



Handelshøyskolen BI i Oslo

# MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Skatteloven § 13-1: Gjeldene rett etter Ikea-dommen

Navn: Leif Marius Schatvet

Utlevering: 23.08.2017 09.00

Innlevering: 23.05.2018 12.00

## Contents

1.0	Sammendrag: .....	2
2.0	«Skatteloven § 13-1 – Gjeldene rett etter Ikea-dommen» .....	4
2.1	Problemstilling.....	4
2.2	Innledning.....	4
2.3	Struktur: .....	5
3.0	Skattelovens § 13-1 .....	6
3.1	Formålet med sktl. § 13-1 .....	6
3.2	Innholdet i sktl. § 13-1 .....	7
4.0	Ikea-saken .....	9
4.1	Re-organiseringen av Ikea Handel og Eiendom AS .....	9
4.2	Selskapets motiv .....	9
4.3	Rettsforløpet .....	10
5.0	Partenes anførsler .....	11
5.1	Partenes anførsler knyttet til anvendelsen av sktl. § 13-1.....	11
5.2	Ikea: «Sktl. § 13-1 er ikke anvendelig i et tilfelle som det foreliggende» .....	12
5.3	Staten: « Vilkårene for anvendelse av sktl. § 13-1 er oppfylt».....	13
6.0	Høyesterett .....	14
6.1	Hovedpunkter.....	14
6.2	Høyesteretts drøftelse .....	14
6.3	«Den enkelte transaksjon» eller «hele disposisjonsrekken» .....	16
6.4	Betydningen av motiv .....	18
7	Egenkapitaldisposisjoner .....	18
7.1	Egenkapitaldisposisjoner – et nytt begrep i skatteretten .....	18
7.2	Innholdet i begrepet «egenkapitaltransaksjoner» .....	19
7.3	Innholdet i begrepet «egenkapitaldisposisjoner» .....	21
7.4	Skattedirektoratets vurdering .....	23
8.0	Gjennomskjæring .....	24
8.1	Omgåelses- og gjennomskjæringsregler .....	24
8.2	Ulovfestet gjennomskjæring .....	25
8.3	Forholdet mellom sktl. § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring.....	25
9.0	Avsluttende kommentarer .....	27
	Litteratur:.....	29

## 1.0 Sammendrag:

Sktl. § 13-1 er en av flere såkalte omgåelses- og gjennomskjæringsregler. Regelen gir skattemyndighetene hjemmel til å foreta endringer i skattyteres skattemelding på grunnlag av det foreligger «*inntekts- eller formuesreduksjon*» som skyldes et «*interessefellesskap*». Til tross for at dagens lovtekst er en videreføring av en gammel bestemmelse er det fremdeles uklarheter knyttet til anvendelsen og avgrensning mot andre gjennomskjæringsregler.

- Uklarhetene er redusert etter Høyesterett Ikea-dom i 2016. Høyesterett endrer med dommen gjeldende rett gjennom å konkludere med at lovanvendelsen i tidligere dommer, både i lagmannsretten og tingretten, er feil. En følge er også at skattemyndighetenes praktisering av regelverket må endres.

Ikea anket en dom fra lagmannsretten til Høyesterett hvor retten, i likhet med tingretten (2013) og Skatt øst (2014), hadde konkludert med at sktl. § 13-1 ga hjemmel for å nekte skattemessig fradrag for betalte gjeldsrenter. Høyesterett konkluderte med at denne bestemmelsen ikke fikk anvendelse i saken og dermed ikke ga hjemmel for å nekte fradrag. Oppgaven gjennomgår dommen med vekt på hvordan den endrer gjeldene rett for sktl. § 13-1 og avgrensning mot andre omgåelsesbestemmelser:

- Utdelinger: Bestemmelsen i sktl. § 13-1 får ikke lenger anvendelse i saker som omhandler selskapsendringer og egenkapitaldisposisjoner. Bestemmelsen gir ikke hjemmel for gjennomskjæring knyttet til egenkapitaltransaksjoner mellom nærstående ifm. utbytteutdelinger og utdeling i forbindelse kapitalnedsettelse og fisjoner. skattemyndighetenes lovanvendelse og praksis på området må endres.
- Egenkapitaldisposisjoner: Sktl. § 13-1 får ikke anvendelse på «egenkapitaldisposisjoner». Høyesterett innfører med dette et nytt begrep i norsk skatterett uten at innholdet er tydelig definert. Oppgaven konkluderer med at innholdet er mindre omfattende enn «egenkapitaltransaksjoner», men trolig mer omfattende enn de konkrete transaksjonene som omtales i dommen. Oppgaven konkluderer også med at en egenkaidisposisjon er basert på en

ensidig beslutning fattet hos avgiver, noe osm innebærer at f.eks. en kapitaltilførsel ikke omfattes.

- Skattedirektoratet: SKD har problematisert innholdet i begrepet «egenkapitaldisposisjoner», blant annet gjennom sin kommentar til dommen: «Hva som etter dommen skal anses som egenkapitaldisposisjoner synes etter direktoratets vurdering uklart». Oppgaven konkluderer med at avgrensingen SKD har gjort trolig er mindre avgrensende enn det Høyesterett har ment.
- Disposisjonsrekken: Høyesterett avviste ankende parts anførsel om av vurdering av om at det kun var lånetransaksjonen og vilkårene knyttet til lånet som skulle vurderes opp mot «inntektsreduksjonsvilkåret». Dommen konkluderte derimot med at også disposisjonsrekker med flere transaksjoner som «anses å danne en helhet» også kan vurderes mot vilkårene samlet.
- Tidsperioden: At disposisjonsrekken strekker seg over en lengre periode, i Ikea-saken ca. 1 år, ble ikke vektlagt. Det er uavklart om det finnes en grense for hvor lang perioden er før disposisjonsrekken ikke lenger anses å danne «en helhet».
- Spesialregel: Sktl. § 13-1 fremstår nå i enda større grad som en spesialregel. Grensen mot når mer generelle omgåelsesregelsettene (som sktl. § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen) kommer til anvendelse er tydeliggjort.
- Ulovfestet gjennomskjæring: Saker som omhandler «egenkapitaldisposisjoner», som i stor grad omhandler selskapsendringer, vil i fremtiden måtte vurderes opp den ulovfestede omgåelsesregelen i skatteretten. Dette er tilfellet uavhengig av om alle de kumulative vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt.
- Overlapp: Dommen bidrar til å begrense områdene hvor ulike omgåelsesbetemmelser og regelsett overlapper hverandre.

## 2.0 «Skatteloven § 13-1 – Gjeldene rett etter Ikea-dommen»

### 2.1 Problemstilling

Oppgaven gjennomgår konsekvensene Ikea-dommen (HR-2016-2165-A) på anvendelsen og omfanget av skattelovens § 13-1. Dommen er viktig fordi den er prinsipiell ved at Høyesterett begrenser lovbestemmelsens virkeområde og endrer gjeldene rett gjennom å reversere konklusjoner i lagmannsretten og tingretten.

Sktl. § 13-1 hjemler og fastsetter vilkår for skattemyndighetenes rett til å foreta gjennomskjæring ved å foreta endring i skattyters skattemelding når det foreligger inntekts- eller formuesreduksjon som skyldes interessefellesskap. Reglene og vilkårene for anvendelsen samt avgrensning mot anvendelsen av andre regelsett som hjemler gjennomskjæring har vært uklare.

