



Handelshøyskolen BI

GRA 19703 Master Thesis

Thesis Master of Science 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	16-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	01-07-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	T		
Flowkode:	202210 10936 IN00 W T		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Silje Holst Håland,
Elisabeth Norheim

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Sammenligning av den generelle (sktl. § 13-2)- og den spesielle omgåelsesregelen (sktl. § 13-3) i skatteloven - er det nødvendig med en egen spesiell omgåelsesregel?
Naun på veileder *:	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen Nei
konfidensielt
materiale?:

Kan besvarelsen Ja
offentliggjøres?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 142
Andre medlemmer i gruppen:

Masteroppgave
ved Handelshøyskolen BI

Sammenligning av den generelle- og den spesielle
omgåelsesregelen i skatteloven – er det nødvendig
med en egen spesiell omgåelsesregel?

Eksamenskode og navn:

GRA 19703 – Thesis Master of Science

Utleveringsdato:
16.01.2022

Innleveringsdato:
22.06.2022

Stuedsted:
BI Oslo

Innholdsfortegnelse

INNOLDSFORTEGNELSE.....	1
SAMMENDRAG.....	3
1 INNLEDNING.....	4
1.1 PROBLEMSTILLING	4
1.2 TEMA OG AKTUALITET	4
1.3 HENSYN OG FORMÅL	6
1.4 AVGRENSNING.....	7
2 ENDRINGER I RETTSTILSTANDEN.....	9
2.1 RETTSUTVIKLING	9
2.2 HØYESTERETTS UTVIKLING AV OMGÅELSESEGLEN	12
2.3 ENDRINGER VED LOVFESTINGEN AV SKTL. § 13-2.....	17
2.3.1 <i>Objektiv formålsvurdering</i>	17
2.3.2 <i>Innskrenking av skattefordeler i utlandet</i>	18
2.3.3 <i>Betydning av kjente tilpasningsmuligheter</i>	20
2.4 ENDRINGER VED DEN SPESIELLE OMGÅELSESEGLEN FRA § 14-90 TIL § 13-3	21
3 NÆRMERE SAMMENLIGNING AV SKTL. § 13-2 OG § 13-3.....	23
3.1 SAMMENLIGNING AV HENSYN OG FORMÅL.....	23
3.2 VURDERINGSTEMA OG VILKÅR.....	26
3.2.1 <i>Subjektiv vs. objektiv formålsvurdering</i>	28
3.3 SAMMENLIGNING AV ANVENDELSESOMRÅDE	29
3.4 SAMMENLIGNING AV SKATTEFORDELER OG ULEMPER	30
3.4.1 <i>I hvilken grad vil en skattefordel ha betydning i en omgåelsessak?</i>	30
3.4.2 <i>I hvilken grad vil en ulempe ha betydning i en omgåelsessak?</i>	32
3.5 KREVES DET FORSKJELLIG OVERVEKT AV SKATTEMOTIV I § 13-2 OG § 13-3?.....	34
3.5.1 <i>Hvordan foretas avveiningen mellom de skattemessige og ikke-skattemessige motivene?</i>	34
3.5.2 <i>Hva kreves av "hovedformålet" i sktl. § 13-2?</i>	35
3.5.3 <i>Hva kreves av det "overveiende motiv" i sktl. § 13-3?</i>	37
3.6 HVORFOR ER DET ULIK TERSKEL I § 13-2 OG § 13-3?	38
3.7 RETTSVIRKNINGER.....	39
3.8 OPPSUMMERENDE REFLEKSJONER.....	41
4 BETYDNINGEN AV EØS-RETT OG SKATTEAVTALER FOR ANVENDELSE AV DEN NORSKE OMGÅELSESEGLEN	42
4.1 FORHOLDET MELLOM NORSKE OMGÅELSESEGLER OG SKATTEAVTALER.....	42
4.2 I HVILKEN GRAD KAN PPT REGLEN BEGRENSE NORSK BESKATNINGSRETT?	44
4.3 I HVILKEN GRAD KAN EØS-AVTALEN BEGRENSE NORSK BESKATNINGSRETT?.....	45

5 AVSLUTTENDE REFLEKSJONER.....	47
5.1 RETTSPOLITISKE BETRAKTNINGER – ER DET BEHOV FOR EN EGEN SPESIELL OMGÅELESEREGEL I SKTL. § 13-3?	47
5.2 HVORDAN VIL REGLENE SE UT I FREMTIDEN?.....	49
LITTERATURLISTE.....	52

Sammendrag

I forbindelse med lovfesting av den ulovfestede omgåelsesnormen i 2020, oppsto spørsmålet om den spesielle omgåelsesregelen i sktl. § 14-90 skulle videreføres, oppheves eller innlemmes i den generelle omgåelsesnormen.

Departementet bestemte seg for å videreføre den spesielle omgåelsesregelen, og flyttet den til sktl. § 13-3 slik at den stod i tilknytning til den generelle omgåelsesreglen som ble lovfestet i § 13-2. Begrunnelsen for videreføringen var i henhold til departementet at det var en praktisk viktig regel som gir en “viktig signaleffekt”. Det har likevel vært usikkerhet knyttet til om lovfesting av omgåelsesnormen vil gjøre sktl. § 13-3 overflødig.

Avhandlingen tar for seg en sammenligning av den generelle- og spesielle omgåelsesnormen, og forsøker å svare på hvorvidt det er nødvendig med en egen spesiell omgåelsesregel i skattelovens § 13-3. Ettersom omgåelsesreglene i all hovedsak er utviklet over lang tid som en ulovfestet norm, foretas det en analyse av rettsutvikling og rettspraksis som har hatt betydning for utviklingen.

Lovfestingen av sktl. § 13-2 medførte noen endringer i lovteksten og klargjøringer, som vil bli analysert opp mot problemstillingen. Vilkårene i bestemmelsene fremstår som nokså ulike, men ut fra en analyse ser vi at de i realiteten oppstiller flere av de samme vilkårene, har samme formål og retter seg imot “vesentlig likeartede rettsforhold”. Analysen har vist at argumentene i størst grad taler enten å videreføre regelen med et utvidet virkeområde slik at den blir mer slagkraftig, eller så bør den inkorporeres i § 13-2.

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Sammenligning av den generelle (sktl. § 13-2)- og den spesielle omgåelsesregelen (sktl. § 13-3) i skatteloven - er det nødvendig med en egen spesiell omgåelsesregel?

I forbindelse med kodifiseringen av den ulovfestede omgåelsesnormen, oppsto spørsmålet om hvorvidt skatteloven § 14-90 skulle videreføres, opphøres eller innlemmes i skatteloven § 13-2. Til tross for mange delte meninger, besluttet departementet å videreføre den spesielle omgåelsesreglen i skatteloven § 13-3.¹ Kritikken rundt videreføringen handler i hovedsak om den tosporede løsningen med to omgåelsesregler, som omtales både som uheldig og unødvendig komplisert.² Oppgaven søker å utforske sentrale problemstillinger som oppstår i en sammenligning av de to bestemmelsene.

1.2 Tema og aktualitet

Tema for oppgaven er skatterettslig omgåelse, nærmere bestemt forholdet mellom den generelle og spesielle omgåelsesregelen. Den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen i norsk skatterett ble inntatt i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven eller sktl.) § 13-2, med virkning fra og med 1. januar 2020. Skatteloven § 13-2 tar sikte på å regulere alle tilfeller av omgåelse, i motsetning til skatteloven § 13-3 som retter seg mot utnyttelse av særskilt angitte skatteposisjoner, og er særlig praktisk ved utnyttelse av fremførbart underskudd. Regelen ble først og fremst innført for å gi skattemyndighetene et sikrere holdepunkt for å gripe inn i omgåelsessaker.³

¹ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 73

² Folkvord, Benn (2006) Skatt ved fusjon og fisjon s. 444 og Harboe, Einar (2012) Skattemessig gjennomskjæring s. 350

³ NOU 2016:5 s. 70

Skatterettslig omgåelse omhandler de privatrettslige eller selskapsrettslige former som utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål og hensikt.⁴ Reglenes funksjon er å trekke en grense mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging. I praksis viser det seg vanskelig å trekke en klar grense, og problemene oppstår i gråsonen mellom reglenes tiltenkte hensikt og det som er klart lovstridig.⁵

Det er viktig å bemerke seg at skattyter har en rettslig handlefrihet, og det anses legitimt å innrette seg slik at skattebelastningen blir så lav som mulig.⁶

Skattyterens frihet til selv å velge hvilke rettslige former som skal utøves, til hvilket tidspunkt og fremgangsmåter for disse, kan likevel åpne for muligheter som gir lavere skattebelastning enn andre. Dersom skatteplanleggingen anses som aggressiv og strider med lovens formål, kan transaksjonen bli gjenstand for gjennomskjæring etter skatteloven. Skatteplanlegging som i all hovedsak styres av ønsket om å spare skatt og ikke av forretningsmessige formål, kan ødelegge for økonomisk vekst i form av uheldig allokering av økonomiske ressurser. Blant annet taper den norske stat flere milliarder kroner i form av skatteproveny, ved at skattytere bedriver aggressiv skatteplanlegging.⁷ Skattytere som har mulighet for aggressiv skatteplanlegging, vil i tillegg kunne få et urettmessig konkurransefortrinn, som kan bidra til en uheldig vridning av konkurranseforholdene og samfunnsøkonomisk effektivitetstap.⁸ Inngripen mot skatteomgåelse kan således være et virkemiddel for å oppnå effektiv beskatning og verne om skattesystemets integritet ved å sikre at beskatningen ikke i praksis baseres på frivillighet.⁹

Innen skatteretten er omgåelse et av de mest sentrale spørsmålene og temaet har vært gjenstand for utallige diskusjoner i næringslivet og i juridisk teori. Problematikken har økonomisk betydning og er praktisk viktig både for det privatrettslige og offentligrettslige, herunder ligningsmyndighetene, domstolene,

⁴ Se nærmere i Aamelfot, Torill H. mfl., Fusjon og fisjon Skatt, regnskap, selskapsrett (2015) s. 86 ff

⁵ NOU 2016: 5 s. 14

⁶ Rt. 2008 s. 1510, avsnitt 62 og Aamelfot, Torill H. mfl., Fusjon og fisjon: Skatt, regnskap, selskapsrett, (2015) s. 86.

⁷ SSB, Skatteomgåelser kan ha kostet staten milliarder (2019)

⁸ NOU 2016: 5 s. 11

⁹ Banoun (2003) Omgåelse av skattereglene s. 87

lovgiver og skattyterne. Temaet er evig aktuelt i internrettslige og internasjonale forhold, og reiser grunnleggende rettsanvendelsesproblemer av stor praktisk og teoretisk interesse.¹⁰ Selv i godt gjennomtenkte og prinsipielt anlagte systemer med teknisk god og konsistent lovgivning, kan man ikke unngå omgåelsesproblemet helt.¹¹ Skattereglene vil derfor ikke kun være et lovgivningsproblem, men også et rettsanvendelsesproblem¹².

I denne oppgaven legges det til grunn juridisk metode. Analysen starter med en gjennomgang av rettsutvikling, hvor vi vil gå nærmere inn på flere høyesterettsdommer som har hatt betydning for utformingen av reglen. Videre vil vi gå nærmere inn på en sammenligning av bestemmelsene slik de er utformet i dag. De norske omgåelsesreglene må ses i sammenheng med forholdet til skatteavtaler og EØS-rett, ettersom de ikke kan anvendes løsrevet av disse. Vi vil derfor foreta en kort analyse av forholdet til EØS-retten og skatteavtaler, hvor hensikten er å gi et overordnet bilde av omgåelsesreglene. Avslutningsvis vil vi besvare problemstillingen ut fra analysen, og se på reglene i et fremtidsperspektiv.

1.3 Hensyn og formål

Ved tolkning og anvendelse av omgåelsesreglene er det viktig å være bevisst på hvilke hensyn og formål reglene bygger på. Omgåelsesspørsmål kan generelt være komplekse, og mange parter og aktører påvirkes. Reglene er utformet på bakgrunn av en avveining av ulike betraktninger og hensyn, som må sees i sammenheng. En god omgåelsesregel sikrer effektivitet, forutberegnelighet, motvirker uthuling av det norske skattefundament og ivaretar skattyters rettssikkerhet.¹³

Overordnede hensyn bak omgåelsesreglene er rettferdighet og effektivitet, som utgjør to ytterpunkter i skattepolitiske resonnementer¹⁴. Omgåelsesregler kan være motivert av et ønske om rettferdige og rimelige resultater som springer ut fra

¹⁰ Banoun (2003) Omgåelse av skattereglene s. 15

¹¹ Zimmer, Frederik (2021) Lærebok i skatterett s. 100

¹² NOU 2016: 5 s. 10

¹³ NOU 2016: 5 s. 7

¹⁴ NOU 2016:5 s. 10

likhetsprinsippet.¹⁵ Prinsippet oppstiller krav om at like tilfeller skal behandles likt i den grad relevante hensyn begrunner forskjellsbehandling. Skatteomgåelse fører ofte til skatteøkonomisk tap ettersom en umiddelbar konsekvens vil være at skatteprovenyet reduseres. For omgåelsesreglene står provenyhensynet sentralt, da det sikrer skatter og avgifter til det offentlige, som finansierer den norske velferdsstat.¹⁶

Hensynet til nøytralitet er fremtredende og oppstilles ofte som en motsetning til provenyhensynet. Nøytralitetshensynet skal sikre at skattereglene tolkes og utformes slik at de ikke påvirker skattyters adferd og handling. Det er vesentlig at omgåelsesreglene ikke virker hemmende på samfunnsøkonomiske nyttige disposisjoner som kan bidra til å bringe samfunnsøkonomien videre. Problemet oppstår ofte der skattereglene ikke fremstår nøytrale nok, og det finnes muligheter for å unngå regelverket for å oppnå skattebesparelser.¹⁷

Det har vist seg umulig for lovgiver å tenke seg ut alle omgåelsesmuligheter som skattyter vil kunne prøve seg på. Det er således trolig ikke et realistisk mål å utforme helt nøytrale skatteregler grunnet deres komplekse natur.¹⁸ Som Banoun sier, «omgåelse av skattereglene vil fortsette å eksistere, så lenge det finnes skatteregler».¹⁹ Generelt sett bør det være et overordnet mål å avveie og søke balanse mellom de motstridende hensyn bak reglene.

1.4 Avgrensning

Skatteomgåelse er et omfattende tema, som nødvendiggjør avgrensning. Som følge av lovfestingen av omgåelsesreglen ble anvendelsesområde utvidet ved at den skulle gjelde tilsvarende for flere skatter og avgifter, herunder merverdiavgift.

²⁰ Det avgrenses imidlertid mot andre skatter og avgifter enn alminnelig inntektsskatt.

¹⁵ Banoun (2003) Omgåelse av skattereglene s. 87

¹⁶ NOU 2016: 5 s. 65

¹⁷ Zimmer, Frederik (2018) Lærebok i skatterett s. 31

¹⁸ NOU 2016:5 s. 65

¹⁹ Banoun (2003) Omgåelse av skattereglene s. 102

²⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 5, se også mval. § 12-1.

Avhandlingen begrenser seg til den generelle og spesielle omgåelsesreglen. Regelen om internprising og interessefellesskap er temaer som er beslektet med omgåelse, men vil sjeldent i stor grad bli utnyttet i skatteplanlegging. Vi vil derfor ikke gå nærmere inn på dette. I tillegg er det flere spesielle omgåelsesregler i skatteretten, herunder NOKUS-reglene, rentebegrensingsreglene § 6-41, Exit skatt § 10-70 mv. Sammenlignet med andre spesielle omgåelsesregler, kan det stilles spørsmål om sktl. § 13-3 er en slags hybrid mellomløsning ettersom den hverken er spesiell da den ikke retter seg mot klart avgrensede forhold, men heller ikke er generell.²¹ Dette vil imidlertid gå utover vår problemstilling, og vil derfor ikke omtales videre.

Skatteomgåelse må holdes adskilt fra skatteunndragelse, da sistnevnte er tilfeller hvor skatteyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette skiller seg fra skatteomgåelse, som omhandler grensen for akseptabel skatteplanlegging. I praksis har det vært tilfeller hvor det er vanskelig å trekke forskjellen, men det faller utenfor vår avhandling.²² Ettersom mulighetene for skatteplanlegging er størst for dem med betydelige kapital- og virksomhetsinntekter, begrenses oppgaven til selskap eller sammenslutning som nevnt i sktl. § 2-2 første og annet ledd.

I avhandlingens del 4 vil vi gå nærmere inn på forholdet mellom norske og internasjonale omgåelsesregler. Forholdet mellom intern rett med skatteavtaler og EØS-rett vil bli problematisert, og det foretas en kort analyse. Videre vil vi kort gå inn på fellesregulering av internasjonal skatteplanlegging, herunder PPT-regelen (OECDs BEPS-prosjekt). Det må imidlertid avgrenses til det overordnede, der det vil gå utover problemstillingens område.

²¹ Høringsinstanser Professor dr. Juris Ole Gjems-Onstad i Prop. 98 L (2018-2019) s. 71

²² NOU 2016: 5 s. 12

2 Endringer i rettstilstanden

2.1 Rettsutvikling

Omgåelsesreglene i sktl. § 13-2 og § 13-3 bygger i all hovedsak videre på tidligere ulovfestet rett. Reglene er utviklet gjennom langvarig samspill mellom rettspraksis og juridisk teori, med Høyesterett i spissen.²³ For å kunne foreta en god analyse av reglene og besvare problemstillingen, er det derfor viktig å se nærmere på reglenes rettsutvikling.

De første spor av rettsutvikling på området kan spores tilbake til 1920-tallet. Høyesterett behandlet flere saker av omgåelseskarakter med den begrunnelse at de reelle forhold var andre enn det de rettslige forhold ga uttrykk for. Forgjengeren til den spesielle omgåelsesregelen ble innført i skatteloven av 1911 § 53 første ledd i Ot.prp. nr. 11 (1957). Regelen hindret utnyttelse av opparbeidet underskudd, der hvor et overskuddsselskap fusjonerte med et underskuddsselskap, eller hvor aksjene i det overdragende selskapet ble solgt under slike omstendigheter at det forelå såkalt betydelig aksjesalg. I slike tilfeller ble retten til å fremføre underskudd gjennomskjæret dersom det måtte være sannsynlig at transaksjonen hovedsakelig var skattemessig motivert. Bestemmelsen ble innført som en reaksjon på samme tidspunkt som retten til å fremføre underskudd ble forlenget fra to til ti år, ettersom departementet fryktet forlengelsen skulle føre til manipulasjoner.²⁴

Det var ikke før på 1960-tallet utviklingen eskalerte gjennom en omfattende rettspraksis. To høyesterettsdommer som anses svært viktig for utviklingen av både sktl. § 13-2 og § 13-3 er Rt. 1961 s. 1195 Kollbjørg og Rt. 1963 s. 478 Siraco.²⁵ Disse er nærmere behandlet i punkt 2.2. Spesielt *Kollbjørg* kan sies å ha lagt grunnlaget for de siste tiårs utvikling, der Høyesterett for første gang stilte krav til økonomisk realitet.²⁶ Høyesterett uttalte at skattemessig kontinuitet tilsier

²³ Rt. 2007 s. 209 (Hex)

²⁴ NOU 2016:5 s. 39

²⁵ Banoun, Bettina (2003) Omgåelse av skattereglene s. 135

²⁶ Zimmer, Fredrik (2009) Lærebok i skatterett s.75

at fusjonen i utgangspunktet kunne gjennomføres skattefritt, men at reglene «ikke kan forstås slik at enhver fusjon gir det sammensluttede selskap rett til å kreve inntektsfradrag for underskudd som det inkorporerte selskap fører med seg».²⁷ Det ble stilt krav til at det måtte foreligge en «reell fusjon» og at virksomheten ble videreført i overtakende selskap. Dommen la grunnlaget for dagens sktl. § 13-3.²⁸

I juridisk teori var det særlig Kåre Kvisli og Magnus Aarbakke som bidro til utvikling og aksept av ulovfestet omgåelsesnorm. I 1962 fremsatte Kvisli en egenverdihypotese, som illustrerer grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging. Om egenverdikravet uttales det følgende.²⁹

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

Uttalelsen ble senere sitert i en rekke Høyesterettsdommer (herunder Rt. 1966 s. 1189) og ble brukt som et støttende moment for å kunne foreta en gjennomskjæring. Egenverdikravet sikter først og fremst til disposisjonens ikke-skatterettslige virkninger ved en transaksjon og stiller krav til hva som er det hovedsakelige formålet med transaksjonen.³⁰ Dersom skattefordelen mangler tilstrekkelig egenverdi, kan transaksjonen nektes. Kvisli's uttalelse angir også at hensikten bak disposisjonen ikke er tilstrekkelig for å ramme en transaksjon som omgåelse. Det er i dag sikker rett at en av de viktigste momentene som inngår i vurderingen i omgåelsessaker er disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Vi vil nærmere behandle dette vilkåret under punkt 3.5.

I 1970 ble artikkelen *Omgåelse av skatteregler* av Aarbakke publisert i tidsskriftet «Lov og rett» med en teori om at det allerede kunne legges til grunn en ulovfestet

²⁷ Rt. 1961-1195 s. 1196 (Kollbjørg) s. 1197

²⁸ NOU 2016:5 s.18-19

²⁹ Kvisli, Kåre (1962) Innføring i skatteretten s. 109

³⁰ NOU 2016:5 s. 31

omgåelsesnorm i norsk skatterett. Dette begrunnet han med praksis fra domstoler og skattemyndighetene, samt forfattere som anerkjenner at det eksisterer en slik norm.³¹ Sentralt i artikkelen stod her illojalitet i forhold til regelverket og en transaksjons faktiske virkninger. Aarbakke la til grunn at skattyters hensikt ikke vil ha betydning, som særlig baserte seg på Høyesteretts uttalelse i Rt. 1963 s. 478 (Siraco). Det antas at Aarbakkes artikkel har spilt en «betydelig rolle» for senere rettsutvikling av den nå velkjente gjennomskjæringsregelen.³²

Senere i 1991 fikk Aarbakke i oppdrag fra Finansdepartementet å utrede et lovforslag for den ulovfestede omgåelsesnormen.³³ Forslaget fikk mange kritiske kommentarer under høringen, spesielt fra privat sektor, som særlig gikk ut på svekket rettssikkerheten. Kritikken førte til at lovforslaget ble lagt på is.³⁴ I etterkant av Aarbakkes lovforslag, fortsatte Høyesterett sin praksis og formulerte gjeldende omgåelsesnorm omkring disposisjonens egenverdi- og illojalitetskrav. Kravene var uavhengige av hverandre og var kumulative vilkår som utgjorde tyngdepunktene i en helhetsvurdering. Graden av strid mot skattereglenes formål inngikk i vurderingen om en disposisjon var ansett som illojal.³⁵

Tidlig på 2000-tallet ble den ulovfestede normen relativt etablert, etter at Høyesterett i Rt. 2007 s. 209 (Hex) formulerte omgåelsesnormen i generelle termer. Vilkårene i omgåelsesnormen baserte seg på momenter i et grunnvilkår og en totalvurdering. Vilkårene i totalvurderingen var tidligere egenverdikravet og illojalitetskravet. Utover 2000-tallet ble det avgitt sprikende standpunkt i ulike dommer, og Høyesterett ble kritisert i juridisk teori for å være inkonsekvent og reformulere omgåelsesnormen.³⁶ Blant de mest kritiserte dommene er Rt. 2006 s. 1232 (Telenor), hvor førstvoterende la til grunn en subjektiv og ikke objektiv vurdering.

³¹ Aarbakke, Magnus (1970) Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, s. 4

³² NOU 2016:5 s. 22

³³ Finans- og tolldepartementet (1991) s. 41

³⁴ NOU 2016:5 s. 23

³⁵ NOU 2016:5 s. 24

³⁶ Banoun, Bettina (2014) Høyt skattet: *Festskrift til Frederik Zimmer* s. 29-50

Gjennomskjæringsregelen var etter flere inkonsekvente dommer blitt uforutsigbar og flere mente at Høyesterett hadde utviklet normen i «feil» retning.³⁷ Det ble hvert blitt bred enighet om behov for lovfesting, som ga grunnlaget for NOU 2016:5 og lovfestingen av sktl. § 13-2.³⁸ I utredningen tas også opp spørsmålet om hvorvidt den spesielle omgåelsesregelen i sktl. § 14-90 bør oppheves, videreføres eller innlemmes i §13-2, som danner grunnlaget for vår avhandling.

2.2 Høyesteretts utvikling av omgåelsesreglene

Høyesterettspraksis har vært en viktig kilde for utviklingen av omgåelsesreglene. Som følge av lovfestingen av § 13-2 og § 13-3 ble det gjort noen få justeringer, uten at det skulle utgjøre en generell endring på terskelen.³⁹ Det innebærer at tidligere rettspraksis videreføres som et relevant tolkningsmoment.⁴⁰ I det følgende gjennomgås noen relevante høyesterettsdommer som har vært av betydning for utviklingen av omgåelsesreglene.

To av de første dommene som hadde stor betydning for utviklingen av omgåelsesregelen er som nevnt Kollbjørg- og Siraco dommene.⁴¹ Retten la i begge tilfellene til grunn at det måtte foreligge en “reell fusjon” for at fradrag skulle tillates.⁴² Ettersom at det oppkjøpte selskapet ble ansett som “dødt” eller tomt” ble fradrag for underskudd nektet. Formålsvurderingen i Siraco dommen ble gjort på et rent objektivt grunnlag, og den skattemessige motivasjonen var dermed ikke av betydning. Slike skatteposisjoner har i senere tid blitt behandlet i spesielle omgåelsesnormer, som i dag reguleres av sktl. § 13-3. Avgjørelsen i både Siraco og Kollbjørg dommen medførte en grensdragning av akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging, der fusjonen ikke var reell.⁴³

³⁷ Banoun, Bettina (2014) Høyt skattet: *Festskrift til Frederik Zimmer* s. 29-50

³⁸ Gjems-Onstad, Ole (2016) Uforutsigbar omgåelsesnorm s. 156-170

³⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 57

⁴⁰ Skatte ABC, 2021/22, s. 1295 og Prop. 98L (2018 – 2019) s. 6

⁴¹ NOU 2016: 5 s. 18, Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg) og Rt. 1963 s. 478 (Siraco)

⁴² NOU 2016: 5 s. 19

⁴³ Tilsvarende vurdering i Kollbjørg- dommen

Zenith dommen kan illustrere en nyere grensedragning mellom akseptabel skatteplanlegging.⁴⁴ Saken omhandlet en aksjeoverdragelse hvor retten mente de skattemessige forholdene ved aksjeoverdragelsen måtte ha hatt stor betydning ved aksjesalget ettersom overdragelsen i realiteten var et eiendomssalg. Til tross for at beløpet utgjorde “ikke ubetydelig verdi”, og var lite i forhold til selskapsverdien, endte saken med at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Med hensyn til legalitetsprinsippet talte det for en tilbakeholdelse av den ulovfestede omgåelsesnormen.⁴⁵ Dommen uttrykker at selv ved en beskjeden forretningsmessig egenverdi, måtte den skattemessige motivasjonen være betydelig større. Dette førte til at Zenith dommen dannet en høy omgåelsesterskel, og ble utgangspunktet for gjeldende rett. Dette kom blant annet til uttrykk i Dylvi dommen, hvor retten brukte den høye omgåelsesterskelen for anvendelse som ble utviklet i Zenith dommen.⁴⁶

Telenor dommen er en av de mest sentrale høyesterettsdommene fra senere år, og har hatt stor betydning for utformingen av grunnvilkåret i sktl. § 13-2.⁴⁷ Telenor Eiendom Holding AS krevde fradrag for tap ved salg av et datterselskap til et annet selskap i konsernet (før fritaksmetoden). Salget ble gjort som en del av en større reorganisering og medførte en inntektsreduksjon på 8,6 milliarder kroner, tilsvarende skattebesparelse på omtrent 2,41 milliarder kroner. Den store skattefordelen utgjorde en sterk presumpsjon for at skattebesparelsen var det sentrale formålet i omorganiseringen.⁴⁸ Likevel ble det forretningsmessige formålet vektlagt større, og det forelå ikke grunnlag for gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesregelen.⁴⁹ I vurderingen avviste førstvoterende den objektive formålsvurderingen, og mente at det avgjørende var «hva skatteyters må antas å ha lagt vekt på».⁵⁰ Det ble lagt til grunn at “skatteformålet må være den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen”.⁵¹ Vurderingen baserte seg på en subjektiv vurdering, hvor blant annet skatteyters interne dokumenter var av betydning.

⁴⁴ Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)

⁴⁵ Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) Se s. 482

⁴⁶ NOU 2016:5 s. 19 og Rt. 2012 s. 1888 (Dylvi)

⁴⁷ NOU 2016: 5 s. 21 og Rt. 2006 s. 1232 (Telenor).

⁴⁸ Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) Avsnitt 49

⁴⁹ Avsnitt 55

⁵⁰ Avsnitt 50

⁵¹ Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 49 og NOU 2016:5 s. 21

Dommen viser at selv om skattebesparelsen var betydelig, var det ikke tilstrekkelig for gjennomskjæring. Saken har i etterkant blitt sterkt kritisert for den subjektive vurderingen, og den høye terskelen for skattemessig motivasjon. Kritikken omhandlet blant annet at vurderingen burde vært basert på de faktiske forholdene som foreligger, og ikke ut fra hva skatteyter har ment.⁵² Det er i tillegg blitt diskutert om utfallet kunne vært annerledes dersom det hadde blitt lagt til grunn en objektiv formålsvurdering.⁵³ Det at en høyesterettsdom skaper diskusjoner er verken overraskende eller unormalt. Etter vårt syn gir likevel den sterke kritikken rundt Telenor dommen en indikasjon på at den ulovfestede omgåelsesnormen allerede var på god vei i en uheldig utvikling.

En høyesterettsdom av betydning for terskelen er Conoco Philips dommen, også omtalt som tangen-dommen.⁵⁴ Saken gjaldt en fisjon etterfulgt av aksjesalg, hvor omorganiseringen før aksjesalget medførte en skattebesparelse på omtrent 17,5 millioner kroner. Til tross for at skattebesparelsen var "den klart viktigste motivasjonsfaktoren", kom retten frem til at transaksjonen ikke stred mot skattelovens formål.⁵⁵ Det ble dermed ikke grunnlag for gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Argumentasjonen bak grunnvilkåret og totalvurderingen ble i etterkant kritisert. Kritikken omhandlet blant annet den kortfattede argumentasjonen i grunnvilkåret, og begrunnelsen bak formålet i fritaksmetoden under totalvurderingen. Til tross for dette, ble resultatet i dommen møtt med støtte hvor blant annet Hugo Matre utalte at resultatet er "i god overensstemmelse med den alminnelige gjennomskjæringslæren".⁵⁶

Dommen førte til en høy terskel for omgåelse, og det kan stilles spørsmål til omgåelsesregelens funksjon når det stilles så strenge krav.⁵⁷ Den høye terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen åpner i større grad opp for aggressiv skatteplanlegging, som vil skape konsekvenser for samfunnet som helhet. Noen

⁵² Banoun, Bettina (2019) Ny lovfestet gjennomskjæringsregel

⁵³ Furuseth, Eivind (2016) En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «Principal purposes test»

⁵⁴ Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III)

⁵⁵ Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) Avsnitt 51

⁵⁶ Matre, Hugo (2014) Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg

⁵⁷ Folkvord, Benn (2015) Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt 2014 s. 227 «Tangen»? s. 150 – 164

selskaper vil ha bedre ressurser enn andre til skatteplanlegging. Dette medfører tap av proveny til samfunnet, og uheldige konkurransevridninger ettersom selskaper med bedre tilgang på ressurser kan gjøre kompliserte transaksjoner for å betale mindre skatt. Det kan tenkes at dette ofte gjelder større selskaper ettersom de kan ha bedre tilgang til både kompetanse og kapital. En konsekvens av dette vil være at nye og mindre aktører kan bli utkonkurrert fra markedet.

På en annen side er det ikke forbudt med skatteplanlegging så lenge det ikke strider med skattereglenes formål, og hva som anses som rimelig og rettferdig.⁵⁸ Ut fra rettspraksis ser vi skattebesparelsen ofte er meget stor, og det er klart det vil være av betydning for både skatteproveny til den norske stat og et selskaps resultat. Høye selskapskatter kan lede til ulønnsomme investeringer for selskaper, og i verste fall føre til investeringene foretas i andre land med lavere skatt.⁵⁹ Likevel kan det tenkes at skatteproveny vil tilfalle goder til selskaper på andre måter, eksempelvis utbygging av infrastruktur og velferd i landet. Etter vårt syn burde selskaper derfor bruke ressurser på verdiskapning, og ikke planlegge utførelser av unødvendige transaksjoner for å spare skatt.⁶⁰

En annen dom som illustrer grensedragning er IKEA dommen som gjaldt omorganisering i konsernet hvor eiendommer ble utfisjonert fra en Norsk konsernspiss, og deretter plassert i egne «Single purpose» selskaper.⁶¹ Aksjene tilhørte etter dette et eget eiendomsselskap, som i etterkant ble solgt tilbake til konsernet. Kjøpet ble finansiert av et internt lån i konsernet som reiste spørsmålet om det kunne kreves fradragsrett for renter på lånet. Selskapet IKEA HE gikk altså fra å være direkte eier av eiendommen, til å bli indirekte eier gjennom en omorganisering.⁶² Saken endte med at fradragsrett måtte nektes grunnet skattebesparelsen uten tvil var den hovedsakelige motivasjonsfaktoren. Retten uttrykte at omorganiseringen kunne gjennomføres på en måte uten gjeldsbyrde, og at disposisjonen ikke var forenelig med skattereglenes formål.⁶³ Dommen illustrer

⁵⁸ NOU 2016:5 s. 10

⁵⁹ NHO (u.å.) Selskapskatt

⁶⁰ I samme retning Folkvord, Benn (2015) Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt 2014 s. 227 «Tangen»? s. s. 150 – 164

⁶¹ HR-2016-2165-A (IKEA)

⁶² Zimmer, Frederik (2016) Høyesterettsdommer i skattesaker s. 226

⁶³ HR-2016-2165-A (IKEA) Avsnitt 98 og 100

at det kreves store skattemessige motiver, og nærmest ingen forretningsmessige motiver. Dette taler for at terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen er høy. IKEA dommen er en av de få sakene som staten har fått gjennomslag på.

En betydningsfull dom for sktl. § 13-3 er Armada dommen, og er den første som behandler bestemmelsen i høyesterett.⁶⁴ Hovedproblemstillingen i saken var om kjøpet av aksjene var “overveiende motivert” av muligheten til utnyttelse av det fremførbare underskuddet. Med enstemmighet kom retten frem til at det skattemessige motivene må veie tyngre enn andre motiver samlet sett, og det fremførbare underskuddet ble avskåret etter sktl. § 14-90.⁶⁵ Skatteetaten uttaler at dommen gir viktige prinsipielle avklaringer i loven, da den gir klarere føringer av terskelen for bruk av bestemmelsen. Særlig innholdet i vilkåret om utnyttelse skatteposisjonen er det «overveidende motivet» for transaksjonen.⁶⁶ Det overveiende motivet skal ikke bero på en subjektiv motivasjon for transaksjonen, men på en objektiv vurdering.⁶⁷ Dommen fastslår at det er tilstrekkelig at skattemotivet veier tyngre enn andre motiver samlet sett, og det foretas ingen illojalitetsvurdering.⁶⁸

Gjennomgang av rettspraksis viser at terskelen for anvendelsen av den generelle omgåelsesnormen har vært høy. I både Telenor-dommen og Conoco Philips-dommen var det skattemessige motivet den “klart viktigste motivasjonsfaktoren”, men det ble likevel ikke grunnlag for gjennomskjæring. Grensen ble tydeligere avklart i IKEA dommen, hvor det krevdes nærmest ingen forretningsmessige motiver, og bare skattemessige motiver for at normen skulle anvendes. Til forskjell fra § 13-3 var det i Armada dommen «tilstrekkelig at skattemotivet veier tyngre enn andre motiver samlet sett».⁶⁹ Nærmere vurdering av terskelforskjellen vil bli diskutert i avsnitt 3.6. Videre ser vi Armada dommen har vært en svært viktig dom for avklaring av rettstilstanden til § 13-3. Oppsummert ser vi det er

⁶⁴ HR-2017-2410-A (Armada)

⁶⁵ HR-2017-2410-A (Armada) Avsnitt 57

⁶⁶ Skatteetaten (2018) Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 20. desember 2017 – om fremføring av underskudd og bortfall av rett til skatteposisjon etter skatteloven § 14-90 (Armada Eiendom AS)

⁶⁷ HR-2017-2410-A (Armada) Avsnitt 57

⁶⁸ Skatteetaten (2018) Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 20. desember 2017 – om fremføring av underskudd og bortfall av rett til skatteposisjon etter skatteloven § 14-90 (Armada Eiendom AS)

⁶⁹ HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 57

mye frem og tilbake om hvordan ulike vurderinger skal foretas, som tyder på uklarheter. Domstolens praksis er imidlertid bare en rettskildefaktor, og andre rettskilder som lovgivers definisjon i lovforarbeidene vil også være av betydning.

2.3 Endringer ved lovfesting av sktl. § 13-2

Lovfesting av den generelle omgåelsesregelen medførte skjerpelser av rettstilstanden på tre punkter. Regelen har hovedsakelig blitt videreført uten store endringer, men det har følgelig kommet noen materielle endringer som innebærer at sktl. § 13-2 må tolkes ulikt fra den tidligere lovfestede omgåelsesregelen.⁷⁰

2.3.1 Objektiv formålsvurdering

Formålsvurderingen skal skje på et helt objektivt grunnlag, og ikke subjektivt slik det var i den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen. Den objektive formålsvurderingen kommer til uttrykk i sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a ved at det skal ha blitt gjennomført en eller flere disposisjoner som «tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel». Vurderingen skal baseres på virkningene som fremsto sannsynlige ved transaksjonstidspunktet. Det avgjørende blir hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med transaksjonen.⁷¹

Fra tidligere rettspraksis ser vi det har vært mye frem og tilbake om formålsvurderingen skal være subjektiv eller objektiv, som tyder på uklarheter. Som nevnt i avsnitt 2.2. ble Telenor-dommen blant annet kritisert for å foreta en vurdering på subjektivt grunnlag. Det grunnleggende formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre skattefordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål.⁷² En objektiv formålsvurdering vil medføre at gjennomskjæring får nærmere tilknytning til alminnelig lovtolkning og formålsbetraktninger. Videre vil det medføre forenklet bevistema, og redusere mulighetene for å tilpasse omgåelsesregelen ved å

⁷⁰ Banoun, Bettina (2019) Ny lovfestet gjennomskjæringsregel

⁷¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 53

⁷² Se avsnitt 1.3

«fabrikkere» forretningsmessige begrunnelser gjennom eposter, møtoreferanser og notater mv.⁷³ I motsetning til en subjektiv norm, vil en objektiv norm kunne bidra til en retts teknisk måte som er mye enklere og treffsikker.⁷⁴

Det kan tenkes at en objektivisert omgåelsesregel vil senke terskel for anvendelse av omgåelsesnormen ettersom bevistema baseres på hva som *burde* vært meningen bak transaksjonen. Ved en subjektiv vurdering, kan skatteyter være selektiv med hvilke opplysninger som legges frem, som kan utgjøre en strengere anvendelse ved at domstolene ikke “finner” grunnlag for gjennomskjæring. Det å finne frem til alle opplysninger vil trolig være ekstremt krevende for ligningsmyndighetene og ikke minst kostnadsbelastende. I verste fall kan det gi et uheldig resultat i en sak ettersom det skaper vanskelige bevissspørsmål.⁷⁵ Zimmer bekrefter objektivisert formålsvurdering kan medføre en senket terskel, men at det fremstår som en riktig avgjørelse da det kan bli lettere for skattemyndighetene å nå frem i bevisvurderingen. Videre legger han til grunn at endringen anses som en korrigering av en uheldig utvikling, og at omleggingen innebærer utover dette ingen skjerpelser av omgåelsesregelen.⁷⁶ Ut fra vårt syn virker endringen fornuftig da vi tror det kan medføre en forenklet bevisvurdering. Likevel ser vi gjennom en kort analyse av forskjellen mellom subjektiv og objektiv formålsvurdering ikke utgjør en så stor forskjell. Nærmere om dette i punkt 3.2.1.

2.3.2 Innskrenking av skattefordeler i utlandet

Skattefordeler i utlandet skal ikke lenger tale imot gjennomskjæring.⁷⁷ Tidligere ble dette vurdert som en forretningsmessig fordel, eksempelvis i Hydro Canada hvor det ble brukt som et argument som talte imot omgåelse. Skattefordeler i utlandet skal nå verken tale for eller imot, så langt vedkommendes transaksjon i utlandet ikke har omgåelsespreg.⁷⁸ Det hevdes at endringen vil få betydning for

⁷³ Banoun, Bettina (2019) Ny lovfestet gjennomskjæringsregel

⁷⁴ I samme retning Folkvord, Benn, (2016) Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil s. 177 - 185

⁷⁵ Samme retning i høringsuttalelser omtalt i Prop 98 L 2018-2019 s. 52 og Folkvord, Benn (2016) Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil, s. 177 - 185

⁷⁶ Zimmer (2021) Lærebok i skatterett s. 74

⁷⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 57

⁷⁸ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

omgåelsesterskelen, som blir lavere. Dette vil i så fall innebære en endring i skatteytters disfavør.⁷⁹

I en sak hvor det skal vurderes om en transaksjon er hovedsakelig forretningsmessig eller skattemessig motivert, kan dette være av betydning. Endringen kan medføre en ulempe for skattyter i den forstand at det er et mindre argument som taler for det forretningsmessige formålet. Den skattemessige motivasjonen vil dermed virke større i forhold til det forretningsmessige. Skattytere med internasjonal tilknytning eller som driver med legitim skatteplanlegging i utlandet kan særlig bli påvirket av denne endringen i en omgåelsessak. Skatteplanlegging vil ikke være lovstridig så lenge det ikke strider med skattesystemene i de gjeldende landene. Vurderingen om det strider med utenlandske skattesystemer kan imidlertid være komplisert, da det vil være mange regler å forholde seg til med ulik tolkning. Eksempelvis medfører EØS-avtalen at Norge er bunden av misbruksforordningen, og gjennom skatteavtaler en felles gjennomskjæringsregel, såkalt PPT regelen. Den norske omgåelsesregelen kan ikke stride med disse reglene, og dette kan ofte virke komplisert. Nærmere om dette tema i del 4.

Endringen medfører motstrid mot hensynene bak regelen. Dersom hensynet bak regelen er å sikre nøytralitet, bør skattefordeler i andre land tale for gjennomskjæring. Begrunnelsen bak dette er at skattefordeler i andre land naturligvis vil styre skatteytters adferd. Dersom hensynet er å sikre norsk proveny, bør ikke skattebesparelser i andre land være av betydning ettersom lavere skatt i andre land ikke påvirker norsk skatteproveny.⁸⁰ Det er flere hensyn som har betydning for vurderingen av utenlandske skattefordeler. Endringen går mot retning der provenyhensynet er det sentrale bak regelen, ettersom skattefordeler i utlandet hverken skal tale for eller imot. Etter vårt syn, taler dette for at lovgiver vektlegger provenyhensynet, fremfor nøytralitetshensynet.

⁷⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 57

⁸⁰ Folkvord, Benn (2016) Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil, s. 177 - 186

2.3.3 Betydning av kjente tilpasningsmuligheter

Den tredje endringen ved lovfestingen av § 13-2 knytter seg til betydningen av at lovgiver kjente til en omgåelsesmulighet. Problematikken ble satt på spissen i ConocoPhillips III som inneholder en prinsipiell drøftelse. Ettersom fisjonssalg var problematisert i forarbeidene, mente Høyesterett at lovgiver kjente til den aktuelle tilpasningsmuligheten. På bakgrunn av at lovgiver hadde unnlatt å regulere den kjente tilpasningsmuligheten gjennom særskilt lovgivning, ble det av høyesterett ansett som akseptert tilpasning og skulle tale i skattyters favør.⁸¹ Formålet med en generell omgåelsesregel er først og fremst å ramme de tilfellene som ennå ikke er kjent. Det kan i forlengelsen av dette argumenteres for at kjente tilpasningsmuligheter derfor bør møtes med spesielle omgåelsesregler, enn ved å legge til grunn at den generelle er anvendelig.⁸² Ut fra hensynet til forutsigbarhet kan dette høres forenelig ut.

På en annen side kan kjente tilpasningsmuligheter omtalt i forarbeidene mistolkes som en trygg ramme for omgåelse og medføre en uheldig vridning av det som er ment. Skattytere som er godt oppdaterte på forarbeidene kan misbruke lovgivers diskusjon for å finne trygge rammer. Et viktig hensyn for de som utreder skattelovsendringer er å kunne diskutere åpent og ta opp omgåelses muligheter, uten å risikere at spørsmålet som ble reist, senere blir brukt mot det offentlige i rettsanvendelsen.⁸³ Selv om forarbeider kan være et godt verktøy for å oppnå ytterlig avklaring, forstår vi det sånn at de ikke skal sette rammer for hva som er akseptabelt og ikke. Forarbeidene er en viktig rettskildefaktor og fungerer som et supplement til regelverket ved tolkning av lovteksten.

Dersom lovgiver skulle dannet nye spesielle omgåelsesregler for alle nye tilpasningsmuligheter, ville det også kunne medføre et mer komplisert skattesystem både for skattyter og rettsanvender. Herunder ville det også bidratt til å reise nye tilpasningsmuligheter.⁸⁴ I tillegg kan det medføre et uheldig strengere regelverk som rammer et bredere område enn hva som er ment og som videre kan

⁸¹ Rt. 2014 s. 227 (Tangen) Avsnitt 62 – 66

⁸² I samme retning Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 42

⁸³ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 42

⁸⁴ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 42

føre til økte compliance-kostnader. Det å oppstille detaljerte regler på ethvert område i skatteretten som er samfunnsmessig effektivt for næringslivet og økonomien vil være vanskelig.⁸⁵

Etter lovfestingen av sktl. § 13-2 skal det ikke lenger tale i skattyters favør at en tilpasningsmulighet er nevnt i lovforarbeider uten ytterligere oppfølging gjennom lovregulering.⁸⁶ Hvorvidt endringene utgjør en forskjell i praksis vil trolig være for tidlig å si ettersom regelen er såpass ny. Det kan tenkes at lovfestingen av § 13-2 var en måte for “senke” terskelen igjen etter den svært høye terskelen som ble brukt i Conoco Phillips III dommen. Likevel hevdes det at noen av endringene kan medføre en høyere terskel, eksempelvis innskrenking av skattefordeler i utlandet. Forarbeidene uttaler imidlertid at hensikten med lovfestingen av regelen var å skape mer forutsigbarhet, uten ytterlige endringer.⁸⁷ Etter vårt syn vil endringen medbringe en positiv utvikling av omgåelsesregelen.

2.4 Endringer ved den spesielle omgåelsesregelen fra § 14-90 til § 13-3

Videreføringen av sktl. § 13-3 begrunnes med at den vil gi en «signaleffekt» om praktisk viktige tilfeller.⁸⁸ Ettersom terskelen for § 13-3 er lavere enn i § 13-2, ville innlemmelse medført usikkerhet for hvor terskelen for den nye gjennomskjæringsregelen skulle vært. Videreføringen klargjør også rettspraksis omkring vilkårene for bruk av den spesielle omgåelsesregelen.⁸⁹

Det ble besluttet å flytte sktl. § 14-90 til. § 13-3 for at den skulle stå i tilknytning til den generelle omgåelsesregelen i § 13-2.⁹⁰ Ordlyden ble noe endret for å klargjøre hvilke skatteposisjoner som omfattes av regelen og forskjellene er av lovteknisk karakter, ettersom at regelen er særlig praktisk ved overføring av

⁸⁵ NOU 2016:5 s. 93 - 94

⁸⁶ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 8

⁸⁷ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 5

⁸⁸ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 73

⁸⁹ Innst. 24 L (2019 – 2020) s. 9

⁹⁰ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 73

fremførbart underskudd mellom selskap. ⁹¹ Endringene skulle likevel ikke ha betydning for anvendelsesområdet. ⁹² Rettsvirkningene for skatteposisjoner som innebærer en skatteforpliktelse, er forskjellig fra rettsvirkningene for skattefordeler, og fremgår av den nye sktl. § 13-3. Etter vårt syn har departementet valgt å klargjøre de ulike rettsvirkningene i regelen grunnet preventive hensyn. Ved at lovens ordlyd er såpass «klar» og direkte benevner de skatteposisjoner som utnyttes i størst grad, antas det at regelens hensikt med å være preventiv oppfylles.

⁹¹ NOU 2016:5 s. 70

⁹² Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 73

3 Nærmere sammenligning av sktl. § 13-2 og § 13-3

3.1 Sammenligning av hensyn og formål

Det kan legges til grunn at sktl. § 13-2 og § 13-3 i utgangspunktet har samme formål og hensyn ettersom at de retter seg «imot det vesentlige likeartede rettsforhold». ⁹³ Det er likevel etter vårt syn enkelte forskjeller som kan tilsi at lovgiver og høyesterett har vektlagt enkelte hensyn for den spesielle omgåelsesregelen, sammenlignet med den generelle. Ut ifra formålene fremstår reglene som nokså forskjellige, men det kan likevel stilles spørsmål om de i realiteten er ganske like. Det overordnede formålet bak sktl. § 13-2 er som nevnt å motvirke all form for omgåelse ved å trekke en grense mellom hva som anses som akseptabel skatteplanlegging, og uakseptabel skatteomgåelse. ⁹⁴ Formålet bak sktl. § 13-3 derimot er å forhindre at det oppstår et marked for omsetning av skatteposisjoner ved å gjennomskjære skattemotiverte transaksjoner. ⁹⁵

Innføringen av den spesielle omgåelsesregelen i 2004 tok særlig sikte på å imøtekomme de tilpasningsmulighetene fritaksmetoden i sktl. § 2-38 medførte. ⁹⁶ Aksjeselskaper mv. fikk etter innføringen i stor grad fritak for skatt på aksjeutbytte og gevinst ved salg av aksjer, andeler og finansielle instrumenter. Dette medførte blant annet at skattytere fikk et incitament til å selge aksjer, i stedet for fast eiendom eller andre eiendeler. ⁹⁷ I Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) var nettopp dette tilfelle, hvor skattyter utfisjonerte eiendom i et eget aksjeselskap og solgte aksjene i stedet for å selge eiendommen direkte og gevinsten ved aksjesalget var skattefritt etter fritaksmetoden. Dommen anvendte den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen, men den gir en god illustrasjon av problemstillingen.

⁹³ NOU 2016:5 s. 70

⁹⁴ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 5

⁹⁵ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 68

⁹⁶ NOU 2016:5 s. 40

⁹⁷ NOU 2016:5 s. 20

Departementet ønsket å innføre en spesiell omgåelsesregel for å sikre hensiktsmessige omorganiseringer som sikrer samfunnsøkonomiske gode løsninger.⁹⁸ I praksis vil regelen ha særlig betydning for underskudd til fremføring i forbindelse med skifte av eierskap til aksjeselskap. Formålet er likevel ikke å forhindre skattefri omorganisering, men legge til rette for et mer skattenøytralt system hvor skattefordeler blir et underordnet tilleggsmoment. Tilsvarende tolkning finner vi for sktl. § 13-2 i Rt. 2007 s. 2019 (Hex) hvor det ble uttalt at regelen gir uttrykk for at det er tillatt å spare skatt, så lenge det ikke er i strid med skattelovgivningens formål. Dette er ønskelig både ut fra selskaps- og samfunnsøkonomiske hensyn.

Ved å oppnå effektiv beskatning og unngå samfunnsøkonomisk tap, vil man sikre skattesystemets integritet, som er et overordnet formål bak begge reglene.⁹⁹ Motivet for å gripe inn kan være et ønske om rettferdige og rimelige resultater med sterk basis i likhetsprinsipper. Likevel kan det stilles spørsmål til om § 13-2 vil skille seg prinsipielt fra § 13-3 ved at hensynet til integritet får en større betydning ettersom den oppstiller et illojalitetskrav. Riktignok inneholder ikke den spesielle omgåelsesregelen et slikt vilkår, men det kan stilles spørsmål til om det i praksis likevel finnes en form for lojalitetsvilkår selv om ordlyden og forarbeidene sier noe annet.¹⁰⁰

Det kan argumenteres for at praktiske hensyn synes å være en fremtredende begrunnelse for den spesielle omgåelsesregelen. Det kan se ut som at preventive hensyn, forutberegnelighet og prosessuelle hensyn er mer tungtveiende for sktl. § 13-3 enn for § 13-2.¹⁰¹ Dette kan blant annet støttes ved at den spesielle omgåelsesregelen hyppigere blir tatt i bruk i ligningspraksis, som mulig kan skyldes den stadig økte terskelen for anvendelse av sktl. § 13-2.¹⁰²

Videreføringen av sktl. § 13-3 har likevel fått kritikk for at de ulike hensynene ikke lenger taler for en egen spesiell regel etter lovfesting av sktl. § 13-2. Det

⁹⁸ Ot.prp. Nr. 71 (1995-96) s. 32

⁹⁹ Banoun, Bettina (2003) Omgåelse av skattereglene s. 87

¹⁰⁰ Se avsnitt 3.2

¹⁰¹ Dette synet støttes av den norske revisorforening, Norsk Øko-forum, Oljeskattekontoret og Skattedirektoratet i høringsinstansene Prop 98 L (2018 – 2019) s. 73

¹⁰² Folkvord, Benn (2016) Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil s. 183

argumenteres for at begrunnelsen bak sktl. § 13-3 vil komme i et nytt lys ved lovfestingen av den generelle regelen, og hensynet til preventiv effekt kan ikke lenger anføres. Argumentet begrunnes med at den generelle regelen vil kunne oppfylle hensynet «like godt», i den grad den i gjør seg gjeldende.¹⁰³ Sett fra ligningsmyndighetenes side, kan det virke som at regelen faktisk har oppfylt de hensyn som er nevnt. Skattedirektoratet viser til at det uten en tilsvarende regel sannsynligvis ville oppstått et marked for omsetning av «nærmest tomme selskaper med underskudds disposisjoner».¹⁰⁴

Det er stor uenighet blant høringsinstansene om hvorvidt formålet med den spesielle omgåelsesregelen er oppfylt eller ikke, og om hensynene taler for eller imot videreføring av sktl. § 13-3.¹⁰⁵ Uenigheten omhandler også hvilke hensyn som ligger bak de to omgåelsesreglene, og om noen av hensynene bør vektlegges mer enn andre. I henhold til Folkvord, bør hovedformålet bak reglene være å sikre nøytralitet, ikke proveny. Han kritiserer utredningen for ikke å presisere hvordan motstridende hensyn skal prioriteres.¹⁰⁶ Zimmer svarer på kritikken med at “man kan ikke forfølge et hensyn, og se bort ifra alle andre”. Det anføres at det er flere motstridende hensyn bak som må avveies.¹⁰⁷ Skattedirektoratet støtter dette synet og mener at det kan virke kompliserende at ulike formål skal tillegges forskjellig vekt, og hvilke som skal gjelde i hvilke tilfeller.¹⁰⁸ Det kan tenkes at provenyhensyn i større grad taler for en egen spesiell omgåelsesregel i sktl. § 13-3. Samtidig er nøytralitet et fundamentalt hensyn i skatteretten, og tilsier at upraktiske omgåelsesnormer ikke bør honoreres med en høyere terskel for gjennomskjæring enn de mer praktiske variantene.¹⁰⁹

¹⁰³ NOU 2015:6 s. 104

¹⁰⁴ Høringsinstans av skattedirektoratet i NOU 2016: 5 s. 69

¹⁰⁵ NOU 2016:5 s. 69

¹⁰⁶ Folkvord, Benn (2016) Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil s. 178.

¹⁰⁷ Zimmer, Frederik (Frederik Zimmer, Omgåelseslovforslaget - kritikk og motkritikk s. 359-378

¹⁰⁸ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 34

¹⁰⁹ Folkvord, Benn (2006) Skatt ved fusjon og fisjon s. 425

3.2 Vurderingstema og vilkår

Et klart skille mellom bestemmelsene er den ulike strukturen i lovteksten. Den generelle omgåelsesregelen legger opp til en todelt struktur med to vilkår; grunnvilkåret og totalvurderingen.¹¹⁰ I den spesielle omgåelsesregelen stilles det et vurderingsmoment om “overveiende motiv”.¹¹¹ Ordlyden i § 13-3 tilsier at vurderingsmomentet baserer seg på motivet bak transaksjonen, og kan etter vår mening ligne på grunnvilkåret i § 13-2. Ordlyden “hovedformål” og “overveiende motiv” forstår vi slik at det stilles krav til en overvekt av et skattemessig motiv, det vil si mer enn 50 prosent. Begge bestemmelsene legger opp til en avveining av skattemessige og ikke-skattemessige forhold.¹¹² Nærmere drøftelse om dette i avsnitt 3.5. Ut fra lovteksten fremstår den største forskjellen mellom bestemmelsene om hvordan selve vurderingen skal foretas. Sktl. § 13-3 rammer et avgrenset område, mens sktl. § 13-2 skal gjelde “*alle mulige disposisjoner*”, og vil derfor naturligvis omfatte større vurderinger.

I den generelle omgåelsesregelen skal det foretas en totalvurdering, hvor det i bestemmelsens tredje ledd oppstilles en momentliste. Det fremgår av ordlyden at momentlisten «blant annet» skal vektlegges, som tilsier den ikke er uttømmende. Samme forståelse bekreftes i forarbeidene. Momentene er bygget på vurderinger som tidligere har vært aktuelle i rettspraksis fra den ulovfestede normen, og gir retningslinjer på hva som bør vurderes.¹¹³

I lys av rettspraksis har det vist seg at det er to momenter som er kjernen i vurderingen ved omgåelse. Det er følgelig bokstav a om forretningsmessig egenverdi og f om strid med formål. Bokstav a lyder følgende: «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet». Ordlyden tilsier det at det gjelder alle ikke-skattemessige virkninger ved disposisjonen.¹¹⁴ Vurderingen vil sammenfalle med grunnvilkåret, hvor det tas utgangspunkt i en objektiv vurdering av de virkningene som fremsto

¹¹⁰ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 10

¹¹¹ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 68

¹¹² NOU 2016:5 s. 43

¹¹³ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 8

¹¹⁴ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 95

sannsynlige på transaksjonstidspunktet og faktiske virkninger av disposisjonen. Det vil altså si at de subjektive vurderingene ikke skal tas i betraktning. Utgangspunktet ved vurderingen skal være hva en rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med transaksjonen, og ikke den konkrete skatteyers sannsynlighetsvurdering. Momentet om strid med formål i bokstav f blir ofte omtalt som lojalitetsvurderingen.¹¹⁵

I sktl. § 13-3 skal det ikke foretas en totalvurdering som i § 13-2.¹¹⁶ Det stilles blant annet ikke krav til vurdering om transaksjonen er i strid med skattelovens formål i § 13-3. Årsaken til dette er at lovgiver allerede har foretatt vurderingen for de transaksjonene som rammes, eksempelvis fremførbart underskudd.¹¹⁷ Sktl. § 13-3 er altså en reaksjon fra lovgivers side mot tilfeller som er illojale mot skattelovgivningen (blant annet fritaksmetoden), og blir ofte referert til som lojalitetsbestemmelsen.¹¹⁸ Det kan tenkes at det vil være unødvendig for ligningsmyndighetene eller domstolene å foreta en slik vurdering siden forarbeidene mener den allerede er tatt. På en annen side kan det likevel stilles spørsmål om noen av momentene i totalvurderingen i § 13-2 i realiteten er av betydning i vurderingen av § 13-3.

Ut fra forarbeidene og ordlyden til bestemmelsene kan det fremstå som om det ikke er så mye til felles. Hvorvidt dette stemmer i realiteten, vil imidlertid være usikkert. I Armada dommen anførte Armada Eiendom AS at lojalitetskravet skal inngå i vurderingen av "det overveiende motiv".¹¹⁹ Dette blir imidlertid avvist av førstvoterende, hvor det følgelig uttales «Vurderingen av hva som er transaksjonens "overveiende motiv", åpner etter mitt syn ikke for en illojalitetsvurdering lik den man finner ved den ulovfestede gjennomskjæringsadgangen». ¹²⁰ Det faktum at problemstillingen reises, og blir drøftet i høyesterett kan etter vårt syn gi antydning på at det er likevel relevant spørsmål å vurdere i § 13-3.

¹¹⁵ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 10

¹¹⁶ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 75

¹¹⁷ Prop. 78 S (2010 – 2011) s. 59

¹¹⁸ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 8

¹¹⁹ HR-2017-2410-A (Armada) Avsnitt 20

¹²⁰ HR-2017-2410-A (Armada) Avsnitt 62

Til tross for at høyesterett avviste lojalitetsvurderingen, kan det tenkes at en rettsanvender (eksempelvis skatteetaten) eller en dommer faktisk vurderer om disposisjonen/transaksjonen er i strid med lovens formål før anvendelse av bestemmelsen. Problemstillingen blir diskutert i NOU 2016:5, hvor det uttales følgende:

*«En nærliggende forståelse synes å være at alle momenter som er relevante etter den ulovfestede regelen, er det også etter sktl. § 14-90, men at alt skal inngå i en samlet vurdering og at det sentrale vurderingstemaet er om de forretningsmessige formålene (objektivt bedømt) er større enn de samlede skattemessige formålene (også objektivt bedømt)».*¹²¹

Etter et grundig søk, finner vi lite litteratur som omhandler akkurat dette. Ut fra vårt syn kan det likevel tenkes at det i realiteten foretas en totalvurdering/lojalitetsvurdering i § 13-3 før anvendelse, til tross for at loven ikke stiller krav om det. En rettsanvender, eksempelvis på skatteetaten vil trolig ikke ta opp en sak, hvis ikke den er sikker på at transaksjonen strider med skattelovens formål. Det kan derfor tenkes at det i realiteten kreves mye mer enn 50% sannsynlighetsovervekt før rettsanvender bruker tid på å vurdere transaksjonene. Det ville vært uheldig bruk av ressurser dersom det ikke blir foretatt en lojalitetsvurdering, og de ender opp med å bruke mye tid på transaksjoner som de ikke får gjennomslag på.

3.2.1 Subjektiv vs. objektiv formålsvurdering

I den spesielle omgåelsesnormen skal formålsvurderingen gjøres på et objektivt grunnlag.¹²² I den generelle omgåelsesregelen derimot har det vært noe uklarhet om grunnlaget for formålsvurderingen. Fra tidligere rettspraksis har det vært uenigheter om formålsvurderingen skal baseres på en objektiv eller subjektiv vurdering.¹²³ Som følge av lovfestingen ble det lagt til grunn at formålsvurderingen i § 13-2 skal være helt objektiv. Dette medfører en endring i

¹²¹ NOU 2016:5 s. 43

¹²² Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 73 og HR-2017-2410-A (Armada) Avsnitt 40 - 57

¹²³ Se avsnitt 2.3.1 om objektiv formålsvurdering

rettstilstanden slik at begge omgåelsesreglene vurderes på et likt grunnlag (objektiv), hvor det avgjørende vil være hva en rasjonell aktør ville ha gjort.¹²⁴

Det kan stilles spørsmåltegn ved betydningen av endringen fra subjektiv til objektiv bevisvurdering, og hvorvidt det er en forskjell i praksis. Det kan tenkes at endringen ikke vil være av så stor betydning, da det uansett kan være vanskelig å finne ut hva skatteyter har tenkt uten at det foreligger objektivisert bevismateriale som kan underbygge faktum.¹²⁵ På en annen side medfører objektiv vurdering en forenklet bevisvurdering, da det vil hindre “fabrikking” av bevis gjennom eposter, møter m.m.¹²⁶ I Telenor dommen ble det lagt til grunn en subjektiv vurdering, hvor det avgjørende var «hva skatteyter må ha antas å ha lagt vekt på». Om utfallet hadde blitt det samme med en objektiv vurdering, er imidlertid uklart. Eivind Furuseth mener blant annet objektiv vurdering i grunnvilkåret kunne medført at resultatet ble motsatt, altså grunnlag for gjennomskjæring.¹²⁷ I Armada dommen la retten likevel til grunn at det ikke vil ha særlig stor betydning i praksis om formålsvurderingen skjer på subjektivt eller objektivt grunnlag.¹²⁸ Selv om dommen anvendte den spesielle omgåelsesregelen, vil utsagnet antageligvis også gjelde for den generelle.

3.3 Sammenligning av anvendelsesområde

Anvendelsesområdet i den spesielle omgåelsesreglen avgrenses overordnet til to transaksjonsforhold jf. Sktl. § 13-3 tredje setning. Det innebærer omorganisering og annen transaksjon som omfatter aksjesalg m.m. Bestemmelsens hovedanvendelsesområde er fusjon og fisjon.¹²⁹ Regelen omfatter både endringer i de direkte og indirekte eierforholdene i selskapet, men det er imidlertid ikke et krav om at omorganiseringen medfører eierforholdsendringer.¹³⁰ Årsaken til at

¹²⁴ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 53

¹²⁵ Furuseth, Eivind (2016) En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purposes test» s. 301

¹²⁶ Se avsnitt 2.3.1 og Banoun, Bettina (2019) Ny lovfestet gjennomskjæringsregel

¹²⁷ Furuseth, Eivind (2016) En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purposes test» s. 301

¹²⁸ HR-2017-2410-A (Armada) Avsnitt 40 - 41

¹²⁹ Ot. Prp. Nr. 1 (2004 - 2005) s. 83

¹³⁰ Ot. Prp. Nr. 1 (2004 - 2005) s. 83

regelen også skulle gjelde endring av eierforhold, var primært for å sikte på de tilfeller hvor skatteposisjoner utnyttet via konsernbidrag, etter etablering av skattekonsern.¹³¹

Den generelle omgåelsesreglen kan anvendes på “disposisjoner” eller flere “sammenhengende disposisjoner” jf. Sktl. § 13-2, andre ledd. I henhold til forarbeidene skal begrepet “disposisjon” forstås vidt og omfatter alle typer rettslige forhold.¹³² I praksis gjelder regelen kun der det foreligger en form for aktivitet.¹³³ Det avgjørende for vurderingen vil være “hvor skattyter har tilrettelagt faktum på en måte som gir skattefordeler uten å ha andre virkninger av betydning”.¹³⁴ Grunnet bestemmelsens formål, blir det naturlig at den skal kunne anvendes på et større område. Etter vårt synspunkt ville det vært uheldig om anvendelsesområdet var begrenset til spesifikke områder, da den kan miste sin funksjon som en generell omgåelsesregel. Det kan tenkes at transaksjoner som faller inn under § 13-3 kunne behandles i § 13-2 ettersom den omfatter alle rettslige disposisjoner.

3.4 Sammenligning av skattefordeler og ulemper

3.4.1 I hvilken grad vil en skattefordel ha betydning i en omgåelsessak?

Innholdsmessig er en skattefordel synonymt med Høyesteretts formulering med det hovedsakelige formål med en transaksjon var «å spare skatt». Begrepet «skattefordel» skal forstås vidt, og omfatter enhver type skattefordel slik som skattefritak, fradrag, utsettelse av skatt, med mer.¹³⁵ I praksis vil det være liten begrensning i anvendelsesområdet, på samme måte som begrepet «disposisjon».

¹³¹ Ot. Prp. Nr. 1 (2004 - 2005) pkt. 6.5.7.2).

¹³² Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 70

¹³³ NOU 2015:6 s. 111

¹³⁴ NOU 2015:6 s. 109

¹³⁵ NOU 2016:5 s. 80 - 81 og Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 31

¹³⁶ Det ligger i omgåelsesregelens natur at nye tilfeller også skal omfattes av regelen.¹³⁷

For å fastlegge skattefordelen, gjennomføres en sammenligning av “forholdets skattemessige virkninger med og uten gjennomskjæring”.¹³⁸ Det er uttrykkelig et vilkår både i sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav b og § 13-3 bokstav a at disposisjonen må representere en skattefordel for skattyter. Skattefordelens størrelse er ikke utslagsgivende, men den er av betydning ettersom skattemyndighetene ikke vil starte en omgåelsessak dersom den anses som ubetydelig eller en bagatell.¹³⁹ En disposisjon vil likevel kunne gjennomskjæres, dersom egenverdien til disposisjonen er såpass lav at veien frem til det økonomiske formålet fremstår som uhensiktsmessig og/eller den strider mot skattereglens formål.¹⁴⁰

Som det fremgår av lovteksten i sktl. § 13-3 kan gjennomskjæring være aktuelt der skatteposisjonen representerer en skattefordel *eller* en skatteforpliktelse. Ut fra ordlyden, kan det forstås slik at skatteposisjonen ikke må representere en skattefordel i sktl. § 13-3 bokstav b. Dette ville i utgangspunktet representert en ulikhet mellom vilkårene i sktl. § 13-2 og § 13-3. Etter vår forståelse innebærer likevel en skatteforpliktelse en skattefordel, ettersom skattyter rent faktisk vil «spare skatt». Skatteforpliktende posisjoner er tom negativ saldo jf. § 14-44 annet ledd og positiv gevinst- og tapskonto jf. § 14-45.¹⁴¹ Et typisk eksempel på en skatteforpliktelse som kan medføre betydelige skattebesparelser er oppkjøp av et underskuddsselskap. I tilfellet der det overtakende selskapet kan utligne underskuddet mot overskuddet, vil dette representere en skattefordel. Således vil eksistensen av en skattefordel ligge i bunn for enhver omgåelsesvurdering.¹⁴²

¹³⁶ Zimmer, Frederik (2021) Lærebok i skatterett s. 71

¹³⁷ Rt-1994-912 (Hovda)

¹³⁸ Banoun, Bettina (2003) Omgåelse av skattereglene s. 342

¹³⁹ NOU 2016:5 s. 82

¹⁴⁰ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 54

¹⁴¹ Ot. Prop. Nr. 1 (2004-2005) s. 79

¹⁴² NOU 2016:5 s. 81

3.4.2 I hvilken grad vil en ulempe ha betydning i en omgåelsessak?

En problemstilling som hører inn under vurderingene i sktl. § 13-2 og § 13-3, er hvorvidt ulemper ved en disposisjon eller transaksjon skal hensyntas. Hvis ulemper inngår i vurderingen, er således spørsmålet om de skal tale i skattyters favør eller disfavør og hvordan de skal vektas. Det kan med rimelighet avklares hvilke forhold som taler for og imot en transaksjon. Å avklare vektingen av disse forholdene kan imidlertid være mer utfordrende, og lovteksten gir ingen klar indikasjon om hvordan problemstillingen skal besvares. Det kan likevel tolkes ut ifra vurderingen av «hovedformål» i sktl. § 13-2 og det «overveiende motiv» i sktl. § 13-3 at alle virkninger ved en transaksjon skal undersøkes. Ulemper kan også være et relevant moment ved lojalitetsvurderingen under totalvurderingen i den grad de sier noe om vurderingstema¹⁴³ Ulemper er utilsiktede eller uønskede virkninger sett fra skattyters synspunkt, og kan typisk være tap av kontroll og/eller at skattyter påtar seg risiko¹⁴⁴

I henhold til Prop. 98 L (2018-2019) på s. 92 fremgår det at ulemper ved en transaksjon i utgangspunktet vil indikere et skattemessig formål. Ulemper kan «understreke og forsterke det formålsløse ved en transaksjon» og taler således for at en transaksjon ikke bør gjennomføres¹⁴⁵ Det kan likevel ikke utelukkes at det i spesielle tilfeller kan trekke i forretningsmessig motiv. Blant annet foreslås det i utredningen at ulemper skal kunne tas i betraktning i skattyters favør¹⁴⁶ Høyesterett ser ut til å ha vært inkonsekvent på området, men trekker mot at ulemper taler for gjennomskjæring *eller* at slike forhold ikke kan tillegges virkning¹⁴⁷

¹⁴³ Folkvord, Benn (2009) Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse s. 169 - 178

¹⁴⁴ Rt. 1976 s. 1317 (Harnoll)

¹⁴⁵ Folkvord, Benn (2009) Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse s. 169 - 178

¹⁴⁶ NOU 2015:6 s. 11

¹⁴⁷ Folkvord, Benn (2009) Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse s. 169 - 178

I tidligere rettspraksis har virkninger som er negative fra skattyters synspunkt normalt blitt tillagt mindre vekt. Høyesterett la til grunn i Hydro-Canada at ulemper eksplisitt taler mot gjennomskjæring, men at de skal tillegges mindre vekt enn positive virkninger:

*«Fra statens side har det vært fremholdt at det ved vurderingen av hvilke virkninger disposisjonen har hatt utover de skattemessige, først og fremst må legges vekt på ønskede virkninger. Dette er jeg ikke enig i. Etter min oppfatning må det ved vurderingen av virkningene av disposisjonen også legges vekt på virkninger som har karakter av ulemper for skattyteren. Ved totalvurderingen av om disposisjonen fremstår som illojal i forhold til skattereglenes formål, må imidlertid ønskede virkninger tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper.»*¹⁴⁸

Zimmer støtter Høyesteretts syn og argumenterer for at rimelighetshensyn taler for at ulemper bør anføres som et argument for gjennomskjæring.¹⁴⁹ Kvisli's egenverdihypotese, nærmere angitt i avsnitt 2.1, kan videre støtte under at utilsiktede virkninger normalt må være et argument for gjennomskjæring.¹⁵⁰ Som nevnt er skattemessig motivasjon et vilkår for gjennomskjæring i omgåelsessaker. Naturligvis vil ingen bli motivert av ulemper, snarere tvert imot. Det kan tenkes at uønskede virkninger som utgangspunkt taler i skattyters disfavør, da de forsterker skattemotivet. Desto flere negative forretningsmessige virkninger enn positive, desto mer sannsynlig er det at hovedformålet var skattefordelen. Nøytralitetshensynet står sentralt og taler for at transaksjoner som både er uheldig for skattyter og samfunnet, må kunne være gjenstand for gjennomskjæring.

Avslutningsvis kan vi si at det er delte meninger om hvorvidt ulemper for skattyter bør inngå i egenverdivurderingen. Utredningen ser ikke noe grunnlag for å skille mellom vektingen for ulemper og fordeler, hvor virkningene av de likestilles ved vurderingen.¹⁵¹ Til tross for at tilnærmet alle transaksjoner utløser ulemper, blir disse sjelden nevnt i øvrig rettspraksis.¹⁵² Vår forståelse av dette er

¹⁴⁸ Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) s. 486

¹⁴⁹ Zimmer, Frederik, (2007) Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? s. 2-13

¹⁵⁰ Gjems-Onstad, Ole (2007) Norsk bedriftsskatterett s. 1107

¹⁵¹ NOU 2016:5 s. 114

¹⁵² Folkvord, Benn (2009) Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse, s. 169 - 178

at ulemper ikke tillegges særlig vekt og ikke vil ha stor betydning for vurderingen av en transaksjons lojalitet.

3.5 Kreves det forskjellig overvekt av skattemotiv i § 13-2 og § 13-3?

Et vilkår som oppstilles i både sktl. § 13-2 og § 13-3 er hvorvidt transaksjonen er skattemotivert. For å finne frem til om vilkåret er oppfylt, forutsetter omgåelsesreglene at det skal foretas en avveining mellom de skattemessige og ikke-skattemessige forhold.¹⁵³ Ordlyden kan tilsi ulik vektning av skattemotiv, selv om de kan ligne på hverandre. For å undersøke forskjellene mellom reglene, skal vi nærmere foreta en sammenligning av vilkåret.

3.5.1 Hvordan foretas avveiningen mellom de skattemessige og ikke-skattemessige motivene?

Bevistemaet i formålsvurderingen er sakens objektive omstendigheter.¹⁵⁴ Skattefordelens størrelse er et sentralt, men vil likevel ikke være et utslagsgivende moment i totalvurderingen.¹⁵⁵ Zimmer fremholder at det ofte er en gjensidig avhengighet mellom de forretningsmessige og skattemessige virkningene, og om transaksjonen strider med skattereglenes formål. Høyesterettspraksis støtter også denne påstanden, og viser til at kjernen i en omgåelsesvurdering ofte er en avveining mellom disse momentene. Det vil stilles høyere krav til forretningsmessig motiv, desto høyere strid med skattereglenes formål.¹⁵⁶

Avveiningen kan ofte være komplisert grunnet en transaksjons mange ulike formål og ledd. Herunder urealiserte virkninger av transaksjonen, foregående omstendigheter og elementer som ikke er lett å tallfeste.¹⁵⁷ I Armada dommen (HR-2017-2410-A) uttales følgende:

¹⁵³ NOU 2016:5 s. 43

¹⁵⁴ Se avsnitt 2.2

¹⁵⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 38

¹⁵⁶ Zimmer, Frederik (2021) Lærebok i skatterett s. 77

¹⁵⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 93 og Rt-2012-1888 (Dylvi) Avsnitt 43

«Skattefordelen vil normalt kunne verdsettes uten for store problemer [...] Det vil ikke alltid være tilfellet for de mer forretningsmessige sider av transaksjonen. Ved vurderingen av transaksjonen vil det også, etter omstendighetene, måtte trekkes inn elementer som ikke så lett lar seg tallfeste. Omfanget av den virksomheten som videreføres, finansiell eksponering, sikring av nødvendig leveranser til selskap innenfor samme konsern, er alt eksempler på omstendigheter som vil kunne inngå i vurderingen av om en transaksjon er overveiende skattemessig motivert».
(avsnitt 59)

Dommen anvender sktl. § 14-90 (nå § 13-3), men vil også være relevant ved tolkningen av den sktl. § 13-2. I forarbeidene legges det til grunn at formålsvurderingen i sktl. § 13-2 bygger på samme prinsipp som i sktl. § 13-3.¹⁵⁸ Armadadommen kan likevel gi grunnlag for at ikke kvantifiserbare omstendigheter er relevante for formålsvurderingen, men vil trolig sjelden få avgjørende betydning. Normalt vil den beløpsmessige differansen mellom de forretningsmessige og skattemessige virkningene veie tyngre.

3.5.2 Hva kreves av “hovedformålet” i sktl. § 13-2?

Gjennomskjæring kan etter grunnvilkåret i sktl. § 13-2 andre ledd kun skje dersom hovedformålet med disposisjonen var å oppnå en skattefordel, og det etter en totalvurdering anses som omgåelse. Det er virkningene som fremsto som sannsynlige på disposisjonstidspunktet som er relevante for vurderingen.¹⁵⁹ Skattyters formål med disposisjonen vil ikke være en del av vurderingen om grunnvilkåret er oppfylt etter sktl. 13-2.¹⁶⁰

For at de skattemessige motivene skal anses å være “hovedformålet” med disposisjonen, må disse fremstå som “klart større” enn de forretningsmessige.¹⁶¹ Formuleringen er en kodifisering fra tidligere høyesterettsdommer, og innebærer

¹⁵⁸ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 53

¹⁵⁹ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 53

¹⁶⁰ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 93

¹⁶¹ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 94

ingen endring av rettstilstanden.¹⁶² Både Telenor- og Hydro Canada dommen taler for at skatteformålet må være “den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen”. Utredningen legger til grunn at denne formuleringen “gir best uttrykk for gjeldende norm, selv om Høyesterett bruker en annen og tilsynelatende mindre krevende term i den generelle formulering av omgåelsesnormen”.¹⁶³ Formuleringen stiller ikke krav til kvalifisert overvekt, men det vil neppe være aktuelt å kreve at forretningsmessig motivasjon utgjør (litt over) halvparten.¹⁶⁴

Selv om Høyesterett oppstiller høyere krav til skattemessig motivasjon enn hva ordlyden tilsier er det fortsatt uklare om hvor grensen går. Bestemmelsen legger opp til en rekke skjønnsmessige vurderinger, hvor alle transaksjoner som taler for gjennomskjæring skal vurderes hver for seg. Den skjønnsmessige vurderingen blir begrunnet i NOU 2016:5 på side 11:

“... selv med en god utforming ligger det i sakens natur – sær-lig det at den tar sikte også på skatteplanleggings- opplegg som ennå ikke har sett dagens lys – at normen må bruke nokså generelle termer og overlate atskillig til et konkret skjønn i den enkelte sak, noe som innebærer at forutsigbarheten må bli begrenset.”

Konsekvensen av uforutsigbarhet og usikkerhet kan være at skattyter avholder fra samfunnsmessig gunstige disposisjoner. På en annen side skal regelen ha generell anvendelse, og bør dermed ha et vidt anvendelsesområde. Et av hovedformålene med regelen er å fange opp fremtidige skatteplanleggingsopplegg, og det vil være uheldig dersom den begrenses til enkelte typer transaksjoner.¹⁶⁵ Hvis det ikke legges opp til en skjønnsmessig vurdering, kan det innebære en risiko for at regelen “stivner” og nye tilfeller av skatteplanlegging kan falle utenfor.¹⁶⁶

¹⁶² Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 54

¹⁶³ NOU 2016:5 s. 27

¹⁶⁴ NOU 2016:5 s.102

¹⁶⁵ NOU 2016:5 s. 65

¹⁶⁶ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 5

3.5.3 Hva kreves av det "overveiende motiv" i sktl. § 13-3?

Den spesielle omgåelsesregelen i § 13-3 oppstiller mange av de samme vurderingene som i sktl. § 13-2. Blant annet skal de skattemessige og ikke-skattemessige forhold ved en transaksjon i stor grad bero på skjønn. Slik som i sktl. § 13-2 skal skatteformålet og egenverdi videreføres som utgangspunkt for vurderingen.¹⁶⁷ Ordlyden i vilkåret for skattemessig motiv er imidlertid forskjellig, hvor vurderingsgrunnlaget i § 13-3 krever at skatteposisjonen må fremstå som det "overveiende motiv" for transaksjonen. Eksempler som høyesterett trakk frem i Armada-dommen avsnitt 59 er blant annet omfanget av den virksomhet som videreføres og finansiell eksponering.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden taler for at skattemotivet må veie mer enn 50 prosent. Forarbeidene og rettspraksis støtter dette og viser til at det er tilstrekkelig med en «sannsynlighetsovervekt».¹⁶⁸ Likevel kan det stilles spørsmål til hvor mye overvekt som kreves. I henhold til forarbeidene skal det foretas en sannsynlighetsvurdering med utgangspunkt i eksistensen og omfanget av motivet for transaksjonen ut fra en objektiv vurdering.¹⁶⁹ Problemstillingen blir vurdert i Armada dommen hvor førstvoterende uttaler:

«Lovens ordlyd – "overveiende" – taler for at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet veier tyngre enn de forretningsmessige motivene for transaksjonen, uten ytterligere krav til kvalifisert overvekt.» (avsnitt 55).

Videre henviser førstvoterende til at det ikke er «entydig» hvor stor overvekt som kreves, men konkluderer med at skattemotivet samlet sett må veie tyngre enn andre motiver.¹⁷⁰ Uttrykket «klart større» blir også nevnt i forarbeidene.¹⁷¹ Det legges til grunn at terskelen for anvendelse av § 13-3 er lavere enn i § 13-2

¹⁶⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 53

¹⁶⁸ Ot. Prp. Nr. 1 (2004-2005) s. 84 og HR-2017-2410-A (Armada)

¹⁶⁹ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 69

¹⁷⁰ HR-2017-2410-A (Armada) Avsnitt 56 og 57

¹⁷¹ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 73 og Gjems-Onstad, Ole mfl. Norsk bedriftsskatterett, 2018 s. 1195 ff.

ettersom det kreves mindre overvekt av skattemessig motiv.¹⁷² Dette er sammenholdt med formål og hensyn bak reglene.¹⁷³

3.6 Hvorfor er det ulik terskel i § 13-2 og § 13-3?

Den spesielle omgåelsesregelen skiller seg prinsipielt fra sktl. § 13-2 ved at den “lettere” kommer til anvendelse grunnet en lavere terskel.¹⁷⁴ Ordlyden i bestemmelsene tyder på ulikheter, men gir alene ingen klar indikasjon på terskelforskjell. Den samme forståelsen ser vi også i rettspraksis, hvor det i Armada dommen ble tydeligere avklart som nevnt i avsnitt 3.5. Gjennom rettspraksis har terskelen i den generelle omgåelsesregelen utviklet seg til å bli meget høy. Til tross for at det skattemessige motivet har vært den “klart viktigste motivasjonsfaktoren” i rettspraksis, har det likevel ikke vært grunnlag for gjennomskjæring.¹⁷⁵ I Armada dommen derimot krevdes det «bare» overvekt av skattemessig motiv, uten særlig krav om mer. Praksis viser dermed at terskelforskjellen er større enn hva forarbeidene gir uttrykk for.

Det kan stilles spørsmål om hvorfor terskelen er ulik, og begrunnelsen bak den lavere terskelen i § 13-3. Som nevnt i punkt 1.2 er den lavere terskelen i § 13-3 et ønske om å gi skattemyndighetene et sikrere holdepunkt for å gripe inn.¹⁷⁶ Terskelforskjellen gir indikasjon på at transaksjoner som rammes av § 13-3 er mer lovstridig enn § 13-2. Med hensyn til proveny, kan dette etter vår mening være uheldig. I flere høyesterettsdommer som omhandlet § 13-2 har det vært snakk om skattebesparelser på flere millioner eller milliarder kroner, som kunne vært proveny for samfunnet. Hvorvidt skattebesparelsen i transaksjoner som rammes av § 13-3 er like store, vil være vanskelig å si ettersom det har vært lite høyesterettspraksis. Likevel kan det tenkes at det neppe er større skattefordeler, enn hva som fremgår av rettspraksis fra § 13-2.

¹⁷² I samme retning Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 54

¹⁷³ Samme slutning finner vi i Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 54

¹⁷⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s. 73

¹⁷⁵ Se avsnitt 2.2.

¹⁷⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 69 og avsnitt 3.5

Problemstillingen om terskelforskjell blir tatt opp i høringsinstansen til forarbeidene, hvor blant annet Benn Folkvord uttaler at begrunnelsen bak den lavere terskelen ikke er god nok. Videre legger han til grunn at terskelen bør være lik for alle typer transaksjoner.¹⁷⁷ Hypotetisk sett mener han at det bør skje en endring i terskelen. På en annen side viser utredningen til at motstridende hensyn vil gjøre seg gjeldende ved snakk om endring av terskelen. Det vises til en avveining mellom hensynet til å ramme transaksjoner som primært bidrar til skattebesparelse og som ikke bidrar til samfunnsøkonomien, opp mot hensynet til å ikke legge hinder i veien for nyskaping og kreativitet. I Prop 98 L (2018 – 2019) på s. 55 blir følgende uttalt:

«Utredningen mener at Høyesteretts praksis i det store og hele har truffet dette balansepunktet godt. De utslagene som kan synes å være uheldige, kan og bør ivaretas ved endringer knyttet til enkelte vurderingstemaer heller enn å endre terskelnivået generelt.»

Likevel utelukkes det ikke at justeringene som ble gjort ved lovfesting av § 13-2 på enkelte områder kan føre til strengere terskel for anvendelse av omgåelsesnormen, uten at det har vært hensikten.¹⁷⁸ Dette vil i så fall innebære en endring i favør for skatteyder, og motsatt ved en senket anvendelse. Etter vårt syn burde det ikke være en forskjell på terskelen for anvendelsen av ulike transaksjoner som rammer like stort.

3.7 Rettsvirkninger

Et annet punkt som skiller bestemmelsene, er de ulike rettsvirkningene. Ved omgåelse etter sktl. § 13-2 kan en disposisjon gjennomskjæres ved at skattefordelen bortfaller i sin helhet, og det ilegges skatteplikt.¹⁷⁹ Det fremgår av bestemmelsens første ledd. I lang tid har høyesterett anvendt omgåelsesnormen i samsvar med rettsvirkningene som fremgår av bestemmelsens første ledd. Utover dette har det vært uenighet om skattefordelen skal bortfalles delvis i tilfeller hvor

¹⁷⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 55

¹⁷⁸ Prop. 98 L (2018-2019) s. 55 -57

¹⁷⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 57 - 60

transaksjonen innebærer en forbedret utnyttelsesmulighet. Et eksempel på en forbedret utnyttelsesmulighet er opprettelse av skattekonsern og derigjennom tilrettelegging for utnyttelse av skatteposisjoner gjennom konsernbidrag. Forarbeidene avviser imidlertid dette, og legger til grunn at den riktige forståelse er at skattefordelen bortfalles i sin helhet.¹⁸⁰ Gjennomskjæring skal altså ikke være en sanksjon, men forhindre urimelige skattefordeler.¹⁸¹

Virkninger av § 13-3 følger av bestemmelsens bokstav a og b om at skatteposisjonen skal “falle bort dersom den representerer en fordel” eller “inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse”. Ordlyden tilsier at transaksjonene fortsatt kan gjennomføres, uten ytterlige utløsning av relasjonsbeskatning. Virkningen blir derimot at de aktuelle skatteposisjonene ikke kan overføres uendret ved transaksjonene. Det bekreftes i forarbeidene at en presisering av rettsvirkningen i ordlyden var en del av endringene som ble gjort i videreføringen fra § 14-90 til § 13-3.¹⁸²

Samlet sett ser vi sktl. § 13-2 utløser større konsekvenser med tanke på rettsvirkninger, sammenlignet med § 13-3. Dette gjenspeiles i grunnleggende formålet bak reglene, om at § 13-3 skal være en stopp regel.¹⁸³ Formålet til § 13-2 derimot er å skjære igjennom dersom det foretas disposisjoner som strider med skattereglenes formål - altså “tette hullene” i skatteloven. Til tross for at bestemmelsene omfatter ulike transaksjoner, kan det stilles spørsmål til om transaksjonene som omfattes av § 13-3, kunne blitt behandlet av § 13-2. Nærmere diskusjon om dette foretas i avsnitt 5.1.

¹⁸⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 60

¹⁸¹ NOU 2016:5 s. 115

¹⁸² Prop. 98 L (2018-2019) s. 73

¹⁸³ Se av avsnitt 3.1

3.8 Oppsummerende refleksjoner

Ved å sammenligne den spesielle og generelle omgåelsesregelen, finner vi at de hovedsakelig skiller seg fra hverandre ved at de har ulik terskel, og at anvendelsesområde i sktl. § 13-3 er snevrere enn i § 13-2. I lovteksten fremstår reglene som nokså ulike, men etter en analyse finner vi at de mer like enn hva ordlyden og forarbeidene tilsier, blant annet ved at de i praksis retter seg vesentlig mot likeartede rettsforhold. Formålet bak både sktl. § 13-2 og § 13-3 er å trekke en grense for hva som anses som akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging. Det er likevel enkelte hensyn som skiller reglene, slik som at sktl. § 13-3 i større grad er til for preventive og retts tekniske hensyn. Videre ser vi at flere av momentene som foretas i totalvurderingen i § 13-2, også vil være aktuelle i vurderingen av § 13-3. Etter vårt syn kan det tenkes at det egentlig foretas en totalvurdering i § 13-3, under vurderingen av det “overveiende motiv”. Det er heller ikke usannsynlig at rettsanvender foretar en vurdering om transaksjonen strider med skattelovens formål før det blir en sak.

Likevel vil den spesielle regelen skille seg prinsipielt fra den generelle på enkelte punkter, ved at den blant annet rammer enkelte “praktiske” transaksjoner. I formålsvurderingen, vil det heller ikke stilles noe selvstendig krav til motstrid med lovgivers formål, slik som i sktl. § 13-2. Reglens rettsvirkninger er også noe forskjellig. I sktl. § 13-2 vil disposisjonen bli ilagt skatt ved gjennomskjæring, mens skatteposisjonen faller bort etter § 13-3.

4 Betydningen av EØS-rett og skatteavtaler for anvendelse av den norske omgåelsesreglen

I det følgende avsnitt går vi nærmere inn på betydningen av EØS-rett og skatteavtaler for anvendelse av den norske omgåelsesreglen. Problemstillingen vår handler først og fremst om sktl. § 13-2 og § 13-3, men ettersom Norge er bunden av både EØS-avtalen og skatteavtaler kan de ikke anvendes løsrevet fra disse. Vi vil følgelig gi et overordnet innblikk av PPT-regelen, som er en felles omgåelsesregel for skatteavtaler. Hensikten er ikke å foreta sammenligning av PPT-regelen med den norske omgåelsesreglen, men for å få en bedre forståelse for hva PPT-regelen innebærer har vi valgt å foreta en kort analyse på noen av likhetene og ulikhetene. En aktuell problemstilling som reiser seg, er om skatteavtaler eller EØS-retten kan sette begrensninger for anvendelse av internrettslige omgåelsesregler. Vi skal i det følgende kort ta for oss problemstillingene, men tema må avgrenses til det overordnede, der det går utover problemstillingen.

4.1 Forholdet mellom norske omgåelsesregler og skatteavtaler

Skatteavtalens regler kan typisk benyttes som virkemiddel for skatteplanlegging med sikte på å omgå intern rett eller andre skattebestemmelser, eksempelvis “Treaty Shopping”.¹⁸⁴ En svært aktuell sak om dette er Transoceans utbyttesak hvor det var snakk om å betale et utbytte fra Norge til Cayman Island, som ville medført en skattekostnad på omtrent 400 millioner kroner.¹⁸⁵ For å unngå skatten grunnla Transocean et holdingselskap i Danmark, som et mellomledd for utbetalingen av utbytte til aksjonæren på Cayman Island. Utbytte ble deretter skattefritt på grunn av skatteavtalen mellom Norge og Danmark, samt ingen kildeskatt mellom Danmark og Cayman Island. Saken endte med at Transocean

¹⁸⁴ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 18

¹⁸⁵ LB-2014-176629-3 s. 59

ble frifunnet, begrunnet med at hovedformålet med utbytte ikke var å spare norsk skatt.¹⁸⁶

Til tross for frifinnelse er det mye som tilsier at slike tilfeller er på kanten av det som kalles akseptabel skatteplanlegging, og trolig taler det mer mot aggressiv og uakseptabel skatteplanlegging. Likevel stilles det krav til at hovedformålet må være å spare skatt, for at omgåelse skal kunne skje. Det kan stilles spørsmål til skatteavtalers funksjon når en ser saker som Transoceans utbyttesak. Formålet med skatteavtalene har tradisjonelt vært å forebygge dobbeltbeskatning, men i den siste tiden har det vært økt fokus på å forebygge skatteunndragelse og skatteomgåelse i skatteavtalene.¹⁸⁷ Formålet om å forebygge dobbeltbeskatning vil være viktig for å tilrettelegge for grenseoverskridende aktivitet. Det ville derfor vært uheldig om misbruk av skatteavtalene skulle «ødelagt» for alle som legitimt benytter seg av disse.

Skatteavtalene er inkorporert i norsk rett med samme trinnhøyde som formell lov, som betyr at Norge må oppfølge skatteavtalene på lik linje som formell lov. Likevel kan ikke skatteavtaler lede til en skjerpet beskatning i forhold til det som følger av intern rett. Det betyr at skatteavtaler kan åpne opp for skattelette eller unngåelse av skatt, som for eksempel kildeskatt.¹⁸⁸ Det kan tenkes at eventuell felles generell omgåelsesregel kan være løsningen på tilfeller som for eksempel «Treaty shopping». Likevel medfører det sine utfordringer. I det neste avsnitt skal vi gå kort inn på PPT-regelen, og hvorvidt den kan begrense norsk beskatningsrett. Tema må imidlertid begrenses til det overordnede, men det er likevel viktige problemstillinger å belyse.

¹⁸⁶ LB-2014-176629-3 s. 18 - 19

¹⁸⁷ Zimmer, Frederik (2017) Internasjonal inntektsskatterett Zimmer s. 61

¹⁸⁸ Zimmer, Frederik (2017) Internasjonal inntektsskatterett Zimmer s. 64

4.2 I hvilken grad kan PPT reglen begrense norsk beskatningsrett?

For å unngå illojale tilpasninger i skatteavtalene som Treaty shopping, har det blitt innført en felles omgåelsesregel, såkalt PPT-regelen (“The principal purpose test”).¹⁸⁹ Regelen består av en toleddet vurdering, tilsvarende som sktl. § 13-2. Det kan tenkes at vurderingen tilsvarende en viss grad med grunnvilkåret og totalvurderingen i § 13-2, bare med noen forskjeller.¹⁹⁰ En sentral problemstilling er i hvilken grad PPT-reglen kan begrense norsk beskatningsrett, og hvorvidt den må hensyntas ved anvendelse av sktl. § 13-2.

Ordlyden til PPT reglen tilsier at det er tilstrekkelig at skattemotivet er «one of the principal purposes». Skattemotivet etter norsk rett må imidlertid være «hovedformålet» i transaksjonen. PPT-regelen kan dermed fremstå som strengere enn den norske gjennomskjæringsregelen med en lavere terskel for anvendelse. Vilkåret om at skattemotivet må være «one of the principal purposes» betyr altså at bestemmelsen kan anvendes på tilfeller der skattemotivet bare er et av hovedformålene. Hvorvidt det kreves overvekt av skattemotiv, har vi imidlertid ikke funnet frem til. Det kan tenkes at anvendelsesområdet til PPT-regelen vil være snevrere enn den norske regelen, ettersom PPT regelen bare kan innskrenke skattefordeler som utløses av skatteavtalene. Den norske omgåelsesreglen derimot kan benyttes som hjemmel for utvidende tolkning av de norske beskatningsreglene.¹⁹¹ Betydningen av at anvendelsesområde til PPT-reglen vil være snevrere enn den norske, kan illustreres med å være hver sin sirkel. Dersom PPT-sirkelen er like stor eller større enn sktl. § 13-2-sirkelen, kan § 13-2 anvendes fullt ut. Dersom PPT-sirkelen er mindre enn § 13-2-sirkelen, vil den delen som stikker utenfor PPT-sirkelen ikke kunne anvendes.¹⁹²

¹⁸⁹ Regelen ble inntatt i OECDs mønsteravtale 2017 i artikkel 29(9)/MLI artikkel 7(1)

¹⁹⁰ Furuseth, Eivind (2016) En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «Principal purposes test» s. 291 – 319

¹⁹¹ Banoun, Bettina (2019) Gjennomskjæring i et internasjonalt perspektiv

¹⁹² Furuseth, Eivind (2016) En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «Principal purposes test» s. 291 – 319

Det kan vurderes hvor stor sjanse eller hvor ofte PPT regelen er i strid med formålet i skatteavtalene. PPT regelen vil som nevnt kun komme til anvendelse dersom det er strid med formålet bak skatteavtalene, som er å gi skattefordelen. Formålet bak skatteavtalene vil trolig tilsi at skatteyder likevel får skattefordelen. Ut fra vårt syn kan det dermed se ut til at selv om PPT-regelen fremstår strengere, er det i realiteten noe annet.

Utviklingen av omgåelsesreglene kan se ut til å gå i retning til å bli mer like. Etter justeringen ved lovfestingen av den norske omgåelsesreglen har det blitt lagt til grunn en hel objektiv formålsvurdering, som er det samme som i PPT-regelen. Det er imidlertid fortsatt en flere ulikheter mellom sktl. § 13-2 og PPT-reglen, som innebærer ulik tolkning av reglene.¹⁹³ En felles omgåelsesregel for skatteavtaler vil gjelde for flere land hvor det er ulik rettstradisjon for tolkning. Ettersom skatteavtaler kan begrense anvendelsesområde for den norske omgåelsesreglen i den forstand med å åpne opp for skattelette eller annet, kan det tenkes at det samme gjelder for PPT-regelen.

4.3 I hvilken grad kan EØS-avtalen begrense norsk beskatningsrett?

Et tilsvarende spørsmål er om EØS-avtalen avskjærer eller setter grenser for bruk av internrettslige omgåelsesbestemmelser.¹⁹⁴ Forarbeidene legger til grunn at EØS-relaterte rettsforhold omfattes så langt EØS-retten tillater det.¹⁹⁵

EU-domstolen har utviklet en ulovfestet doktrine om misbruk av EU-retten (“Abuse of rights”-doktrinen).¹⁹⁶ I en rekke dommer har EU-domstolen lagt til grunn at regler som innebærer diskriminering eller restriksjon kan rettferdiggjøres av hensyn til å bekjempe skatteomgåelse. Vilkårene er imidlertid strenge, der det

¹⁹³ Furuseth, Eivind (2016) En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «Principal purposes test» s. 291 – 319

¹⁹⁴ Zimmer, Frederik (2017) Internasjonal inntektsskatterett s. 40

¹⁹⁵ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 18

¹⁹⁶ Hovland, Øyvind (2017) Omgåelsesregler på skatteområdet og forholdet til EØS-avtalen, s. 107 – 135

blant annet er henvist i flere dommer at det må foreligge en «wholly artificial arrangement». ¹⁹⁷ Det innebærer et formål om å hindre rent kunstige arrangementer som ikke reflekterer økonomisk aktivitet, og hvor målet er å unndra skatt på overskudd (“tax normally due”) skapt i den andre staten. ¹⁹⁸ Et sentralt poeng er at generelle omgåelsesregler med kriterier som krever en konkret vurdering er lettere holdbare under EU/EØS-retten enn hva spesielle omgåelsesregler med klarere, men mer firkantede kriterier har. ¹⁹⁹

Ettersom omgåelsesregelen gjelder både for internrettslige og grenseoverskridende forhold er mulighetene for strid med EØS-avtalen ansett til å være liten. EU har utviklet direktiver som kan knyttes til saker som gjelder utnyttelse av direktiver og skatteområder, men ettersom disse ikke er en del av EØS-avtalen er de ikke bindende for Norge. ²⁰⁰ Selv om NOU legger til grunn at Norge ikke er knyttet til dette, kan det stilles spørsmål om det likevel kan være bindende for Norge til en viss grad. Det kan tenkes at flere av tilfellene som er regulert i ATAD direktivet, også kan utledes av “Abuse og treaty”-doktrinen. I PRA Group saken argumenterer eFTA domstolen i retning om at det som følges av ATAD direktivet må ligge innenfor EØS-avtalen, og dermed er bindende for Norge. ²⁰¹ Det følger av EØS-loven § 2 at EØS-avtalen har trinnhøyde over alminnelig norsk lov, som innebærer at norsk lov kan tilsidesettes av EØS-avtalen. Det kan det tenkes at det kan oppstå strid mellom norske omgåelsesregelen og misbrukslæren av EU-retten. ²⁰²

¹⁹⁷ Zimmer, Frederik (2017) Internasjonal inntektsskatterett s. 40

¹⁹⁸ Sak C-196/04 (Cadbury Schweppes) avsnitt 55

¹⁹⁹ NOU 2016:5 s. 54 – 55

²⁰⁰ NOU 2016:5 s. 62

²⁰¹ Oslo tingrett (2021) PRA Group Europe AS – skatteetaten – anmodning om rådgivende uttalelse s. 10

²⁰² Banoun, Bettina (2019) Gjennomskjæring i et internasjonalt perspektiv

5 Avsluttende refleksjoner

5.1 Rettspolitiske betraktninger – Er det behov for en egen spesiell omgåelsesregel i sktl. § 13-3?

Utredningen foreslo at den spesielle omgåelsesregelen burde oppheves, blant annet fordi det ikke forelå noen rasjonell begrunnelse for at enkelte tilpasningsformer skulle rammes hardere enn andre.²⁰³ Det kan oppleves både som rettsteknisk uheldig og ikke rettferdig, ettersom det er tilpasningsformer som ikke omfattes av § 13-3 som kan ha vel så negative samfunnsmessige virkninger.²⁰⁴ Det er ikke altfor mange vesentlige forskjeller som skiller mellom sktl. § 13-2 og § 13-3. En av de viktigste er den ulike terskelen for anvendelse. Reglene har for øvrig samme formål og retter seg imot «vesentlig likeartede rettsforhold».²⁰⁵ Etter våre funn kan det likevel virke som at departementet overvurderer forskjellen mellom de to omgåelsesreglene.

På tross av mye delte meninger i høringsrunden, videreførte departementet regelen med begrunnelsen om at den gir en «viktig signaleffekt». Det argumenteres for at den fungerer godt i praksis som en stoppregel for praktisk viktige tilfeller. Spesielt taler skattyters forutberegnelighet, preventive hensyn og prosessuelle hensyn for å beholde den spesielle omgåelsesregelen. Regelen kan bidra til å bevisstgjøre aktørene, og at man dermed er forsiktig med å foreta transaksjoner som omfattes av regelen. Utredningen på en annen side mener at hensynene vil bli ivaretatt av den generelle omgåelsesregelen. Det vises likevel til at regelen i praksis har vært god og det er et åpenbart behov for å ha en regel med lavere terskel for å avskjære underskuddsposisjoner.²⁰⁶ Hvordan hensynet ville vært ivaretatt uten sktl. § 13-3, nå som den generelle omgåelsesnormen er lovfestet, er ikke mulig å konstatere.

²⁰³ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 13

²⁰⁴ I samme retning Folkvord, Benn, (2016) Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil s. 177 - 185

²⁰⁵ NOU 2016:5 s. 70

²⁰⁶ Prop. 98 L (2018 – 2019) s. 72

Dersom sktl. § 13-3 oppheves og/eller innlemmes i § 13-2, kan det se ut til at terskelen heves for de praktisk viktige tilfellene, som videre kan føre til betydelige provenytap for det offentlige. Det er nemlig en betydelig andel av omgåelsestilfellene som i utgangspunktet rammes av sktl. § 13-3. Det kan tenkes at det i et masseforvaltningssystem kan være en fordel å ha en regel som er enkel for saksbehandler å bruke, forutsatt at disposisjonen åpenlyst er lovstridig. Regelen oppstiller andre vilkår, i tillegg til at den gir andre virkninger enn den generelle. Vilkårene for å anvende reglene er likevel etter vårt syn parallelle og det kan virke som at reglene mer eller mindre er tilsvarende.

Begrunnelsen bak sktl. § 13-3 synes å basere seg på praktiske og samfunnsmessige hensyn, som følge av usikkerheten rundt rekkevidden av den tidligere ulovfestede normen. Spørsmålet er i det følgende om den spesielle omgåelsesregelen bør eksistere parallelt med den generelle, nå som normen er lovfestet. Det er ikke nødvendigvis slik at det er lettere å manipulere skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel, enn det for andre skatteposisjoner.²⁰⁷ Videre ville det ikke vært slik at lovgiver ikke ville hatt en regel å benytte ved transaksjonene som omfattes av sktl. § 13-3. Det er gjeldende rett at transaksjoner som omfattes av sktl. § 13-3, også kan omfattes av sktl. § 13-2 selv om terskelen er lavere. Å ha to overlappende regler som gir ulike rettsvirkninger og har ulik terskel kan bidra til at det oppstår unødvendig komplisering. Ikke minst vil det i praksis være mer uoversiktlig og mindre effektivt om tilpasningsopplegg må vurderes i lys av begge regler. Målet med skattelovgivning bør alltid være å oppnå en logisk koherens. Dette gjøres ved å bygge på konsistenshensyn som motvirker unødvendig komplisering og fragmentering av lovgivningen.

Flere argumenter taler for oppheving av sktl. § 13-3, slik det ble konkludert i NOU 2016:5. Likevel er det enighet om at det er et behov for spesielle omgåelsesregler, men at sktl. § 13-3 bør revideres. Etter vårt syn bør det være en lavere terskel ved avskjæring av underskuddsposisjoner enn hva som fremgår av dagens sktl. § 13-2. Det finnes gode argumenter for at bestemmelsens

²⁰⁷ NOU 2016:5 s. 103

virkeområde bør utvides slik at den gjelder alle typer transaksjoner og alle former for skattefordeler, slik at den blir mer slagkraftig. På en annen side finner vi flere argumenter taler for at den spesielle omgåelsesregelen kunne vært inkorporert i § 13-2. Det ville bidratt et mer konsekvent regelverk som likebehandler ulike former for omgåelse og forenkling, slik at man slipper å forholde seg til to lovfestede omgåelsesregler med overlappende anvendelsesområder.

Det er kan se ut som at det er et behov for en regel som spesielt omfatter de skatteposisjonene som omfattes av sktl. § 13-3, men med en lavere terskel enn den som fremgår av sktl. § 13-2. Av rettspolitiske hensyn er det viktig at skattereglene er klare, effektive og nøytrale. Usikkerhet kan ha negative innvirkninger og vil kunne forhindre nyskapning og positiv kreativitet i det økonomiske liv. Det er derfor viktig at regelen ikke virker hemmende, men samtidig hindrer transaksjoner og disposisjoner som strider med lovens formål og hensyn. Det kan virke hensiktsmessig å ha en regel som oppstiller samme vilkår som i sktl. § 13-2, men med en lavere terskel og som omfatter alle typer transaksjoner og alle former for skattefordeler. Det er i praksis vanskelig å skape en «perfekt» omgåelsesregel og regelen vil derfor kreve utvikling over tid.

5.2 Hvordan vil reglene se ut i fremtiden?

Som følge av lovfestingen av den generelle omgåelsesreglen, og videreførelsen av den spesielle omgåelsesreglen oppstår spørsmålet om hvilken praktisk betydning dette har for fremtidig bruk av bestemmelsene. Som nevnt i avsnitt 2.3 er det ingen av bestemmelsene som har blitt anvendt i høyesterettspraksis etter de ble lovfestet i 2020. Det vil derfor være for tidlig å si om noen av endringene vil ha betydning for anvendelse etter lovfesting. Fra tidligere rettspraksis ser vi det har vært begrenset antall saker om den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen, og det kan tenkes at skattemyndighetene har vært tilbakeholdne med anvendelse av normen etter den høye terskelen som har blitt utviklet.²⁰⁸ Lovfestingen av normen

²⁰⁸ Se Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», 2016, s. 177

i 2020 medføre noen endringer på den generelle omgåelsesreglen, som kan lede til spørsmålet om det vil bli en oppblomstring av saker.

Etter vårt syn er det en viss sannsynlighet for at skattemyndighetene vil anføre den generelle omgåelsesreglen i flere saker etter endringene som har blitt gjort. Et sentralt poeng her vil være endringen til en hel objektiv formålsvurdering, som vil forenkle bevisbyrden.²⁰⁹ I etterkant av Telenor-dommen har det vært en rekke diskusjoner om hvorvidt utfallet ville vært annerledes dersom det hadde blitt lagt til grunn en objektiv, og ikke subjektiv formålsvurdering. I tillegg har lovfesting klargjort flere usikre punkter, og det kan tenkes at det var det som skulle til for å nå frem for gjennomskjæring. På en annen side har forarbeidene vært tydelige på at reglen skulle videreføres som den var, uten en endring i terskelen for anvendelse. Hvorvidt dette stemmer, gjenstår å se den dagen høyesterett behandler en sak med sktl. §13-2.

Den spesielle omgåelsesreglen derimot ble hovedsakelig videreført som den var, og det vil dermed være lite som tyder på endringer etter dette.²¹⁰ Spørsmålet er om den i fremtiden vil bli opphevet eller inkorporert i den generelle omgåelsesregelen. I analysen vår er det flere argumenter som taler for en inkorporering i § 13-2, da det i realiteten virker som det er lite forskjeller mellom reglene. Tema har vært diskutert mye, og det gjennomgående er at argumentene for videreføringen til § 13-3 har vært for svak.

Videre kan det tenkes at verden blir mer og mer internasjonalsert, og det samme følger av lovverket. Som vi ser ut fra EØS-retten og skatteavtaler har det blitt relativt nylig utviklet gjennomskjæringsregler, og det kan tenkes at det blir mer og mer av dette i fremtiden.²¹¹ Til tross for ulikheter mellom tolkning og regelverk på tvers av land, vil det trolig gå mot retning til å bli mer like. Mer harmoniserte regler over landegrensene vil trolig medfølge flere fordeler, hvor blant annet det

²⁰⁹ Se avsnitt 2.3.1 om objektiv formålsvurdering

²¹⁰ Se avsnitt 2.4 om endringer fra § 14-90 til § 13-3

²¹¹ Se del 4

blir vanskeligere å flytte til andre lands skattesystem for å spare skatt fordi flere land vil få likere regelverk.

Litteraturliste

Lover og forskrifter

EØS-Loven

Lov 27. November 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v.

Merverdiavgiftsloven

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

Skatteloven

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

Lovforarbeider

Ot.prp. nr. 71 (1995-1996)

Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)

Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer

Prop. 78 L (2010-2011)

Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

NOU 2016: 5

Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

Prop. 98 L (2018-2019)

Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)

Innst. 24 L (2019-2020)

Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)

Rettsavgjørelser

Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg)
Rt. 1963 s. 478 (Siraco)
Rt. 1966 s. 1189 (Vestlandske Vassdrag)
Rt. 1976 s. 1317 (Harnoll)
Rt. 1994 s. 912 (Hovda)
Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)
Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)
Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)
Rt. 2007 s. 209 (Hex)
Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)
Rt. 2012 s. 1888 (Dylvi)
Rt. 2014 s. 227 (Tangen)
HR-2016-2165-A (IKEA)
HR-2017-2410-A (Armada)
Sak C-196/04 (Cadbury Schweppes)
LB-2014-176629-3 (Transocean utbyttesak)

Litteratur

Bøker

Aamelfot, Torill H. mfl., *Fusjon og fisjon: Skatt, regnskap, selskapsrett*, 2. utg.,

Fagbokforlaget 2015

Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene*, 1. utg., Cappelen Damm Akademis

2003,

Banoun, Bettina, Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen, Høyt skattet:

Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen, Universitetsforlaget 2014, s. 29-50

Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon*, 1. utg., Gyldendal 2006

Gjems-Onstad, Ole, Folkvord, Benn, Furuseth, Eivind og Ferdowsi, Sanaz Ormaz,

Norsk bedriftsskatterett, 10. utg. Gyldendal 2018

Harboe, Einar, *Skattemessig gjennomskjæring*, 1. utg., Universitetsforlaget 2012

Kvisli, Kåre H., *Innføring i skatteretten*, Eget forlag 1962

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6 utg., Universitetsforlaget 2009

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*, 8 utg. Universitetsforlaget 2018

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget
2017

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9 utg., Universitetsforlaget 2021

Artikler

Aarbakke, Magnus. *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*, Lov og rett 1970, s. 1-24

Banoun, Bettina. *Ny lovfestet gjennomskjæringsregel*, Wiersholm, 25.11.2019.
Hentet fra <https://wiersholm.no/nyheter/ny-lovfestet-gjennomskjaeringsregel>

Banoun, Bettina. *Gjennomskjæring i et internasjonalt perspektiv*, Wiersholm, 24.06.2019. Hentet fra <https://www.wiersholm.no/nyheter/gjennomskjaering-i-et-internasjonalt-perspektiv>

Finans- og tolldepartementet. (1991) *Oppfølging av skattereformen 1992. (Ot.prp. nr. 16. (1991-1992))*. Hentet fra <https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-16-199192?searchResultContext=1216&rowNumber=1&totalHits=670>

Folkvord, Benn. *Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse*, Skatterett 2009, s. 169 – 178. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/full/10.18261/ISSN1504-310X-2009-02-05>

Folkvord, Benn. *Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt 2014 s. 227 «Tangen»?»* Skatterett, 2015 nr 34 s. 150 – 164. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/pdf/10.18261/ISSN1504-310X-2015-02-04>

Folkvord, Benn. *Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil*, Skatterett 2016 nr. 35, s. 177 – 186 <https://www.idunn.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2016-02-06>

Furuset, Eivind. *En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «Principal purposes test»*, Skatterett 2016, s. 291 – 319. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/full/10.18261/issn.1504-310X-2016-04-02>

Gjems-Onstad, Ole. *Uforutsigbar omgåelsesnorm*, Skatterett 2016, nr. 2 s. 156-170. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2016-02-04>

Hovland, Øyvind. *Omgåelsesregler på skatteområdet og forholdet til EØS-avtalen*, Skatterett 2017, s. 107 – 135. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2017-02-04>

Matre, Hugo. *Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg*, Revreg 2014, nr. 4. hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/4-44-6.pdf>.

NHO. *Selskapskatt* (u.å.) Hentet fra <https://www.nho.no/tema/skatter-og-avgifter/artikler/selskapskatt/>

Oslo tingrett. *PRA Group Europe AS – skatteetaten – anmodning om rådgivende uttalelse*. 2021. Hentet fra <https://eftacourt.int/download/3-21-request-ao/?wpdmdl=7457>

Skatteetaten. *Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 20. desember 2017 – om fremføring av underskudd og bortfall av rett til skatteposisjon etter*

skatteloven § 14-90 (Armada Eiendom AS), 2018. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/skattedirektoratets-kommentar-til-hoyesteretts-dom-av-20.-desember-2017--om-fremforing-av-underskudd-og-bortfall-av-rett-til-skatteposisjon-etter-skatteloven--14-90-armada-eiendom-as/>).

SSB. *Skatteomgøelser kan ha kostet staten milliarder*, 2019, Hentet fra <https://www.ssb.no/utenriksokonomi/artikler-og-publikasjoner/skatteomgaelser-kan-ha-kostet-staten-milliarder>

Zimmer, Frederik. *Hva er vurderingstemaet i omgøelsessaker?* Skatterett 2007, s. 2-13. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/10.18261/ISSN1504-310X-2007-01-02>

Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker*, Skatterett 2017 nr. 36 s. 213 – 248. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2017-03-05#sec-5>

Zimmer, Frederik. *Omgøelseslovforslaget – kritikk og motkritikk*, Skatterett 2016, nr. 4 s. 359-378. Hentet fra <https://www.idunn.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2016-04-06>

Forvaltningsuttalelser

Skatte-ABC 2019/20

Skattedirektoratet