoner, fisjoner, aksjeoverføringer og andre transaksjoner som medfører at eierforholdene i selskapet med skatteposisjonene endres. Det er ikke noe krav at det ytes vederlag ved transaksjonen, hvilket innebærer at bl.a gaver og gavesalg omfattes. Det kreves heller ikke at transaksjonen kan gjennomføres uten beskatning etter fritaksmetoden, reglene i skatteloven kapittel 11 om skattefritak ved omorganiseringer, eller på annet grunnlag.”<sup>29</sup>

Et mer inntresant moment som kom frem ved i forarbeidene til bestemmelsen var et tilsynelatende ønske om å sette føringer for konserns fremgang ved å nyttegjøre seg skatteposisjoner. Følgende fremgikk av odelstingsproposisjonen;

---

29 Innst.O. Nr 10 (2004-2005) side 72

”Når det gjelder hvilke transaksjoner som skal kunne utløse avskjæring etter den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven §14-90, omfattes for det første fusjoner og fisjoner der selskapet med generelle skatteposisjoner er overdragende eller overtakende part. Det er uten betydning om overdragende og overtakende selskap har samme eierstruktur. Eksempelvis vil avskjæringsregelen komme til anvendelse ved fusjon mellom to selskaper som eies fullt ut av samme skattyter, dersom fusjonen hovedsakelig er motivert av at positiv gevinst- og tapskonto i det ene selskapet skal kunne avregnes mot akkumulerte og/eller forventede underskudd fra virksomheten i det andre selskapet.”<sup>30</sup>

Innenfor konsern vil det normalt være anledning til å dra nytte av skatteposisjoner gjennom inntektsutjevning internt i konsernet, såkalt konsernbidrag, som tidligere redegjort for. Lovgiver ønsket således en regel som ville få anvendelse selv på tilfeller innenfor et konsern. At lovgiver her foreslo at regelen skulle få anvendelse ovenfor de aktuelle selskapene kan tyde på at lovgiver ikke ønsket å forskjellsbehandle selskaper som ikke er utformet som konsern. Slik det kan synes får altså konsern et incitament til heller å benytte seg av allerede gjeldene regler for inntektsutjevning internt. Noe motstykke i ordlyden har for øvrig ikke dette. Det må for øvrig kunne antas at konsernet står fritt med tanke på valg av transaksjonsform så lenge konsernet ikke blir bedre stilt en hva det hadde blitt om det i stedet hadde valgt å yte konsernbidrag. Det kan bemerkes at dette noen tilfeller kanskje kan oppleves som urettferdig for selskaper som ikke er i en konsern struktur.

Videre fremgår det av forarbeidene at der et ervervende selskap i utgangspunktet ikke har tilegnet seg tilstrekkelig eierandel i et selskap med en skattposisjon, men senere utvider eierandelen til over 90 prosent, heller ikke skal kunne dra nytte av skatteposisjonene så fremt bestemmelsens øvrige vilkår er oppfylte. Det heter i forarbeidene

---

<sup>30</sup> Ot.prp.nr. 1. (2004-2005) side 84

”Det skal ikke være mulig å unngå avskjæringsregelen ved at en transaksjon deles opp i flere deltransaksjoner.”<sup>31</sup>

Men som en forlengelse av dette la forarbeidene til grunn at også flere ulike transaksjoner sett under ett skulle kunne omfattes. Det vil si at dersom et selskap kjøper opp et annet selskap ved å tilegne seg aksjer fra en rekke ulike selgere, vil det være mulig å se alle transaksjonene under et for å avgjøre om det kjøpte selskapets skatteposisjon skal kunne anvendes eller ikke. Det må altså legges til grunn at man ved anvendelsen av bestemmelsen skal se vidt på begrepet transaksjon slik at en transaksjon som i seg selv ikke vil være i strid med bestemmelsen må kunne sees i sammenheng med andre transaksjoner for å avgjøre om den har vært skattemessig motivert eller ikke.

Når det gjelder dette vilkåret likner bestemmelsen mer på den gamle bestemmelsen i skatteloven av 1911 § 53 en på tilbringere bestemmelse i nå gjeldende skattelovs § 11-7 fjerde ledd. Den eldste bestemmelsen var generell og må således antas å ha omfavnet såvell fusjon/fisjon som endring av eierforholdet, selv om fusjon fisjon i bestemmelsen ikke eksplisitt var nevnt. § 11-7 fjerde ledd derimot gjaldt spesifikt kun tilfeller av fusjon fisjon og ikke en generell endring i eierforholdet. Hva gjelder den ulovfestede omgåelsesnormen har ikke den noen konkret begrensning i forhold til hvilke transaksjoner den kan ramme og den er således viere i sin en sktl. § 14-90.

#### 7.1.4 Terskelen og det subjektive elementet

Det siste krav som stilles er at den over nevnte transaksjon må være overveiende motivert av den generelle skatteposisjonen. Det vil si det må være overveiende sannsynlig at intensjonen med fisjonen, fusjonen eller endringen av eierforholdet, var å få tilgang til den skatteposisjonen selskapet hadde. Denne vurderingen kaller jeg her en egenverdivurdering, dette fordi den subjektive vurderingen i bestemmelsen er lik vurderingen man må ta i

---

<sup>31</sup> Innst.O.nr. 10. (2004-2005) side 53

forhold til egenverdien av en transaksjon ved anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette er en vurdering av transaksjonens egen verdi utover kun det å spare skatt.

Det er nok denne vurderingen som byr på størst utfordring når man skal ta stilling til om en transaksjon skal rammes og anses som en omgåelse av skattereglene. De øvrige objektive vilkårene kan nok i stor grad sees på som begrensninger av omfanget til bestemmelsen i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen. Mens dette vilkåret ser ut til å være lik den vurderingen man tar ved anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen.

