

Finansdepartementet  
Postboks 8009 Dep.  
0030 Oslo  
[postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)

Tlf.: +47 23 27 96 00  
[www.deloitteadvokatfirma.no](http://www.deloitteadvokatfirma.no)

15. juni 2016

Deres ref.: 14/2828 SL

## Høringsinnspill – forslag om lovfesting av en omgåelsesregel i skatteretten – Deloitte Advokatfirma AS

Det vises til høringsbrevet der høringsfristen til forslag om lovfesting av en omgåelsesregel i skatteretten i NOU 2016:5 («Utredningen») er satt til 15. juni 2016.

Deloitte Advokatfirma AS (heretter Deloitte) har følgende kommentarer til de mange spørsmål som det fremsatte forslag til lovfesting reiser:

### 1 Innledning

Det følger av mandatet som Finansdepartementet satte for Utredningen at hovedmålet var å formulere en omgåelsesregel som på en *effektiv måte motvirker uthuling av det norske skattefundamentet* men som samtidig ivaretar *skattyternes rettsikkerhet og behov for forutberegnelighet*.

Dette har dannet utgangspunktet for Deloitte gjennomgang av Utredningen og det fremsatte lovforslaget.

### 2 Oppsummering

#### 2.1 Innledning

Deloitte mener det kan være riktig å lovfeste en omgåelsesnorm dersom lovfesting kan medføre økt rettssikkerhet for skattytere sammenlignet med dagen situasjon, ved at det klargjøres at omgåelsesnormen er en rettsanvendelsesregel og dersom anvendelsen av normen klargjøres på områder som i dag er usikre.

Deloitte mener imidlertid at Utredningen ikke presenterer et forslag til lovfestet omgåelsesregel som er klarere og mer presis enn den omgåelsesnorm som lar seg utlede av rettspraksis på inntektsskatterettens område. Deloitte mener videre at det fremsatte forslaget utvider beskatningsretten på inntektsskattens område, og at den utvides på en skjønsmessig

måte som vil være vanskelig å praktisere og som vesentlig reduserer både rettssikkerhet og forutberegnelighet for skattyterne.

Dersom en lovfestet omgåelsesregel skal vedtas med anvendelse også for andre skatte- og avgiftsområder enn inntektsskatt, mener Deloitte at det er behov for en grundigere utredning av en rekke problemstillinger. Det bør derfor utnevnes et bredt sammensatt utvalg som blir gitt et mandat til å redegjøre for om det er behov for en slik regel på hele skatte- og avgiftsområdet, og om den i så fall skal ha en felles utforming. Den fremlagte Utredningen gjør ikke rede for slike forhold eller vurderinger.

Det fremlagte forslaget oppfyller således ikke målsettingen om å fremsette et forslag som motvirker uthuling av det norske skattefundamentet uten at det går på bekostning av behovet for rettsikkerhet og forutberegnelighet. Forslaget til ny lov om omgåelse på skatterettens område bør derfor etter vår oppfatning ikke vedtas som foreslått.

## **2.2 *Inntektsskatt***

Deloitte mener at dagens terskel for å anvende gjennomskjæring på inntektsskattens område bygger på en fornuftig avveining av de hensyn som gjør seg gjeldende, og at dagens regel har vist seg å være tilpasningsdyktig selv om skatteregler og samfunnsforhold har endret seg. Endringer av dagens regel slik den er fastlagt av Høyesterett krever derfor en særskilt begrunnelse, særlig der endringen skjer til skattyters ugunst. En endring vil i seg selv lede til økt usikkerhet om anvendelse av regelen.

Utredningen presenterer ikke en klarere og mer presis omgåelsesnorm enn den som lar seg utlede av rettspraksis på inntektsskatterettens område. Deloitte mener videre at det fremsatte forslaget utvider beskatningsretten på en skjønsmessig måte som vil være vanskelig å praktisere, som ikke er i takt med rettsutviklingen man ser i andre land, og som vesentlig reduserer både rettssikkerhet og forutberegnelighet for skattyterne. Den foreslåtte bestemmelsen bør derfor ikke vedtas på inntektsskatterettens område.

Se nærmere om Deloitte's syn på den foreslåtte omgåelsesregel anvendt på inntektsskatterettens område under punkt 3 nedenfor.

