



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19204

Master Thesis in Accounting and Auditing

Thesis Master of Science

“Forenkling eller forvirring?

- En analyse av NOU 2016:5 og dens implikasjoner for den generelle rettstilstanden og fisjonssalg”

Navn: Kine Svenningsen

Start: 01.01.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI
Master i regnskap og revisjon

***“Forenkling eller forvirring?
- En analyse av NOU 2016:5 og dens implikasjoner
for den generelle rettstilstanden og fisjonssalg”***

03.09.2018

Kine Svenningsen -

Veileder: Eivind Furuseth

Denne oppgaven er gjennomført som en del av Master i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI. Dette innebærer ikke at Handelshøyskolen BI går god for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet, eller de konklusjoner som er trukket.

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	II
FORORD	V
SAMMENDRAG.....	VI
1 INNLEDNING	1
1.1 PROBLEMSTILLING	4
1.2 METODE	4
2 DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESNORMEN.....	6
2.1 BEGREPSAVKLARING OG AVGRENSNING.....	6
2.2 HISTORIE OG UTVIKLING	7
2.3 DAGENS ULOVFESTEDE OMGÅELSESNORM	8
3 ANALYSE AV LOVFORSLAGET OG NOU 2016:5.....	10
3.1 INNLEDNING	10
3.2 LOVFORSLAGETS STRUKTUR	11
3.3 GENERELT OM HØRINGSUTTALELSENE	12
3.4 ØKONOMISK FORNUFTIG – ET NYTT VURDERINGSMOMENT ER INNTATT I TOTALVURDERINGEN	13
3.4.1 <i>Innledning</i>	13
3.4.2 <i>Gjeldende rett</i>	14
3.4.3 <i>Bakgrunn for endringen i lovforslaget</i>	17
3.4.4 <i>Utredningens forslag</i>	18
3.4.5 <i>Konsekvenser og utfordringer</i>	19
3.5 BETYDNINGEN AV SKATTEFORDELER I UTLANDET INNSKRENKES.....	21
3.5.1 <i>Innledning og gjeldende rett</i>	21
3.5.2 <i>Utredningens forslag, og bakgrunn for endringen</i>	22
3.5.3 <i>Høringsinnspill</i>	23
3.5.4 <i>Konsekvenser og utfordringer</i>	24
3.6 ULEMPER LIKESTILLES MED FORDELER	25
3.6.1 <i>Innledning og gjeldende rett</i>	25
3.6.2 <i>Bakgrunn og innvendinger</i>	26
3.6.3 <i>Utredningens forslag</i>	27
3.6.4 <i>Konsekvenser og utfordringer</i>	28

3.7	STRID MED FORMÅLET TIL DEN OMGÅTTE REGEL	28
3.7.1	<i>Innledning</i>	28
3.7.2	<i>Gjeldende rett</i>	28
3.7.3	<i>Utredningens forslag</i>	30
3.7.4	<i>Høringsinnspill</i>	32
3.7.5	<i>Konsekvenser og utfordringer</i>	33
3.8	BETYDNINGEN AV KJENTE TILPASNINGSMULIGHETER	34
3.8.1	<i>Innledning</i>	34
3.8.2	<i>Høringsinnspill</i>	35
3.8.3	<i>Utfordringer og konsekvenser</i>	36
3.9	SUBJEKTIV ELLER OBJEKTIV VURDERING AV SKATTYTERS FORMÅL	38
3.9.1	<i>Innledning og bakgrunn</i>	38
3.9.2	<i>Gjeldende rett</i>	39
3.9.3	<i>Utfordringer og konsekvenser</i>	40
3.10	MVA RELATERTE PROBLEMSTILLINGER	42
3.11	«NATURLIG HELHET»-BEGREPET FJERNES	42
3.11.1	<i>Innledning og bakgrunn</i>	42
3.11.2	<i>Utfordringer og konsekvenser</i>	42
3.11.3	<i>Forskjellen på naturlig helhet og sammenhengsvurderingen</i>	43
3.11.4	<i>Høringsinnspill</i>	44
3.12	BEGREPET SKATTEFORHOLD.....	45
3.13	ER TERSKELEN ENDRET?.....	46
3.14	VEKTINGEN AV MOMENTER	47
3.15	DET SUBJEKTIVE VILKÅR, LOVFORSLAGETS § 2 FJERDE LEDD.....	48
4	CONOCOPHILLIPS III ANALYSERT I LYS AV LOVFORSLAGET	50
4.1	INNLEDNING	50
4.2	BAKGRUNN	50
4.3	FISJONSSALG	51
4.4	UTREDNINGENS KRITIKK AV PREMISSENE I CONOCOPHILLIPS III	54
4.5	KJØPERS FORUTSETNING OM AT EIENDOMMEN LÅ I EGET AKSJESELSKAP	55
4.6	CONOCOPHILLIPS III BASERT PÅ LOVFORSLAGET	59
4.6.1	<i>Lovforlaget § 2 første ledd - skatteforhold</i>	60
4.6.2	<i>Lovforlaget § 2 andre ledd første strekpunkt - Om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen</i>	60
4.6.3	<i>Lovforlaget § 2 andre ledd andre strekpunkt – Skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger</i>	62

4.6.4	<i>Lovforslagets § 2 andre ledd tredje strekpunkt – om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen</i>	63
4.6.5	<i>Lovforslagets § 2 andre ledd fjerde strekpunkt – om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn.....</i>	66
4.6.6	<i>Lovforslagets § 2 tredje ledd, første strekpunkt - skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken</i>	67
4.6.7	<i>Lovforslagets § 2 tredje ledd, annet strekpunkt - hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål</i>	69
4.6.8	<i>Lovforslagets § 2 tredje ledd, tredje strekpunkt - grunnleggende skatterettslige hensyn</i>	69
4.6.9	<i>Lovforslagets § 2 tredje ledd, fjerde strekpunkt - de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming</i>	70
4.6.10	<i>Lovforslagets § 2 tredje ledd, femte strekpunkt - om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen</i>	71
4.6.11	<i>Den samlede vurderingen.....</i>	72
5	AVSLUTNING	74
6	VEDLEGG	77
6.1	FORSLAG TIL LOV OM OMGÅELSE I SKATTERETTEN	77
7	LITTERATURLISTE.....	78

Forord

Denne oppgaven er skrevet som avslutning på masterstudiet i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Skatterett er et emne jeg har hatt interesse for i mange år fra før, både gjennom bachelorstudiet og i jobben som revisormedarbeider. Med en dyktig og engasjerende foreleser på masterstudiet fortsatte interessen også her, og valget om fordypningsfag og masteroppgave innenfor skatterett var enkelt.

Omgåelse utpekte seg som et interessant tema for meg av flere grunner. Først og fremst fordi det ikke begrenser seg til én lovbestemmelse, men kan ramme et nærmest utallig antall og typer disposisjoner. Videre har omgåelsesnormen en viktig funksjon som supplement til skatteloven i å sikre rettferdig og riktig beskatning, og er på denne måten essensiell for samfunnet vi lever i.

Arbeidet med oppgaven har vært lærerikt, spennende og utfordrende. Noen sene kvelder og blindveier er vanskelig å unngå under arbeidet med en masteroppgave. Den grunnleggende interessen for skatt har likevel gjort at jeg aldri har opplevd arbeidet som kjedelig eller tungt.

Jeg vil rette en stor takk til veileder Eivind Furuseth. Både for viktige innspill og rettleiding på overordnet struktur og innhold, og for å være en tilgjengelig og fleksibel støtte gjennom prosessen. Jeg har også vært så privilegert å få diskutere emnet med flere av mine dyktige kolleger i PwC. Spesielt vil jeg takke Helene Wiig Trones, direktør ved advokatkontoret i Trondheim, for gode diskusjoner i innspurten av oppgaven.

Sammendrag

Denne masteroppgaven handler om det nye lovforslaget til en generell omgåelsesnorm. Omgåelsesnormen er i skrivende stund fortsatt ulovfestet i Norge. Det er flere utfordringer knyttet til lovfesting, og det er stor usikkerhet i næringsliv og fagmiljøer om hvilke effekter og konsekvenser en eventuell innføring av lovforslaget vil ha. Temaet er således svært dagsaktuelt, og det er knyttet stor spenning til hvordan saken vil utvikle seg videre.

I oppgaven er det først utført en drøfting av relevante problemstillinger og utfordringer knyttet til lovforslaget. Deretter blir lovforslaget grundig utprøvd og anvendt på en velkjent omgåelsessak.

Oppgaven illustrerer noen svakheter og mangler ved lovforslaget, men også at lovteksten samlet sett fungerer godt når det kommer til anvendelse. Det er vanskelig å si noe definitivt om hvorvidt terskelen for gjennomskjæring er senket eller ikke basert på én dom. Oppgaven gir likevel grunn til å tro at lovforslaget, dersom det blir vedtatt, ikke vil ramme så hardt som næringslivet har ytret bekymring for.

1 Innledning

Medias beskrivelse av næringslivet de senere år kan minne om karikaturer i svart og hvitt. Skattesubjekter skisseres som helt eller skurk, og disposisjoner oppstilles som moralske eller umoralske. Grensen mellom rett og galt fremstilles som klar, man maler et bilde av bedragere på den ene siden av loven, og moralske skattytere på den andre. Når det gjelder skatt er realiteten at denne grensen er langt fra åpenbar, og den har som regel lite med etikk å gjøre.

Skatterettslig skilles det mellom lovlig, akseptabel skatteplanlegging på den ene siden, og skatteplanlegging som er for aggressiv, og har gått for langt, på den andre siden. Sistnevnte betegnes gjerne som ulovlig *omgåelse* av skattelovgivningen. Grensen kan være uklar. Det kan gjøre det utfordrende for skattyter å holde seg på riktig side, samtidig som lovlig skatteplanlegging maksimeres. Nøyaktig hvor grensen mellom lovlig og ulovlig skatteplanlegging går, og ikke minst hvor den bør gå, har vært gjenstand for utallige diskusjoner i domstoler, næringsliv og juridisk teori. Det er denne problemstillingen som danner grunnlaget for oppgaven, aktualisert med et nytt lovforslag.

Et selskap som står overfor ulike valgmuligheter, har ingen moralsk plikt til å velge alternativet som gir høyest beskatning.¹ Noen vil trekke dette argumentet videre og mene at selskap har plikt til å velge den fremgangsmåten som gir lavest mulig skatt, for å ivareta selskapets mål om å maksimere profitt. Skattekostnader innebærer en direkte reduksjon av selskapets bunnlinje. Et selskap som betaler mer skatt enn andre, vil i de fleste tilfeller kun oppnå en økonomisk og konkurransemessig ulempe gjennom mindre overskudd til investering, og i ytterste konsekvens konkurs. Overdreven vilje til å betale skatt er hverken ønskelig for selskapet selv, eller for lovgiver. At selskap innretter og tilpasser seg etter skattereglene i moderat grad er som utgangspunkt lovlig, akseptert, og ikke minst forventet.

¹ Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)

Lov om skatt av formue og inntekt 26. mars 1999 nr. 14 (heretter sktl.) regulerer beskatningen av juridiske og fysiske skattesubjekt i Norge. Hensikten med skatteloven er å sikre at inntekter og verdier beskattes på en måte som er rettferdig, stimulerende og inntektsbringende for samfunnet. Riktig skattlegging, herunder utforming av skattelovgivningen, er avgjørende for økonomisk vekst og opprettholdelse av velferdsstaten Norge.

Skattelovgivningen i Norge er grundig og omfattende, og veksler mellom å være prinsipp-basert og detalj-orientert. Uavhengig av hvor godt utformet skattelovgivningen er, er det imidlertid tilnærmet umulig å dekke alle eksisterende og fremtidige tilfeller av beskatning. Som en følge av dette foreligger det en del muligheter eller fallgruver, alt etter hvordan man betrakter det. Man kan si at skattelovens grenser i alle tilfelle blir kontinuerlig utfordret av skattyter.

Dersom grensen mellom lovlig og ulovlig skatteplanlegging ikke stadig overvåkes og prøves, er det rimelig å anta at den vil forskyve seg i skattyters favør. Dette innebærer reduserte skatteinntekter for staten, og kan være uheldig for både samfunn og næringsliv. Grensetilfellene dreier seg ofte om selskap som på ulike måter har forsøkt å *unngå* en lovbestemmelse som angir beskatning. Selskapet forsøker å posisjonere seg, eller utføre disposisjonene, på en slik måte at transaksjonen ikke skal rammes av den uønskede lovbestemmelsen. På denne måten minimeres eller utsettes skattekostnaden. Slike disposisjoner kan bære preg av illojalitet mot skattelovgivningen, og mangler ofte et forretningsmessig formål. Det kan synes som at skattebesparelse er den eneste motivasjonen for valget, og det virker usannsynlig at selskapet ville ha gjort de samme disposisjonene, om det ikke hadde vært for den oppnådde skattebesparelsen. På den annen side er ingen skattelovbestemmelser direkte *brutt*. Likevel sitter man igjen med inntrykket av at det selskapet har gjort er over streken, og at disposisjonen skulle ha vært beskattet.

Det er i tilfeller som det skissert over, at den ulovfestede omgåelsesnormen kan komme til anvendelse. Omgåelsesnormen har som formål å fange opp

disposisjoner hvor skattyter ikke direkte bryter skattelovgivningen, men hvor skatt av ulike grunner likevel bør ilegges. Dermed fungerer normen som en slags sikkerhetsventil. På tross av et beskjedent antall høyesterettsdommer på området, er omgåelse et av de mest sentrale temaene innenfor skatteretten.

I løpet av de siste tiårene har imidlertid den ulovfestede omgåelsesnormen vært i endring. Høyesterett har jevnlig tolket og anvendt normen, og underveis i denne prosessen har noen av premissene fått fornyet mening. Selv mindre endringer i en så vid, skjønnsmessig og omfattende regel som omgåelsesnormen, skaper usikkerhet. For noen elementer av omgåelsesvurderingen er det klare uenigheter i juridisk teori om hvordan disse skal forstås, samt sprikende domspraksis. Uforutsigbarhet betyr risiko og merarbeid for næringsliv og skattemyndigheter. De fleste andre land har lovfestet omgåelsesregelen, blant annet nettopp for å sette regelen, og gjøre den mindre utsatt for endringer i domstolene. Nå er lovfesting av omgåelsesnormen aktuelt også i Norge.

Finansdepartementet har gitt professor emeritus Frederik Zimmer i oppdrag å utrede forslag til en lovfestet skatterettslig omgåelsesnorm. Arbeidet er oppsummert i utredningen NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten, hvor også forslaget til lov om omgåelse fremkommer. Forslaget skal bidra til å klargjøre skillet mellom lovlig skatteplanlegging og omgåelse av skattelovgivningen. En lovfestet generell omgåelsesregel skal motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, og samtidig ivareta skattyternes rettssikkerhet og særlige behov for forutberegnelighet.²

Det er delte meninger om hvorvidt lovfesting av omgåelsesnormen er nødvendig og riktig på nåværende tidspunkt. Oppmerksomhet og diskusjon rundt normen er uansett viktig, all den tid dette er et komplisert tema med enorme ringvirkninger. Uavhengig av hvordan det endelige lovforslaget vil se ut, eller om det blir vedtatt, er diskusjonen langt fra over. Skillet mellom lovlig og ulovlig skatteplanlegging er for aktuelt, og for omfattende. Det vil også ta tid, og rettspraksis, før en

² NOU 2016:5 pkt. 1.1

lovfestet omgåelsesregel er satt. Forhåpentligvis er arbeidet med lovforslaget i seg selv et viktig steg mot en klarere og mer forutsigbar omgåelsesregel.

1.1 Problemstilling

Einar Harboe skriver i forordet til boken *Skattemessig gjennomskjæring*:

*«Har man behov for å slå fast endelige sannheter, er dette temaet ikke særlig egnet».*³

Omgåelsesnormen er i kontinuerlig utvikling, og med en omstridt utredning liggende hos Finansdepartementet er det mye som kan skje både før og etter et lovforslag eventuelt vedtas. Oppgaven søker å utforske sentrale problemstillinger i dette flytende landskapet, og tilføre noe nyttig til den pågående diskusjonen. Hovedfokuset vil ligge på det nye lovforslaget og NOU 2016:5, og de potensielle endringene disse medfører. I tillegg er den foreslåtte lovteksten analysert opp mot Rt. 2014 s. 227 ConocoPhillips III.

Oppgaven er disponert rundt følgende problemstilling:

Hvilke utfordringer medfører forslaget til lovfestet omgåelsesregel i skatteretten, og hvordan kan disse løses?

1.2 Metode

Denne oppgaven besvares hovedsakelig ved bruk av juridisk metode. Lovverk, lovforslag, høyesterettspraksis, og øvrige rettskilder danner grunnlag for analysen.

Høyesterettsdommer står i en særskilt stilling som rettskilde når det kommer til den ulovfestede omgåelsesnormen. Rettspraksis står sterkt som rettskilde også ved tolkning av bestemmelser inntatt i lov. Ved ulovfestede regler er man imidlertid

³ Einar Harboe, *Skattemessig gjennomskjæring*, Oslo 2012 Forord

enda mer avhengig av rettspraksis, ettersom man ikke kan bygge tolkningen på en lovbestemmelses konkrete ordlyd og forarbeider. For den ulovfestede omgåelsesnormen er det derfor i stor grad rettspraksis som angir premissene og holdepunktene for tolkning. Flere høyesterettsdommer vil trekkes inn for å bidra til å klargjøre dagens ulovfestede omgåelsesnorm. Den viktigste rettskilden i oppgaven vil likevel være lovforslaget og NOU 2016:5, da overgangen til en lovfestet omgåelsesregel er oppgavens hovedtema.

Det er ikke foretatt noen formelle intervjuer. Samtaler med fagpersoner i advokatselskapet PwC har gitt verdifulle innspill. Disse omfatter Einar Riddervold i PwC Oslo, Helene Wiig Trones i PwC Trondheim, og Michael Andersson som er masterstudent ved UiO med stipend fra PwC Oslo. Slike uformelle diskusjoner og møter har vært spesielt nyttig siden oppgaven er skrevet individuelt.

2 Den ulovfestede omgåelsesnormen

2.1 Begrepsavklaring og avgrensning

Gjennomskjæring og omgåelse er sentrale begreper i denne oppgaven, og brukes synonymt. Innholdet og konsekvensene er de samme, men man kan si at det er skattyter som står for omgåelsen, og skattemyndigheter eller domstol som utfører gjennomskjæringen. Dette kan illustreres med et eksempel: Når skattyter finner en vei rundt en skatteregel, kan man, etter nærmere vilkår, si at det har skjedd en omgåelse. Skattyters formål med en slik omvei eller omgåelse, er å redusere skattepliktig inntekt eller øke fradragberettiget tap. Den utførte disposisjonen kan imidlertid reklassifiseres av skattemyndighetene og beskattes i tråd med bestemmelsen som ble forsøkt omgått. Når skattyters disposisjon blir omklassifisert på denne måten, sier man at skattemyndighetene foretar *gjennomskjæring*.

Ulovlig skatteunndragelse skiller seg fra lovlig skatteplanlegging ved at skatteopplysninger manipuleres for å unndra skatt. Dette kan gjøres ved å unnlate å oppgi skattepliktig inntekt, eller gjennom overdrivelse av fradragberettigede kostnader. Skatteunndragelse er ofte bevisst. Denne oppgaven er avgrenset til akseptabel og ikke akseptabel skatteplanlegging.