Dommen tydeliggjør også utfallet av andre viktige problemstillinger som bl.a. hvilke deler av en disposisjonsrekke som skal vurderes når bestemmelsen kommer til anvendelse og avgrensning mot den ulovfestede gjennomskjæringsnormen i skatteretten.

### 2.2 Innledning

Sktl. § 13-1 er en av flere omgåelsesregler i skatteloven som gir skattemyndighetene hjemmel for gjennomskjæring når vilkårene er oppfylt. I tillegg til de lovfestede omgåelsesreglene (bl.a. sktl. §§ 13-1, 6-41 og 14-90) er det gjennom rettspraksis også etablert en ulovfestet gjennomskjæringsregel som i økende grad er tatt i bruk. Regelsettene er til dels overlappende.

Vilkårene for gjennomskjæring hjemlet i de ulike reglene varierer i innhold og i hvilken grad de skal vurderes objektivt eller subjektivt. Mens vilkårene for bruk av spesialregler som f.eks. sktl. § 6-41 («begrensning av rentefradrag») skal vurderes rent objektivt baserer andre seg i større grad på subjektive vurderinger, gjerne i kombinasjon med de objektive. Det siste er tilfelle for f.eks. sktl. § 14-90 som hjemler «Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotivert transaksjoner»

Formålet med sktl. § 13-1 er å gi hjemmel for skjønnsfastsettelse av skattemessig formue og/eller inntekt når denne er redusert som følge av forhold som skyldes interessefellesskap mellom partene. Interessefellesskapet kan være både direkte (f.eks. mellom eier og virksomheten) og indirekte (f.eks. i tette kunde/leverandørforhold hvor det foreligger sammenfallende interesser eller situasjoner hvor en vesentlig del av begge selskaper har samme eier(e)).

Problemstillinger knyttet til forskyvning av skattefundamenter som følge av interessefellesskap er ikke ny. Gjeldene lovtekst, som fikk effekt i forbindelse med innføring av ny skattelov i 1999, er en videreføring av innholdet i § 54 fra skatteloven av 1911. Til tross for at regelsettet har en lang historie, samtidig som lovteksten er blitt utvidet etter 1999 har både omfanget av regelsettet og når det kommer til anvendelse ikke vært tydelig definert. Særlig avgrensinger for bruk av § 13-1 opp mot anvendelsen av skattelovens andre omgåelsesregler har vært uklar.

Ikea-dommen i Høyesterett i 2016 er et viktig fordi den endrer gjeldene rett og samt tydeliggjør anvendelsesområdet for sktl. § 13-1. Høyesteretts konklusjon for når regelsettet kommer til anvendelse, og når det ikke gjør det, går på tvers av konklusjonen i både Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett da begge ga Skatt øst medhold i at rentefradrag kunne nektes med hjemmel i reglene om interessefellesskap i sktl. §13-1. Konklusjonene i dommen tydeliggjør også at regelen i enda større grad en tidligere må anses som en spesialregel (SAAR) med objektive vurderingskriterier og hvordan anvendelsen skiller seg fra de mer generelle gjennomskjæringsreglene i f.eks. sktl. § 14-90 og ikke minst opp mot den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

### 2.3 Struktur:

Oppgavens gjennomgår formålet med og innholdet i sktl. § 13-1 så å gjennomgå hovedelementene i Ikea-saken inkludert omorganiseringen/transaksjonsrekken, selskaps motiv, rettsforløpet i saken og hovedpunktene i partenes anførsler knyttet til bruken av bestemmelsen.

Deretter gjennomgår og drøfter oppgaven relevante deler av dommens drøftelser og konklusjoner som leder frem til en innstramning av bruken av bestemmelsen. Dommen tydeliggjør hvilke typer transaksjoner som faller inn under regelsettet og hvilke som ikke gjør det. Oppgaven drøfter videre typer transaksjoner som skal vurderes opp mot regelsettet og transaksjonstyper som faller utenfor regelsettet. Innholdet i det nye begrepet «egenkapitaldisposisjoner» og avgrensingen mot bruken av den ulovfestede gjennomskjæringsbestemmelsen i skatteloven gjennomgås spesielt.

### 3.0 Skattelovens § 13-1

#### 3.1 Formålet med sktl. § 13-1

Sktl. § 13-1 er en av flere lovfestede omgåelsesregler som sammen med den, enn så lenge, ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteloven hjemler at skattemyndighetene kan foreta gjennomskjæring (dvs. endre poster i skattemeldingen basert på skjønn) når vilkårene for dette er innfridd.

- Sktl. § 13-1 (1): *«Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretting»*

I forarbeidene som beskriver regelen og vilkårene som hjemler skjønnsfastsettelse når det foreligger interessefellesskap, fastslås det at formålet med bestemmelsen er å *«motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting.»* (Ot. prp. nr. 86 (1997-98): Ny skattelov, kap. 7.13).

Bestemmelsene som har ledet frem til sktl. § 13-1 har en lang forhistorie. Forarbeidene er tydelige på at regelen er ment å være en «videreføring av gjeldene skattelov § 54 første ledd» (Ot. prp. 86 (1997-98), kap 7.13). Bestemmelsen i § 54 daterer seg i sin opprinnelige form tilbake til 1911 (skatteloven av 1911, lov 1911-18-8). Denne er senere endret et utall ganger, bla. ved allerede i 1918 å innføre begrepet «interessefellesskap» og presiseringen av at dette kunne være både direkte og indirekte.

### 3.2 Innholdet i sktl. § 13-1

Lovteksten i sktl. § 13-1 mangler kvalitative krav til hvordan interessefellesskapet har ført til formues-/inntektsreduksjon. Dette kan isolert sett tyde på at regelen har et «ubegrenset anvendelsesområde».

Som for andre lovtekster kan ikke anvendelsesområdet for en regel fastslås basert på lovteksten alene, men må også baseres på uttalelser i forarbeider, andre rettskilder og ikke minst tidligere rettsanvendelse. At det er presisert i forarbeidene til loven at sktl. § 13-1 er videreføring av en tidligere lov innebærer dette at rettskilder og – anvendelse knyttet opp mot den gamle § 54 er viktige for å forstå innholdet og omfanget av dagens § 13-1.

Det er interessant å observere at Statens argumentasjon overfor Høyesterett i i Ikea-saken ser ut til i stor grad å være basert på den vide tolkingen av bestemmelsens anvendelsesområde som lovteksten åpner for. Staten hevdet bl.a. «*Bestemmelsen kan anvendes på all formues- og inntektsreduksjoner som oppstår på grunn av interessefellesskap*».(pkt42). Dette til tross for at en gjennomgang av nevnte rettskilder knyttet til omfanget av § 13-1 viser at lovteksten må tolkes vesentlig mer innskrenkende enn dette.

At § 54 i skatteloven av 1911 primært rettet mot internprising og tynn kapitalisering er bl.a. tydeliggjort i forbindelse med den språklige forenklingen av § 54 som ble gjort tidlig på 1980-tallet. Her ble det i forarbeidene fastslått at:

- «*Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter på grunn av interessefellesskapet. Dette er tilfelle når en transaksjon- eller samhandel over tid- er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville vært i et uavhengig forhold. Måten det er skjedd på er uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v.*». (Ot. Propl nr. 26, (1980-81), kap. 9.1).

Beskrivelsen er ikke uttømmende (ref. «*m.v.*»), men Høyesterett konkluderer i Ikea-dommen med at uttalelsen må tolkes slik at det i 1981 var avklart at § 54 primært var rettet mot internprising og tynn kapitalisering.



