

**DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESNORMENS
INNHold
Med hovedvekt på utviklingen fra 2002**

Kandidatnummer: 690
Leveringsfrist: 27.04.2008

Til sammen 17861 ord

27.04.2009

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	Avgrensning mot utviklingen fra og med Hydro Canada	1
1.2	Kort om saksforhold og utfall i de åtte dommene som er avsagt fra og med Hydro Canada	2
1.3	Innledende om omgåelsesnormens problematikk	4
1.4	Avgrensning mellom gjennomskjæring og pro forma	5
1.5	Avgrensning mot øvrige skatteunndragelser	6
1.6	Avgrensning mot annen uriktig betegnelse av et forhold	6
1.7	Forholdet til alminnelig lovtolking	7
1.8	Avgrensning mot privatrettslige og skatterettslige virkninger av gjennomskjæring	10
1.9	Avgrensning mot skatteloven § 14-90	10
2	<u>OMGÅELSESNORMENS INNHOLD - GRUNNVILKÅR OG TOTALVURDERING</u>	11
2.1	Innledende om endringen av normens innhold fra og med Hydro Canada	11
3	<u>GRUNNVILKÅRET</u>	14
3.1	Innledende om grunnvilkårets vurderingstema	14
3.2	Fastsettelse av disposisjonens formål - overordnet metode	14
3.2.1	Særlig om relevansbetraktninger ved større saksforhold	15
3.2.2	Relevante forhold i formålsvurderingen der disposisjonen ikke inngår i en transaksjonsskjede	23
3.2.3	Kan formål avskjæres som ikke relevante til tross for tilknytning til den aktuelle disposisjon?	24

3.2.4	Formålsvurdering med utgangspunkt i virkninger	25
3.2.5	Gjenstand for vurdering - skattyters formål	27
3.2.6	Presumsjon for skattemessig hovedmotiv - omvendt bevisbyrde	27
3.2.7	Avvik mellom formål og virkninger - betydningen av en subjektiv formålsvurdering	30
3.3	Klassifisering av formål som skattemessige eller ikke-skattemessige	31
3.3.1	Klassifisering av besparelser med nært slektskap til skatt	32
3.3.2	Utenlandsk skattebesparelse anses for å være ikke-skattemessig formål	34
3.3.3	Kan det være et ikke-skattemessig, forretningsmessig formål å spare skatt?	38
3.4	Fastsettelse av hovedsakelig formål	39
3.4.1	Kvantifisering av formål	39
3.4.2	Vekting av formål - hvor mye skal til for at det er "hovedsakelig"?	41
4	<u>TOTALVURDERING</u>	45
4.1	Innledende om totalvurderingens innhold	45
4.1.1	Lojalitetsvurdering på objektivt grunnlag	46
4.2	Disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi)	47
4.2.1	Forretningsmessig egenverdi	47
4.2.2	Ikke-forventede virkninger	49
4.2.3	Ulemper - negative virkninger for skattyter	49
4.2.4	Skatteulempes ved den planlagte disposisjon	53
4.3	Skattyters formål	54
4.3.1	Grunnvilkårvurderingens rolle i totalvurderingen	54
4.4	Omstendighetene for øvrig	55
4.4.1	Trekk ved den utførte disposisjon	55
4.5	Strid mot skattereglenes formål	60
4.5.1	Utgangspunkt - vurdering av den enkelte skatteregels formål	60
4.5.2	Fastsettelsen av formål	60
4.5.3	Trekk ved lovregelen	61
4.5.4	Rettsområde	63
4.5.5	Forhold hos lovgiver	63

4.6	Relativ illojalitetsvurdering	64
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>66</u>
5.1	Bøker	66
5.2	Artikler	66
5.3	Domsregister	67
5.4	Lover/ Forarbeider	69
5.5	Nettressurser	69

1 Innledning

1.1 Avgrensning mot utviklingen fra og med Hydro Canada

Oppgavens tema er innholdet i den ulovfestede omgåelsesnormen, med hovedvekt på hvordan innholdet har blitt fastsatt ved høyesterettspraksis fra og med Hydro Canada-dommen¹ (heretter Hydro Canada) og frem til i dag. Dette omfatter åtte dommer. Seks av dommene omhandler gjennomskjæring i inntektsskatteretten, mens to omhandler gjennomskjæring i arveavgiftsretten. Den foreløpig siste høyesterettsdom vedrørende omgåelsesnormen ble avsagt i 2008.

Grunnen til at det avgrenses mot utviklingen fra og med Hydro Canada, er at det var i denne dommen normens innhold for første gang uttrykkelig ble formulert som bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering.² I de fire siste dommene som er avsagt har omgåelsesnormen konsekvent blitt formulert som bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering. Oppgavens tema knyttes derfor til hva som er innholdet i grunnvilkåret og totalvurderingen, basert på rettspraksis fra og med Hydro Canada.

I den grad jeg går inn på rettspraksis fra før Hydro Canada, vil dette hovedsakelig være for å belyse omgåelsesnormens innhold i dag, og illustrere hvilke endringer som har skjedd. Det legges derfor ikke opp til noen sammenligning av omgåelsesnormens innhold før og etter Hydro Canada.

¹ Rt 2002 456

² Zimmer (2007a) s. 9

1.2 Kort om saksforhold og utfall i de åtte dommene som er avsagt fra og med Hydro Canada

I Hydro Canada var spørsmålet om det ved gjennomskjæring kunne nektes tapsfradrag ved konserninternt aksjesalg. Selv om et viktig formål med transaksjonen var å spare norsk skatt, ble disposisjonen etter en helhetsvurdering, der blant annet de forretningsmessige virkningene ved skattebesparelser i Danmark ble tillagt vekt, ikke ansett illojal. Det ble ikke konkludert vedrørende grunnvilkåret. Det forelå derfor ikke grunnlag for gjennomskjæring, og ligningen ble opphevet. Dissens 3-2.

Aker Maritime-dommen³ (heretter Aker Maritime) gjaldt spørsmålet om det kunne foretas gevinstbeskatning av en aksjeoverdragelse. To aksjeselskaper innen skipsbygging solgte aksjer til et heleid datterselskap, som etterpå fusjonerte med andre. Overdragelsen til datterselskap ble vurdert som utelukkende skattemotivert og illojal. Dommen var enstemmig.

Fauske-dommen⁴ (heretter Fauske) gjaldt spørsmål om gevinstbeskatning i forbindelse med salg av en sameieandel av eiendom, der barna ble brukt som mellomledd. Det ble foretatt gjennomskjæring. Dommen var enstemmig.

Nagell-Erichsen-dommen⁵ (heretter Nagell-Erichsen) uttalte at omgåelsesnormen også gjelder innen arveavgiftsretten. Det ble foretatt gjennomskjæring av en større lånefinansiert kapitalutvidelse i et heleid investeringsselskap. Dommen var enstemmig.

Telenor-dommen⁶ (heretter Telenor), gjaldt spørsmål om inntektsfradrag for realisasjonstap etter konserninternt aksjesalg. Det ble ikke foretatt gjennomskjæring fordi grunnvilkåret ikke var oppfylt. Dommen var enstemmig.

³ Rt 2004 1331

⁴ Rt 2006 1062

⁵ Rt 2006 1199

Hex-dommen⁷ (heretter Hex) gjaldt kvantitative eiertilpasninger til delingsmodellen. Partene hadde inngått avtale om krysseierskap med 36 prosents eierandel i hverandres selskapet, med det som resultat at vilkårene for beregning av personinntekt ikke var oppfylt for noen av dem. Krysseierskapet ble ansett som illojalt ut fra synspunkter om at som ble ansett for å nøytralisere virkningene av partene ved å mota aksjeposter i hverandres selskaper nøytraliserte virkningen av den kvantitative begrensningen som fulgte av delingsreglene. Dommen var enstemmig.

Reitan-dommen⁸ (heretter Reitan) omhandlet arveavgiftsbeskatning. Franchiserettigheter fra et familieaksjeselskap ble overført til et hovedaksjonærs barn ved at rettighetene ble overdratt til nystiftet selskap, og ved at barna deretter kjøpte aksjene i dette selskapet for penger de hadde fått av faren. Det ble ikke konkludert vedrørende grunnvilkåret, da det ikke ble ansett for å forligge noen illojal tilpasning. Dissens 4-1.

Conoco-dommen⁹ (heretter Conoco) gjaldt spørsmålet om morselskapet NCAS skulle skatlegges for renteinntekter fra en fordring datterselskapet CIN hadde kjøpt ved hjelp av innskutt egenkapital fra morselskapet. Dette medførte at NCAS fikk fradrag i den inntekten som ga grunnlag for særskatt, der skatten var 78 prosent, samtidig som renteinntektene fra CIN, som ikke ble omfattet av skattereglene i petroleumsskatteloven, ble beskattet med 28 prosent. Dette ga samlet sett en skattefordel for Conoco-konsernet som i utgangspunktet var på 50 prosent av renteinntektene. Fordi tilleggsvilkåret om at disposisjonen måtte stride mot skattereglens formål ikke var oppfylt, fant flertallet at det ikke var nødvendig å ta stilling til om grunnvilkåret var oppfylt. Dissens 3-2.

⁶ Rt 2006 1232

⁷ Rt 2007 209

⁸ Rt 2008 1510

⁹ Rt 2008 1537

1.3 Innledende om omgåelsesnormens problematikk

Omgåelse i skatteretten er typisk karakterisert ved at privatrettslige former anvendes for å oppnå skattemessig fordeler som ikke samsvarer med skattelovgivningens formål.¹⁰

I Telenor uttaler Høyesterett:

"Bakgrunnen for gjennomskjæringsregelen er at det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skattytere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre dette."

Omgåelsesnormen fastsetter dermed grensen mellom den akseptable skatteplanlegging og den uakseptable, illojale utnyttelse av skattereglene. Normen gir således uttrykk for at det er tillatt å spare skatt, men ikke å spare skatt i strid med skattelovgivningens formål.¹¹

Utgangspunktet i norsk skatterett er at de privatrettslige begreper og transaksjonsmønstre skal legges til grunn for den skatterettslige bedømmelse.¹² Utgangspunktet er at det er tillatt å bevisst innrette seg etter skattereglene, og skattelovgivningen brukes da også ofte som insentiv for å påvirke skattyteres privatøkonomiske disposisjoner. Det er også lov til å drive skatteplanlegging for å oppnå lavest mulig skatt, og skattyter har ingen plikt til å velge den fremgangsmåte som medfører høyest skattebyrde.

Omgåelsestilfellene karakteriseres ved at det skatterettslige resultat som følge av den underliggende privatrettslige form anses for å være en *utnyttelse* av reglene, selv om de privatrettslige formene i utgangspunktet medfører at de vilkår som oppstilles i loven for å oppnå en skattegunstig effekt er oppnådd.

¹⁰ Zimmer (2005) s.59

¹¹ Rt 2007 209

¹² Zimmer (2005) s.60

Den skattegunstige effekt som påberopes av skattyter kan enten være at forholdet *ikke skal* omfattes av *skatteplikt*, eller at det *skal* omfattes av en *begunstigende regel*.¹³

Gjennomskjæring medfører at man likevel ikke oppnår denne skattegunstige effekten.

Gjennomskjæring innebærer at det ved den skatterettslige bedømmelsen ser bort fra den privatrettslige form, slik at fastsettelsen av skatteplikt skjer på grunnlag av det reelle forhold. Gjennomskjæring kan være hel eller delvis, slik at det også kan være aktuelt å bare se bort fra deler ved den private formen som er brukt.¹⁴

Det forhold som gjennomskjæres blir fortsatt stående privatrettslig, det er kun i skattemessig henseende at disposisjonen ikke står seg.

1.4 Avgrensning mellom gjennomskjæring og pro forma

Både omgåelsessaker og pro forma-saker karakteriseres ved at det er et spenningsforhold mellom den skatterettslige virkning og den underliggende realitet i forholdet.¹⁵

Vurderingstema vil i begge tilfellene knytte seg til det underliggende forholds realitet. Det er således *likheter i det rettslige vurderingstema* ved omgåelsessaker og pro forma-saker.¹⁶

Pro forma kjennetegnes ved at den privatrettslige form ikke er forutsatt å ha virkning internt mellom partene, slik at det ikke er noen realitet i den privatrettslige form som er valgt utad. Ved omgåelse er utgangspunktet at den privatrettslige form er forutsatt å være bindende mellom partene, og at det dermed er realitet i den privatrettslige formen.

Forskjellen mellom pro forma og omgåelse viser seg også ved at det ved omgåelse i utgangspunktet kun er i skatterettslig henseende at den privatrettslige form blir gjennomskåret. Den privatrettslige form blir stående, men den får ikke virkning etter sitt innhold i skatteretten, den ses bort fra. Ved pro forma blir ikke den privatrettslige form stående, og den ses da ikke *bort fra*, den anses for ikke å eksistere overhodet.

¹³ Aarbakke (1970) s.4

¹⁴ Banoun (2003) s.342

¹⁵ Matre (2002) s.5

¹⁶ Matre (2002) s.5

Forskjellen mellom hva som er pro forma og hva som er omgåelse kan imidlertid være flytende og uskarp. Dette synliggjøres ved at Høyesterett i omgåelsessaker ikke sjelden knytter drøftelsene opp til hvorvidt et forhold kan sies å være *reelt* eller ikke. I Hydro Canada vektlegges det eksempelvis at selskapet er "*reelt etablert*", og ved illojalitetsvurderingen uttaler retten: "*For det tredje har jeg lagt vekt på at overdragelsen ikke bare fremstår som en formalitet, men også er reelt gjennomført innenfor Hydrokonsernet.*"

Dersom det underliggende privatrettslige forhold ikke var reelt, ville det i utgangspunktet ikke være snakk om å anvende omgåelsesnormen, fordi denne forutsetter at den privatrettslige form er reell. Dersom den privatrettslige formen ikke var reell, ville det følge av en tolkning av *lovens ordlyd* at vilkårene for skattegunstig begunstiging ikke var oppfylt. Det ville for eksempel ikke kunne sies å foreligge en "realisasjon", fordi det reelt sett ikke var noen realisasjon.

1.5 Avgrensning mot øvrige skatteunndragelser

Det avgrenses i denne oppgaven også mot øvrige skatteunndragelser enn pro forma-tilfeller. Skatteunndragelse innebærer at det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger, slik at ligningen blir basert på *galt* faktum.¹⁷ Ligningsmyndighetene føres dermed bak lyset. Ved gjennomskjæring er det ikke oppgitt galt faktum, spørsmålet er om det angitte, riktige faktum kan begrunne den skatterettslige virkning skattyter påberoper seg.

1.6 Avgrensning mot annen uriktig betegnelse av et forhold

Det avgrenses også mot øvrige tilfeller der skattyter har gitt et rettsforhold en uriktig betegnelse.¹⁸

¹⁷ Matre (2002) s.2

¹⁸ Zimmer (2005) s.59

1.7 Forholdet til alminnelig lovtolking

Gjennomskjæring skjer overfor disposisjoner som etter en alminnelig lovtolking anses for å oppfylle vilkårene for å oppnå en skattegunstig effekt. I Nagell-Erichsen uttaler førstvoterende:

"Siden 1920-årene er det gjennom Høyesteretts praksis etablert at det i forhold til ulike skatteregler etter omstendighetene vil kunne foretas gjennomskjæring og ved det etablere skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel."

Faktiske forhold kan ikke gjennomskjæres. Dette uttales av Høyesterett i Nagell-Erichsen: *"De ankende parter har sterkt fremhevet at omgåelsesnormen ikke kan anvendes i forhold til faktiske hendelser eller handlinger. Jeg er enig i det."*

Gjennomskjæring innebærer at en lovbestemmelse som fastsetter skatteplikt kommer til anvendelse, eller at den aktuelle gunstige lovbestemmelse som påberopes ikke kommer til anvendelse.¹⁹ Dersom skattyter søker å unngå skatteplikt i et lovbud, men skatteplikt likevel blir ansett for å foreligge på grunn av at omgåelsesnormens vilkår er oppfylt, og gjennomskjæring derfor skal skje, så er det altså *lovbudet* som hjemler skatteplikten.