## **2.3 *Merverdiavgift***

Deloitte mener at lovforslaget, slik dette er formulert i Utredningen, ikke bør gis anvendelse for merverdiavgift. Begrunnelsen er at verken Utredningen som et hele eller lovforslaget som sådant i tilstrekkelig grad har tatt innover seg de betydelige ulikheter som foreligger mellom inntektsskatteretten og merverdiavgiften. Deloitte mener at det i stedet bør nedsettes et utvalg med mandat om i) å foreta mer inngående analyser av de forhold som særlig gjør seg gjeldende innenfor merverdiavgiftsretten og ii) på bakgrunn av de resultater analysene leder til, å fremsette forslag om lovfesting av en omgåelsesregel på avgiftsområdet. Utvalget bør etter vår oppfatning, blant annet, bestå av medlemmer med særlig innsikt i merverdiavgiftsretten, herunder i EU-rettens regler om «abuse of rights»<sup>1</sup> på avgiftsområdet.

---

<sup>1</sup> Jf. bl.a. EF-domstolens avgjørelse i *Halifax*-dommen C-255/02

Se nærmere om Deloitte's syn på anvendelse av den foreslåtte omgåelsesregel på merverdiavgiftsrettens område under punkt 4 nedenfor.

## **2.4 Eiendomsskatt**

Eiendomsskatt er en objektskatt som skrives ut uavhengig av hvem som eier skatteobjektet. Disposisjoner som involverer objektet, herunder endring av eierforholdene, har ingen direkte betydning for fastsettelse av skattegrunnlaget, dog slik at visse subjekter er fritatt for eiendomsskatt. Skattyterne har opplysningsplikt om faktiske forhold ved skatteobjektet, men skattegrunnlaget fastsettes av kommunen.

En omgåelsesregel som er utformet med tanke på å redefinere skatteyterens disposisjoner for skatteformål basert på deres reelle økonomiske innhold er etter det vi kan se ikke relevant ved utskrivning av eiendomsskatt. Innføring av en slik regel med virkning for eiendomsskatt vil derfor ikke på en *«effektiv måte motvirke uthuling av det norske skattefundamentet»*. Derimot vil en lovfestingen av en slik regel antagelig tjene til å svekke *skattyternes rettsikkerhet og behov for forutberegnelighet*, da det vil fremstå som høyst usikkert hva slags anvendelse den kan få for anvendelse av reglene om eiendomsskatt.

## **2.5 Dokumentavgift**

Gjennom lov om tinglysing og lov om dokumentavgift tilbyr det offentlige eiere av fast eiendom en beskyttelse av deres eiendomsrett mot beslag fra andres kreditorer ved registrering av eierskapet i grunnboken. Dokumentavgift påløper *når og dersom* tilbudet om slik registrering benyttes. Det foreligger ingen plikt til registrering av eierskifte.

Når det er selve kravet om registrering som utløser avgiftsplikten, er det verken behov for eller rom for en regel som knytter rettsvirkninger til den økonomiske realiteten i andre disposisjoner på avgiftsobjektets hånd. Som en konsekvens har det eksempelvis aldri vært ansett aktuelt å kreve dokumentavgift ved indirekte erverv av eiendomsrett til fast eiendom gjennom erverv av aksjer i et eiendomseiende aksjeselskap.

Heller ikke for ileggelse av dokumentavgift er det derfor relevant å fastsette en omgåelsesregel som er utformet for å redefinere skatteyterens disposisjoner for skatteformål basert på deres reelle økonomiske innhold. Innføring av en slik regel med virkning for dokumentavgift vil ikke på en *«effektiv måte motvirke uthuling av det norske skattefundamentet»*, men vil kunne tjene til å svekke *skattyternes rettsikkerhet og behov for forutberegnelighet*, da det vil fremstå som høyst usikkert hva slags anvendelse den kan få for anvendelse av reglene om dokumentavgift.

# **3 Nærmere om omgåelsenormen på inntektsskattens område**

## **3.1 Omgåelsenormen og skattereglenes formål**

### **3.1.1 Omgåelsenormen som hjemmel for beskatning basert på disposisjonens økonomiske innhold**

I Utredningens punkt 2.1, «Hvorfor omgåelsesproblem?», er behovet for en omgåelsesregel bl.a. begrunnet med at skattyternes frihet til selv å velge om og hvordan disposisjoner skal gjennomføres som kan lede til en lavere eller senere beskatning *enn alternativer*. Det heter videre at rettsordenen langt på vei aksepterer slik skatteplanlegging, men at



*«resultatet kan komme i så sterk spenning med disposisjonens økonomiske innhold, med skattereglernes formål og med hva som anses rimelig og rettferdig, at det oppstår spørsmål om å gripe inn».*

Deloitte er enig i at resultatet av aggressiv skatteplanlegging kan medføre at det oppstår en spenning mellom resultatet av planleggingen og *skattereglernes formål* som tilsier at det kan oppstå et behov for å gripe inn med gjennomskjæring. Deloitte stiller imidlertid spørsmål ved at potensiell spenning mellom et planleggingsresultat og *«disposisjonens økonomiske innhold»* kan anvendes som begrunnelse og grunnlag for utforming av en omgåelsesregel. Utredningen bygger på en implisitt forutsetning om at skattereglene har et innhold som overordnet medfører at skatte- og avgiftsgrunnlag gjennomgående fastsettes basert på disposisjoners reelle økonomiske innhold. En slik forutsetning er det etter Deloitte's syn ikke grunnlag for.

