

UiO : **Det juridiske fakultet**

Har Høyesterett gjort materielle endringer i gjennomskjæringsnormen?

- En gjennomgang av Høyesteretts praksis i ulike perioder fra 1960 til 2016.

Kandidatnummer: 679

Leveringsfrist: 25.11.2016 kl.12

Antall ord: 16638



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Begrepsavklaring	1
1.2	Avgrensning.....	2
2	HISTORISK UTVIKLING AV GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN.....	3
2.1	Generelt om gjennomskjæringsregelen	3
2.2	Domstolskapende rett	4
2.3	Tilbakeblikk på Høyesterettsavgjørelser før 1960.....	5
2.3.1	Tilbakeblikk på Kallevig, Bryn, Finne og Andersen	5
2.4	Regelens utvikling i perioden 1961 til 1993.....	7
2.4.1	Formuleringene i Høyesterettspraksis	7
2.4.2	Sammenfatning	10
2.5	Regelens utvikling i perioden 1994 til 2000.....	12
2.5.1	Formuleringene i Høyesterettspraksis.....	12
2.5.2	Sammenfatning av utviklingen i denne perioden.....	15
2.6	Regelens utvikling i perioden 2002 til i dag.....	17
2.6.1	Formuleringene i Høyesterettspraksis.....	17
2.6.2	Grunnvilkåret	19
2.6.3	Tilleggsvilkåret	21
2.6.4	Sammenfatning av utviklingen i denne perioden.....	23
3	RESULTATENE AV UNDERSØKELSEN.....	24
3.1	Hvem av partene har vunnet.....	24
3.2	Hvem var dommere og hvordan har disse dømt?	34
3.3	Essensen i de ulike formuleringen.....	37
4	VIL DEN FORESLÅTTE LOVREGEL RETTE OPP I SVAKHETENE VED DEN ULOVFESTEDE REGELEN?	40
4.1	Svakheter ved den ulovfestede regelen	40
4.2	Zimmers forslag til lovfestet regel.....	41
4.2.1	Mandatet.....	41
4.2.2	Forslaget.....	42
4.2.3	Kritikk av lovforslaget	45
4.2.4	Vil lovforslaget rette opp i svakheter.....	46
5	AVSLUTTNING.....	47
	LITTERATURLISTE	48
	KRONOLOGISK DOMSREGISTER.....	49

1 Innledning

I en artikkel av Frederik Zimmer publisert i Skatterett skriver artikkelforfatter følgende om den todelte vurderingsregelen som er oppstilt i rettspraksis de senere år:

”Et grunnvilkår basert på skattyterens formål var ikke en del av omgåelsesnormen forut Hydro Canada-dommen. I denne dommen var ikke vilkåret avgjørende, fordi Høyesterett likevel avgjorde saken utfra helhetsvurderingen”¹

Benn Folkvord skriver i sin replikk til Zimmers artikkel i Skatterett:

”Serien med forutsetninger og eksplisitte uttalelser fra Høyesterett medfører etter min oppfatning at det fremstår som rimelig klart at en har et grunnvilkår om skattemessig motivasjon for gjennomskjæring, vilkåret er neppe skapt i nyere rettspraksis”²

Folkvord tar den todelte regelen i forsvar og hevder at denne kan trekkes ut fra tidligere rettspraksis. Dette reiser et spørsmål om gjennomskjæringsregelen er blitt endret slik Zimmer hevder. Dersom regelen er blitt endret i rettspraksis, har det hatt betydning for utfallet i sakene?

Den videre fremstillingen vil ta for seg regelens utvikling i rettspraksis; hvordan er regelen formulert i 3 ulike perioder og dens innhold. Har Høyesterett gjennom alle periodene lagt vekt på skattemessig motiv?

Dersom den ulovfestede regelen er endret i praksis har det hatt betydning for utfallet av sakene?

Vil Frederik Zimmer sitt forslag til ny lov vil rette opp i svakhetene med regelen, iallfall de svakheter den hevdes i juridisk teori å ha.

1.1 Begrepsavklaring

Gjennomskjæringsregel eller omgåelsesnormen er to begreper med samme innhold. Fremstillingen vil utelukkende benytte seg av førstnevnte, gjennomskjæringsregelen eller regel med mindre annet følger av direkte sitat.

¹ Zimmer nr. 01 (2007) s.10.

² Folkvord nr. 04 (2007) s.7.

1.2 Avgrensning

Fremstillingen avgrenses til beslektede og tilgrensende problemstillinger som skatteunndragelse, herunder pro forma forhold der skattyter har gitt uriktig betegnelse, og regler om tilordning av inntekter.³

Skatteunndragelse er når skattyter gir gale eller ufullstendige opplysninger slik at ligningen baserer seg på feil grunnlag. I disse tilfellene blir det et bevisspørsmål om hva som er de faktiske forholdene som følger de alminnelige bevis- og rettsanvendelsesprinsipper. Dette er slått fast av Høyesterett.⁴

Pro forma er saker der disposisjonen som det skiltes utad, ikke gjelder mellom partene. Det blir i dette tilfelle også et bevisspørsmål og det er det reelle privatrettslige forhold som skal legges til grunn.

Med forhold der skattyter har gitt uriktig betegnelse er tilfeller der det er tvil om hva som er den rette privatrettslige karakteristikken. Er en avtales egentlige innhold en avtale om salg eller leie? Disse spørsmålene løses etter ordinær juridisk metode og avtaletolkning.⁵

Tilordning av inntekter løses av de alminnelige reglene om tilordning og det er derfor ikke nødvendig å ta gjennomskjæringsregelen i bruk. Internprising har mer til felles med den privatrettslige karakteristikken, ved at man prøver å finne frem til riktig pris, og ikke re-karakterisere et rettsforhold.

³ Zimmer (2014) s.62.

⁴ NOU 2016:5 s.12.

⁵ NOU 2016:5 s.12-13.

2 Historisk utvikling av gjennomskjæringsregelen

2.1 Generelt om gjennomskjæringsregelen

Gjennomskjæringsregelen er en ulovfestet regel som kan komme til anvendelse på transaksjoner der den viktigste motivasjonsfaktoren har vært å spare skatt. Det å tilpasse transaksjoner slik at skattyter sparer skatt er i seg selv ikke lovstridig. Det er naturlig og forventet at skattyter vil velge det alternativet som gir minst skattebelastning. Høyesterett har uttalt i en rekke saker at skattemessig motivasjon i utgangspunktet er uten betydning.

Imidlertid så går det en grense for hvor langt skattyter kan tilpasse seg regelverket. Tilpassningene kan stride sånn mot skatteloven – og regelens formål at det kan bli tale om å gjennomskjære skattebesparelsen ved å anvende den omgåtte regelen. Problemet med skatteplanlegging springer ut av at skattyter har en rettslig handlefrihet og et ønske om å betale minst mulig skatt.⁶

På 1920 tallet ble det forelagt en rekke saker for Høyesterett som gjaldt om skattebesparelser. Det ble aldri gitt direkte uttrykk for en gjennomskjæringsregel, men det er grunn til å anta at disse dommene er forløpet til utviklingen av den domstolskapte regelen.⁷

Regelen er i rettspraksis formulert noe ulik opp gjennom årene og det har vært noe uklart hva vurderingstemaets egentlige innhold er.⁸ Frem til 2002 kan det se ut til at regelen bygger på en helhetsvurdering der en rekke vurderingsmomenter blir trukket inn. I 2002 uttaler imidlertid Høyesterett i *Hydro Canada*⁹ at regelen består av et grunnvilkår og et tilleggsvilkår. Grunnvilkåret knytter seg til hvorvidt transaksjonen er skattemessig motivert og tilleggsvilkåret bygger på en totalvurdering av flere momenter som egenverdi og illojalitets betraktninger. Vilkårene blir belyst nærmere i avsnitt 2.6.2. og 2.6.3.

⁶ NOU 2016:5 s.10.

⁷ NOU 2016:5 s.16.

⁸ Zimmer nr. 01 (2007) s.1fgl.

⁹ Rt.2002 s. 456.

2.2 Domstolskapende rett

Når regler blir utviklet i rettspraksis taler man om domstolskapende rett. Det vil si at det er domstolene som utformer en regel og bestemmer dens nærmere innhold. Dette kan stride mot maktfordelingsprinsippet som bygger på at det er lovgiver som skal bestemme og avgjøre hva som skal være gjeldene rett vedtatt i lovsform. Lovgiver vil i forkant av vedtatt lov utrede de problemstillinger som reiser seg på det aktuelle rettsområde og er derfor i bedre stand til å vedta gjennomtenkte lover som skal nå et bestemt formål.

Domstolskapende rett bygger på den tanke at dommeren skal dømme etter den regel den ville ha oppstilt dersom den var lovgiver i mangel av annen lovgivning. Denne betraktningen har også tilslutning i rettskildelitteraturen.¹⁰

Domstolene skaper ny rett ved at de tar stilling til spørsmål som er nye. Ved at domstolene senere legger vekt på tidligere avgjørelser er de ikke bare med på å skape ny rett, men også forankre retten.¹¹

Selv om det er i utgangspunktet domstolene som skaper ny rett ved å ta stilling til nye retts-spørsmål kan juridisk teori spille en stor rolle for utviklingen. I teorien blir problemstillinger grundig gjennomgått. Det er ingen tvil om at gjennomskjæringsregelen er utviklet i samspill med Høyesterett. Allerede i 1966 i Vestlandske Vassdrag¹² la Høyesterett Kvisli sin egenverdi tese til grunn. I Telenor¹³ konstaterte Høyesterett at regelen var utviklet i samarbeid med juridisk teori; ”Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori”. Dette er også lagt til grunn i senere tid, i en rekke saker.¹⁴

I forhold til gjennomskjæringsregelen har både Kvisli og Aarbakke vært bidragsyttere til utviklingen og aksept av gjennomskjæringsregelen.¹⁵

Legalitetsprinsippet setter imidlertid en skranke for myndighetsutøvelse som griper inn i borgernes rettsafære i offentligrettslige forhold på ulovfestet grunnlag.¹⁶ Gjennomskjæringsregelen er derfor noe spesiell i dette henseende, og spesielt siden Høyesterett selv ikke har tatt forholdet opp til diskusjon. Det er imidlertid ikke bestridt at det gjelder en gjennomskjæringsregel på skatterettens område i dag.¹⁷ Det har vært få angrep på den ulovfestede regelen og de innsigelser som har fremmet har vært rettet mot enkelt avgjørelser.¹⁸

¹⁰ Andenæs (2009) s.66-67.

¹¹ Eckhoff (2001) s.192-194.

¹² Rt.1966 s.1189.

¹³ Rt.2006 s.1232.

¹⁴ Rt.2007 s.209, Rt.2008 s.1537, Rt.2012 s.1888, Rt.2014 s.227.

¹⁵ Banoun (2003) s.80.

¹⁶ Andenæs (2009) s.65.

¹⁷ NOU 2016:5 s.11.

¹⁸ Banoun (2003) s.80.

2.3 Tilbakeblikk på Høyesterettsavgjørelser før 1960

2.3.1 Tilbakeblikk på Kallevig, Bryn, Finne og Andersen

Sakene Kallevig, Bryn og Finne¹⁹ handlet om skattesalg. Skattesalg er når skattyteren selger og kjøper den samme eller tilsvarende gjenstand i løpet av kort tid. skattyter har med andre ord ikke interesse i å avstå gjenstanden.²⁰

I denne perioden er det interessant å se at Kallevig og Finne har nokså likt saksforhold og reiser de samme spørsmålene, men sakene får ulikt utfall.

I Kallevig re-karakteriserte Høyesterett forholdet og la til grunn at det ikke forelå avhendelse av aksjer, men et bytte. Kallevig hadde i realiteten ikke kvittet seg med eierinteressene og transaksjonene var skattemessig motivert og formulerte seg på følgende måte :

”Under disse samlede omstendigheter antages der ved de formelle salg og kjøp av aktiebrev ikke at være av Kallevig tilsiktet eller foretat nogen *reel avhændelse* av aktierne eller nogen til dem knytte interesse i forhold til byskattelovens § 37 og § 39. Der vil i *virkeligheten* alene være foregaat et slags bytte, og da de ombyttede gjenstande her er aktier av helt samme art og nøiaktig samme værdi vil ialfald overfor byttetransaksjoner av saadan art bestemmelsen i de nævnte paragrafer 37 og 39 ikke kunne komme til anvendelse.”(s.473)

I Finne-dommen kom Høyesterett frem til det motsatte resultat. Høyesterett la vekt på at Finne hadde solgt aksjene i den hensikt om å kvitte seg med eierinteressen. Transaksjonene ble, i motsetning til i Kallevig, vurdert som to ulike handlinger og ikke som en del av en samlet plan:

”Samtlige salg skedde gjennom mægler paa børsen og i det aapne marked, uten at Finne hadde nogen anelse om hvem kjøperne var. Han hadde heller ikke ved salgene nogen tanke paa at kjøpe lignende aktier igjen og betinget sig derfor heller ikke noget saadant. Heller ikke blev der git ordre til mægleren om kjøp samtidig med salgene. Det var ved disse hans tanke helt at skille sig av med disse aktier, da han frygtet for at de vilde bli helt værdiløse. Naar han dog nogen dage senere bestemte sig for igjen at kjøpe aktier i de samme selskaper, skyldtes dette alene paavirkning av optimistiske uttalelser, som han hørte gjort gjældende om vedkommende selskapers fremtidsutsigter.”(s.497)

Dommene legger stor vekt på hva skattyters hensikt må antas å ha vært. I Kallevig mente retten at det var bevist at skattyter hadde en eneste hensikt og det var å oppnå en skattebesparelse. I Finne la retten til grunn skattyters forklaring da retten ikke kunne finne det bevist at transaksjonene var et forsøk på å oppnå en skattebesparelse, og fant mangel på planlegging avgjørende.²¹Høyesterett uttaler i Kallevig at transaksjonens hensikt i å oppnå skattelettelse,

¹⁹ Rt.1925 s.472, Rt.1927 s.386, Rt.1928 s.495.

²⁰ Zimmer (2014) s.75.

²¹ Banoun (2003) s.129.

kan sies å være et uttrykk for egenverdi.²² Begrepet blir imidlertid ikke innført før på 1960-tallet.

Bryn gjaldt kjøp og salg av valuta og Høyesterett nektet fradrag med den begrunnelse at Bryn ikke ville kvitte seg med de tyske markene:

”Den dag, da Bryn solgte sin fordring paa banken for 100.000 mark, har han faktisk sørget for at faa igjen en markfordring den samme dag, hos den samme bank til det samme beløp og til samme kurs. Dagens samlede marktransaksjon antages da at innebære en avgjørende præsumention for, at forholdet, efter sin reale karakter har været det, at Bryn den dag ikke har villet skille sig ved sin markinteresse. Jeg finder da ved sakens avgjørelse at maatte gaa ut fra et saadant forhold som det reelt foreliggende, al den stund der fra Bryns side ikke er tilveiebragt nogen positive oplysninger angaaende specielle forhold eller omstændigheder, som kunde være eget til at afbevise den nævnte præsumention.”(s.387)

Det har vært diskutert om disse dommene egentlig gir uttrykk for gjennomskjærings betraktninger eller om de kan tas til inntekt for innskrenkende tolkning av avhendelsesbegrepet. Einar Harboe mener at det er lite å hente fra rettspraksis før 1960-tallet når det gjelder gjennomskjæring.²³ Det at Høyesterett legger vekt på at formålet til skattyter har vært å oppnå en skattebesparelse taler imidlertid for at det er gjennomskjæringsbetraktninger som legges til grunn.²⁴ Om man legger til grunn at man står overfor gjennomskjæringsbetraktninger, er skattemessig motivasjon i sakene avgjørende.