En velkjent problemstilling ved omgåelsesnormen er om det kan sies å bli foretatt en *lovtolking* eller ikke.²⁰ Jeg går ikke nærmere inn på den drøftelsen her, og betegnelsen "alminnelig" lovtolking innebærer ikke dermed at jeg har tatt standpunkt til dette. Betegnelsen er kun ment som en betegnelse på den prosess som fører frem til at den gunstige skatteeffekt "tilsynelatende" skal innrømmes.

¹⁹ Lundeland (2009) s.63

²⁰ Gjems-Onstad (2003) s.75

Fastsettelse av hva som følger av lovens ordlyd skjer dermed i utgangspunktet på stadiet før gjennomskjæring vurderes, og disse to vurderingene er i utgangspunktet to prinsipielt atskilte drøftelser. Telenor kan tjene som eksempel på at retten først ser på spørsmålet ut fra alminnelig lovtolkning, og deretter går til omgåelsesnormen:

"Da det ikke finnes noen særregler som gir grunnlag for å nekte Telenor Eiendom Holding AS fradragsrett for tapet ved salget av Sonofon-aksjene, beror spørsmålet om fradragsrett på om fradrag kan nektes på grunnlag av den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregel. "

Imidlertid kan skillet mellom alminnelig lovtolkning og anvendelse av gjennomskjæringsnormen være flytende og overlappende. Ofte vil de samme hensyn gjøre seg gjeldende ved begge fremgangsmåter, og resultatet av de to fremgangsmåtene kan også være sammenfallende. Dette illustreres av førstvoterendes uttalelser i Fauske, der valg av rettslig innfallsvinkel karakteriseres som *"nærmest en smakssak"*:

"Utgangspunktet blir dermed at gevinsten må tilordnes barna, og at A da ikke kan beskattes for gevinsten med hjemmel i skatteloven 1911 § 43 andre ledd. Det foreligger imidlertid en omfattende høyesterettspraksis for at avhenderen i omgålestilfeller etter omstendighetene likevel kan beskattes for gevinsten. Avhengig av de konkrete omstendighetene begrunnes denne løsningen dels i at den følger direkte av loven, og dels i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Selv om dette prinsipielt sett er to forskjellige rettslige vurderingstemaer, vil det forekomme grensetilfeller hvor det nærmest er en smakssak hvilken rettslig innfallsvinkel som anvendes. På bakgrunn av de faktiske forhold i denne saken finner jeg, i likhet med lagmannsretten, det mest naturlig å vurdere spørsmålet om gevinsten skal skattlegges hos A etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. "

Ut fra lagmannsrettsdommen fremgår det ikke *hvorfor* de faktiske forhold medførte at det var mest naturlig å vurdere spørsmålet ut fra gjennomskjæringsnormen, slik at det er

vanskelig å si hvilke forhold som medførte at gjennomskjæring var den foretrukne hjemmel:

"Barna hadde i sin meget korte eiertid ingen reell risiko knyttet til eiendommen. De hadde heller ikke hatt inntekter eller utgifter knyttet til eiendommen etter at overdragelse til dem var blitt aktualisert. Hvorvidt en slik betraktning skal knyttes til tidspunktet for gaven eller risikovurderingen i eiertiden, kan være en smakssak.

Etter flertallets mening må slike forhold inngå som element i totalvurderingen av det reelle skattemessige innhold og virkning. Flertallet deler det syn at det i dette tilfelle nærmest er likegyldig hvilken terminologisk, rettslig betegnelse som anvendes. Realiteten er at det er berettiget å anse E som eier i skatterettslig forstand ved realisasjonen av eiendommen. ”²¹

Når utgangspunktet er at omgåelsesbetraktninger kommer til anvendelse der vilkårene for gunstig skattebedømmelse "tilsynelatende" er oppfylt, som uttalt i Nagell-Erichsen, så skulle man tro at det først ble konstatert hvorvidt vilkårene etter loven var oppfylt, og at forholdet deretter ble gjort gjenstand for gjennomskjæringsvurderinger. Ut fra dette skulle man tro at det da ville være mest naturlig å forankre resultatet i alminnelig lovtolking. Det fremstår som unødvendig å begrunne en lovanvendelse med omgåelsesnormen, dersom det samme resultat hadde blitt følgen ved en alminnelig tolking av loven. Det hadde derfor vært opplysende om Høyesterett kunne ha påpekt konkret hvilke forhold som gjorde at man foretrakk omgåelsesnormen i denne saken.

Forholdet mellom omgåelsesnormen og hva som anses å følge av lovens ordlyd reiser spørsmål om hvor langt retten kan fjerne seg fra lovens ordlyd før det er i strid med legalitetsprinsippet. Høyesterett selv kommenterer sjelden forholdet mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og legalitetsprinsippet.²² Sitatet fra Nagell-Erichsen om den "tilsynelatende" oppfyllelsen av lovens ordlyd, kan tjene som eksempel på at Høyesterett

²¹ LG-2004-102527

²² Zimmer (2005) s.61

ikke problematiserer forholdet til legalitetsprinsippet²³. At Høyesterett sjelden berører forholdet til legalitetsprinsippet kan kanskje forklares med at retten synes å ha gått utenom problemet ved å oppfatte rekarakterisering av rettsforhold som et spørsmål om faktum, og ikke som rettsanvendelse.²⁴ Forholdet til legalitetsprinsippet er en av innvendingene mot omgåelsesnormen. Dersom alminnelig lovtolkning ikke tilsier at et forhold skal beskattes, så er dette et argument for at det heller ikke bør kunne skje skattlegging etter en vurdering av om disposisjonen likevel er i strid med lovgivningens formål.

1.8 Avgrensning mot privatrettslige og skatterettslige virkninger av gjennomskjæring

Oppgaven avgrenses mot skatterettslige og privatrettslige *virkninger* av gjennomskjæring. Jeg vil derfor ikke gå inn på hvordan beskatningen endelig blir ved foretatt gjennomskjæring, og hvilke implikasjoner gjennomskjæring kan ha for den øvrige beskatning av skattyter, og om og i eventuelt hvilken grad gjennomskjæringen kan medføre privatrettslige virkninger.

1.9 Avgrensning mot skatteloven § 14-90

Den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven § 14-90 vil ikke bli gitt noen særskilt behandling, da oppgavens tema er utviklingen i Høyesteretts praksis vedrørende den ulovfestede omgåelsesnormen.

²³ Lundeland (2009) s.63

²⁴ Zimmer (2008)

2 Omgåelsesnormens innhold - grunnvilkår og totalvurdering

2.1 Innledende om endringen av normens innhold fra og med Hydro Canada

Jeg vil i det følgende innledningsvis sammenstille formuleringen av omgåelsesnormen i Hydro Canada med formuleringen i ABB-dommen²⁵ (heretter ABB) for å illustrere hvilke endringer Hydro Canada innebar. Bakgrunnen for at formuleringen ABB er valgt, er at ABB blir vist til i Hydro Canada som hjemmel for omgåelsesformuleringen, samt at den formulering som ble uttalt i ABB ble gjentatt i de to påfølgende gjennomskjæringsdommene etter ABB, Øverbye-dommen²⁶ og Nygård-dommen²⁷.

I Hydro Canada uttaler førstvoterende, som talsmann for flertallet:

"Vilkårene for gjennomskjæring er utviklet i rettspraksis. Av avgjørelser fra de senere år kan nevnes avgjørelsene i Rt-1997-1580 (Zenith), Rt-1998-1764 (Finnøy), Rt-1998-1771 (Essem), Rt-1998-1779 (INA), Rt-1999-946 (ABB), Rt-1999-1347 (Øverbye) og Rt-2000-1865.

Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor. Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller - som det også har vært uttrykt - stridende mot skattereglenes formål, se for eksempel Rt-1999-946 (ABB) på side 955."

I ABB uttaler førstvoterende, som talsmann for flertallet:

²⁵ Rt 1999 946

²⁶ Rt 1999 1347

²⁷ Rt 2000 1865

" Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål."

Hydro Canada er første gang omgåelsesnormen uttrykkelig ble formulert som bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering.²⁸ Høyesterett gir anvisning på en toleddet vurderingsstruktur, der grunnvilkåret og totalvurderingen fremstår som kumulative vilkår. Jeg går ikke her inn på noen drøftelse av Høyesteretts rettskildemessige grunnlag for å formulere omgåelsesnormen som bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering, og drøfter da heller hvorvidt høyesterettspraksis forut for Hydro Canada kan anses for å ha operert med et grunnvilkår om skattemessig motivasjon.²⁹

Både ABB og Hydro Canada forutsetter en vurdering av så vel formål som virkninger. Imidlertid viser en sammenligning av formuleringene at det har skjedd en endring i *hva som skal utgjøre hovedsaken* for at omgåelsesbetraktninger skal være aktuelt. I ABB er det *"de skattemessige virkningene"* som skal fremtre som *"hovedsaken"*, mens det i Hydro Canada oppstilles krav om at skattebesparelse må ha vært det *"hovedsakelige formål med disposisjonen"*. Vurderingstema ser dermed ut til å ha endret seg fra *skattevirkninger* til *skattemotivasjon*.

Etter Hydro Canada har Høyesterett holdt fast ved formuleringen av omgåelsesnormen som bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering, og at grunnvilkåret er knyttet til det hovedsakelige formål med disposisjonen. I den sist avsatte dom om omgåelse, Conoco, henviser førstvoterende til følgende formulering i Hex:

²⁸ Zimmer (2007a) s. 9

²⁹ Folkvord (2007) s. 296

" Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Høyesteretts dom 17. oktober 2006 (Rt-2006-1232) i Telenor-saken avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis. "

Hydro Canada-formuleringen ble ikke ordrett gjentatt i Aker Maritime, men retten foretok en vurdering av skattemessig hovedmotiv og en totalvurdering. Av tre dommer avsagt i 2006, Nagell-Erichsen, Fauske og Telenor, var det bare Telenor som formulerte omgåelsesnormen som bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering. På bakgrunn av dette stilte Zimmer i 2007 spørsmål ved om det kunne sies å være etablert et grunnvilkår.³⁰ I de fire siste dommene, fra og med Telenor, har imidlertid Høyesterett konsekvent brukt formuleringen om grunnvilkår og totalvurdering ved formuleringen av omgåelsesnormen. Både Hex, Reitan og Conoco bruker denne inndelingen, og det synes dermed som om læren om inndeling i grunnvilkår og totalvurdering har festet seg i høyesterettspraksis.

³⁰ Zimmer (2007a) s. 9

3 Grunnvilkåret

3.1 Innledende om grunnvilkårets vurderingstema

I Hex, som det refereres til i Conoco, formuleres grunnvilkåret slik:

”Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. ”

En fastsettelse av disposisjonens hovedsakelige formål fordrer en fastsettelse og vurdering av disposisjonens samlede formål, da fastsettelsen av det hovedsakelige formål må skje i forhold til de øvrige formål.³¹ *”Hovedsakelig”* angir dermed at formålsvurderingen er relativ, og at fastsettelsen skjer ut fra hvilke andre formål som foreligger

Jeg vil i det følgende drøfte hvordan retten avgjør hvilke formål som er relevante å ta i betraktning ved grunnvilkårsvurderingen, og hvilke kriterier som oppstilles for at det kan sies å foreligge et hovedsakelig formål om skattebesparelse.

3.2 Fastsettelse av disposisjonens formål - overordnet metode

”Disposisjonen” er det forhold skattyter påstår lagt til grunn for den skatterettslige bedømmelse. Hva som anses for å utgjøre disposisjonen beror dermed på hvilken lovbestemmelse skattyter påberoper seg, og da hvilken handlemåte skattyter mener begrunner den aktuelle skattebedømmelse.

Grunnvilkåret fordrer en fastsettelse av disposisjonens formål. Spørsmålet i det følgende er dermed hvordan Høyesterett trekker grensen for hvilke forhold som anses for å være relevante i formålsvurderingen.³²

³¹ Gjems-Onstad (2008) s.1102

³² Jensen (2009) s.69

Spørsmål om gjennomskjæring oppstår gjerne i tilknytning til sammensatte saksforhold, der den disposisjon som påstås lagt til grunn for beskatningen utgjør en av flere transaksjoner i et saksforhold. Da oppstår spørsmålet om forhold vedrørende øvrige ledd i sakskomplekset også er relevante ved grunnvilkårsvurderingen, slik at transaksjonsleddene anses for å utgjøre en samlet enhet ved formålsvurderingen.³³ Dersom hele transaksjonskjeden vurderes samlet, vil samtlige transaksjoners formål telle med i vurderingen av om det foreligger hovedsakelig skattemessig formål. Motstykket er at kun den enkelte, skattebesparende disposisjon blir gjort til gjenstand for vurdering, og at øvrige disposisjoners formål blir ansett for ikke å være relevante. Om det foretas en isolert eller en samlet vurdering vil dermed ofte kunne være utslagsgivende for om omgåelsesnormens vilkår anses for å være oppfylt.

3.2.1 Særlig om relevansbetraktninger ved større saksforhold

I Conoco og Telenor knyttet Høyesterett grensen for hvilke forhold som skulle være gjenstand for vurdering til kriteriet "naturlig helhet".

I Conoco uttaler førstvoterende, som talsmann for flertallet:

"Det første spørsmålet er kva disposisjon gjennomskjeringsvurderinga skal knytast til.

I Rt-2006-1232 (Telenor) la Høgsterett til grunn at fleire disposisjonar som gjekk inn i eit større kompleks av disposisjonar som utgjorde ein naturleg heilskap, måtte vurderast samla, jf. avsnitt 49. Føresetnaden for ei slik samla vurdering må likevel då vere at det er ein nær indre samanheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan, jf. Rt-2004-1331 (Aker Maritime)."

Ut fra dette er det ikke bare det forhold som skal gjennomskjæres som vurderes ved fastsettelsen av om omgåelsesnormens vilkår er oppfylt. Andre forhold som står i et tilknytningsforhold til den skattebesparende disposisjon kan også tilføre den

³³ Zimmer (2005) s.65

skattebesparende disposisjon ikke-skattemessig formål. Jeg vil med utgangspunkt i uttalelsen i Conoco gå gjennom de kriterier som angis for relevansvurderingen.

3.2.1.1 Naturlig helhet

I Conoco og Telenor angir Høyesterett "*naturlig helhet*" som kriterium for fastsettelsen av hvilke andre transaksjoners formål som er relevante ved omgåelsesvurderingen.

Høyesteretts uttalte følgende i Telenor:

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

I Telenor utdyper ikke Høyesterett hva som skal til for at det kan anses for å foreligge en *helhet*, og heller ikke hva som skal til for at denne skal anses som *naturlig*. Kriteriet "*naturlig helhet*" gir i seg ikke mye veiledning med hensyn til hvordan grensen for hva som anses for å være relevante forhold skal trekkes.³⁴ Ut fra den konkrete bedømmelsen i Telenor synes det som om grensen er ganske vid, ved at omorganisering og/eller rendyrking av et selskap synes å bli betraktet som en naturlig helhet. Formålet med aksjeoverdragelsen ble sett i sammenheng med formålet med den omorganiseringen som skjedde i Telenor-konsernet, og førstvoterende uttalte:

"På bakgrunn av de opplysninger som foreligger i saken, finner jeg det imidlertid klart at det ikke var skattebesparelse som var den viktigste begrunnelse for aksjeoverdragelsen. Den viktigste begrunnelse for aksjeoverdragelse var omorganiseringen av Telenor-konsernet og ønsket om å rendyrke Telenor Communication AS som eiendomsselskap".