Det er slik vi ser det veldig uklart hva som ligger i *«disposisjons økonomiske innhold»* da dette begrepet ikke er definert noen steder eller har en fast kjerne som det er allmenn enighet om. Tilsvarende gjelder et relativt konsept om «rimelighet og rettferdighet» som er avhengig av hvem som vurderer og hva som sammenlignes.

Skatteloven inneholder for det første hovedregler om fastsettelse av skattegrunnlag for inntektsskatt, som i korthet settes til skattyterens realiserte inntekter og gevinster etter fradrag for pådratte omkostninger og lidt tap i skatteåret. Skatteloven har imidlertid i tillegg en rekke presiseringer, unntak og utvidelser som på ulike måter endrer tidspunktet for inntekts- eller fradragsføring, samordner skatteposisjoner og på annen måte justerer inntektsskattegrunnlaget. Anvendelse av disse regler gir resultater som avviker fra hovedreglene, uten at dette i seg selv begrunner behov for en omgåelsesregel. Det må derimot som et utgangspunkt legges til grunn at skatteloven slik Stortinget har utformet og begrunnet den i utgangspunktet bygger på en avveining av hva som er rimelig og rettferdig som fordeling av skattebyrdene mellom skattyterne.

En omgåelsesregel på inntektsskattens område lar seg etter Deloitte's syn kun begrunne med behovet for å gripe inn i de tilfellene resultatet av skatteplanlegging er i strid med *skattereglernes formål*. Vedtagelse av en omgåelsesregel som bygger på en implisitt forutsetning om at skattelovens inntektsfastsettelse til enhver tid forutsettes å være i tråd med det reelle økonomiske innhold i skattyterens disposisjoner innfører i realiteten en helt ny og skjønnsmessig beskatningshjemmel.

Vi viser til at lovutkastet § 2 første ledd lyder som følger:

**«Skattlegging kan gjennomføres som bestemt i § 3 når skattyteren ... har oppnådd en skattefordel og det foreligger et skatteforhold som omtalt i annet og tredje ledd»**

I kommentarene til første ledd er det vist til Utredningen punkt 8.4 om hvordan begrepet «skattefordel» skal forstås. Det følger av første avsnitt at

*«I bunnen for enhver omgåelsesvurdering ligger eksistensen av en skattefordel: Basert på den (privatrettslige) formen blir skattleggingen gunstigere enn skattlegging basert på en disposisjon som reflekterer den økonomiske realiteten.»*

Det vil altså foreligge **en skattefordel** i lovforslagets forstand når skattlegging basert på skattyterens faktiske disposisjoner er mer fordelaktig enn skattlegging av en disposisjon basert på *disposisjonens reelle økonomiske innhold*. Lovforslaget bygger her **implisitt** på en forutsetning om at skatteloven er utformet slik at beskatning i utgangspunktet finner sted basert på den underliggende økonomiske realiteter, noe det ikke er grunnlag for.

Diskusjonen om forholdet mellom form og realitet er riktignok en klassisk del av omgåelsesproblemet, men det innebærer ikke at det foreligger et akseptert sett av normer som fastlegger hva som er en 'realitet' som står i motsetning til en aktuell 'form'. Det valgte perspektivet og de valgte premissene vil avgjøre beskrivelsen av realiteten. Ved utformingen av en omgåelsesregel kan man ikke tape av syne at det dreier som å anvende lovregler som gir hjemmel for beskatning, og at det derfor er forholdet mellom en aktuell disposisjon og skattereglenes formål som må være avgjørende for vurderingen av om en valgt form skal kunne settes til side.

Skattereglene bygger i stor utstrekning på privatrettslige regler når skattegrunnlaget skal fastsettes. Skattemessige konsekvenser utløses i utgangspunktet av privatrettslige disposisjoner mellom fysiske og juridiske personer (slik disse defineres av foretaksretten) som inngåelse av avtaler om kjøp og salg, leie, ansettelse etc. Det spesielle ved gjennomskjæring er at rettsanvenderen med utgangspunkt i denne normen fraviker den privatrettslige karakteristikken av rettsforholdet som skattereglene ellers vektlegger som styrende for skattekonsekvensene.