Det er vanskelig å trekke ut en formulering fra avgjørelsene på 50-tallet. Ved at Høyesterett re-karakteriserte forhold gir uttrykk for at det er gjennomskjæringsbetraktninger som er lagt til grunn.

Et eksempel hvor Høyesterett re-karakteriserer forholdet er i Andersen²⁵ hvor faren hadde overført nesten alle aksjene i selskapet sitt til sønnen som gjorde sønnen mer eller mindre til eneeier av selskapet. Nesten tre år senere innfrir faren en gjeld på selskapet hånd som øker verdien på aksjene med 35 760 kroner. Andersen hevdet at transaksjonen var en gave til selskapet, men Høyesterett mente at det var bevist at transaksjonen i realiteten var en gave til sønnen og uttaler følgende:

”...verdiforøkelsen var ikke en tilfeldig virkning av gaven, men en for begge parter iøynefallende, nødvendig og umiddelbar virkning av ettergivelsen, og denne ville - det finner jeg å måtte gå ut fra - ikke ha funnet sted dersom ikke sønnen hadde hatt den alt overveiende aksjonærinteresse i selskapet - han var som nevnt praktisk talt eneeier. Det ville etter min mening være *unaturlig å sette dette faktiske forhold ut av betraktning og benekte at transaksjonen innebærer en gave direkte fra far til sønn.*”(s.1111)²⁶

²² Banoun (2003) s.298

²³ Harboe (2012) s.400-401.

²⁴ NOU 2016:5 s.17.

²⁵ Rt.1955 s.110.

²⁶ Min kursiv

2.4 Regelens utvikling i perioden 1961 til 1993

2.4.1 Formuleringene i Høyesterettspraksis

I perioden 1961 til 1993 er det forelagt 8 saker for Høyesterett som omhandler gjennomskjæringsbetraktninger. Etter 1982 går det nesten 10 år før der foreligger en ny sak for Høyesterett som gjelder gjennomskjæringsbetraktninger. Dette er saken Phønix²⁷.

På 60- tallet blir det avsagt dom i fire saker, hvor tre av sakene; Kollbjørg, Siraco og Vestlandske Vassdrag²⁸ er av særlig interesse. Felles for disse tre sakene er at selskapene ikke hadde noe reelt innhold i form av å drive virksomhet. Senere blir dette formulert som ”ingen egenverdi”.

To av sakene Kollbjørg og Siraco, gjelder fusjon av selskaper med underskudd. Selskapene med underskudd ble innfusjonert i selskaper med overskudd og hvor det deretter ble krevd fradrag i inntekten til overskuddselskapene²⁹. I den ene saken, Kollbjørg, uttalte Høyesterett at:

”Spørsmålet blir da om den sammenslutning som vi her har for oss, i den nevnte henseende innebar en realitet, eller om radiofabrikken i virkeligheten var et «dødt» eller «tomt» selskap da fusjonen fant sted” (s.1196)

Formuleringen om at selskapet er ”dødt” eller ”tomt” blir gjengitt i Siraco da Høyesterett uttaler at:

”...avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold. (...)Som det fremgår, var A/S Hamar & Nes Dampskipsselskap havarert og ferdig - for så vidt både «dødt» og «tomt» - lenge før fusjonen fant sted.”(s.482)

I tillegg til å legge vekt på det innfusjonerte selskapet sin virksomhet konstaterer Høyesterett at vurderingen også må bero på en objektiv vurdering av transaksjonen.

De første formuleringen finner man i Kolbjørg- og Siraco, hvor det blir lagt vekt på selskapets innhold, hva selskapet i realiteten var. Det kan imidlertid synes som om egenverdi betraktningene kom til uttrykk allerede i Kallevig ved at Høyesterett uttrykte at transaksjonens hensikt i å oppnå skattelettelse var relevant i forholdt til spørsmålet om det forelå en reell avhendelse.³⁰

Etter Kollbjørg kom Kvisli med følgende formulering:

”Det er tvilsom sak å prøve å trekke bestemte retningslinjer ut av det foreliggende domsmaterialet. 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

²⁷ Rt.1993 s. 173.

²⁸ Rt.1961 s. 195, Rt.1963 s. 478, Rt.1966 s. 1189.

²⁹ NOU 2016:5 s. 18.

³⁰ Banoun (2003) s. 298

de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.t.h. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.”

Kvisli sin egenverdite se blir gjengitt av Høyesterett i Vestlandske Vassdrag. Spørsmålet i saken var om et selskap som hadde kjøpt samtlige aksjer i et annet selskap har rett til betinget skattefritak, det vil si om retten til betinget skattefritak kunne overføres til den nye eieren. Høyesterett uttaler følgende:

”slik forholdene lå an, kan jeg vanskelig se saken annerledes enn at det i virkeligheten var fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefritak for salgsgevinsten som ved aksjeoverdragelsen ble overført til Bergesen. Det «tomme» selskap hadde ingen egenverdi. At selskapet fortsatt formelt består kan da ikke være avgjørende. Det virkelige forhold må legges til grunn ved den skattemessige bedømmelse av transaksjonen.”(s.1192)

På 70- og 80-tallet blir det forelagt Høyesterett fire saker som gjelder omgåelse. I Kielland³¹ blir formuleringen uttrykt på følgende måte:

”den bakenforliggende økonomiske realitet må kunne slå igjennom overfor aksjeselskapsformen dersom ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt.”(s.266)

Høyesterett uttaler også at man er ”henvist til å slutte vesentlig ut fra en objektiv vurdering”. I Astrup³² formulerer Høyesterett seg slik:

”Transaksjonen kan ha et slikt innhold at den skattemessig sett må settes til side fordi den ikke har noen egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter utover skattespørsmålet.”(s.305-304)

Grunnstrukturen i disse to sakene har likheter og gjelder forsøk på å klassifisere transaksjoner på en skattemessig gunstig måte.³³ I Kielland mente Høyesterett at det var bevist at transaksjonen var skattemessig motivert. Skattyter ville kommet frem til samme resultat ved andre alternativer som ikke ville gi skattebesparelsen. I Astrup kom også retten frem til at transaksjonen var skattemessig motivert ved at salget av aksjene i et selskap til et annet selskap hadde ingen egenverdi utover dette.

I Smedstad³⁴ saken hadde en far solgt tomtearealer til kommunen, men benyttet barna som mellom ledd i salget. Det fremstod som at det var barna som solgte til kommunen og ikke faren. Barna eide tomtearealene i 24 timer og dette anså Høyesterett var et forsøk på å omgå reglene om gevinstbeskatning og uttaler følgende:

”Som forholdene er i denne sak, ser jeg det slik at barna - som formelt satt som innehavere av arealene i 24 timer - i virkeligheten aldri har eid dem. Realiteten er at det

³¹ Rt.1971 s.264.

³² Rt.1976 s.302.

³³ NOU 2016:5 s.20.

³⁴ Rt.1978 s.60.

var Smestad som solgte til kommunen, men av skattemessige grunner har trukket barna inn som et unødvendig mellomledd på en måte som etter omstendighetene må betegnes som en uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning. Noen egenverdi har salget til barna ikke hatt utover det straks å skaffe familien Smestad hånd over kjøpesummen fra kommunen.”(s.64-64)

Barnas eierskap hadde ingen egenverdi utover den skattefordelen Smedstad prøvde å oppnå.

I Torkildsen³⁵ hadde skattyter i likhet med Smedstad dratt inn et mellomledd ved salg av eiendom. Mellomleddet i denne saken var et fond. Fondet eide gavekjøpekontrakten i en dag og hadde av den grunn aldri hatt fysisk rådighet over eiendommen. Med henvisning til tidligere rettspraksis uttaler retten:

”Det har således foreligget en samlet plan i flere ledd med den ene hensikt å unngå beskatning, jfr. Rt-1976-302 flg.(...)Skattemessig sett må salget ses som en enhet Torkildsen-Myklebust. I Torkildsens salg var fondet skutt inn som et unødvendig mellomledd som var ment bare å ha én funksjon, nemlig å unngå gevinstbeskatning. Som uttalt i Smestad-dommen (Rt-1978-60 flg.) må dette anses som en uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning.”(s.792)

Både i Smedstad og i Torkildsen gir Høyesterett uttrykk for et illojalitetsvilkår ved å bruke termen ”uakseptabel” omgåelse av reglene. Termen kan sies å være forløperen til illojalitetsvilkåret som kommer til uttrykk på 90-tallet i en rekke avgjørelser.³⁶

³⁵ Rt.1982 s.789.

³⁶ Banoun (2003) s.330

2.4.2 Sammenfatning

På slutten av denne perioden har Kvisli sin egenverdi tese blitt gjentatt så mange ganger at det er liten tvil om at egenverdi er et kjernesporsmål i omgåelsessaker. For å kunne trekke opp en grense mellom omgåelsestilfellene og lovlig skatteplanlegging stilles det krav til transaksjonene.³⁷ Det avgjørende vil være om transaksjonene kan forretningsmessig begrunnes. Fravær av forretningsmessig verdi vil klart peke i retning av omgåelse av skattereglene.

Et spørsmål som reiser seg er om egenverdivurderingen skal knytte seg til hele eller deler av transaksjonen der det foreligger en transaksjonsserie. I Smedstad og Torkildsen kom Høyesterett frem til at deler av transaksjonene ikke hadde noe egenverdi. Høyesterett knyttet her egenverdivurderingen til en av transaksjonene i en transaksjonsserie.

Et annet spørsmål er hvilket tidspunkt egenverdivurderingen skal knyttes til og hvilke omstendigheter som kan tas i betraktning. I Kollbjørg uttalte Høyesterett at det ikke var nødvendig å ta stilling til omstendigheter før fusjonen hadde skjedd og i Siraco så retten vekk i fra forutgående omstendigheter. Banoun mener at dersom retten hadde tatt hensyn til at driftsmidlene og virksomheten var overdratt på et tidligere tidspunkt, ville egenverdivurderingen kanskje ha medført et annet utfall av saken. I de fleste saker så er det omstendigheter på transaksjonstidspunktet som blir gjenstand for vurderingen.³⁸

Hvis man ser tilbake på Kallevig,³⁹ legger Høyesterett utelukkende vekt på skattyters motivasjon for salget av aksjene. Høyesterett vurderte transaksjonene som en samlet plan og at ”skattyter ikke har hatt til hensikt å avvikle sine aksjeinvesteringer og sørger for at det heller ikke skjer”.⁴⁰ I Finne⁴¹ blir også skattemessig motivasjon lagt til grunn; mangel på planlegging talte for å godta fradrag. Skattemessig motiv ble også tillagt vekt i Kielland⁴², mens det i en rekke andre avgjørelser i samme periode blir lagt til grunn at skattemessig formål ikke er av betydning.

I Siraco, Vestlandske Vassdrag og Smedstad⁴³ uttaler Høyesterett med ulike vendinger at skattemessige formål i utgangspunktet ikke har betydning. Banoun legger til grunn at dette ikke må tas på ordet. Det kan forstås som at skattemessige formål er uten betydning til man kommer opp i ett visst nivå, og Banoun omtaler dette som et terskelspørsmål. Alternativt så kan det forstås som en anvisning på at det ikke stilles krav til bevis for skattyters skattemessige formål. Hun konkluderer med at både skattemessige og ikke skattemessige formål, samt virkninger vil kunne være av betydning for anvendelsen av gjennomskjæringsregelen.⁴⁴

Aarbakke fremsatte en teori om at det fantes en omgåelsesnorm i norsk rett på 60-70 tallet og hevdet at illojalitet i forhold til lovbestemmelsen og virkningene av transaksjonen stod sen-

³⁷ Banoun (2003) s.298.

³⁸ Banoun (2003) s.303 flg.

³⁹ Rt.1925 s.472.

⁴⁰ Harboe (2012) s.231.

⁴¹ Rt.1928 s.495.

⁴² Rt.1971 s.264.

⁴³ Rt.1963 s.478, Rt.1966 s.1189, Rt.1978 s.60.

⁴⁴ Banoun (2003) s. 309.

tralt. Aarbakke betraktet imidlertid normen som et rettskildeprinsipp og ikke som en selvstendig regel.⁴⁵ Det at Høyesterett benytter ”uakseptabel omgåelse” i Smestad og Torkildsen gir støtte til Aarbakkes teori.

Oppsummert fremgår det at transaksjonen må ha andre økonomiske realiteter enn skattebesparelsen, dersom transaksjonen skal stå seg. Skattemessige formål er i utgangspunktet ikke av betydning men kan likevel spille en rolle dersom transaksjonen mangler egenverdi. Slik sett virker Banoun sin analyse å være rett. Blir skattebesparelsen for dominerende blir det vanskelig å hevde at skattyters formål ikke har vært å spare skatt.

⁴⁵ Banouns fremstilling av Aarbakke s.330.

2.5 Regelens utvikling i perioden 1994 til 2000

2.5.1 Formuleringene i Høyesterettspraksis

I perioden 1994 til 2000 ble det avsagt 12 avgjørelser hvor Høyesterett tok stilling til om gjennomskjæringsregelen kom til anvendelse. På tidlig 90-tallet begynner Høyesterett å benytte begrepet ”illojal” i forhold til regelens formål⁴⁶.

I 1994 ble Høyesterett forelagt tre saker der illojalbegrepet ble benyttet. I Railo⁴⁷ gjaldt spørsmålet om fusjon og etterfølgende aksjesalg kunne sees i sammenheng i forhold til skatte- loven av 1911 § 54 annet ledd. Høyesterett uttalte at bestemmelsen ikke kom til anvendelse i denne saken:

”verken direkte eller ved bruk av lojalitetssynspunkter.”(s.497)

Høyesteretts bruk av lojalitetssynspunkter er en henvisning til gjennomskjæringsregelen.

I Gokstad⁴⁸ ble aksjene i selskapet solgt til en aksjonær, hvor aksjene kort tid etterpå ble solgt videre til det oppkjøpende selskapet. Retten la vekt på at skattyters motiv ikke var avgjørende. Høyesterett uttaler:

”Det er ikke avgjørende i seg selv at Bettums kjøp er skattemotivert. Det som kommer i tillegg er at det skjer med sikte på en oppkjøpssituasjon som måtte ventes å ville oppstå om kort tid, og det dreier seg om en disposisjon som ikke medførte noen risiko av betydning”(s.505)

Retten vurderte transaksjonen uten reel betydning og måtte derfor ”anses illojale” (s.505)

I Hovda⁴⁹ konstaterer Høyesterett igjen at en transaksjon kan være skattemessig motivert og fult ut akseptabel:

”Utgangspunktet er at slike transaksjoner må respekteres skatterettslig også når de er skattemessig motivert. Men dette innebærer ikke at enhver transaksjon mellom selvstendige skattesubjekter må respekteres. Transaksjonen kan ha et slikt innhold at den skattemessig må settes til side fordi den ikke har noen økonomisk betydning for skattyteren utover den skattemessige virkning.”

Om illojalitetsbetrakninger:

”(...)Hovda ikke har kunnet påvise at aksjesalget har hatt noe annet forretningsmessig formål enn å spare skatt, og at transaksjonen etter en skatterettslig vurdering må anses som illojal i forhold til formålet med reglene om beskatning av aksjeutbytte”

⁴⁶ Banoun (2003) s.330.

⁴⁷ Rt.1994 s.492.

⁴⁸ Rt.1994 s.499.

⁴⁹ Rt.1994 s.912.