NOU 2016:5 vil bli referert til som utredningen og NOU 2016:5. På side 117 i utredningen er det formulert et forslag til lov om omgåelse i skatteretten, som vil bli omtalt som lovforslaget. Dette finnes i vedlegg 6.1. Der annet ikke er spesifisert henvises det til bestemmelsene i lovforslaget. Holdepunkter uttrykt i utredningen omtales som «utredningen presiserer ...» og lignende.

I NOU 2016:5 argumenterer Zimmer for at utkastet til en generell lovfestet omgåelsesregel også bør gjelde for andre avgifter enn inntektsskatt. Denne oppgaven er begrenset til omgåelse av inntektsskattereglene. For øvrig avgrenses oppgaven løpende, med bakgrunn i problemstillingen.

2.2 Historie og utvikling

Omgåelsesnormen er utviklet gjennom et samspill mellom juridisk teori og rettspraksis. De første formuleringer av en ulovfestet omgåelsesnorm finner man så tidlig som 1920-tallet. Sentralt i utformingen står det virkelige forhold og disposisjonens motiv. Utviklingen av omgåelsesnormen eskalerte på 60-tallet, blant annet med denne formuleringen av Kvisli:

*«Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer **formålsløs** transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss **egenverdi** med hensyn til **økonomiske realiteter**, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.»⁴ (min uth.)*

Aarbakke utarbeidet et lovforslag for den ulovfestede omgåelsesnormen i 1991, på oppdrag fra Finansdepartementet.⁵ Forslaget ble fremmet som lovforslag uten endringer, men Stortingets finanskomite og departementet besluttet at saken burde sendes på høring. Under høringen kom det mange kritiske kommentarer, særlig fra privat sektor, først og fremst basert på at forslaget ble anført å gå lenger enn gjeldende norm og at det svekket rettsikkerheten. De negative kommentarene bidro til at saken ikke ble fremmet for Stortinget på ny.⁶

Høyesterett formulerte opprinnelig to vilkår for gjennomskjæring: egenverdikravet og illojalitetskravet. Senere ble disse vilkårene omtalt som momenter i en helhetsvurdering, og det ble lagt til et grunnvilkår. Dagens omgåelsesnorm består dermed av et grunnvilkår og en totalvurdering (også kalt tilleggsvilkår). Både grunnvilkåret og tilleggsvilkåret må være oppfylt for at gjennomskjæring skal kunne skje. Først etter flere dommer med konsistent anvendelse på tidlig 2000-tall er omgåelsesnormens overordnede trekk, med de to kumulative vilkår, nå vurdert som relativt etablert. En del dreininger i rettspraksis

⁴ Kåre Heming Kvisli, Innføring i skatteretten, Oslo 1962 s. 109

⁵ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) pkt. 4.2.

⁶ NOU 2016:5 pkt. 3.4

gjør imidlertid at det fremdeles er flere usikre elementer for den som skal tolke normen.

Gjems-Onstad beskriver behovet for en lovfestet omgåelsesnorm slik:

«... Høyesteretts aktivisme de siste 15–20 år med å omformulere normen har ført gjeldende rett til et slags tåkete point of no return der det er vanskelig både å forklare normen, og ikke minst, forutsi dens anvendelse.»⁷

I juridisk teori er det, i senere tid, rettet en del kritikk mot det som kalles Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen.⁸ Det anføres at Høyesterett har overtrådt sin myndighet, og kommet med uttalelser som i praksis endrer lovgivningen. Gjems-Onstad mener at dette kan ses i sammenheng med en del av den kritikk som synes å vokse frem mot dommeraktivisme i Høyesterett mer generelt.⁹ Domstolene er ikke lovgivere, og en lovendring som oppstår som følge av en rettssak har ikke gjennomgått en strukturert lovgivningsprosess. Det kan således være problematisk når omgåelsesnormens innhold endres som følge av rettspraksis. Andre mener at Høyesteretts uttalelser er presiseringer, og ikke reelle endringer av normens innhold. En slik diskusjon faller utenfor oppgavens problemstilling.

2.3 Dagens ulovfestede omgåelsesnorm

Dagens omgåelsesnorm består av to kumulative vilkår, grunnvilkåret og totalvurderingen. Totalvurdering omtales også som tilleggsvilkåret. Grunnvilkåret omhandler graden av skattemessig motivasjon for disposisjonen, mens totalvurderingen inneholder elementer som strid med skattereglenes formål, egenverdi og omstendighetene for øvrig. Selv om lovforslaget innebærer

⁷ Ole Gjems-Onstad, «Uforutsigbar omgåelsesnorm», *Skatterett*, 2016 s. 156-170 (s. 157)

⁸ Bettina Banoun, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen» i *Høyt skattet - festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen*, Universitetsforlaget 2014. s. 29-50

⁹ Ole Gjems-Onstad, Høringsuttalelse NOU 2016:5, 2016 pkt. 2

betydelige endringer i selve utformingen av omgåelsesnormen, hevdes det i utredningen at gjeldende rett forblir, i det vesentlige, uendret.¹⁰

Mange av utfordringene knyttet til lovfesting omhandler endringer og spesifikke detaljer ved tolkning av omgåelsesregelen. For å kunne besvare problemstillingen på best mulig måte, er gjeldende rett mer inngående beskrevet der denne er relevant.

¹⁰ NOU 2016:5 pkt. 1.1

3 Analyse av lovforslaget og NOU 2016:5

3.1 Innledning

Finansdepartementet ga i mars 2015 professor emeritus Frederik Zimmer i oppdrag å utrede forslag til en lovfestet omgåelsesregel i skatteretten. Bakgrunnen for oppdraget er at Scheel-utvalget i NOU 2014:3 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, foreslo en lovfesting av omgåelsesnormen. Forslaget ble blant annet begrunnet med styrking av regelen og korrigerende av en uheldig rettsutvikling.¹¹

I mandatet er det særlig fremhevet tre temaer som departementet ønsker at utredningen avklarer:¹²

1. Betydningen av skattebesparelse i andre stater
2. Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters motiv
3. Omtale av omgåelsesmuligheter i lovforarbeider

Hovedformålet med utredningen er, i følge mandatet, en lovfestet omgåelsesregel som effektivt kan motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, og samtidig ivareta skattyternes rettssikkerhet og særlig behov for forutberegnelighet.¹³

Utredningen ble levert i mars 2016. Den består av ti kapitler, og inneholder blant annet en gjennomgang av rettsutvikling, gjeldende rett, utenlandsk rett og generelle problemstillinger ved lovfesting av omgåelsesregelen. Det er også skrevet et forslag til lovtekst, og et tilhørende kapittel om bemerkninger til de enkelte bestemmelsene i forslaget.

I sammendraget konstateres det at utredningen ikke foreslår en generell senkning av terskelen for at omgåelsesregelen skal kunne anvendes.¹⁴ Utredningen

¹¹ NOU 2014:3 pkt. 1.4.4.3

¹² NOU 2016:5 pkt. 1.1

¹³ NOU 2016:5 pkt. 1.1

¹⁴ NOU 2016:5 pkt. 1.2

argumenterer for at omgåelsesregelen bør gjelde også andre avgifter enn inntektsskatt. Hvilke skatter og avgifter loven skal gjelde fremgår av forslaget til lovtekst § 1 første ledd. Lovforslaget er, med bakgrunn i dette, skrevet som en egen lov fremfor foreslått inntatt i skatteloven.

3.2 Lovforslagets struktur

På liknende måte som gjeldende rett, angir utredningen et grunnvilkår og en totalvurdering. Betegnelsen og innholdet i vilkårene er imidlertid endret.

Totalvurdering endres til det objektive vilkår

Grunnvilkåret endres til det subjektive vilkår

I tillegg snus rekkefølgen: utredningen legger opp til at totalvurderingen gjøres først, jf. lovforslagets § 2 andre og tredje ledd. Deretter kommer ekvivalenten til det tidligere grunnvilkåret, jf. § 2 fjerde ledd.

Lovforslaget oppgir hvilke momenter i det objektive vilkår som skal tillegges hvilken vekt. Momentene i § 2 andre ledd skal tillegges særlig vekt, der momentene i § 2 tredje ledd kun skal tillegges vekt. Tredje ledd skiller seg fra andre ledd ved at listen ikke er uttømmende, jf. ordlyden «også legges vekt på *blant annet*». Hvorvidt det objektive vilkår er oppfylt, avgjøres av en samlet vurdering.

I den videre fremstilling vil ulike utfordringer med lovforslaget løftes og drøftes, i samsvar med oppgavens problemstilling. Det kan være hensiktsmessig å lese oppgaven med lovforslaget foran seg. Forslaget til lov om omgåelse i skatteretten finnes i vedlegg 6.1.

3.3 *Generelt om høringsuttalelsene*

Finansdepartementet sendte utredningen NOU 2016:5 direkte på høring i mars 2016, med høringsfrist 15.06.2016. I skrivende stund har det gått nesten et år siden høringsvarene ble offentliggjort. Planen fremover er ikke kjent, men sannsynligvis vil man få vite mer om den videre prosessen i løpet av høsten 2018.

Det anses ikke hensiktsmessig å drøfte alle innspill som har blitt fremført av høringsinstansene. Flere av innvendingene overlapper, og en del er mindre interessante. De innspill som anses å være av betydning sett mot oppgavens problemstilling, er de som vil bli drøftet. Zimmer har selv svart på en del av kritikken.¹⁵

Ved vurderingen av lovforslaget må man huske at det å utforme en god lovfestet omgåelsesregel er en vanskelig – kanskje umulig – oppgave. Det er en konstant avveining mellom ulike positive og negative virkninger og kompromisser. En forventning om et forslag som ikke har noen medfølgende svakheter er urealistisk. Dersom reglene utformes for detaljert, vil dette kunne resultere i høy forutsigbarhet, men også fristende tilpasningsmuligheter. Utformes reglene vagere, og mer skjønnsmessig, kan det tenkes at man fanger opp hittil ukjente, fremtidige tilfeller av omgåelse i større grad. Ulempen ved en slik utforming kan være en regel som krever mer tolkning og skjønn, gir mindre forutberegnelighet, og etterlater et større ansvar til domstolene. Ethvert valg ved utformingen av omgåelsesregelen kommer med tilhørende konsekvenser, noen positive og noen negative. Den perfekte omgåelsesregel finnes sannsynligvis ikke.

Enkelte av høringsinstansenes tilsynelatende fokus på å finne flest mulig «feil» i lovforslaget, virker således kontraproduktivt. De gode høringsinnspillene belyser i stedet fordeler og ulemper med ulike løsninger. I noen tilfeller fremkommer det også konsekvenser som utredningen selv ikke har sett. Dette er innspill som kan være nyttig i Finansdepartementets videre arbeid.

¹⁵ Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378

3.4 Økonomisk fornuftig – et nytt vurderingsmoment er inntatt i totalvurderingen

3.4.1 Innledning

Lovforslaget § 2, andre ledd første strekpunkt angir momentet *Om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen.*

Postdoktor Henrik Skar har på forespørsel fra Finansdepartementet utført en analyse av det nærmere innhold i grunnvilkåret i gjeldende rett.¹⁶ Han ble bedt om å legge særlig vekt på hvorvidt det er avgjørende i Høyesteretts praksis om transaksjonen ville blitt gjennomført også om man ser bort fra skattefordelene.¹⁷ Det nye strekpunktet er et resultat av denne analysen.

Selv om momentet bygger på en analyse av tidligere høyesterettsdommer, er det ikke tidligere uttrykkelig nevnt i Høyesteretts formuleringer¹⁸, og kan således kalles et nytt moment. Forretningsmessig verdi kan etter dette sies å inngå både i den aktuelle § 2 første ledd, og i § 2 andre ledd andre strekpunkt om «andre virkninger». Utredningen antar at disposisjonens virkninger vil få en relativt sett litt mindre fremtredende stilling, som følge av oppmerksomheten rundt første strekpunkt.¹⁹

I neste delkapittel vil gjeldende rett for skattyters motiv gjennomgås. Formålet med dette er å illustrere et av de viktigste moment som ligger til grunn for den gjeldende terskelen for gjennomskjæring. Hvorvidt terskelen for gjennomskjæring er endret eller ikke, er et av hovedtemaene i høringsinstansenes innspill. Det er dermed et naturlig område å utforske basert på oppgavens problemstilling.

¹⁶ Vedlegg 1 i NOU 2016:5

¹⁷ NOU 2016:6, Vedlegg 1 pkt. 1

¹⁸ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

¹⁹ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

3.4.2 Gjeldende rett

3.4.2.1 Grunnvilkåret om skattemessig motivasjon

Grunnvilkåret omhandler motivasjonen bak den aktuelle transaksjonen, og skattyters hensikt. Når skattyters motivasjon for disposisjonen er forretningsmessig begrunnet, er det et argument som taler mot gjennomskjæring. Dersom motivasjonen er skattemessig begrunnet, er dette et argument for gjennomskjæring.

Grunnvilkåret er oppfylt når skatteformålet er «den klart viktigste motivasjonsfaktoren for disposisjonen». Dette innebærer at en eventuell forretningsmessig motivasjon må fremstå som mindre relevant. Nøyaktig hvor stort skattemotivet må være for at grunnvilkåret skal kunne anses oppfylt er en utfordrende vurdering. Uttrykket «hovedsakelig formål» er også benyttet og kan gi inntrykk av at det kreves at skatteformålet som et minimum må være marginalt viktigere enn andre formål. Spørsmålet om hvor viktig den skattemessige motivasjonen er, beror etter gjeldende rett på en skjønnsmessig helhetsvurdering i den enkelte sak. Vurderingen vil være ulik fra sak til sak avhengig av hvilke momenter som er av betydning i den aktuelle saken. Dersom skattebesparelsen er av et visst omfang, skal det legges til grunn en presumsjon om at grunnvilkåret er oppfylt, med mindre skattyter kan bevise noe annet.

I Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada anførte skattyter fradrag på tap ved et konserninternt aksjesalg. Her var skattebesparelsen betydelig, på 420 millioner kroner. Skattyter fikk likevel medhold, med bakgrunn i handelspolitiske argumenter og skattebesparelse i Danmark.

Få eksempler i rettspraksis er imidlertid så illustrerende som Telenor-saken. I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) krevde Telenor Eiendom Holding AS fradrag for tap ved salg av et datterselskap til et annet selskap i konsernet. (Disposisjonen skjedde før innføring av fritaksmetoden). Salget var utført som del av en større reorganisering. Tapet ved salg av aksjene medførte en inntektsreduksjon på 8,6 milliarder kroner,

tilsvarende en skattebesparelse på 2,41 milliarder kroner. I dommens punkt (51) anfører førstvoterende, i tråd med tidligere rettspraksis:

*«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» (Min uth).*

Man skulle kanskje tro at en skattebesparelse på 2,41 milliarder kroner var tilstrekkelig for å fremholde en presumsjon om skattemotivasjon, og således oppfyllelse av grunnvilkåret. Høyesterett fant imidlertid at dette ikke var nok til at grunnvilkåret kunne anses oppfylt; de forretningsmessige formål i forbindelse med restruktureringen ble vurdert som en viktig begrunnelse for aksjeoverdragelsen. Som grunnlag for denne vurderingen lå blant annet skattyters interne dokumenter.

En slik vurdering er beskrivende for flere høyesterettsdommer. Der det er et visst forretningsmessig formål med disposisjonene, vil selv ikke en betydelig skattebesparelse være tilstrekkelig for å oppfylle grunnvilkåret. Vurderingen har likevel hovedsakelig dreiet seg rundt vurderingen av den skattemessige motivasjon, og ikke de forretningsmessige formål. Forretningsmessige begrunnelser har i stedet blitt trukket inn som en slags motvekt til den skattemessige motivasjon – jo større forretningsmessig motivasjon, jo mindre fremtredende skattemotiv.

3.4.2.2 Skattyters motiv som del av totalvurderingen

Skar presiserer at domsanalysen ikke er begrenset til grunnvilkåret, men også omfatter skattyters motiv slik dette er behandlet i totalvurderingen.²⁰

²⁰ NOU 2016:5 Vedlegg 1 pkt. 3.1

Under totalvurderingen er egenverdi et sentralt element. Egenverdi kan defineres som disposisjonens ikke-skatterettslige virkninger. Dersom egenverdien er lav eller ikke-eksisterende, er dette et argument som taler for gjennomskjæring. Dette da lav egenverdi kan tilsi at transaksjonen er hovedsakelig eller utelukkende skattemessig motivert.

Det er vanskelig å tallfeste tilstrekkelig egenverdi, og det er heller ikke noe mål i seg selv under gjeldende rett. Vurderingen av hva som er nok egenverdi må, som med de øvrige momenter, bero på en helhetsvurdering i det konkrete tilfelle. Nedenfor nevnes et eksempel fra rettspraksis, som illustrerer det mange mener er en relativt lav terskel for egenverdi.

I Rt. 1997 s. 1580 Zenith ble et eiendomsselskap solgt med en betydelig skatteposisjon og to bygninger. Næringseiendommene var verdsatt til ca. MNOK 4, som tilsvarte under 2% av selskapets samlede verdier. Den nye eieren utførte betydelige eiendomsinvesteringer, og fortsatte på denne måten i samme bransje som det tidligere selskapet. Annenvoterende uttalte:

*«Jeg kan ikke se at det her kan sies å foreligge noen **relevant** kontinuitet i forhold til selskapets tidligere virksomhet.» «...Bedømmelsen av den latente skatteforpliktelsen ... var det sentrale element ved fastsettelsen av kjøpesummen. Disse forhold fremgår også klart av salgsprospektet. **Reelt sett var det derfor skatteposisjonen som var gjenstand for overdragelse.**» (min uth.).*

Førstvoterende og flertallet argumenterte imidlertid med at verdien av byggene ga overdragelsen en viss forretningsmessig realitet, om enn begrenset, og at det på dette grunnlag ikke kunne åpnes for gjennomskjæring. Denne relativt lave terskelen for egenverdi ble opprettholdt gjennom Rt. 2012 s. 1888 Dyvi, og Zenith-dommen anses etter dette å representere en nedre grense for krav til egenverdi.

I Rt. 2012 s. 1888 Dyvi finner man for øvrig også denne skjellsettende uttalelsen i avsnitt 62, av førstvoterende:

«Det er **ingen** eksempler fra høyesterettspraksis på at gjennomskjæring er godtatt ved overdragelser som har hatt **en viss forretningsmessig realitet** utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger.» (Min uth.)

3.4.3 Bakgrunn for endringen i lovforslaget

Henrik Skar analyserte skattyters motiv i høyesterettspraksis, med særlig vekt på om transaksjonen ville blitt gjennomført uavhengig av skattebesparelsen. Han oppsummerer sine funn på denne måten:

«Gjennomgangen viser ... at **grunnvilkåret om hovedsakelig skattemessig motivasjon er lite representativt** for hva som faktisk er avgjørende i Høyesteretts praksis. Når det kommer til de avgjørende premissene i dommene, synes **størrelsen på skattefordelen å spille en underordnet rolle**. Så lenge skattyter har en **troverdig begrunnelse** for å gjennomføre disposisjonen **også på rent ikke-skattemessig grunnlag**, har det lite å si om skattefordelen dominerer eller er hovedformålet.»²¹ (Min uth.)

Skars analyse viser at transaksjonen holder i domstolen, dersom skattyter uansett ville ha gjennomført den ut fra forretningsmessige eller andre ikke-skattemessige forhold. Transaksjonen rammes av omgåelsesnormen der skattyter sannsynligvis ikke ville ha gjennomført den dersom det ikke hadde vært for skattefordelen.²²

Funnene antyder altså at all den tid selskapet kan sannsynliggjøre en viss ikke-skattemessig bakgrunn for disposisjonen, har det lite å si hvor stor skattefordelen er og hvor sterk skattemotivasjonen var. Strekpunktet synes på denne bakgrunn å være hensiktsmessig utformet.