Tidligere var det vanlig å formulere gjennomskjæringsnormen som en vurdering av om disposisjoners egenverdi vs. dere lojalitet ifht skattelovens formål tilsa at de burde settes til side ved beskatningen. Slik rettspraksis nå formulerer den, er grunnvilkåret for at omgåelsesnormen skal komme til anvendelse at det foreligger en skattemotivert disposisjon, et vilkår som knytter an til en side ved kravet til egenverdi i den tidligere formuleringen, og et tilleggsvilkår om at det etter en totalvurdering av disposisjonens konkrete virkninger er åpenbart at det vil være i strid med skattereglenes formål å legge den til grunn for beskatningen, et vilkår som viderefører avveiningen av egenverdi mot grad av strid med skattereglenes formål.

**Skattereglenes formål** har slik det fremgår alltid har hatt en sentral plass i vår omgåelsesnorm. I Utredningen foreslås dette endret slik at det ikke lenger vil være et avgjørende vilkår at det foreligger en motstrid mellom de skattemessige virkningene og skattereglenes formål for å kunne foreta gjennomskjæring. Derimot vil grad av strid mot visse skatteregler være et av fire momenter som kan tillegges «særlig vekt», mens formålet med andre skatteregler eventuelt kan tillegges «vekt».

I fremstillingen av utenlandsk rett i Utredningen punkt 5 fremgår det at omgåelsesregler som er vedtatt i nyere tid i sammenlignbare land (Sverige, Tyskland og UK) er formulert slik at

anvendelse av omgåelsesbestemmelser forutsetter at disposisjonen vurderes opp mot skattereglenes formål, se sitatet fra den svenske skatteflyktslagen nr. 4 inntatt i Utredningen side 44 (vedtatt 1995), sitatet fra den tyske lovgivning punkt 2 inntatt i Utredningen side 49 (vedtatt 2008) og sitatet fra UK P 207 annet avsnitt (vedtatt 2013).

Deloitte mener at faren for at disposisjoner gis skattemessige virkninger i strid med skattereglenes formål for det første er den sentrale begrunnelsen for at en omgåelsesregel, og dessuten fortsatt må være det avgjørende vurderingstemaet ved vurdering av om det foreligger en omgåelse som tilsier gjennomskjæringsbeskatning eller ikke, se nærmere om dette nedenfor.

### *3.1.2 Nærmere om lovutkastet og skattereglenes formål*

Ved vurdering av om det foreligger grunnlag for å anvende omgåelsesregelen skal det etter forslaget annet ledd tillegges særlig vekt dersom skattefordelen vil være i strid med «den omgåtte regelens formål». Om disposisjonen motsetningsvis er i tråd med formålet med andre skatteregler vil være et forhold som ikke skal tillegges vekt. Se nærmere om de særlige spørsmålet som reises som følge av denne inndelingen av skatteregler reiser nedenfor punkt 3.1.3.

Det sentrale poenget som adresseres her er at en eventuell motstrid med disse utvalgte skattereglene *kun er ett av fire momenter* som skal tilleggs særlig vekt i en samlet vurdering av om disposisjonen bør tilsidesettes.

Lovbestemmelsen er dermed foreslått utformet slik at dersom det foreligger en skattefordel ved en disposisjon (målt mot beskatning etter den underliggende økonomiske realitet, jfr. første ledd), det ikke ville vært økonomisk fornuftig å gjennomføre uten skattefordelen (første strekpunkt i annet ledd), og skattyters disposisjon fremstår som en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen (tredje strekpunkt i annet ledd), så kan disposisjonen i prinsippet settes til side for beskatningsformål selv om det å oppnå skattefordelen gjennom den aktuelle disposisjonen ikke er i strid med skattelovens formål.

Forslaget innebærer med dette en vid rett for skattemyndighetene til å foreta en skjønnsmessig begrunnet skattlegging av den underliggende økonomiske realitet, uavhengig av de konkrete skattereglene som er vedtatt av Stortinget. Deloitte mener denne skjønnsmessige adgangen vil bli altfor vid, og derfor ikke ivaretar hensynet til skattyters rettsikkerhet og behovet for forutberegnelighet i beskatningen.

Sentralt for vårt syn på denne siden av forslaget er at det ikke er grunnlag for den implisitte forutsetningen om at skattesystemet er bygget opp for å gjennomføre ensartet beskatning av alle disposisjoner basert på deres underliggende økonomiske realiteter.