Fortsatt referer Høyesterett til at transaksjonen må ha noen annen betydning enn det skattemessige uten at det gir mer veiledning i forholdt til hva som aksepteres som ”noen”.

I Zenit⁵⁰ ble reglen formulert som to spørsmål og retten uttaler innledningsvis at:

”Avgjørelsen beror på en samlet vurdering av en rekke forhold ved og omkring aksjeoverdragelsen. Bedømmelsen må skje med utgangspunkt i situasjonen ved overdragelsestidspunktet. Det kan ikke uten videre være utslagsgivende i hvilken grad overdragelsen er skattemessig motivert” (s.1585-1586)

Deretter oppstiller retten et spørsmål om:

”overdragelsen hadde noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger”(s.1586)

Og om aksjeoverdragelsen:

”kan sies å ha vært i strid med skattelovgivningens formål”(s.1586)

I Wisth og Finnøy⁵¹ uttaler Høyesterett at:

” Jeg kan imidlertid ikke se at eierfordelingen i de to nye selskapene har hatt noen annen reell grunn enn å omgå skatteloven § 58.(...)aksjepostene i de to selskapene ikke hadde noen forretningsmessig begrunnelse, og ingen annen reell virkning”(s.1770)

Selv om illojalitet ikke blir uttrykkelig nevnt så er rettens henvisning til omgåelse av skattelovens §58 et uttrykk for det samme.

I Essem⁵² blir regelen formulert anderledes hvor ”virkning” oppstilt som et alternativ ved siden av egenverdi jf. ”eller”. Det er ikke helt klart hva retten mener med dette, for egenverdi ved en transaksjon vil ofte vise seg nettopp ved virkningene av den.

”At en transaksjon er foretatt alene med det formål å spare skatt er ikke tilstrekkelig til at den ikke får virkninger etter sine intensjoner ved likningen. Det kreves imidlertid at disposisjonen har en viss virkning eller egenverdi for skattyteren utover det å spare skatt”(s.1777)

I ABB⁵³ formulerer Høyesterett for første gang en regel for gjennomskjæring:

”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

⁵⁰ Rt.1997 s.1580.

⁵¹ Rt.1998 s.1764.

⁵² Rt.1998 s.1771.

⁵³ Rt.1999 s.946.

om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skatte-reglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.» (s.955)

Den samme ordlyden blir lagt til grunn i de påfølgende avgjørelsene, Øverbye og Nygård⁵⁴, med henvisning til blant annet ABB. På slutten av denne perioden er det formuleringen i ABB som kan sies å utgjøre den ulovfestede regelen.

Formuleringen kan dermed forstås slik; om transaksjonen er skattemessig motivert tillegges i utgangspunktet liten betydning, dersom den ikke fremstår som den eneste motivasjonsfaktor. Transaksjonen må også ha en annen egenverdi, hvor det er en totalvurdering som legges til grunn for avgjørelsen, herunder formålet med lovbestemmelsen.

⁵⁴ Rt.1999 s.1347, Rt.2000 s.1865.

2.5.2 Sammenfatning av utviklingen i denne perioden

I denne perioden blir det mer tydelig at det er en ulovfestet regel man står overfor og ikke et rettskildепrinsipp, slik Aarbakke hevdet. Gjennomskjæringsregelen kan etter formuleringen i ABB⁵⁵ oppstilles som følgende: (1) Foreligger det en egenverdi med transaksjonen utover skattebesparelsen? (2) Strider skattebesparelsen mot regelens formål?

Det er i forhold til den lovfestede regelen at illojalitets vurderingen kommer til anvendelse og det skal legges til grunn en objektiv vurdering ikke partenes subjektive forhold.

Dette reiser et spørsmål; dersom retten kommer frem til at transaksjonen har en egenverdi hvilken betydning skal da formålet med lovbestemmelsen få? Det kan se ut som at når det faktisk foreligger egenverdi ved transaksjonen så spør Høyesterett i noen tilfeller om denne egenverdien kan oppnås uten skattebesparelsen. F.eks. i *Essem*⁵⁶ så var transaksjonene forretningsmessig begrunnet, men partene kunne oppnådd det samme uten kryssbytte av aksjene.

Dermed kan man konkludere med at ”noen” egenverdi ikke er nok dersom man kan komme til samme resultat uten skattebesparelsen, det vil si at man må se om det foreligger andre alternativer som kan nå det samme målet. Regelen kan derfor synes å være bygd opp av tre spørsmål: 1. Foreligger det en egenverdi med transaksjonen utover skattebesparelsen? Kan dette besvares bekræftende blir neste spørsmål 2. om skattyter kan nå det samme resultat uten skattebesparelsen og 3. strider skattebesparelsen mot regelens formål?

Blir det riktig å hevde at gjennomskjæringsregelen ikke lenger bare har ett grunnvilkår om egenverdi og at en nå står overfor flere vilkår; om egenverdi, transaksjonen må fremstå som den eneste løsningen og om illojalitet?

Et annet spørsmål som reises er; dersom man kommer over et tilfelle hvor transaksjonen har betydelig egenverdi og samtidig er illojal mot bestemmelsens formål, hva skal da vektlegges dersom skattyter ikke har andre alternativer som vil gi samme resultat? Her vil det være flere tungtveiende samfunnsmessige hensyn som trekker i begge retninger og som gjør seg gjeldene for begge alternativene.

Banoun gir uttrykk for at det på begynnelsen av 90-tallet dreide seg om to selvstendige kumulative vilkår, egenverdi og illojalitetskriteriet, og at dette var en gjeldene oppfatning i norsk rett. Banoun viser til en rekke saker der det ene vilkåret utelukker det andre da kravet ikke var oppfylt. Fra slutten av 90-tallet gir Høyesterett i *Zenith* og *ABB* uttrykk for at egenverdi og illojalitet bare var momenter i en totalvurdering. Man går altså fra en to-trinns vurdering (regelstruktur) til en helhetsvurdering, der egenverdi og lojalitetsvurderinger er momenter i vurderingen (momentstruktur).⁵⁷ I de sakene som ble forelagt for Høyesterett i perioden 1997 til 1999 er egenverdi et moment i en helhetsvurdering.⁵⁸

⁵⁵ Rt.1999 s.946.

⁵⁶ Rt.1998 s.1764.

⁵⁷ Banoun (2003) s.333.

⁵⁸ NOU 2016:5 s.88

I åtte av sakene tar Høyesterett stilling til hvorvidt skattyters formål om å spare skatt skal ha betydning for resultatet. I de fleste sakene uttaler Høyesterett at det i utgangspunktet ikke har betydning, men i Skau/ Gundersen⁵⁹ uttaler Høyesterett at:

” .. Jeg kan være enig med overligningsnemnda i at det kunne være grunnlag for utbyttebeskatning dersom de foretatte transaksjoner utelukkende eller hovedsakelig skulle tjene skattemessige formål.”(s.641)

Uttalelsen kan forstås slik som Banoun har gitt uttrykk for, at det handler om en terskel vurdering. Dette støttes også av Harboe som gir uttrykk for at når det ikke foreligger andre forretningsmessige argumenter for hvorfor transaksjonen er gjennomført, så er den i all hovedsak drevet av skattemessig motivasjon.⁶⁰

Samlet sett legger ikke Høyesterett spesielt mye vekt på skattyters skattemessige motivasjon, men de benytter det som et argument (eller som et moment) i en helhetsvurdering der skattevirkningene fremstår som det eneste resultatet av transaksjonene.

⁵⁹ Rt.1995 s.638.

⁶⁰ Harboe (2012) s.238.

2.6 Regelens utvikling i perioden 2002 til i dag

2.6.1 Formuleringene i Høyesterettspraksis

Fra 2002 og til i dag har det blitt avsagt 13 dommer om gjennomskjæring. I Hydro Canada⁶¹ (heretter Hydro) var spørsmålet om Norsk Hydro hadde krav på fradrag i inntekten for tap ved salg av aksjer fra et datterselskap til et annet. Høyesterett kom frem til at det ikke forelå grunnlag for gjennomskjæring. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ble formulert slik:

”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.” (s.465)

I denne saken blir regelen omformulert. Det første retten spør er om det foreligger skattemessig formål med disposisjonen. Retten legger til grunn at formuleringen kan forankres i ABB jf. rettens henvisning til denne avgjørelsen. Denne formuleringen blir fulgt opp i Aker Maritim⁶² hvor Høyesterett henviser til Hydro. Høyesterett tilføyer imidlertid at vurderingen foretas på et objektivt grunnlag, med en videre henvisning til ABB:

”For det første må det hovedsakelige formål med disposisjonen - den klart viktigste motivasjonsfaktor - ha vært å spare skatt. For det annet må disposisjonen etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglenes 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.”(avsnitt 47)

I Sameie⁶³ får regelen en annen innretning. I stedet for å oppstille et grunnvilkår om at motivasjonsfaktoren må ha vært å spare skatt, uttaler Høyesterett:

”...at gjennomskjæring ikke utelukkende kan begrunnes i at en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken ved transaksjonen, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. (avsnitt 42)...Gjennomskjæring avhenger etter dette av 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.” (avsnitt 47)

⁶¹ Rt.2002 s.456.

⁶² Rt.2004 s.1331.

⁶³ RT.2006 s.1062.

Den skattemessige motivasjon *kan* altså være grunnlag for å gjennomskjære. Det samsvarer ikke med uttalelsen i Hydro om at grunnvilkåret er om formålet med disposisjonen *må* ha vært å spare skatt. Uttalelsene i Sameie blir fulgt opp i Nagell Erichsen⁶⁴ hvor Høyesterett uttaler følgende :

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

Her er Høyesterett tilbake til hvordan regelen er formulert fra ABB- dommen og frem til Hydro. Det er egenverdien til transaksjonen som vil være det avgjørende ut i fra en helhetsvurdering og om gjennomskjæring da blir nødvendig.

I 2006 så endrer formuleringen seg nok en gang i Telenor⁶⁵ og Høyesterett legger til grunn den to delte regel som første gang kom til uttrykk i Hydro.

”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, se for eksempel Rt-2002-456 (Hydro Canada) på side 465, jf. side 466-467, Rt-2004-1331 (Aker Maritime) avsnitt 47 og Høyesteretts dom 7. september 2006 (HR-2006-1540-A) avsnitt 42 - 46. 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 for eksempel Rt-1999-946 (ABB) på side 955, Rt-2002-456 (Hydro Canada) på side 466, jf. side 467-468, Rt-2004-1331 (Aker Maritime) avsnitt 47 og Høyesteretts dom 7. september 2006 (HR-2006-1540-A) avsnitt 47 - 50. ”

Denne formuleringen blir senere fulgt opp av Høyesterett i samtlige saker om omgåelse, Hex, Reitan, Conoco, Dyvi, Conoco 2 og Ikea⁶⁶. Det kan etter dette fastslås at gjennomskjæringsregelen er fragmentert opp i to ledd, et grunnvilkår og et tilleggsvilkår (totalvurdering)

⁶⁴ Rt.2006 s.1999.

⁶⁵ Rt.2006 s.1232.

⁶⁶ Rt.2007 s.209, Rt.2008 s.1510, Rt.2008 s.1537, Rt.2012 s.1888, Rt.2014 s.227, HR-2016-2165-A.

2.6.2 Grunnvilkåret

I dette avsnittet vil det bli sett nærmere på hvordan grunnvilkåret er formulert i Høyesterett, slik det kom til uttrykk for første gang i Hydro Canada, og vilkårets nærmere innhold.

I Hydro⁶⁷ kommer grunnvilkåret til uttrykk slik:

”...Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.” (s.465)

Begrunnelsen retten gir for at det må være et vilkår om at formålet må ha vært å spare skatt, er fordi den ulovfestede regelen skal verne om fundamentene for norsk skatt. Retten kom imidlertid frem til at selv om hensynet til å spare skatt hadde vært et viktig formål med transaksjonen, var ikke dette tilstrekkelig. Formålet blir således tillagt mindre vekt enn de samlede virkningene av transaksjonen, som var å oppnå dansk skattemessig konsolidering og handelspolitiske argumenter.

Denne formuleringen blir fulgt opp i Aker Maritime⁶⁸, hvor man får en presisering av hva innholdet av ”hovedsakelig formål” er:

”For det første må det hovedsakelige formål med disposisjonen - den klart viktigste motivasjonsfaktor - ha vært å spare skatt”(avsnitt 47)

I Aker Maritime kom retten frem til at transaksjonen; bruken av Aker Finnyards Holding som mellomledd var skattebetinget. Det avgjørende ble derfor totalvurderingen.

Retten utformer en ytterligere presisering av grunnvilkåret i Telenor.⁶⁹ Grunnvilkåret i Telenor knyttes opp mot skattereglenes formål:

”...skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se for eksempel Rt-1999-946 (ABB) på side 955, Rt-2002-456 (Hydro Canada) på side 466, jf. side 467-468, Rt-2004-1331 (Aker Maritime) avsnitt 47 og Høyesteretts dom 7. september 2006 (HR-2006-1540-A) avsnitt 47 - 50” (avsnitt 47)

I forhold til vurderingstemaet uttaler retten at

”Det er etter dette et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. 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.”(avsnitt 49)

⁶⁷ Rt.2002 s.456.

⁶⁸ Rt.2004 s.1331.

⁶⁹ Rt.2006 s.1232.

Videre uttaler Høyesterett at:

”I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.” (avsnitt 50)

Og

”Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. 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. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.” (avsnitt 51)

Retten kom frem til at grunnvilkåret ikke var oppfylt og man trengte ikke å gå inn på tilleggs-vilkåret.

I Hex⁷⁰ er vurderingstemaet formulert slik:

” Det er etter dette et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. 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.” (avsnitt 41)

og videre

” Bakgrunnen for at det avgjørende er hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, er at formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre omgåelse av skattereglene. Ved beskatningen skal privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt bedømmes ut fra deres reelle innhold(...). Det er tillatt å tilpasse seg skattereglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har (avsnitt 42).

Retten kom frem til at grunnvilkåret var oppfylt. Avtalen om krysseierskap måtte ”ansees hovedsakelig skattemessig motivert” (avsnitt 47) det avgjørende ble derfor tilleggs-vilkåret.

Når det gjelder hva som utgjør en ”naturlig helhet”, som ble lagt til grunn i Telenor, uttaler retten i Conoco⁷¹ at:

”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).”

⁷⁰ Rt.2007 s.209,

⁷¹ Rt.2008 s.1537.

I Dyvi⁷² slår imidlertid retten fast, etter å ha vurdert premissene i både Telenor og Conoco, at den naturlige helheten knytter seg ikke til bare grunnvilkåret, men til hele gjennomgjæringsvurderingen jf. avsnitt 39.

I Ikea⁷³ uttaler høyesterett at normen, som kommer til uttrykk i Dyvi, ikke er til hinder for å bedømme enkeltledd i sammensatte disposisjoner. Selv om det foreligger et overordnet formål kan de enkelte transaksjonsledd være unødvendige, og de uttaler:

”Jeg finner det lite tvilsomt at den gjennomskjæring som ble foretatt i Aker Maritime-dommen overfor et forretningsmessig unødvendig og klart skattemessig motivert mellomledd i en ellers forretningsmessig fornuftig transaksjonsrekke, også må kunne foretas mot et skattemessig motivert sluttledd.”(avsnitt 92)

Utgangspunktet er at man skal gjøre en samlet vurdering av transaksjonene, dersom de står i nær sammenheng, slik at de utgjør en naturlig helhet. Dette er imidlertid ikke til hinder for at man kan vurdere de enkelte transaksjonene, både mellomledd og sluttledd, dersom de er unødvendig for å nå et forretningsmessig mål. Det kan vanskelig hevdes at unødvendige ledd i transaksjonsserier utgjør en naturlig helhet, når de utgjør et brudd på nettopp denne helheten.