Denne forståelsen tydeliggjøres ytterligere i forbindelse med innføringen av sktl. § 13-1 da den gamle skatteloven ble erstattet med n i 1999. Lovteksten og innholdet i sktl. § 13-1 både erstatter og viderefører innholdet i § 54 i skatteloven av 1911. I forarbeidene fra FIN i forbindelse med skattelovreformen gis det uttrykk for at regelen er ment å være en tilordnings- og prisingsregel brukt for transaksjoner mellom parter med interessefellesskap. Samtidig fastslås det at formålet med § 13-1 er å motvirke omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting. § 13-1 er en «*presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue*». (Ot. prp. Nr. 86 (1997-98), kap. 7.13).

Denne forståelsen av typen transaksjoner og disposisjoner sktl. § 13-1 er rettet mot er ytterligere forsterket og tydeliggjort i 2008. Da ble lovteksten utvidet med et nytt fjerde ledd som omhandler «*kommersielt og finansielt samkvem*» mellom foretak hjemmehørende i Norge og i utlandet.

Den direkte henvisningen i lovteksten til at de skal «*.. tas hensyn til til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organsiasjon for økonomisk samareeb og utvikling (OECD)*» (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Disse retningslinjene, som oppdateres løpende, har sitt utspring i «*Article 9. Associated enterprises*» i OECDs mønsteravtale (OECD Model Tax Convention) som omhandler bruken av armlengdeprinsippet. Dette er ytterligere en presisering av typen transaksjoner § 13-1 er rettet mot. Lovtekstens fjere ledd presiserer også at «*retningslinjene bør..., tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnte, så langt de passer*». Det siste innebærer, med noen forbehold, at OECDs regler for bruk av «armlengdeprinsippet» også gjelder for tilsvarende transaksjoner mellom norske virksomheter og er en del av gjeldene norsk skatterett.

- Hovedregelen for internprising er at priser skal fastsettes basert på prinsippet om armlengdes avstand («armlengdeprinsippet»). Dette innebærer at priser mellom parter hvor det foreligger interessefellesskap skal være i samsvar med den prisen uavhengige parter ville avtalt i sammenlignbare situasjoner.

## 4.0 Ikea-saken

### 4.1 Re-organiseringen av Ikea Handel og Eiendom AS

Gjennom en nøye planlagt omstrukturering gikk Ikea Handel & Eiendom (Ikea) i 2006-07 fra et direkte til et indirekte eierskap av 7 verdifulle eiendommer og eiendomskontrakter. Dette skjedde ved at eiendommene/kontraktene først ble utfisjonert fra Ikea til hvert sitt nyetablerte datterselskap i det nyetablerte norske konsernet Ikea Eiendom Holding AS som var eid av Ikeas morselskapet Ingka Pro Holding BV i Nederland («mor»). Fisjonene ble gjennomført med regnskapsmessige kontinuitet og utløste ikke gevinstbeskatning.

Ikea inngikk deretter avtale om å kjøpe aksjene i Ikea Eiendom Holding AS fra «mor» til markedspris. Kjøpsprisen, som var betydelig høyere enn bokført verdi, innebar en betaling til «mor» på ca. 2,5 mrd. kr., finansiert ved etablering av et rentebærende lån i et belgisk konsernselskap («konsernbank»). Ikea krevde fradrag for løpende rentekostnader knyttet til dette lånet i henhold til sktl. § 6-40 regler om *«fradrag for renter på skattyters gjeld»*.

Skattefordelen av et rentefradrag var betydelig. Omstruktureringen la til rette for et akkumulert rentefradrag på 439 mill. kr. for den omstridte perioden (2008-12). Da Ikea i hele denne perioden var i skatteposisjon ville et slikt rentefradrag innebære en skattebesparelse på ca. 123 mill. kr.

- De økonomiske konsekvensene av avgjørelsen om å tillate eller ikke tillate fradrag var for øvrig betydelig større enn dette da konklusjonen også legger føringer for behandlingen av rentekostnader også i årene etter 2012.

### 4.2 Selskapets motiv

Til tross for at selskapet i fisjonsplanen fastslo at formålet med reorganiseringen av virksomhetene var knyttet til forhold som «bedre finansierings- og styringsstruktur», «enklere og sikrere økonomistyring» og «større fleksibilitet» la Høyesterett til grunn at formålet var å redusere den samlede skattebelastningen. Denne konklusjonen, som forøvrig var i tråd med vurderingene i tingretten og lagmannsretten, baserte seg

på interne dokumenter utarbeidet av selskapets rådgivere hvor det var tydelig beskrevet at et viktig formål med omorganiseringen og de tilknyttede transaksjonene var å øke rentebærende gjeld i Norge. På denne måten kunne man oppnå skattemessig fradrag for rentekostnader betalt til den utenlandske «konsernbanken» etter bestemmelsen i sktl. § 5-40 og derigjennom redusere konsernets samlede skattebelastning.

### 4.3 Rettsforløpet

I skattemeldingen (daværende selvangivelse) for inntektsårene 2008-2012 krevde Ikea fradrag for gjeldsrenter knyttet til finansieringen av tilbakekjøpet av de i forkant utfisjonerte samme eiendommene og eiendomskontraktene. Rentene det krevdes fradrag for med hjemmel i sktl. § 6-40 var betalt til «konsernbanken» i Belgia.

I november 2013 fattet skattekontoret vedtak om å nekte fradrag for disse rentekostnadene for hele perioden med henvisning til hjemmel i både sktl. § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Ikea reiste i mai 2013 søksmål mot staten med krav om at vedtaket måtte oppheves. Selskapet anførte at sktl. § 13-1 ikke kunne anvendes samtidig som vilkårene for bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke var oppfylt.

Oslo tingrett frifant i 2014 staten og la til grunn at rentefradrag kunne nektes både på grunnlag av sktl. § 13-1 og den ulovfestede regelen om gjennomskjæring.

I behandlingen av Ikeas anke konkluderte lagmannsretten (2016) med at vilkårene for å nekte rentefradrag med hjemmel i sktl. § 13-1 var oppfylt. Anken ble forkastet.

Avgjørelsen i Borgarting lagmannsrett ble anket til, og behandlet av, Høyesterett i 2016. Selskapet anførte igjen at § sktl. 13-1 i dette tilfellet ikke ga hjemmel for å nekte Ikea skattemessig fradrag i selskapets inntekter for rentekostnadene. Kort oppsummert ga Høyesterett selskapet medhold i at sktl. § 13-1 ikke fikk anvendelse, dog basert på en noe annen argumentasjon.

- Denne «delseieren» fikk forøvrig liten økonomisk verdi for Ikea da staten fikk medhold i at fradrag likevel kunne nektes basert på den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, hvor bla. motiv og valg av metode ble vektlagt.

Høyesterett omgjørelse av både tingrettens og lagmannsrettens konklusjoner i forhold til når bestemmelsen i sktl. § 13-1 får anvendelse er viktig.

Tydeliggjøringen av når regelen får anvendelse, og når den ikke gjør det, endrer gjeldene rett og danner prejudikat for under hvilke hjemler skattemyndighetene kan behandle saker hvor det foreligger interessefellesskap.