³⁴ Jensen (2009) s. 82

Førstvoterende uttalte deretter:

" Etter min oppfatning må det etter dette konkluderes med at overdragelsen av Sonofon-aksjene fra Telenor Communication AS til Dansk Mobil Holding AS først og fremst er forretningsmessig begrunnet. Grunnvilkåret for skatterettslig gjennomskjæring er da ikke oppfylt."

Høyesterett vurderte det slik at aksjeoverdragelsens viktigste formål var å være et ledd i omorganiseringen av Telenor-konsernet på en måte som samsvarte med forutsetningene i en aksjonæravtale, og ikke å spare skatt.³⁵ I denne vurderingen vektla Høyesterett at skattyter hadde ansett aksjeoverdragelsen som nødvendig for å oppfylle en aksjonæravtale.

Ved at disposisjoner som utgjør en naturlig helhet skal vurderes samlet, så begrunner altså disposisjonens tilhørighet til andre disposisjoner at også disse disposisjoners formål skal telle med i vurderingen av den skattebesparende disposisjons formål. Det avgjørende vil dermed kunne bli hvilke andre disposisjoner den skattebesparende disposisjon inngår i en naturlig helhet med. Disse disposisjoners ikke-skattemessige formål vil da utgjøre argument *mot* at den skattebesparende disposisjon skal gjennomskjæres. Isolert sett skattebesparende disposisjoner vil da kunne bli berget fra gjennomskjæring ved at de samlede disposisjoners formål som sådan ikke kan sies å ha som hovedsakelig formål å spare skatt. Øvrige transaksjoners formål kan altså sies å "smitte over" på den skattebesparende disposisjons formål, i den forstand at formålet til den isolert sett skattebesparende disposisjon anses sammenfallende med det samlede formålet til de aktuelle disposisjoner. For at grunnvilkåret skal være oppfylt må da det hovedsakelige samlede formål til de øvrige disposisjonene i komplekset være å hovedsakelig spare skatt.

³⁵ Jensen (2009) s.77

3.2.1.2 Større kompleks av disposisjoner

I Telenor sier Høyesterett uttrykkelig at grunnvilkårsspørsmålet ikke "*kan*" vurderes isolert, men "*må*" avgjøres samlet, såfremt det foreligger et større disposisjonskompleks. Ut fra dette ser det ut til at den eneste begrunnelsen for å kunne foreta en isolert formålsbedømmelse av en disposisjon som inngår i et større kompleks, er dersom den skattebesparende disposisjon ikke kan sies å utgjøre noen "*naturlig helhet*" sammen med noen av de øvrige disposisjonene. Ut fra ordlyden ser det ut til at det, såfremt det foreligger en naturlig helhet av disposisjoner i dette disposisjonskomplekset, ikke er valgfritt hvorvidt de øvrige formål er relevante.

Høyesterett angir ikke selv hvilke krav som stilles for at flere disposisjoner kan anses for å utgjøre et "*større kompleks*". Både Telenor og Conoco gjaldt disposisjoner i konsernforhold, så dette kan tyde på at flere transaksjoner internt i et konsern typisk vil kunne sies å utgjøre et større disposisjonskompleks.

3.2.1.3 Transaksjonsskjeder som ikke utgjør større kompleks av disposisjoner

Det kan ut fra dette stilles spørsmål ved hvordan "*større kompleks av disposisjoner*" forholder seg til det som anses for å utgjøre "*transaksjonsskjeder*", og om det bare er transaksjonsskjeder av et visst omfang som kan sies å utgjøre et større kompleks. Dette reiser da spørsmål ved om det for transaksjonsskjeder som ikke utgjør et større kompleks gjelder andre kriterier for hvilke forhold som er relevante ved fastsettelsen av formål.

I Hex og Reitan ble det ikke sagt noe om at forholdet inngikk i et større kompleks av disposisjoner. Det er derfor mulig at disse dommene kan anses for å gi veiledning vedrørende hvilke relevanskriterier som gjelder ved transaksjonsskjeder som ikke kvalifiserer til å karakteriseres som større kompleks.

I Reitan ble formålsvurderingen knyttet til de disposisjoner som ble ansett for å utgjøre "formuesoverføringen", slik at gjennomskjæringsvurderingen ble knyttet til det som ble ansett for å utgjøre den skattebesparende transaksjon.

I Hex ble også formålsvurderingen knyttet til den skattebesparende disposisjon, altså krysseierskapsavtalen. Formål som ikke ble ansett for å knytte seg til krysseierskapet ble ansett for ikke å være relevante.

Hex og Reitan tyder dermed muligens på at det ved flere transaksjoner som ikke anses for å utgjøre et større kompleks vil være et krav om at formålet må kunne knyttes direkte til den skattebesparende transaksjon for at det skal anses for å være relevant i formålsvurderingen.

3.2.1.4 Nær indre sammenheng og integrerte ledd i en samlet plan

I Conoco fastsetter Høyesterett at det ikke er tilstrekkelig at disposisjoner i et kompleks utgjør en naturlig helhet for at disposisjoners formål skal vurderes samlet, og oppstiller tilleggskrav om "*ein nær indre samanheng mellom disposisjonane*" og at disposisjonene inngår som "*integrerte ledd i ein samla plan*".

Conoco Phillips hadde hevdet at den samlede handlemåten skulle angi rammen for hvilke momenter som var relevante:

"Den disposisjonen som skal vurderast, må trekkje inn den samla handlemåten, både det som gjeld andre konsernselskap i Storbritannia og overordna konsernomsyn. Dette følgjer særleg av dommane i Rt-2002-456 (Hydro Canada) og Rt-2006-1232 (Telenor).

Conoco fikk ikke medhold i dette. Førstvoterende avgrenset hvilke forhold som skulle tas i betraktning ut fra følgende vurdering:

"I vår sak må valet av kva selskap innanfor det norske Conoco-konsernet som skulle kjøpe Saga-fordringa, sjåast i samanheng med fastsetjinga av korleis kjøpet skulle finansierast.

Desse disposisjonane utgjer ein naturleg heilskap. Samtidig står desse disposisjonane fram som sjølvstendige og uavhengige av avgjerda om at Conoco-konsernet skulle kjøpe fordringa. Ved vurderinga av om plasseringa av fordringa hos CIN skal gjennomskjerast, kan derfor bakgrunnen for fordringskjøpet ikkje trekkjast inn."

Ut fra denne uttalelsen så ser det ut til at retten bruker "naturleg heilskap" som begrunnelse for at valget av hvilket selskap som skulle kjøpe fordringer skal ses i sammenheng med finansieringen, mens kriteriene "sjølvstendige" og "uavhengige" brukes for å avgrense disse disposisjonene mot andre disposisjoner. Vurderingen av disposisjonene som selvstendige og uavhengige i forhold til de øvrige disposisjonene kan da antagelig anses for å være Høyesteretts begrunnelse det ikke forelå tilstrekkelig nær indre sammenheng mellom disse disposisjonene og den øvrige bakgrunnen for fordringskjøpet, og også som argument for at de heller ikke var integrerte ledd i noen samlet plan.

Retten går ikke konkret inn på hvorfor akkurat disse disposisjonene fremsto som selvstendige og uavhengige. Det fremgår av sakens faktum at avgjørelsen om plasseringen av fordringen ble tatt *etter* at kjøpekontrakten mellom Conoco UK og Saga var inngått, slik at dette kan være bakgrunnen for avgrensningen. Som det fremkommer av drøftelsene nedenfor det kunne være avgjørende for om det skal kunne sies å foreligge en samlet plan på hvilket tidspunkt transaksjon 2 ble planlagt. Når avgjørelsen om plasseringen av fordringen ble tatt etter at kjøpekontrakten ble inngått, så er dette noe som kan tale mot at det forelå en samlet plan.

Mens det i Telenor ble anlagt en bred ramme for hva som er relevante hensyn, trekkes grensen altså snevrere i Conoco.

Conoco hadde også fremhevet at det var skattemessig ugunstig å plassere fordringen i Storbritannia, og at et formål med at et norsk selskap skulle overta fordringen var å oppnå britisk skattebesparelse. Formålet om britisk skattebesparelse ble imidlertid ikke ansett for å være relevant, da Høyesterett avgrenset mot bakgrunnen for fordringskjøpet ved

fastsettelsen av hvilke forhold som var relevante. I Hydro Canada ble motsetningsvis den utenlandske skattebesparelse ansett for å utgjøre et legitimt forretningsmessig formål som begrunnet at gjennomskjæring ikke skulle skje. Dette illustrerer at hvordan grensen for hva som anses for å være relevante formål trekkes kan ha avgjørende betydning for utfallet av gjennomskjæringsvurderingen, selv om resultatet i Conoco heller ikke ble at det skulle foretas gjennomskjæring.

Conoco henviser til Aker Maritime. I Aker Maritime uttalte førstvoterende:

"Sakens hovedspørsmål er om de to overdragelsene skal ses hver for seg, eller om de må ses i sammenheng."

Det ble ikke i Aker Maritime problematisert hvorvidt øvrige disposisjoner i tilknytning til samordningen av selskapenes skipsbyggingsinteresser skulle anses for å være relevante. Retten slår først kort fast at transaksjonenes formål var *"å samle verftsinteressene"*, men konstaterer umiddelbart: *"At bruken av Aker Finnyards Holding som mellomstasjon var skattebettinget, er det heller ikke tvil om. Det har ikke vært hevdet at det forelå andre - forretningsmessige - motiver bak salget til Aker Finnyards Holding."* Derved anser førstvoterende tydeligvis at det var konstatert at det hovedsakelige formål med disposisjonene var å spare skatt, for drøftelsene går etter dette rett over til illojalitetsvurderingen.

Høyesterett begrunner ikke hvorfor overdragelsene ble sett i sammenheng ved grunnvilkårsvurderingen, til tross for at dette spørsmålet ble formulert som *"sakens hovedspørsmål"*. Høyesterett begrunner heller ikke hvorfor øvrige forhold ved omorganiseringen ikke ble tatt i betraktning. Det er først ved illojalitetsvurderingen at retten knytter betraktninger til at transaksjonene ble *"planlagt og iverksatt ut fra en samlet plan"*. Høyesterett i Conoco oppfatter tydeligvis Aker Maritime slik at det også var disse elementene som begrunnet avgrensningen mot den øvrige omorganiseringen, og som også da begrunnet at det konserninterne aksjesalg og den etterfølgende fusjonen skulle ses i

sammenheng. I Aker Maritime ble formålsvurderingen isolert knyttet til det skattebesparende forhold, "*bruken*", av Aker Finnyards Holding.

I Conoco førte avgrensningen til at det også var de forhold som medførte den skattegunstige effekten som ble vurdert. Det var kombinasjonen av plasseringen av fordringen hos datterselskapet og finansieringen av denne ved låneopptak hos morselskapet som medførte den gunstige effekten, og hva som utgjorde relevante formål ble avgrenset til de formål som kunne utledes av dette forholdet. Dette tyder på at grensen for relevante formål også ved større disposisjonskomplekser vil trekkes ut fra en tilknytning til den isolert sett skattebesparende transaksjon.

Ved at det oppstilles krav om en plan, må det forutsetningsvis ha foregått en planlegging³⁶. Ut fra at den må være "*samlet*", kan det tyde på at alle transaksjonsledd må være fastsatt på forhånd, slik at alle ledd i det som skal medføre det skattegunstige resultat må være ferdig uttenkt på forhånd. Det kan stilles spørsmål ved også hvor konkret planlagt en transaksjonsserie må være for at det skal begrunne sammenhengsbetraktninger. I Railo-
dommen³⁷ ble det vektlagt at et etterfølgende transaksjonsledd var resultat av en ny beslutning, og det var blant annet derfor ikke grunnlag for å bedømme transaksjonene samlet.

Kravet til en *samlet* plan kan dermed medføre at det blir avgjørende på hvilket tidspunkt tankene om transaksjon nummer to oppsto. Dersom skattyter ikke hadde noen tanker om disposisjon nummer to ved gjennomføringen av disposisjon en, vil det vanskelig kunne anføres at det forelå en samlet plan. Dersom eksempelvis saksforholdet i Aker Maritime hadde vært at det ikke var planlagt en etterfølgende fusjon på tidspunktet for aksjeoverdragelsen, så hadde dette vært et argument for at det ikke var illojal utnyttelse av reglene.

³⁶ Banoun (2003) s.324

³⁷ Rt 1994 492

Kravene til at leddene skal være "integrerte" gir også anvisning på at det må være en tett tilknytning mellom leddene for å begrunne en samlet vurdering.

Høyesterett har vektlagt tidsmomentet ved vurderingen av om en plan skal anses for å være samlet.³⁸ Dess kortere tid mellom transaksjonene, dess mer "samlet" vil da planen kunne anses for å være. I Aker Maritime ble det ved illojalitetsvurderingen fremhevet at de aktuelle transaksjoner hadde blitt gjennomført på samme dag.

Banoun oppsummerte momentene som talte for samlet behandling av en transaksjonsserie på følgende måte:

" Høyesterett har behandlet en transaksjonsserie som en enhet dersom transaksjonsserien var planlagt, det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring og transaksjonen faktisk ble gjennomført raskt. Grensedragningen mellom saker som kan betraktes som en enhet og de saker som må betraktes som enkeltstående transaksjoner, har som regel berodd på en helhetsvurdering av graden av bestemthet, tidsmomentet, risiko og varige virkninger".³⁹

Et aspekt ved vektlegging av at det må foreligge en samlet plan, er dermed at det belønner den skattyter som ikke planlegger, som handler på impuls. En skattyter som tar en transaksjon av gangen, uten noen plan, og som da mer tilfeldig kan oppnå en gunstig skatteeffekt på grunn av dette, vil da kunne gå klar av gjennomskjæring.

3.2.2 Relevante forhold i formålsvurderingen der disposisjonen ikke inngår i en transaksjonsskjede

Det kan ut fra de avgrensningskriterier som oppstilles i Conoco stilles spørsmål ved om rettens uttalelser kan tolkes dit hen at dersom det *ikke* foreligger disposisjoner som utgjør

³⁸ Banoun (2003) s.326

³⁹ Banoun (2003) s.326

integreerte ledd i en samlet plan, så er utgangspunktet at den enkelte skattebesparendes disposisjons formål vurderes isolert. Utgangspunktet er antagelig at det er det forhold som gir skattefordelen som er utgangspunkt for vurderingen.⁴⁰Hva som er relevante formål vil da avhenge av formålenes tilknytning til den skattegunstige disposisjon.

3.2.3 Kan formål avskjæres som ikke relevante til tross for tilknytning til den aktuelle disposisjon?

Spørsmålet er om det er formål som anses for ikke å være relevante *til tross* for tilknytning til disposisjonen.

Et spørsmål kan være om helt usannsynlige formål knyttet til disposisjonen ikke skal anses som relevante, altså formål som man ikke på noen måte kunne forventes å bli oppfylt med den aktuelle disposisjon. Vektleggingen av skattyters subjektive formål tilsier at disse formål anses for å være relevante, og at det at de var utjenlige da vil kunne spiller inn ved vektingen av de ulike formål. Det forligger heller ikke rettspraksis som tilsier at usannsynlige formål avskjæres som ikke relevante. Den subjektive formålsvurderingen kan tvert imot innebære at dersom det faktisk kan bevises at skattyters hovedsakelige subjektive formål var dette helt usannsynlige formålet, så er det dette som må legges til grunn.

I Telenor uttalte Høyesterett følgende vedrørende et formål som ble anført, men som staten hevdet ikke var egnet:

" Hvorvidt den påtenkte hybridfinansiering ville ha blitt akseptert som egenkapital av disse byråene dersom denne finansieringsform var blitt aktuell, må etter min mening være uten betydning. Det avgjørende er at dette spørsmål var blitt undergitt en forsvarlig vurdering innenfor Telenor-konsernet, og at konsernet ut fra de opplysninger som da forelå, la til grunn at hybridfinansieringen ville ha blitt akseptert som egenkapital. "

⁴⁰ Banoun (2003) s.301

Dette kan muligens tale for at det stilles krav om at skattyter må ha foretatt en forsvarlig vurdering av formålet, slik at formål om virkninger som fremstår som helt usannsynlige kan bli ansett for ikke å være relevante.