2.6.3 Tilleggsvilkåret

Under tilleggsvilkåret er man henvist til å gjøre en totalvurdering av tre konkrete momenter; (1) disposisjonens virkninger, (2) disposisjonens formål og om den er (3) illojal mot skattereglene. Dersom det er andre forhold som kan ha betydning for vurderingen kan dette være med i totalvurderingen under det retten betegner som ”øvrige omstendigheter”

Tilleggsvilkåret ble formulert i Hydro⁷⁴ 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” (s.465)

Om vurderinger uttaler retten følgende

(...)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 skattereglens formål, må imidlertid ønskede virkninger tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper.” (s. 467)

⁷² Rt.2012 s.1888.

⁷³ HR-2016-2165-A.

⁷⁴ Rt.2002 s.456.

I forhold til illojalitetskravet uttaler retten

”(…)jeg har tidligere konkludert med at hensynet til å spare norsk skatt neppe kan ha spilt noen større rolle enn den samlede virkning av ønsket om å oppnå dansk skattemessig konsolidering og de handelspolitiske argumentene. Men uansett hvordan man måtte se på dette, kan disposisjonen etter min oppfatning ikke anses som stridende mot formålet med regelen om tapsfradrag i § 44 først ledd bokstav d.”(s.467)

Uttalelsen om ”uansett hvordan man måtte se dette” i forhold til skattyters ønske om å spare skatt, må forstås slik at det skattemessig formål i grunn er uten betydning dersom transaksjonen ikke er i strid med regelens formål.

I Aker Maritime⁷⁵ uttaler Høyesterett at det er en objektiv vurdering som skal legges til grunn

”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.”(avsnitt 47)

I Telenor⁷⁶ blir regelen presisert i forhold til hva som skal være med i vurderingen av disposisjonens virkninger, egenverdi er uttrykkelig tatt med:

”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 skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen”

Telenor saken ble avgjort ved at grunnvilkåret ikke var oppfylt men retten knyttet likevel noen kommentarer til vurderingen av et av momentene i tilleggsvilkåret:

”Ved vurderingen av om det vil være i strid med skattereglens formål å la en privatrettslig disposisjon få skatterettslig virkning etter sitt innhold, må man ta utgangspunkt i formålet med den aktuelle skatteregel.”(avsnitt 57)

Som det fremgår i punkt. 2.6.2 så er disposisjonen et moment i tilleggsvilkåret. Den knytter seg ikke bare til grunnvilkåret slik det fremgår av premissene i Dyvi. Drøftelsen og de momenter som legges til grunn for grunnvilkåret vil også være de samme som legges til grunn for tilleggsvilkåret.

I forhold til grunnvilkåret så ble det fastslått i Aker Maritim at denne vurderingen skulle skje på objektivt grunnlag, hvor en må vurdere disposisjonens virkninger. I forhold til illojalitetsvurderingen er det nettopp disposisjonen man ser på og om denne er i strid med skattereglens formål. Vurderingen av disposisjonens virkninger, i forhold til tilleggsvilkåret, kan derfor skje ut fra den samme bedømmelsen som er foretatt i forhold til i tilknytning til grunnvilkåret.⁷⁷ Dette viser seg i praksis der retten i Telenor kom frem til at grunnvilkåret ikke var oppfylt. Det var av den grunn ikke nødvendig å gå inn på tilleggsvilkåret.

⁷⁵ Rt.2003 s.1331.

⁷⁶ Rt.2006 s.1232.

⁷⁷ Harboe (2012) s. 253.

Når det gjelder ”øvrige omstendigheter” så betrakter Harboe dette som en sikkerhetsventil i forhold til nye tilfeller der vilkårene for gjennomskjæring ikke er dekkende.

2.6.4 Sammenfatning av utviklingen i denne perioden

I denne perioden er det mye som skjer når det gjelder utviklingen av gjennomskjærings regelen. Det kan virke som om det i en kortere periode ikke er helt enighet innad i Høyesterett om hvordan regelen bør formuleres, men de gir tilslutt sin tilslutning til formuleringen slik den endelig fremgår av Telenor.

Etter Sameie dommen kan man nå besvare spørsmål hvor transaksjonen har betydelig egenverdi og er samtidig meget illojal mot bestemmelsens formål. Hva skal vektlegges dersom skattyter ikke har andre alternativer som vil gi samme resultat. Til dette fremgår det av NOU 2016:5 at ”grad av egenverdi og grad av strid med regelens formål blir da sentrale elementer i vurderingen, og med en viss gjensidighet: Jo større grad av strid med regelens formål, desto mer kreves av egenverdi og omvendt”. Høyesteretts uttalelser om at avgjørelsen måtte bero på ”en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultat ved å følge formen fremtrer som stridene mot skatteregelens formål” må derfor forstås som at egenverdi og skatteregelens formål side-⁷⁸stilles.

Slik formuleringen er nå er skattemessig motivasjon avgjørende for om gjennomskjæringsregelen kommer til anvendelse. Om det ikke kan påvises skattemessig motivasjon er det ikke nødvendig å gå inn på totalvurderingen under tillegsvilkåret. Om det foreligger skattemessig motivasjon blir det avgjørende for utfallet av saken om det foreligger strid med skattereglens formål.

⁷⁸ NOU 2016:5 s.83.

3 Resultatene av undersøkelsen

3.1 Hvem av partene har vunnet

I den første perioden vant staten frem i 8 av 8 saker som ble forelagt Høyesterett. Som gjennomgangen viser så er det manglende egenverdi som var avgjørende i alle sakene. Selv om egenverdi ikke ble sagt uttrykkelig i alle sakene, så fremgikk det i argumentasjonen i flere av sakene at det var egenverdi Høyesterett drøftet.

Når det gjelder utviklingen av den ulovfestede regelen ser man at bruken av egenverdi kommer til uttrykk for første gang i Vestlandske Vassdrag, etter at Kvisli hadde fremsatt sin egenverdi tese. Høyesterett har også vært innom betydningen av skattemessig formål i 5 av sakene. Hvorfor staten har vunnet frem i alle sakene kan forklares ved å se nærmere på transaksjonene og Høyesteretts begrunnelse. Det er i forhold til transaksjonene at spørsmål om egenverdi og skattemessige formål eller virkninger blir fremtredende.

Avgjørelse	Navn	Utfall (medhold)	Egenverdi nevnt	Skattemessig formål nevnt
RT-1961-1195	Kollbjørg	Staten	Nei	Nei
RT-1963-478	Siraco	Staten	Nei	Ja
RT-1966-1189	Vestlandske Vassdrag	Staten	Ja	Ja
RT-1971-264	Kielland	Staten	Nei	Ja
RT-1976-302	Astrup	Staten	Ja	Ja
RT-1978-60	Smedstad	Staten	Ja	Ja
RT-1982-789	Torkildsen	Staten	Nei	Nei
RT-1993-173	Phønix	Staten	Nei	Nei

Figur 1 - Oversikt over formuleringer og utslag i rettspraksis perioden 1960 til 1993

Kollbjørg og Siraco gjaldt ikke det klassiske tilfelle ved omgåelse av rettsregler, men utnyttelse av en praksis som fulgte av Høyesterettsavgjørelser.⁷⁹ I begge sakene vant staten frem fordi Høyesterett kom frem til at det ikke forelå en reel fusjon i noen av sakene. De innfusjonerte selskapene var ”dødt” eller ”tomt”.

I forhold til hvilke begivenheter som skulle legges til grunn uttalte Høyesterett i Kollbjørg:

” I denne perioden var det- så vidt jeg kan se- ikke inntruffet begivenheter som på noen vesentlig punkt hadde endret de faktiske forhold. Det er derfor slik som denne sak ligger an ikke nødvendig å avgjøre, om man skal legge til grunn forholdene på det tidspunkt da fusjonsavtalen ble inngått eller forholdene på det tidspunkt da fusjonen ble gjennomført.” (s.1197)

⁷⁹ NOU 2016:5 s.18.

I Siraco kom Høyesterett også frem til at selskapet var ”dødt” og ”tom” lenge før fusjonen fant sted. Dette til tross for at Siraco til dels både direkte og gjennom et annet selskap ervervet de driftsmidlene som var nødvendig for å fortsette med fergedriften på et tidligere tidspunkt. Høyesterett fremhevet at det ville stride mot det prinsipp som var fastslått i Kollbjørg dersom Siraco skulle få kreve fradrag for dampskipsselskapets eldre gjeld. Dommen kan sies å være noe streng da Siraco med hjelp av det andre selskapet faktisk utøvte driften fortsatt. Forutgående begivenheter ble altså ikke tillagt vekt i denne saken.

Når det gjelder det skattemessige formål fant Høyesterett at det ikke var nødvendig å gå inn på spørsmålet om det forelå en skattemessig motivert fusjon og uttaler:

” Jeg er enig med den ankende part i at dette moment er irrelevant”(s.482)

I Vestlandske Vassdrag kom Høyesterett frem til at selskapet var ”tomt”. Selskapet drev ikke virksomhet lenger og hadde ingen driftsmidler. Høyesterett argumenterte ved å henvise til Kollbjørg og Siraco. Selskapet hadde derfor ingen egenverdi utover de skattemessige og staten vant derfor frem. Også i denne saken slår Høyesterett fast at skattemessige overveielser ikke ville være ”avgjørende for spørsmålet om rett til betinget skattefritak”. Skattemessige overveielser kan sies å være det samme som skattemessige formål. Når man vurderer den skattemessige virkningen så er det klart at det vil kunne spille inn på formålet med transaksjonen. Høyesterett sier altså at dette ikke er avgjørende for spørsmålet.

I Astrup så Høyesterett vekk i fra en transaksjon ved likvideringen av et selskap. Skattyter, som ett ledd i en samlet plan, overdro aksjene i det selskapet de ønsket å likvidere til et annet selskap for å så likvidere det andre selskapet. Aksjene i selskap A gikk til selskap B for at B deretter likviderte selskap A. Høyesterett re-karakteriserte forholdet slik at A ble likvidert direkte uten omveien om B. I forhold til skattemessige formål og transaksjonens egenverdi uttaler Høyesterett:

”... utgangspunktet må være at selskapsformen må respekteres også om formen er skattemessig motivert(...)Transaksjonen kan ha et slikt innhold at den skattemessige sett må settes til side fordi den ikke har noen egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter utover skattespørsmålet”(s.305)

Staten vant frem fordi Høyesterett mente at transaksjonen(B) ikke hadde noe egenverdi utover skattespørsmålet siden likvideringen av selskapet kunne skje direkte.

Et lignende forhold var også oppe i Kielland- dommen som ble avsagt før Astrup. Også her re-karakteriserte Høyesterett forholdet slik at beløpene som skattyteren mottok ble omklassifisert til aksjeutbytte fra kjøperselskapet og staten vant.⁸⁰

⁸⁰ NOU 2016:5 s.20.

I Smedstad og Torkildsen kom Høyesterett frem til at deler av transaksjonene ikke hadde egenverdi. Høyesterett knyttet egenverdivurderingen til et av transaksjonene i en transaksjonsserie. Smedstad hadde trukket inn barna som mellomledd i et eiendomssalg til kommunen og Torkildsen hadde dratt inn et fond som mellomledd ved salg av eiendom. Høyesterett uttalte i Torkildsen:

”Skattemessig sett må salget ses som en enhet Torkildsen-Myklebust. I Torkildsens salg var fondet skutt inn som et unødvendig mellomledd som var ment bare å ha én funksjon, nemlig å unngå gevinstbeskatning.”(s.792)

Slik forholdene fremstod i begge sakene hadde A solgt til B som videre solgte til C. I begge tilfellene så hadde B eid eiendommen i 24 timer eller mindre. Salget ble derfor lignet som at A hadde solgt direkte til C, og man så derfor vekk fra transaksjonen B fordi den manglet egenverdi.

Når det gjaldt skattemessig formål uttaler Høyesterett i Smedstad med henvisning til tidligere rettspraksis at det er:

”.. på det rene at den omstendighet at den disposisjon er skattemessig motivert ikke uten videre vil medføre at den ikke kan tillegges virkning i skatterettslig henseende”(s.63)

Både i Smedstad og Torkildsen står man overfor en kombinasjon av manglende egenverdi og skattyters ønske om å begrense skattebelastningen.⁸¹ Det avgjørende i begge sakene var transaksjonenes manglende egenverdi og av den grunn stod overfor ”uakseptabel omgåelse” av reglene om gevinstbeskatning. Staten vant frem under den begrunnelse i begge sakene.

Manglene egenverdi er klart utslagsgivende for at staten har vunnet frem i de fleste sakene denne perioden. Egenverdi har i tillegg vært med på å fastsette grensene for hvor langt skatteplanlegging kan gå. Momenter som har hatt betydning for egenverdivurderingen så langt er; krav til virksomhetsaktivitet ved innfusjonerte selskaper, bruk av unødvendig mellomledd og tilknytning mellom partene ved salgavtaler, samt om skattyter kunne nå det samme formål uten den skattemessige virkningen.

Transaksjonsforholdet i Phønix var veldig likt som i Smedstad og Torkildsen⁸² fra forrige periode. Spørsmålet i saken var om en mulig overtakelse av et driftsmiddel på en dag kunne gi mellomleddet rett til skatteposisjoner. Høyesterett uttalte at

”Formålet med reglene tilsier- slik jeg ser det- at det må bedømmes som avhendelse av kontrakt når avhenderen ikke kan ansees for reelt å ha overtatt driftsmidlet til bruk i sin virksomhet. Om man vil anse dette for å følge direkte av loven eller om man vil se det slik at lovreglene må suppleres med skatterettslig omgåelses- og gjennomskjæringssynspunkter, kan nærmest være en smakssak.”(s.179)

⁸¹ Harboe (2012) s.235.

⁸² Rt.1978 s.60, Rt.1982 s.786.

Retten kom frem til at Phønix Hotell ikke hadde overtatt hotellet ved lovanvendelse. Eierskapet var for kort til at man i realiteten hadde eid hotellet. Hotellet var ikke fysisk overdratt og det var ikke avgjørende hvilken betegnelse partene hadde brukt.

I den andre perioden vinner staten frem i 6 av 11 saker og skattyter vinner frem i 5 av sakene. Forskjellen i formuleringene denne perioden er at man nå har fått en illojalitetsvurdering. Det reiser et spørsmål om illojalitetsvurdering har hatt betydning for utfallet av sakene. I perioden 1961 til 1993 la Høyesterett vekt på transaksjonens egenverdi. På dette tidspunkt har Høyesterett begynt å spørre om transaksjonen strider mot lovens ordlyd.