## 5.0 Partenes anførsler

### 5.1 Partenes anførsler knyttet til anvendelsen av sktl. § 13-1

Ikea anførte at sktl. § 13-1 ikke fikk anvendelse i saken og at det derfor ikke forelå hjemmel for å nekte skattemessig fradrag for de betalte rentekostnadene. I tillegg argumenterte selskapet for at dersom regelsettet likevel fikk anvendelse så var uansett ikke lovens fastsatte vilkår om «inntektsreduksjon» oppfylt.

Skatt Øst anførte at sktl. § 13-1 fikk anvendelse i denne saken og for denne typen disposisjoner samtidig som det ble hevdet at alle de kumulative vilkårene for gjennomskjæring var innfridd.

Begge parters anførsler slik det er beskrevet i dommen fremstår på flere områder som en overforenkling, f.eks.:

- Ikeas anførslers fokus på at det kun var betingelsene i låneforholdet som avgjorde om det forelå «inntektsreduksjon» og at man måtte se bort fra resten av disposisjonsrekken låneforholdet var en del av
- Skatt østs argumentasjon knyttet til «inntektsreduksjonsvilkåret» som, om den ble akseptert, nødvendigvis måtte innebære at alle «interne kostnader» som faktureres mellom selskaper i et konsern per definisjon medfører at vilkåret er oppfylt.

## 5.2 Ikea: «Sktl. § 13-1 er ikke anvendelig i et tilfelle som det foreliggende»

Ikea anket lagmannsrettens avgjørelse til Høyesterett og argumenterte for at § sktl.

13-1 ikke ga hjemmel for å nekte fradrag i selskapets inntekter for rentekostnadene hjemlet i sktl. § 6-40. Anførlene for hvorfor bestemmelsene knyttet til reglene om interessefellesskap ikke fikk anvendelse fokuserte på 3 områder:

- Hvilken del av transaksjonsrekken som var relevant
- Oppfyllelse av «innteksreduksjonsvilkåret»
- At «egenkapitaltransaksjoner» ikke kunne vurderes opp mot sktl. § 13-1.

Argumentene rundt hvilken del av transaksjonsrekken som var relevant opp mot § 13-1 knyttet seg blant annet til at beskatning skal baseres på de transaksjoner som faktisk har funnet sted mellom partene. Selskapet argumenterte deretter med at dette innebar at det kun var låneforholdet mellom partene som var relevant og at de relevante partene i transaksjonen dermed kun var Ikea og «konsernbanken» i Belgia. Det ble bl.a. anført at «*Hvert selskap skal behandles som et selvstendig rettssubjekt.*» (Ikea-dommen, avsnitt 24) og at det er «*den reelle transaksjonen som skal vurderes*». På denne måten søkte man å begrense vurderingen til en liten del av den samlede disposisjonsrekken.

Anførlene konkluderte med at innteksreduksjonsvilkåret ikke var oppfylt fordi «*Lånet i den belgiske konsernbanken var et reelt lån med markedsmessig rente- og tilbakebetalingsplikt*» (avsnitt 24). Dette var uomtvistet, men hele grunnlaget for argumentasjonen baserte seg på konklusjonen knyttet til hvilken del av disposisjonsrekken som skulle vurderes mot kriteriene.

Utfisjonering av eiendommene innebar en kapitalnedsettelse og var dermed å anse som en utdeling av egenkapital. Armlengdeprinsippet innebærer at § 13-1 kun får anvendelse dersom det foreligger sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Selskapet hevdet at «*Dette vil ikke være situasjonen ved egenkapitaltransaksjoner slik som saken er her.*» (Ikea-dommen, avsnitt 26) da dette per definisjon ikke er mulig samtidig som «*både forarbeidene og praksis viser at nedslagsfeltet begrenser seg til internprising*» (Ikea-dommen, avsnitt 25).

### 5.3 Staten: «Vilkårene for anvendelse av sktl. § 13-1 er oppfylt»

Staten, ved Skatt øst, hevdet på sin side at sktl. § 13-1 fikk anvendelse i denne saken da den kan anvendes «*på alle formues- og inntektsreduksjoner som oppstår på grunn av interessefellesskap*» Regelsattet «*ikke er begrenset til internprising og tynn kapitalisering*» (Ikea-dommen, avsnitt 42).

Skatt øst hevdet også at alle de tre kumulative vilkårene; «inntektsreduksjon», «interessefellesskap» og «årsakssammenheng», som må være innfridd for fastsettelse ved skjønn etter sktl. § 13-1, (første ledd) var oppfylt.

Argumentasjonen rundt om det forelå interessefellesskap var innfridd gjennom at Skatt øst hevdet at «*Kravet til interessefellesskap er oppfylt mellom alle selskap i et konsern.*» (Ikea-dommen, avsnitt 43). Inntektsreduksjonsvilkåret var dermed oppfylt fordi økte rentekostnader nødvendigvis medførte en reduksjon i inntekter. Det ble også fremhevet at dokumentasjon fra selskapet viste at formålet med transaksjonene var å «*inject some more debt into Norway*».

Anførslene på dette punktet var dermed dels knyttet opp til at «kostnader» fakturert mellom parter som har et interessefellesskap, uansett om de er rimelige eller ikke, fører til at inntektsreduksjonskravet er oppfylt og dels knyttet til motivet bak hele disposisjonsrekken. Statens anførsler på dette punktet fremstår som en overforenkling som fullstendig ser bort i fra armlengdeprinsippet og prinsippene som ligger til grunn for dette.

Deretter konkluderte Skatt øst med at inntektsreduksjonen «*bare kan forklares med interessefellesskapet*» og at årsakssammenhengen knyttet til forrykking av skattefundamentene dermed «*foreligger i vår sak*» (Ikea-dommen, avsnitt 44)

## 6.0 Høyesterett

### 6.1 Hovedpunkter

Drøftelsen knyttet til anvendelsen av sktl. 13-1 la særlig vekt på;

- avgrensning av transaksjonen/disposisjonen(e)
- vilkårene for skjønnsfastsettelse
- transaksjoner som faller utenfor bestemmelsen («egenkapitaldisposisjoner»)
- avgrensning mot den ulovfestede gjennomskjæringsregelen
- motiv.

Kapittelet gjennomgår Høyesteretts drøftelse og utfallet av denne for deretter å foreta en grundigere gjennomgang av vurderinger rundt hvilke deler av en transaksjon eller transaksjonsrekke som skal vurderes opp de tre kumulative vilkårene i sktl. § 13-1. Avslutningsvis gjennomgås i hvilken grad skattyteres motiv skal tillegges vekt.

Gjennomgang av drøftelsen knyttet til til «egenkapitaldisposisjoner» som retten konkluderte med at faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde og forholdet til «den ulovfestede gjennomskjæringsregelen» behandles i egne kapitler.

### 6.2 Høyesteretts drøftelse

Høyesterett oppsummerte saken slik:

*Saken omhandler «fradragsrett for rentebetalinger knyttet til at selskapet, etter å ha utfisjonert eiendommene, lånefinansierte et aksjekjøp som førte til at selskapet ble indirekte eier av de samme eiendommene. Fisjonene innebar en kapitalnedsettelse og dermed utdeling av selskapets egenkapital. Det er i fortsettelsen omtalt som en «egenkapitaldisposisjon».*

Forhold Høyesterett la bl.a. til grunn følgende «fakta»:

- at det primære formål med disposisjonsrekken og valgt løsning var å redusere skattebelastningen i Norge.