Det er også slik at selve vurderingen av motivet ser ut til å være svært sammenfallende med det som følger av tidligere bestemmelse i § 11-7 (4). Det var forøvrig også lagt til grunn i forarbeidene at man skulle behandle vurderingen der og her likt.

”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 sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.”<sup>32</sup>

Ser man på den eldste bestemmelsen i tidligere sin sktl. av 1911 § 53 hadde denne lagt seg på en terskel der man krevde at motivet som bygget på de skattemessige fordelene må være det hovedsaklige. Som det fremgår av drøftelsen som går på tidligere sktl. av 1911 § 53 første ledd, syvende punktum var dette kun en språklig terskel som reelt sett innebar det samme som er lagt til grunn for sktl. § 14-90 sin terskel, altså sannsynlighetsovervekt.

Når det gjelder hvordan selve vilkåret skal vurderes har Banoun i sin bok om omgåelse lagt til grunn at en vurderingen av denne type i realiteten består av to deler. En subjektiv del, hvor skatteyters hensikter må trekkes inn og vurderes. Den andre delen består av en

---

32 Ot.prp. Nr 1 (2004-2005) side 82

objektiv vurdering av transaksjonens faktiske virkninger. Dersom det har vært hensikten å tolke bestemmelsen likt fra lovgivers side som den ulovfestede omgåelsesnormen, vil det være relevant å gå inn på begge disse sidene av vurderingen for å se på transaksjonens gyldighet.<sup>33</sup> Banouns fremstilling gjaldt i utgangspunktet for bestemmelsene i sktl. § 11-7 (4) og selsktl. § 8-7 (4), men da lovgivers intensjon har vært å legge opp til en sammenfallende vurdering som vist til ovenfor må denne parallellen kunne trekkes inn i nå gjeldende bestemmelse også.

Den ulovfestede omgåelsesnormen skiller seg her fra bestemmelsen, slik terskelen gjennom rettspraksis og ligningspraksis har utviklet seg legger den opp til et mye strengere krav til motivet bak transaksjonen. Bestemmelsen innebære på dette punktet en lavere terskel for gjennomskjæring.

#### 7.1.5 Konsekvens

Konsekvensen av å oppfylle kravene i bestemmelsen er at ligningsmyndighetene eller domstolene har anledning til å skjære igjennom likningen. Ved tilegnelsen av skattefordeler har ligningsmyndighetene anledning til å fjerne fordelene slik at skatteyter ikke kan dra nytte av den. Man mister altså muligheten til å motregne eventuelle overskudd mot en eventuell skattefordel i form av et underskudd. Ved skatteforpliktelser har ligningsmyndighetene anledning til å inntektsføre forpliktelsene uten å gi rett til utligning mot underskudd. Den språklige forståelsen stemmer her godt over ens med det som fremgår av forarbeidene til bestemmelsen. Det bemerkes her kort at konsekvensen her viderefører samme konsekvens som fulgte av sktl. § 11-7 (4). Men at sktl. § 14-90 også rammer overføringen av skatteforpliktelser, dette som en følge av fritaksmodellen som har ført til en mulighet til skattefritt å overføre slike skatteposisjoner. De privatrettslige sidene ved transaksjonen blir for øvrig ikke berørt, kun skattefordelen. Den ulovfestede omgåelsesnormen på sin side la opp til en helt eller delvis tilsidesettelse av

---

<sup>33</sup> Banoun 2003 side 298 flg.



skatteposisjonen. Slik kan man nok si at den ulovfestede omgåelsesnormen nok kan være noe smidigere da normen ikke nødvendigvis tilsidesetter hele skattefordelen.

#### 7.1.6 Argument mot sktl. § 14-90 i forarbeidene

Det var for øvrig en fraksjon under lovforberedelsene som kom med noen synspunkter mot en sktl. § 14-90. Årsaken til at mindretallet gikk i mot var ikke at de ikke ønsket en bestemmelse for å motvirke overføring av selskaper med generelle skatteposisjoner, men fordi de mente forslaget som var utarbeidet til Stortinget ville føre til en ”uforholdsmessig tyngende sanksjon”.<sup>34</sup>

Dette kan tyde på at mindretallet ikke ønsket en like, i deres øyne, generell regel. Mindretall ønsket nok i stede å se på alternative muligheter for å løse situasjonene på. Slik mindretallet så det burde man heller se på løsninger hvor man satte begrensninger på måten konsernbidrag ble ytet på.

Det er forøvrig ikke utdypet ytterligere. Da dette kun var et lite poeng som ikke var videre utdypet er det ikke lett å se at en slik løsning ville gitt et bedre resultat.

## 7.2 Rettspraksis

Etter innføringen av sktl. § 14-90 er det foreløpig ikke kommet noen Høyesteretts avgjørelser som går inn på drøftelser angående bestemmelsen. Det er generelt svært få dommer som omhandler bestemmelsen. Det vil derfor kun bli redegjort kort for en lagmannsretts avgjørelse som har behandlet bestemmelsen i 2007 inntatt i Utv. Side 1299 for å illustrere anvendelsen av bestemmelsen.

---

<sup>34</sup> B.innst.S.nr.1 (2004-2005) side 21

### 7.2.1 Utv. 2007 side 1299

Saken gikk ut på følgende:

”Kjøp av selskap med betydelig fremførbart underskudd. Ved ligningsbehandlingen ble underskuddsfremføring avskåret. Vedtaket ble stadfestet, da retten ikke kunne se at det forelå annen troverdig forklaring på aksjekjøpet enn at kjøper hadde ønsket den fordelaktige skatteposisjonen.”<sup>35</sup>

Lagmannsretten gikk i sin behandling først inn i bestemmelsen for å se på vilkårene for å anvende sktl. § 14-90 på tilfellet saken gjaldt. De kom frem til at de formelle kravene til bruk av bestemmelsen var oppfylte og at spørsmålet i det følgende ville bero på hva som var det overveiende motivet for kjøpet av underskuddselskapet.