Avgjørelse	Navn	Utfall (medhold)	Egenverdi nevnt	Skattemessig formål nevnt	Illojalitets betraktninger nevnt
RT-1994-492	Railo	Skattyter	Nei	Nei	Ja
RT-1994-499	Gokstad	Staten	Nei	Ja	Ja
RT-1994-912	Hovda	Staten	Nei	Ja	Ja
RT-1995-638	Skau og Gundersen	Skattyter	Nei	Ja	Nei
RT-1997-1580	Zenith	Skattyter	Ja	Ja	Ja
RT-1998-1764	Wisth og Finnøy	Staten	Nei	Nei	Nei
RT-1998-1771	Essem	Staten	Ja	Ja	Nei
RT-1998-1779	INA	Skattyter	Nei	Nei	Nei
RT-1999-946	ABB	Staten	Ja	Ja	Ja
RT-1999-1347	Øverbye	Skattyter	Ja	Ja	Ja
RT-2000-1865	Nygård	Staten	Ja	Ja	Ja

Figur 2 - Oversikt over formuleringer og utslag i rettspraksis perioden 1993-2000

I Railo vant skattyter frem. Spørsmålet i saken var om man kunne se et aksjesalg i sammenheng med en fusjon som fant sted 9 måneder tidligere enn aksjesalget. Spørsmålet var om man ved bedømmelsen kunne se begge transaksjonene under ett.⁸³ Høyesterett uttalte:

”Det som er utgangspunktet for vurderingen er at Railo ved fusjonen fikk aksjer som han umiddelbart kunne selge, at aksjene var likvide fordi selskapet var børsnotert, og at han faktisk solgte aksjene vel 9 måneder etter fusjonen. Jeg kan for mitt vedkommende ikke se at disse momenter i seg selv tilsier bruk av skatteloven § 54 annet ledd nr. 1 - direkte eller ved bruk av lojalitetssynspunkter.(..) Ved den konkrete vurdering er det et vesentlig poeng at den som eier en aksje alltid har risikoen for verditap ved kursfall, og 9 måneder er en ikke ubetydelig risikoperiode.”(s.498)

Skattyter kunne solgt aksjene like etter fusjonen. Aksjene var likvide fordi selskapet var børsnotert. All den tid skattyter var i besittelse av aksjene løp det en risiko for verdisvingninger. Høyesterett fant ikke grunnlag for å vurdere transaksjonene i sammenheng.⁸⁴

⁸³ NOU 2016:5 s.21.

⁸⁴ NOU 2016:5 s.21.

Til momentene uttalte Høyesterett at:

”Etter min mening gir ikke det som her er sagt om Railos innsikt og motiver for salg grunnlag for å anvende de synspunkter som kjennetegner den såkalte gjennomskjæringsregel.”(s.498)

Det kan spørres om Høyesterett indirekte gir uttrykk for at skattemessig motiv hos skattyter er et vilkår for at gjennomskjæringsregelen kommer til anvendelse.

I Gokstad så Høyesterett vekk fra mellomsalget da transaksjonen ikke hadde reel verdi:

”...er at det salg som skjedde til MG Industrier kort tid senere - 30 november eller antagelig noe før - ut fra den praksis man har med hensyn til å kunne se bort fra transaksjoner som ikke har reell betydning og må anses illojale, må anses for å være et salg fra Gokstad direkte til MG Industrier.”(s.505)

Retten la til grunn at skattyters motiv ikke var avgjørende. Staten vant saken.

I Hovda kom Høyesterett frem til at transaksjonen var illojal i forhold til reglene om utbyttebeskatning. Retten uttalte at skattemessig motivasjon i utgangspunktet må respekteres. Transaksjonen kunne ikke forretningsmessig begrunnes utover skattevirkningene, og retten uttaler:

”Utgangspunktet er at slike transaksjoner må respekteres skatterettslig også når de er skattemessig motivert.(..) Etter min mening står vi her overfor en transaksjon som rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Som jeg i det følgende nærmere vil begrunne, var aksjesalget utelukkende skattemessig motivert, overføringen av aksjene til SMI var reelt sett uten vesentlige virkninger for brødrene Hovda og transaksjonen fremstår - samlet vurdert - som skattemessig illojal i forhold til formålet bak reglene om utbyttebeskatning.”(s.916)

Dersom uttalelsen leses isolert sett kan det virke som at Høyesterett gir uttrykk for at skattemessig motivasjon tillegges først vekt, deretter transaksjonens egenverdi. Men uttalelsen må forstås som at skattemessig motivasjon er et moment i en helhetshetsvurdering jf. ” samlet vurdert”.

En lignende sak er Skau og Gundersen. Der kom imidlertid Høyesterett frem til at transaksjonene var reelle og at de hadde forretningsmessig verdi. På dette punkt skilte saken seg fra Hovda.

”Det må etter dette legges til grunn at det dreier seg om reelle transaksjoner og selskaper. At de omorganiseringer som er foretatt, også kan ha gitt mulighet for skattemessige fordeler, endrer ikke bildet av reelle selskapsdannelser.”(s.642)

I Zenit kom retten frem til at en overdragelse hadde en viss forretningsmessig egenverdi. Dette til tross for at egenverdien utgjorde i underkant av to prosent av selskapets samlede verdier.

Retten uttalte at:

” Det kan ikke uten videre være utslagsgivende i hvilken grad overdragelsen er skattemessig motivert.”(s.1586)

og slo fast at de skattemessige transaksjonene hadde spilt en ”fremskutt rolle” da aksjene ble solgt. Transaksjonen var ikke i strid med skattelovgivningen da formålet var å

” legge til rette for fortsatt drift og vekt i næringslivet ved reinvestering i nye driftsmidler.”(s.1587)

Førstevoterende la vekt på at man i dette tilfelle måtte være tilbakeholden med å foreta gjennomskjæring, begrunnet i de hensyn som ligger bak legalitetsprinsippet. Det kan fort bli uforutsigbart og vanskelig å vite hvor grensen går for skattyteren.

Andrevoterende mente at det forelå grunnlag for gjennomskjæring etter de samme prinsippene som ble lagt til grunn i Vestlandske Vassdrag- dommen. Flertallet var imidlertid enig med førstevoterende og skattyter vant frem.

I Zenith var den forretningsmessig egenverdien liten, men fortsatt nok til at man ikke kunne gjennomskjære transaksjonen. Dommen gir en viss veiledning på hvor mye egenverdi transaksjonen må ha i forhold til ”noen” egenverdi. Avgjørelsen kan tolkes som at terskelen er lav når det foreligger egenverdi for å benytte den ulovfestede regelen.

I Essem tapte skattyter selv om transaksjonen hadde egenverdi. Årsaken var at skattyterne kunne kommet frem til det samme formålet uten skattebesparelsen. Høyesterett uttaler at:

”At Milch og Jensen var innstilt på å markedsføre hverandre og å samarbeide dersom de kunne få oppdrag der begge kompetanse kunne utnyttes, er det ikke grunn til å tvile på. Men dette kunne vært oppnådd uten kryssbytte av aksjer, og kan ikke få noen særlig betydning for vurderingen av kryssbyttedelen av avtalen.” (s.1777)

Samme dag ble det avsagt dom i Essem, en tilsvarende sak ført for Høyesterett. I denne saken kom retten frem til at fordelingen av aksjepostene ikke hadde egenverdi. Dette til tross for at:

”bedriftsøkonomiske hensyn talte for en deling av det opprinnelige selskapet”
s.(1764).

INA gjaldt tilpasning av aksjonærstrukturen og er den saken som er mest prinsipiell. Høyesterett kom frem til at den ulovfestede regelen ikke kom til anvendelse da man stod overfor en ”rettsteknisk skarp avgrenset regel”. Reglene treffer ikke alltid helt riktig ut i fra formålet. Overføringen av aksjene hadde egenverdi siden det var broren som ble eier av de overførte aksjene⁸⁵

⁸⁵ NOU 2015: 6 s.21.

ABB gjaldt to spørsmål; overføring av skatteposisjoner, og om aksjesalg ikke påvirker selskaps skatterettslige stilling. Retten kom frem til at det ikke var adgang til å overføre skatteposisjoner og henviste til Vestlandske Vassdrag. Når det gjaldt aksjesalg uttalte retten at det i utgangspunktet ikke påvirker selskapets skatterettslige stilling.

I Øverbye vant skattyter frem da retten ikke anså kjøpsavtalen til å stride mot skattereglenes formål. Et av argumentene som ble fremmet var at dersom det hadde vært utenforstående som hadde kjøpt fordringen vil de skatterettslige problemer ikke blitt aktualisert. Retten lot derfor være å ta stilling til om transaksjonen hadde egenverdi utover de skattemessige.

I Nygård kom retten frem til at omdannelse av et enkeltmannsforetak til DA var illojalt mot skattelovens avskrivningsregler. Grunnen var at Nygård satt med 95 % av andelene i det omdannede selskapet. De restere 5 prosentene tilhørte Nygård sitt heleide selskap som aldri hadde drevet virksomhet. Retten mente derfor at selskapsdannelsen til et DA ikke hadde reelle virkninger og skattyter tapte.

I den siste perioden har staten vunnet frem i 5 av 12 saker.

To av sakene i figur 3, er merket med en *. Årsaken er at det tilsynelatende ser ut som at Høyesterett har lagt samme formulering til grunn i alle sakene hvor egenverdi, skattemessig formål og illojalitets betraktninger er krysset av for. Men dette er ikke tilfelle. De to sakene som er merket har Høyesterett formulert seg mer eller mindre på samme måte som retten gjorde i ABB avgjørelsen fra forrige periode. I de 8 andre er den todelte formuleringen lagt til grunn, slik den er kom til uttrykk i Telenor.

Det kan presiseres at i sakene etter Telenor er ikke illojalitets begrepet benyttet direkte men kommet til uttrykk som stridene mot skatteregelens formål. I Hydro ble illojalitets vurderingen presisert til å være i strid med skatteregelens formål. Det er av den grunn krysset av i feltet for illojalitetsbetraktninger der retten har uttrykt dette som stridene mot skatteregelens formål.

Avgjørelse	Navn	Utfall (medhold)	Egenverdi nevnt	Skattemessig formål nevnt	Illojalitets betraktninger nevnt
RT-2002-456	Hydro Canada	Skattyter	Nei	JA	JA
RT-2004-1331	Aker Maritime	Staten	Nei	JA	JA
RT-2006-1062	Sameie*	Staten	JA	JA	JA
RT-2006-1199	Nagell- Erichsen*	Staten	JA	JA	JA
RT-2006-1232	Telenor	Skattyter	JA	JA	JA
RT-2006-1573	Fornebuklinikken	Skattyter	Nei	Nei	Nei
RT-2007-209	Hex	Staten	JA	JA	JA
RT-2008-1510	Reitan	Skattyter	JA	JA	JA
RT2008-1537	Conoco	Skattyter	JA	JA	JA
RT-2012-1888	Dyvi	Skattyter	JA	JA	JA
RT-2014-227	Conoco 2	Skattyter	JA	JA	JA
HR-2016-2165-A	IKEA	Staten	JA	JA	JA

Figur 3- Oversikt over formuleringer og utslag i rettspraksis perioden 2002 til 2016

I Hydro kom retten frem til at skattemessig formål hadde hatt betydning for transaksjonen, men ikke større betydning enn de forretningsmessige formålene. Retten mente at de handelspolitiske argumentene og dansk konsolidering var akseptable forretningsmessige hensyn. Det avgjørende for saken var tilleggsvilkåret. Retten vurderte at transaksjonene ikke var i strid med skattereglenes formål og skattyter vant.

Høyesterett kom frem til at grunnvilkåret var oppfylt i Aker Maritime. Det avgjørende var om transaksjonen var i strid med skattereglenes formål. Retten vurderte at transaksjonen stred i mot konsernbidragsforskriftens formål:

”Aker Maritime mente å kunne utnytte skatteforskriften til et salg av verfts aksjene ut av skattekonsernet gjennom kombinasjonen av et internt konsernsalg og en fusjon. Dette ble planlagt og iverksatt ut fra en samlet plan. (..)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.”(avsnitt 52)

Saken ble delvis tapt av skattyter og delvis vunnet frem. Skattyter tapte i spørsmålet om hvorvidt transaksjonen var i strid med skattereglenes formål, og overligningsnemndas vedtak ble opprettholdt.

Skattyter vant frem på sin subsidiære påstand om å få rettes selskapets disposisjoner vedrørende konsernbidrag.

I Sameie var spørsmålet om det var adgang til å gevinstbeskatte skattyter ved salg av en sameie-eiendom, og om hvorvidt skattyter hadde overført sin andel til sine barn som gave i forkant av salget. Høyesterett la til grunn at gjennomskjæringen skulle vurderes etter en totalvurdering og la til grunn nesten den samme formuleringen som var brukt i ABB.⁸⁶ Retten vurderte at det forelå skattemessig motivasjon, men det avgjørende var at transaksjonen ikke hadde ”nevneverdig” egenverdi.

Nagell-Erichsen ble og løst etter en totalvurdering. I denne saken ble den samme formuleringen brukt som i ABB lagt til grunn for vurderingen. Spørsmålet i saken var om det var adgang til å gjennomskjære en overførsel av ny egenkapital i et heleid selskap. Retten kom frem til at kapitalutvidelsen i selskapet hadde en ubetydelig egenverdi og skattyter tapte saken.

I Telenor ble den todelte gjennomskjæringen som ble formulert i Hydro lagt til grunn ved vurderingen. Saken ble avgjort basert på at grunnvilkåret ikke var oppfylt og skattyter vant:

”overdragelsen av Sonofon-aksjene fra Telenor Communications AS til Dansk Mobil Holding AS først og fremst er forretningsmessig begrunnet(...)når jeg er kommet til at grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke er oppfylt, er det ikke nødvendig for meg å gå inn på om det vil stride mot skattereglenes formål å gi Telenor Eiendom Holding AS fradragsrett for realisasjonstapet.”(avsnitt 55-56)

I Fornebu formulerer Høyesterett ingen gjennomskjæringsregel, men kommer til at det er adgang å gjennomskjære etter skatteloven § 13-1, og staten vant frem.

I Reitan ble den todelte formuleringen av reglen anvendt. Høyesterett kom frem til at grunnvilkåret var oppfylt, men at transaksjonene ikke var i strid med arveavgiftsreglenes formål. Formålet med regelen var å lette gjennomføringen av generasjonsskifte i små og mellomstore foretak.⁸⁷ Skattyter vant derfor saken.

I Hex ble den todelte regelen lagt til grunn for vurderingen. Høyesterett kom frem til at grunnvilkåret var oppfylt. Det avgjørende for saken var tilleggsvilkåret hvor retten kom frem til at transaksjonen var i strid med skattereglenes formål og staten vant frem.

I Conoco vant skattyter da retten mente at disposisjonen ikke var i strid med skattereglenes formål. Den todelte formuleringen ble lagt til grunn for vurderingen og retten mente at grunnvilkåret var oppfylt. Tilleggsvilkåret ble derfor avgjørende for utfallet.

I Dyvi var retten i tvil om grunnvilkåret var oppfylt, og fant det ikke nødvendig å konkludere på spørsmålet. Det avgjørende for saken ble tilleggsvilkåret;

⁸⁶ Rt.1999 s.946.

⁸⁷ NOU 2016:5 s.30.

”om det vil stride mot skattereglenes formål å tillate Dyvi Eiendom AS - tidligere Sal-ko AS - inntektsfradrag for det opparbeidede underskuddet, må det tas utgangspunkt i formålet med reglene om fremføring av underskudd og om konsernbidrag.”(avsnitt 50)

Retten kom frem til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring.

I Conoco 2 ble den todelte formuleringen lagt til grunn. Retten kom frem til at grunnvilkåret var oppfylt. Tilleggsvilkåret ble avgjørende for utfallet. Høyesterett konkluderte med at det var klart at transaksjonen ikke var i strid med skattereglenes formål og skattyter vant.

I Ikea kom retten til at grunnvilkåret var oppfylt. Det avgjørende ble tilleggsvilkåret, herunder disposisjonens naturlige helhet. Retten kom frem til at sluttledet var unødvendig for å realisere det forretningsmessige formålet og skattyter tapte saken.