- Låneforholdet mellom konsernselskapene var reelt og rentene det krevdes fradrag for etter sktl. § 6-40 var betalt.
- Det forelå ingen indikasjoner på «feil prising av lånet» eller tynn kapitalisering (dvs. høyere gjeldsgrad enn «forsvarlig» eller «normalt»).
- Reglene i sktl. § 6-41 som begrenser rentefradrag knyttet til gjeld til nærstående ble innført 2014 og var dermed ikke relevant for det omdiskuterte rentefradraget som gjaldt perioden 2008-12.

Mens Ikea argumenterte for at det kun var den konkrete transaksjonen knyttet til lånet mellom konsernbanken og Ikea som kunne vurderes opp mot vilkårene i sktl. § 13-1 konkluderte Høyesterett med at hele disposisjonsrekken måtte vurderes samlet. Skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1 innebærer fastsettelse som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget (sktl. 13-1, 3. ledd). Tre kumulative vilkår må være oppfylt:

- «inntektsreduksjon» (eller formuesreduksjon) må ha funnet sted
- direkte eller indirekte «interessefellesskap» må foreligge
- «årsakssammenheng» mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet

Høyesteretts anså kapitalnedsettelsen i forbindelse med med utfisjonering av eiendommene som utdeling av egenkapital. Det er ikke tidligere avklart om slike transaksjoner, som nødvendigvis innebærer et interessefellesskap, rammes av sktl. § 13-1. Høyesterett konkluderer med at så ikke er tilfelle «§ 13-1 kommer ikke til anvendelse der disposisjonsrekke omfatter reelle egenkapitaltransaksjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning.» (Ikea-dommen, avsnitt 81). begrunnelsen er hovedsaklig knyttet til tre forhold:

- En grensdragning mot disposisjoner som er lojale og legitime og som derfor må tillates blir vanskelig og i mange tilfeller umulig å trekke basert på § 13-1.
- Sktl. § 13-1 er en objektiv regel hvor anvendelsen ikke skal baseres på en skjønnsmessig vurdering av skattyters motiv, men basere seg på en vurdering av de faktiske forhold knytte til transaksjonen.



- Skattelovens regler om interessefellesskap i § 13-1 (og forløperens § 54 i skatteloven av 1911) var ikke ment å være et generelt alternativ til den ulovfestede regelen om gjennomskjæring. Utviklingen, og tydeliggjøring av omfanget, av den ulovfestede gjennomskjøringsregelen gjør det viktig å tydeliggjøre omfanget og forskjellen i regelsettene da det er lite hensiktsmessig å ha to regelsett som avgjør den samme type saker.

### 6.3 «Den enkelte transaksjon» eller «hele disposisjonsrekken»

Tidligere dommer hvor sktl. § 13-1 har fått anvendelse gjelder i hovedsak prising (eller mangel på prising) av varer og tjenester mellom parter med ulike former for interessefellesskap. Problemstillingene har bl.a. knyttet seg til finansiering (bl.a. «tynn kapitalisering», rentenivå mm. (ref. («Fornebo» (1940)), «Telecomputing» (2010), «Statoil Angola» (2007)), fakturering av tjenester (konserninterne tjenester (støttefunksjoner, forsikring, rådgiving, andre finansielle tjenester mm. (ref. «Schlumberger» (1995)) og kjøp/salg av varer/tjenester (f.eks. internprising i en verdikjede).

Ikea argumenterte for at det var vilårene knyttet til låneforholdet mellom konsernbanken og Ikea som kunne vurderes opp mot sktl. § 13-1. Argumentasjonen var bl.a. at «*Beskatning skal baseres på de transaksjonene som privatrettslig har funnet sted mellom partene.*» og at «*Hvert selskap i et konsern skal behandles som et selvstendig rettssubjekt*» (Ikea-dommen, avsnitt 24). Da det var enighet om at lånet i konsernbanken var reelt med markedstilpassede vilkår argumenterte selskapet for at regelen ikke kunne få anvendelse da det grunnleggende «inntektsreduksjonsvilkåret» ikke var innfridd.

Høyesterett bekrefter i dommen at konsernselskaper er selvstendige rettslige enheter og skattesubjekter, men konkluderte likevel med at dette ikke har den begrensende effekten Ikea argumenterte for. Effekten av dette er ikke at det kun er den enkelte transaksjonen knyttet til låneforholdet som skal vurderes opp mot vilkårene. Transaksjonene må ses i sammenheng med hele den disposisjonsrekken den er en del av. Denne konklusjonen støttes av tidligere rettspraksis, og forarbeider.

I forarbeidene til innføringen av sktl. § 13-1 fastslår FIN at inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskap er tilfellet;

- «*når en transaksjon- eller samhandel over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville vært i et uavhengig forhold.*» (Ot. prp nr 26 (1980-1981, pkt 9.1, side 66).

Begrepet «samhandel over tid» er ikke entydig da det kan bety både en gjentakelse av samme type transaksjoner over tid og en transaksjonsrekke som henger sammen over tid.

Høyesterett tydeliggjør dette ved å konkludere med at formuleringen må forstås slik «*..men også flere transaksjoner bedømt under ett - rammes*» (Ikea-dommen, avsnitt 63) og fastslår at dette også inkluderer at en disposisjonskjede kan rammes av sktl. § 13-1. Konklusjonen understøttes av konklusjonen samme rettsinstans traff i Statoil-Angola dommen knyttet regelsettet «*flere disposisjoner skal vurderes samlet under ett når de inngår i et sammensatt hele*». Til tross for at sktl. § 13-1 av andre årsaker ikke fikk anvendelse i Statoil-Angola (2007) er konklusjonen likevel relevant.

Tidsaspektet blir ikke tillagt vesentlig betydning i dommen. Til tross for at Ikea brukte ca. et år på gjennomføring prosessen påvirket ikke dette rettens syn om at lånetransaksjonen som ble inngått i november 2007 var en del av, og måtte vurderes sammen med, disposisjonsrekken som ble initiert nesten et år tidligere.

Høyesterett har med dette tydeliggjort at det ikke bare er den enkelte transaksjonen eller flere like gjentakende transaksjoner som skal vurderes opp mot vilkårene. Også flere transaksjoner og disposisjoner som inngår i en samlet disposisjonsrekke som «*danner en helhet*» skal vurderes under ett opp mot vilkårene i sktl. § 13-1. At disse disposisjonene strekker seg over en lengre periode, i dette tilfellet et år, ser ut til å ha liten betydning. Det er dog noe uklart hvor lang perioden må være for at transaksjonsrekken ikke lenger vil anses som en «samlet disposisjonsrekke» da dette ikke adresseres i dommen. Jeg anser dette som uavklart utover at perioden uansett må være vesentlig lengre enn 12 måneder for at det skal få betydning.

## 6.4 Betydningen av motiv

Høyesterett konstaterte at den valgte fremgangsmåten, som medførte at Ikea tok opp et betydelig rentebærende lån fra et søsterselskap i Belgia, måtte anses som hovedsakelig skattemotivert. Dette gjaldt i særdeleshet den siste delen som inkluderte finansiering gjennom et internt lån med påfølgende rentekostnader. Dette er vesentlig i forhold til anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, men uten betydning for vurderingen opp mot bruken av sktl. § 13-1.

Sktl. § 13-1 er en objektiv regel hvor vilkårene kun ser på den/de konkrete transaksjonene og disposisjonene som er foretatt uten at subjektive vurderinger knyttet til hvilke motiv so mlå til grunn for transaksjonen skal tillegges vekt. Hverken et motivet om å redusere den samlede skattebelastningen eller besparelsens størrelse skal påvirke denne vurderingen.