Domstolen så videre på kjøpers motiv, men mente dette isolert sett ikke var tilstrekkelig for å få oversikt over hva som objektivt sett fremsto som det motivet. Rette mente:

”Man må se hele hendelsesforløpet i sammenheng, herunder strategiendringen i CS høsten 2004, bakgrunnen for CS’ erverv av Jærveien 4 og omstendighetene for øvrig.”<sup>36</sup>

På denne bakgrunn så retten på hvordan styret i selskapet, forut for transaksjonen, hadde gitt uttrykk for sine planer. Det viste seg at den satsingen styret hadde lagt opp til i realiteten ikke ble gjennomført. Styret hadde blant annet gitt uttrykk for at selskapet ønsket å satse mer på eiendom, men at selskapet faktisk ble tømt for de eiendomsrelaterte aksjer rett etterpå.

---

<sup>35</sup> Utv. 2007 side 1299

<sup>36</sup> Utv. 2007 side 1299

Retten kom forøvrig på på bakgrunn av sin vurdering frem til at transaksjonens sterkeste motiv var skattemotivert.

Slik retten benytter sktl. § 14-90 er det altså av betydning å se på skatteytters subjektive syn på saken. Hvilke motiver skattyter mener å ha for å gjengføre transaksjonen. Videre har de ved anvendelsen av bestemmelsen vurdert hvilke mål som faktisk ble satt forut for transaksjonen av styret i selskapet. Denne oppgitte målsettingen ble sett i lys av hva som ble gjennomført fra selskapets side. Skal man ut i fra hvordan bestemmelsen her praktisere gå klar av gjennomskjæring, er det ikke tilstrekkelig med subjektive motiver, men må støttes av faktiske forhold.

I bestemmelsen heter det, at det skattemessige motivet må være det overveide. I dommen ble motivet betegnet som hovedmotivet. At domstolen legger samme innhold i de to uttrykkene utelukker forøvrig ikke muligheten for en vis forvirring. At et motiv betegnes som et hovedmotiv betyr ikke nødvendigvis at det er det overveiende motivet. Av en rekke motiver kan det godt være at et av dem fremtrer som hovedmotivet, men dette fører ikke til at dette motivet er det som veier opp for 50 prosent av bakgrunnen for beslutningen. Jeg vil forøvrig på bakgrunn av dommen anta at man bør være forsiktig med å i det hele tatt inngå i transaksjoner hvor en skatteposisjon viser seg å være en avgjørende motivasjonsfaktor.

### 7.3 Mulige grensetilfeller for transaksjonens motivasjon

I drøftelsen som følger vil jeg forsøke å se på om type tilfellene vil rammes av sktl. § 14-90. Jeg vil blant annet benytte meg av ligningsmyndighetenes bindende forhåndsuttalelser som en pekepinne på hva som er gjeldene ligningspraksis.

#### 7.3.1 Skattemessige og ikke skattemessige forhold.

Hvilke forhold er av betydning ved vurdering av om transaksjonen skal rammes av det vilkåret med det subjektive elementet i § 14-90 eller av den ulovfestede omgåelsesnormen. Er både skattemessige og ikke skattemessige forhold av relevans i vurderingen? For å si det

enkelt menes det her med skattemessige forhold å vise til de forholdene ved transaksjonen som har en konkret økonomisk karakter, altså hvor sentralt eller avgjørende for transaksjonen det skattemessige forholdet er. Med ikke skattemessige forhold menes det her da forhold som for eksempel bedriftsøkonomiske begrunnelser, ofte også kaldt forretningsmessige hensyn. Hensyn som ikke har med skatt å gjøre.

Av forarbeidene til bestemmelsen kommer det frem følgende:

”Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. 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 bl.a at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.”<sup>37</sup>

For det første vil dette si at lovgivers intensjon ikke var å slå ned på transaksjoner utført som følge av forretningsmessige begrunnelser. Det vil altså si at ikke skattemessige forhold fra lovgivers side er momenter som kan begrunne en transaksjons selvstendighet utover bare å spare skatt. Det sies i neste setning at bedriftsøkonomiske hensyn ikke må være hovedbegrunnelsen for transaksjonen dersom den skal rammes av bestemmelsen. Det vil altså si at dersom hovedbegrunnelsen for transaksjonen kan forankres i bedriftsøkonomiske hensyn går det klar av bestemmelsen. Det viktigste slik det kan se ut fra lovgivers side er altså de skattemessige begrunnelsene for transaksjonen. Den som ønsker å utføre

---

<sup>37</sup> Innst.O. Nr 10 (2004-2005) side 71

transaksjoner som kan rammes av sktl. § 14-90 står dermed temmelig fritt med tanke på valg av transaksjonform, så lenge transaksjonformen er bedriftsøkonomisk velbegrunnet.

### 7.3.2 Stilles det noe krav til aktivitet i selskap som inngår i transaksjonen.

Hvilke selskaper som omfattes faller i utgangspunktet inn i den objektive vurderingen av bestemmelsen, men et spørsmål relatert til selskapet som inngår i transaksjonen kan være hvorvidt selskapet i seg selv innehar nok verdi i forhold til virksomheten det bedriver. Dette slik at det oppstår et misforhold mellom vederlag eller lignende og den faktiske verdien i selskapet etter transaksjonen. Sagt på en annen måte, stilles det noe form for krav til videreføring av aktiviteten i selskapet som eventuelt fusjoners, fisjoneres eller ved annen transaksjon endrer eierforhold. I drøftelsene under er det forutsatt at de øvrige vilkårene for bruk av sktl. § 14-90 er til stedet. Det springende punktet blir altså vurderingen av om transaksjonen rent objektivt sett bærer preg av å være en omgåelse. Jeg vil også i hvert underpunkt ta utgangspunkt i at man kjøper et selskap med en skatteposisjon i form av et betydelig underskudd.