I nesten alle sakene der gjennomskjæringsregelen er formulert som en toleddet vurdering har grunnvilkåret først blitt drøftet. Der hvor retten har ment at grunnvilkåret ikke var oppfylt, har skattyter vunnet frem. Det finnes imidlertid ett unntak hvor det ikke ble konkludert i forhold til grunnvilkåret, Dyvi- dommen. Saken ble avgjort etter tilleggsvilkåret da retten var i tvil om grunnvilkåret var oppfylt, men utfallet av saken ble det samme.

I Sameie og Nagell- Erichsen, er tilnærmet samme formulering som i ABB benyttet og staten vant frem i begge sakene. Helhetsvurdering av transaksjonens egenverdi og om transaksjonen var i strid med skattereglenes formål, utgjorde gjennomskjæringsregelen.

3.2 Hvem var dommere og hvordan har disse dømt?

Totalt har 58 dommere vært med å dømme i saker som gjelder gjennomskjæring. Av disse er det spesielt to dommere som skiller seg ut. Grunnen til at disse to er mer fremtreden kan være at de har dømt i et større antall av gjennomskjæringssakene enn de øvrige dommerne.

Dersom man ser på tallene isolert sett og om dommeren har dissertert på resultatet, kan det se ut som den ene dommeren er ”statsvennlig” og den andre er ”skattytervennlig”. Verken det å være ”statsvennlig” eller det å være ”skattytervennlig” regnes å være positivt, ut fra den målsetning at dommerne skal være objektiv. Utfallet av sakene vil i tilfelle stå i fare for å avgjøres basert på dommerens holdninger og ikke ut fra jus og faktum. Dette forutsetter imidlertid noe mer, for dommerne dømmer aldri alene. De må få tilslutning fra de øvrige meddommerne i saken. Spørsmålet er hva dette skyldes. Er det dommere som er opinionsdannere for kollegiet eller er det periodisk endring i Høyesterett sin formulering?

En forklaring på utslagene er hvordan gjennomskjæringsregelen er formulert. Slik gjennomgangen av utvikling av regelen viser (jf. 3.1.), ble det ikke formulert en regel før på slutten av 90-tallet. Etter det har regelen vekslet mellom en totalvurdering og en todelt regel.

I perioden 1961 til 1993 fikk staten medhold i alle sakene hvor gjennomskjæringsregelen var i startgroppen av sin utvikling. Det ble etterhvert klart at egenverdi var et av vurderingstemaene retten måtte ta stilling til og det var egenverdi som ble avgjørende i samtlige av sakene.

Rettspraksis i perioden 1961 til 1993											
Avgjørelse	Navn	Rettsformann	Førstevoterene	Dommer	Dommer 2	Dommer 3	Dommer 4	Utfall (medhold)	Dissens	Andrevoterene	Dommer2
RT-1961-1195	Kollbjørg	Dommer Berger	Nygaard	Thrap	A.O.Schei	Heiberg	Berger	Staten	Nei		
RT-1963-478	Siraco	Dommer Skau	Hiorthøy	Endresen	Rode	Helgesen	Skau	Staten	Nei		
RT-1966-1189	Vestlandske Vassdrag	Justitiarius Terje Wold	Bendiksby	Roll- Matthieser	Hiorthøy	Graarder	Wold (justitiarius)	Staten	Nei		
RT-1971-264	Kielland	Dommer Bahr	C.Stabel	Gundersen	Bendiksby	Eckhoff	Bahr	Staten	Nei		
RT-1976-302	Astrup	Ryssdal (justitiarius)	Roll- Matthiesen	Stabel	Lorentzen	Blom	Ryssdal (justitiari)	Staten	Nei		
RT-1978-60	Smedstad	Dommer Heiberg	Endresen	Blom	Lachen	Tønseth	Heiberg	Staten	Nei		
RT-1982-789	Torkildsen	Dommer Blom	Tønseth	Michelsen	Syvertsen	Sinding- Larsen	Blom	Staten	Nei		
RT-1993-173	Phonix	Dommer Sinding-Larsen	Aasland	Lund	Sinding- Larsen	Dolva	Bugge	Staten	Ja	Dolva	Bugge
Antall saker:	8										
Utfall staten:	8										
Utfall skatteyter:	0										

Figur 4 - Oversikt over dommere og utfall i perioden 1961 - 1992

I perioden 1994 til 2000 får staten medhold i 7 av 11 saker. Etter at det ble utformet en regel-formulering i ABB har staten vunnet to av tre saker der samme formulering er lagt til grunn.

Rettspraksis i perioden 1994 til 2000											
Avgjørelse	Navn	Rettsformann	Førstevoterene	Dommer	Dommer 2	Dommer 3	Dommer 4	Utfall (medhold)	Dissens	Andrevoterene	
RT-1994-492	Railo	Votering mangler i dommen	Skåre	Langvand	Tjomsland	Gussgard	Holmøy	Staten	Nei		
RT-1994-499	Gokstad	Votering mangler i dommen	Skåre	Langvand	Tjomsland	Gussgard	Holmøy	Staten	Nei		
RT-1994-912	Hovda	Votering mangler i dommen	Tjomsland	Backer	Aasland	Bugge	Christiansen	Staten	Nei		
RT-1995-638	Skau og Gundersen	Votering mangler i dommen	Backer	Sinding- Larsen	Bugge	Gussgard	Christiansen	Skatteyter	Nei		
RT-1997-1580	Zenith	Dommer Aasland	Riber-Mohn	Matningsdal	Schei	Aasland	Tjomsland	Skatteyter	Ja	Tjomsland	
RT-1998-1764	Wisth og Finnøy	Dommer Holmøy	Gussgard	Bruzellius	Aarbakke	Dolva	Holmøy	Staten	Nei		
RT-1998-1771	Essem	Dommer Holmøy	Bruzellius	Aarbakke	Dolva	Gussgard	Holmøy	Staten	Nei		
RT-1998-1779	INA	Dommer Holmøy	Aarbakke	Dolva	Gussgard	Bruzellius	Holmøy	Skatteyter	Nei		
RT-1999-946	ABB	Dommer Aasland	Matningsdal	Lund	Stang Lund	Aasland	Skoghøy	Staten	Ja	Skoghøy	
RT-1999-1347	Øverbye	Justitiarius Smith	Gussgard	Skoghøy	Flock	Lund	Smith(justitiarius)	Skatteyter	Nei		
RT-2000-1865	Nygård	Dommer Lund	Oftedal Broch	Utgård	Matningsdal	Gussgard	Lund	Staten	Nei		
	Totalt	Dommer Gussgard	Matningsdal	Dommer Skoghøy	Dommer Tjomsland						
Antall saker:	11	8	3	2	4						
Utfall staten:	7	6	2	1	3						
Utfall skatteyter:	4	2	1	1	1						

Figur 5 - Oversikt over dommere og utfall i perioden 1994 til 2000

Fra 1994 og til i dag har det vært forelagt 12 saker for Høyesterett, hvor staten har fått medhold i 5 av sakene. I to av sakene staten har fått medhold har vurderingen blitt gjort etter samme regelformulering som i ABB, det vil si en totalvurdering. Totalvurderingen er lagt til grunn i fem saker der staten har fått medhold i fire, i perioden 1999 til 2006. Den todelte regelformuleringen som kom til uttrykk i Hydro er lagt til grunn i 9 av sakene og skattyter har fått medhold i 6 av dem.

Det har vært dissens i fire av sakene hvor skattyter har fått medhold, en hvor totalvurderingen ble lagt til grunn og to hvor den todelte regelformuleringen ble lagt til grunn.

Rettspraksis i perioden 2002 til i dag											
Avgjørelse	Navn	Rettsformann	Førstevoterene	Dommer	Dommer 2	Dommer 3	Dommer 4	Utfall (medhold)	Dissens	Andrevoterene	Dommer2
RT-2002-456	Hydro Canada	Dommer Dolva	Skoghøy	Tjomsland	Riber-Mohn	Zimmer	Dolva	Skattyter	Ja	Zimmer	Dolva
RT-2004-1331	Aker Maritime	Dommer Tjomsland	Oftedal Broch	Utgård	Øie	Støle	Tjomsland	staten	Nei		
RT-2006-1062	Sameie	Dommer Tjomsland	Matningsdal	Stabel	Tjomsland	Utgård	Flock	Staten	Ja	Utgård	Flock
RT-2006-1199	Nagell-Erichsen	Dommer Tjomsland	Endresen	Utgård	Matningsdal	Riber-Mohn	Tjomsland	Staten	Nei		
RT-2006-1232	Telenor	Dommer Gussgard	Skoghøy	Sverdrup	Øie	Oftedal Broch	Gussgard	Skattyter	Nei		
RT-2006-1573	Fornebuklinikken	Dommer Tjomsland	Utgård	Oftedal Broch	Bruzelius	Sverdrup	Tjomsland	Skattyter	Ja	Indreberg	
RT-2007-209	Hex	Dommer Tjomsland	Skoghøy	Sverdrup	Stabel	Matningsdal	Tjomsland	Staten	Nei		
RT-2008-1510	Reitan	Dommer Tjomsland	Skoghøy	Stabel	Matningsdal	Tjomsland	Indreberg	Skattyter	Ja	Indreberg	Tjomsland
RT2008-1537	Conoco	Dommer Tjomsland	Øie	Falkanger	Bergsjø	Bull	Skoghøy	Skattyter	Nei		
RT-2012-1888	Dyvi	Dommer Skoghøy	Øie	Falkanger	Bergsjø	Bull	Skoghøy	Skattyter	Nei		
RT-2014-227	Conoco 2	Dommer Skoghøy	Kallerud	Normann	Tønder	Bårdsen	Skoghøy	Skattyter	Nei		
HR-2016-2165-A	IKEA	Dommer Indreberg	Matheson	Bergh	Falch	Bårdsen	Indreberg	Staten	Nei		
	Totalt	Dommer Gussgard	Dommer Matningsdal	Dommer Skoghøy	Dommer Tjomsland						
Antall saker:	12	1	4	7	8						
Utfall staten:	5	0	3	1	4						
Utfall skattyter:	7	1	1	6	4						

Figur 6 - Oversikt over dommere og utfall i perioden 2002 til i dag

I figur 5 og 6 er et lite utvalg av dommere markert med farge. Dette er dommerne som har dømt i 7 saker eller flere. Som kapittel 2 viser så har formuleringen vært ulik gjennom de tre periodene, og spørsmålet blir da om det er sammenheng mellom hvilken formulering som er brukt og utfallet for saken.

Dommer Gussgard har dømt i 9 saker, hvor staten har fått medhold i 5 og skattyter har vunnet frem i 4. Hun har vært førstevoterende i to av sakene og i begge disse vant skattyter frem. Gussgard har også vært rettsformann i en av sakene hvor også skattyter vant frem. Hun har ikke dissertert i noen av avgjørelsene, og det har heller ikke vært dissens i noen av sakene.

I perioden 1994 til 2000 var Gussgard med å dømme i 8 av sakene. Av sakene som ble avsagt på 90-tallet var egenverdi avgjørende i alle sakene. Begreper som ”reelt og forretningsmessig begrunnet”, ”reelle virkninger” og ”reelt innhold” var benyttet i de tre sakene som skattyter vant frem.

I perioden 2000 og til i dag er hun meddommer i en sak. Mye har skjedd siden sakene som ble avsagt på 90-tallet og begynnelsen av 2000-tallet. Det har vært avsagt dom i fire saker om gjennomskjæring i mellomtiden. Regelen er blitt formulert som en todelte regel hvor skattemessig formål er et grunnvilkår, og et tilleggsvilkår. I 2006 er Gussgard dommer i Telenor hvor skattyter fikk medhold da retten kom frem til at grunnvilkåret ikke var oppfylt. Dommer Skoghøy var førstevoterende og Gussgard var rettsformann.

Dommer Matningsdal har dømt i 7 saker, hvor staten har fått medhold i 5 og skattyter har fått medhold i 2 av sakene. Matningsdal har vært førstevoterende i to av sakene og i begge disse vant staten frem. Han har ikke vært rettsformann i noen av sakene og har ikke dissertert i noen av avgjørelsene. Det har vært dissens i tre av sakene hvor han har vært meddommer, to hvor skattyter fikk medhold og en hvor staten fikk medhold.

I perioden 1990- 2001 har Matningsdal vært med å dømme i 3 saker, hvor staten får medhold i to og skattyter i en av sakene. Matningsdal var førstevoterende i ABB hvor regelen for første gang ble formulert og denne ble lagt til grunn i begge sakene der staten fikk medhold.

Den saken som skattyter vinner i, dissenterer dommer Tjomsland mot resultatet og mener at staten burde gis medhold.

Den neste perioden fra 2002 og frem til i dag har Matningsdal dømt i 4 saker, hvor staten vinner frem i 3 av sakene. Det som er interessant er at det i to av sakene som staten får medhold i blir det lagt til grunn totalvurderingen som Matningsdal formulerte i ABB. Dette skjer etter at den todelte regel formuleringen er lagt til grunn i Hydro. Totalvurderingen blir lagt til grunn i to av sakene før Høyesterett endrer kurs igjen og benytter den todelte formuleringen.

Dommer Skoghøy har dømt i 7 saker hvor staten har fått medhold, og i 7 saker hvor skattyter har fått medhold. Han har vært førstevoterende i fire saker hvor skattyter har fått medhold i tre og staten i en av sakene. Skoghøy har vært rettsformann i to saker hvor skattyter vant frem. Han har dissentert i en avgjørelse hvor staten vant frem, og det har vært dissens i tre av sakene han har vært meddommer.

Den første gjennomskjæringssaken Skoghøy er med å dømme i er ABB hvor førstevoterende Matningsdal formulerer totalvurderingen, og som blir gjeldene frem til 2002. Han har vært med å dømme i to saker hvor totalvurderingen vært lagt til grunn. Han dissenterte i den ene saken hvor staten fikk medhold. Hadde flertallet vært enig med han ville skattyter vunnet frem.

Skoghøy var førstevoterende i Hydro hvor han formulerte den todelte regelen. I sakene forelagt for Høyesterett i perioden 2002 og til idag har den todelte regelen vært benyttet og staten har fått medhold i to, i sakene hvor Skoghøy har vært meddommer.

Fordelingen av totalvurderingen og den todelte regelen i de 15 sakene som ble avsagt fra slutten av 90-tallet og frem til i dag er følgende: 3 (totalvurdering), 2 (todelt), 2 (totalvurdering), 9 (todelt). Det er den todelte regelformuleringen som er gjeldene rett.

Dommer Tjomsland har dømt i 12 saker, hvor staten har fått medhold i 7 og skattyter har fått medhold i 5 av sakene. Han har vært førstevoterende i en sak hvor skattyter fikk medhold. Tjomsland har vært rettsformann i syv saker hvor staten fikk medhold fire og skattyter fikk medhold i tre av sakene. Han har dissentert i to avgjørelser, og det har vært dissens i fem av sakene. Skattyter fikk medhold i fire og staten medhold i en av sakene.

I perioden 1990- 2001 har staten vunnet 3 av 4 saker, hvor Tjomsland har vært med å dømme i. Som nevnt over så dissenterte han i den saken hvor skattyter fikk medhold og vurderte saken dit at staten burde gis medhold. Hadde Tjomsland fått tilslutning fra de øvrige dommerne så hadde staten fått medhold i samtlige av sakene.

Fra 2002 og til i dag har skattyter vunnet frem i langt flere saker enn i forrige periode. Den todelte regel er benyttet i alle sakene som skattyter har vunnet frem i. Tjomsland var enig med forsetvoterende i to avgjørelser der totalvurderingsformuleringen ble lagt til grunn og staten fikk medhold. I de etterfølgende avgjørelsene er det imidlertid lagt til grunn den todelte regel-formuleringen og skattyter har vunnet frem i nesten alle sakene med ett unntak.