I Nagell-Erichsen ble formål og virkninger tilknyttet etterfølgende investeringer ansett for ikke å være relevante ved vurderingen av om disposisjonen også var "*motivert av andre hensyn og hadde andre virkninger av betydning*", ut fra følgende vurdering:

" Hensett til dette og til at investeringene ble gjort i tilknytning til det nært forestående arveoppgjøret, finner jeg at den egenverdien det kunne være aktuelt å hensynta i en vurdering om gjennomskjæring ved fastsettelse av arveavgiften, ikke ligger på Cathrine Nagell-Erichsens hånd, men hos de to arvingene."

Til tross for at det var arvingene som i dette tilfellet utgjorde skattyterne, så ble de altså ikke godskrevet sin egen risiko, fordi det var arvelater som hadde foretatt disposisjonen, og da mente tydeligvis retten at da måtte også forretningsmessige virkninger være "oppebåret" av arvelater for at dette skulle være relevante virkninger å ta i betraktning ved gjennomskjæringsvurderingen.

3.2.4 Formålsvurdering med utgangspunkt i virkninger

Utgangspunktet for å fastsette disposisjonens formål er en virkningsvurdering, der skattebesparelsen sammenstilles med øvrige, ikke-skattemessige virkninger. I Hex uttaler Høyesterett følgende:

"Ved avgjørelsen av om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, må det tas utgangspunkt i de samlede virkninger av disposisjonen. Den skatterettslige virkning må sammenholdes med andre virkninger. For at gjennomskjæring

skal kunne foretas, må den skatterettslige virkning fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for skattyteren."

Også i Conoco ble virkningene fremhevet ved grunnvilkårsvurderingen. Førstvoterende, som talsmann for flertallet, uttalte:

"Disposisjonen hadde tvillaust konsekvensar for NCAS på ulike måtar. Om dette uttala lagmannsretten:

« Plasseringen av fordringen i CIN hadde åpenbare kontraktsrettslige og selskapsrettslige virkninger. (...) Etter lagmannsrettens syn må dette være virkninger som har relevans ved vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt.

Eg kan i hovudsak slutte meg til det lagmannsretten her har uttala. "

I Conoco fremhever Høyesterett at virkninger *som følge av gjennomskjæring* ikke er relevante virkninger ved vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt.

Selv om utgangspunktet er disposisjonens virkninger, er det skattyters subjektive formål som er avgjørende ved formålsvurderingen. Dette ble fastsatt i Telenor:

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

Det er nær sammenheng mellom en disposisjons formål og dens virkninger. Skattyters formål vil ofte være nettopp å oppnå de inntrådte virkningene. Imidlertid kan det ikke alltid settes likhetstegn mellom formål og virkninger. Subjektiv vurdering av grunnvilkåret medfører at to saker med samme virkning kan få ulikt utfall ved gjennomskjæringsvurderingen, avhengig av om virkningene har vært skattyters formål eller ikke.

3.2.5 Gjenstand for vurdering - skattyters formål

Det er hva skattyter "må antas" å ha vektlagt som skal legges til grunn, og ikke dermed nødvendigvis hva skattyter *anfører å ha vektlagt*.

Frem til Telenor var oppfatningen at det skulle foretas en objektiv vurdering av skattyters formål. Dette ble ansett for å følge av Siraco-dommen,⁴¹ der det ble uttalt:

"I motsetning til byretten og lagmannsretten finner jeg ikke grunn til å gå inn på spørsmålet om den stedfunne fusjon helt eller overveiende har vært bestemt av skattemessige hensyn. Jeg er enig med den ankende part i at dette moment er irrelevant, og at avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold."

At man nå skal finne frem til skattyters formål, og at det ikke bare skal foretas en objektivt vurdering av virkningene, kan antagelig ses i lys av den endring som skjedde i omgåelsesnormens formulering fra og med Hydro Canada. Det kan derfor muligens anføres at Telenor satte ord på en endring som allerede var i gang. Endringen i fokus til skattyters hovedsakelige formål, til forskjell fra en objektiv egenverdivurdering med fokus på disposisjonens virkninger, nødvendiggjorde antagelig en endring i hvordan fastsettelsen av formålet skulle skje for, at det reelt sett kunne sies å forligge en endring i vurderingstema.

3.2.6 Presumsjon for skattemessig hovedmotiv - omvendt bevisbyrde

I Telenor uttaler Høyesterett:

"Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor."

⁴¹ Rt 1963 478

Spørsmålet blir da hva som kreves for at det foreligger en presumsjon, og hva som skal til for å motbevise presumsjonen.

Presumsjonen forutsetter en vurdering av skattebesparelsens relative og absolutte omfang. Retten angir ikke hvor mye som skal til for at virkningen anses for å være "*dominerende*", og heller ikke hva som legges i "*noe omfang*". En naturlig språklig forståelse av "*dominerende*" er muligens at det kreves større relativ overvekt enn det som kreves for at noe er "*hovedsakelig*".

I Telenor, hvor presumsjonen fremsettes, sier ikke Høyesterett uttrykkelig hvorvidt presumsjonen ble ansett for å være oppfylt eller ikke, og at skattyter ble ansett for å ha godtgjort at det likevel ikke forelå hovedsakelig formål om å spare skatt, eller om presumsjonens vilkår ikke ble ansett for å foreligge. Antagelig kan retten forstås slik at Høyesteretts bakgrunn for å formulere presumsjonen, var at presumsjonens vilkår i dette tilfellet ble ansett for å foreligge. Skattebesparelsen utgjorde 2.41 milliarder, og det ble ikke hevdet å foreligge andre virkninger av betydning.

I Hex gjentas presumsjonsformuleringen fra Telenor, og retten foretar deretter en konkret vurdering av skattebesparelsenes omfang, og fremhevet at det "*over år dreier det seg om meget betydelige skattebesparelser*", og at "*de forretningsmessige virkninger er begrensete*", og kom på bakgrunn av dette frem til at grunnvilkåret var oppfylt.

Dersom vilkårene for presumsjonen er oppfylt, oppstiller Høyesterett krav om omvendt bevisbyrde for skattyter. I Telenor uttaler retten:

"I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham."

Selv om det er en presumsjon, gjelder de alminnelige bevisregler, men bevisbyrden blir snudd på hodet. Ut fra dette ser det ut til at dersom skattyter ikke klarer å fremlegge bevis

på at skattebesparelsen ikke var viktigst, så vil man da falle tilbake på presumsjonen, slik at grunnvilkåret da anses oppfylt.

Spørsmålet blir hva som skal til for at presumsjonen er motbevist.

I Telenor fant retten at det ikke forelå hovedsakelig formål om skattebesparelse, til tross for at det dreide seg om en besparelse på ca 2.41 milliarder kroner. Telenor fremla et notat som viste at Telenor anså transaksjonen som nødvendig ut fra en aksjonæravtale, og dette ble tillagt avgjørende vekt av Høyesterett. Høyesterett uttalte:

"Det fremgår av det interne notat (...) at Telenor forstod aksjonæravtalen med BellSouth-selskapene slik at aksjene i Sonofon Holding AS etter omorganiseringen av Telenor-konsernet måtte overdras til Telenor ASA eller et selskap som var eid av Telenor ASA, og som ikke eide andre eiendeler enn eiendeler som hadde tilknytning til disse aksjene. Aksjonæravtalen ble regulert av dansk rett, og Telenors forståelse av avtalen baserte seg på grundige utredninger av danske advokater. Jeg finner det klart at den forståelse av avtalen som Telenor la til grunn, ikke kan overprøves av ligningsmyndighetene eller av domstolene i en tvist om gyldigheten av ligningen."

Ut fra dette følger at dersom skattyter kan begrunne sitt formål med transaksjonen i forståelsen av en avtale, så kan presumsjonen etter omstendighetene bli motbevist.

Høyesterett fremhevet at Telenors forståelse baserte seg på "*grundige utredninger av danske advokater*". Dette kan antagelig tolkes slik at det stilles visse krav til hvordan skattyter har kommet frem til forståelsen for at presumsjonen kan anses motbevist. I dette tilfellet var forståelsen forankret i juridiske utredninger, men retten sier ikke noe om hvorvidt det generelt gjelder et krav om juridisk utredning for at et formål skal kunne motbevise en presumsjon.

Ut fra et notat av 18. desember, der Telenor ble orientert om de skattemessige virkningene av aksjeoverdragelsen, sluttet Høyesterett at Telenor var "*klar over*" de skattemessige virkningene, men at det ikke utgjorde den viktigste begrunnelsen.

Det fremstår som oppsiktsvekkende at et konsern som Telenor først blir klar over en skattebesparelse på 2.41 milliarder tre dager i forkant av transaksjonen.

Dommen kan sies å belønne den skattyter som ikke tar de skatterettslige virkningene i betraktning ved transaksjoner, og dette er antagelig lite heldig. Om skattyter likevel gjør seg skatterettslige vurderinger, kan dommen gi skattyter insentiv til ikke å dokumentere skatterettslige betraktninger i forbindelse med transaksjoner, og kun dokumentere ikke-skatterettslige betraktninger.

3.2.7 Avvik mellom formål og virkninger - betydningen av en subjektiv formålsvurdering

Dersom skattyters formål er å oppnå de inntrådte virkninger, vil det ikke være noe skille mellom hva som utgjør formål, og hva som utgjør virkninger.

Forskjellen ved en objektiv virkningsvurdering og en subjektiv formålsvurdering vil bli satt på spissen der det foreligger avvik mellom en disposisjons formål og virkninger. Avvik mellom virkninger og formål kan arte seg ved at *ventede virkninger ikke inntreer*, slik at formålet ikke blir realisert, eller ved at det *inntreer uventede virkninger*, slik at det ikke kan sies å være noe formål som blir realisert. Avvik mellom formål og virkninger kan også arte seg slik at virkningene som var formålet viser seg å bli større eller mindre enn forventet.

Når det avgjørende ved grunnvilkårsvurderingen er hva "*skattyteren må antas å ha lagt vekt på*", vil dette innebære at det ved avvik mellom formål og virkninger skal være formålet som skal legges til grunn for formålsvurderingen. Ved avvik mellom forventede og inntrådte virkninger er det dermed de *forventede virkninger* som må tillegges avgjørende vekt. Dette medfører også da at ikke ventede virkninger ikke skal anses for å være relevante ved formålsvurderingen.

I Hydro Canada hadde staten anført at skattebesparelsen i Danmark, som ble ansett for å være en forretningsmessig virkning, hadde blitt større enn det Hydro hadde forutsatt. Ut fra den subjektive formålsvurderingen ville dette da medføre at den forventede virkning som måtte ha blitt lagt til grunn. Høyesteretts mente imidlertid at det ikke kunne *"trekkes noen slik slutning."*

Høyesterett konstaterer altså at det forelå samsvar mellom skattyters formål og de inntrådte virkningene, og sier ikke noe om hvordan vurderingen hadde blitt om den slutning måtte ha blitt trukket at virkningene var større enn forutsatt.

Dersom det foreligger avvik mellom formål og virkninger vil det altså være formålet som skal legges til grunn, da det er skattyters subjektive formål som er *"avgjørende"*.

3.3 Klassifisering av formål som skattemessige eller ikke-skattemessige

Grunnvilkårvurderingen forutsetter en sondring og en sammenstilling av formål ut fra om de kan klassifiseres som formål om å spare skatt eller ikke. Skattebesparelsesformål taler for at grunnvilkåret er oppfylt, mens ikke-skattebesparelsesformål taler mot at grunnvilkåret skal anses oppfylt.

Gjennomskjæringsregelen har sitt hovedområde innen inntekts- og formuesskatteretten, og formål om å spare inntekts- eller formueskatt er dermed kjerneområdet for gjennomskjæringsregelen. I Nagell-Erichsen ble det fastslått at gjennomskjæring også får anvendelse innen arveavgiftsretten.

Jeg vil bruke betegnelsen "skattemessig" om det å spare skatt, og ikke-skattemessig om det ikke å spare skatt. Hovedsakelig skattemessig motiv betyr dermed et hovedsakelig formål om å spare skatt.

3.3.1 Klassifisering av besparelser med nært slektskap til skatt

Jeg går her ikke inn på noen drøftelse av gjennomskjæringsnormens *anvendelse* utenfor inntekts-, formues- og arveavgiftsretten. Problemstillingen jeg ønsker å drøfte er hvordan formål om besparelser av annen *skattemessig karakter* enn inntektsskatt, formuesskat og arveavgift *klassifiseres* ved anvendelse av gjennomskjæringsnormen *innen* inntekts-, formues- og arveavgiftsretten. Spørsmålet er om besparelsesformål kategoriseres som formål om å spare skatt. Besparelse av utenlandsk skatt drøftes i 3.3.2.

Et eksempel på at dette kan være en relevant problemstilling, er dersom skattyter som følge av disposisjonen *i tillegg til* besparelser i inntektsskatten også oppnår besparelser i merverdiavgiften, og det vil være avgjørende for utfallet av formålsvurderingen om merverdiavgiftsbesparelser anses for å være skattemessig eller ikke-skattemessig. Man kan eksempelvis tenke seg scenarioet i Hydro Canada, og erstatte formålet om dansk skattemessig konsolidering med besparelser av norsk merverdiavgift.

Det kan først stilles spørsmål ved om uttrykket "*formål om å spare skatt*" forstås slik at det kun omfatter forhold som etter *norsk rett er karakterisert som skatt*, eller om også andre skattebeslektede forhold kan omfattes. Jeg understreker at jeg her ikke drøfter gjennomskjæringsnormens *anvendelse*, altså hvorvidt besparelser av eksempelvis merverdiavgift kan gjennomskjæres.

Med *skattebeslektede forhold* mener jeg ytelser som har fellestrekk med skatt, men som ikke uttrykkelig er benevnt som skatt etter norsk rett. I Grunnloven § 75 sondres det eksempelvis mellom "*Skatter, Afgifter, Told og andre offentlige Byrder*". Dersom en slik klassifisering skal være avgjørende, vil formål om å spare avgift og toll ikke anses for å være "*formål om å spare skatt*".

Zimmer uttaler følgende om skattebegrepet:

"Med skatter mener man vanligvis kontantbetalinger fra private til det offentlige uten konkret vederlag. (...) Dette skiller skattene fra betalinger for offentlige tjenester. For

*eksempel er tinglysningsgebyret (...) vederlag (...), mens dokumentavgiften (lov 59/1975 kap. II) er en skatt. (...) En del skatter kalles i norsk tradisjon for avgifter, (merverdiavgift, arveavgift). Normalt er også dette skatter, og det synes ikke å være noen konsekvens i språkbruken (...)"*⁴²

Ut fra denne sontringen vil formål om å eksempelvis å unngå tinglysningsgebyr og kommunale avgifter anses for å være ikke-skattemessig formål, mens formål om å spare merverdiavgift og dokumentavgift anses for å være skattemessig.

Høyesteretts begrunnelse for at gjennomskjæringsregelen kommer til anvendelse innen arveavgiftsretten var følgende: *"Arveavgift er en form for beskatning"*. Dette kan muligens være et argument for at vurderingen av hva som er skattemessig og ikke-skattemessig må knyttes til om besparelsen er knyttet til en eller annen "form" for skattlegging, og at det avgjørende ikke er om det benevnes som skatt eller ikke.

I Reitan formuleres grunnvilkåret slik:

"Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt eller avgift."

At retten sontrer mellom skatt og avgift viser muligens at *"skatt"* i gjennomskjæringshenseende i utgangspunktet ikke omfatter avgifter, slik at avgift i utgangspunktet er å anse som ikke-skattemessig.