Problemstillingen er drøftet i litteraturen under synsvinkelen form vs realitet, se som eksempel «Skattemessig gjennomskjæring» av Einar Harboe, Universitetsforlaget 2012, der han skriver følgende på side 26:

*«Undertiden hevdes at norsk skatterett er basert på et realitetsprinsipp. Den foreliggende praksis underbygger etter min mening ikke en slik oppfatning.»*



På side 381 under avsnitt 9.5 om form og realitet skriver han videre:

*«Dessverre er en henvisning til sakens realitet ingen trylleformel som gir svar på rettsanvendelses spørsmål. I adskillig utstrekning vil virkningene for partene avledes nettopp av de valgte former. ...*

*Hva som skal regnes som realiteter kan ikke avgjøres på grunnlag av et akseptert sett av normer som styrer både relevans og vektlegging.»*

Den implisitte forutsetningen kan muligens knyttes til en av grunntankene bak skattereformen av 1992, der nøytralitet i beskatningen av *ulike eier- og transaksjonsformer* var et hovedhensyn. Skattesystemet som ble etablert med dette utgangspunktet viste seg imidlertid å være tungt å praktisere og skapte dessuten utfordringer i forhold til internasjonale forpliktelser til likebehandling av skattytere på tvers av nasjonale grenser innenfor Europa i henhold til EØS avtalen. Tankegangen som 1992-reformen bygde på er derfor i mange henseende satt til side til fordel for andre hensyn ved utforming av skatteloven. En annen type nøytralitetshensyn, så som ønsket om tilnærmet lik skattesats for kapital- og arbeidsinntekt når den opptjenes på personlig hånd, har etter hvert fått en større plass. Ved skattereformen av 2004-2006 ble derfor fritaksmetoden for beskatning av inntekt på aksjer og andre andeler i selskaper, en løsning som stod i skarp kontrast til forutsetningen om nøytralitet med hensyn til eier- og transaksjonsformer som skattereformen av 1992 bygget på. Derved gikk man fra et system med løpende beskatning av alle typer inntekt, inkludert alle transaksjonsgevinster uansett form, kombinert med et sinnrikt system for å hindre kjedebeskatning i eierkjeder (godtgjørelsesmetoden og RISK-metoden), og innførte et system der det skilles mellom a) løpende beskatning av virksomhetsinntekter, som inkluderer gevinster ved salg av eiendeler, og b) utsettelse av skattlegging av avkastning på selskapsandeler, som også inkluderer gevinster på aksjer i selskaper etablert som redskap for å eie en eiendel, der utsettelsen varer frem til disse tilflyter en personlig skattyter. Dette skaper nøytralitet i beskatningen av personer, men gir på den annen side systematiske forskjeller mellom beskatning av gevinst ved salg av eiendeler avhengig av hvilken form som velges for transaksjonen, selv om transaksjonene har samme underliggende økonomiske realitet.

Det er helt nødvendig at man ved utformingen av en omgåelsesregel tar høyde for slike skiftende aspekter i prioriteringen av grunnleggende hensyn ved utformingen av skattesystemet. Det er derfor skattesystemet slik det til enhver tid er utformet som må være målestokken for hvorvidt det foreligger en omgåelse som bør settes til side eller ikke, og ikke en uhandgripelig og udefinert størrelse som «disposisjoners reelle økonomiske innhold».

Derfor kan ikke grad av strid med skattereglens formål kun være ett av flere momenter i en helhetsvurdering av det foreligger et skatteforhold, men derimot må motstrid med skattereglens samlede formål være et avgjørende kriterium slik det er i dag.

### 3.1.3 Nærmere om skillet mellom «redskapsregler» og andre skatteregler

En omgåelsesregel bør etter Deloitte's syn ikke bygges på et skille mellom «redskaps»-regler og andre skatteregler, og viser til det generelle utgangspunktet ovenfor under punkt 3.1.2.

Spesielt om dette skillet vises til Utredningen side 85, der det heter om dette bl.a.:

*«Men Høyesterett går, særlig i nyere dommer, også og først og fremst inn på formålet med de reglene som brukes som redskap for den påståtte omgåelsestransaksjon, uten at dette valget er nærmere begrunnet. I Dyvi-dommen gjaldt det således reglene om fremføring av underskudd (inntektsutjevning over år) og om konsernbidrag (inntektsutjevning mellom konsernselskap), og i ConocoPhillips III-dommen gjaldt det fisjon med kontinuitet og fritaksmetoden. I ConocoPhillips III- dommen, som gjaldt spørsmål om salg av aksjer etter fisjon kunne anses som salg av selskapets faste eiendom, uttalte førstvoterende:*

*«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.»*

*Formuleringen innebærer at formålet med den omgåtte regelen – at gevinst ved salg av fast eiendom er skattepliktig –, som man skulle tro var det sentrale, kom helt i bakgrunnen.*

*Det er slående at i disse dommene spiller formålet med reglene som ble brukt som redskap, vesentlig større rolle i resonnementene enn de reglene som ble omgått (i Dyvi-dommen tilordning av skatteposisjoner, i ConocoPhillips III-dommen gevinstbeskatning av realobjekter).»*

Senere på side 87 fremheves det også at «[e]n transaksjon bør altså neppe kunne reddes av den grunn at de reglene som er brukt som redskap, blir anvendt i tråd med formålet med dem», med bl.a. henvisning til juridisk teori.