3.3 Essensen i de ulike formuleringen

I rettspraksis fra 1960 og frem mot slutten av 90-tallet skjer det en utvikling når det gjelder begrepet egenverdi.

I Kollbjørg ble ”det virkelige forhold” brukt om vurderingen for hva formålet med fusjonen egentlig var. I dette tilfellet kom retten frem til at det var skattemessige hensyn som begrunnet fusjonen og det forelå ingen reel fusjon.

I Siraco kom retten frem til at det innfusjonerte selskapet var ”tomt” og ”dødt” og det forelå heller ikke her en reel fusjon. Retten mente at formålet med transaksjonen kunne vært oppnådd uten fusjonen.

Også i Vestlandske vassdrag ble vurderingen knyttet opp mot ”i virkeligheten” og retten uttaler at ”det tomme selskapet hadde ingen egenverdi”. Egenverdi kommer til uttrykk for første gang og blir knyttet opp mot tidligere benyttede begreper som ”tomt” eller ”i virkeligheten”.

I Smedstad kom retten frem til at salgavtalen med barna ikke hadde egenverdi da den var skutt inn som et mellomledd med det formål om å spare skatt. Også i denne saken blir begreper som ”i virkeligheten” og ”realiteten” benyttet i argumentasjonen for hvorfor retten mente at avtalen ikke hadde egenverdi. Retten anså den manglende egenverdi som ”uakseptabel omgåelse” av skattereglene om gevinstbeskatning.

Det at det ble benyttet begreper som ”uakseptabel” omgåelse kan sies å være forløperen til illojalitetsbetraktninger som kom mer og mer til uttrykk på 90-tallet.⁸⁸ Om illojalitet ble det også benyttet andre uttrykk som f.eks misbruk av regelen og i strid med formålet av reglene.⁸⁹

Frem til ABB⁹⁰ var det også brukt en del andre uttrykk om egenverdi som f.eks at transaksjonen ikke hadde økonomiske virkninger eller forretningsmessig verdi utover de skattemessige virkningene.

I ABB ble det for første gang forsøkt å formulere en regel. Frem til da hadde vilkårene for gjennomskjæring kommet ulik til uttrykk, men det er ingen tvil om at det var disposisjonens egenverdi og om transaksjonene var i strid med formålet med skattereglene som var vurderingsmomentene. Det som ikke har vært like klart er om disse to vurderingsmomentene var to uavhengige vilkår, kumulative eller momenter i en helhetsvurdering.⁹¹ Formuleringen i ABB ble lagt til grunn i Øverbye og Nygård⁹² og er gjeldene rett frem til årtusenskrifte.

⁸⁸ Banoun (2003) s.330.

⁸⁹ NOU 2016:5 s.24.

⁹⁰ Rt.1999 s. 946

⁹¹ NOU 2016:5 s.24.

⁹² Rt.1999 s.1347, Rt.2000 s.1865.

I 2002 ble Hydro⁹³ saken ført for Høyesterett. Der blir det også gjort et forsøk på å formulere en gjennomskjæringsregel. Spørsmålet blir hvilken av formuleringene som gir best uttrykk for de ulike termene som er brukt opp igjennom årene i rettspraksis.

Formuleringen i ABB:

” 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. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.(side 955.)”⁹⁴

Formuleringen i Hydro:

”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”

Det som skiller formuleringene fra hverandre er hvilken vekt skattemessig motivasjon skal tillegges. I ABB formuleringen kan skattemessig formål ha betydning, mens det i Hydro formuleringen oppstilles som et grunnvilkår. Det andre som skiller formuleringene fra hverandre er at i ABB så er det en totalvurdering som skal gjøres, mens det i Hydro er et grunnvilkår som må være oppfylt.

I perioden 1960 til 1999 ble skattemessig motivasjon tatt stilling til i 11 av sakene forelagt for Høyesterett. I ulike vendinger har retten uttalt at skattemessig motivasjon i utgangspunktet ikke har hatt betydning ved avgjørelsen, men kan spille en rolle dersom transaksjonen har manglet egenverdi. Det har kun unntaksvis vært at skattemessig motivasjon har blitt formulert som et grunnlag for gjennomskjæring. I flere av sakene kom Høyesterett frem til at de skatterettslige virkningene fremstod som det eneste formålet, etter at de hadde kommet til at transaksjonen manglet egenverdi. Dette stemmer godt overens med de to første setningene i ABB formuleringen.

⁹³ Rt.2002 s. 456

⁹⁴ Rt.1999 s. 946

Det er tre uttalelser som kan gi støtte til å oppstille et grunnvilkår om skattemessig motivasjon i perioden 1960 til 2001 når Hydro formuleringen kom. Den ene finner man i Kielland⁹⁵ hvor Høyesterett uttaler

” .. at den bakenforliggende økonomiske realitet må kunne slå igjennom overfor aksjeselskapsformen dersom ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt”

Den andre er mer indirekte og den finner man i Railo⁹⁶ hvor Høyesterett uttaler

”Etter min mening gir ikke det som her er sagt om Railos innsikt og motiver for salg grunnlag for å anvende de synspunkter som kjennetegner den såkalte gjennomskjæringsregel”(s498)

Og siste i Skau og Gundersen⁹⁷

”...at det kunne være grunnlag for utbyttebeskatning dersom de foretatte transaksjoner utelukkende eller hovedsakelig skulle tjene skattemessige formål”(s.641)

Det som kan tale for at det har vært et grunnvilkår i norsk rett, er at det ikke finnes en sak hvor Høyesterett har akseptert gjennomskjæring uten at transaksjonen har vært skattemessig motivert.⁹⁸ Likefult når man ser antall ganger Høyesterett har uttalt at det i utgangspunktet ikke har betydning, kan det vanskelig trekkes en konklusjon om at skattemessig motivasjon har vært et grunnvilkår i tidligere praksis. Skattemessige formål ble benyttet som et argument for å skjære igjennom og til støtte for det resultatet retten kom frem til. Om det kan trekkes ut et grunnvilkår fra tidligere praksis så må det være et vilkår om egenverdi. Som gjennomgangen av utviklingen av den ulovfestede reglen viser, så har egenverdi vært avgjørende i et stort antall saker. Det fremgår tydelig at egenverdi har vært utgangspunktet for vurderingene og ABB formuleringen kan sies å gi best uttrykk for tidligere praksis.

Hvis man ser bort fra de to første setningene i ABB formuleringen så konsumeres resten av formuleringen under tilleggsvilkåret i Hydro formuleringen. Spørsmålet blir om det skal være en totalvurdering eller en todelte vurdering, der skattemessig motivasjon vil være avgjørende for om gjennomskjæring kan foretas. Gjeldene rett i dag er den todelte vurderingen.

Om regelen er blitt endret har vært omdiskutert. I teorien har det vært den vanligste oppfatningen at det er til dels en nydannelse av ulovfestede regelen.⁹⁹ Høyesterett selv har gitt sin tilslutning til den todelte regelen ved henvisning til tidligere rettspraksis. Dette kan tale for at retten mener den todelte reglen gir best uttrykk for gjennomskjæringsregelen sin utvikling. I Ikea uttalte førstevoterende at vurderingstemaene i gjennomskjæringsregelen var velegnet til å bedømme det tilfellet retten stod overfor jf. avsnitt 81.

⁹⁵ Rt.1971 s. 264

⁹⁶ Rt.1994 s.492.

⁹⁷ Rt.1995 s.638.

⁹⁸ Folkvord (2007) s.4.

⁹⁹ NOU 2016:5 s.24.

4 Vil den foreslåtte lovregel rette opp i svakhetene ved den ulovfestede regelen?

4.1 Svakheter ved den ulovfestede regelen

Litt av utfordringen man synes å stå over i rettspraksis er at Høyesterett ikke har vært tydelig og enhetlig på om det skal være en totalvurdering eller en vurdering om vilkår er oppfylt. Regelen synes å bygge på to vilkår om egenverdi og illojalitet tidlig 90 –tallet, til en totalvurdering på slutten av 90-tallet, hvor egenverdi og illojalitet var momenter i vurderingen. I 2002 tilbake igjen til en todelt regel der skattyters formål er grunnvilkåret. Derneft et kort innslag med totalvurdering igjen i 2006 før den todelte regelen etablerer seg som gjeldene rett.

Med en momentstruktur har man en regel som bygger på ulike momenter som skal avveies opp i mot hverandre og etter en totalvurdering av disse kommer en frem til det endelige resultat. Fordelen med denne strukturen er at den er bedre til å fange opp ukjente transaksjonsmønstre. Dette kan imidlertid gå på bekostning av forutsigbarheten til skattyter.

Motsetningsvis vil regelstruktur basert på vilkår styrke skattyters forutsigbarhet, men igjen være mindre egnet til å fange opp hittil ukjente transaksjoner.¹⁰⁰ Gjennomskjæringsregelen som den er i dag har en regelstruktur. Den hovedsakelige forskjellen mellom disse to strukturene er at en momentstruktur (totalvurdering) vil kunne gjennomskjære transaksjoner som ikke er skattemessig motivert.¹⁰¹

Et annet problem som har vært reist i litteraturen er om grunnvilkåret om skattyters formål innebærer en ”moralisk begrunnet skattelegging”.¹⁰² Det kan spørres om dette kan forsvares ut fra rettferdighets betraktninger. Er det riktig at en som ikke har hatt et skattemessig motivert formål skal ”slippe unna”? Og i de tilfellene det kan bevises at formålet hovedsakelig har vært å spare skatt, så ”straffes” skattyter? Det er ikke helt ulikt det som skjedde i Kallevig og Finne dommene, selv om resultatene kan begrunnes i at Finne tok større risiko (riktig nok bare noen dager).

Videre kan et grunnvilkår om skattyters formål være uheldig. Skattyter kan med tiden til hjelp og ved å tilrettelegge forholdene få til transaksjoner som vil stå seg overfor gjennomskjæringsregelen. På den måten kan skattyter omgå gjennomskjæringsregelen¹⁰³

Likefult kan en totalvurdering være uheldig da det vil svekke forutberegneligheten til skattyter dersom alle transaksjoner som gir skattebesparelse potensielt vil være gjenstand for gjennomskjæring.¹⁰⁴

¹⁰⁰ NOU 2016:5 s.75.

¹⁰¹ Folkvord nr.04 (2007) s.1.

¹⁰² NOU 2016:5 s.76.

¹⁰³ Zimmer nr.01(2007) s.7.

¹⁰⁴ Folkvord nr.04 (2007) s.8.

4.2 Zimmers forslag til lovfestet regel

På tidlig 90-tallet ble det satt ned en komite som skulle utrede om det skulle lovfestes en gjennomskjæringsregel. Aarbakke ledet denne utredningen. Hovedinnsigelsen mot forslaget var at man fryktet en utvidet adgang til gjennomskjæring.¹⁰⁵ 26 år senere kommer et nytt utvalg, ledet av Frederik Zimmer, med nok et forslag til lovfesting av regelen.

4.2.1 Mandatet

I 2015 ga Finansdepartementet professor Frederik Zimmer i oppdrag å utrede et forslag til en lovfestet gjennomskjæringsregel.

Hovedformålet med utredningen er å få lovfestet en regel som på en

”effektivt måte kan motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, og samtidig ivareta skattyternes rettsikkerhet og særlig behov for forutberegnelighet på en rimelig måte”.

Det var særlig tre temaer som var gjenstand for nærmere analyse; (1) betydningen av skattebesparelse i andre stater, (2) Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters motiv og (3) omtale av omgåelsesmuligheter i lovforarbeider.

Det er i NOUen fremhevet tre grunner som taler for å lovfeste gjennomskjæringsregelen; forholdet til legalitetsprinsippet, et ønske om å gjøre normens innhold klarere og et behov for å endre normens innhold.

¹⁰⁵ Banoun (2003) s.84.

4.2.2 Forslaget

Lovforslaget til gjennomskjæringsregelen bygger på 3 paragrafer der § 1 gjelder lovens anvendelsesområde, § 2 gjelder vilkårene for anvendelse av regelen og § 3 gjelder gjennomføring av skattelegging når vilkårene i § 2 er tilstede. Det er § 2 første til tredje ledd som vil bli redegjort for i det følgende.

§ 2 lyder som følger:

- (1) Skattleggingen kan gjennomføres som bestemt i § 3 når skattyteren eller en nærstående har oppnådd en skattefordel og det foreligger et skatteforhold som omtalt i annet og tredje ledd.
- (2) Hvorvidt det foreligger et skatteforhold, avgjøres ut fra en samlet vurdering der følgende momenter skal tillegges særlig vekt:
 - om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen,
 - skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger,
 - om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,
 - om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn.
- (3) Ved vurderingen skal det også legges vekt på blant annet
 - skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken,
 - hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål,
 - grunnleggende skatterettslige hensyn,
 - de aktuelle skattereglens retstekniske utforming,
 - om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen.
- (4) Selv om det foreligger et skatteforhold etter annet og tredje ledd, skal skattleggingen ikke finne sted etter første ledd jf. § 3 dersom det, alle omstendigheter tatt i betraktning, må legges til grunn at hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt.¹⁰⁶

Utvalget har valgt å benytte seg av en momentstruktur der skattyters formål er videreført, ikke som et grunnvilkår, som et moment i en helhetsvurdering. Videre bemerker utvalget at ved å endre på rekkefølgen i forhold til skattyters formål og totalvurderingen, vil drøftelsen lede til mer fokus på det objektive enn det subjektive. Hva skattyter har ment med disposisjonen.

I forhold til hovedregelen i første ledd må det foreligge en ”skattefordel” og et ”skatteforhold”. Når det gjelder sist nevnte vilkår om skatteforhold så bemerker utvalget at dette i utgangspunktet er innholdsløst og en henvisning til reglene i annet og tredje ledd. Vilkåret er tatt med av regeltekniske hensyn.

¹⁰⁶ NOU 2016:5 s.117.

Hovedregelen er at bestemmelsen ”kan” benyttes til å skattlegge forholdet dersom det faller innenfor anvendelsesområde til gjennomskjæringsregelen. Dette er begrunnet i at skattemyndighetene ikke har en plikt til å anvende regelen på et hvert forhold som omfattes av denne, men at regelen skal reserveres for viktige saker. Ressursbruken til skattemyndighetene taler også for at regelen er forbeholdt enkelte saker.¹⁰⁷

Vilkåret ”skattefordel” vil innholdsmessig være det samme som termen ”å spare skatt”, som har vært benyttet i Høyesterettspraksis. Skattefordel kan ha mange forskjellige former og utvalget legger til grunn at begrepet skal ha samme rekkevidde som tidligere. Rettspraksis vil derfor fortsatt spille en rolle når det gjelder innholdet av begrepet.¹⁰⁸

Når det gjelder uttrykket ”skattyter eller nærstående” kan skatteregelen benyttes i de tilfeller der skattefordelen ikke tilfaller skattyteren, men for eksempel hans familie eller konsern-selskap.

Bestemmelsen andre og tredje ledd henviser til de momenter som er relevante i forhold til helhetsvurderingen. Utvalget har funnet det hensiktsmessig og dele de opp i to grupper. Den ene gruppen, som utgjør annet ledd, er de momenter som det skal legges ”særlig vekt” på. På dette punkt skiller bestemmelsen seg fra den regel som er oppstilt i Høyesterettspraksis. Skattyters formål faller ikke inn i denne gruppen og tillegges derfor mindre vekt. Utvalget bemerker videre at det er ikke slik at alle momentene må være innfridd, men at det må konkluderes med et av kriteriene for å gå videre i vurderingen.