Det kan stilles spørsmål ved om ordet *"eller"* medfører at det hovedsakelige formål må være *enten* skatt *eller* avgift, slik at det ikke er anledning til å gjennomskjære der det hovedsakelige formål er skatte- og avgiftsformål, og der det er kun en samlet vurdering av skatt- og avgiftsformål som kan medføre gjennomskjæring. Et eksempel er at en

⁴² Zimmer (2005) s. 27

disposisjon har 40 prosents skattemessig formål og 20 prosents avgiftsmessig formål, eller 40 prosents avgiftsmessig formål og 20 prosents skattemessig formål.

Det avgjørende vil være om avgiftsmessig formål anses for å være ikke-skattemessig ved, og om skattehensyn anses for å være ikke-avgiftsmessig ved vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt.

Formålet bak gjennomskjæringsregelen, å hindre uakseptabel skatteplanlegging, taler for at det bør kunne innfortolkes at det står "og/eller" i formuleringen fra Reitan. Det ville ikke fremstå som konsekvent om et formål om å spare avgift skulle begrunne at gjennomskjæring ikke kunne skje. Dette taler for at avgiftsmessig formål slikt sett anses for å være et skattemessig formål.

I Reitan sondres det ikke mellom ulike avgiftstyper. Dette taler for at *enhver* avgift skal veies sammen med formålet om å spare skatt når det skal fastsettes hva som er disposisjonens hovedsakelige formål. Det er mulig at retten ikke la så mye i sin formulering av grunnvilkåret. Reitan saken gjaldt arveavgift, og det er mulig at rettens uttalelser derfor må tolkes slik at det er formål om arveavgift kan anses som skattemessig formål, men at det ikke er avgjort for andre avgiftstyper.

Det kan også reises spørsmål ved om formål om tollbesparelse anses for å være "*skattemessig*". Ut fra betraktninger om at toll typisk er knyttet til betaling uten konkret vederlag, vil det kunne anses for å være "skatt" i gjennomskjæringshenseende.

3.3.2 Utenlandsk skattebesparelse anses for å være ikke-skattemessig formål

Det følger av Hydro Canada at et formål om utenlandsk skattebesparelse anses for å være et ikke-skattemessig formål:

”Da formålet med gjennomskjæringsregelen er å beskytte fundamentene for norsk skatt, må det være et vilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare norsk skatt.”⁴³

Under illojalitetsvurderingen fremkommer det at førstvoterende betraktet utenlandsk skattebesparelse som et forretningsmessig hensyn:

”Ved vurderingen har jeg for det første lagt vekt på at ønsket om å oppnå dansk konsolidering i dette tilfellet fremstår som et akseptabelt forretningsmessig hensyn (...).”

Ut fra dette synspunktet vil sjansen for at disposisjonen står seg i norsk rett bli større dess større den utenlandske skattebesparelsen er. Dette ble påpekt av mindretallet i Hydro Canada:

”Hydros syn vil videre lede til at sjansen for å få skattefradrag for tapet i Norge, øker jo større skattefordelen i Danmark er - et resultat som for meg fremstår som paradoksalt.”⁴⁴

Høyesteretts begrunnelse for standpunktet, at omgåelsesnormens formål er å beskytte fundamentene for norsk skatt, taler for at enhver utenlandsk skattebesparelse, uansett art, anses for å utgjøre et ikke-skattemessig formål ved grunnvilkårsvurderingen.

3.3.2.1 Sammenhengsbetraktninger ved illojalitetsvurderingen, men ikke i grunnvilkårsvurderingen?

Førstvoterende i Hydro Canada åpner imidlertid opp for at den utenlandske skattebesparelse kan ses i sammenheng med den norske skattebesparelsen ved *illojalitetsvurderingen*:

"Staten har argumentert med at dersom en utenlandsk skattebesparelse skal anses som forretningsmessig motiv, vil man åpne for en uønsket internasjonal skattetilpasning, og at man da kan komme i den situasjon at skattemessig motiverte disposisjoner i ulike land gjensidig opprettholder hverandre.

Til dette er å bemerke at dersom et fradrag i utlandet er betinget av at disposisjonen gir fradragsrett i Norge, vil det være et argument for at man ved illojalitetsvurderingen ser de to fradragene under ett. I den foreliggende sak er imidlertid den danske skattekonsolideringen ikke avhengig av at Hydro får tapsfradrag i Norge. Når dette er tilfellet, er det vanskelig å forstå at fradragsretten i Danmark skal være i strid med formålet med skatteloven § 44 første ledd bokstav a."

Det fremstår som en anelse underlig at det åpnes opp for slike sammenhengsbetraktninger under illojalitetsvurderingen, men ikke ved vurderingen av grunnvilkåret. Tatt på ordet vil dermed en besparelse, som anses for å ha tilstrekkelig tilknytning til den norske skattebesparelsen, kunne tale for at det foreligger illojalitet, mens den samtidig anses for å utgjør et ikke-skattemessig formål som taler mot at grunnvilkåret ikke er oppfylt.

Ut fra dette vil transaksjoner som i utgangspunktet ville ble gjort gjenstand for gjennomskjæring, kunne stå seg dersom de medfører tilstrekkelig store utenlandske skattebesparelser. En skatteplanlegging som egentlig anses for uakseptabel etter norsk rett, kan dermed måtte anses for å være akseptabel på grunn av skattemessige besparelser i utlandet.

Det følger imidlertid av Conoco at utenlandske skattebesparelser kan bli utelatt fra vurderingen ut fra *relevansbetraktninger*.

3.3.2.2 Ingen krav til den utenlandske skattebesparelse for at den skal anses som ikke-skattemessig?

I Hydro Canada uttaler flertallet:

"Så lenge det er tale om å overføre aksjene til et selskap som er reelt etablert, må det være forretningsmessig legitimt at selskaper som driver en internasjonal virksomhet, ved avgjørelsen av hvor forretningsaktivitet skal plasseres, legger vekt på skattereglene i ulike land."

Det kan kanskje hevdes at dette sitatet medfører også et krav til hvordan vektleggingen skal skje, og at det er en forskjell på å *vektlegge regler* og å eksempelvis *omgå regler*. Det retten sier er at vektlegging av skatteregler er akseptabel skatteplanlegging og forretningsmessig legitimt. Muligens kan dette anføres til støtte for at det som etter utenlandsk rett anses for å være uakseptabel skatteplanlegging heller ikke vil anses for å være et ikke-skattemessig formål i Norge.

At det er ved vurderingen av *"hvor forretningsaktivitet skal plasseres"* at vektleggingen av skatteregler i utlandet er legitimt, taler for at skatteplanleggingen må kunne forankres i den forretningsmessige driften av selskapet, slik at vektlegging av skatteregler i utlandet som ikke eksempelvis er knyttet til plassering av forretningsaktivitet, ikke nødvendigvis vil aksepteres.

Et annet spørsmålet som reiser seg, er om kravet til at det skal gjelde norsk skattebesparelse gjelder ubetinget, uansett *hvor* og *hvordan* man oppnår skattebesparelser i utlandet. Dette kan tenkes å være problematisk der man for eksempel oppnår skattebesparelser i skatteregimer som avviker sterkt fra det verdigrunnlag og tenkesett norske skatteregler bygger på.

Et annet spørsmål som melder seg er om standpunktet også gjelder uavhengig av *arten* av den utenlandske skattebesparelse. Det vil være uheldig dersom eksempelvis omgåelse av skatteregler i utlandet vil være et argument mot gjennomskjæring etter norsk rett.

Det vil fremstå som uheldig om den norske omgåelsesnormen innebærer at en disposisjon står seg på grunn av omgåelse av andre lands skatteregler, og at omgåelse i utlandet dermed ville ha begrunnet at gjennomskjæring ikke skal skje etter norsk rett.

Mindretallet i Hydro Canada er inne på denne problemstillingen:

”Fra et dansk synspunkt har transaksjonen ikke noe omgåelsespreg. Skattevirkningene i Danmark kan derfor ikke vurderes på samme måte som skattevirkningene i Norge. Hva som vil gjelde i tilfeller hvor det kan være spørsmål om at transaksjonen har karakter av omgåelse også av utenlandske regler, tar jeg ikke stilling til.”

I forlengelsen av dette kan det også stilles spørsmål ved hvordan retten ville ha stilt seg dersom formålet med disposisjonen var regelrett skatteunndragelse i utlandet. Den alminnelige rettsstridsreservasjon tilsier antagelig at Høyesterett vil være forsiktig med å belønne rettsstridige forhold i utlandet.

Det kan hende at det går et skille mellom lojale og illojale tilpasninger til utenlandske skatteregler⁴⁵, og at formål om besparelser som anses for illojal tilpasning til utenlandske skatteregler også må anses for utgjøre formål om å spare skatt, slik at lojalitetsvurderingen spiller inn ved vurderingen av om et formål skal klassifiseres skattebesparelsesformål eller ikke.

3.3.3 Kan det være et ikke-skattemessig, forretningsmessig formål å spare skatt?

Det vil ofte være en nær sammenheng mellom skattemessige og ikke-skattemessige formål. Skattyters formål med å spare skatt vil gjerne være at de midlene som ikke da går med til beskatning skal benyttes til forretningsmessige formål. Det kan derfor anføres at det

⁴⁵ Rt. 2002 456

forretningsmessige formål om å bruke de pengene som er resultat av skattebesparelsen, tilsier at også skattebesparelsesformålet er et forretningsmessig formål.

Om skattebesparelsen er forretningsmessig legitim eller ikke er det eventuelle utfallet av gjennomskjæringsvurderingen. Det må derfor sondres mellom skattemessige og ikke-skattemessige formål, og skattemessige formål kan da antagelig ikke anses for å være forretningsmessig formål, avhengig av hva skattebesparelsene eventuelt skal brukes til. Skattyters formål om å bruke skattepengene til noe forretningsmessig kan kanskje til og med være et argument for at skattemotivet må ha vært hovedsaken ved transaksjonen.

Det kan kanskje dermed anføres at det bare vil være ved utenlandsk skattebesparelse at skattebesparelse anses for å være et ikke-skattemessig formål.

3.4 Fastsettelse av *hovedsakelig* formål

3.4.1 Kvantifisering av formål

Spørsmålet er for det første hvordan Høyesterett kvantifiserer formål.

Ved at det avgjørende er *skattyters* formål, vil Høyesteretts oppgave være å søke å fastsette hvordan skattyter kan antas å ha vektet formålene.

Utgangspunktet for vurderingen av hvilken vekt skattyter tillegger formålene er disposisjonens *virksomheter*. Høyesterettspraksis viser at der virksomheter og formål kan måles i pengeverdier, så tar retten utgangspunkt i dette, og at retten ikke forsøker seg på noen pengemessige estimater der formål ikke kan måles i penger. I *Hydro Canada* begir for eksempel ikke førstvoterende seg inn på noen pengeestimer av de handelspolitiske formål, og angir deres vekt som ikke å ha vært "*dominerende*":

"Det er imidlertid i liten grad konkretisert hvilke handelspolitiske virksomheter aksjeoverdragelsen ville få, og jeg er derfor kommet til at disse neppe kan ha spilt noen dominerende rolle"

Det følger av grunnvilkårets formulering at det er *i forhold til de øvrige formål* at det skattemessige skal fremtre som hovedsaken. Det er følgelig den relative størrelsen som er avgjørende. Det kan derfor kanskje formuleres slik at de pengemessige størrelser er veiledende ved kvantifiseringen, men at de ikke nødvendigvis er avgjørende for hva som finnes å være den relative størrelsen på formålet.

At det avgjørende ved grunnvilkårsvurderingen er hva skattyter må antas å ha lagt hovedsakelig vekt på, tilsier at et formåls relative andel vurderes ut fra sin pengemessige verdi kun der det er fullt ut samsvar mellom skattyters subjektive formål og disposisjonens virkninger.

En problemstilling som reiser seg ved at det legges avgjørende vekt på skattyters subjektive formål, er om dette også innebærer at skattyters *prioriteringer* mellom formål skal legges til grunn der prioriteringen ikke er sammenfallende med størrelsen på besparelsen, altså der det kan legges til grunn at skattyter prioriterer en besparelse høyere enn den skattemessige besparelsen, til tross for at skattebesparelsen er større enn den andre besparelsen.

Det hadde derfor vært interessant om det i Hydro Canada ikke hadde vært andre ikke-skattemessige formål enn den danske skattebesparelsen. Den norske skattebesparelsen utgjorde ca 420 millioner kroner, og den danske ca 344 millioner kroner. Rettens premisser kan muligens tyde på at den danske skattebesparelsen ble ansett for å veie mer i formålsavveiningen enn sin verdi målt i kroner. Retten viser til et notat hvor Hydro Canada har gjort vurderinger av hva som er viktigst av norsk og dansk skattebesparelse, og finner at selskapets prioriteringer taler for at hensynet til dansk skattebesparelse "*har veid tyngre*" enn hensynet til den norske skattebesparelsen:

" Etter det som er opplyst, kan underskudd etter canadiske skatteregler fremføres i sju år. I Nergaards notat blir det på denne bakgrunn fremholdt at det i en situasjon hvor det blir spørsmål om å prioritere mellom å oppnå fradragsrett for akkumulert og fremtidig

underskudd i Hydro Canada, « vil utnyttelse av akkumulerte underskudd ... ha lavest prioritet ». Dette taler for at hensynet til å oppnå dansk skattemessig konsolidering for Hydro har veid tyngre enn hensynet til å oppnå fradragrett for inntrådt tap på aksjene i Hydro Canada."

Bakgrunnen for Hydros prioriteringen var at det gjaldt en tidsfrist for hvor lenge man kunne få fradrag i Danmark. Det kan derfor hevdes at selskapets prioriteringer kun viste hva det hastet mest med, og ikke hvilken av besparelsene som utgjorde det hovedsakelige motiv ved den aktuelle aksjetransaksjonen. Ut fra en betraktning av at penger er penger, og noen penger er ikke mer verdt enn andre, slik at 344 millioner norske kroner i dansk skattebesparelse er ikke mer verdt enn 420 millioner i norsk skattebesparelse, så ville vel de fleste velge den største skattebesparelsen. Det kan derfor muligens hevdes at bakgrunnen for Hydros prioriteringer var å oppnå størst mulig skattebesparelser samlet sett, og at det var viktig å oppnå konsolidering, slik at man ikke gikk glipp av en skattebesparelse.

Retten bemerker knyttet til Hydros prioriteringer kan tale for at et ikke-skattemessig formål kan anses for veie mer enn det som formålet pengemessig resulterer i, og at såfremt man kan bevise at det viktigste har vært det ikke-skattemessige formål, så vil det ikke kunne konkluderes med at det var et hovedsakelig skattemessig formål.

3.4.2 Vekting av formål - hvor mye skal til for at det er "hovedsakelig"?

Spørsmålet i det følgende er hvor stor andel av de samlede formål det skattemessige må utgjøre for at det skal anses for å være "*hovedsakelig*".

En språklig forståelse av "*hovedsakelig*" tilsier muligens at alminnelig overvekt er tilstrekkelig for at grunnvilkåret skal anses oppfylt. I de dommene jeg har gått gjennom, problematiserer ikke Høyesterett selv hva som ligger i begrepet "*hovedsakelig*", og hvilken grad av overvekt som trengs for at det skal anses å være oppfylt. Det brukes andre ord, som "*klart viktigste motivasjonsfaktor*" (Hex), uten at dette kan sies å virke mer oppklarende.

Jeg vil derfor i det følgende gå gjennom rettspraksis for å se om det ut fra den konkrete bedømmelsen av grunnvilkåret kan utledes noen retningslinjer for hva som skal til for at skatteformålet kan anses for å være det hovedsakelige formål.

I Aker Maritime, Fauske, Nagell-Erichsen, Hex og Reitan ble det konkludert med at grunnvilkåret var oppfylt. I Telenor ble det konkludert med at det ikke var oppfylt, og i Hydro Canada og Conoco unnlot retten å konkludere vedrørende grunnvilkåret, under begrunnelsen av at kravet til illojalitet ikke var oppfylt.