Deloitte deler ikke Utrederens syn på at noen skatteregler skal ha en lavere rang enn andre skatteregler og mener i motsetning til Utrederen at de såkalte «redskaps»-reglene utgjør viktige bestanddeler i vårt skattesystem. Deloitte mener at skattereglernes formål for det første fortsatt må være målestokken, jfr. over under punkt 3.1.2, og dertil må skattelovens formål vurderes under ett for alle enkeltdeler.

Høyesteretts avgjørelse i ConocoPhillips III (Rt. 2014 s. 227) er godt egnet til å belyse problemstillingen. Dommen gjelder overdragelse av et driftsmiddel - fast eiendom - der det ble lagt til rette for å realisere denne som skattefri gevinst, ved først å fisjonere selskapet som eide den faste eiendommen og deretter selge et aksjeselskap som hadde eiendommen som den vesentlige eiendel. Utredningens kritikk av dommen bygger på forutsetningen om at overdragelsen av aksjene i det fisjonerte selskapet etter sin underliggende økonomiske realitet var et skattepliktig salg av fast eiendom, altså at det forelå en 'skattefordel' basert på forslag til § 2 første ledd, slik innholdet i denne er ment forstått.

Skattelovens system ble som sagt endret ved innføringen av fritaksmetoden, se skatteloven § 2-38. Det ble innført et klarere skille mellom selskapssfæren hvor beskatning av verdiskapingen bare skal skje en gang og den personlige aksjonærsfæren hvor avkastningen beskattes en gang



til (utover en risikofri avkastning<sup>2</sup>). Dette kommer bl.a. klart frem når virksomhet drevet igjennom et aksjeselskap selges. Prisen er gjerne bestemt ved å neddiskontere fremtidig verdiskaping i selskapet. For å unngå at samme verdiskaping skattlegges to ganger, unntas gevinsten på aksjene fra beskatning. I et makroperspektiv er dette mer et spørsmål om tidfesting siden inntekten<sup>3</sup> vil komme til beskatning, og en eventuell inntektsføring hos selger vil oppveies av en senere fradragsføring hos kjøper slik at det er kun den faktiske verdiskapingen som ender opp å bli skattlagt.

Samme logikk gjelder også for single purpose-eiendomsselskaper. Verdien av eiendommen blir bestemt av fremtidige kontantstrømmer (leieinntekter og andre kostnader mv). Eiendommens verdiskapingspotensial vil komme til beskatning i eiendomsselskapet slik at det er ingen grunn til å skattlegge aksjegevinster i et eiendomsselskap i regime der slik inntekter bare skal skattlegges en gang i selskapsfæren.

Med dette som et bakteppe mener Deloitte at kritikken mot ConocoPhillips III ikke er berettiget, og at Høyesteretts vurderinger ikke bare var riktige basert på gjeldende rett men også er basert på en rimelig avgrensning av den adgang skattemyndighetene bør ha til gjennomskjæring av skattyterens valg av transaksjonsform og da også beskatningsform der lovgivningen åpner for dette. Det vil føre galt av sted dersom vurderingen av om det foreligger en skattefordel som bør tilsidesettes begrenses til et spørsmål om skatteloven § 5-30 er omgått. Derimot må spørsmålet være hvordan slike overdragelser skal behandles etter innføringen av fritaksmetoden, se avsnitt 53 i dommen. Høyesterett viser i dommen til de bærende hensyn etter fritaksmetoden som vist til ovenfor (avsnitt 54), og det spørsmålet Høyesterett tok stilling til i Rt, 2014 s. 227 var derfor ikke hvorvidt det forelå en skattefordel som burde settes til side fordi skattyter hadde benyttet en skattefri metode for å realisere en gevinst på den faste eiendom. Det spørsmålet Høyesterett derimot tok stilling til var hvorvidt det stod skattyter fritt å tilpasse seg den alternative formen for realisasjon også når tilpasningen fant sted i umiddelbar sammenheng med realisasjonen, eller om det var en forutsetning for å tilpasse seg at tilpasningen fant sted (tidsmessig og/eller på annen måte) uavhengig av realisasjonen.

Avgjørende for om det foreligger en transaksjon som bør settes til side blir da om man kan skille mellom to alternative og tillatte, likestilte beskatningsformer av ellers like økonomiske tilfeller basert på hvilket tidspunkt skattyter tilpasser seg valget mellom disse? Høyesterett kom her frem til at tidspunktet for tilpasningen ikke kunne være avgjørende for karakterisering av disposisjonen, og dette er etter vårt syn et godt og riktig resultat.