²¹ NOU 2016:5 Vedlegg 1 pkt. 3.5

²² NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

Et sentralt hensyn ved utformingen av en lovfestet omgåelsesregel, er at en slik regel ikke bør stå i veien for forretningsmessig begrunnede transaksjoner, selv om disse innebærer skattefordeler.²³ Med bakgrunn i dette, vurderte utredningen om strekpunktet skulle tillegges avgjørende vekt, i stedet for å inngå i en helhetsvurdering. Dette ble imidlertid skrinlagt. Det kan tenkes situasjoner hvor det er utfordrende å avgjøre definitivt om en transaksjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen. Med en helhetsvurdering er man ikke avhengig av å basere seg utelukkende på en slik tilnærming. Utredningen foreslår således at momentet ikke skal være avgjørende, men et «særlig tungtveiende moment i vurderingen».²⁴

3.4.4 Utredningens forslag

Strekpunktet skal vurderes objektivt, og spørsmålet blir om en økonomisk rasjonell aktør i skattyters sted, ville ha gjennomført transaksjonen uansett skattefordelen.²⁵ Utredningen foreslår at dette skal avgjøres basert på en beregning av disposisjonens antatte inntekter:

*«Hvorvidt dette er tilfelle, må bero først og fremst på om **nåverdien av de antatte bruttoinntekter som disposisjonen medfører** når man ser bort fra skattefordelen, overstiger nåverdien av **kostnadene ved å gjennomføre den**. ... Det må som utgangspunkt være **skattyterens oppgave** å vise til omstendigheter som taler for at det vil bli slike bruttoinntekter (skattyteren har således i utgangspunktet den «subjektive bevisbyrden» for slike inntekter).»²⁶ (Min uth).*

Det er enkelt å se utredningens resonnement ved forslaget til beregning; dersom kostnadene ved disposisjonen er høyere enn nåverdien av inntektene som disposisjonen vil generere, ville en rasjonell aktør ikke ha utført disposisjonen.

²³ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

²⁴ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

²⁵ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

²⁶ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

3.4.5 *Konsekvenser og utfordringer*

En sentral utfordring med lovforslagets nye strekpunkt er den tallmessige beregningen og tilhørende bevisbyrde, som pålegges skattyter. Omgåelsesregelen har tidligere basert seg i stor grad på skjønn, og det har ikke vært noe mål tidligere om å sammenligne inntekter og kostnader på den konkrete måten det nå foreslås. Kostnaden ved å gjennomføre disposisjonen antas å være forholdsvis ukomplisert å komme frem til. Det kan være rådgivningskostnader, stiftelseskostnader, advokatbistand, oppstartskostnader, stiftelsesgebyrer og annet. Nåverdien av de fremtidige inntekter derimot kan være mer utfordrende å tallfeste og godtgjøre.

Spesielt når det gjelder omorganisering, slik tilfellet ofte er i omgåelsessaker, kan det være vanskelig å tallfeste inntektsøkningen som kommer fra omorganiseringen isolert sett. Regnskapsmessig omsetning er ofte vanskelig å knytte til spesifikke organiserings- og markedsmessige tiltak. Det er også utfordrende for en domstol å skulle ta stilling til hvor inntektsbringende en transaksjon er, når den er del av en kompleks, kanskje internasjonal, overordnet konsernstrategi. Samtidig kan det hevdes at et selskap ikke bør utføre kostnadsdrivende omorganiseringer uten å ha noen indikator på at dette vil være inntektsbringende på lengre sikt. Man kan tenke seg at slike vurderinger derfor er utført av selskapet allerede, spesielt i tilfeller der den skattemessige motivasjonen ved disposisjonen er av underordnet betydning. Det er fra et slikt syn ikke urimelig å be selskapet legge frem denne vurderingen for domstolen.

For at lovforslagets nye strekpunkt skal ha tiltenkt hensikt, er det imidlertid viktig at en slik vurdering er reell og har substans. Noen vil nok mene at omorganiserings-«kortet» tidligere har vært et enkelt fripass mot gjennomskjæring. Etter gjeldende rett skal det legges vekt på formålet med regelen brukt som virkemiddel. Et av hovedformålene med fritaksmodellen og fisjonsreglene, som hyppig blir benyttet som virkemiddel-regler for å unngå gevinstbeskatning, er å stimulere til reinvesteringer og vekst i næringslivet. Et så vidt og generelt formål er som regel vanskelig å bestride. En omorganisering kan nærmest per definisjon sies å ha bakgrunn i et ønske om eller tilpasning til vekst.

Samtidig er det ingen hemmelighet at omorganiseringer kan gi betydelig skattelette og i noen tilfeller hindre beskatning fullstendig.

Skattyters rettslige handlefrihet er et grunnleggende og viktig hensyn, og slik skal det også være. Domstolene har vist seg tilbøyelige til å gå langt for at disposisjoner som har forretningsmessig begrunnelse ikke skal gjennomskjæres, selv om de innebærer en substansiell skattefordel. Kanskje kan man si at dette er skatterettens variant av uskyldspresumsjonen - hvor tvilen skal komme den tiltalte til gode.

Slik det nye strekpunktet er begrunnet, krever det at domstolene stiller økte krav til skattyters begrunnelse. Det skal ikke lengre være tilstrekkelig at skattyter simpelthen hevder at en omorganisering er forretningsmessig hensiktsmessig. Etter det nye forslaget må skattyter vise til at nåverdien av forventede bruttoinntekter tilknyttet disposisjonen overstiger kostnadene, og til omstendigheter som taler for at det faktisk blir slike inntekter som han hevder. Det er viktig at domstolene skiller klart mellom potensielle, tilfeldige effekter av disposisjonen som *kan* bringe fremtidig inntekt, og konkrete, sannsynliggjorte, direkte inntektsbringende effekter.

Det nye strekpunktet kan tenkes å fungere som en syretest for selskap som er usikker på om en transaksjon vil stå seg mot gjennomskjæring. Dersom selskapet estimerer rådgivningskostnader og relevante gebyrer eksempelvis til en halv million kroner, bør nåverdien av antatte, fremtidige bruttoinntekter fra disposisjonen, overstige dette beløpet. Dersom selskapet strever med å sannsynliggjøre, eller knytte forretningsmessig inntekt til disposisjonen, kan dette være et signal om at selskapet ikke bør ta den risikoen som transaksjonen da innebærer. Det vil være en indikator på at transaksjonen sannsynligvis ikke vil stå seg mot gjennomskjæring, og kan på denne måten signalisere at selskapet i stedet bør søke en alternativ fremgangsmåte. Den alternative fremgangsmåten gir muligens ikke den samme skattebesparelsen, men dersom den er skatterettslig uangripelig, vil den innebære en lavere risiko.

En fremtidig endring av ligning, og potensiell rettssak, innebærer stor usikkerhet for selskaper. Noteopplysninger om pågående rettssak med et potensielt betydelig tap, vil også fremstå som en risiko for investorer eller kjøpere. Forutsigbarhet og stabilitet er fremtredende prinsipper i næringslivet, spesielt for børsnoterte selskaper. I beste fall kan altså det nye strekpunktet bistå bedrifter på en nyttig måte i deres risikovurderingsprosess.

Det kan argumenteres for at lovforslaget med en slik vurdering innebærer en endring fra gjeldende rett, i skattyters disfavør. Samtidig kan det hevdes at strekpunktet kun konkretiserer hvordan vurderingen av skattemessig motivasjon kan og bør gjøres. Vurderingsmomentet er innarbeidet praksis, men måten å vurdere det på er ny. Det er heller ikke utelukket at det kan være situasjoner hvor endringen vil trekke i skattyters favør.

En del omgåelsessaker kommer ikke for domstolene før flere år etter at transaksjonen er gjennomført. Hypotetisk sett kunne man derfor, hvis saken etter ti år ender i Høyesterett, hensyntatt hvilken effekt disposisjonen virkelig har hatt de foregående år. Slik kan man få en forståelse av om den forespeilede forventede inntekt faktisk var reell. Dersom realiteten er noenlunde i samsvar med selskapets prognoser, kan dette støtte skattyters sak. Man bør imidlertid være forsiktig med å tolke en manglende faktisk inntekt i skattyters disfavør. Fremming av innovasjon og vekst i næringslivet er sentralt, og en slik regel kan ramme lojale disposisjoner, som av ulike årsaker ikke ble like inntektsbringende som forventet. I tillegg kan et slikt potensielt ettersyn av visse inntekter gi insentiver til regnskapsmanipulasjon.

3.5 Betydningen av skattefordeler i utlandet innskrenkes

3.5.1 Innledning og gjeldende rett

Som nevnt i punkt 3.1, fremhever departementet i mandatet at betydningen av skattebesparelser i andre stater, er et tema som skal avklares.

Gjeldende rett kan illustreres med Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada. I denne saken ble skattefordel oppnådd i utlandet vurdert av Høyesterett som en forretningsmessig fordel, og således et argument som talte mot anvendelse av omgåelsesnormen.

3.5.2 Utredningens forslag, og bakgrunn for endringen

Utredningen spesifiserer i lovforslagets § 2 andre ledd, andre strekpunkt, at skattefordeler i utlandet ikke skal anses som andre virkninger. Forslaget innebærer således en endring i gjeldende rettstilstand, og et sentralt premiss fra Hydro Canada dommen blir tilsidesatt. Når skattefordeler i utlandet ikke kan benyttes for å underbygge skattyters forretningsmessige formål, representerer dette som utgangspunkt en endring i skattyters disfavør.

Utredningen argumenterer for at skattefordeler i utlandet hverken bør tale for eller mot at det objektive vilkåret er oppfylt.²⁷ Dette begrunnes blant annet i utenlandske skatters kompleksitet og natur, samt at sparte skatter er noe annet enn kostnader:

«Sparte skatter er noe kvalitativt annet enn sparte kostnader eller opptjente inntekter, som er de typiske gjenstander for forretningsmessige formål.» ... «Med den omfattende og kompliserte internasjonale skatteplanlegging som hører til dagens orden, kan det være svært krevende å finne ut hvor omfattende de relevante utenlandske skattefordelen er.»²⁸

I Hydro Canada dommen var det dissens 3-2, og konstituert dommer Zimmer som annenvoterende uttalte blant annet følgende, på side 16:

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

²⁷ NOU 2016:5 pkt 8.5.3.3

²⁸ NOU 2016:5 pkt. 8.5.3.3

Det er således ingen overraskelse at utredningen, som har samme forfatter som annenvoterende i Hydro Canada, legger til grunn at skattefordeler i utlandet ikke bør tillegges vekt.

3.5.3 Høringsinnspill

Gjems-Onstad uttrykker i sitt hørings svar at lovforslaget ikke er tilstrekkelig begrunnet på dette punkt. Han mener at skattefordeler i utlandet bør kunne anses som en del av et forretningsmessig formål, men etter en konkret vurdering.²⁹

I sitt svar til høringsinstansenes kritikk, åpner Zimmer for at visse typer besparelser knyttet til utenlandske skatter kan anses å være forretningsmessige. Han presiserer at kostnader for tilpasninger til utenlandske skatter for eksempel, bør vurderes i lys av utredningens forslag om ulemper i sin alminnelighet. Videre nevnes kostnader pådratt for etterlevelse av utenlandske merverdiavgiftssystemer og unngåelse av dobbeltavgift.³⁰

Advokatforeningen skriver at forslaget «ganske klart» vil kunne innebære omfattende tvister med EØS-retten.³¹ Dette da en effekt kan være at innenlandske og utenlandske forhold behandles ulikt. Utredningen har foreslått at skattebesparelser i utlandet ikke skal betraktes som forretningsmessig formål. Tilsvarende blir heller ikke skattebesparelser i Norge betraktet som forretningsmessig formål – tvert i mot. Skattebesparelser er skattemessige forhold. Zimmer mener følgelig at forslaget ikke stiller skattefordeler i utlandet i noen mindre fordelaktig stilling enn skattefordeler i Norge.³² Det er uklart hvilke situasjoner Advokatforeningen mener kan medføre strid med EØS-avtalen, da ingen typetilfeller er nevnt.

²⁹ Ole Gjems-Onstad, Hørings svar NOU 2016:5, 2016

³⁰ Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 371)

³¹ Advokatforeningen, Høring – Omgåelsesregel i skatteretten, 2016, (pkt. 5.4)

³² Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 372)

3.5.4 Konsekvenser og utfordringer

Det er viktig å skille mellom kostnader i forbindelse med ordinær tilpasning til utenlandske skatter, og en skattefordel. Førstnevnte bør i følge Zimmer vurderes som en ulempe, på linje med visse kostnader knyttet til disposisjonen. En skattefordel i utlandet skal i følge Zimmer ikke anses som hverken forretningsmessig eller skattemessig virkning.³³

En positivt effekt av endringen kan være at skattemyndigheter, næringsliv og andre aktører som skal anvende loven, kan slippe å bruke ressurser på en potensielt svært komplisert utredning og vurdering av grenseoverskridende skatteforhold. I stedet kan det vies mer tid til å vurdere de øvrige forhold, som for eksempel momentet om hvorvidt det kan knyttes fremtidige inntekter til disposisjonen, og om disse overgår kostnadene. Momenter som dette er muligens også mer sentrale og klare i mange tilfeller, når det gjelder det man tradisjonelt forbinder med omgåelsesvurderingen. Skattefordeler i utlandet er hverken et karakteristisk eller åpenbart argument mot gjennomskjæring. Videre må det regnes som en positiv konsekvens om forslaget kan bidra til å unngå at skattefordeler i ulike land opprettholder hverandre.

Dersom Zimmers svar til høringsinstansenes kritikk hensyntas, vil et noe mer nyansert syn enn det som kommer frem i utredningen legges til grunn for tolkningen av lovforslaget. Det er imidlertid utfordrende å vite hvordan man skal vektlegge en slik artikkel med kommentarer til høringsinnspillene. På den ene side kan det tenkes at det er en presisering av uklare formuleringer i utredningen. Samtidig er det i artikkelen foreslått endringer fra utredningen. Det kan derfor også påstås at artikkelen står helt uavhengig av utredningen og mandatet, og dermed ikke bør tillegges vekt. Det ville bety at utredningen i stedet bør tolkes slik den er. Et slikt synspunkt vil imidlertid være uheldig for de fleste parter, ved at det vil skape ytterligere usikkerhet rundt tolkningen av lovforslaget og

³³ Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 370)

utredningen. Det naturlige vil nok være at de som skal anvende det nye lovforslaget benytter artikkelen som et verktøy i denne prosessen, på lik linje med annen juridisk teori. Sannsynligvis vil også Finansdepartementet hensynta artikkelen i sitt videre arbeid med en eventuell omformulering av lovforslaget før lovfesting.

3.6 Ulemper likestilles med fordeler

3.6.1 Innledning og gjeldende rett

Under gjeldende rett inngår egenverdi som en del av totalvurderingen. Verdi er et positivt ladet ord som kan tolkes til å kun gjelde positive virkninger. I lovforslagets § 2 andre ledd, annet strekpunkt er begrepet egenverdi erstattet med termen «andre virkninger». Ved å benytte begrepet *virksomheter*, kan lovforslaget tolkes til å omfatte både fordeler og ulemper. Ved å ikke skille mellom positive og negative virkninger, er det naturlig å tolke lovforslaget dithen at begge disse vurderes på lik linje.

Dette er i tråd med utredningens forslag om at virkninger i form av fordeler og ulemper likestilles ved omgåelsesvurderingen.³⁴ Etter gjeldende rett kan ulemper knyttet til disposisjonen anses å ha vekt, men mindre vekt enn positive virkninger.³⁵ Lovforslaget innebærer således en endring fra gjeldende rett.

Begrepet «andre virkninger» er negativt avgrenset til alt som ikke er skatterettslige virkninger. Først og fremst sikter dette til forretningsmessige og øvrige økonomiske virkninger, men det omfatter også f.eks. personlige og familiemessige virkninger.³⁶ Ulemper kan defineres som ikke-skatterettslige negative virkninger, som for eksempel økte rentekostnader, gebyrer, eller tap av kontroll.

³⁴ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

³⁵ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

³⁶ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

3.6.2 Bakgrunn og innvendinger

Ulempers betydning for omgåelsesvurderingen har vært gjenstand for et antall diskusjoner i juridisk teori. Dette gjelder både hvorvidt ulemper skal ha betydning og hvor mye, men også hvorvidt ulemper skal være et argument *for eller mot* gjennomskjæring. Det er to innfallsvinkler til denne vurderingen:

1. Ulemper som et argument **for** gjennomskjæring
 - a. All den tid det kan argumenteres for at dersom skattyter har gått så langt at han har pådratt seg privatrettslige kostnader for å oppnå en skattemessig fordel, må hans motivasjon for å oppnå den skattemessige fordelen være svært sterk. Folkvord er tilhenger av dette synet (se under).
2. Ulemper som et argument **mot** gjennomskjæring
 - a. Det kan argumenteres for at privatrettslige kostnader underbygger transaksjonens privatrettslige karakter. Fra et slikt synspunkt vil ulemper styrke transaksjonens forretningsmessige egenverdi. Utredningen støtter dette synet.

Folkvord har uttalt at ulemper bør være et argument *for* gjennomskjæring, med bakgrunn i nøytralitets- og samfunnsøkonomiske hensyn³⁷:

*«Ulemper er et **argument mot en transaksjon** og bør derfor være et argument mot å gjennomføre denne. Det er **samfunnsøkonomisk uheldig** om ulemper skal hindre gjennomskjæring. Utformes transaksjoner slik at disse har et for skattyter – og dermed for samfunnet – **skadelig element, må de altså aksepteres**. Fjernes det skadelige elementet, skal den ikke passere.»* (Min uth.)

Det er enkelt nok å forstå Folkvords resonnement: ulemper som et argument mot gjennomskjæring kan potensielt gi næringslivet insentiver til å pådra seg unødige kostnader som en ekstra sikring mot gjennomskjæring. Dette er midler som i

³⁷ Benn Folkvord, «Lovfestet omgåelsesnorm - Forslag som ikke vet hvor det vil» *Skatterett*, 2016 s. 177-185, punkt 5

stedet kunne blitt brukt til å fremme vekst og investering. Folkvord gjentar også i sitt høringsinnspill til NOU 2016:5 at ulemper som et argument mot gjennomskjæring vil være samfunnsøkonomisk uheldig.³⁸

Kanskje bør man skattyter og domstoler gis mer tillit. En skattyter som innser risikoen for gjennomskjæring i forbindelse med en transaksjon, vil sannsynligvis søke å redusere risikoen sin på andre måter, heller enn å bruke ekstra midler på noe som *muligens* kan styrke disposisjonen, *dersom* det skulle bli tale om en omgåelsesvurdering. Skulle skattyter innretter seg slik, bør det heller tale for en økt risiko for gjennomskjæring. Dette ved at unødig høye kostnader i forbindelse med en disposisjon, med formål om å sikre den potensielle omgåelsen fra gjennomskjæring, vil bære preg av å være formålsløst. Kostnadene kan således oppfattes som illojale av domstolene, og på denne måten være i skattyters disfavør.

3.6.3 Utredningens forslag

Utredningen argumenterer, i tråd med Rt. 2007 s. 209 (Hex), for at ulemper hovedsakelig bør være et argument *mot* gjennomskjæring, det vil si i skattyters favør.³⁹ Dette da kostnadene styrker transaksjonens forretningsmessige verdi.