#### 7.3.2.1 Ingen aktivitet i det hele tatt

Hva blir tilfellet dersom selskapet som anskaffes ikke er aktivt, dvs, selskapets næringsvirksomhet er avvirket og kjøper har ikke tenkt til å iverksette noen form for oppstart av virksomhet i selskapet. I eksempelet forutsettes det at selskapet skal innlemmes i et større konsern, men altså at det før transaksjonen ikke var del av konsernet.

Spørsmålet blir da om transaksjonen rent objektivt sett fremstår som selvstendig. Kan transaksjonen begrunnes i noe annet en det å tilegne seg skatteposisjonen i det aktuelle selskapet?

Ser man rent objektivt på tilfellet er det lite som kan begrunne at kjøper her skal kunne nyttegjøre seg annet en skatteposisjonen det kjøpte selskapet har med seg. Det vil nok derfor, som en følge av dette, bli rammet av bestemmelsen i sktl. § 14-90. Men hva skjer

dersom det kjøpende selskapet er et tomt selskap uten noen form for virksomhet? Kan man da snakke om et at transaksjonen rent objektivt sett er motivert av å tilegne seg skatteposisjonen. Skattedirektoratet tok i 2004 stilling til et liknende spørsmål. Direktoratet kom da frem til følgende begrunnelse for ikke å gjennomskjære transaksjonen ved bruk av sktl. § 14-90:

”Overføring av aksjer til et nystiftet aksjeselskap som ikke har noen form for virksomhet, overskudd eller skatteposisjoner, vil etter direktoratets oppfatning ikke kunne medføre en annen eller større utnyttelse av underskuddet som ligger i Selskapet på overførselstidspunktet. På denne bakgrunn kan vi ikke se at skatteloven § 14-90 kan komme til anvendelse.”<sup>38</sup>

Slik Skattedirektoratet har resonnerert, kommer altså § 14-90 ikke til anvendelse. Spinner man litt på dette er det nok ikke utelukkende helt gitt. Selvfølgelig er dette et konkret eksempel og hvert tilfellet er individuelt. Så tilfellet må altså nyanseres. Er det slik at det nyanskaffede selskapet ikke har planer om å starte opp drift eller gjør stort annet en å være et slags holdingselskap for det kjøpte selskapet. Er jeg enig i direktoratets resultat. Det er forøvrig to tilfeller som kan endre mitt syn på saken. Det første er tilfelle der det kjøpende selskapet har konkrete planer om å starte opp en drift og at denne innen temmelig kort tid vil gå med overskudd. Det andre tilfellet er der det kjøpende selskapet kjøper flere selskaper og ikke bare det ene, og at skatteposisjonene i selskapene som anskaffes er ulike. I det sist nevnte tilfellet vil jo det kjøpende selskapet kunne nyttegjøre seg av skatteposisjonene. I disse tilfellene vil det nok være mer tvilsomt hva resultatet ender opp med å bli.

---

<sup>38</sup> BFU 102/04

### 7.3.2.2 Aktivistene skal ikke videreføres av kjøper og ny aktivitet skal ikke startes opp.

Dette blir egentlig et tilfelle som blir svært likt tilfellet hvor selskapet ikke hadde en aktiv virksomhet. Vil overføring av et selskap gå klar av gjennomskjæring dersom virksomheten det driver ikke skal videreføres av selger?

Et liknende forhold er behandlet av skattedirektoratet, men her kom de frem til at den faktiske eierposisjonen ikke var endret og at det på denne bakgrunn ikke var grunnlag for noen gjennomskjæring. Spørsmålet blir da om transaksjonen rent objektivt sett fremstår som overveiende skattemessig motivert, eller om den er utført på bakgrunn av andre motiver.

Slik jeg ser dette tilfellet vil en inngående drøftelse innebære mye det samme som ved en vurdering av et selskap som aldri har hatt noen aktiv virksomhet. Det er forøvrig en vesentlig forskjell, og det er at aktiviteten avvikles. Det at aktiviteten avvikles vil i seg selv være et moment som gir en indikasjon på at det var skatteposisjonen man var ute etter. Men her også må man ta en reel vurdering av andre forretningsmessige hensyn og tilfelle vil kunne gå begge veier.

### 7.3.2.3 Gammel aktivitet skal avvikles og endres til ny type aktivitet

Som enda en forlengelse av spørsmålet om aktiviteten i selskapet som kjøpes, kan det oppstå spørsmål om typen aktivitet i det kjøpte selskapet kan ha betydning. Sett at kjøper ikke har tenkt til å videreføre den eksisterende virksomheten i det nyanskaffede selskapet, men at han ønsker å starte en ny type virksomhet i det nyanskaffede selskapet.

Det blir igjen viktig å se på hva som rent objektivt sett fremstår som det overveiende motivet for transaksjonen. Er det skatteposisjonen i det nyanskaffede selskapet eller er det andre motiver som kan legitimere en slik type transaksjon. For å svare på hva som fremtrer som det overveide motivet for transaksjonen kan det være aktuelt se på hva slags aktivitet

som startes i det nyanskaffede selskapet. I den forlengelse kan det være relevant å se på hvorvidt deler av innmaten i fra den gamle virksomheten fortsatt kan brukes. For er det slik at den nye virksomheten er fjernt fra den gamle, vil jo selve transaksjonen være lik med det å tilegne seg et inaktivt selskap.

Det ender med at transaksjonens selvstendighet blir mindre troverdig des fjernere den nye virksomheten er fra den gamle. Dette må sees i sammenheng med muligheten til å nyttegjøre seg for eksempel produksjonapparatet under den gamle driften. Uavhengig av hvor fjern den nye virksomheten er fra den gamle, vil nytten av det gamle produksjonsapparatet, jo større den er, tale for transaksjonens selvstendighet. Hvorvidt sktl. § 14-90 skal skjære gjennom transaksjonen må derfor vurderes på bakgrunn av det overnevnte. Løsningen er derfor ikke gitt og kan gå begge veier.

#### 7.3.2.4 Stilles det noe krav til når aktiviteten i selskapet forekommer, om den opphørte lenge før eller skal starte rett etter kjøpet av selskapet.