En gjennomgang av Aker Maritime, Fauske, Nagell-Erichsen, Hex og Reitan viser at Høyesterett mener at det ikke har fremstått som tvilsomt at grunnvilkåret har vært oppfylt. Disposisjonene fremstår som tydelig skattemotiverte, og har lite innslag av ikke-skattemessige formål. Det problematiseres ikke hvor mye ikke-skattemessig formål som eventuelt hadde medført at grunnvilkåret ikke hadde blitt oppfylt, og det problematiseres heller ikke rundt hvor mye som skal til for at kriteriet "*hovedsakelig*" er oppfylt. I Fauske og Nagell-Erichsen ble det omgåelsesnormen riktignok ikke formulert som bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering, men også i disse er det de skattemessige virkninger/formål som fremstår som hovedsaken, og egenverdien som liten. Den slutning som kan trekkes av dette, er at i de saker der grunnvilkåret er funnet å være oppfylt så har det vært lite tvilsomt, og sågar i enkelte tilfeller uomtvistet, at det hovedsakelige formålet har vært å spare skatt.

I Aker Maritime var "ikke tvil om" at "bruken av Aker Finnyards Holding som mellomstasjon var skattebetinget(...). Det har ikke vært hevdet at det forelå andre - forretningsmessige - motiver bak salget til Aker Finnyards Holding.

I Fauske formuleres omgåelsesnormen ikke som bestående av grunnvilkår og totalvurdering, men som en "*totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi overdragelsen hadde ut over skattebesparelsen, og om det skattemessige resultatet ved å*

følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål. ", og retten finner at det ikke forelå *"nevneverdig egenverdi"*, og at misligholdsansvaret, den eneste "tilsynelatende konsekvensen" var *"nokså teoretisk"*. Konklusjonen vedrørende egenverdi fremstår dermed som sikker.

I Nagell-Erichsen konkluderer retten med: *"Låneopptaket og kapitalutvidelsen i Timothy AS kan på denne bakgrunn ikke sees å ha noen eller i hvert fall bare helt ubetydelig egenvirkning. Arrangementet fremsto som et rent avgiftsarrangement."* Heller ikke her ble det formulert noe krav til grunnvilkår og totalvurdering, retten henviste til ABB.

I Hex fremstår det som klart at grunnvilkåret er oppfylt: *"Etter min oppfatning må det legges til grunn at det hovedsakelige motiv for begge var ønske om å spare skatt. Avtalen gir betydelige skattefordeler, mens de forretningsmessige virkninger er begrensede."*

I Reitan var det også klart at grunnvilkåret var oppfylt: *"Etter min oppfatning kan det ikke være tvilsomt at den form som ble valgt på formuesoverføringen fra Marit og Odd Reitan til Ole Robert og Kjell Magnus, i stor grad har vært arveavgiftsmessig motivert."]*

I Telenor konkluderer retten med at transaksjonen *"først og fremst er forretningsmessig begrunnet"*, etter at ulike formål ble gjennomgått og vurdert. Dette tyder på at retten vurderte de skattemessige formål til å utgjøre i alle fall mindre enn halvparten, og gir således ikke mye veiledning med hensyn til hvor mye som skal til for at det skattemessige formål skal anses for å være *"hovedsakelig"*. Et spørsmål som kan stilles, er om Høyesterett her kan forstås slik at det kreves overvekt av de ikke-forretningsmessige formål for at grunnvilkåret ikke skal anses oppfylt. Antagelig er det ikke dekning for forstå dommen på den måten, og utsagnet kan nok ikke forstås som annet enn en uttalelse som viser at grunnvilkåret er oppfylt, og at *"først og fremst"* -uttrykket viser at det ikke var særlig tvilsomt at grunnvilkåret var oppfylt. Dommen kan muligens tjene til støtte for et synspunkt om at det er vanskelig å få gjennomslag for gjennomskjæring dersom disposisjonen oppfattes som å ha et betydelig innslag av ikke-skattemessig formål.

Dette kan også antagelig utledes av Hydro Canada og Conoco, de to dommene hvor Høyesterett unnlot å konkludere vedrørende grunnvilkåret.

I Hydro Canada uttalte retten:

" På grunnlag av en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, finner jeg å måtte konkludere med at hensynet til å spare norsk skatt må ha vært et viktig formål med aksjetransaksjonen, men at dette formålet neppe kan ha spilt noen større rolle enn den samlede virkning av ønsket om å oppnå dansk skattemessig konsolidering og de handelspolitiske argumentene. Ut fra det syn jeg har på spørsmålet om tilleggsvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt, finner jeg imidlertid ikke grunn til å ta noe definitivt standpunkt til dette."

Ut fra dette ser det ut til at retten oppfattet de skattemessige og ikke-skattemessige hensyn som tilnærmedesvis jevnvektige. Det er usikkert om det ut fra "*større rolle*" kan utledes at retten mener at alminnelig overvekt er tilstrekkelig for at grunnvilkåret skal være oppfylt, slik at dersom det skattemessige formål *hadde* spilt en større rolle enn de ikke-skattemessige, så kunne retten ha konkludert vedrørende grunnvilkåret. Det som kan utledes, er at retten anså de ikke-skattemessige formål for å også ha vært betydelige, og at dette var grunnen til at det ikke ble konkludert vedrørende grunnvilkåret.

I Conoco uttaler førstvoterende: "*Eg er einig i det lagmannsretten her uttala. For NCAS må det ha vore svært naturleg å plassere kjøpet av Saga-fordringa i eit dotterselskap som CIN, og så å tilføre nødvendig eigenkapital. Samtidig er dette vevd tett saman med skatteomsyn, slik at det kan vere gjenstand for tvil om det er tilstrekkeleg til at grunnvilkåret ikkje er oppfylt.*"

Conoco viser at det kan være vanskelig å skille skattemessige fra ikke-skattemessige formål i en transaksjon. I Hydro Canada fremsto inndelingen i skattemessige og ikke-skattemessige hensyn som tydeligere, og i stor grad også målbar i kroner. I Hydro Canada

ser det ut til at det problematiske ved å foreta en avveining ville bli å avgjøre hvilket formål som hadde vært viktigst, mens det I Conoco kan se ut som at retten unnlater å foreta en avveining fordi det er vanskelig å skille ut de ikke-skattemessige formål fra de skattemessige formål.

Tendensen i rettspraksis er at det er i de tilfellene som fremstår som klare at det konkluderes med at grunnvilkåret er oppfylt, og at retten unnlater å konkludere der de skattemessige og ikke-skattemessige formål kan sies å nærme seg hverandre i viktighet. Ut fra at det er i de klare tilfellene at grunnvilkåret finnes å være oppfylt, er inntrykket at det kreves mer enn alminnelig overvekt, men det er vanskelig å angi hvor mye overvekt som skal foreligge, om det kreves 60, 70, 80, 90, eller nærmere 100 prosent av skattemessig formål for at det skal anses for å være hovedsakelig.

Jeg antar ut fra dette at det kreves betydelig mer enn alminnelig overvekt for at retten vil konkludere med at grunnvilkåret er oppfylt, særlig ut fra at Høyesterett selv avstår fra å konkludere der det ser ut til at det foreligger rundt femti prosents skattemessig formål.

4 Totalvurdering

4.1 Innledende om totalvurderingens innhold

I Hydro Canada formuleres vurderingstema i totalvurderingen slik:

"Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller - som det også har vært uttrykt - stridende mot skattereglenes formål, se for eksempel Rt-1999-946 (ABB) på side 955."

Dersom totalvurderingen viser at det ikke er forenlig med lovregelens formål å la disposisjonen få virkning etter sitt innhold, karakteriseres disposisjonen som illojal eller stridende mot skattereglens formål. Illojal eller lojal er dermed benevnelse på resultatet av totalvurderingen, og betegner om disposisjonen er akseptabel eller ikke i skatterettslig henseende.

Det kan stilles spørsmål ved om *"illojal"* og *"stridende mot skattereglens formål"* er synonyme begreper, slik at illojalitet er når det er strid mot lovregelens formål, eller om det er forskjeller mellom disse to. Ut fra Hydro Canada ser det ut til at Høyesterett sidestiller disse to uttrykkene, ved at det sies at illojal *"også har vært uttrykt"* som formålsstrid. I det følgende forutsettes det at formålsstrid og illojalitet kan brukes synonymt.

4.1.1 Lojalitetsvurdering på objektivt grunnlag

En språklig forståelse av *"illojal"* kan gi assosiasjoner til at skattyter er å klandre. Det er imidlertid fastsatt i høyesterettspraksis at lojalitetsvurderingen er objektiv. I ABB uttaler førstvoterende, som talsmann for flertallet:

"Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold."

Om forholdet karakteriseres som illojalt sier dermed ikke noe om at skattyter er å klandre. Oppfatningen av at lojalitetsvurderingen er objektiv har ikke endret seg etter Hydro Canada, dette kan illustreres ved følgende uttalelse av i Aker Maritime:

"For det annet må disposisjonen etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglens formål, jf. Hydrodommen på side 466. Det er i rettspraksis fremhevet at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag, uavhengig av partenes subjektive forhold, se Rt-1999-946 (ABB) på side 955."

Lojalitetskravet utgjør et vern for skattyter, ved at det kreves noe mer i tillegg til et hovedsakelig formål om å spare skatt.⁴⁶ Dette vernet er særlig tydelig ved transaksjoner som har liten egenverdi, og da særlig der lovgiver har forutsatt at transaksjoner med liten egenverdi kan medføre store skattefordeler.⁴⁷

Mens det i grunnvilkårsvurderingen er avgjørende hva skattyter må antas å ha lagt vekt på, slik at det skal foretas en fastsettelse av skattyters subjektive formål, skal altså vurderingen av totalvurderingen være objektiv.

4.2 Disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi)

4.2.1 Forretningsmessig egenverdi

Med disposisjonens egenverdi forstås hvilken verdi disposisjonen har i seg selv, dersom man ser bort fra de skattemessige virkningene. Egenverdi er knyttet til disposisjonens ikke-skattemessige, økonomiske virkninger.

Egenverdibegrepet ble først fremmet av Kvisli i "Innføring i skatteretten" i 1962, og ble sitert i Vestlandske Vassdrag-dommen⁴⁸:

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

⁴⁶ Banoun (2003) s.334

⁴⁷ Banoun (2003) s.334

⁴⁸ Rt 1966 1189

Egenverdi var tidligere sammen med illojalitet ett av to sentrale momentene som ble fremhevet ved formuleringen av omgåelsesnormen. Banoun oppsummerte i sin doktoravhandling omgåelsesnormen slik:

*”Hvis et forhold mangler tilstrekkelig egenverdi sammenlignet med størrelsen av den skattefordel som forholdet medfører, og skattefordelen etter en skatterettslig vurdering må anses som stridende mot skattelovens regler, system og/eller formål, kan hel eller delvis gjennomskjæring finne sted. Avgjørelsen beror på en konkret helhetsbedømmelse.”*⁴⁹

Egenverdibegrepet brukes lite av Høyesterett i den rettspraksis jeg har hatt fokus på. Tendensen er at egenverdibegrepet bare nevnes i forbindelse med formuleringen av totalvurderingen, og at begrepet brukes lite i den konkrete drøftelsen av disposisjonens virkninger. Nagell-Erichsen-dommen skiller seg ut ved at retten knytter flere drøftelser opp mot egenverdi. Domstolene har tidligere ofte vist til Kvislis formulering ved angivelsen av omgåelsesnormens vurderingstema, men i nyere rettspraksis blir ikke dette gjort.⁵⁰

De virkninger som gir disposisjonen egenverdi er imidlertid fortsatt et sentralt element av gjennomskjæringsvurderingen⁵¹. I og med at grunnvilkårsvurderingen skjer med utgangspunkt i disposisjonens virkninger, vil disposisjonens forretningsmessige egenverdi utgjøre bevismoment for hva som har vært skattyters formål. Manglende egenverdi vil også ofte være det som begrunner at det foreligger illojalitet i totalvurderingen.⁵²

⁴⁹ Banoun (2003) s.342

⁵⁰ Gjems-Onstad (2008) s.1101

⁵¹ Gjems-Onstad (2008) s.1101

⁵² Banoun (2003) s.334

4.2.2 Ikke-forventede virkninger

Virkningsvurderingen skjer objektivt. Dersom det er avvik mellom formål og virkninger, vil det derfor måtte være de *realiserte* virkningene som skal legges til grunn. Det avgjørende for om virkningen er relevant er dermed om den har inntrådt eller ikke.

Det er antagelig ved vurderingen av ikke-forventede virkninger at forskjellen mellom den subjektive grunnvilkårsvurderingen og den objektive formålsvurderingen i totalvurderingen vil vise seg. Ved grunnvilkårsvurderingen vil det avgjørende være hva som var skattyters formål, og virkningers vekt og relevans avhenger av at den inntrådte virkning samsvarer med det som var formålet med virkningen. Ved totalvurderingen er det avgjørende for om virkningen skal tas i betraktning hvorvidt den har inntrådt eller ikke, og det kreves ikke at virkningen korresponderer med noe formål.

En vurdering av virkninger under totalvurderingen vil derfor også omfatte uventede virkninger, som ikke var skattyters formål. Dette kan telle både positivt og negativt for skattyter. Dersom skatteeffekten blir større enn skattyter hadde regnet med, så er det den endelige effekt som legges til grunn, og dersom forventede forretningsmessige virkninger ikke inntreffer, så vil de ikke bli lagt til grunn. Ikke-forventede egenverdivirkninger vil dermed tale mot at det foreligger et illojalt avvik mellom disposisjonens resultat og skatteregelens formål.

4.2.3 Ulemper - negative virkninger for skattyter

Spørsmålet i det følgende er hvordan Høyesterett vurderer virkninger som har karakter av ulemper. Spørsmålet knytter seg til både om Høyesterett anser ulemper for å være relevante i totalvurderingen, og om de i så fall anses for å gi disposisjonen egenverdi, og hvordan Høyesterett vektet ulemper i totalvurderingen.

Risiko er et typisk eksempel på en ulempe, og i Nagell-Erichsen forutsettes det at risiko er å anse som en virkning som gir egenverdi: "*Muligheten for en slik etterfølgende*

eliminering av den risiko som skulle gi arrangementet tilstrekkelig egenverdi, vil også måtte hensyntas."

Det sondres ikke mellom ulemper og ønskede virkninger i totalvurderingens formulering, og det sies ikke noe om at disse virkningene skal vektet forskjellig i egenverdivurderingen. Imidlertid har høyesterettspraksis lagt til grunn at virkninger som har karakter av ulemper skal tillegges mindre vekt ved egenverdivurderingen enn disposisjonens ønskede virkninger.

I Hydro Canada uttaler førstvoterende, som talsmann for flertallet:

"Fra statens side har det vært fremholdt at det ved vurderingen av hvilke virkninger disposisjonen har hatt utover de skattemessige, først og fremst må legges vekt på ønskede virkninger. Dette er jeg ikke enig i. Etter min oppfatning må det ved vurderingen av virkningene av disposisjonen også legges vekt på virkninger som har karakter av ulemper for skattyteren. Ved totalvurderingen av om disposisjonen fremstår som illojal i forhold til skattereglenes formål, må imidlertid ønskede virkninger tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper."

Retten gir ingen forklaring på *hvorfor* ulemper skal tillegges mindre vekt, og det sies ikke noe om *hvor mye mindre vekt* ulemper skal tillegges. Det sies heller ikke noe om hvordan den konkrete vektingen skal skje. Det ser da ut til at vekten av ulemper og vekten av ønskede virkninger etter dette vil være avhengige av hverandre, i den forstand at ulemper skal tillegges mindre vekt enn ønskede virkninger. Dersom det forligger lite av ønskede virkninger, men mange ulemper, vil altså ulempenes vekt i vurderingen, ut fra dette synspunktet, likevel tillegges mindre vekt enn de ønskede virkningene.