Vurderingskriteriene i spesialregelen i sktl. § 13-1 står i sterk kontrast til grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen som er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som har mer holistisk syn baser seg i stor grad på en helhetsvurdering av transaksjonsrekken, mulige alternative måter som kunne vært benyttet for å oppnå den samme forretningsmessige fordelten og en «subjektiv» helhetsvurdering av om fremgangsmåten primært er å anse som skattemotivert.

## 7 Egenkapitaldisposisjoner

### 7.1 Egenkapitaldisposisjoner – et nytt begrep i skatteretten

Høyesterett konkluderer med at kapitalnedsettelsen i forbindelse med utfisjneringen av eiendommene fra Ikea i realiteten er en utdeling av egenkapital og omtalte dette videre i dommen som en «*egenkapitaldisposisjon*» (Ikea.dommen, avsnitt 53). Etter en gjennomgang av rettspraksis knyttet til anvendelsen av den tidligere sktl. § 54 (forgjengeren til dagens § 13-1) og sktl. § 13-1 konkluderte Høyesterett med at «*sktl. 13-1 ikke tidligere har vært anvendt på tilfeller hvor*

*disposisjonskjeden også har omfattet egenkapitaldisposisjoner» (Ikea-dommen, avsnitt 73) og at retten heller ikke i juridisk litteratur har funnet «veiledning i det spørsmålet foreliggende sak reiser». (ikea-dommen, Avsnitt 76).*

Gjennom bruken av begrepet «egenkapitaldisposisjoner» innfører Høyesterett et nytt begrep i skatteretten. Innholdet i begrepet er uklart, men det at man benytter et annet begrep enn «egenkapitaltransaksjoner» som er etablert i bl.a. regnskapsloven (rskl. §§ 5-14, 7-25) tyder på at innholdet er et annet. Også SKD har problematisert innholdet i begrepet i sin kommentar til dommen hvor de blant annet sier «*Hva som etter dommen skal anses som egenkapitaldisposisjoner synes etter direktoratets vurdering uklart*».

## 7.2 Innholdet i begrepet «egenkapitaltransaksjoner»

En gjennomgang av innholdet i begrepet «egenkapitaltransaksjoner» kan bidra til å tydeliggjøre innholdet i «egenkapitaltransaksjoner».

«Egenkapitaltransaksjoner» er et etablert begrep i regnskapsloven knyttet til krav til regnskapsføring av fusjon (rskl. § 5-14) og noteopplysninger knyttet som forklarer endringer i virksomhetens egenkapital (rskl. § 7-25). I skatteloven og aksjeloven er begrepet derimot ikke benyttet. Til tross for at aksjeloven inkluderer et eget kapittel «*Transaksjoner mellom selskapet og aksjeeiere mv.*» (al. kap. 4) bidrar ikke lovteksten her til å tydeliggjøre innholdet i begrepet.

I forarbeidene til regnskapsloven (I NOU 1995:30 «Ny regnskapslov») defineres «egenkapitaltransaksjoner» som «*transaksjoner mellom selskap og eiere*» som skilles fra andre typer transaksjoner ved at «*Det oppstår ikke vinning og tap ved egenkapitaltransaksjoner.*» Det virker som om fagmiljøet innen regnskap er rimelig omforent om at denne definisjonen er dekkende.

Dette er ytterligere konkretisert ved at «*Det er i hovedsak fire former for egenkapitaltransaksjoner:*

- *innskudd av egenkapital*

- *tilbakebetaling av innskutt egenkapital*
- *utdeling av resultater*
- *utdeling av merverdi*

Dette tydeliggjør at egenkapitaltransaksjoner ikke bare inkluderer utdelinger fra virksomheten, men også innbetalinger til virksomheten. Bruken av ordene «i hovedsak» tilsier at det er mulig å se for seg også andre transaksjoner som omfattes av begrepet. I tillegg omfatter begrepet ulike typer transaksjoner som kan fremstå som noe annet, men som i realiteten dekkes av de fire formene beskrevet. Eksempler på dette er konsernbidrag og kjøp av egne aksjer:

- Konsernbidrag oppfyller i utgangspunktet kravene til en egenkapitaltransaksjon. Forskjellen fra de fire formene konkretisert i NOUen er at transaksjonen, som i prinsippet kan anses å være en transaksjon som innebærer fordeling av overskudd mellom selskap og eiere, ofte skjer horisontalt i et konsern. Mottaker er i slike tilfeller ikke den formelle eier av avgivende selskap og det er dermed ikke en direkte «transaksjon mellom selskap og eiere». SKD har likevel fastslått at «*Konsernbidrag er regnskapsmessig en egenkapitaltransaksjon både i giver- og mottakerselskapet*» (BFU 28/03: Utbytteutdeling og godtgjørelsesfradrag (sktl. § 10-12))
- Et selskaps kjøp eller salg av egne aksjer anses også som en egenkapitaltransaksjon hvor effekten ikke skal resultatføres. Dersom det f.eks. foretas et salg av egne aksjer til en lavere pris en anskaffelseskost vil differanser være å anse som utdeling til eierne fra selskapet.

At egenkapitaltransaksjoner ikke har resultat effekt er heller ikke helt utfyllende da eksempelvis utdeling av overskudd, som uttalt er å anse som en egenkapitaltransaksjon, normalt vil inntektsføres i mottakende selskap.

Regnskapsmessig kan dermed en «egenkapitaltransaksjon» være en inntekt for mottaker, men aldri en kostnad i avgivende selskap. En regnskapsmessig inntektsføring av utbytte i mottakende selskap innebærer forøvrig likevel ikke en

skattemessig gevinstberegning. Innholdet i begrepet er slik jeg oppfatter det, med noen nyanser, rimelig avklart.

### 7.3 Innholdet i begrepet «egenkapitaldisposisjoner»

Kapitalnedsettelsen i forbindelse med utfisjoning av eiendommene i Ikea-saken var å anse som en egenkapitalutdeling. Høyesterett omtaler dette som en «egenkapitaldisposisjon» (Ikea-dommen, avsnitt 53) og konkluderer med at at «§ 13-1 ikke kommer til anvendelse er disposisjonsrekken omfatter reelle «egenkapitaldisposisjoner».

Nøyaktig hvor omfattende begrepet «egenkapitaldisposisjoner» er fremstår som uklart da begrepet ikke tidligere er benyttet i skattemessig sammenheng. Innholdet utdypes noe når det i dommen fastslås at:

*«Egenkapitaldisposisjoner vil etter sin art kunne føre til inntektsreduksjoner som bare kan forklares med interessefelleskapet, slik som når utdeling av utbytte eller kapitalnedsettelse gjøres ved at aksjonærene får en rentebærende fordring mot selskapet. Inntekt vil også kunne bli redusert når inntektsgenererende aktive utfisjones.» (avsnitt 79).*

Det er ikke tidligere avklart om «egenkapitaldisposisjoner» slik som utdeling av egenkapital i forbindelse med fisjon rammes av § 13-1. Dommen diskuterer seg frem til konklusjonen om av sktl. 13-1 ikke rammer slike transaksjonstyper. Begrunnelsen er dels knyttet til utfordringer med objektivt å skille denne typen transaksjoner fra legitime transaksjoner og dels knyttet opp mot en avgrensning mot de mer generelle reglene i skatteloven knyttet til gjennomskjæring:

- En vurdering av egenkapitaldisposisjoner opp mot vilkårene i sktl. § 13-1 vil, basert på det objektive grunnlaget vilkårene fastsetter, innebære at lojale og legitime egenkapitaldisposisjoner i utgangspunktet også vil måtte rammes av den samme bestemmelsen. Høyesterett mener grensen mot disposisjoner som må tillates «derfor bli vanskelig - for ikke å si umulig- å trekke under § 13-1» (Ikea-dommen, avsnitt 79). At § 13-1 er en objektiv regel som, i motsetning til de mer generelle omgåelsesreglene som sktl. § 14-90 og den ulovfestede

gjennomskjæringsregelen ikke skal baseres på skjønn, bidrar til å gjøre det umulig å foreta dette skillet mellom ulike transaksjoner.