Videre mener utredningen at det ved vurderingen av ulempens vekt, bør tas i betraktning om ulempen representerer et typisk *kjennetegn* ved begrep som den omgåtte regel er basert på.⁴⁰ Det er spesielt slike ulemper som bør tillegges vekt. Et slikt synspunkt innebærer blant annet at transaksjonskostnader pådratt for å gjennomføre disposisjonene som påstås å innebære omgåelse, normalt ikke kan tillegges vekt i skattyters favør, fordi kostnadene ikke er utslag av noe kjennetegn ved den aktuelle regel.⁴¹

³⁸ Benn Folkvord, Høringsuttalelse NOU 2016:5, 2016, s. 4

³⁹ NOU 2016:5 pkt. 1.2

⁴⁰ NOU 2016:5 pkt. 1.2

⁴¹ NOU 2016:5 pkt. 8.5.3

3.6.4 *Konsekvenser og utfordringer*

Endringen utredningen foreslår, innebærer at der ulemper etter gjeldende rett ble tillagt mindre vekt enn fordeler, skal disse etter lovforslaget være likestilt med positive virkninger. Samtidig presiseres det at ulemper skal være et argument mot gjennomskjæring, ved at det styrker skattyters forretningsmessige formål. Dette er altså en endring i favør av skattyter, noe som kan sies å bekreftes ved manglende innsigelser fra næringslivet vedrørende denne endringen.

3.7 *Strid med formålet til den omgåtte regel*

3.7.1 *Innledning*

Formålet med en skatteregel kan finnes i forarbeider og tidligere uttalelser. Det er nødvendig å vurdere den aktuelle skatteregelens formål for å kunne avgjøre om disposisjonen er gjenstand for omgåelse.

Vurderingen av formålsstrid består av to elementer:

1. Grad av strid med skattereglens formål
2. Hvilke skatteregler legges til grunn for vurderingen av formålsstrid – regler brukt som virkemiddel, eller de regler som er omgått?

Utredningen foreslår en endring i punkt 2, ved at den omgåtte regel legges til grunn for vurderingen. Flere av høringsinstansene mener at dette innebærer en betydelig endring i skattyters disfavør.

3.7.2 *Gjeldende rett*

Rt. 1997 s. 1580 Zenith anses å være de lege lata terskel i spørsmålet om en transaksjon er i strid med skattereglens formål. I denne dommen uttalte førstvoterende at

«... det må foreligge en **ganske åpenbar motstrid** mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelser, før det kan bli tale om gjennomskjæring.» (min uth).

Motstridsprinsippet sier at jo mer resultatet strider mot formålet, desto mer egenverdi og andre forhold skal til for å at transaksjonen skal holde. Tilsvarende gjelder at dersom transaksjonen ikke strider mot formålet i særlig grad, kreves det ikke like mye egenverdi og andre momenter i skattyters favør, for at transaksjonen skal holde.⁴²

Under gjeldende rett er det et omdiskutert spørsmål hvilke skatteregler som skal legges til grunn for vurderingen av formålsstrid – de regler som er forsøkt omgått, eller de regler som er brukt som virkemiddel i omgåelsen. Det er delte meninger på dette området. Folkvord argumenterer for at det først og fremst må være formålet bak den regelen som omgås en transaksjon må stride mot.⁴³ Zimmer tolker høyesterettspraksis dithen at både regelen som er forsøkt omgått, og regelen brukt som virkemiddel, må vurderes.⁴⁴ Basert på nyere rettspraksis vil andre mene at formålet med de omgatte regler er helt uten betydning for omgåelsesvurderingen, og at det kun er virkemiddel-regler som skal vurderes for formålsstrid.

Et slikt syn fremmes i Rt. 2014 s. 227 ConocoPhillips III (heretter omtalt som ConocoPhillips III, eller kun ConocoPhillips). I denne saken fisjonerte selskapet skattefritt ut samtlige vesentlige eiendeler etter sktl. § 11-4, foruten næringseiendommen Tangen 7. Deretter ble aksjene i selskapet solgt skattefritt gjennom fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Skulle selskapet ha solgt bygget direkte, ville dette ha utløst gevinstbeskatning etter hovedregelen i sktl. § 5-30. Her er altså fisjonsreglene og fritaksmetoden regler brukt som virkemiddel for å selge

⁴² NOU 2016:5 pkt. 4.4.2

⁴³ Benn Folkvord «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt. 2014 s. 227 «Tangen»?», *Skatterett* 2015 s. 150-164 (s. 154).

⁴⁴ NOU 2016:5 pkt. 4.4.3

næringseiendommen uten beskatning av gevinsten. Regelen om gevinstbeskatning er den omgåtte regelen. Dommen endte med at det ikke var grunnlag for å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen. En viktig begrunnelse for dette resultatet er at disposisjonen ikke er i strid med formålet bak reglene i sktl. § 2-38 og § 11-4, altså reglene benyttet som virkemiddel. Førstvoterende uttalte i dommens punkt 53:

*«Isolert sett er det **naturligvis i strid med formålet** med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid **uten interesse** fordi reglene i fritaksmodellen nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning.»* (min uth.)

Denne uttalelsen kom overraskende på mange, og fikk en blandet mottakelse. For næringslivet kan man si at uttalelsen innebar en senkning av terskelen for gjennomskjæring. Dette da skattyters disposisjon naturlig nok sjeldnere vil være i strid med formålet til en regel han bevisst har benyttet, fremfor en regel han forsøker å unngå. Ved å unngå eller omgå en regel vil man i mange tilfeller effektivt hindre nettopp oppnåelse av formålet med denne omgåtte regel. Men hvorfor skal skattyter måtte svare for en regel han ikke har benyttet? Det kan argumenteres med at skattyter ikke har noen plikt til å velge det alternativ som gir høyest beskatning, og at han bør bedømmes etter de disposisjoner han faktisk har utført, og ikke alternative disposisjoner som han *kunne* ha utført. Tilhengere av et slikt syn vil være mindre opptatt av hvorvidt skattyter *burde* ha utført disposisjonen på en annen måte.

3.7.3 Utredningens forslag

Utredningen foreslår i fjerde strekpunkt i lovforslagets § 2 andre ledd, at det er strid med den omgåtte regelens formål som hovedsakelig skal vurderes.

Ettersom fjerde strekpunkt er et av flere momenter i en samlet vurdering, innebærer forslaget at en disposisjon kan være i strid med den omgåtte regelens formål, uten å rammes av omgåelsesregelen. Det kan være tilfellet i saker hvor

egenverdien er stor, transaksjonen er hensiktsmessig og/eller skattyteren ville ha gjennomført transaksjonen uavhengig av skattefordelen.⁴⁵

Videre angir lovforslaget § 2 tredje ledd annet strekpunkt, at også strid mot regelen brukt som virkemiddel, kan være relevant. Utredningen presiserer imidlertid at dette momentet kun kan være i skattyters ufordel. Det vil si at dersom virkemiddelregelen er anvendt i tråd med sitt formål, skal det ikke tillegges vekt i skattyters fordel. Det skal imidlertid tillegges vekt i skattyters ufordel dersom reglene er anvendt i strid med sitt formål.⁴⁶ Dersom skattyters disposisjon allerede er i strid med formålet til den regelen som er forsøkt omgått, vil stillingen hans altså ytterligere forverres dersom disposisjonen i tillegg er i strid med formålet i den regel som er brukt som virkemiddel. Alternativt kan det tenkes situasjoner hvor disposisjonen ikke strider med den omgåtte regel i særlig grad, men hvor det er strid med regelen som er benyttet som virkemiddel.

Årsaken til at momentene står i hvert sitt ledd og strekpunkt i lovforslaget, er sannsynligvis utredningens vektning av momenter med særlig vekt i andre ledd og vekt i tredje ledd. Dersom denne vektningen blir fjernet i det endelige lovforslaget, slik mye taler for, kan og bør disse strekpunktene slås sammen til ett. Det bør i så fall også klargjøres i lovteksten at strid med formål til virkemiddel-regel, kun er aktuelt i skattyters ufordel.

Det synes hensiktsmessig at utredningen foreslår at det hovedsakelig er formålet til den regelen som er forsøkt omgått, som tillegges vekt. En konsekvens av endringen, er at synspunkter i høyesterettsdommer som vektlegger formålet med regler benyttet som virkemiddel (i skattyters fordel), ikke videreføres. Utredningen innrømmer at dette kan innebære en strammere praksis enn etter gjeldende rett.⁴⁷ Dette forslaget har skapt spesielt stor usikkerhet vedrørende rettstilstanden for fisjon av eiendom med påfølgende aksjesalg. Er lovforslaget på denne måten et

⁴⁵ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

⁴⁶ NOU 2016:5 10.5.3

⁴⁷ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

stort steg bakover, i et landskap man trodde endelig var avklart etter ConocoPhillips III? Hvordan rammer utredningens uttalelser fisjonssalg, eller fisjoner med tanke på salg, i perioden før eventuell lovfesting? Når et av utredningens hovedformål er større forutsigbarhet, synes det noe underlig at forfatteren ikke adresserer den usikkerheten som nødvendigvis oppstår vedrørende fisjonssalg. Og vil lovfesting innebære umiddelbar virkning, slik at man ved salg av næringsseiendom må fisjonere ut eiendommen eksempelvis et år før man foretar overdragelse av aksjene? Disse spørsmålene utforskes nærmere i kapittel 4, ved en analyse av ConocoPhillips III i lys av det nye lovforslaget.

3.7.4 Høringsinnspill

Advokatfirmaet PwC stiller seg kritiske til at formålsstrid i forslaget skal vurderes mot den omgåtte regelens formål, fremfor formålet bak regelen som påberopes av skattyter. Det hevdes at de omgåtte reglene typisk vil være reglene om beskatning av kapitalgevinster. Etersom formålet med disse reglene er å beskatte gevinster, kan det lede til at skattemyndighetene legger automatikk i at det foreligger formålsstrid. PwC mener at terskelen for gjennomskjæring vil senkes betraktelig ved at forslaget «nærmest vil oppstille en presumsjon for formålsstrid.»⁴⁸

Zimmer anerkjenner innspillet som en relevant observasjon, og presiserer at en slik tilnærming fra skattemyndighetene vil være uriktig rettsanvendelse:

«Regelen forutsetter klart nok at dette alene normalt ikke er tilstrekkelig, men er et utgangspunkt for overhodet å ta [omgåelses] spørsmålet opp.»⁴⁹

Zimmer presiserer altså at endringen på ingen måte innebærer at skattyter som har oppnådd en skattebesparelse, skal starte i motbakke utelukkende grunnet dette.

Dette er en viktig presisering da automatikk i formålsstrid ville ha vært en

⁴⁸ Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers, Høringsuttalelse pkt. 3, 2016

⁴⁹ Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 369)

vesentlig endring i skattyters disfavør, og i praksis en endring av omgåelsesnormens anvendelsesområde.

Graden av formålsstrid

Deloitte kritiserer at skattereglenes formål ikke lengre skal være det sentrale, men i stedet inngår som ett av flere momenter i den objektive vurderingen i lovforslagets § 2 andre ledd.⁵⁰ Deloitte hevder konsekvensen av dette er at disposisjoner som ikke er i strid med skatteregelens formål, kan komme til beskatning.

«Lovbestemmelsen er dermed foreslått utformet slik at dersom det foreligger en skattefordel ved en disposisjon, det ikke ville vært økonomisk fornuftig å gjennomføre uten skattefordelen, og skattyters disposisjon fremstår som en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen, så kan disposisjonen i prinsippet settes til side for beskatningsformål selv om det å oppnå skattefordelen gjennom den aktuelle disposisjonen ikke er i strid med skattelovens formål.»⁵¹

Til dette svarer Zimmer at det skal godt gjøres å finne et praktisk eksempel på en transaksjon som ikke er i strid med skattereglenes formål, samtidig som den er økonomisk ufornuftig, uhensiktsmessig og egenverdien for transaksjonen er lav.⁵² Videre begrunner han momentstrukturen med at det bør være en **«vekselvirkning mellom grad av egenverdi og grad av strid mot skattereglene: jo større egenverdi, jo desto større grad av strid mot skattereglene (bør) kreves for at omgåelsesregelen skal kunne anvendes, og omvendt.»⁵³**

3.7.5 Konsekvenser og utfordringer

Det er kun rettspraksis, samt skattemyndighetenes og andres anvendelse av den lovfestede omgåelsesnormen, som kan klargjøre hvordan lovforslaget vil slå ut.

⁵⁰ Deloitte Advokatfirma, Høringsinnspill pkt. 3.1.2, 2016

⁵¹ Deloitte Advokatfirma, Høringsinnspill pkt. 3.1.2, 2016

⁵² Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 368)

⁵³ Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 368)

Det er ikke tvilsomt at en eventuell ubetinget formålsstrid med omgått regel vil være problematisk. Avklaring av formålsstrid med omgått regel eller virkemiddelregel, inngikk ikke i de særskilte spørsmål mandatet søkte svar på. Man kan nok likevel hevde at det var et naturlig tema å presisere i lovforslaget. Andre vil kanskje spørre om utredningen på dette området har forsøkt å tilbakestille omgåelsesnormen, til slik den var før det noen mener er høyesteretts urettmessige reformulering av normen. Det kan da spørres om utredningen har tatt på seg ansvar utover mandatet og endret gjeldende rett etter hva forfatteren av utredningen selv mener er mest hensiktsmessig. Denne typen retts tekniske spørsmål anses imidlertid å falle utenfor problemstillingen for denne oppgaven.

3.8 Betydningen av kjente tilpasningsmuligheter

3.8.1 Innledning

Mandatet har, som tidligere nevnt, bedt utredningen om å spesifikt avklare tre temaer. Betydningen av omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider er det tredje av disse. Problemstillingen går ut på om skattyter bør være skjermet fra gjennomskjæring i tilfeller hvor lovgiver har vært klar over omgåelsesmuligheten uten å vedta lovgivning for å hindre det.

Det har i gjeldende rett blitt anført at der lovgivers kjennskap og manglende lovregulering på et område, må bety at lovgiver aksepterer omgåelsen. Lovgivers kjennskap til potensielle omgåelsesmuligheter fremgår ofte av forarbeider. I Rt. 2014 s. 227 ConocoPhillips III legger førstvoterende i punkt 66 til grunn at

*« ... lovgiveren med **åpne øyne** har innført et regelverk som **innbyr** til nettopp den ... fremgangsmåten Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være **varsomme** med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.»*

Utredningen foreslår at et slikt argument ikke bør tillegges vekt. Temaet er ikke adressert direkte i teksten i lovforslaget, men følger av utredningen pkt. 8.5.5.2.

Utredningen har lagt til grunn at det synspunkt som er etablert i rettspraksis og spesielt ConocoPhillips III, ikke bør videreføres i en lovfestet omgåelsesnorm.⁵⁴ Dette ved at lovgivers omtale av tilpasningsmuligheter ikke skal vektlegges ved omgåelsesvurderingen. Det vil således innebære en endring i skattyters disfavør. Utredningen begrunner forslaget blant annet med at de som utreder skattelovsendringer, bør kunne ta opp og diskutere omgåelsesmuligheter, uten at dette blir brukt mot det offentlige på et senere tidspunkt.

3.8.2 Høringsinnspill

Deloitte mener det er «naturlig at staten har risikoen for den usikkerheten som skapes om omfanget av den valgetten som skattyter er gitt gjennom utformingen av reglene.»⁵⁵ Deloitte mener videre at en endring av gjeldende rett på dette punkt vil «forrykke interesseavveiningen til skattyters ugunst, uten at det foreligger tilstrekkelige tungtveiende grunner for dette.»⁵⁶ Advokatfirmaet PwC mener at betydningen av forarbeider bør vurderes individuelt i forhold til det konkrete saksforhold og foreliggende rettskildebildet.⁵⁷

Folkvord uttrykker noe bekymring for at den generelle omgåelsesregelen kan bli en sovepute for lovgiver, og mener forslaget må forutsette at lovgiver er aktiv og stadig jobber med å forbedre skattereglene.⁵⁸ Samtidig er han enig i at prinsippet som ble gjeldende rett etter Rt. 2014 s. 227 ConocoPhillips III, om at lovgivers omtale av omgåelsesmuligheter skal kunne brukes som et argument mot omgåelse, er uheldig: «I sin ytterste konsekvens innebærer løsningen at det nærmest er lovgivers oppgave å gi perfekte regler.»⁵⁹

⁵⁴ NOU 2016:5 pkt. 8.5.5.2

⁵⁵ Deloitte Advokatfirma, Høringsinnspill pkt. 3.1.4, 2016

⁵⁶ Deloitte Advokatfirma, Høringsinnspill pkt. 3.1.4, 2016

⁵⁷ Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers, Høringsuttalelse pkt. 5.2, 2016

⁵⁸ Benn Folkvord, Høringsuttalelse NOU 2016:5, 2016, s.4

⁵⁹ Benn Folkvord, Høringsuttalelse NOU 2016:5, 2016, s.4

3.8.3 *Utfordringer og konsekvenser*

En del mener at der lovgiver har blitt oppmerksom på en omgåelsesmulighet, bør han snarest innføre en enkel, spesiell omgåelsesregel ment for å ramme akkurat denne omgåelsesmuligheten.

Det er et kjent faktum at detaljerte regler med klare kriterier har mange fordeler – men en ulempe er at de kan ramme bredere enn de er ment å gjøre. Det er derfor vanskelig å oppstille svært detaljerte regler på ethvert område i skatteretten. Dersom man utformer for detaljerte, spesielle omgåelsesregler som rammer bredere enn tiltenkt kan dette også være problematisk opp mot EØS-avtalen, ved at man utilsiktet kan komme i brudd med denne.⁶⁰

Den som stiller spørsmål om hvorfor lovgiver ikke har vedtatt spesielle omgåelsesregler på et område som er kjent for å være utsatt, bør være klar over kompleksiteten på området. Samtidig kan man nok anta at det foreligger et visst forbedringspotensiale i saksgangens effektivitet. Førstvoterende i HR-2016-2165-A IKEA beskriver problematikken på følgende måte i punkt 106:

«Selv om lovgiver har vært kjent med de utfordringer rentefradrag mellom nærstående har skapt, uten å gripe regulerende inn, skyldes ikke den manglende reguleringen at man ikke har villet ramme dette, men at feltet er vanskelig å regulere treffsikkert.» (min uth.)

Det er nærliggende å anta at slike hensyn er gjeldende for flere av de omgåelsesmuligheter som er uregulert i lovgivningen. Et alternativ til en detaljert omgåelsesregel er en lovfestet generell omgåelsesregel, noe som også har vært forsøkt tidligere⁶¹, uten hell. Det er svært utfordrende å lage omgåelsesregler som skal dekke alle kjente og ukjente situasjoner, samtidig som den ikke skal dekke mer enn tiltenkt.

⁶⁰ NOU 2016:5 pkt. 8.5.5.2

⁶¹ Ot.prp. nr. 16 (1991–1992)

Med denne bakgrunn må man kunne forutsette at lovgiver ikke frivillig har åpnet for omgåelse av skattereglene. Spørsmålet blir om man likevel kan legge ansvaret på lovgiver i slike situasjoner. De som støtter et slikt syn kan i så fall tenkes å argumentere på følgende måte: *Omgåelsesmuligheten i denne saken er omtalt i forarbeider. Ettersom lovgiver har diskutert omgåelsesmuligheten er han åpenbart denne bevisst. Når lovgiver etter dette ikke har gjort noe for å hindre omgåelsen, kan skattyter ikke rammes av omgåelsesnormen.*

En slik retorikk kan minne om den som ble brukt i Rt. 2006 s. 1232 Telenor, bare der motsatt og med et noe annet tema: I Telenor-dommen anførte skattyter, noe forenklet, at ettersom ledelsen i selskapet ikke selv hadde omtalt de skattemessige forhold i interne dokumenter, så kan transaksjonen ikke være skattemessig motivert, og følgelig kan den ikke bli gjenstand for gjennomskjæring. I begge tilfeller blir altså en parts dokumenterte eller ikke-dokumenterte redegjørelse gjort til et argument henholdsvis for eller mot omgåelse. (Vurdering av skattyters subjektive motivasjon og lovgivers kjennskap til omgåelsesmuligheter bærer ingen sammenlikning for øvrig.)