Som en forlengelse av spørsmålet om det stilles noen krav til aktiv drift i et selskap kan det være aktuelt å se på om tidspunktet for opphør eller start av av virksomheten i det nyanskaffede selskapet kan ha noe å si. Det kan også være interessant å se på om ting stiller seg annerledes om et selskap starter opp en drift som tidligere har ligget inaktiv.

For å svare på det første blir det aktuelt å avgjøre hvorvidt tilfeller en tid før og en tid etter transaksjonen kan få betydning for vurderingen i sktl. § 14-90. Det må det nok kunne svares bekreftende på. For at man skal få et helhetlig bilde av hva som skjer vil det være aktuelt å se på hele transaksjonen. Dersom ting endrer seg i ettertid, vil det kunne gi grunnlag for på nytt se på hele transaksjonen og virkninger som er kommet til etter hvert. Det kan eventuelt være hensiktsmessig å dele opp transaksjonen å se på enkelte deler fremfor hele transaksjonen. Det bemerkes at disse poengene for øvrig støttes av forarbeidene.



Ser man på det andre spørsmålet, om selskaper som hvor man gjenopptar en drift som tidligere har vært inaktiv, blir det også her avgjørende hvorvidt transaksjonen objektivt sett bærer preg av skattemessig motiver. Ser man på det, kan det jo sies at man kjøper seg inn i et selskap med en gullgruve. Man kan starte opp virksomheten, men slipper å skatte av fremtidig overskudd som følge av skattefordelen selskapet har med seg. Riktignok ikke i det uendelig, men over en periode. På den annen side kan man si at man ikke er stilt i en bedre posisjon før kjøpet en etter kjøpet om motivet kun var å bruke underskuddet i selskapets egen virksomhet. Har man forøvrig tenkt til å trekke selskapet inn i et større konsern for så å dra nytte av skatteposisjonen, vil nok transaksjonen stå i fare for å rammes av sktl. § 14-90.

### 7.3.3 I og utenfor konsernstruktur

Har valg av selskapsform noe å si i denne sammenheng. Hvordan stiller transaksjonen seg om den skjer innenfor et konsern kontra utenfor et konsern?

Innenfor konsernstrukturen bidrar som kjent fritaksmetoden og adgangen til å yte konsernbidrag til at selskaper innenfor konsernet fritt kan utjevne og dra nytte av eventuelle underskudd/overskudd i ulike selskaper på kryss og tvers. Men hva skjer når konsernet velger å omorganisere enkelte selskaper ved å fusjonere/fisjonere selskaper som innehar ulike skatteposisjoner. Står konsernet i disse tilfellene like fritt til å dra nytte av skatteposisjonen innenfor de fusjonerte/fisjonerte selskapene. Det vil kanskje være lett å svare ja på dette spørsmålet, men er det egentlig så lett? I forarbeidene til sktl. § 14-90 er det uttalt følgende i forhold til om en transaksjons skal kunne rammes av bestemmelsen,

”Det kreves heller ikke at transaksjonen kan gjennomføres uten beskatning etter fritaksmetoden, reglene i skatteloven kapittel 11 om skattefritak ved omorganiseringer, eller på annet grunnlag.”<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Innst.O. Nr 10 (2004-2005) side 72

Dette viser at lovgivers intensjon ikke nødvendigvis var å gi konsern fri adgang til selv å velge hvorledes selskapenes skatteposisjoner skulle nyttegjøres. Det at en alternativ løsning, lovlig fører til utnyttelse av skatteposisjonen betyr derfor nødvendigvis ikke at selskapet står fritt til å velge hvilken av de to metodene det skal benytte. Videre i forarbeidene foreslås det

”...at fritaksmetoden som hovedregel skal komme til anvendelse for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger. Departementet foreslår derfor at avskjæringsregelen skal kunne gjøres gjeldende ovenfor aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger.”<sup>40</sup>

Hva som direkte menes med dette er noe uklart. Men det kan synes å se ut til at lovgiver i utgangspunktet ønsket å gi et incitament til å benytte seg av fritaksmetoden fremfor å overføre skatteposisjoner.

Det er forøvrig verdt å legge merke til hvordan skattedirektoratet har ønsket å vurdere tilfellet. I BFU 111 04 var begrunnelsen for ikke å ramme transaksjonen

”...at de involverte selskapene var i økonomisk og juridisk posisjon til å utnytte skatteposisjonene fullt ut gjennom reglene om konsernbidrag før transaksjonene ble gjennomført, og at de ikke kom i en gunstigere skattemessig posisjon mht utnyttelse av disse skatteposisjonene etter gjennomføringen av salget og fusjonen, verken mht selve utnyttelsen av posisjonen eller hvor raskt posisjonene kan utnyttes.”<sup>41</sup>

Slik departementet her resonnerer, går de altså lengre en lovgiver. Lovgiver ønsket jo slik jeg ser det å presse konsern til å benytte seg av fritakmetoden fremfor å overføre

---

<sup>40</sup> Innst.O. Nr 10 (2004-2005) side 72

<sup>41</sup> BFU 111/04

skatteposisjoner. Hvorvidt lønnsomheten var den samme, er av lovgiver ikke diskutert. Direktoratet har altså lagt til grunn at det kun er grunnlag for gjennomskjæring, i disse tilfellene, dersom selskapet blir stilt i en bedre skattemessig posisjon ved å velge å overføre skatteposisjonene via løsninger som normalt vil rammes av sktl. § 14-90. Det er altså opp til selskapet om det ønsker å utjevne for eksempel underskudd via intern inntektsutjevning eller ved å fusjonere selskapet med underskudd med et selskap som har overskudd.