- Sktl. § 13-1, og forgjengeren Sktl. § 54, var ikke ment å være et generelt alternativ til den ulovfestede regelen om gjennomskjæring. Avgrensning mellom bruken av disse blir vanskelig dersom § 13-1 får anvendelse på slike forhold. Det er lite hensiktsmessig med flere regelsett med ulik vektlegging av skjønn som regulerer de samme forholdene.

Begrepet «egenkapitaldisposisjoner» er forøvrig benyttet i forarbeidene til forslaget om lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen (NOU 2016:22 «Aksjelovgivning for økt verdiskapning»). Denne ble avlevert tidligere samme år som Ikea-dommen falt i Høyesterett. Her benyttes begrepet «egenkapitaldisposisjoner» i forbindelse med en drøfting av beslutninger som flytter makt fra selskapets høyeste myndighet (Generalforsamlingen) til Styret og sier bl.a. at «*...,dreier seg om egenkapitaldisposisjoner som enten har betydning for utdelinger til aksjonærene eller gjelder kapitaltilførsel til selskapene*». Det presiseres også at «*egenkapitaldisposisjoner hører typisk under Generalforsamlingens myndighetsområde.*» (NOU 2016:22, avsnitt 9.4.2). Slik begrepet benyttes her, hvor det også inkluderer kapitaltilførsel, virker det å sammenfalle mer med innholdet i det etablerte begrepet «egenkapitaltransaksjoner». Da tilførsel av egenkapital til selskapet åpenbart faller utenfor det innholdet Høyesterett har lagt til grunn i Ikea-dommen bidrar bruken i NOUen ikke til å klargjøre innholdet og omfanget av begrepet.

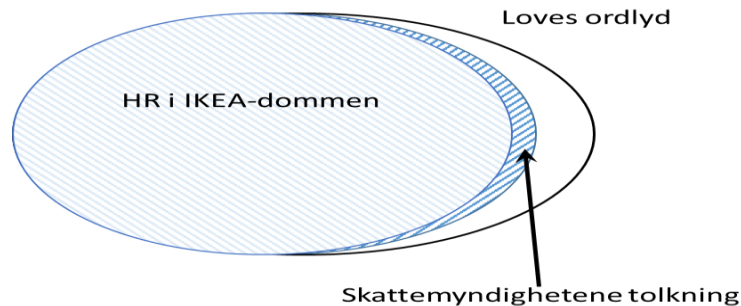
En regnskapsfaglig tilnærming til innholdet i begrepet «egenkapitaldisposisjoner» vil være at det naturlig innebærer en disponering av virksomhetens egenkapital. Dette vil innebære at begrepet har et mer begrenset innhold enn begrepet egenkapitaltransaksjoner som også omhandler andre typer disposisjoner og som i større grad er avhengig av flere parters beslutninger (f.eks. i forbindelse med tilførsel av nye egenkapital slik det er brukt i NOU 2016:22 nevnt over. En egenkapitaldisposisjon er, basert på dette synet, basert på en ensidig beslutning fattet hos avgiver.

#### 7.4 Skattedirektoratets vurdering

Skattedirektoratets vurdering er at dommen begrenser virkeområdet til skt. § 13-1 når det gjelder omgåelsesspørsmål knyttet til «egenkapitaldisposisjoner».

Direktoratet påpeker at innholdet i begrepet er uklart, «Høyesterett har ikke har definert nærmere hva som omfattes av begrepet» og skattedirektoratet vil ved fremtidig behandling av saker legge til grunn at begrepet omfatter utbytteutdelinger og utdelinger i forbindelse med kapitalnedsettelse og fisjoner.

Skattedirektoratet legger seg med dette på en tolkning av begrepet som fremstår som en minimumsløsning. En alternativ tolkning av dommen og innholdet i begrepet kunne vært å konkludere med at sktl. § 13-1 gjelder for internprising og tynn kapitalisering. Disse ulike tilnærmingene ville trolig i enkeltsaker kunne gi ulikt resultat. «Minimumsløsning» kan innebære at lovens anvendelsesområde i denne blir praktisert strengere enn det Høyesterett la til grunn.



Figuren illustrerer hvordan SKDs «minimumsløsning» for tolkning av typen transaksjoner som skal omfattes av bestemmelsen i sktl. § 13-1 og hvordan denne kan avvike fra det innstrammingen Høyesterett har ment.

Om denne forskjellen er vesentlig og hva det faktisk rettslig innholdet i begrepet skal være vil trolig kun fastslås gjennom eventuelle fremtidige domstolsavgjørelser.



## 8.0 Gjennomskjæring

### 8.1 Omgåelses- og gjennomskjæringsregler

Regelen som hjemler skjønnsfastsettelse når det foreligger interessefellesskap er en av flere såkalte omgåelses- og gjennomskjæringsregler i skatteretten. Disse deles gjerne inn i to typer, henholdsvis spesialregler og generelle regler.

Sktl. § 13-1 er en slik spesialregel. Drøftelsene og konklusjonen i Ikea-dommen knyttet til bestemmelsen som tydeliggjør og til dels innskrenker anvendelsen av bestemmelsen bidrar til at den nå i enda større grad fremstår som en dette. Typisk for slike spesialregler, såkalte «Special Anti-Avoidance Rules» (SAAR), er at de har et begrenset anvendelsesområde, samtidig som oppfyllelse baseres på objektive vurderinger.

- Eksempel på slike spesialregler («SAAR») i norsk skatterett der dette er tydelig er «rentebegrensingsregelen» i sktl. § 6-41 og NOKUS-reglene som gjelder skattemessig behandling av norskkontrollerte selskaper i lavskattland (sktl. §§ 10-60 til 10-68). Ingen av disse reglene legger f.eks. særlig vekt på vurderinger knyttet til skattyters motiv for transaksjonen(e).

De mer generelle reglene, såkalte «General Anti-Avoidance Rules» (GAAR), har et mer helhetlig fokus og tillater derfor også mer grad av subjektivt skjønn..

- Eksempler i norsk skatterett på generelle omgåelsesregler («GAAR») er regelen knyttet til «*skattemotiverte transaksjoner*» i sktl. § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Begge vektlegger og foretar en skjønnsmessig vurdering av sannsynligheten for at skattebesparelser er det vesentlige motiv for transaksjonen(e). I sktl. § 14-90 er dette tydeliggjort gjennom formuleringen «*..og det er sannsynlig at utnyttelse av generelle skatteposisjoner er det overveiende motiv for transaksjonen..*».

Utviklingen av forståelsen og innholdet i de ulike regelsettene skjer parallelt over tid. Det er generelt ønskelig at de ulike regelsettene i minst mulig grad overlapper hverandre. I forslaget til lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsreglen er problemstillingen kommentert spesielt i forhold til reglene om gjennomskjæring ved

interessefellesskap *«Det anføres at anvendelsesområdet for en lovfestet omgåelsesregel og regelen i skatteloven § 13-1 ikke bør overlappe»*. (NOU 2016:5, kap. 1.2 Sammendrag).