Det kan riktignok synes urettferdig overfor skattyter at et godt motargument, som lovgivers kjennskap til omgåelsesmuligheter er, skal fjernes. Momentet er utviklet gjennom rettspraksis og etablert som gjeldende rett, og vil nok av noen anses som en vunnet skanse. Til en viss grad har denne siden noen velbegrunnede argumenter; hvorfor er det skattyter som skal straffes, for en usikker rettstilstand som lovgiver ikke har tatt tak i?

På den annen side kan man stille spørsmål ved hvorvidt det faktum at en omgåelsesmulighet er diskutert i forarbeidene, skal gjøre omgåelsen mer legitim å gjennomføre. I ytterste konsekvens innebærer dette at en skattyter, som er oppdatert på forarbeider, kan misbruke lovgivers diskusjon som en potensielt trygg ramme for omgåelse. Deretter kan han anføre at lovgiver kjente til omgåelsesmuligheten uten å utforme lover for å hindre den, og således må anses å ha akseptert disposisjonen. En slik utvikling vil være uheldig av flere grunner. Dersom lovgiver ikke kan dokumentere sin drøfting, og offentliggjøre denne til

nytte for næringsliv, skattemyndigheter, advokater og konsulenter, har alle parter mistet noe viktig. Offentlig åpenhet og transparens bør verdsettes som det nyttige verktøyet det er, og ikke være en fallgrube for lovgiver.

Et mer nærliggende tilfelle kan være at skattyter ikke kjenner til lovgivers omtale av omgåelsesmuligheten på disposisjonstidspunktet. Når saken kommer opp i retten kan skattyters advokater bruke lovgivers kjennskap som et argument i skattyters favør. I slike tilfeller kan det anføres at skattyter og hans konsulenter tidligere i prosessen beveger seg i et landskap, hvor skatteplanleggingen er så aggressiv at anvendelse av omgåelsesnormen unektelig *kan* komme til å bli aktuelt. I slike tilfeller kan forarbeidene være et godt verktøy for å oppnå ytterligere avklaring, og innsikt i om skattyter mener situasjonen kan innebære omgåelse. Der lovgiver tydelig anfører at det aktuelle tilfellet anses illojalt, men ikke er dekket av nåværende lovgivning, bør skattyter respektere dette.

3.9 *Subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters formål*

3.9.1 *Innledning og bakgrunn*

Som det fremgår av formuleringen i lovforslagets § 2 tredje ledd første strekpunkt, legges det til grunn en mer objektiv vurdering av skattyters motivasjon – skattyters formål slik disse *fremgår av omstendighetene*. Med dette åpner utredningen for å tolke skattyters formål objektivt. Dette innebærer en endring sammenlignet med gjeldende rett, hvor skattyters subjektive motivasjon og interne dokumenter har blitt tillagt betydelig vekt.⁶²

Høyesteretts dreining fra den opprinnelig objektive vurderingen og mot en subjektiv vurdering, har vært gjenstand for kritikk i juridisk teori,⁶³ også av

⁶² Se for eksempel Rt. 2006 s. 1232 Telenor

⁶³ Se blant annet Bettina Banoun, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen» i *Høyt skattet - festschrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen*, Universitetsforlaget 2014 s. 29-50

forfatter av utredningen.⁶⁴ Det kommer derfor neppe overraskende at utredningen som svar på mandatets forespørsel om avklaring av subjektiv eller objektiv vurdering, foreslår at en mer objektiv vurdering bør gjøres gjeldende. Det er viktig å understreke at utredningen foreslår en *mer* objektiv vurdering, ikke en *ren* objektiv vurdering.⁶⁵

Som tidligere gjelder det at når skattyters motivasjon for disposisjonen er forretningsmessig begrunnet, vil dette være et argument *mot* gjennomskjæring. Dersom motivasjonen er skattemessig begrunnet, taler dette *for* gjennomskjæring.

3.9.2 Gjeldende rett

Det foreligger noe uenighet i gjeldende rett om hvilken bakgrunn for motivasjonen som skal vurderes. Skal man se saken utenfra, med vekt på de objektive forhold, eller innenfra, med selskapets egenerklærte motivasjon som grunnlag?

I Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) ble det av førstvoterende anført følgende i punkt (50) og (51):

«Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på. Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn» (min uth).

Et slikt syn kan sies å skille seg fra den tidligere rettspraksis og juridisk teori, hvor en objektiv vurdering har vært hovedfokus. Synet er tatt opp igjen i senere dommer, som for eksempel Dyvi-dommen, og er etablert som gjeldende rett.

⁶⁴ Frederik Zimmer, «Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?», *Skatterett*, 2007 s. 2-13 (s. 9)

⁶⁵ NOU 2016 pkt. 8.6.2

Skattyters formål er sentralt både ved vurdering av grunnvilkåret, som nevnt over, og som et moment i totalvurderingen. Det kan være nærliggende å anta at dersom man under grunnvilkåret har konkludert med at skattebesparelse er den viktigste motivasjonsfaktor, så vil dette kunne være avgjørende også under totalvurderingen. Men hvor egenverdien eller andre momenter i totalvurderingen veier tungt, vil selv et klart skatteformål neppe slå igjennom.⁶⁶

3.9.3 *Utfordringer og konsekvenser*

Dagens subjektive vurdering av motivasjon kan være utfordrende. Ved spørsmål om å skatte et million eller milliardbeløp, kan det foreligge sterke insentiver for selskapet til å hevde at den viktigste motivasjonsfaktoren er forretningsmessige formål. Dersom det i tillegg er selskapets egen, subjektive motivasjon som legges til grunn, kan selskapet tenkes å utarbeide dokumenter som understøtter og vektlegger de forretningsmessige formål, samtidig som skattevurderinger ikke dokumenteres. Dette med bakgrunn i at skattemyndighetene kan bruke skatterettslige betraktninger *mot* skattyter, i en eventuell rettssak. Det kan således stilles spørsmål ved hvorvidt en subjektiv vurdering av skattyters formål bidrar til effektivitet og forutberegnelighet ved omgåelsesvurderingen.

Det må antas som åpenbart at internasjonale konsern med grenseoverskridende transaksjoner i milliard-klassen vil vurdere skattemessige konsekvenser av enhver transaksjon grundig. At slike vurderinger unnlates å dokumenteres, er uhensiktsmessig ikke bare for rettsgangen, men også for selskapet selv. Dersom man setter et slikt scenario på spissen, kan man også stille spørsmål ved om en slik type bevisst utelatelse av opplysninger, kvalifiserer som skatteunndragelse.

En annen problemstilling som oppstår ved en subjektiv vurdering av formål, er hvem sitt formål som skal legges til grunn. Selskapet er den juridiske person og skattyter, men selskapet består av personer i ulike stillinger, som har ulike

⁶⁶ NOU 1016:5 pkt. 4.4.6

ansvarsoppgaver, motiver og insentiver. Ulike personer innen samme selskap kan således ha ulike begrunnelser for å gjennomføre disposisjonen.

Hensiktsmessigheten av en mer objektiv vurdering av skattyters formål, er imidlertid også omdiskutert. For hvorfor skal man vurdere en disposisjon objektivt, når det nødvendigvis må være skattyters formål som ligger til grunn for disposisjonen? Det kan tenkes flere tilfeller hvor skattyters reelle motivasjon avviker fra det man objektivt sett skulle tro. Er det riktig at han da skal rammes av omgåelsesnormen, med bakgrunn i et formål og en motivasjon som for skattyter selv er fremmed? Og er det egentlig noe enklere for domstolene å vurdere skattyters motivasjon ut fra et hypotetisk objektivt ståsted, enn ut fra skattyters faktiske bakgrunn for disposisjonen?

Kanskje er skattemessige konsekvenser mer underordnet for mange skattytere, enn det kan virke som utenfra. Selv om spart skatt direkte påvirker resultatet i positiv retning, er det få selskaper som benytter resultat etter skatt som styringsverktøy. Snarere er skatt en kostnad som på mange måter regnes å være utenfor selskapets kontroll. I bedrifter hvor nøkkelpersoner har bonusordninger, er disse som regel basert på EBIT eller EBITDA. Dette er resultatstørrelser som korrigerer for skatteeffekten. Ledelsen har således ofte begrensede insentiver til å redusere selskapets skattebelastning. Dette må selvsagt ikke tolkes dithen at ledelsen er likegyldig til skatt, det er fortsatt ledelsens plikt å drive selskapet på en økonomisk lønnsom måte. Dette innebærer å foreta velbegrunnede og hensiktsmessige valg av selskapsform og struktur for å minimere skattebelastningen, innenfor de rammene man har. Poenget er snarere at siden skatt sjelden er en driver for personlig avlønning, vil det være begrenset hvor langt ledelsen er villig til å strekke seg for å påvirke denne. Noe annerledes vil det stille seg i tilfeller hvor eiere og ledelse i et selskap består av de samme personene.

Utredningen har lagt til grunn en *mer* objektiv vurdering. Dette fremstår etter omstendighetene som en god mellomløsning, da hverken en fullt ut subjektiv eller

objektiv vurdering er en optimal løsning. Ved å definere en *mer* objektiv vurdering, kommer man forhåpentligvis bort fra de mest urimelige utfall av den subjektive vurdering, samtidig som skattyter beholder en viss innflytelse over hva slags formål som legges til grunn.

3.10 Mva relaterte problemstillinger

Oppgaven er avgrenset til inntektsskatt. Kritikkk vedrørende mva-relaterte problemstillinger adresseres derfor ikke. Det bemerkes kort at utredningens forslag om at loven skal gjelde også for mva, toll og andre særavgifter, synes noe forhastet.

3.11 «Naturlig helhet»-begrepet fjernes

3.11.1 Innledning og bakgrunn

Zimmer har tidligere reist spørsmål om hvorvidt den avgrensningen som begrepet naturlig helhet angir, kan være uheldig.⁶⁷ I utredningen foreslås det å ikke videreføre en slik begrensning, noe som innebærer at «alle ledd i begivenhetsforløpet som kan ha relevans ut fra omgåelsesregelen, hører med til vurderingstemaet.»⁶⁸ Forslaget innebærer således en endring som kan være i skattyters favør eller disfavør.

3.11.2 Utfordringer og konsekvenser

I Rt. 2014 s. 227 ConocoPhillips III ville opphevelsen av en slik begrensning sannsynligvis ha styrket skattyters sak. I denne saken ble det aktuelle eiendomsselskapet opprettet som et single-purpose selskap, med formål om å eie næringsbygget og leie dette ut til morselskapet. Senere ble noe annen virksomhet lagt inn i eiendomsselskapet. Før salg av eiendommen ble disse eiendelene

⁶⁷ Frederik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II», *Skatterett*, 2014 s. 225-251 (s. 238)

⁶⁸ NOU 2016:5 pkt. 8.3

fisjonert ut igjen, slik at salget kunne gjennomføres skattefritt. Selskapets formål ved stiftelsen kunne således ha vært et argument i skattyters favør. Dette ved at det kan betraktes som mindre illojalt, og kanskje til en viss grad naturlig, at selskapet bringes tilbake til opprinnelig form før salg. Dette står i en viss kontrast til den graden av illojalitet som kan hevdes å være tilstede når et selskap som skal selge en eiendel, fisjonerer ut eiendelen til et eget selskap rett før salg, for å unngå gevinstbeskatning. Førstvoterende i ConocoPhillips anså imidlertid at forhold ved stiftelsen lå utenfor den «naturlige helhet» som skulle vurderes.⁶⁹

3.11.3 Forskjellen på naturlig helhet og sammenhengsvurderingen

I utredningen skilles det tydelig mellom «naturlig helhet»-begrepet, og sammenhengsvurderingen. Sammenhengsvurderingen dreier seg om hvilke disposisjoner som kan *bedømmes* etter omgåelsesnormen, for eksempel om man kan bedømme en disposisjon isolert eller flere disposisjoner samlet. Naturlig helhet dreier seg på den annen side om hvilke *omstendigheter* eller *forhold* som kan inngå i omgåelsesvurderingen. Utredningen mener at det ikke bør være noen begrensning på hvilke slike omstendigheter som kan trekkes inn ved omgåelsesvurderingen – de omstendigheter som er relevante bør tas i betraktning, og de momenter som ikke er relevante bør ses bort fra.⁷⁰ Det er således snakk om omstendigheter som kan påvirke omgåelsesvurderingen i skattyters favør eller disfavør.

Forskjellen kan illustreres gjennom eksempelet med ConocoPhillips nevnt over. Spørsmålet kan altså være hvorvidt omstendigheter ved stiftelsen av et selskap bør inntas i omgåelsesvurderingen. Omgåelsesspørsmålet oppstod i denne saken fordi selskapet på et senere tidspunkt foretok fisjoner med påfølgende skattefritt aksjesalg. Her er det altså ikke tale om at stiftelsen er en disposisjon som skal

⁶⁹ Førstvoterende skriver ikke eksplisitt at stiftelsen ikke inngår i vurderingen. Det anses imidlertid naturlig å tolke formuleringene dithen, ettersom formålet ved stiftelsen ikke er benyttet som argument til støtte for Høyesteretts konklusjon. Samtidig er «naturlig helhet»-begrepet og hva som inngår i dette, presisert i punkt 49; fisjonen og det etterfølgende aksjesalget.

⁷⁰ NOU 2016:5 pkt. 8.3

vrderes for gjennomskjæring. Snarere er spørsmålet om omstendigheter ved stiftelsen – det at selskapet er stiftet som single-purpose selskap – er en relevant omstendighet i omgåelsesvurderingen. Dersom omstendigheten er relevant, kan den i dette tilfellet støtte opp under skattyters sak. Disposisjonen som skal bedømmes er fremdeles fisjonen med påfølgende aksjesalg, men omstendigheter rundt stiftelsen kan påvirke resultatet av vurderingen. Dette skiller seg fra sammenhengsvurderingen, som dreier seg om hvilke transaksjoner som skal vurderes gjennomskjært.

3.11.4 Høringsinnspill

Advokatforeningen kan synes å ha forvekslet naturlig helhet og sammenhengsvurderingen i sin høringsuttalelse:

*«Den foreslåtte endring legger opp til en altfor **flytende avgrensning** av vurderingstemaet, der skattyteren må være forberedt på å forsvare både helheten og enkeltelementer i en transaksjonsrekke som samlet sett ikke gir virkninger i strid med skattereglenes formål. En lovfestet gjennomskjæringsregel bør ikke ha som intensjon å finne frem til **høyest mulig skatt for hvert enkelt element i en transaksjonsrekke**, men bør foreta en **samlet vurdering av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet**, i tråd med gjeldende rett.»⁷¹ (min uth.)*

Som nevnt søker utredningen å fjerne avgrensningen av relevante omstendigheter, slik at parter og domstoler kan anføre de momenter som er naturlig å trekke inn. Det er ikke snakk om at skattyter skal måtte forsvare både helheten og enkeltelementer i en *transaksjonsrekke*, der hvor disse ikke anses relevante for vurderingen. Det er den siste setningen i sitatet over, om at omgåelsesregelen bør foreta en samlet vurdering av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, som kan tyde på at sammenhengsvurderingen og naturlig helhet begrepet er sammenblandet. Riktig formulering er sannsynligvis at det bør foretas en samlet

⁷¹ Advokatforeningen, Høring – Omgåelsesregel i skatteretten, 2016, (pkt. 5.1)

vurdering basert på relevante omstendigheter. Bedømmelsesgrunnlaget er ikke foreslått endret av utredningen.

Det synes hensiktsmessig at relevante omstendigheter skal kunne trekkes inn i omgåelsesvurderingen, uten at disse kan forkastes som følge av at de ikke er en del av den naturlige helhet. På denne måten får skattemyndigheter og domstoler anledning til å hensynta de omstendigheter som anses aktuelle, og skattyter kan få mulighet til å fortelle hele historien.

3.12 Begrepet skatteforhold

Lovforslagets § 2 første ledd, oppstiller to vilkår for skattlegging: at det er oppnådd en skattefordel, og at det foreligger et *skatteforhold* som omtalt i bestemmelsens annet og tredje ledd. Det har kommet innvendinger på begrepet skatteforhold.⁷²

Hvorvidt vilkåret om skatteforhold er oppfylt, avgjøres av vurderingsmomentene i bestemmelsens påfølgende ledd. At det foreligger et skatteforhold er altså et vilkår i § 2 første ledd, som igjen skal baseres på vurderingen av momentene i § 2 andre og tredje ledd. En slik utforming innebærer i følge Mikelsen en ny utvikling i lovgivningspraksis.⁷³ Zimmer har forklart begrepet som et innholdstomt koblingsord, og skriver at dersom dette skulle være forvirrende, kan en hvilken som helst term benyttes i stedet.⁷⁴ Mikelsen har en annen tilnærming:

«Når uttrykket «skatteforhold» er ment å være innholdsløst, så kunne vel forslaget § 2 første ledd likeså godt vært formulert slik at «Skattleggingen kan gjennomføres som

⁷² Se for eksempel Anders Mikelsen «En generell omgåelsesnorm for skatt og merverdiavgift – noen kritiske bemerkninger til NOU 2016:5», *Skatterett*, 2016, s. 171-176 (s. 171 flg.)

⁷³ Anders Mikelsen «Omgåelseslovforslaget – kommentarer til Zimmers motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 379-380 (s. 380)

⁷⁴ Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 364)

beskrevet i § 3 når skattyteren eller en nærstående har oppnådd en skattefordel og en samlet vurdering av momentene i annet og tredje ledd tilsier det?»⁷⁵

Mikelsens hørings svar er et av de som er godt utformet, ved at Mikelsen kommer med forslag til en konkret løsning, til og med ordlyd. Det synes å være et godt forslag med tanke på å klargjøre lovteksten, og med dette gjøre lovforslaget mer tilgjengelig.

3.13 Er terskelen endret?

Utredningen hevder på generelt grunnlag at terskelen for gjennomskjæring ikke er endret.⁷⁶ En del høringsinstanser mener imidlertid at terskelen i realiteten er forandret. Det må antas at det ikke har vært utredningens intensjon å endre den overordnede terskelen. Snarere var en spesifisering av momenter som tidligere var usikre, og korrigerende av visse uttalelser i Høyesterett, et nødvendig steg i klargjøring av omgåelsesregelen.

Dersom kritikken om at utredningens angivelser er motsigelsesfulle skal høres, må man også ta i betraktning den påfallende omstendigheten at det er stor uenighet blant høringsinstansene om hvorvidt terskelen faktisk synes å være senket eller forhøyet. Kanskje er det slik at de private aktørene argumenterer med bakgrunn i sin frykt for at terskelen for gjennomskjæring senkes, det offentlige skal derimot verne om sin mulighet for omgåelse, og kritiserer elementer som kan synes å antyde en økning av terskelen for gjennomskjæring.

Det er den kommende praksis fra skattekontoret og domstolene som kan avgjøre hvordan utredningens forslag slår ut på rettsstilstanden. Det kan være nærliggende å anta at terskelen i noen saker, etter nærmere omstendigheter, senkes, og i andre

⁷⁵ Anders Mikelsen «Omgåelseslovforslaget – kommentarer til Zimmers motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 379-380 (s. 380)

⁷⁶ NOU 2016:5 pkt. 1.1

saker økes. I så måte synes utredningens anførsel om uendret terskel å være fornuftig. Utredningen har flere steder antydnet hvorvidt en beskrevet endring eller spesifisering i premiss, vil være i skattyters favør eller ufavør. Det er på overordnet nivå utredningen mener at terskelen ikke er hevet eller senket.