Det vil altså være forskjellen mellom en forretningsmessig struktur i form av et konsern i motsetning til tilfellet der hvert selskap ikke er i en konsern struktur. Om det var lovgivers mening å se på forholdene slik er ikke sikkert. Det vil uansett ikke stimulere ekstra til bruk av fritaksmodellen hvis man ikke rammes ved å overføre skatteposisjonen på en annen måte. Videre legges det kort til at konsern som blir stilt ovenfor en omgjøring av sin disposisjon, ofte anfører som subsidiær påstand et ønske om i stede å få yte konsernbidrag dersom deres transaksjoner ikke godkjennes. De ber på en måte om å endre ligningen fra foregående år. Det har vært en hvis praksis for å gi konsern denne adgangen. Hvorvidt dette er en god løsning eller ikke går jeg ikke videre inn på her. Det bemerkes for øvrig at dette kan tenkes å føre til en hvis spekulasjon i forhold til transaksjonsmetoder siden en alternativ løsning kan benyttes.

## 8 Sammenligning

I det følgende vil det bli laget en sammenfatning av endringene over tid, noe som vil ende i et svar på hva som utgjør dagens rettstilstand.

På 60 tallet oppsto det et spørsmål om fremføring av underskudd kunne nektes etter fusjon med tomme underskuddsselskaper. Gjennom Kollbjørg-dommen i Rt. 1961 side 1195 og Siraco-dommen i Rt. 1963 side 478 kom Høyesterett frem til at selv om fusjonsavtalen selskapene i mellom var gyldig selskapsrettslig, ikke nødvendigvis var avgjørende for en skatterettlig bedømmelse av forholdet. Tidligere praksis hadde vært at man kunne gjennomføre fusjoner skattefritt med en skattemessig kontinuitet, slik at underskudd normal skulle være i beholdt. Dette fulgte blant annet av Rt. 1922 Side 436 og Rt. 1925 side 25.

Det utviklet seg på bakgrunn av de førstnevnte dommene et krav om realitet i fusjonen.<sup>42</sup> Senere på 60 tallet kom også spørsmålet opp om overføring av skatteposisjoner i overskuddsselskaper. Den ulovfestede omgåelsesnormen utviklet seg og utgjorde ligningsmyndighetenes våpen mot omgåelser i form av overføring av skatteposisjoner. Slik den ulovfestede normen er nå og har vært siden lovgivning kom på området har den vært generell og ikke hatt noen faktiske begrensninger på anvendelsesfelt utover de to kravene den stiller til disposisjonene. Den stilte og stiller den dag i dag opp to vilkår for å kunne anvendes. Den stiller opp et krav til transaksjonens verdi utover de skattemessige motiver, at for å gjennomskjæring måtte det skattemessige motivet være det hovedsaklige motivet. I dette ble det lagt at det måtte mye til, atskillig mer en bare sannsynlighetsovervekt. Videre er det oppstilt en illojalitetsvurdering, der disposisjoner på tross av å ha lav egenverdi ikke nødvendigvis trenger å rammes dersom de ikke er illojale i forhold til skatteregelens formål. Den ulovfestede omgåelsesnormen gir og ga ligningsmyndighetene anledning til helt eller delvis å tilsidesette skatteposisjonen transaksjonen medfører. Denne normen

---

<sup>42</sup> Banoun 2003 side 131 flg.

utgjorde lenge ligningsmyndighetenes hjemmel for å gjennomskjære overføringen av skatteposisjoner, men må slutten av 80 – tallet oppsto det et behov for en bestemmelse som kunne lette ligningsmyndighetenes jobb, man fikk da inntatt en regel i tidligere skattelov av 1911 § 53 første ledd, syvende punktum. Bestemmelsen hadde en generell utforming og skilte seg fra den ulovfestede normen, kanskje mest fordi man her fikk en faktisk endring i forhold til terskelen for gjennomskjæring. Bestemmelsen medførte at ligningsmyndighetene fikk anledning til å skjære igjennom overfor disposisjoner som kun med sannsynlighetsovervekt var motivert av skattemessige forhold. Ordlyden for terskelen var for øvrig sammenfallende med hva som i rettspraksis ofte var brukt om terskelen ved gjennomskjæring i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen. Det bemerkes at det kan tenkes at dette kan ha ført til noe forvirring. Det ser for øvrig ut til at bestemmelsen igjennom rettspraksis ble praktisert med den tiltenkte terskelen. Noen eksplisitt lojalitetsvurdering ble ikke inntatt i bestemmelsen og det må således antas at man dersom terskelen for gjennomskjæring etter den ulovfestede normen var oppfylt måtte gå inn på dette i forhold til normen. Når det gjelder konsekvensen av gjennomskjæring, ga bestemmelsen adgang til å utelukke fradrag for underskudd. Hvorvidt denne adgangen ga grunnlag for kun delvis å utelukket fradrag for underskudd eller helt å utelukke det sto ikke eksplisitt, men noe fleksibel må den antas å ha vært. Ut på 90 – tallet ble bestemmelsen erstattet til fordel for selskapsskatteloven 8-7 (4) som ved lovens opphevelse ble overført til sktl. § 11-7 (4) med det samme innholdet. Den nye gjennomskjæringsregelen videreførte terskelen for gjennomskjæring fra den gamle bestemmelsen, men ordlyden ble endret fra hovedsakelig til overveiende om kravet til de skattemessige motivene. Denne språklige endringen markerte således et klarer skille fra den ulovfestede omgåelsesnormen. Videre gikk man bort fra en lovbestemmelse med et mer eller mindre generelt nedslagsfelt til en bestemmelse som kun gjaldt overføring i forhold til fisjon/fusjon og bare ovenfor gitte skatteposisjoner som i realiteten var skattefordeler uten tilknytning til eierandel eller gjeldspost. Konsekvensen i var bortfall av skatteposisjonen. Bestemmelsen medførte således en mer konkret bestemmelse med en mindre smidig reaksjon og et mer snevert nedslagsfelt en tidligere lovgivning. Det var ingen mulighet for delvis tilsidesettelse, hele skatteposisjonen ville falle bort. I 2004 ble fritaksmodellen innført i norsk rett med den