Annet ledd viderefører to momenter som har vært sentrale i rettspraksis. Det er transaksjonens virkninger og om transaksjonen er i strid med skattereglenes formål. Det som imidlertid er ”nytt”, det vil si momenter som har fått større betydning enn hva som er vektlagt i rettspraksis de senere år, er hvorvidt det er økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen. Dette var et helt sentralt vurderingsmoment på 90-tallet. Utvalget legger opp til at en slik vurdering må foretas på bakgrunn av «nåverdien av de antatte bruttoinntekter som disposisjonen medfører når man ser bort fra skattefordelen, overstiger nåverdien av kostnadene ved å gjennomføre den». Etter dette momentet vil det være skattyteren som har bevisbyrden for å vise til de omstendigheter som vil tale for de antatte bruttoinntektene.

Det andre momentet som skal legges særlig vekt på er virkningene av transaksjonen. Dette momentet er også en videreføring av det som ble vektlagt av Høyesterett på 90-tallet. Virkningene vil imidlertid få mindre betydning dersom transaksjonen har vært økonomisk fornuftig å gjennomføre. Utvalget har presisert at skattefordeler i utlandet ikke skal ansees som ”andre virkninger”. Dette er en endring av det som ble lagt til grunn i Hydro hvor skattebesparelser i Danmark ble tillagt vekt. Skattebesparelsene ble ansett som en forretningsmessig virkning og inngikk derfor i helhetsvurdering. Etter lovforslaget ville resultatet trolig blitt det motsatte. Utvalget legger til at innholdet av ”andre virkninger” er en videreføring av det som er gjeldene rett.

Et annet moment, som er tatt med, er om skattyters disposisjon er en ”uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen”. Momentet er tatt med etter inspirasjon fra

¹⁰⁷ NOU 2016:5 s.110.

¹⁰⁸ NOU 2016:5 s.80flg.

tysk rett. Dette vurderingsmomentet tar sikte på de tilfellene der skattyter foretar unødvendige mellomledd for å nå frem til målet. Dette er et moment som er kommet til uttrykk i rettspraksis og utvalget har ansett det som nødvendig å løfte dette momentet klarere frem.

Andre ledds siste vurderingsmoment er skattereglenes formål. Vurderingsmomentet innebærer en endring ved at man nå ser på grad av strid i motsetning til hvordan Høyesterett har anvendt skattereglenes formål. For Høyesterett så har strid mot skattereglene utgjort selve målestokken for vurderingen. Endringen innebærer at selv om en transaksjon er i strid med skattereglenes formål, kan den like vel stå seg. Dette forutsetter imidlertid at egenverdien er stor, og det kan legges til grunn at skattyter helt uavhengige ville gjennomført transaksjonen.

Lovforslaget stadfester også at det er den omgåtte regels formål som skal legges til grunn. Denne endringen innebærer at tidligere høyesterettspraksis ikke videreføres når det gjelder ”om skattyters opplegg er i tråd med formålet med regler som er benyttet som virkemiddel i planleggingen”. Utvalget presiserer videre at med ”formål” menes det ikke bare hva lovgiver har ønsket å oppnå med regelen, men også ”hensyn som har betydning for utforming og begrensing i reglens anvendelsesområde, derunder hva skattelovgiver må ansees for å ha forutsett og akseptert av tilpasninger”.

Tredje ledd tar for seg de momenter som også skal ”tillegges vekt”. Leddet er ikke uttømmende jf., ”blant annet”. Den legger til grunn skattyters formål med disposisjonen og at dette skal avgjøres etter omstendighetene i saken. Skattyters formål spiller derfor en mindre rolle i helhetsvurderingen. Utvalget presiserer at i den ”grad formålet er å spare skatt, trekker det i retning av at omgåelsesregelen er anvendelig” og ”i den grad formålet er forretningsmessig og ikke-skatterettslig på annen måte, trekker det i retning av at regelen ikke er anvendelig”.

Videre knytter tredje ledd skattyters formål opp mot skattereglenes formål. Utvalget legger til grunn at ”grunnleggende skatterettslige hensyn kan trekke i både favør og ufavør av skattyteren, men vil formodentlig oftest trekke i skattyters ufavør i og med at utgangspunktet for omgåelsessaker er at skattyteren har oppnådd en angivelig urimelig skattefordel”.

Til sist har man et vurderingsmoment som går på om skattyter kunne nådd det samme resultat uten skattebesparelsen. Dersom dette kan besvares bekræftende taler dette for at regelen kommer til anvendelsen. Momentet skal imidlertid tillegges mindre vekt dersom det er usikkert om alternativet kan stå seg overfor regelen.¹⁰⁹

¹⁰⁹ NOU 2016:5 kapittel 10.

4.2.3 Kritikk av lovforslaget

Først og fremst blir det rettet kritikk av finansdepartementet for ikke å foreta empiriske undersøkelser som et ledd i forberedelsene til arbeidet med å lovfeste gjennomskjæringsregelen. Ole Gjems –Onstad mener at man burde ha en oversikt over hvor mange saker som påberopes av skattekontorene i forhold til omgåelses, og hvor mange av dem går til domstolene? ¹¹⁰

Resultatet av undersøkelsen viser at Høyesterett er blitt forelagt 32 saker i perioden 1961 til i dag, hvor staten har fått medhold i 21 av dem jf. figur 4-6.

Han skriver følgende om momentvurderingen; ” Det er et åpent spørsmål om rettsanvenderne vil klare å praktisere momentopplistingen så nyansert”. Her vektlegger han at rettsanvender står overfor den øvelse at han skal sammenholde både hvor langt de enkelte momenter preger transaksjonen og deretter sammenholde hvilken vekt de skal tillegges, noe som vil være veldig krevende å gjennomføre. ¹¹¹

Et annet viktig poeng han fremhever er at skattyter vil kunne fokusere på de momenter som ikke er innfridd som argumenter for at gjennomskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse. Utreder kan fort gjøre det samme og man kan ende opp med å stå overfor tilfeller der praksis utvikler seg i en annen retning.

Benn Folkvord kritiserer utvalget for å ikke konkretisere hva lovens formål skal være. Om man som rettsanvender hadde hatt et klart formål å forholde seg til, vil det kunne være enklere å veie momentene opp i mot formålet. Hovedformålet bør presiseres og hvordan motstridene hensyn skal prioriteres. Folkvord mener også at lovteksten er ”unødvendig ordrik” som kan lett lede til flere tolkningsspørsmål enn den løser. Han hevder videre at en regelen bør være av en generell karakter og at den gjelder for alle lover som gjelder for skatt og avgift. ¹¹² Det er også lite dynamisk at man har to nivåer av momenter i vurderingen, og at dette kan skape unødvendige komplikasjoner, noe Gjems–Onstad også pekte på.

¹¹⁰ Gjems-Onstad nr.02 (2016) s.1.

¹¹¹ Gjems-Onstad nr.02 (2016) s.7.

¹¹² Benn Folkvord nr.02 (2016) s.1 flg.

4.2.4 Vil lovforslaget rette opp i svakhetene

En svakhet ved den ulovfestede regelen, på prinsipielt grunnlag, er at den befinner seg på et rettsområde der legalitetsprinsippet står veldig sterkt. Selv om den ulovfestende regelen har vært og er akseptert på skatterettens område, så vil en lovfesting av regelen eliminere denne problemstillingen.

En annen svakhet om ble påpekt, er hvilken struktur gjennomskjæringsregelen skal ha. Gjennomgangen av rettspraksis har vist at det har vært uklart i perioder om det er en regelstruktur eller en momentstruktur den ulovfestede regelen har hatt. Den todelte regelen, som er gjeldene i dag, kan sies å være en hybrid av disse to modellene. Grunnvilkåret og tilleggsvilkåret har en regelstruktur, hvor det i tilleggsvilkåret skal gjøres en totalvurdering av en rekke momenter som bygger på en momentstruktur. Som nevnt i punkt 4.1 så er det fordeler og ulemper med begge modellene. Lovforslaget bygger på en momentstruktur der det er veldig mange momenter som skal vurderes og vektet. Som kritikken av lovforslaget viser er det forslaget som er presentert ikke løsningen på denne svakheten ved gjennomskjæringsregelen. Det vil bli en krevende oppgave å ta stilling til alle momentene som er opplistet. Dersom det resulterer i en ny utvikling av regelen er man i prinsippet tilbake til utgangspunktet.

Når det gjelder grunnvilkåret har utvalget fjernet dette, men skattyters formål er videreført som et moment i totalvurderingen. Dette var også et av temaene i mandatet og som utvalget skulle se nærmere på.

Ved å flytte skattyters formål til et senere ledd i vurderingen, vil drøftelsen fokusere mer på det objektive, enn det subjektive. Lovforslaget vil av den grunn løse denne svakheten ved den ulovfestede regelen.

Lovforslaget vil rette opp i noen av svakhetene som har vært fremmet, men det ser også ut til at det vil generere nye. For eksempel er forslaget svært omfattende noe som vanskliggjør vektningen av alle momentene.

5 Avslutning

Denne oppgaven kunne vært inndelt etter navnet på de som har bidratt til tydelige endringer av den ulovfestede regelen. Oppgaven kunne vært delt inn i en Kvsli periode, Matningsdal periode og Skoghøy periode. Inndelingen av oppgaven slik den er nå viser best når det skjer en endring i formuleringene, og jeg har derfor valgt å dele inn etter årstall. Dette er også grunnen til at disposisjonen ikke er delt inn i runde årstall.

En refleksjon jeg har gjort meg i forbindelse med denne oppgaven og de rettsavgjørelsene jeg har gjennomgått er at skatteregelens formål ikke er utgangspunktet for drøftelsene i Høyesterett. En kan argumentere for at den bør ha en tydeligere plass i rettens vurderinger, det vil si på et tidligere tidspunkt. Idag er det skattyters formål som vektet først.

Den ulovfestede regelen og forslaget til lovfesting av gjennomskjæringsregelen fokuserer på hva formålet med transaksjonen har vært. Desto mer fremtredende skattebesparelsen er desto mer taler det for å gjennomskjære. Ved denne tilnærmingen vil vurderingen av om transaksjonen er i strid med skatteregelens formål, vektet lavere. En lovfestet regel bør hensynta først om det foreligger motstrid. Om det ikke foreligger motstrid med lovens formål taler det for at skattebesparelsen er berettiget, uavhengig av dens størrelse. Om transaksjonene er skattegunstige for skattyter vil dette være et incentiv for lovgiver å regulere forholdet.

Finner retten at det er formålsstrid, bør neste spørsmål være om transaksjonen har egenverdi og om den fremstår som den eneste eller den beste forretningsmessige løsningen. En kan argumentere for at det er samfunnsmessig uheldig dersom skatteregler kommer i veien for forretningsmessige transaksjoner, som bidrar til utvikling av næringslivet. En vurdering av transaksjonens egenverdi vil derfor være en sikkerhetsventil, dersom transaksjonen er i strid med skattereglenes formål, fordi det kan være gode grunner for å akseptere transaksjonen.

Det virker dermed uhensiktsmessig at retten først gjør en vurdering av om transaksjonen har egenverdi eller, som i de senere år, hva skattyters formål har vært. En skattebesparelse i seg selv kan være forretningsmessig begrunnet og av den grunn ha egenverdi. Hvilket formål skattyter har hatt, burde vektet ned. Det avgjørende er om man står overfor en lovstridig transaksjon, altså en omgåelse.

I enkeltsaker hvor skattebesparelsen er av en slik størrelse at den strider mot skattefundamentet, vil det være naturlig med en unntaksregel/tilleggsregel, hvor f.eks. skattyter kan maksimalt kreve fradrag med halv virkning.

Utgangspunktet bør derfor være at man ser på formålet med transaksjonen, og om transaksjonen er egnet til å nå det formålet. Formålet med transaksjonen bør deretter vurderes opp mot formålet med loven for å se om disse kan harmoniseres. Om dette ikke lar seg gjøre står man overfor et motstridtilfelle som bør avgjøres ved å se nærmere på transaksjonens egenverdi. Terskelen bør imidlertid være høy; det vil si at det må foreligge betydelig egenverdi dersom transaksjonen skal stå seg overfor motstrid med lovens formål.

Litteraturliste

Bøker

- Andenæs, Mats Henry *Rettskildelære*, 2.utgave., 2009.
- Banoun, Bettina *Omgåelse av skattereglene: en studie av Høyesterettspraksis*, Cappelen, 2003.
- Eckhoff, Torstein *Rettskildelære*, 5.utg. ved Jan E Helgesen, Universitetsforlaget, 2001.
- Harboe, Einar *Skattemessig gjennomskjæring*, Universitetsforlaget, 2012.
- Kvisli, Kåre H. *Innføring i skatterett*, Brødrene Tengs boktrykkeri, 1962, http://urn.nb.no/URN:NBN:no-nb_digibok_2007031501004.
- Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*, 7.utgave., Universitetsforlaget, 2014.

Artikler

- Folkvord, Benn *"Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?"*, Skatterett nr. 04, 2007 s.1-10.(Idunn.no)
- Folkvord, Benn *"Lovfestet omgåelsesnorm-Forslaget som ikke vet hvor det vil"*, Skatterett nr.02, 2016 s.1-10.(Idunn.no)
- Gjems-Onstad *"Uforutsigbar omgåelsesnorm"*, Skatterett nr. 02, 20016 s.1-16.(Idunn.no)
- Zimmer, Frederik *"Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?"*, Skatterett nr.01, 2007 s.1-10.(Idunn.no)

Lovforarbeider

- NOU 2016: 5 *Omgåelsesregel i skatteretten — Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten*, Finansdepartementet, 2016.

FIGURLISTE

Figur 1 - Oversikt over formuleringer og utslag i rettspraksis perioden 1960 til 1993	24
Figur 2 - Oversikt over formuleringer og utslag i rettspraksis perioden 1993-2000	27
Figur 3- Oversikt over formuleringer og utslag i rettspraksis perioden 2002 til 2016	31
Figur 4 - Oversikt over dommere og utfall i perioden 1961 - 1992.....	34
Figur 5 - Oversikt over dommere og utfall i perioden 1994 til 2000.....	34
Figur 6 - Oversikt over dommere og utfall i perioden 2002 til i dag.....	35

Kronologisk domsregister

RT-1925-472	Kallevig
RT-1927-386	Bryn
RT-1928-495	Fine
RT- 1955-110	Andersen
RT-1956-1070	Eriksen
RT-1961-1195	Kollbjørg
RT-1963-478	Siraco
RT-1966-1189	Vestlandske Vassdrag
RT-1971-264	Kielland
RT-1976-302	Astrup
RT-1978-60	Smedstad
RT-1982-789	Torkildsen
RT-1993-173	Phønix
RT-1994-492	Railo
RT-1994-499	Gokstad
RT-1994-912	Hovda
RT-1995-638	Skau og Gundersen
RT-1997-1580	Zenith
RT-1998-1771	Essem
RT-1998-1764	Wisth og Finnøy
RT-1998-1779	INA
RT-1999-946	ABB
RT-1999-1347	Øverbye
RT-2000-1865	Nygård
RT-2002-456	Hydro Canada
RT-2004-1331	Aker Maritime
RT-2006-1062	Sameie
RT-2006-1199	Nagell-Erichsen
RT-2006-1232	Telenor
RT-2006-1573	Fornebuklinikken
RT-2007-209	Hex
RT-2008-1510	Reitan
RT2008-1537	Conoco
RT-2012-1888	Dyvi
RT-2014-227	Conocon 2
HR-2016-2165-A	IKEA