Et spørsmål som kan stilles, er om retten ved å karakterisere virkninger som "*ønskede*" drar inn skattyters subjektive formål ved virkningsvurderingen. Ønskede virkninger ble av staten definert som "*disposisjonens egenverdi*", slik at Høyesteretts bruk av karakteristikken "*ønskede virkninger*" antagelig ikke forutsatte at det skulle skje noen

vurdering av om de forretningsmessige virkningene var noe skattyter ønsket eller ikke. Det kan muligens anføres at retten *ved ikke å* karakterisere ulemper som *uønskede virkninger* viser at vurderingen av totalvurderingen skal være objektiv.

Karakteristikken av en virkning som ønsket gir imidlertid assosiasjoner til skattyters subjektive formål med disposisjonen, og gitt at virkningsvurderingen skal være objektiv, hadde det kanskje vært mer heldig å sondre mellom for eksempel positive og negative virkninger.

I Nagell-Erichsen forutsettes også negative virkninger å tale mot at det foreligger illojalitet, men det fremheves at det i arveavgiftsretten kan være aktuelt å se helt bort fra negative virkninger som *arvelater* ikke må ta konsekvensene av, og at vekten av negative virkninger også kan reduseres som følge av arvingenes mulighet til å reversere disse umiddelbart etter arvefallet.

I Hex hadde den ene parten måtte takke nei til to fusjonstilbud fordi den andre parten i krysseierskapsavtalen hadde gått imot. Skattyterne hadde hevdet at dette var argument mot at det forelå illojalitet. Høyesterett uttalte imidlertid:

*"Jeg finner heller **ikke å kunne legge noen vekt** på at Siv.ing. Erling Bjartnes AS har måttet avslå fusjonstilbud fordi Geir Edvardsen har gått imot. Det at Edvardsen ved å eie 36% av aksjene i Siv.ing. Erling Bjartnes AS har vært i posisjon til å forhindre fusjon, har vært en **nødvendig - uønsket - konsekvens av krysseierskapet**. Etter min mening kan dette **ikke tillegges særlig vekt** ved vurderingen av om krysseierskapsavtalen skal anses som stridende mot skattereglenes formål. Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring."* (min utheving)

Høyesterett sier altså to ulike ting om vektingen av *det samme forhold*, at det henholdsvis ikke kan tillegges "*noen vekt*" og "*ikke tillegges særlig vekt*". Det er derfor ikke klart om Høyesterett helt så bort fra de negative virkningene, eller om de tilla dem liten vekt. Det

kan for øvrig bemerkes at Høyesterett karakteriserte den negative virkningen som "*uønsket*", så dette muligens kan tyde på at Høyesterett her drar inn skattyters subjektive formål ved totalvurderingen.

Ved at retten karakteriserer disposisjonen som "*et forsøk på å omgå skatterettslige regler*", så kan det se ut som at retten vurderer ulempene ut fra at det foreligger en illojal disposisjon, i stedet for å vurdere om disposisjonen er lojal eller ikke ut fra blant annet disposisjonens virkninger. Ulempen tillegges ingen eller liten vekt *fordi* kommer som følge av forsøk på en illojal tilpasning. Det kan muligens anføres at retten da starter i feil ende av totalvurderingen, og ser virkningene som resultat av at det forelå noe illojalt, og ikke vurderte om virkningene talte for eller imot illojalitet.

Dette må antagelig ses i sammenheng med rettens uttalelser om at krysseierselskap som er hovedsakelig skattemessig motivert, normalt må anses å stride mot formålet med reglene om fastsettelse av personinntekt i aksjeselskaper.

Det er mulig at det ut fra Høyesteretts fremheving av at dette var en "*nødvendig - uønsket - konsekvens*" kan sondres mellom nødvendige og unødvendige negative virkninger. Dersom virkningene ikke var nødvendige for å gjennomføre den skattebesparende transaksjon, kan dette tale for at virkningene skal tillegges vekt, fordi det da ikke kan hevdes at skattyter må anses for å ha akseptert dem som en følge av sin skattebesparelstransaksjon. Ulemper som skattyter må ha ansett for å ha akseptert som en nødvendig følge av sin skattebesparelse, vil derimot bli tillagt mindre vekt. At skattyter til tross for negative virkninger gjennomfører en skattebesparende disposisjon kan vel også bli ansett for å være et argument for at det foreligger hovedsakelig skattebesparelsmotiv, ut fra synspunktet om at når skattyter likevel gjennomfører disposisjonen til tross for de negative virkningene, da viser det at vedkommende virkelig ønsker skattebesparelsen.

4.2.4 Skatteulempes ved den planlagte disposisjon

I Nagell-Erichsen uttaler førstvoterende under lojalitetsvurderingen:

"Neste spørsmål blir dermed om overdragelsen til barna før salget må anses som stridende mot skattereglenes formål. Da gaven utløste arveavgiftsplikt for barna,(...), kunne det umiddelbart synes som om dette vilkåret ikke er oppfylt. Men den avgiftsmessige behandlingen ville ha blitt nøyaktig den samme uten overdragelsen, idet barna i tilfelle ville bli avgiftspliktig for den delen av salgssummen som ble tildelt dem."

Retten synes her å bygge på en forutsetning om at dersom den skattebesparende disposisjonen utløser annen beskatning, så er dette et argument som taler mot at det foreligger illojalitet. Det vil da gjerne ikke kunne sies å foreligge noe formål om skattebesparelse, enn si noen faktisk skattebesparelse, og da er det ikke grunnlag for gjennomskjæring. Imidlertid følger det av Høyesteretts resonnering at dersom den andre beskatningen er transaksjonsnøytral, slik at den hadde blitt utløst uansett skattyters valg av fremgangsmåte ved transaksjonen, så vil det likevel kunne bli konstatert strid mot skattereglenes formål.

Det kan da muligens stilles spørsmål ved om *beskatning i andre land* som følge av en disposisjon kan medføre at disposisjonen også må anses for å være lojal i Norge. Argumentasjonen i *Hydro Canada*, om at formålet bak gjennomskjæringsreglene er å beskytte det norske skattefundamentene, taler antagelig mot at beskatning i utlandet skal kunne berge en disposisjon fra gjennomskjæring. Muligens ville en utenlandsk beskatning bli klassifisert som en forretningsmessig virkning, og som argument for et forretningsmessig formål, på linje med en utenlandsk *skattebesparelse*. Det ville fremstå som lite konsekvent om en utenlandsk skattebesparelse kunne berge en disposisjon fra gjennomskjæring, mens en utenlandsk skattebetaling ikke hadde gjort det.

4.3 Skattyters formål

4.3.1 Grunnvilkårvurderingens rolle i totalvurderingen

Ved at retten i Telenor fastsatte at grunnvilkårvurderingen skal være subjektiv, mens totalvurderingen skal være objektiv, oppstår spørsmålet om dette medfører noen forskjell i hvordan skattyters formål vurderes i henholdsvis grunnvilkåret og totalvurderingen.

En gjennomgang av Høyesterettspraksis fra og med Telenor viser at Høyesterett ikke har problematisert forholdet mellom subjektivt formål i grunnvilkåret og en objektiv vurdering av formålet i totalvurderingen.

Det foretas ikke en ny, objektiv prøving av formålet ved totalvurderingen, og den konkrete totalvurderingen har fokus på disposisjonens virkninger. Dette er tilfellet både i Reitan og Conoco, der lojalitetsvurderingen knyttes opp mot virkningene og måten tilpasningen skjedde på, og også i Hex og Telenor er det fokus på virkningene.

Imidlertid kan skattyters subjektive formål likevel ha innvirkning på totalvurderingen, og da spesielt i den grad resultatet av grunnvilkårvurderingen anses å gi føringer for hva resultatet av totalvurderingen vil bli. I Telenor fremheves det at resultatet av grunnvilkårvurderingen, hvor det ble fremhevet at det avgjørende var skattyters subjektive formål, skal danne utgangspunktet for illojalitetsvurderingen:

"Som det fremgår av det jeg har sagt, legger jeg til grunn at overdragelsen av Sonofon-aksjene til Dansk Mobil Holding AS først og fremst var forretningsmessig begrunnet. Spørsmålet om det vil være i strid med skattereglenes formål å innrømme fradragsrett, må vurderes ut fra dette. "

En objektiv vurdering av formålet kunne i Telenor der muligens ha medført en annen vurdering av formålet om hybridfinansiering, som ikke hadde blitt realisert, og som retten ved grunnvilkårvurderingen vurderte som *"et klart forretningsmessig motiv. Hvorvidt den påtenkte hybridfinansiering ville ha blitt akseptert som egenkapital av disse byråene*

dersom denne finansieringsform var blitt aktuell, må etter min mening være uten betydning." Sondringen mellom objektiv og subjektiv vurdering av formål vil som tidligere drøftet nettopp vise seg der det er avvik mellom virkninger og formål.

Også i Hex gir også grunnvilkårsvurderingen føringer for totalvurderingen:

"Dersom krysseierskapsavtale er hovedsakelig skattemessig motivert, må den etter min mening normalt anses å stride mot formålet med reglene om fastsettelse av personinntekt i aksjeselskaper."

I slike tilfeller vil skattyters subjektive formål som fastsatt i grunnvilkåret altså gi føringer for resultatet av totalvurderingen.

Det kan også stilles spørsmål ved om det i realiteten er noen forskjell på vurderingen av virkninger og formål i totalvurderingen, når formålsvurderingen skal være objektiv. En objektiv vurdering av skattyters formål med disposisjonen vil jo i hovedsak måtte knytte seg nettopp til virkningene av disposisjonen.

4.4 Omstendighetene for øvrig

Jeg vil i det følgende gå gjennom forhold som typisk blir trukket frem ved totalvurderingen.

4.4.1 Trekk ved den utførte disposisjon

Utgangspunktet er at skattyter ikke plikter å velge den fremgangsmåte som gir størst skattebyrde. At skattyter har valgt en fremgangsmåte som ikke oppfyller lovens krav for skatteplikt, medfører altså ikke automatisk at det må sies å foreligge skatteplikt. Det stilles imidlertid krav til trekk ved den handlemåten som er valgt for at den skal kunne godtas som farbar vei. Det er jo nettopp dette som er kjernen i omgåelsesnormen; det går en grense for hvilke transaksjoner med skattebesparelser for øye som er akseptable, og det går en grense for hvilken valgfrihet skattyter har med hensyn til å unngå skatteplikt. Vurderingen av om

den alternative måten er akseptabel er knyttet opp til at den ikke skal fremstå som unaturlig og arrangert.

I Reitan uttaler førstvoterende: *"Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig."*⁵³

4.4.1.1 Er det en naturlig handlemåte for skattyter

Om en handlemåte fremstår som naturlig, blir brukt som argument mot gjennomskjering.

I Conoco uttaler førstvoterende:

"NCAS har her tilpassa seg ein - for selskapet og konsernet - naturleg investeringsstruktur med den aktuelle investeringa. Eg kan då ikkje sjå at det kan vere grunnlag for gjennomskjering. "

Det samme argument fremheves i Reitan: *"Man kunne antakelig ha kommet i samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon. Den fremgangsmåten som ble valgt, var imidlertid like nærliggende og naturlig."*

Ut fra Reitan ser det ut til at det med naturlig forstås *forretningsmessig naturlig*: *"Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig."*

Spørsmålet blir da hva som skal til for at noe er forretningsmessig naturlig. Som kritikk mot dommen kan det kanskje hevdes at det å innrette seg slik at man får lavest mulig skatt, alltid vil være forretningsmessig naturlig for en skattyter.

Motsetningsvis vil det være et argument for illojalitet at handlemåten har preg av arrangement. I Nagell-Erichsen uttaler Høyesterett: "*Låneopptaket og kapitalutvidelsen i Timothy AS kan på denne bakgrunn ikke sees å ha noen eller i hvert fall bare helt ubetydelig egenvirkning. Arrangementet fremsto som et rent avgiftsarrangement.*"

4.4.1.2 Vanlig fremgangsmåte i bransjen

Er fremgangsmåten skattyter har valgt en vanlig tilpasning til lovverket i bransjen, kan dette tale for lojalitet. Dette kan utledes av førstvoterendes argumentasjon i Conoco, der det fremheves at "*mange av sakkelselskapa til ei kvar tid i høg grad tilpassa seg situasjonen gjennom val av kapitalstrukturar*", og det snakkes om "*etablerte*" løsninger "*innenfor systemet*".

Høyesterett fremhever i Conoco at dersom slike tilpasninger skal korrigeres, så bør det skje lovveien. Ut fra dette følger at det som alminnelighet må aksepteres at skattyter velger den fremgangsmåte som fremstår som mest hensiktsmessig, og som er vanlig å benytte.

4.4.1.3 Unødvendig handlemåte

At en handlemåte fremstår som nødvendig kan tale for illojalitet. I Fauske fremheves det eksempelvis at transaksjonen fremsto som en "*unødvendig mellomvei*" som et argument for at det forelå illojalitet.

Imidlertid stilles det ikke krav om at en handlemåte må ha vært *nødvendig* for at det ikke skal vurderes som illojalt. Utgangspunktet er at skattyter har anledning til å drive skatteplanlegging, og å tilpasse sin handlemåte for å unngå beskatning.

Det er muligens et spenningsforhold mellom momentene forretningsmessig naturlig og nødvendig handlemåte. Det er kanskje ikke helt utenkelig at det vil kunne fremstå som forretningsmessig naturlig å foreta nødvendige handlemåter.

4.4.1.4 Alternative måter å nå det samme skattegunstige resultat på

Resonnementet her er at dersom skattyter kunne ha oppnådd det samme skattemessige gunstige resultat ved å handle på en annen måte, og denne alternative måten ikke ville ha medført omgåelsesvurderinger, så taler det for at det da heller ikke kan være illojalt å nå resultatet ved den aktuelle handlemåte skattyter har valgt. Dersom lovgiver har akseptert det skattegunstige resultat ved en annen handlemåte, skal dette altså tale for at resultatet også bør aksepteres når det fremkommer ved den handlemåte skattyter har valgt.

I Aker Maritime ser det ut til Høyesterett åpner for dette, så fremt et identisk resultat med full sikkerhet ville bli oppnådd på en annen lovlig måte:

"Aker Maritime har også gjort gjeldende at det er urimelig å foreta gjennomskjæring i et tilfelle der det tilsvarende resultatet kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempning. Heller ikke dette er en holdbar innvending. En skattyter må som regel finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er gjennomført. Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville vært oppnådd med en slik søknad. Men det er ikke tilfelle her."

4.4.1.5 Særlig om transaksjonskjeder

De hensyn som kan begrunne at det skal foretas en samlet vurdering av transaksjonskjeder ved omgåelsesnormen blir også vektlagt ved totalvurderingen.

Ved illojalitetsvurderingen uttalte Høyesterett i Aker Maritime:

"Aker Maritime mente å kunne utnytte skatteforskriften til et salg av verftsaksjene ut av skattekonsernet gjennom kombinasjonen av et internt konsernsalg og en fusjon. Dette ble planlagt og iverksatt ut fra en samlet plan. Alle de nødvendige transaksjonene (...) fant sted på samme dag. At en transaksjonsrekke har vært utført etter en samlet plan, har i

rettspraksis vært fremhevet som et sentralt moment når det er spørsmål om gjennomskjæring, (...)"

Også ved illojalitetsvurderingen i Fauske fremheves det at det forelå en " *planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, og som var utelukkende skattemessig motivert og praktisk talt uten egenverdi.*"

4.4.1.6 Nøytralitetsbetraktninger

Dersom et ledd i en transaksjonskjede medfører at skattyter nøytraliserer den effekten som er forutsatt å følge av skatteregel, taler dette for at det foreligger illojalitet. Dette ble fremhevet i Hex:

"Når en krysseierskapsavtale som er hovedsakelig skattemessig motivert, normalt ikke kan legges til grunn for beskatningen, er det imidlertid ikke fordi skattyteren ved å avstå en mindretallsaksjepost har tilpasset seg en kvantitativ skatterettslig grense, men fordi han ved å motta en tilsvarende aksjepost i det annet selskap, nøytraliserer den reelle virkningen av den første kvantitative begrensningen."