Alternativet er at utredningen skulle ha sagt noe om at terskelen på overordnet nivå er endret, for eksempel senket. En slik uttalelse ville kunnet påvirke samtlige omgåelsessaker, mer eller mindre uavhengig av omstendighetene i saken. Skattemyndighetene kunne ha anført at et hvilket som helst motargument fra skattyter ikke er tilstrekkelig, ettersom terskelen for gjennomskjæring nå er senket på generelt grunnlag. En slik uforutsigbar uttalelse ville ha representert et stort tilbakeslag for omgåelsesregelen.

Det viktigste elementet, både for næringsliv og skattemyndigheter, bør være økt forutsigbarhet om hvor grensen går. Dette vil være fordelaktig for næringslivet gjennom økt stabilitet og forutsigbarhet vedrørende skattekostnaden. Usikkerhet rundt en potensiell rettssak kan kreve mye ressurser og tid. For advokater og konsulenter vil økt forutsigbarhet rundt omgåelse kunne frigjøre tid til mer verdiskapende aktiviteter for sine klienter, mens det for skattemyndighetene vil kunne bidra til enklere og raskere saksbehandling.

Utredningen tilstreber økt forutsigbarhet gjennom avklaring og presisering av tidligere omdiskuterte eller usikre momenter. Hvorvidt terskelen på generelt grunnlag er hevet eller senket, vil det være vanskelig å kunne si noe sikkert om før den lovfestede regelen blir anvendt noen år i praksis.

3.14 Vektingen av momenter

Lovforslagets § 2 andre og tredje ledd består av momenter som skal inngå i en helhetsvurdering. De fleste høringsinstansene har kritisert hvordan momentene er fordelt i to kategorier; en med «særlig vekt» og en med «vekt». Folkvord mener

dette er «en uheldig og unødvendig komplikasjon».⁷⁷ Han argumenterer for at vekten av det enkelte moment må vurderes konkret i hver sak, og at en forhåndsvektning av momenter kan komplisere bestemmelsen og således svekke forutberegneligheten.⁷⁸ Gjems-Onstad mener at det vil by på utfordringer å sammenholde både hvor langt de enkelte momenter preger transaksjonen og hvilken vekt de skal tillegges.⁷⁹ PwC anfører at en lovregulert styring av subsumsjonen i rettsanvendelsen potensielt kan gi urimelige resultater. Som et eksempel nevnes at formålsstrid av den omgåtte regelen skal vektes tyngre enn alternativ fremgangsmåte.⁸⁰

Utredningens bakgrunn for vektingen er at noen momenter er viktigere enn andre, og at det kan gi bedre veiledning når dette presiseres også i lovteksten.⁸¹ Zimmer innrømmer at han var i tvil om denne kategoriseringen da utredningen ble skrevet, og han foreslår å oppgi skillet mellom momenter som har «særlig vekt» og «vekt».⁸² Dette synes hensiktsmessig. Domstoler og skattemyndigheter vil vekte momenter basert på hvor relevante de er i den konkrete sak. Det er uansett ikke tvil om at disposisjonens motiv, virkninger, struktur, og formålsstrid er momenter som veier tungt.

3.15 Det subjektive vilkår, lovforslagets § 2 fjerde ledd

*«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.**» (min uth).*

⁷⁷ Benn Folkvord, Høringsuttalelse NOU 2016:5, 2016

⁷⁸ Benn Folkvord, Høringsuttalelse NOU 2016:5, 2016

⁷⁹ Ole Gjems-Onstad, Høringsuttalelse NOU 2016:5, 2016 pkt. 5.3

⁸⁰ Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers, Høringsuttalelse pkt. 5.1, 2016

⁸¹ Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 362)

⁸² Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 378)

Terskelen for det subjektive vilkåret (tidligere grunnvilkåret) oppstilt i høyesterettspraksis foreslås i det vesentlige videreført.⁸³ I høyesterettspraksis er det uttalt at skatteformål må være den «klart viktigste motivasjonsfaktor». Videreføring av denne terskelen innebærer at disposisjoner hvor det forretningsmessige formålet utgjør merkbart under halvparten, vil holde.⁸⁴ Utredningen presiserer imidlertid at det må trekkes en nedre grense. Det finnes praktisk talt alltid et eller annet ikke-skattemessig formål, og om dette var tilstrekkelig, ville det lett undergrave omgåelsesnormen i praksis.⁸⁵

Utredningen mener at det subjektive vilkår ikke får praktisk betydning i særlig mange tilfeller.⁸⁶ Dette ettersom skattyters formål også inngår i vurderingen etter annet og tredje ledd.

⁸³ NOU 206:5 pkt. 8.6.3

⁸⁴ NOU 2016:5 pkt. 8.6.3

⁸⁵ NOU 2016:5 pkt. 8.6.3

⁸⁶ NOU 2016:5 pkt. 10.6

4 ConocoPhillips III analysert i lys av lovforslaget

4.1 Innledning

I kapittel 3 ble det reist en del problemstillinger ved lovforslaget. Mulige måter å anvende og tolke lovforslaget ble gjennomgått, og kritikk ble løftet frem og drøftet. Som høringsinnspillene viser, er dette et område hvor det er mange ulike hensyn å ivareta, og grundig diskusjon av teorien gir et godt grunnlag for å forstå implikasjonene av lovforslaget. Som et supplement til dette, vil lovforslaget i det følgende bli forsøkt anvendt på en kjent omgåelsessak. I dette kapitlet analyseres ConocoPhillips-saken i lys av det nye lovforslaget.

Det anses ikke hensiktsmessig med en dyptgående tradisjonell domsanalyse, da dette faller utenfor oppgavens problemstilling. I stedet er de elementer som er sentrale i lys av NOU 2016:5, trukket frem og drøftet. Dette innebærer også en avgrensning mot andre problemstillinger i dommen enn gjennomskjæring.

4.2 Bakgrunn

Faktum i ConocoPhillips III er nevnt tidligere i oppgaven, men gjentas kort. Selskapet eide opprinnelig et datterselskap stiftet som single purpose selskap, med eiendommen Tangen 7. Eiendommen ble benyttet som kontorbygg for de ansatte. Datterselskapets formål var således å eie næringsbygget og leie ut dette til morselskapet. Etterhvert ble noe annen virksomhet også tatt inn i dette datterselskapet. I forbindelse med en fusjon ble de ansatte flyttet til et nytt kontorbygg og det var ikke lengre bruk for lokalene i Tangen 7. Eiendomsselskapet ble således besluttet solgt, etter en periode med fremleie. I forbindelse med salget ble det bestemt at øvrige eiendeler og virksomhet i selskapet skulle fisjoneres, slik at Tangen 7 var den eneste eiendelen i selskapet som ble solgt. På denne måten kunne eiendommen selges skattefritt, ved at man solgte aksjene i selskapet, i stedet for å selge eiendommen direkte.

Fremgangsmåten gjorde at selskapet oppnådde en skattebesparelse på 17,5 millioner kroner.

Omgåelsesspørsmålet ble reist, først i klagenemnda, deretter i Tingretten som konkluderte med at det ikke forelå grunnlag for gjennomskjæring. Videre ble det tatt opp i Lagmannsretten, som enstemmig stemte for gjennomskjæring.

Høyesterett konkluderte til slutt med at det ikke forelå grunnlag for gjennomskjæring. Skattebesparelsen ble ansett som den klart viktigste motivasjonsfaktor (grunnvilkåret), men i totalvurderingen ble det lagt vekt på blant annet lovgivers kjennskap til omgåelsesmuligheten, formålet med reglene brukt som virkemiddel og fritaksmetodens utforming.

Dommen reiste flere generelle problemstillinger med relevans for påfølgende saker. Spesielt tre avklaringer regnes som særskilt viktige:

- I. Fisjon med påfølgende aksjesalg er fullt ut akseptert, uavhengig av tidsnærhet i transaksjonene
- II. Lovgivers kjennskap til, men manglende regulering av omgåelsesmuligheter, er et argument i skattyters favør
- III. Det er formålet bak reglene brukt som virkemiddel i omgåelsen som skal vurderes for strid, ikke formålet i den omgatte regel

4.3 Fisjonssalg

Fisjonssalg defineres som fisjon av en eiendel til eget selskap, etterfulgt av salg av dette selskapet med den tilhørende eiendelen. Fisjon kan skje på ulike måter. Det typiske er at det overdragende selskapet skiller ut en eller flere eiendeler i et overtakende selskap. Fisjonen kan gjennomføres skattefritt etter sktl. § 11-4. Dette forutsetter at visse vilkår er oppfylt, blant annet vilkåret om skattemessig kontinuitet; det vil si at alle skattemessige posisjoner i selskapet videreføres, uten endring, til det overtakende selskap. Etter en skattefri fisjon av eiendom, kan fritaksmetoden i sktl. § 2-38 benyttes til å selge aksjene i det overtakende selskapet uten gevinstbeskatning. Historisk sett har det i mange år vært en

betydelig vekst i eiendomspriser, og de fleste eiendomssalg innebærer derfor en gevinst. Dersom ConocoPhillips hadde solgt eiendommen direkte, i stedet for aksjene i selskapet, ville gevinsten fra eiendomssalget blitt gjenstand for beskatning.

Fritaksmetoden skaper på denne måten insentiver til skattetilpasning. Selger et selskap driftsmidler, utløses beskatning, men dersom aksjer realiseres gir det nullskatt. Fisjon kan således være en måte å konvertere det å eie driftsmidler til det å inneha aksjer.⁸⁷

I tiden før ConocoPhillips III var det ingen høyesterettsdommer som hadde belyst denne problemstillingen spesifikt, og landskapet var preget av usikkerhet. Det var imidlertid enighet om at dersom fisjon ble gjennomført når planer om salg allerede var forestående, ville fisjonen bli betraktet som et unødvendig mellomledd.⁸⁸ Transaksjonen kunne følgelig bli gjenstand for gjennomskjæring. Grensen ble trukket mot tilfeller hvor fisjon ikke skjedde som ledd i forestående salg, samt var begrunnet i andre hensyn enn skattebesparelser. Dette skillet mellom akseptert fisjonssalg, og uakseptabelt fisjonssalg, var imidlertid preget av en viss uklarhet.

Denne uklarheten forsvant med førstvoterende i ConocoPhillips III sin uttalelse i dommens punkt 60:

«... Slik fritaksmodellen er utformet og begrunnet, er det etter mitt syn generelt ikke noe å innvende mot overføring av eiendom gjennom skattefritt salg av aksjene i et datterselskap hvis eneste eiendel er den faste eiendommen som ønskes solgt. Med dette som utgangspunkt har jeg vanskelig for å se at det skulle stille seg annerledes om denne situasjonen – som i vår sak – oppnås gjennom en fisjon.»

⁸⁷ Ole Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 8. utgave, Oslo 2012 s. 1105

⁸⁸ Jf. blant annet Rt. 1994 s. 499 Gokstad

Førstvoterende anførte altså at regelverket legger opp til at et single-purpose selskap kan selges skattefritt gjennom fritaksmodellen, på lik linje med andre aksjeselskaper omfattet av sktl. § 2-38. I så fall, mener han, bør det heller ikke være noe i veien for at selskaper som har blitt single-purpose selskap gjennom en fisjon, også kan selges skattefritt. Formuleringen er svært generell; førstvoterende har «*vanskelig for å se at det skulle stille seg annerledes om situasjonen oppnås gjennom en fisjon*». Dette er en bredt favnende uttalelse, som går langt utover det som er nødvendig for å avgjøre den konkrete saken. Uttalelsen må kunne tolkes dithen at fritaksmetoden gjelder både situasjonen i ConocoPhillips; der virksomhet fisjoneres ut av et eiendomsselskap før salg av selskapet, og det motsatte tilfellet, som er det mest vanlige: eiendommen fisjoneres til eget selskap før salg av det nye selskapet. Videre må uttalelsen kunne tolkes som at tidsmomentet og egenverdien nå er uten betydning – fisjonssalg er en fullt ut akseptert løsning. Tolkningene kan sies å være bekreftet av Skattedirektoratet i domskommentar til saken:

«For fremtiden legger Skattedirektoratet til grunn at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse når skattyter benytter skattefri fisjon som mellomledd for å komme i posisjon til å selge innmat/virksomhet ved salg av aksjer.»⁸⁹

Næringsliv, skatterådgivere og advokater fikk med dette en etterlengtet avklaring. Fisjonssalg ble nå ansett å være akseptert uavhengig av tidsmomentet, og arbeidet med omorganiseringer i forbindelse med salg ble betydelig forenklet. Da utredningen kom i mars 2016, fryktet mange at de gode tidene var over.

⁸⁹ Skattedirektoratets domskommentar av 31.03.2014

4.4 Utredningens kritikk av premissene i ConocoPhillips III

NOU 2016:5 uttrykte sterk skepsis til flere av de sentrale vurderingene i ConocoPhillips III:

1. I ConocoPhillips III ble det lagt betydelig vekt på at disposisjonen ikke var i strid med reglene brukt som virkemiddel, altså fritaksmetoden og fisjonsreglene.⁹⁰ Etter lovforslaget er det formålet med den omgåtte regelen som skal tillegges vekt.
2. I ConocoPhillips var lovgivers omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeidene et sentralt argument mot gjennomskjæring. I lovforslaget er det presisert at en slik omtale som et argument mot gjennomskjæring, ikke skal videreføres.

Det er således ikke uten grunn at flere høringsinstanser uttrykker bekymring over uklarhet i rettstilstanden for fisjonssalg, som følge av lovforslaget. Vil fisjonssalg etter innføring av lovforslaget være avhengig av forretningsmessig bakgrunn og tilstrekkelig avstand i tid mellom fisjonen og salget? Hvor lang tid kreves i så fall fra fisjon til salg for å unngå beskatning? Blir lovforslaget innført med umiddelbar virkning? Bør man allerede nå igangsette fisjon av eiendeler som kanskje skal selges i fremtiden?

Zimmer har adressert en del av høringsinstansenes innvendinger. Han presiserer at utredningen ikke sier at resultatet i ConocoPhillips III er feil. «*Selv har jeg ment at resultatet er greit, men at begrunnelsen som gis i dommen, er unødvendig og overraskende vid.*»⁹¹ Uttalelsen bidrar imidlertid med lite når det gjelder å oppklare rettstilstanden og utredningens premisser. Zimmer kan for eksempel mene at omgåelsesnormen ikke kan anvendes på disposisjonen i ConocoPhillips III, fordi selskapet opprinnelig var single-purpose entity og fordi det ikke var eiendommen som skulle selges som ble fisjonert ut. Tvert imot var det det

⁹⁰ Rt. 2014 s. 227 pkt. 52-59

⁹¹ Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378 (s. 370)

opprinnelige selskapet hvor eiendommen alltid har ligget, som ble solgt. Dette skiller seg fra den mer ordinære typen fisjonssalg, hvor eiendom fisjoneres ut til eget selskap, hvorpå aksjene og dermed eiendommen i det nystiftede selskapet selges skattefritt. Dersom det er en slik tankemåte som ligger bak Zimmers presisering, er rettstilstanden stadig usikker for ordinære fisjonssalg.

I artikkelen⁹² skiller Zimmer mellom hva utredningen sier, og hva Zimmer selv mener. Det er ingen automatikk i at Zimmers personlige mening er det som reelt sett uttrykkes i lovforslaget. Likevel kan det være en god indikasjon på bakgrunnen for formuleringene. Zimmer er imidlertid påfallende kortfattet, på grensen til mystisk, rundt emnet fisjonssalg. Han konstaterer kort at utredningen ikke sier at resultatet i ConocoPhillips III er galt. Han sier dog ingenting om implikasjonene av kritikken mot premissene i dommen, nemlig hvorvidt utredningen legger opp til at rettstilstanden for ordinære fisjonssalg er endret. Han skriver heller ikke noe om bakgrunnen for å unnlate å kommentere dette. Usikkerheten er således fortsatt tilstede.

Man kan argumentere med at det strengt tatt ikke er Zimmers oppgave å avgjøre hvorvidt fisjonssalg skal beskattes. Lovgiver har imidlertid bedt om hans utredning, og det er nærliggende å anta at hans innspill blir grundig vurdert. Gitt den kritikken som Zimmer selv har fremhevet, om Høyesteretts endring av omgåelsesnormen, er det noe uventet at han velger å være taus om et så sentralt tema som fisjonssalg.

4.5 Kjøpers forutsetning om at eiendommen lå i eget aksjeselskap

Det springende punkt i analysen av saken etter det nye lovforslaget, anses å være skattyters tilpasning til kjøpers ønske som forutsetning for salget. Flere av strekpunktene konklusjon avhenger av dette momentet, og det vurderes derfor

⁹² Frederik Zimmer, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378

hensiktsmessig med en samlet drøfting av dette før vurderingen under hvert strekpunkt.

Ettersom vilkårene for gjennomskjæring er foreslått endret, er det nærliggende å anta at også argumentene som de to partene fremfører, ville vært endret for å tilpasse seg det nye lovforslagets premisser. Her ligger det en utfordring i analysen, ettersom partenes anførsler er spisset mot den ulovfestede omgåelsesnormen. Med denne bakgrunn anses det nødvendig å foreta noen forutsetninger i enden av dette delkapittelet. Disse forutsetningene anses å være i tråd med det som realistisk sett kunne kommet frem under en rettssak. Rimelighetsbetraktninger basert på den følgende drøfting er også vektlagt.

Høyesterettsdommen beskriver hvordan beslutningen om fisjon av selskapets øvrige eiendeler ble tatt etter at det var kommet inn bud på eiendommen. Ankemotparten, staten ved Oljeskattekontoret, anfører at skattebesparelsen er styrende for valget av transaksjonsform. «Noe annet plausibelt formål er ikke påvist.»⁹³ ConocoPhillips anfører at løsningen for en del var skattemessig motivert, men at det også var andre grunner til at salget ble gjennomført på denne måten:

*Blant annet ønsket kjøperen det slik, og det sparte dokumentavgift.*⁹⁴

I lagmannsrettsdommen finner man denne uttalelsen om kjøpers ønske:

*Særlig fremheves at kjøperen forutsatte at transaksjonen kunne gjennomføres uten dokumentavgift. Det er sikker praksis for at salg av aksjer i et rent "single purpose" aksjeselskap som bare eier en eiendom, ikke anses for å bryte med omgåelsesnormen.*⁹⁵
(Min uth.)

⁹³ Rt. 2014 s. 227 pkt. 28

⁹⁴ Rt. 2014 s. 227 pkt. 21

⁹⁵ Utv 2013 s 974 s. 8

De to påstandene om kjøpers ønske kan synes å gi uttrykk for to noe ulike synspunkt. Høyesterettsdommen kan gi inntrykk av at kjøperen ønsket det slik, uavhengig av om det sparte dokumentavgift. I lagmannsretten fremstår det som at det er spart dokumentavgift som er kjøperens forutsetning. Grunnen til at denne forskjellen er viktig, er at utredningen spesifikt nevner dokumentavgift som eksempel på en type skatter som ikke bør være et argument i favør av sparte skatter i en annen kategori.⁹⁶ Spørsmålet blir om kjøperens forutsetning om aksjeoverdragelse som transaksjonsform, ikke kan brukes som et argument i favør av skattyter, når kjøpers forutsetning baserer seg på et ønske om spart dokumentavgift.