konsekvens at også overføring av skatteforpliktelser ble mer aktuelt. Det oppsto således et behov for å for et sterkere vern mot utnyttelsen av skattesystemet for å tilegne seg slike skatteposisjoner. Bestemmelsen som ble laget overlappet sktl. § 11-7 (4) og den bestemmelsen ble derfor opphevet til fordel for den nye som ble inntatt i sktl. § 14-90. I denne bestemmelsen ble lovgivningen språklig endret og omfanget noe utvidet. De faktiske endringene fra tidligere lovgivning er nå at også andre former for endring i eierforhold utover kun fisjon og fusjon omfattes av bestemmelsen. Gjennom denne bestemmelsen har vi nå også et utvidet vern mot overføring av skatteforpliktelser. Det ble også innført en egen reksjon for skatteforpliktelser slik at disse blir inntektsført uten rett til å avregne mot underskudd. Utviklingen har nå ført til at vi har en bestemmelse med en lavere terskel for gjennomskjæring både ovenfor skatteforpliktelser og ovenfor skattefordeler. Det bemerkes at hjemmelen på en måte er firkantet når det kommer til reksjon, den rammer fullt ut slik at skatteposisjonen helt faller bort. I denne forlengelse kan det være inntresant å spørre seg om ligningsmyndighetene står fritt til å velge mellom sktl. § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesnormen om graden av skattemessig motiv åpner for at transaksjonen passerer terskelen for omgåelse i henhold til normens krav. De må for øvrig kunne antas at ligningsmyndighetene her står fritt til å velge. Det kan nevnes at transaksjonen da bærer sterkt preg av å være skattemessig motivert og hensyn som for eksempel verne mot vilkårlighet ikke i like stor grad vil gjøre seg gjeldene.

Det må til sist derfor kunne legges til grunn at et tilfelle som i dag rammes av sktl. § 14-90 ikke nødvendigvis ville blitt rammet tidligere.

## 9 Avsluttende bemerkning<sup>43</sup>

På bakgrunn av det som er drøftet over vil det her bli redegjort kort for noen avsluttende bemerkninger i forhold til endringen som i forhold til overføring av skatteposisjoner i over- og underskuddsselskaper.

### 9.1 Er rettstilstanden blitt bedre

Å gripe inn ovenfor omgåelse bygger som kjent på en rekke ulike hensyn. Det kan være et ønske om å oppnå for eksempel effektiv beskatning eller det kan være for å unngå samfunnsøkonomisk tap, men også beskyttelse av skattesystemets integritet vil stå sentralt for å unngå at beskatning tilsynelatende i praksis kun baseres på frivillighet.

Likhetsprinsippet utgjør nok også et sterkt motiv for å oppnå et rimelig og rettferdig resultat ved å ha en anledning til å gripe inn ovenfor omgåelser. Lovgivningen, slik den er nå, har ført til en lettere jobb for ligningsmyndighetene og kanskje således bidratt til større likhet i forholdt til tilfeller som skal rammes.

Det er slik at man har et fordelingsprinsipp av makt i Norge som tilsier at man fordeler myndigheten til å gi lover og dømme på ulike instanser. Det er opp til folket via Stortinget å vedta nye lover og regler. Å ha en ulovfestet omgåelsesnorm utarbeidet av domstolen som den dømmende makten, strider derfor mot den grunnleggende tanken om at det er folket som skal lage lovene gjennom Stortinget. Sett i forhold til legalitetsprinsippet har endringen, fra i første omgang kun å ha en ulovfestet omgåelsesnorm til i siste instans å ha en konkret lovfestet bestemmelse, dermed utviklet seg bedre i tråd med dette prinsippet. Det er rettsteknisk mer legitimt å benytte seg av faktisk lovbestemmelse fremfor ulovfestede normer utarbeidet av rettpraksis.

---

<sup>43</sup> Banoun 2003 side 87 flg.

Fra slik rettstilstanden var tidligere, med kun den ulovfestede omgåelsesnormen, til nå, med en konkret lovtekst, har man begrenset domstolenes og ligningsmyndighetenes makt til selv å utforme rettsbildet. Ulovfestet omgåelse har riktignok ikke opphørt, men nå har den kompetente ”rette” myndighet i hver fall konkretisert en bestemmelse i lovs form på område ”overføring av skatteposisjoner i selskaper”. Dette stemmer bedre overens med en tilnærming fra et rettsikkerhetsperspektiv. Det blir vanskeligere for statsmakten å misbruke sin posisjon når man har en klar bestemmelse. For det er jo fort slik at en ulovfestet omgåelsesnorm baseres på frie tolkninger om ikke lett, så til en hvis grad vil kunne påvirkes av politiske føringer som igjen kan bidra til at avgjørelsene oppfattes som vilkårlige. Dersom skatteyterne utelukkende skattlegges på bakgrunn av en ulovfestet norm som kanskje kan virke som om den utvikler seg underveis, eller i det minste ikke er like fast og konkret som en lovbestemmelse. Kan det tenkes at dette kan føre til, i større grad, en uventet skattlegging som i sin tur kan få store og i verste fall katastrofale økonomiske konsekvenser for selskapene som blir rammet. Sett fra dette ståstedet er nok også sktl. § 14-90 en positiv utvikling.

En betraktning som kan trekkes inn også i forhold til tidligere lovgivning på området er at bestemmelsen i sktl § 14-90 har ført til et videre anvendelses område en tidligere bestemmelser. Dette har i sin tur bidratt til at bestemmelsen nå lettere kommer til anvendelse på tilfeller som tidligere kun var dekket av den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette har i sin tur bidratt til en ytterligere presisering, nok også generelt i forhold til tidligere lovgivning, men spesielt i forhold til den ulovfestede omgåelsesnormen, på områder relatert til overføring av skatteposisjoner i over- og underskuddselskaper. Følelsen av vilkårligheten kan således være, på bakgrunn av någjeldene lovgivning, ytterligere redusert. Det legges til at jeg her nevner vilkårlighet, men i realiteten er nok dette mest skatteyters oppfatning av ikke å ha klare grenser for hva det reageres ovenfor og hva det ikke reageres ovenfor. Små nyanser kan jo som sagt her ha store økonomiske konsekvenser.