## 8.2 Ulovfestet gjennomskjæring

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er utviklet gjennom et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Tydeliggjøringen av omfanget og bruken av bestemmelsen har vært økende siden 1960 (*«utviklingen kan sies å skutt fart fra begynnelsen av 1960-tallet»*) (NOU 2016:5, kap. 3.2)).

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen består av et grunnvilkår og en totalvurdering som begge må være oppfylt. Dette er fastslått i Divi-dommen i 2012 (Rt 2012-1888, avsnitt 37) og bekreftet i Conoco-Phillips dommen i 2014 (Rt 2017-227 (2014)).

Grunnvilkåret er at det *«hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt»*. Vilkåret er nødvendig, men ikke alene tilstrekkelig for at gjennomskjæring skal kunne finne sted. Dette kan først skje når også totalvurderingen av om *«disposisjonens virkninger, skattyters formål med disposisjoner og omstendighetene forøvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen»* er fastslått.

Begge vurderingene vil i vesentlig større grad en det som er tilfellet for spesialregler nødvendigvis inneholde en betydelig grad av subjektivt skjønn.

## 8.3 Forholdet mellom sktl. § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring

Parallelt med utviklingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatterett har også forståelsen av anvendelsen og innholdet i sktl. § 13-1 utviklet seg. I NOU 2016:5 er det blant annet fremhevet at en lovfestet omgåelsesregel og reglen i sktl. § 13-1 ikke bør overlappe hverandre da det er uhensiktsmessig med flere regelsett som regulerer samme forhold.

Utfordringene i forholdet mellom reglene om interessefellesskap og den ulovfestede omgåelsesregelen er tydeliggjort i NOU 2016:5, publisert tidlig i 2016. Her problematiseres lagmannsrettens dom i Ikea-saken, hvor sktl. § 13-1 ble lagt til grunn som hjemmel for dommen. Det hevdes bl.a. at saken er et *«typeeksempel på en transaksjonsskjede som hører hjemme under omgåelsesnormen»*. Samtidig vektlegges det at dersom rettsanvendelsen er korrekt *«innebærer det at kjerneområder for anvendelse av omgåelsesnormen i praksis vil bli regulert av de lempeligere reglene (sett fra statens side) og at omgåelsesregelen derfor er uten praktisk betydning.»* (NOU 2016:5 kap. 7.5.2.1). Høyesteretts konklusjon om å omgjøre lagmannsrettens rettsanvendelse i Ikea-dommen synes å samstemme med dette synet og omgjøringen av lagmannsrettens vedtak innebærer at rettspraksis nå er i tråd med det NOUen argumenterte for at den burde være.

- Om vilkårene for gjennomskjæring med hjemmel i sktl. § 13-1 er mindre strenge enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er omdiskutert. Særlig gjelder det i forhold til skattemyndighetene mulighet til å «restrukturere den kontrollerte transaksjonen», dvs. omgjøre transaksjon mellom parter med interessefellesskap. Advokatforeningen har i sin høringuttalelse til NOUen utfordret dette synet og argumentert for at ikke bare lovteksten alene fastslår vilkårene for oppfyllelse av armlengdeprinsippet, men at lovtekstens direkte henvisning til OECDs strenge retningslinjer for bruk av armlengdeprinsippet (OECD Transfer Pricing Guidelines 2015) også skal legges til grunn.
  - o Armlengdeprinsippet forutsetter at prising av interne transaksjoner (f.eks. i konsern) skal være i samsvar med prising av tilsvarende transaksjoner mellom parter uten felles interesser. Hovedvilkårene som må være oppfylt for at armlengdeprinsippet skal gi hjemmel for en strukturell justering strenge.

Gjennomskjæring etter sktl. § 13-1 baseres på en objektiv vurdering av vilkårene, men den ulovfestede omgåelsesregelen også inneholder en subjektiv vurdering knyttet til om formålet (motivasjonen) med transaksjonen hovedsakelig har vært å spare skatt.

- De objektive vilkårene i de to bestemmelsene er svært ulike. Sktl. § 13-1 krever at «*skattyters formue eller inntekt er redusert*», mens vurderingen av om disposisjonene strider mot formålet med bestemmelsen er uvesentlig. For den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er derimot dette et helt vesentlig objektive vilkår.

## 9.0 Avsluttende kommentarer

Ikea-dommen er viktig fordi den endrer gjeldene rett knyttet til bruken av sktl. § 13-1. Dette gjelder både i forhold til anvendelsesområdet og gjennom at den tydeliggjør grensdragningen mot bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsbestemmelsen. Høyesteretts konklusjon innebærer at ny rettspraksis nå er i tråd med det bl.a. professor Zimmer (NOU 2016:5 kap. 7.5.2.1) har argumentert for at den burde være samtidig som skattemyndighetenes praktisering av regelverket må endres.

Viktige konsekvenser av dommens konklusjon og drøftelser er knyttet til tydeliggjøringen av typer transaksjoner som ikke omfattes av regelsettet og som derfor må vurderes opp mot andre gjennomskjærings- og omgåelsesregeler. Dommen er tydelig på at det ikke bare er enkelttransaksjoner, men også hele disposisjonskjeder som «inngår i et sammensatt hele» som kan vurderes opp mot bestemmelsens vilkår.

Til tross for at dommen bidrar til å klargjøre bestemmelsen er det områder som fremstår som uavklarte. Dette er spesielt knyttet til innholdet i det nye begrepet «egenkapitaldisposisjoner» som ikke skal omfattes av bestemmelsen. Basert på en ren regnskapmessig tilnærming er en egenkapitaldisposisjon basert på en ensidig beslutning fattet hos avgiver.

Oppgaven argumenter for at skattemyndighetene tolker begrepet, og dermed det som ikke omfattes av bestemmelsen, som mindre omfattende enn det Høyesterett gjør. Om så er tilfellet vil trolig først synliggjøres dersom nye vedtak basert på SKDs tolkning av dommen behandles i domstolene.

Sktl. § 13-1 fremstår etter dommen i enda større grad som en spesialregel. Grensen mellom anvendelsesområde for denne og de mer generelle omgåelsesregelsettene (som sktl. § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen) kommer til anvendelse er tydeliggjort.

Gjennom dommen har Høyesterett bidratt til å begrense områdene hvor ulike omgåelsesbetingelser overlapper hverandre.

## Litteratur:

Bråthen, Tore m. flere (2016): NOU 2016:22 Aksjelovgivning for økt verdiskapning

Finansdepartementet (1998): Ot. prp. 86 (1997-98)): Ny skattelov, august 1998

Finansdepartementet (1981): Ot. prp. nr.26 (1980-1981): Om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m v.

Gjems-Onstad, Ole (2018): Skattelovsamlingen 2017-2018.  
28 utgave, Oslo: Gyldendal Juridisk

Norges Høyesterett – HR-2016-2165-A (Ikea dommen), oktober 2016

OECD (last update 2017): OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

OECD Model Tax Convention – “Model convention with respect to taxes on income and capital”

Skatteloven av 1911, Lov 1911-18-8, Opphevet 01.01.2000

Skattedirektoratet (2003): BFU 28/03 Utbytteutdeling og godtgjørelsesfradrag (sktl. § 10-12), mai 2003

Zimmer, Fredrik (2016): NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten - Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten