



Handelshøyskolen BI

MAN 29711 Transaksjoner og omorganisering prosjektoppgave

Term paper 100%

Predefinert informasjon

Startdato: 07-02-2024 09:00 CET
Sluttdato: 21-05-2024 12:00 CEST
Eksamensform: P
Termin: 202410
Vurderingsform: Norsk 6-trinns skala (A-F)
Flowkode: 202410||11850||IN02||W||P
Internal assessor: Internal assessor 1

Deltaker

Navn: Martin Karlsen Garfeld

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Omgåelse gjennom innpakning

Navn på veileder *: Benn Folkuord

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 5

Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

Omgåelse gjennom innpakning

Eksamenskode og navn:

Man 2972 Transaksjoner og omorganisering

Utleveringsdato:

15.02.2023

Innleveringsdato:

22.05.2023

Stuedsted:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHOLDSFORTEGNELSE	1
SAMMENDRAG.....	2
1. INNLEDNING.....	2
2. DEN LOVFESTEDE OMGÅELSESEGELEN.....	3
2.1 UTGANGSPUNKTET.....	3
2.1.3 <i>Hovedformålet må være å oppnå en skattefordel</i>	4
2.1.4 <i>Totalvurderingen</i>	5
3. TANGEN OG ETTERFØLGENDE KONSEKVENSER	8
3.1. GJENNOMGANG AV DOMMEN – RT. 2014 s. 227 (TANGEN/CONOCOPHILIPS III)	8
3.2 VURDERING AV TANGEN-DOMMEN ETTER SKTL. § 13-2.....	12
3.3 NOEN KONSEKVENSER I ETTERFØLGENDE PRAKSIS	16
4. AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	18

Sammendrag

Skatteplanlegging vil, etter mitt syn, alltid finne sted så lenge det finnes skatt. I seg selv er ikke skatteplanlegging et problem. Formålet med skattesystemet er ikke at borgerne skal betale mest mulig skatt, men mest riktig skatt. Dette ut fra prinsipper om skatteevne, nøytralitet osv. Problemet med skatteplanlegging oppstår når den bli så aggressiv at den svekker disse prinsippene og uthuler skattefundamentet. Etter Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2014 s 227 ble den nye normalen ved salg av eiendeler fra selskaper nemlig omgåelse av de generelle beskatningsreglene gjennom bruk av fisjon og fusjon.

I denne oppgaven foretar jeg en gjennomgang av den lovfestede omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 og hvilke konsekvenser Høyesteretts avgjørelse har fått for etterfølgende praksis.

1. Innledning

I lang tid eksisterte det en ulovfestet omgåelsesnorm, men det var et ønske om å utrede en lovfesting av en slik regel. Utredningen ble gjort av Fredrik Zimmer og ble presentert i form av NOU 2016: 5. Det hele endte med en lovfestet omgåelsesnorm i form av skatteloven (heretter sktl.) § 13-2. I forarbeidene ble lovfestingens hovedsakelig begrunnet i legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet for skattyter gjennom at omgåelsesnormen blir noe klarere enn den ulovfestede regelen.

Det ble også utviklet en spesiell omgåelsesregel som gjaldt fusjoner og fisjoner da en utviklet reglene om skattefri fusjon/fisjon. Dette fordi en så at det kunne foreligge omgåelsesmuligheter gjennom bruk av skattefri fusjon og fisjon. Denne regelen finner en nå i sktl. § 13-3, før var denne i ligningsloven § 14-90.

Bestemmelsen rammer skatteposisjoner som har skiftet hender gjennom bruk av reglene i skatteloven kapittel 11. Dette innebærer at den ikke rammer tilfeller av innpakning eller andre tilfeller som ikke gjelder de nevnte skatteposisjonene. Da må en ta i bruk sktl. § 13-2. Da temaet for denne oppgaven er omgåelse ved bruk av innpakning så vil jeg ikke se nærmere på sktl. § 13-3, og heller fokusere på sktl. § 13-2 og den ulovfestede omgåelsesnormen.

Selv om det ikke finnes rettspraksis som gjelder sktl. § 13-2 finner jeg det hensiktsmessig å ta utgangspunkt i denne bestemmelsen og ikke den ulovfestede normen. Dette da sktl. § 13-2 tross alt er gjeldende rett, samtidig som en gjennomgang av bestemmelsen vil gi en mulighet til å se på likhetene og forskjellene fra den ulovfestede omgåelsesnormen. På grunn av oppgavens tema og begrensninger vil det ikke være aktuelt å gå nærmere inn på bestemmelsens fjerde til syvende ledd.

Jeg vil også se særlig på Rt. 2014 s. 227 og praksis fra Skattemyndighetene for å belyse noen av konsekvensene som har blitt skapt på området. Det vil benyttes tradisjonell juridisk metode hvor de ulike saker belyses med rettspraksis og det vil gjøres analyser med juridisk metode som grunnlag.

Hva er konsekvensene når Høyesterett, lovgiver og ligningsmyndigheter ikke nødvendigvis ser rekkevidden av sine avgjørelser? Har gjeldende rett blitt strengere eller er terskelen så å si den samme?

Det vil benyttes tradisjonell juridisk metode hvor de ulike saker belyses med rettspraksis og det vil gjøres analyser med juridisk metode som grunnlag.

2. Den lovfestede omgåelsesregelen

2.1 Utgangspunktet

Den lovfestede omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 trådte i kraft i 2020. Av bestemmelsen er det to vilkår som må oppfylles for at omgåelsesregelen skal kunne anvendes. Hovedvilkåret er at disposisjonens hovedformål må være å oppnå en skattefordel (andre ledd bokstav a), dernest må en foreta en totalvurdering for om det foreligger omgåelse (andre ledd bokstav b). Hvilke momenter som blant annet skal tillegges vekt ved totalvurderingen fremkommer av bestemmelsens tredje ledd.

Ved utformingen av regelen valgte departementet en annen retts tekniske utforming enn det Fredrik Zimmer gjorde i sin utredning, NOU 2016: 5. Likevel har departementet i forarbeidene støttet seg til Zimmers utredning og den kan i stor grad benyttes som rettskilde da reglene etter departementets syn skulle være

materielt like¹. Videre har departementet i forarbeidene uttalt at terskelen for anvendelse av bestemmelsen skal være den samme som ved den ulovfestede omgåelsesnormen². I oppgaven vil jeg derfor vise en del til utredningen i NOU 2016: 5.

Hvordan flere disposisjoner skal kunne ses i sammenheng er langt på vei sammenfallende med rettstilstanden forut for lovfestingen. Det ble likevel gjort en ikke ubetydelig endring ved at departementet tok avstand fra Høyesteretts avgrensning mot "de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet"³. Dette innebærer at under den lovfestede omgåelsesnormen så ville f.eks vurderingen i ConocoPhillips III vært videre enn den ble da Høyesterett selv gjorde sin avgrensning av hva som var vurderingstema i saken⁴. Zimmer uttalte blant annet i sin utredning⁵:

"Når det foreslås å ikke videreføre en slik begrensning, innebærer det at alle ledd i begivenhetsforløpet som kan ha relevans ut fra omgåelsesregelen, hører med til vurderingstemaet. Det er vanskelig å se at dette skulle reise særlige problemer. Alle momenter som er relevante, bør tas i betraktning; og momenter som ikke er relevante, vil falle utenfor av den grunn."

Konklusjonen er derfor at alt som er relevant for vurderingen om det foreligger omgåelse skal tas med, og det skal ikke gjøres avgrensninger mot enkelte disposisjoner.

Jeg vil nå gå nærmere inn på de to hovedvilkår for anvendelse av sktl. § 13-2.

2.1.3 Hovedformålet må være å oppnå en skattefordel

For det første må hovedformålet med disposisjonen være å oppnå en skattefordel, jf. sktl. § 13-2 andre ledd bokstav a. Det var tidligere diskutert om det gjaldt en objektiv eller subjektiv vurdering av hva som skal anses å være formålet med disposisjonen. I forarbeidene ble det imidlertid slått fast at vurderingen av

¹ Prop. 98 L (2018-2019) kap. 1 og 7.1.3

² Prop. 98 L (2018-2019) kap. 7.6.3

³ Prop. 98 L (2018-2019) kap. 7.2.3

⁴ Prop. 98 L (2018-2019) kap. 7.2.3 og NOU: 2016 nr. 5 kap. 8.3, se også Rt. 2014 s. 227

⁵ NOU 2016: 5

formålet skal "... fastsettes helt objektivt, ut fra hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon".⁶ Videre peker departementet på at det også skal legges vekt på "... de virkningene som fremsto som sannsynlig på transaksjonstidspunktet. Dette skal gjelde både for skattemessige virkninger og andre virkninger".

Hva gjelder terskelen for når en skal anse skatteformålet for å være hovedformålet er også dette avklart i forarbeidene. Når de ulike motivene skal vurderes opp mot hverandre så må skattemotivet fremstå som klart større enn det forretningsmessige motivet.⁷

Når det gjelder vurdering av bevis vil bevis som gjelder objektive omstendigheter anses som sentrale, mens bevis som underbygger subjektiv motivasjon får mindre betydning. Videre vil ulemper skattyter pådrar seg ved disposisjonen som utgangspunkt tale i skattyters disfavør ved vurdering om skattefordelen var hovedformålet med disposisjonen⁸. Det kreves heller ikke årsakssammenheng mellom gjennomføring av transaksjonen og skatteformålet⁹.

2.1.4 Totalvurderingen

Det gis i tredje ledd av sktl. § 13-2 en oppstilling av momenter som skal tillegges vekt ved totalvurderingen av om det foreligger omgåelse. Listen er ikke uttømmende jf. ordlyden "blant annet". Dett er også presisert i forarbeidene, og det er videre uttalt at ikke alle momentene trenger å gjøres gjeldende i hver enkelt sak eller gi uttrykk for en bestemt rangering av hvordan de skal tillegges vekt¹⁰.

Den forretningsmessige egenverdien skal vurderes opp mot skattefordelens størrelse og grad av skatteformål under totalvurderingen. Dette til tross for at de er stilt opp som individuelle momenter. Videre legger departementet til grunn at disse momentene er helt sentrale ved vurderingen av om det foreligger omgåelse.

⁶ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 7.4.4

⁷ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 7.5.3 s. 53

⁸ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 7.5.3 s. 54

⁹ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 7.5.3 s. 54

¹⁰ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 14.4 s. 94.

Ulemper i form av transaksjonskostnader skal også tillegges vekt under denne vurderingen og ulempene skal reduserer den fordelene de er tilknyttet¹¹.

Transaksjonskostnader i forbindelse med fusjon og fisjoner for innpakkingsformål vil således tale mot det forretningsmessige formålet og vektlegges i favør omgåelse.

Hva gjelder tredje ledd bokstav c fremkommer det av forarbeidene at ved vurderingen av om disposisjonen har vært en uhensiktsmessig vei for å nå det økonomiske formålet ved transaksjonen så skal denne vurderingen være objektiv med utgangspunkt i hva en rasjonell aktør ville gjort¹². Dette kan fremstå som et sentralt moment ved innpakning i og med at en ofte da tar på seg flere disposisjoner enn dersom en hadde valgt en mer direkte fremgangsmåte.

Ved vurderingen av, tredje ledd bokstav d, om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke ville blitt ansett som omgåelse så fremkommer det av forarbeidene at dette er en streng vurdering. Departementet viser særlig til en uttalelse fra HR-2016-2165-A (Ikea) at "... er en skattyter etter en profesjonell overveielse har valgt én metode fremfor en annen, er det grunn til å kreve at den alternative fremgangsmåten ville være uangripelig og uten tvil hadde gitt et likt skattemessig resultat."¹³ Dette innebærer at dersom en annen fremgangsmåte ville vært uangripelig og gitt samme skattemessige resultat ville dette tale mot omgåelse. Dette er moment en kan ta i betraktning ved innpakningstilfellene.

Tredje ledd bokstav e viser til skatteregelens utforming og er ment å treffe de tilfeller hvor en regel oppstiller eksakte grenser. Dette vil typisk være i form av tid eller mengder¹⁴. Et eksempel her vil kunne være å organisere seg slik at en var utenfor terskelbeløpet for anvendelse av rentebegrensingsregelen i sktl. § 6-41. Dette momentet er ikke spesielt tungtveiende i saker om innpakning ved fusjon og fisjon da reglene ikke har samme skarpe avgrensning.

Når det gjelder tredje ledd bokstav f uttaler departementet i forarbeidene¹⁵:

¹¹ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 14.4 s. 95 med henvisning til Rt. 2006 s. 1199 for vurdering av ulemper.

¹² Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 7.4.7 s. 44 og 45.

¹³ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 7.4.8 s. 46

¹⁴ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 14.4 s. 96

¹⁵ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 14.4 s. 97

"Departementet vil for øvrig vise til at skattereglenes formål får en noe annen funksjon i lovforslaget enn etter Høyesteretts gjeldende formulering av omgåelsesnormen. Mens skattereglenes formål utgjør selve målestokken for vurderingen i Høyesteretts formulering, inngår skattereglenes formål i lovforslaget som ett av flere momenter i totalvurderingen. Etter departementets lovforslag kan det derfor i prinsippet forekomme at en disposisjon er i strid med skattereglenes formål, uten at den rammes av omgåelsesregelen. Det kan eksempelvis være tilfelle hvor disposisjonen har stor forretningsmessig egenverdi. Strid med skattereglenes formål vil imidlertid uansett være et sentralt og tungtveiende moment."

Videre når det gjelder hvorvidt det er formålet bak regelen som er forsøkt omgått eller formålet bak reglene som er brukt (redskapsregler) som er sentralt uttaler departementet¹⁶:

"I saker hvor det ligger til rette for en slik sontring, må det sentrale være formålet med den eller de reglene som er forsøkt omgått. Det skal ikke ha selvstendig betydning at skattyters transaksjon i og for seg er i samsvar med formålet til den eller de skattelovbestemmelsene som er brukt som redskap eller virkemiddel i transaksjonen."

Dette avviker fra det synspunktet som er lagt til grunn i en rekke avgjørelser fra Høyesterett, se eksempelvis Rt. 2014 s. 227.

Selv om hovedformålet ofte kan være skattemotivet så er det likevel ofte ved totalvurderingen "skoen trykker". Det samme var også tilfellet under den ulovfestede normen. Grunnvilkåret om skattemotiv kunne gjerne være oppfylt, men var disposisjonen illojal mot skattereglenes formål? Ved lovfestingen av omgåelsesnormen ble som nevnt totalvurderingen noe endret og det blitt ulike punkter som skulle tillegges vekt. I utgangspunktet skulle terskelen for å anvende normen være den samme som før lovfestingen, men siden totalvurderingen er noe annerledes utformet kan det tenkes at noen av de tidligere resultatene i rettspraksis

¹⁶ Prop. 98 L (2018 – 2019) kap. 14.4 s. 97

ville fått et annet utfall. Dette skal jeg se nærmere på i noen eksempler, i tillegg til noen av konsekvensene av de ulike resultatene.

3. Tangen og etterfølgende konsekvenser

3.1. Gjennomgang av dommen – Rt. 2014 s. 227 (Tangen/ConocoPhillips III)

Denne dommen har vært mye diskutert og den har endret hvordan eiendeler i selskaper selges, spesielt eiendom. Etter dommen er nemlig normen at eiendom selges i form av at en selger et single purpose aksjeselskap. Grunnen til at dette er ønskelig er på grunn av fritaksmetoden. Den fører til at salget ikke blir skattlagt (på realisasjonstidspunktet) sammenlignet med 22 % skatt dersom en hadde solgt eiendommen eller driftsmiddelet direkte.

Selve faktum i saken gjaldt et salg av fast eiendom. Salget ble først avtalt, deretter ble eiendommen skilt ut i et single purpose-selskap på grunn av skattefordelen. Fisjonen ble ikke gjennomført slik den nå tradisjonelt gjennomføres. Det var nemlig all den andre innmaten som ble fisjonert ut i nytt selskap. Måten det gjøres nå, er at det er eiendommen som fisjoneres ut mens øvrig innmat forblir i det opprinnelige selskapet. Dette gjøres gjerne ved bruk av drop-down fisjon. Dette er en fisjon med etterfølgende trekantfusjon med nyopprettet datterselskap slik at en oppnår en holdingstruktur.

Førstvoterende brukte særdeles kort tid på slå fast det åpenbare i saken, nemlig at den valgte disposisjonen var motivert av å spare skatt. Det ble vist til at selskapet forut for fisjonen vurderte skatt før salget ble gjennomført og at skattebesparelsen var på ca. 17,5 millioner kroner. Det forelå etter førstvoterendes syn ingen omstendigheter som talte for noe annet. Grunnen til at dette ble gjort kort var nok for at det for det første var åpenbart, men for det andre mente førstvoterende at det uansett ikke ble gjennomskjæring etter en totalvurdering da disposisjonen ikke var i strid med skattereglens formål.

Førstvoterende startet med å uttale følgende i avsnitt 53:

"Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid uten interesse fordi reglene i

fritaksmodellen nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning."

Formålet bak reglene om gevinstbeskatning var altså ikke sentralt. Det viktige etter førstvoterendes syn var hvorvidt disposisjonen var i strid med fritaksmetoden eller fisjonsreglene. Førstvoterende uttalte i forbindelse med dette i avsnitt 56 og avsnitt 59:

"Jeg har vanskelig for å se at resultatet av den aktuelle transaksjonen er i strid med formålet bak fritaksmodellen slik dette er beskrevet i forarbeidene. Verdiskapningen i eiendomsselskapet er på vanlig måte beskattet i den grad den har materialisert seg i form av opptjente inntekter i dette selskapet. Skattefritaket for gevinsten ved salg av aksjene medfører at verdiskapningen i eiendomsselskapet overføres til oljeselskapet uten ytterligere beskatning. Aksjeinntekten er ikke tatt ut av selskapssektoren, og kjedebeskatning er unngått i tråd med regelens formål.

...

Disse forarbeidenes understrekning av betydningen av hensiktsmessig organisering av næringslivet, og ønsket om å komme skattemotiverte omorganiseringer til livs, må etter min mening leses i lys av den senere innførte fritaksmodellen. Blant annet som følge av fritaksmodellen overføres fast eiendom mellom næringslivsaktører ofte ved skattefritt salg av aksjer. Som jeg straks kommer tilbake til, er dette noe lovgiveren er vel klar over og må sies å ha akseptert."

Det var altså ikke så nøye om disposisjonen var i strid med generelle gevinstbeskatningsregler og fisjonsreglene når det ikke stred mot formålet bak fritaksmetoden. Videre benyttet førstvoterende anledningen til å rette en liten pekefinger til lovgiver i avsnitt 66:

"I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren – etter utførlige vurderinger ved to anledninger – avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig."

Etter min mening er deler av vurderingen venstrehåndsarbeid og bunner nok mest ut i det siste. At lovgiver selv ikke har gjort noe for å komme disse disposisjonene til livs etter gjentatte muligheter. Det er for meg helt unaturlig at en ikke skal tillegge formålet bak de generelle gevinstbeskatningsreglene mer vekt, de er tross alt utgangspunktet. Videre har ikke Høyesterett i dette tilfellet benyttet anledningen til å se fritaksmetoden opp mot aksjonærmodellen. Formålet bak aksjonærmodellen var nemlig at en skulle ha lik total beskatning på aksjonærnivå som mot lønnstakere. Det skulle derfor ikke være nødvendige å gjøre store vurderinger om en skulle ta ut lønn eller utbytte for den totale beskatningen skulle være lik¹⁷. I avsnitt 54 drar førstvoterende frem sitater fra blant annet Innst. S nr. 232 (2003 – 2004) hvor det dras frem følgende som støtte for at formålet bak fritaksmetoden ikke er omgått:

"Verdiskapingen i selskapssektoren beskattes når den materialiserer seg i form av opptjente inntekter for selskapene. Skattefritak for selskapers aksjeinntekter medfører at denne verdiskapingen kan overføres til selskapsaksjonærer uten ytterligere beskatning. Derved forhindres kjedebeskatning, samtidig som kapitalmobiliteten innenfor selskapssektoren bedres sammenlignet med dagens system. Med en fritaksmetode blir aksjeinntekter først beskattet når de tas ut av selskapssektoren, i form av utbytte eller aksjegevinst som tilfaller personlige norske aksjonærer."

Dette sitatet støtter etter mitt syn ikke førstvoterendes eget syn. Av sitatet forutsettes det at inntektene beskattes på selskapsnivå og igjen når det tas ut av selskapssektoren. Forutsetningen er derfor kun at inntektene ikke skal skattlegges ytterligere i selskapssektoren før de tas ut. Førstvoterende er av den oppfatning av at verdiskapingen i eiendomsselskapet er på vanlig måte beskattet dersom det er generert inntekter for selskapet. Litt rart, da det er på det rene at det ikke er opptjent noen inntekter. Det er salget av eiendommen som har genererer inntekter, men disse blir ikke beskattet. Hvordan dette ikke strider mot nettopp dette sitatet som Høyesterett selv benytter er for meg vanskelig å forstå.

¹⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 5.6.4.1

En som derimot har forståelse for Høyesteretts vurdering, er Anders Liland¹⁸.

Under henvisning til Zimmer (Skatterett 3/2015) uttaler Liland:

"Zimmer og mitt poeng er at skattlegging av eiendommens latente gevinst på tidspunktet for salg av aksjene i eiendomsselskapet vil finne sted i tiden etter aksjesalget, dels i form av at avskrivninger på eiendommen bare kan skje på grunnlag av eiendommens opprinnelige verdi i datterselskapet og ikke verdiene på tidspunktet for salg av aksjene (kontinuitet), og dels ved skattlegging av gevinsten ved et fremtidig salg (alternativt at det ikke gis fradrag for verdinedgang)."

Liland legger altså her til grunn at den latente gevinsten uansett kommer til beskatning på et senere tidspunkt. Til støtte for dette mener Liland at slik beskatning kommer i form av kontinuitet på avskrivninger og ved skattlegging av gevinsten ved fremtidig salg. På en måte kan en forstå dette synspunktet, men jeg kan likevel ikke unngå å være uenig. At noe beskattes på et senere tidspunkt av et annet skattesubjekt utenfor den aktuelle selskapskjeden kan, etter min mening, ikke være relevant. Lilands synspunkt er nok relatert til at det er kontinuitet på inngangsverdien og at eiendommen således vil bli skattlagt på et eller annet tidspunkt for den totale gevinsten. Det er likevel unaturlig sett opp mot forutsetningene ved fritaksmetoden, nemlig at en inntekt skal skattlegges hos selskapet og deretter hos aksjonær. I sin artikkel virker det ikke som om Liland i det hele ser problemet med at en unngår slik beskatning. Dersom de forskjellige redskapsreglene er drivende for hvilken disposisjon en velger fremfor å selge en eiendom direkte skulle dette etter mitt syn være problematisk. Liland synes ikke å ha samme oppfatning.

På motsatt side finner en Folkvord og Matre¹⁹. Selv om Folkvord er langt mer kritisk enn Matre så er de begge enige om en ting, dommen medfører en asymmetri i skattereglene. Dette er ganske åpenbart om en "tar et steg tilbake" etter å ha lest dommen. Foreligger det et latent tap på eiendommen så selges den direkte, foreligger det latent gevinst selges den ved innpakning. Symmetrihensyn står sentralt i skatteretten og denne dommen rokker ved disse premissene. Matre

¹⁸ "Hvor din skatt er, vil også ditt hjerte være" Festskrift til Gjems-Onstad (2020) - Rt. 2014 s. 227 ConocoPhillips III; En analyse av utvalgte kommentarer til dommen kap. 5.2

¹⁹ Norsk Bedriftsskatterett 11. utg. s. 1139, Folkvord i Skatterett 2/2015 og Matre i Skatterett 1/2014.

var på sin side videre opptatt av at dommen kun kunne tas til inntekt for identiske saker. Hvor annen innmat fisjoneres ut og en selger det eksisterende selskapet med kun eiendommen i. Som vi skal se senere i oppgaven har derimot dommen fått en langt videre betydning.

Denne avgjørelsen gir også en anledning til å belyse forskjellene ved vurderingen som blir gjort etter innføringen av sktl. § 13-2. Nå ville denne vurderingen vært gjort mer opp mot formålet bak reglene om gevinstbeskatning enn mot redskapsreglene som er benyttet. Videre vil jeg tro at dersom man "holder tunga rett i munnen" så vil en også kunne se striden mot formålet bak fritaksmetoden når en unngår beskatning på selskapsnivå. I tillegg ville en rekke andre momenter vurderes. Jeg skal derfor gjøre min vurdering av Tangen-dommen i lys av den lovfestede omgåelsesnormen, og se om resultatet blir annerledes.

3.2 Vurdering av Tangen-dommen etter sktl. § 13-2

Grunnvilkåret for om det foreligger omgåelse finner en i sktl. § 13-2 andre ledd bokstav a. Hovedformålet bak disposisjonen må være å oppnå en skattefordel. Denne vurderingen er ikke spesielt ulik fra vurderingen som ville blitt gjort etter den ulovfestede omgåelsesregelen. En skal vurdere de bevis som foreligger og ut fra hva en rasjonell aktør ville hatt som motivasjon legge dette til grunn. Jeg viser her til førstvoterende uttalelse i Tangen-dommen avsnitt 5:

"Etter mitt syn er det ikke tvilsomt at skattebesparelse var den klart viktigste motivasjonsfaktoren for oljeselskapets valg av løsningen med fisjon og etterfølgende aksjesalg.

...

Når en profesjonell næringslivsaktør oppnår en så betydelig skattebesparelse ved valg av transaksjonsform, er det en sterk presumpsjon for at det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt."

Jeg er enig med førstvoterende her, og dette er en av de sakene hvor hovedformålet med disposisjonen springer klarest frem. Førstvoterende brukte ikke stort mer tid på denne vurderingen da saken etter hans syn uansett ikke endte med gjennomskjæring etter totalvurderingen. Etter mitt syn er det ikke nødvendig

å bruke så mye tid på dette hovedformålet etter den lovfestede omgåelsesregelen heller, men da begrunnet i at det fremstår som særdeles klart. Skattebesparelsen var særdeles betydelig og disposisjonen ble valgt på grunn av skattebesparelsen etter at avtale om salg var inngått.

Etter sktl. § 13-2 annet ledd bokstav b skal en foreta en totalvurdering av disposisjonen hvor momenter som benyttes har utgangspunkt i sktl. § 13-2 tredje ledd.

Det første momentet som vurderes etter sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a er forretningsmessige hensyn. I selve dommen bruker førstvoterende to setninger på dette i avsnitt 60 hvor det legges til grunn at det fra kjøpers side var gode forretningsmessige grunner for å kjøpe aksjer i stedet for eiendommen og at "andre forhold" tilsa at det var gode grunner for å overta et allerede etablert aksjeselskap. Dette ble blant annet begrunnet i spart dokumentavgift for kjøper. Etter forarbeidene til sktl. § 13-2 skal sparte avgifter verken tale i favør eller disfavør av den forretningsmessige egenverdien ved disposisjonen²⁰. Dette tilsier at det ved vurderingen av den forretningsmessige egenverdien i denne saken, etter sktl. § 13-2, fremstår det som at egenverdien er minimal eller ikke-eksisterende. At kjøper slipper å gjøre en egen fisjon og opprette eget selskap kan ikke tillegges nevneverdig vekt. Dette da avskrivningsgrunnlaget ved direkte salg ville vært bedre enn ved et innpakningssalg. Dette skal som nevnt tidligere i oppgaven vurderes opp mot skattefordelens størrelse (sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav b), som i dette tilfellet er kr 17,5 millioner kroner i spart skatt. Dette må anses som en betydelig skattefordel. I tillegg er det ved vurderingen av sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a slått fast et betydelig skatteformål. Dette taler klart for at det foreligger omgåelse.

Etter tredje ledd bokstav c skal en vurdere om disposisjonen var en uhensiktsmessig vei til det økonomiske målet. Det økonomiske formålet med disposisjonen er salg av en eiendom. Fra selgers side (skattepliktige i dette tilfellet) er det klart at å gjennomføre å opprette et tomt selskap for å gjennomføre fisjon og deretter selge gjenværende innmat til kjøper er langt mindre hensiktsmessig vei til målet enn et direkte salg da en vil måtte gjøre en rekke flere

²⁰ Prp. 98 L (2018 – 2019) kap. 7.4.3

disposisjoner for å få dette til. Dette momentet taler således også for at det foreligger omgåelse.

En kunne nok oppnådd samme resultat ved andre former for fisjon eller fusjon, slik en ser i etterfølgende praksis, men samme resultat kunne ikke vært oppnådd uten en disposisjon som medfører "innpakning". Dette taler for at det foreligger omgåelse.

Etter tredje ledd bokstav e skal en vurdere reglens retts tekniske utforming. Reglene er noe avgrenset, men er ikke typiske sjablonregler. Dette momentet vil etter mitt syn verken tale for eller i mot omgåelse i tilfeller som Tangen-dommen gjenspeiler.

Til slutt skal en vurdere om disposisjonen er i strid med skattereglens formål. I motsetning til ved den ulovfestede omgåelsesnormen skal det etter sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f tillegges mindre vekt til redskapsreglens formål enn den regel som er forsøkt omgått.

Etter fritaksmetoden har aksjeselskap fritak for skatt på gevinst ved salg av ulike formuesgjenstander. Eiendom er ikke omfattet av sktl. § 2-38 annet ledd og følger derfor de ordinære reglene om skatt på gevinst ved salg. I Tangen-dommen er derfor regelen som er forsøkt omgått de ordinære beskatningsreglene med utgangspunkt i sktl. §§ 5-1 og 5-30. Ved å omgå disse reglene sikret skattepliktige seg mot beskatning på den latente gevinsten som lå i eiendommen. I motsatt fall, dersom skattepliktige hadde et latent tap er det nærliggende å tro at de hadde solgt eiendommen direkte for å få fradrag for tapet. Dette skaper en asymmetri og strider således mot et av de grunnleggende prinsippene i skatteretten, nøytralitet.

Redskapsreglene som er benyttet er fisjons-/fusjonsreglene om skattefri fusjon/fisjon i skatteloven kapittel 11, sammen med fritaksmetoden. Formålet bak fusjons- og fisjonsreglene er å legge til rette for hensiktsmessig organisering uten at skattereglene skal påvirke dette. På den ene siden er disposisjonen til skattepliktig i Tangen-dommen helt i tråd med dette. Ulike momenter kan tilsa at det å ha en eiendom i et single purpose selskap i en konsernstruktur kan være hensiktsmessig uten at en vurderer det ut fra skatteretten. På den andre siden var nok ikke formålet bak fusjons- og fisjonsreglene at disse skulle benyttes ifbm omorganisering for salg pga. øvrige skatteregler.

Når det gjelder formålet bak fritaksmetoden er det som det uttales i selve dommen ønsket om å unngå kjedebeskatning for selskaper i konsern og for å legge til rette for reinvesteringer. Sett opp mot aksjonærmodellen må en likevel kunne si at formålet bak disse regelsettene er at en inntekt, som utgangspunkt, først beskattes på selskapsnivå og deretter på aksjonærnivå ved utdelinger. I Tangen-dommen unngår en beskatning på selskapsnivå. I dommen er tanken at en ikke unngår beskatning på selskapsnivå, den blir bare utsatt. Den latente gevinsten vil uansett komme til beskatning den dagen eiendommen selges ut av selskapssektoren. Det er i og for seg riktig, men det vil likevel være i strid mot fritaksmetoden, aksjonærmodellen og de generelle beskatningsreglene når et de facto eiendomssalg ikke beskattes på selskapsnivå. Dersom formålet ved fritaksmetoden var at eiendomssalg i selskapssektoren skulle være skattefrie så hadde dette vært inntekter opplistet i sktl. § 2-38. Det er de altså ikke. Utgangspunktet har derfor hele tiden vært at salg av fast eiendom skal være skattepliktig. I praksis vil en også se at næringsseiendom aldri blir solgt ut av selskapssektoren så den latente gevinsten forblir latent i evig tid, med mindre det på et eller annet tidspunkt foreligger et tap.

Siden formålet bak regelen som er søkt unngått skal veie tyngre enn formålet bak redskapsreglene, taler dette etter min mening for at det i et tilfelle som "Tangen" taler for at det foreligger omgåelse jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f.

Etter totalvurderingen ville tilfellet i Tangen-dommen ført til gjennomskjæring dersom den hadde blitt vurdert etter sktl. § 13-2. Etter min mening er også terskelen for gjennomskjæring ved slike omgåelser senket ved den lovfestede omgåelsesnormen dersom en ser på bestemmelsen alene. Dette da en skal foreta en annen vinkling ved vurderingen av om disposisjonen strider med skattereglenes formål enn det Høyesterett gjorde i sin avgjørelse, og at momenter som den forretningsmessige egenverdien sett mot skattefordelen skal tillegges mer vekt enn det Høyesterett gjorde da de vurderte saken. På den andre siden har kanskje tolkning av dommen og senere ligningspraksis heller ført til en høyere terskel.

Det var ved lovfesting av omgåelsesnormen uklart om slik "innpakking" ville rammes av bestemmelsen. Det ble likevel avklart at den praksis som er etablert

etter dommen skulle stå fast og at også andre eiendeler enn eiendom vil kunne selges via slik innpakking.²¹

Det har så langt ikke forekommet rettspraksis etter at sktl. § 13-2 ble innført, men det finnes en rekke bindende forhåndsuttalelser hvor "Tangen" blir brukt ved vurderingen av om det foreligger omgåelse. Jeg vil benytte anledningen til å se nærmere på disse her.

3.3 Noen konsekvenser i etterfølgende praksis

I BFU 5/2020 tok SKD stilling til hvorvidt disposisjonen der et ENK (utleievirksomhet) omdannes til AS hvor eiendommen deretter fisjonerer i form av drop-down og selges ved at en selger datterselskapet skulle rammes av sktl. § 13-2.

Skattedirektoratet fant det ikke nødvendig å gå inn på om hvorvidt hovedformålet med disposisjonen var å spare skatt, da en uansett måtte gjennomføre en totalvurdering. Dette i strid med den ønskede oppstilling av hvordan vurderingen skal tas etter lovgivers synspunkt. Det var nok uansett et resultat av at en "hopper over der hinderet er lavest".

Ved totalvurderingen kommer Skattedirektoratet at momentene etter sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a til og med c taler i retning av at det foreligger omgåelse. Videre er mitt inntrykk at Skattedirektoratet legger til grunn at disposisjonen slik den var beskrevet også var i strid med skattereglenes formål slik de skal vurderes etter sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f. Likevel kom de til at disposisjonen ikke skulle rammes av sktl. § 13-2 da det var bestemt fra lovgivers side at den rettsstilstand som ble etablert i "Tangen" skulle videreføres.

Sett fra et perspektiv om juridisk metode blir vurderingen noe underlig. En fastslår at etter bestemmelsen skal en slik disposisjon temmelig klart rammes av gjennomskjæring, men lander på motsatt konklusjon fordi "Tangen"-dommen eksisterer. Dette til tross for at det er sentrale forskjeller i faktum. Ikke bare er det ytterligere ledd i disposisjonen i form av en omdanning, men i realiteten så er faktum i BFU 5/2020 at en skal realisere hele sin virksomhet, i motsetning til i "Tangen" der en skal realisere et av flere driftsmiddel. Etter min mening er det

²¹ Innst. 361 L (2019 – 2020) s. 14

heller ikke holdepunkter i finanskomiteens uttalelse nevnt ovenfor under gjennomgang av Tangen-dommen for at det også skal gjelde salg av hele virksomheter. Uttalelsen fra finanskomiteen gjelder tross alt eiendeler og at ulike eiendeler skal behandles likt. Noe som i og for seg er logisk.

I BFU 8/2020 var faktum det at personlige aksjonærer eide et selskap som drev virksomhet og i tillegg eide eiendom samt tomt. De ønsket å omorganisere slik at strukturen ville bestå av et holdingselskap eid av de personlige aksjonærene og to datterselskaper (drift og eiendom). Det var videre planlagt salg av driftsselskapet mens eiendomsselskapet skulle bestå. Vurderingen som Skattedirektoratet foretok var temmelig lik den som ble gjort i BFU 5/2020. Etter sktl. § 13-2 skulle det vært gjennomskjæring, men på grunn av Tangen-dommen så ble ikke disposisjonen rammet av bestemmelsen. Skattedirektoratet siterte blant annet fra den aktuelle uttalelsen fra finanskomiteen, men problematiserte ikke at dette gjaldt mer enn bare salg av eiendeler.

Nåværende praksis vedrørende borettslagsmodellen begrunnes også i Tangen-dommen²². I den aktuelle uttalelsen kommer Skattedirektoratet til at selv om det er ulikheter mellom Tangen-dommen og borettslagsmodellen så er de tilstrekkelig like til at borettslagsmodellen ikke skal rammes av sktl. § 13-2. Begrunnelsen som gis er blant annet:

"Typetilfellet som var omfattet av Tangen 7-saken er ikke det samme som foreliggende tilfelle. Samtidig deler det en rekke likhetstrekk med foreliggende sak. I begge typetilfeller legges det opp til å gjennomføre en del disposisjonssteg i forkant av et eksternt salg, som anvender reglene om skattefri fusjon og fisjon samt reglene om skattefri overdragelse av aksjer under fritaksmetoden. Resultatet i begge typetilfellene blir at selgerkonstellasjonen unngår å realisere latent skatt på eiendeler som ligger i enhetene som det overdras andeler i."

Det er likevel temmelig klare forskjeller og etter min mening kan en ikke bruke Tangen-dommen for å begrunne borettslagsmodellen. I Tangen er det et sentralt moment for Høyesterett at salget blir gjort i selskapssektoren og er ment å skape ytterligere virksomhetsinntekter. Det samme legger Liland til grunn, som nevnt

²² BFU 21/2021

over, når han uttaler at den latente gevinsten uansett kommer til beskatning i form av avskrivninger eller ved salg ut av selskapssektoren. Selv om det også i borettslagsmodellen rent faktisk skjer en overføring av eiendom fra et selskap til et annet er det klart at hensikten i borettslaget ikke er å skape ytterligere virksomhet, jf. burettslagslova § 1-1. Videre oppnår man gjennom salg av andeler at eiendommen tas ut av selskapssektoren og over på personlige subjekters hånd uten beskatning. Dette kan umulig ha vært intensjonen til Høyesterett da de satte seg ned og gjorde sin avgjørelse i Tangen-dommen.

Denne modellen ble ytterligere utvidet ved BFU 16/2023. Det klare utgangspunkt ved borettslagsmodellen er utbyggere som skal oppføre nye boliger og har latent gevinst på tomten. Denne saken gjaldt et allerede eksisterende seksjonert utleiebygg som skulle fisjoneres og deretter fusjoneres med et nystiftet borettslag hvor selskapet bak utleievirksomheten er eneste andelshaver. På den måten unngikk utleieselskapet realisasjonsbeskatning på leilighetene og fikk muligheten til å øke inngangsverdien på andelene i borettslaget til virkelig verdi på leilighetene. Dermed fikk en solgt leiligheter brukt til utleievirksomhet ut av selskapssektoren uten beskatning, med støtte i Tangen-dommen.

4. Avsluttende bemerkninger

Vi har nå sett på det flere vil omtale som et klassisk tilfelle av omgåelse. En skal foreta et salg, men i stedet for å selge gjenstanden velger man å pakke den inn i noe annet slik at en unngår skatt. Dette har en likevel valgt å tillatte, med de konsekvenser at spesielt salg av næringsseiendom omtrent aldri gjøres direkte. Hovedregelen i næringslivet er nå salg av selskap, ikke salg av fast eiendom. Dette kan umulig ha vært hensikten da disse reglene ble laget.

Videre har ligningsmyndighetene i etterfølgende uttalelser utvidet betydningen av "Tangen", etter min mening. Noe som har ført til at eksempelvis borettslagsmodellen gjennomføres med støtte i dommen.

Etter min mening var ikke Tangen-dommen Høyesteretts beste verk da den ble avsagt, og etter sktl. § 13-2 ble innført gir det enda mindre mening. At lovgiver valgte å videreføre praksisen på området var etter min mening å snuble på målstreken. De valgte å lovfeste en regel utviklet gjennom lang rettspraksis og avklarer mange usikkerhetsmomenter i forarbeidene. Likevel velger de deretter å

si at en fullstendig skattemessig motivert disposisjon, som Tangen-dommen representerer, er helt greit.

Som tidligere nevnt i oppgaven virker det for meg som at terskelen for gjennomskjæring ved bruk av innpakning egentlig er senket ved innføringen av sktl. § 13-2, men den etterfølgende praksis har i realiteten ført til at terskelen synes å være strengere enn tidligere. Dette gjelder for så vidt også på andre tilfeller enn innpakning. For dersom så klare skattemotiverte disposisjoner som dette ikke gir grunnlag for gjennomskjæring, så blir det desto vanskeligere å begrunne gjennomskjæring i andre tilfeller. Det forekommer så å si aldri at det avgis en BFU som gjelder omgåelse hvor skattekontoret ender på gjennomskjæring som konklusjon. Dette kan selvfølgelig ha sammenheng med at en ikke sender inn en anmodning om en tror at det ender med gjennomskjæring, men i diskusjon med kollegaer virker det som at terskelen har blitt strengere.

Jeg avslutter med å stille et spørsmål framfor en konklusjon; hva skal til for at slik gjennomskjæring etter sktl. § 13-2 skal forekomme i fusjons- eller fisjonstilfeller? Jeg har vanskelig for å forestille meg hva det skulle være. Ære være for sktl. § 13-3.

Litteratur

- Prop. 98 L (2018-2019)
- NOU 2016: 5
- Ot.prp. nr. 1 (2004 – 2005) pkt. 5.6.4.1
- Innst. S nr. 232 (2003 – 2004)
- Innst. 361 L (2019 – 2020)
- HR-2016-2165-A
- Rt. 2014 s. 227
- Rt. 2006 s. 1199
- Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad - Norsk Bedriftsskatterett 11. utg.
- Anders Liland - "Hvor din skatt er, vil også ditt hjerte være" Festskrift til Gjems-Onstad (2020) - Rt. 2014 s. 227 ConocoPhillips III; En analyse av utvalgte kommentarer til dommen kap. 5.2
- Benn Folkvord – Skatterett 2015/2
- Hugo Matre – Skatterett 2014/1
- BFU 5/2020
- BFU 8/2020
- BFU 21/2021
- BFU 16/2023