Det er i prisnippet slik at man fullt ut legitimt har anledning til å innrette seg etter skatteregelen slik at skattbyrden blir laves mulig. At man da kan bli gjenstand for den ulovfestede omgåelsesnormen, kan føles som et inngrep i den private økonomiske handlefrihet. At man nå har fått en bestemmelse som strekker seg lengre en tidligere bestemmelse. Har på området, bestemmelsen omfavner, bidratt til å bedre legitimere de inngrepene man gjør ovenfor skattytere som har gått for langt i forsøket på å minimere skattebyrden sin. Det vil kanskje være lettere å akseptere gjennomskjæring på bakgrunn av en lett tilgjengelig lovtekst fremfor, en ikke fullt så tilgjengelig ulovfestet norm.

Sett i lys av det som fremgår av drøftelsen ovenfor må det kunne sies at innføringen av någjeldene bestemmelse og utviklingen fra en ulovfestet hjemmel bruk har, ført til en bedre løsning både for skattyter og ligningens myndighetene. Riktignok er treskelen for gjennomskjæring på område lavere nå en hva den var for 20 år siden, noe skatteyter tilsynelatende kan føle fører til større sjanse for en økt skattebyrde. Dette veies nok i større grad opp av en nå klar og tydelig lovgivning på området som gjør det mer forutsigbart å innrette seg deretter.

Avslutningsvis legges det til at forsøk på omgåelse nok vil eksistere så lenge skattesystemet er som det er. Rasjonelle individer eller selskaper vil nok alltid forsøke å innrette sitt handlingsmønster over på løsninger som gir størst mulig avkastning. Man har for øvrig, med innføringen av sktl. § 14-90 i symbiose med den ulovfestede omgåelsesnormen, nå fått et bedre redskap som kan bidra til å lede skatteyterne til valg som ikke medfører gjennomskjæring. Om ikke annet er dette i hvert fall et godt ønske. For da har jo lovgivningen fungert godt på flere områder.

## 10 Litteraturliste

### 10.1 Bøker

Listen omfatter bøker og avhandlinger hvorav noen er henvist til ved forkortelser, normalt ved forfatterens etternavn og bokens utgivelsesår.

Fundamentals of International Tax Planning. Finnerty, Chriss... [et al.]. Amsterdam, (IBFD) 2007.

*Tittel.* Første forfatter ... [et al.]. Utg. sted, (ev. forlag \*) år.

Pedersen, Rune og Haakstad, Per-Jakob. Skatt og arv. Oslo, Pengeforlaget AS, 2005.

Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett. 5. utgave. Oslo, Universitetsforlaget, 2005.

Venås, Ole. Skatteplanlegging gjennom omdannelse og foretaksintegrasjon etter skattereform 2004. Oslo, 2006 (Diplomoppgave / BI Oslo).

Gjems-Onstad, Ole. Norsk bedriftsskatterett. 6. utgave. Gjøvik, Gyldendal Akademiske, 2003.

Banoun, Bettina. Omgåelse av skattereglene. Oslo, Cappelen Akademisk Forlag, 2003.

Fallan, Lars. Skatteplanlegging økonomisk teori møter skattejussen. 1. utgave. Oslo, Gyldendal Akademisk, 2002.

Gisle, Jon. Jusleksikon. 2. utgave. Oslo, Kunnskapsforlaget, 2002.

Fallan, Lars. Skatter og foretaks strategi: om økonomisk skatteplanlegging. Trondheim, 2000 (TØH-serie 2000:8).

Scherven, Stian Eriksen. Selskapsrettslig, skatterettslig og regnskapsrettslig behandling av fusjon – en vurdering av sentrale problemstillinger. Sandvika, 2000 (Diplomoppgave / Handelshøyskolen BI).

Fagerli, Kurt og Strømsnes, Alexander. Svart og hvitt i taxinæringen i Oslo. Sandvika, 2000 (Diplomoppgave / Handelshøyskolen BI).

Henriksen, Hugo J. og Mortensen, Finn H. Skatteplanlegging som innovasjon – en empirisk undersøkelse. Bodø, 1999 (Siviløkonomoppgave / Høgskolen i Bodø).

## 10.2 Lovgivning

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 29. juni 2007 nr. 60

1996 Lov om endring i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 20. desember 1996 nr. 90

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

1990 Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 15. juni 1990 nr. 20

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

### 10.3 Dommer

#### 10.3.1 Publiserte dommer

Utv. 2006 side 1169

Rt. 2002 side 456 Hydro-dommen

#### 10.3.2 Publiserte underrettsdommer

Utv. 2007 side 1299

Utv. 2002 side 787

### 10.4 Forarbeider

#### 10.4.1 Odelstingsproposisjoner

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

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

#### 10.4.2 Innstillinger til Odelstinget

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

#### 10.4.3 Innstillinger til Stortinget

B.innst.S.nr.1 (2004-2005) Innstilling fra finanskomiteen om skatte-, avgifts- og tollvedtak for 2005, rammetilskudd til kommunesektoren mv. for 2005, tilfeldige utgifter og inntekter i statsbudsjettet for 2005 og statsbudsjettets kapitler som gjelder utbytte mv. for 2005

## 10.5 Nettdokumenter

Gyldendal Rettsdata (2008) <http://www.rettsdata.no>

Lignings ABC (2007 - 2008) <http://www.skatteetaten.no>

## 10.6 Etterarbeider

2006 Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 47/06)

2004 Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 111/04)

2004 Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 102/04)

<http://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/VALSPE10/>

## **11 Lister over tabeller og figurer m v**

<http://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/VALSPE10/>