4.4.1.7 Omveisbetraktninger

Det taler også for at det foreligger illojalitet dersom et ledd i en transaksjonskjede fremstår som unødvendig, og utelukkende eller i stor grad skattemessig motivert. Dette ble fremhevet både i Aker Maritime og i Fauske.

4.5 Strid mot skattereglernes formål

4.5.1 Utgangspunkt - vurdering av den enkelte skatteregels formål

Utgangspunktet er at formålsvurderingen skal knyttes til det lovbud som gir det skattegunstige resultat hvis formen følges.

I Telenor uttales:

"Ved vurderingen av om det vil være i strid med skattereglernes formål å la en privatrettslig disposisjon få skatterettslig virkning etter sitt innhold, må man ta utgangspunkt i formålet med den aktuelle skatteregel. "

Reitan illustrerer at det kan være avgjørende for utslaget av totalvurderingen hvilken lovregel man tar utgangspunkt i. Flertallet vurderte formålet til verdsettelsesregelen i aal. § 11 A, og fant at det var å lette gjennomføringen av generasjonsskifte, og at transaksjonene derfor ikke var illojale. Mindretallet mente at det var formålet til aal. § 2 som måtte være avgjørende, hvis formål var *" å hindre at man unngår arveavgift ved å overføre verdier fra en fremtidig arvelater til arving gjennom gave. "*

I Nagell-Erichsen uttrykker Høyesterett at hva som er omgåelsesnormens innhold *" allerede innenfor det snevrere felt « inntektsskatteretten », først får sitt egentlige innhold i tilknytning til den enkelte skattebestemmelse som det blir aktuelt å anvende normen i forhold til."*

4.5.2 Fastsettelsen av formål

Jeg viser til mine kommentarer vedrørende forholdet mellom omgåelsesnormen og alminnelig lovtolking i pkt. 1.7.

Retten går vanligvis lenger ”bak” regelens formål enn bare å konstatere at regelens formål er beskatning. Dersom retten ikke hadde gått lenger enn det, ville en handlemåte som medførte at det ikke inntrådte skatteplikt automatisk medføre strid med lovbudet. Retten

går konkret til verks, for å finne ut hva som har vært formålet med at akkurat dette forholdet skulle beskattes. Dette kan illustreres av Conoco:

"Formålet med regelen om tapsfradrag i § 44 første ledd bokstav d er å begrense skattegrunnlaget til nettoinntekten av skattyterens virksomhet. Vurderingstemaet må her være om Hydro ved å overføre aksjene i Hydro Canada til Hydro Danmark vil få fradragsrett for tap som det ut fra formålet med regelen ikke er reelt grunnlag for."

4.5.3 Trekk ved lovregelen

Vurderingen av om en handlemåte er lojal eller illojal kan avhenge av hvilken lovregel som er søkt omgått. Det kan være ulike terskler for når det konstateres illojalitet, avhengig av trekk ved lovregelen.

4.5.3.1 Tilpasning til firkantede regler

Det følger av rettspraksis at det skal mye til for å konstatere illojalitet dersom den aktuelle skatteregel er firkantet utformet, og særlig hvis dette er bevisst gjort ut fra likningstekniske hensyn. I Conoco uttales:

"Felles for reglane har nok vore at dei har vore ganske skjematiske, noko lovgivar klart nok heile tida har vore svært så merksam på. Likningstekniske omsyn har i ikkje liten grad vore ein grunn til dette."

Førstvoterende fremhever: *" Det skal etter mitt syn særst mykje til for at det skal vere aktuelt med gjennomskjering i høve til lovreglar av denne karakteren."*

Lovregelens utforming gir dermed føringer for at det må være et stort avvik mellom lovregelens formål og disposisjonens virkninger for at det kan konstateres illojalitet. Bakgrunnen for dette er at firkantede lovregler ofte vil innebære at lovgiver må sies å ha akseptert tilpasninger til reglene, og også at dersom lovgiver er klar over at skjematiske regler vil medføre tilpasninger, men at de begrunner det med likningstekniske hensyn, så er likningstekniske hensyn en del av formålet med lovregelen. Dersom lovgiver har avveid

hensynet til en lovgivningsteknisk enkel regel å praktisere mot muligheten for tilpasninger, og har falt ned på at det er ønskelig med en enkel regel å praktisere, så må lovgiver også ta de konsekvensene dette kan medføre.

I Hex ble det imidlertid foretatt gjennomskjæring, til tross for at skattereglene var firkantet. Retten la avgjørende vekt på at skattyterne hadde nøytralisert virkningen av de firkantede reglene:

”Som påpekt av Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett (2003), side 99 kan det som hovedregel ikke være illojalt å tilpasse seg en kvantitativ skatterettslig grense selv om tilpasningen er hårfin, så lenge den er reell. Når en krysseierskapsavtale som er hovedsakelig skattemessig motivert, normalt ikke kan legges til grunn for beskatningen, er det imidlertid ikke fordi skattyteren ved å avstå en mindretallsaksjepost har tilpasset seg en kvantitativ skatterettslig grense, men fordi han ved å motta en tilsvarende aksjepost i det annet selskap, nøytraliserer den reelle virkningen av den første kvantitative begrensningen.”

4.5.3.2 Lovregelen tilsier at det kreves noe mer enn et skattegunstig resultat for at gjennomskjæring skal kunne skje

I Telenor fremheves dette ved totalvurderingen:

”Når en overdragelse fra ett selskap til et annet innenfor samme konsern betraktes som realisasjon i forhold til reglene om tapsfradrag, kan dette resultatet ikke nøytraliseres ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. For at det skal være grunnlag for gjennomskjæring, må det foreligge andre omstendigheter som medfører at det vil være i strid med formålet med reglene om tapsfradrag å innrømme fradragsrett.”

Dette viser at løsninger som lovgiver legger opp til i utgangspunktet skal følges, og også at lovbudet har innvirkning på hva som skal til for at det skal foreligge illojalitet. Å oppfylle

lovens ordlyd i seg selv kan vanskelig anses for å være illojalt - det kreves noe mer i tillegg.

4.5.4 Rettsområde

I Nagell Erichsen ble det fremhevet at illojalitetsvurderingen ved gjennomskjæring innen arveavgiftsretten ville kunne avvike fra illojalitetsvurderingen innen inntektsskatteretten. Retten fremhevet særlig at hensynet til nøytralitet ikke har preget arveavgiftsområdet på samme måte som innen skatteretten. Virkningsvurderingen kunne også være annerledes, da de *"kan være mer ubetydelige for en arvelater enn for andre som foretar tilsvarende disposisjoner."* Retten fremhevet også at risiko og andre negative virkninger måtte vurderes i lys av arvingenes mulighet til å reversere handlemåten som medførte det gunstige resultat, samt at hensynet til forutberegnelighet heller ikke kunne tillegges samme vekt ved tilpasninger i forbindelse med et arvefall.

4.5.5 Forhold hos lovgiver

4.5.5.1 Lovgivers aksept av tilpasningene

Dersom lovgiver må sies å ha akseptert tilpasningene taler dette mot at det er illojalt. I Conoco var mindretallet uenig i flertallets synspunkter om at tilpasningen var akseptert, og la ved illojalitetsvurderingen avgjørende vekt på at tilpasningen ikke kunne anses for å være akseptert av lovgiver. Dette punktet har nær sammenheng med formålsvurderingen.

I Aker Maritime anførte Aker at det forelå en lojal tilpasning, ut fra betraktninger om at det var endringer i konsernforskriften som medførte at fusjoneringen kunne skje uten ventetid. Dette kan tolkes som et argument om at lovgiver kunne anses for å ha lagt til rette for den løsning selskapet valgte, og at en tilpasning til en løsning tilrettelagt av lovgiver ikke kan sies å være illojal. Aker ble ikke hørt med dette. Høyesterett uttalte:

" Jeg finner ikke denne innvendingen avgjørende. Forskriften innebar riktignok generelt en utilsiktet skattefrihet når en konsernintern overføring ble etterfulgt av en fusjon med et selskap utenfor skattekonsernet. Men dette kan ikke være til hinder for gjennomskjæring av en transaksjonskjede, som uten å ha noen annen forretningsmessig begrunnelse, ble planlagt og gjennomført nettopp for å utnytte denne virkningen. At det foreligger en slik gjennomskjæringsadgang, er også uttrykkelig lagt til grunn ved senere endringer av forskriften."

Det er følgelig ikke alle løsninger som vil måtte aksepteres, selv om det i utgangspunktet kan se ut til å være tilrettelagt for en viss løsning, og lovgiver også er klar over dette. Denne uttalelsen illustrerer lojalitetsvurderingens relative karakter, ved at det fremheves at transaksjonene kan gjennomskjæres fordi de hadde som funksjon "nettopp å utnytte" virkningene.

4.5.5.2 Lovgiveroppgave

Dersom den aktuelle handlemåte er utbredt og vanlig, kan det tale for at reaksjonen mot handlemåten bør skje lovveien, og ikke ved at domstolen fastsetter gjennomskjæring for de utvalgte sakene som måtte havne i rettssystemet.

Dette fremheves i Conoco:

"Det kan vere at det her kan talast om ein « systemfeil » (...) Men i så fall måtte feilen rettast på lovvegen, og ikkje ved at det blir nytta gjennomskjering overfor den som har handla innanfor systemet. - Som eg har nemnt, er då også lova endra to gonger i desse spørsmåla etter likningsåra 2000 og 2001. "

4.6 Relativ illojalitetsvurdering

Det følger av drøftelsene ovenfor at illojalitetsvurderingen, og da hvor mye som skal til for å konstatere illojalitet, avhenger av de ulike momenter som skal medtas i totalvurderingen. Illojalitet betegner således ikke en fast størrelse av avvik mellom resultatet og lovregelens

formål. I De ulike elementene i vurderingen er da relative i forhold til hverandre, og de ulike slik at dersom disposisjonen har mye egenverdi skal det også mye til for å konstatere illojalitet.⁵⁴

⁵⁴ Banoun (2003) s.334

5 Litteraturliste

5.1 Bøker

Andenæs, Johs. *Statsforfatningen i Norge*. 9.utg. Universitetsforlaget, 2004.

Banoun, Bettina *Omgåelse av skattereglene en studie av høyesterettspraksis*. Oslo, 2003.

Bedrift, selskap og skatt, Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere Zimmer, Fredrik (red) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen. 4. utg. Oslo, 2006.

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

Gjems-Onstad, Ole *Norsk bedriftsskatterett*. 4. utg. Ad Notam Gyldendal, 1996.

Gjems-Onstad, Ole *Norsk bedriftsskatterett*. 7. utg. Gyldendal Norsk Forlag AS, 2008.

Kvisli, Kåre H *Innføring i skatteretten*. Oslo, 1962.

Lignings-ABC 2008/09. Skattedirektoratet. Oslo, 2008.

Zimmer, Fredrik *Lærebok i skatterett*. 5.utg. Universitetsforlaget, 2005.

5.2 Artikler

Banoun, Bettina. *Hvordan bør skattelovgivningen utformes for å motvirke omgåelse? I: Skatterett*. 2004, S.55-72

Banoun, Bettina. *Skatterettslig omgåelse*. I: *Tidskrift for Rettsvitenskap*. 1998, S.913-957

Folkvord, Benn. *Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring? – Replikk til Fredrik Zimmers artikkel "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker"*. I: Skatterett. 2007, S 293 – 300.

Gjems-Onstad, Ole. *Banoun part 4 – must be read*. I: Skatterett. 2003, S 71-81.

Jensen, Eirik. *Hva er vurderingsgjenstand etter omgåelsesnormen ? Refleksjoner etter Høyesteretts dom i Norske Conoco-saken*. I: Skatterett. 2009, S. 66-95.

Lundeland, Kåre. *Den ulovfestede gjennomskjæringsregel i skatte- og avgiftsretten – Hva med grunnvilkåret i Reitan-dommen*. I: Skatterett. 2009, S. 56 – 65.

Løchen, Håkon *Omgåelse som skatterettslig problem*. I: Skatterett, 2000, S.107-130.

Matre, Hugo P. *Pro forma i skatteretten*. I: Festskrift til Nils Nygaard. 2002, S 579 -

Sollund, Stig. *Skattetilpasning, ulovfestet gjennomskjæring og domstolsprøving*. I: Skatterett. 2008, S

Syversen, Jan. *Fire høyesterettsdommer om skattemessig gjennomskjæring med særlig fokus på dommen i Rt. 2006 s.1232, Telenor Eiendom Holding - En ny "vri" på gjennomskjæringsnormen?* I: Utv. 2007, S. 468-

Zimmer, Fredrik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2002*. I: Skatterett. 2003, S. 332-384.

Zimmer, Fredrik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2004*. I: Skatterett. 2005, S. 331-364.

Zimmer, Fredrik. [a] *Hva er vurderingstema i omgåelsessaker?* I: Skatterett. 2007, S 2-13.

Zimmer, Fredrik. [b] *Høyesterettsdommer i skattesaker 2006*. I: Skatterett. 2007, S 325-383.

Zimmer, Fredrik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2007*. I: Skatterett. 2008, S.302-342.

Aarbakke, Magnus. *Omgåelse som rettsanvendelsesproblem*, I:Lov og Rett. 1970, S.1-24.

5.3 Domsregister

Rt 1925 s472 (Kallevig)

Rt 1961 s1195 (Kollbjørg)
Rt 1963 s478 (Siraco)
Rt 1966 s1189 (Vestlandske Vassdrag)
Rt 1971 s264 (Kielland)
Rt 1976 s1317 (Harnoll)
Rt 1976 s302 (Ragelas)
Rt 1978 s60 (Smestad)
Rt 1982 s789 (Torkildsen)
Rt 1993 s173 (Phønix)
Rt 1994 s492 (Railo)
Rt 1994 s499 (Gokstad)
Rt 1994 s912 (Hovda)
Rt 1995 s638 (Skau og Gundersen)
Rt 1997 s1580 (Zenith)
Rt 1998 s1764 (Wisth og Finnøy)
Rt 1998 s1771 (Essem)
Rt 1998 s1779 (INA)
Rt 1999 s946 (ABB)
Rt 1999 s1347 (Øverby)
Rt 2000 s1865 (Nygård)
Rt 2002 s456 (Hydro Canada)
Rt 2002 s798 (Nordea)
Rt 2004 s1331 (Aker Maritime)
Rt 2006 s1062 (Fauske)
Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen)
Rt 2006 s1232 (Telenor)
Rt 2007 s209 (Hex)
Rt 2008 s.1510 (Reitan)
Rt 2008 s.1537 (Conoco)

Lagmannsrettsdommer

LG-2004-102527 Gulating lagmannsrett

5.4 Lover/ Forarbeider

1964 Lov om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) av 3.april 1964 nr 1.

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

1975 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v
(petroleumsskatteloven) av 13.juni nr 35.

Ot. prp. nr 16 (1991-1992)

Oppfølging av skattereformen 1992.

5.5 Nettressurser

Fliflet, Arne. Kommentar til Grunnloven. I: Norsk lovkommentar nettversjon. [Sisert
10.april 2009].

Syversen, Jan. *Ny vri på skattemessig gjennomskjæring, fire høyesterettsdommer* (2007)
(u.å) [22.04.2009]

http://www.ors.no/foredragsbibliotek/90_Jan_Syversen_Gjennomskjaering.ppt 22.04.2009

Zimmer, Fredrik. E-post. 23. februar 2008.

Zimmer, Fredrik. E-post. 15. april 2009.