Dokumentavgift er en avgift til staten, og kan klassifiseres som en type skatt, på lik linje med inntektsskatt. Utredningens synspunkt er at sparte skatter er noe kvalitativt annet enn økte inntekter og reduserte kostnader, som er de typiske gjenstander for forretningsmessig formål.⁹⁷ Ved omgåelsesspørsmål er det en illojalt oppnådd besparelse i inntektsskatt som er temaet, og i dette ligger det neppe at besparelse av andre skatter, skal kunne komme disposisjonen til forsvar. Som utgangspunkt sier utredningen altså at spart dokumentavgift ikke skal kunne tillegges vekt som et forretningsmessig formål i skattyters favør:

«Det er ... lite nærliggende at sparte skatter av én kategori (f.eks. dokumentavgift) skal være et argument i favør av at disposisjoner som leder til skattefordel av en annen kategori (f.eks. inntektsskatt), skal anses holdbare.»⁹⁸

Det kan foreligge reelle forretningsmessige formål med å overta en eiendom gjennom aksjekjøp. Det har også blitt etablert en bransjepraksis for dette blant eiendomsforetak. Videre er det vanlig praksis at selger gir kjøper et prisavslag på rundt 10%, som skal kompensere for tapte avskrivninger. Selger er villig til å gi et slikt avslag da dette som regel vil lønne seg sammenlignet med gevinstbeskatning.

⁹⁶ NOU 2016:5 pkt. 8.5.3.3

⁹⁷ NOU 2016:5 pkt. 8.5.3.3

⁹⁸ NOU 2016:5 pkt. 8.5.3.3

Dersom man legger prisavslaget til grunn for kjøpers forutsetning om aksjeoverdragelse, er det mer nærliggende å kalle det et forretningsmessig formål enn ved dokumentavgiften. Samtidig kan man hevde at prisavslaget kompenserer for en tapt skattebesparelse (avskrivningene), og således representerer spart skatt. I så fall kan det hevdes at prisavslaget i realiteten innebærer at sparte skatter av én kategori blir brukt som argument i favør av disposisjoner som leder til skattebesparelse i en annen kategori. I dette eksemplet vil både avskrivningene og unngåelse av gevinstbeskatning havne i kategorien redusert inntektsskatt, men prinsippet kan tenkes å gjelde like fullt.

Dokumentavgiften i forbindelse med fisjonssalg er kun kort omtalt i utredningen. Det er usikkert hvordan temaet er tenkt løst i praksis, og spesielt opp mot ConocoPhillips-saken bærer det med seg en del problemstillinger. Å spare dokumentavgift fremstår i denne saken som et ønske fra kjøper, ikke skattyter selv. Slik vil det som regel være når det gjelder dokumentavgift, da denne belastes kjøper. Når kjøper stiller en forutsetning om å unngå dokumentavgift, kan man spørre om og hvordan dette bør påvirke skattyter. Skal skattyter kunne bli rammet av omgåelse på bakgrunn av kjøperens motiver? Må skattyter i så fall be om motivet til kjøper når kjøper stiller forutsetninger? Hvordan skal vurderingen gjøres når kjøpers motiv for forutsetningen både er basert på forretningsmessige og skattemessige hensyn? Skal man foreta en vurdering med tilsvarende kriterier som ved skattyters formål, selv om skattyter ikke har noe med den eksterne kjøpers motivasjon å gjøre?

Dette er problemstillinger som ikke er belyst hverken i utredningen eller i høringsinnspillene. Det kan argumenteres med at hovedvekten av kjøper og selgers motivasjon for aksjeoverdragelse fremfor direkte salg, er skattemessig motivert. Da sier man at bransjepraksisen har oppstått som en følge av kjøper og selgers ønske om å spare skatt. Å legge et slikt syn til grunn betyr ikke nødvendigvis at disposisjonen i ConocoPhillips vil være gjenstand for omgåelse, det må fortsatt foretas en samlet vurdering. Som et motargument mot et slikt syn, kan det nevnes årsaker som gjør at prisavslaget utgjør en reell forretningsmessig

begrunnelse fra kjøpers side. For eksempel kan det være at kjøpers likviditet eller tilgang til kapital er begrenset, og at 10% avslag er det som skal til for at kjøpet kan gjennomføres. I så måte må nok prisavslaget kunne sies å være forretningsmessig motivasjon for kjøper, på tross av at det fra selgers side er ment å kompensere for tapte avskrivninger.

I hvilken grad ekstern kjøpers motiv bør utforskes og vektlegges, er et utfordrende spørsmål. Utredningen sier ikke noe om dette. Spørsmålet synes også å være ute på siden av et område hvor man bør vurdere å trekke en linje. Skattyters motivasjon skal selvsagt vurderes. Kanskje bør man sette en strek der, slik at eksterne parters forutsetninger – som er forretningsmessige formål for skattyter – ikke bør overprøves.

Selv om det nok ikke har avgjørende innvirkning på resultatet i saken, anses det hensiktsmessig å legge til grunn visse forutsetninger for den videre vurdering. Det forutsettes at spart dokumentavgift var et av flere motiver bak kjøpers forutsetning om transaksjonsform, og at kjøpers øvrige motiver utgjør tilstrekkelig forretningsmessig bakgrunn. Med disse forutsetningene lagt til grunn, vil utredningens uttalelser om dokumentavgift ikke påvirke saken i skattyters disfavør eller favør. Det legges også til grunn at transaksjonsformen aksjeoverdragelse var en avgjørende forutsetning for at salget kunne gjennomføres.

4.6 ConocoPhillips III basert på lovforslaget

I det følgende vil ConocoPhillips III bli gjenstand for vurdering basert på det nye lovforslaget. På denne måten analyseres og drøftes en del av de praktiske implikasjoner av lovforslaget mot en kjent omgåelsessak. Disponeringen følger vurderingsmomentene i lovforslagets § 2 andre og tredje ledd. Det konkluderes på hvert strekpunkt, og foretas en samlet vurdering basert på lovforslaget og premissene for forslaget slik disse fremkommer av NOU 2016:5.

Avgrensning og begrepsbruk

Det er kun den delen av dommen som vedrører gjennomskjæring som omtales, da øvrige spørsmål i saken faller utenfor problemstillingen. Konsernet i saken har flere selskap involvert, og noen selskapsnavn ble endret underveis som følge av fusjonen. Eiendommen ble eiet av et eiendomsselskap, og leiet av et oljeselskap i samme konsern. Det konkrete selskapsnavn er uten betydning for problemstillingen. Skattyter i saken omtales derfor samlet som ConocoPhillips.

4.6.1 Lovforslagets § 2 første ledd - skatteforhold

Som nevnt i punkt 3.12 over, starter vurderingen i lovforslagets § 2 første ledd med vilkårene om skattefordel og skatteforhold. Skatteforhold er i følge Zimmer et tomt begrep som kun skal baseres på vurderingsmomentene i lovforslaget § 2 andre og tredje ledd. Dette punktet problematiseres ikke ytterligere her.

4.6.2 Lovforslagets § 2 andre ledd første strekpunkt - Om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen

Som en endring fra rettspraksis de siste år, skal momentet vurderes mer objektivt. Vurderingstemaet her er ikke hva den konkrete skattyteren subjektivt sett ville ha gjort, men om en økonomisk rasjonell aktør i hans sted ville ha gjennomført transaksjonen uansett skattefordelen.⁹⁹

Spørsmålet er om ConocoPhillips ville ha gått veien om fisjon og salg av aksjer, hvis det ikke hadde vært for skattebesparelsen. Utredningen har lagt til grunn at vurderingen utføres ved at kostnadene ved transaksjonen sammenlignes med nåverdien av forventede bruttoinntekter, som omtalt over i punkt 3.4.

Det antas at kostnadene for å fisjonere ut de øvrige aktiva i egne selskap er relativt beskjedne. Kostnadene består sannsynligvis hovedsakelig av konsulent- og

⁹⁹ NOU 2016:5 pkt. 10.5.2

advokathonorarer, og eventuelle gebyrer. Hvilke fremtidige forretningsmessige inntekter disposisjonen skal generere, er et mer utfordrende spørsmål.

Næringseiendommen vil ikke lengre være i selskapets besittelse etter salget, og det genereres følgelig ikke leieinntekter eller andre inntekter fra denne. Man kan således vurdere den inntektsbringende effekten av fisjon av ikke-relevante aktiva, fra selskapet. Selskapet har anført at fisjonen av øvrige eiendeler skjedde med bakgrunn i å isolere eiendommen Tangen 7 i eget selskap, i forbindelse med salget. Det er lagt til grunn over at kjøper satte dette som et vilkår for overdragelsen.

Spart dokumentavgift anses ikke å inngå som en del av det utredningen omtaler som *«nåverdien av de antatte bruttoinntekter som disposisjonen medfører når man ser bort fra skattefordelen»*. Dette da spart dokumentavgift ikke er en inntekt. At kjøper forutsatte at eiendommen skulle ligge i eget selskap er et mer relevant argument. Næringseiendommer kan være ettertraktede. Når det kommer til omsettelighet, kan man dog ikke sammenligne et kontorbygg i Dusavik til 176 millioner kroner, med for eksempel en leilighet i Oslo sentrum. Man er avhengig av å treffe på riktig kjøper, og man er også avhengig av å komme denne kjøperen i møte til en viss grad. Det må således anses forretningsmessig fornuftig å imøtese kjøperens ønsker, der dette kan gjøres uten betydelig ulempe for selskapet selv. Kanskje ville ikke ConocoPhillips fått solgt eiendommen dersom de var låst til å selge denne direkte. I et slikt scenario vil sannsynligvis skattebesparelsen på 10% av salgssummen, være av underordnet betydning for skattyter.

For å knytte det opp mot bestemmelsens premisser, kan det anføres at selskapet ikke ville mottatt salgssummen dersom de ikke hadde isolert eiendommen i eget selskap. I så fall kan det anføres at salgsbeløpet på 176 millioner kroner måles mot kostnadene ved fisjonen. Legger man dette til grunn, er det klart at det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen.

Konklusjonen på strekpunktet blir at det ville vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen. Dette er et sterkt argument i skattyters favør.

4.6.3 Lovforslagets § 2 andre ledd andre strekpunkt – Skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger

I ConocoPhillips III er det nasjonale forhold som er kjernen i saken. Skatteforhold i utlandet har ikke innvirkning på saken. I det følgende vurderes de skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen.

Skatterettslige virkninger er primært en skattebesparelse på rundt 17,5 millioner kroner.¹⁰⁰ En betydelig skattebesparelse kan indikere et skattemessig motiv. I dette tilfellet utgjør skattebesparelsen ca. 10% av salgssummen. Andre virkninger kan etter det nye lovforslaget omfatte både fordeler og ulemper. Det vurderes ikke å foreligge noen vesentlige ulemper med disposisjonen i denne saken.

I lagmannsrettdommen anfører skattyter følgende:

*Skattebesparelse var ikke det hovedsakelige motivet for fisjonen. **En materielt likeverdig fisjon var allerede planlagt** av grunner som ikke hadde noen sammenheng med leieforholdene til kontorlokalene, og **en slik fisjon ville funnet sted uavhengig av en eventuell skattebesparelse.**¹⁰¹ (Min uth.)*

At skattyter av forretningsmessige årsaker allerede hadde planlagt fisjon av de øvrige aktiva, styrker det forretningsmessige formål med disposisjonen.

Når man legger til grunn at fisjonen ville ha skjedd uavhengig av salget, og at skattebesparelsen utgjorde relativt beskjedne 10%, kan det konkluderes med at

¹⁰⁰ Rt. 2014 s. 227 pkt. 51

¹⁰¹ Utv. 2013 s. 974 s. 8

den forretningsmessige virkning av disposisjonen bør tillegges noe vekt i skattyters favør.

4.6.4 Lovforslagets § 2 andre ledd tredje strekpunkt – om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen

Formuleringen i det tredje strekpunktet er vid. Spesielt tydelig rammet blir mellomledd i komplekse, flerleddede disposisjoner som er konstruert for å oppnå en skattefordel. Svært innfløyte eller unormale disposisjoner kan også rammes. Fordi momentet inngår som et av momentene i en samlet vurdering, er det ikke mulig å trekke en skarp grense for hva det omfatter. Det kan være tale om ulike grader av uhensiktsmessighet.¹⁰²

Strekpunktet kan også ramme enkle disposisjoner der dette er aktuelt, samtidig som de transaksjoner som er kompliserte, men hensiktsmessige, ikke rammes. Det sentrale er at det valgte alternativet ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig. Utredningen mener at termen «hensiktsmessig» er mer presist enn «naturlig», og at det ikke er nødvendig å også inkludere «komplisert» eller «kunstig». Dette ettersom begrepet «uhensiktsmessig» anses å dekke det sentrale innhold også i disse begrepene.¹⁰³

I tillegg til å vurdere hvorvidt disposisjonen utgjør en uhensiktsmessig vei, skal det vurderes *i hvilken grad* dette er tilfelle. Momentet vil kunne ha stor vekt i tilfeller der transaksjonsrekken inneholder unødvendige mellomledd.¹⁰⁴ I andre tilfeller, hvor to fremgangsmåter fremstår likeverdige bortsett fra skattevirkningene, vil momentet ikke gjøre seg gjeldende.¹⁰⁵

¹⁰² NOU 2016:5 pkt. 8.5.6

¹⁰³ NOU 2016:5 pkt. 8.5.6

¹⁰⁴ NOU 2016:5 pkt. 8.5.6

¹⁰⁵ NOU 2016:5 pkt. 8.5.6

I ConocoPhillips III ble alle verdier foruten eiendommen fisjonert ut fra selskapet før salget. Spørsmålet er om fisjon av de øvrige eiendelene kan betraktes som en uhensiktsmessig vei til det økonomiske formål. I dette ligger om transaksjonene bærer preg av å være unaturlig, kunstig, og unødvendig. På den ene siden kan det anføres at det naturlige ville vært å selge eiendommen direkte, og ikke gjennom salg av aksjene i selskapet. På den annen side er det bred bransjemessig praksis for å isolere eiendom i single-purpose selskap. Ut fra et slikt ståsted er det kanskje like naturlig at selger sørger for at eiendommen er den eneste eiendelen i selskapet, før salg. Særlig kunstig er transaksjonen heller ikke, da kjøper ønsket å kjøpe aksjene i selskapet fremfor å kjøpe eiendommen direkte. Disposisjonen er således heller ikke unødvendig eller unødig komplisert.

I 2005, da fisjonssalget ble gjennomført, var rettstilstanden stadig usikker for tidsnærhet mellom fisjon og aksjesalg. Fisjon utført i god tid før aksjesalg var akseptert, mens fisjon i forbindelse med salg ble ansett å være illojalt mot skattereglene. Man må imidlertid huske at denne saken skilte seg fra den vanlige formen for fisjonssalg. For ConocoPhillips var det snakk om å fisjonere ut andre eiendeler enn den som skulle selges, med den hensikt å isolere salgsobjektet i sitt opprinnelige selskap. Det anses å være til dels naturlig og fornuftig at tidsnærheten i et slikt tilfelle, ble vurdert av skattyter å være uten betydning. Praksis var at single purpose eiendomsselskaper, som hadde vært det over tid, uproblematisk ble solgt skattefritt under fritaksmetoden. Det kan tenkes at ConocoPhillips vurderte fisjonen av ikke-relevante aktiva i forbindelse med salget, som en ubetydelig, mindre opprydning. Eiendommen ble tross alt ikke flyttet fra sitt opprinnelige selskap. Dette kan tenkes anført som et sterkt argument i skattyters favør, ettersom den begrensningen som naturlig helhet-begrepet tidligere oppstilte, er foreslått fjernet av utredningen. Det forhold at selskapet ble stiftet som single-purpose selskap, kan altså sies å styrke skattyters sak. I ConocoPhillips-dommen fra 2014 kan man si at skattyter ble avskåret fra å fremføre et slikt argument, ettersom førstvoterende uttalte i punkt 49 at:

*«Hvorvidt gjennomskjæring skal tillates må skje **ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, I vår sak er det fisjonen av eiendomsselskapet og det etterfølgende aksjesalget som er gjenstand for vurdering.**» (Min uth.)*

Det faktum at det i denne saken var øvrige eiendeler som ble fisjonert ut, vurderes i alle tilfeller å bære mindre preg av uhensiktsmessighet enn tilfeller hvor selve eiendommen som skal selges blir fisjonert ut.

Momentet må kunne tolkes dithen at der disposisjonen er uhensiktsmessig, vil det trekke i skattyters disfavør. På samme måte må en hensiktsmessig disposisjon kunne trekke i skattyters favør. Et slikt syn støttes av utredningen:

«Momentet bidrar også til at dagligdagse og rett frem-transaksjoner som kan være hovedsakelig skattemessig motivert, ikke rammes av normen.»¹⁰⁶

For eksempel er drop-down fusjon en hovedsakelig skattemessig motivert, dagligdags transaksjon, som man sannsynligvis ser for seg ikke bør rammes av normen. Slik rettstilstanden er i dag, er fisjon med påfølgende salg en akseptert og relativt vanlig disposisjon. Uttalelsen kan derfor tenkes å omfatte fisjonssalg slik disse fremstår under gjeldende rett – dagligdagse, rett frem, og ofte hovedsakelig skattemessig motivert. Dette er kanskje ikke intensjonen med utsagnet, men fisjonssalg bør likevel kunne anføres som en disposisjon av typen som beskrives.

Oppsummert kan det anføres at ConocoPhillips' disposisjon ikke kan anses å være uhensiktsmessig, all den tid kjøper satte aksjeoverdragelse som en forutsetning for kjøp. Noe vekt kan altså legges i skattyters favør, også under dette strekpunktet.

¹⁰⁶ NOU 2016:5 pkt. 8.5.6

4.6.5 *Lovforslagets § 2 andre ledd fjerde strekpunkt – om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn*

Skattefordelen i ConocoPhillips III oppstår som følge av at fisjonsreglene og fritaksmetoden anvendes, i stedet for reglene om kapitalbeskatning. Etter det nye lovforslaget skal det tillegges særlig vekt om skattefordelen er i strid med den omgåtte regelens formål. Den omgåtte regelen er her den generelle gevinstbeskatningsregelen i sktl. § 5-1. Førstvoterende i ConocoPhillips III anfører i punkt 53: «*Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning.*»

Det er vanskelig å bestride uttalelsen til førstvoterende, og denne legges til grunn, i skattyters disfavør.

Formålsstrid med den eller de omgåtte regler, er muligens den endringen fra gjeldende rett som har fått mest kritikk fra høringsinstansene. Zimmer har som følge av dette sagt seg enig i at strekpunktet muligens bør nyanseres noe. Like fullt må formålsstriden her vurderes som lovforslaget foreslår – mot den omgåtte regelen.

Konklusjonen blir således at disposisjonen er i klar strid med den omgåtte regelens formål. Dette er et moment i skattyters disfavør.

4.6.6 *Lovforslagets § 2 tredje ledd, første strekpunkt - skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken*

Forskjellen mellom en disposisjons virkninger og skattyters formål med den, blir mindre jo mer objektiv vurderingen av formålet gjøres.¹⁰⁷ Dette skyldes at skattyters formål ved en mer objektiv vurdering, i større grad må trekkes ut fra transaksjonens virkninger. Det kan derfor være noe overlapp mellom dette strekpunktet, og strekpunkt nummer to i andre ledd.

I ConocoPhillips III dommen ble skattyters motiv vurdert subjektivt, i overensstemmelse med gjeldende rett. Skattyters formål er kort omtalt i dommen av førstvoterende, i punkt 60: «*For selgeren var riktignok skattebesparelse det dominerende motiv.*»

I dommen vurderes det altså at skattebesparelse var det dominerende motiv, men disposisjonen ble ikke ansett illojal. Det kan tenkes at førstvoterende ville utforsket skattyters motiv grundigere dersom det ikke hadde vært for at de øvrige momenter talte klart mot gjennomskjæring. Å kun legge til grunn førstvoterendes anførelse om at skattebesparelse var det dominerende motiv, vurderes noe forhastet. Spesielt ettersom skattyter selv motstrider dette,¹⁰⁸ og momentet om skattyters formål skal vurderes noe annerledes under det nye lovforslaget. Det foretas derfor en ny vurdering av skattyters formål, denne gang slik dette fremgår av omstendighetene i saken.

ConocoPhillips hadde hovedkontor i Tangen 7 frem til høsten 2002, da de ansatte ble flyttet til Phillips' kontorbygg, og bygningen i Dusavika ble stående tom. Først i mai 2005 flyttet en ny leietaker inn, og bygget ble solgt til ny eier. Slik det fremkommer av faktum i dommen, stod bygget altså tomt i nesten tre år.

¹⁰⁷ NOU 2016:5 pkt. 8.6.5

¹⁰⁸ Rt. 2014 s. 227 punkt 21: «*Fisjonen var for en del skattemessig motivert, ...*»

Riktignok var perioden fra selskapet engasjerte et eksternt salgsbyrå, til salg ble besluttet, relativt kort.

Et argument fra staten kan være at ConocoPhillips kunne ha fortsatt å leie ut kontorlokalene til de fant en kjøper som var villig til å kjøpe eiendommen direkte. Utleie ble riktignok oppnådd etterhvert, men til en vesentlig lavere leie. Utleie av eiendom er heller ikke skattyters forretningsområde, og det må således anses forretningsmessig fornuftig å søke å selge eiendommen så snart selskapet selv ikke hadde bruk for den. Det er en viss risiko forbundet med å eie et næringsbygg av denne størrelsen, med tanke på vedlikehold og drift, samt de likvider som bindes opp. Skattyter har heller ingen plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt. Et tenkt argument om at ConocoPhillips burde ha ventet på riktig kjøper, kan således ikke høres.

Som nevnt innledningsvis er det lagt til grunn en forutsetning om at aksjeoverdragelse var en forutsetning for gjennomføring av salget på dette tidspunkt. Det kan med bakgrunn i dette argumenteres med at skattyters hovedformål med disposisjonen var å oppnå salg av en eiendom han ikke lengre hadde behov for. Det bestrides ikke at skatteeffekten var en medvirkende faktor for valg av transaksjonsform, men hovedformålet må like fullt kunne sies å være salg av næringsseiendommen.

Vurderingsmomentet faller således i skattyters favør, som et argument mot gjennomskjæring.

4.6.7 Lovforslagets § 2 tredje ledd, annet strekpunkt - hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål

Skattereglene anvendt som virkemiddel i disposisjonen er fisjonsreglene og fritaksmetoden. Det anses klart at disse ikke er anvendt i strid med sitt formål. Førstvoterende i ConocoPhillips III har drøftet dette utførlig og bygger konklusjonen i stor grad på at det ikke foreligger formålsstrid med disse reglene. Det anses ikke hensiktsmessig å problematisere dette.

Konklusjon blir således at virkemiddelregler ikke er anvendt i strid med sitt formål. Momentet vektlegges hverken til skattyters gunst eller ugunst.

4.6.8 Lovforslagets § 2 tredje ledd, tredje strekpunkt - grunnleggende skatterettslige hensyn

Strekpunktet vurderes å være av underordnet relevans i denne saken. Det anses å være mer relevant i saker hvor utfallet blir åpenbart usymmetrisk eller urimelig. Det kan tenkes at strekpunktet kunne vært det springende punkt i for eksempel Rt. 2006 s. 1232 Telenor, hvor konsernet gjennomførte en omorganisering. I prosessen ble selskap med latent tap solgt, med tilhørende fradrag i skattepliktig inntekt. Selskap med latent gevinst ble fisjonert med skattemessig kontinuitet, altså uten gevinstbeskatning. Det kan argumenteres med at en slik prosess er i strid med symmetriprinsippet.

I ConocoPhillips kan man riktignok påpeke at disposisjonen er urimelig og inkonsistent sett opp mot gevinstbeskatningsregelen. Kanskje kunne førstvoterendes anførsel om utformingen av fritaksmetoden stadig vært aktuell i denne forbindelse:

«... Slik fritaksmodellen er utformet og begrunnet, er det etter mitt syn generelt ikke noe å innvende mot overføring av eiendom gjennom skattefritt salg av aksjene i et datterselskap hvis eneste eiendel er den faste eiendommen som ønskes solgt. Med dette som utgangspunkt har jeg **vanskelig for å se at det skulle stille seg annerledes om denne situasjonen** – som i vår sak – **oppnås gjennom en fisjon.**»¹⁰⁹

Som nevnt innledningsvis anses vurderingsmomentet å være av mindre relevans i denne saken, og det tillegges ikke vekt i skattyters favør eller disfavør.

4.6.9 Lovforslagets § 2 tredje ledd, fjerde strekpunkt - de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming

Dette vurderingsmomentet relaterer seg spesielt til situasjoner der skattelovgivningen er spesielt firkantet eller skjematisk. I henhold til rettspraksis bør lovgiver i slike tilfeller akseptere at skattyter tilpasser seg denne grensen. Utredningen har ikke innvendinger til dette i situasjoner hvor skattyter legger seg tett opp til en slik angitt grense.¹¹⁰ I slike tilfeller kan det vanskelig sies at skattefordelen er i strid med den aktuelle regelens formål. Synspunktet om hva lovgiveren kjente til bør imidlertid ikke strekkes så langt at det også taler i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er diskutert, men ikke spesielt regulert.¹¹¹

Utredningen presiserer ettertrykkelig at synet vedrørende lovgivers kjennskap til omgåelsesmulighet, slik den er uttrykt ConocoPhillips, ikke bør videreføres i sin generelle form.¹¹² Etter det nye lovforslaget forsvinner således et sentralt argument mot gjennomskjæring i ConocoPhillips dommen.

¹⁰⁹ Rt. 2014 s. 227 pkt. 60

¹¹⁰ NOU 2016:5 pkt. 10.5.3

¹¹¹ NOU 2016:5 pkt. 10.5.3

¹¹² NOU 2016:5 pkt. 8.5.5.2

Det vurderes ikke å være øvrige relevante momenter knyttet til de aktuelle skattereglenes retstekniske utforming. Konklusjonen blir at det ikke er forhold ved de aktuelle skattereglenes retstekniske utforming som bør vektlegges i denne saken.

4.6.10 Lovforslagets § 2 tredje ledd, femte strekpunkt - om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen

Skattyter hevder at det fantes en alternativ fremgangsmåte ved at ikke-relevante aktiva kunne vært avhendet før salget av aksjene, og at dette ikke ville ha medført «vesentlig skatt».¹¹³

Å foreta en fisjon er en mer omstendelig prosess enn salg, og de fleste selskaper vil foretrekke salg dersom de skattemessige konsekvensene ved salg og fisjon er tilnærmet like. Man kan trekke det dithen at for å foreta en fisjon fremfor salg, så bør det ligge en ikke uvesentlig skattebesparelse til grunn.

Dersom situasjonen faktisk var slik i denne saken, at det kun var en mindre differanse mellom de regnskapsmessige og skattemessige verdiene av aktivaene, er det rimelig å anta at selskapet ville ha utført transaksjonen som et salg. At selskapet i stedet foretar fisjoner kan gi inntrykk av at dette veides opp av de skattemessige konsekvensene ved denne transaksjonsformen. Skattyter innrømmer også indirekte at disse var til stede, men hevder at det ikke ville medført *vesentlig* skatt.

Et av premissene i utredningen er at omgåelsesnormen skal ramme skattefordeler som skattyteren ordinært ikke skulle ha oppnådd.¹¹⁴ Dersom skattyter kunne ha

¹¹³ Rt. 2014 s. 227 pkt. 21

¹¹⁴ NOU 2016:5 10.5.3

oppnådd tilsvarende skattefordel ved en annen fremgangsmåte, og denne fremgangsmåten er skatterettslig uangripelig, er skattefordelen ikke lengre urettmessig oppnådd. I slike tilfeller bør omgåelsesnormen således ikke anvendes. Utredningen spesifiserer at momentets vekt avhenger av omstendighetene i den aktuelle situasjon.¹¹⁵ Jo mer den skattefordelen som kunne ha vært oppnådd på samme måte skiller seg fra den faktisk oppnådde fordelene – desto mindre vekt skal momentet tillegges.

I denne saken vurderes skattefordelen knyttet til fisjon av ikke relevante aktiva å være av en slik størrelse, at den alternative fremgangsmåten med salg, ikke kan anses å ha gitt et tilnærmet likt resultat.

4.6.11 Den samlede vurderingen

En samlet vurdering av strekpunktene i lovforslagets § 2 andre og tredje ledd avgjør hvorvidt det foreligger et skatteforhold. Dersom det er oppnådd en skattefordel og det foreligger et skatteforhold, kan skattlegging gjennomføres etter § 3. At det foreligger en skattefordel anses uproblematisk. Hvorvidt det foreligger et skatteforhold, avgjøres ut fra en samlet vurdering av momentene diskutert over.

Det eneste moment som er sterkt og samtidig taler klart i skattyters disfavør, er andre ledd fjerde strekpunkt om strid med formålet til den omgåtte regel. Selv en så klar formålsstrid anses ikke å være tilstrekkelig for gjennomskjæring, når det er overvekt av øvrige argumenter i skattyters favør. Spesielt sterkt vektlegges det første strekpunktet i andre ledd, om det var økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen. Det var det. Det faktum at skattebesparelsen er relativt beskjeden, at det foreligger andre virkninger av transaksjonen, samt at disposisjonen ikke fremstår uhensiktsmessig, er også momenter som støtter skattyters sak. De fleste momentene i kategorien som kun skal tillegges «vekt», er av mindre relevans i denne konkrete saken.

¹¹⁵ NOU 2016:5 10.5.3

Skattyters forutberegnelighet er et viktig prinsipp i skatteretten, og sentralt for et effektivt næringsliv. En konklusjon i tråd med gjeldende rett vil støtte dette grunnleggende skatterettslige prinsippet. Selv om den samlede vurderingen i hovedsak baseres på strekpunktene drøftet over, bemerkes det at en konklusjon som bidrar til forutsigbarhet anses positivt for alle parter.

Basert på en samlet vurdering synes det klart at det ikke foreligger et skatteforhold. Det er ikke grunnlag for gjennomskjæring, og beskatning kan ikke gjennomføres.

Bestemmelsens fjerde ledd kommer til anvendelse der det er konstatert at det foreligger et skatteforhold etter annet og tredje ledd. Det er ikke tilfellet i denne saken, og vurderes derfor ikke.

5 Avslutning

Oppgavens problemstilling går ut på å løfte frem utfordringer ved lovforslaget, for på bakgrunn av dette å kunne foreslå en alternativ løsning der forslaget synes uhensiktsmessig utformet. Som nevnt tidligere i oppgaven er en viss ydmykhet nødvendig. Den optimale omgåelsesnorm finnes sannsynligvis ikke. Spørsmålet man bør stille seg er om vedtak av lovforslaget vil resultere i en forbedret rettstilstand, gjennom høyere forutberegnelighet for skattyter og ligningsmyndigheter. Oppgaven antyder at svaret på dette er ja, med et par forbehold.

Loven bør inntas i skatteloven og gjelde på inntektsskattens område, ikke for alle skatter og avgifter slik det er foreslått. En så bred anvendelse synes ikke å være tilstrekkelig utredet, og det foreligger heller ikke det samme grunnlag for en omgåelsesregel på disse områdene.

Den overordnede strukturen med en utførlig totalvurdering og et grunnvilkår som er tiltenkt en noe mer underordnet betydning, synes hensiktsmessig. Spesielt klart ble dette gjennom analysen av ConocoPhillips i kapittel 4. Her var det ikke nødvendig å ta den utfordrende vurderingen av om ett eller flere av de sentrale formål var annet enn å spare skatt, ettersom det ble vurdert at det ikke forelå et skatteforhold.

Inndelingen av vurderingsmomenter i kategoriene vekt og særlig vekt, anses imidlertid å være mer kompliserende enn oppklarende. Det er en vanskelig retts teknisk beregning å først tillegge vurderingsmomentene vekt etter deres relevans og omstendigheter i den aktuelle saken, for så å vekte de en gang til etter kategori. Nytteverdien av en slik inndeling anses å være marginal. En bedre løsning er nok at denne kategoriseringen fjernes, og at vektingen foretas slik forholdene i den konkrete saken tilsier. For eksempel vil momentet om en økonomisk fornuftig disposisjon fortsatt bære vesentlig mer vekt i de fleste saker, enn for eksempel momentet om strid med formålet til virkemiddel-regler.

Næringslivet har vært kritiske til lovforslaget, noe som nok hovedsakelig har vært begrunnet i en oppfatning om at terskelen for gjennomskjæring senkes. Kanskje har denne kritikken vært noe forhastet. Selv om det kun er skatte- og domspraksis som kan gi det endelige svaret, ga anvendelsen av lovteksten på ConocoPhillips-saken en helt ny og verdifull forståelse for lovforslaget.

Denne analysen gjør at det også er vanskelig å kritisere lovforslaget i like stor grad som noen av høringsinstansene har gjort. For selv om man kan pirke på ordlyd og oppbygning av bestemmelsen, er inntrykket etter denne analysen, at lovforslaget fungerer godt. Strekpunktene og de tilhørende momenter fremstår som rimelige, hensiktsmessige og rettferdige. Selv om en del argumenter i skattyters favør har forsvunnet, har det kommet til nye, og i flere tilfeller bedre måter å argumentere i skattyters favør.

Det er viktig å understreke at resultatet av analysen av ConocoPhillips er begrenset til den konkrete saken. Oppgaven forsøker ikke å konkludere på sannsynligheten for gjennomskjæring ved mer ordinære fisjonssalg. Det er likevel et mål at leseren gjennom oppgaven har fått relevante innspill og argumenter til å danne seg en egen mening – både om lovforslaget generelt, og om potensielle konsekvenser for ordinære fisjonssalg.¹¹⁶

Det vil være positivt om Finansdepartementet benytter lovfestingen til å uttale seg om forventet rettstilstand for fisjonssalg. Flere rettssaker vil det sannsynligvis bli uansett, men næringsliv og skattemyndigheter kan spare mye tid og ressurser på å få en viss avklaring. Uten noen uttalelse om status for fisjonssalg eller andre sentrale områder, vil det igjen legges et uforholdsmessig stort ansvar i hendene til domstolene. En slik situasjon kan gi uønskede konsekvenser, og lovgiver bør ideelt sett være i forkant av utviklingen. Næringslivet vil sannsynligvis uansett

¹¹⁶ Med «ordinære fisjonssalg» menes fisjon av eiendelene som skal selges. I ConocoPhillips var det de øvrige eiendelene som ble fisjonert ut, og den eiendelen som skulle selges lå igjen i det opprinnelige selskap.

møte usikkerheten i perioden etter en eventuell lovfesting med bindende forhåndsuttalelser.

Samlet sett anses det hensiktsmessig å lovfeste en revidert versjon av utredningens forslag. Forhåpentligvis vil en lovfesting markere slutten på den usikkerhet og uforutsigbarhet som rettstilstanden har vært preget av de siste tiår.

6 Vedlegg

6.1 Forslag til lov om omgåelse i skatteretten¹¹⁷

Forslag til lov om omgåelse i skatteretten

I

§ 1 Lovens anvendelsesområde

- (1) Denne loven gjelder skatter og avgifter som ilegges etter disse skatte- og avgiftslover:
 - Skatteloven
 - Petroleums-skatteloven
 - Artistskatteloven
 - Svalbardskatteloven
 - Folketrygdloven
 - Merverdiavgiftsloven
 - Lov om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen
 - Særagiftsloven
 - Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven
 - Dokumentavgiftsloven
 - Eiendomsskatteloven
 - Tolloven
- (2) Termen «skatter» omfatter i denne loven også avgifter som ilegges etter lover som er omtalt i første ledd.
- (3) Med «disposisjon» i denne loven menes også en serie av to eller flere sammenhengende disposisjoner.

§ 2 Vilkår for anvendelse av omgåelsesregelen

- (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 uhenksmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,

§ 4 Ikrafttredelse og overgangsregler

Denne loven trer i kraft ...

- om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgatte 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 skattereglenes retts tekniske 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.

§ 3 Gjennomføring av skattlegging hvor vilkårene i § 2 er oppfylt

- (1) Hvor vilkårene i § 2 er oppfylt, skal skattleggingen finne sted på grunnlag av en disposisjon som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold, med den begrensning som følger av tredje ledd.
- (2) Hvor skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolking av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.
- (3) Skattlegging etter første og annet ledd gjennomføres i den utstrekning som er nødvendig for å hindre at skattyteren oppnår slik skattefordel som omtalt i § 2 første ledd.

II

Skatteloven § 14-90 oppheves fra det tidspunkt lov om omgåelse i skatteretten trer i kraft.

¹¹⁷ Hentet fra NOU 2016:5 s. 117 og 118.

7 Litteraturliste

Harboe, Einar, *Skattemessig gjennomskjæring* (Oslo 2012)

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 8. utgave (Oslo 2012)

Banoun, Bettina «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen» i *Høyt skattet; redaksjonssekretær: Berit Kristin Rye: festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen 28. mars 2014*, Bettina Banoun, Ole Gjems-Onstad og Arvid Aage Skaar, eds. (Universitetsforlaget 2014) s. 29-50

Gjems-Onstad, Ole, «Uforutsigbar omgåelsesnorm», *Skatterett*, 2016 s. 156-170

Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm - Forslag som ikke vet hvor det vil», *Skatterett*, 2016 s. 177-185

Folkvord, Benn, «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt 2014 s. 227 «Tangen»?», *Skatterett*, 2015 s. 150-164

Zimmer, Frederik, «Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?», *Skatterett*, 2007 s. 2-13

Zimmer, Frederik, «Omgåelseslovforslaget – kritikk og motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 359-378

Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II», *Skatterett*, 2014 s. 225-251

Mikelsen, Anders «En generell omgåelsesnorm for skatt og merverdiavgift – noen kritiske bemerkninger til NOU 2016:5», *Skatterett*, 2016, s. 171-176

Mikelsen, Anders «Omgåelseslovforslaget – kommentarer til Zimmers motkritikk», *Skatterett*, 2016 s. 379-380

Doms kommentarer

Skattedirektoratets domskommentar av 31.03.2014 - Høyesteretts dom av 12. mars 2014 (Tangen 7)

Høringsuttalelser

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers, *Høringsuttalelse til forslag om lovfestet gjennomskjæringsnorm*, 15. juni 2016

Advokatforeningen, *Høring – Omgåelsesregel i skatteretten*, 15. juni 2016

Deloitte Advokatfirma, *Høringsinnspill – forslag om lovfesting av en omgåelsesregel i skatteretten*, 15. juni 2016

Benn Folkvord, *NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – Høringsuttalelse*, 14. juni 2016

Gjems-Onstad, Ole, *Høringsuttalelse NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten*, 2016

Næringslivets Hovedorganisasjon, *Høring – forslag om lovfesting av en omgåelsesregel*, 15. juni 2016

Storbedriftenes skatteforum, *Høring NOU 2016:5 – Omgåelsesregel i skatteretten. Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten*. 13. juni 2016

Skatteetaten, *Høring – NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten*, 15. juni 2016