En fordel med fritaksmetoden er at innlåsing av kapital i stor grad unngås slik at det samlede overskuddet gjøres størst mulig og at norsk beskatning øker i et makroperspektiv. De samme hensynene ligger for øvrig bak § 10-vedtakene med hjemmel i § 10 i Petroleumsskatteloven, som tillater samme type tilpasning hva gjelder fastsettelse av inntektsskatt i petroleumssektoren.

---

<sup>2</sup> Se reglene som skjermingsfradrag §§ 10-12 og 10-31

<sup>3</sup> F.eks. eiendommen vil genere inntekt i eiendomsselskapet gjennom levetiden, utløse uttaks- eller gevinstbeskatning dersom aksjonæren blir eier av den eller utflyttingsskatt dersom selskapet skulle emigrere. Den fremtidige inntekten er således innkapslet i et AS-et og vil ikke forlate den kapselen som AS-et utgjør uten beskatning.

I dommen fremgår det at både lovgiver (avsnitt 62) og staten i saken (avsnitt 47) aksepterer at eiendom kan eies i et single purpose-selskap. Fisjonsinstituttet er en egnet måte å oppnå en slik struktur, noe også Høyesterett påpeker (avsnitt 57, 59 og 60). Det største ankepunktet fra statens side er tidsmomentet (avsnitt 61). Det må bety at dersom det går en del tid (uklart hvor lenge) mellom en fisjon og et salg vil disposisjonene få tilstrekkelig egenverdi til at de står seg.

Deloitte savner således en drøftelse av hvorfor dommen skaper et uheldig resultatet på makronivå. Ved å legge fokus på enkeltsaker er det en risiko for at en går glipp av helhetsbilde. Spørsmålet er om tidsmomentet er en god nok grunn til å fremskynde beskatningen av eiendommen<sup>4</sup> som uansett vil komme til beskatning.

I et makroperspektiv vil gjennomskjæring i denne type saker kunne fremskynde beskatningen, men kun for de som ikke har tilpasset seg. En slik regel ville derfor ha liten provenyeffekt. Bruk av gjennomskjæring vil begrense kapitalmobiliteten og skape innlåsingeffekter og kan skape unødvendige utsettelse i skattyters disposisjoner. En viktig grunn til at et driftsmiddel overdras er at kjøper tror han kan oppnå en høyere avkastning enn selgeren, mao. at kjøper verdsetter driftsmiddelet høyere selger. Prisen blir gjerne satt et sted mellom kjøpers verdi og selgers verdi i tråd med vanlig prisingsteori. Slår dette til vil det i et makroperspektiv skape økte inntekter og økt skattetilgang. Et siste poeng er at salg skaper et likvid marked som i seg er positivt for norsk næringsliv og dermed indirekte norske skattefundamenter. Deloitte mener derfor at Høyesteretts dom i ConocoPhillips III gir en bedre regel enn den som foreslås i NOU-en. Denne avgjørelsen bør derfor ikke anvendes som begrunnelse for generelt å nedgradere fritaksmetoden til en «redskaps»-regel som ikke hensyntas ved vurdering av om en omgåelsesnorm skal komme til anvendelse.

#### *3.1.4 Betydningen av at lovgiver har sett problemstilling*

Ved vurdering av hvorvidt en disposisjon strider mot skattereglenes formål, vil forarbeidene ha en naturlig plass i vurderingen. Dersom lovgiver velger å gi alternative regler for beskatning av samme underliggende økonomiske realitet, slik tilfelle var i Conoco Phillips III, og forarbeidene viser at lovgiver var klar over den valgmuligheten som derved ble skapt for salg av eiendeler, men bevisst unnlater å trekke opp grensene for anvendelsene av regelsettene i skatteloven, er det etter Deloitte's syn naturlig at staten har risikoen den usikkerhet som skapes om omfanget av den valgetten som skattyter er gitt gjennom utformingen av reglene.

Deloitte mener at endring av gjeldende rett på dette punkt vil forrykke interesseavveilingen til skattyters ugunst uten at det foreligger tilstrekkelige tungtveiende grunner for det.

### **3.2 Disposisjoners egenverdi**

#### *3.2.1 Innledning*

I Utredningen foreslås at vurderingen av disposisjoners egenverdi skal få en større plass ved anvendelse av omgåelsesnormen enn etter gjeldende rett.

---

<sup>4</sup> Strengt tatt er det ikke eiendommen, men den «noe annen virksomhet» som ble lagt inn i single purposes-selskapet som senere ble utfisjonert som toppen burde ha kommet til beskatning. Det virker noe konstruert å søke å skattlegge eiendommen som hele tiden

Som det fremgår i Utredningen avsnitt 8.5.3 er disposisjoners egenverdi, i betydningen ikke-skattemessige virkninger, etter gjeldende rett ett av flere momenter ved totalvurderingen under tilleggsvilkåret (av hvorvidt disposisjonens konkrete virkninger tilsier at er åpenbart at det vil være i strid med skattereglenes formål å legge den til grunn for beskatningen).

Utredningen slår fast at disposisjoners egenverdi må spille en helt sentral rolle i en lovfestet omgåelsesnorm, men da formulert slik at det er disposisjonens virkninger som skal stå i fokus og slik at visse virkninger ikke skal tillegges vekt, se punkt 3.2.2 flg. (i tillegg er vurderingstemaet blitt mer uklart, se punkt 3.1 ovenfor og punkt 3.6 nedenfor).

I forslag til lovtekst § 2 annet ledd er disposisjoners egenverdi delt inn i tre momenter som hver skal tillegges særlig vekt i vurderingen av om det foreligger et «skatteforhold», et uklart formulert vurderingstema som vi antar skal forstås som en vurdering av «hvorvidt omgåelsesnormen bør komme til anvendelse».

Dette spørsmålet skal i henhold til forslaget dels avhenge av *disposisjonens egenverdi* ved at man særlig skal legge vekt på

- a) hvorvidt det ville vært økonomisk fornuftig å gjennomføres disposisjonen uavhengig av skattefordelen, jfr forslagets § 2 annet ledd første strekpunkt),
- b) hvorvidt det foreligger andre virkninger av disposisjonen enn de skatterettslige, jfr forslagets § 2 annet ledd annet strekpunkt, og
- c) hvorvidt disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet med disposisjonen, se forslagets § 2 annet ledd tredje strekpunkt, samt at det også skal legges vekt på
- d) skattyters formål med disposisjonen basert på de konkrete omstendighetene, se forslagets § 2 tredje ledd første strekpunkt.

De nevnte momentene representerer ulike sider av det som tradisjonelt oppfattes som disposisjoners egenverdi. Vurderingen av hvert av disse momentene vil i konkrete situasjoner flytte over i hverandre og til dels være basert på de samme fakta. Ved oppdelingen av det som egentlig er ett og samme tema til flere ulike momenter som hver skal ha særskilt vekt, må man anta at resultatet (i tråd med hensikten ifølge Utredningen) vil bli at egenverdivurderingen vil få relativt sett større betydning enn den har etter gjeldende rett.

Unntaket er de sider ved transaksjoner som etter forslaget som *ikke lenger* skal tillegges vekt, som spart utenlandsk skatt og andre typer skatt eller avgift enn inntektsskatt, se nedenfor under punkt 3.2.2 og 3.2.3.

I tillegg til momentene som gjelder egenverdi, skal også forholdet til skattelovens formål ha betydning for vurderingen. Også dette er delt inn i flere undermomenter, der det særlig skal tillegges vekt om skattefordelen som oppnås er i strid med den omgåtte regelens formål, som utfra sammenhengen må forstås som den regelen som skattlegger disposisjonens økonomiske innhold, mens de øvrige momenter som inngår i vurderingen av skattereglenes formål, så som



regler som er anvendt som virkemidler, grunnleggende skatterettslige hensyn, skattereglenes utforming og hvorvidt skattyter kunne oppnådd samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesnormen, kun skal tillegges vekt.

Deloitte er som sagt av den oppfatning at grad av strid med skattereglenes formål fortsatt må være det sentrale vurderingstemaet, se punkt 3.1 ovenfor, og ikke kan reduseres til et moment i en totalvurdering av uklart spørsmål om det foreligger «et skatteforhold».

Disposisjoners egenverdi vil fortsatt måtte inngå i vurderingen av hvorvidt det foreligger en slik motstrid. Deloitte mener imidlertid det fremstår som kunstig å skille mellom momentene og deres vekt slik Utrederen foreslår, og at alle faktiske omstendigheter må inngå i vurderingen, se punkt 3.2.2 til 3.2.4 nedenfor.

### 3.2.2 Utenlandsk skatt

Utenlandsk skatt som moment ved vurdering av disposisjoner er et av tre forhold som Finansdepartementet særlig fremhever behovet for en vurdering av i mandatet, under henvisning til Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada). Dommen anses som et prejudikat for at utenlandsk skatt kan være et forretningsmessig forhold som taler mot gjennomskjæring, og Finansdepartementet ønsket en prinsipiell drøfting av spørsmålet.

Mindretallet i dommen uenig i at utenlandsk skatt kunne anses som en forretningsmessig virkning. Mindretallet uttalte bl.a.:

*«Selv om sparte skatter sett fra et selskaps side et stykke på vei kan oppfattes på samme måte som kommersielle inntekter eller sparte utgifter, har de likevel en vesentlig annen bakgrunn og karakter. ...*

*Hydros syn vil videre lede til at sjansen for å få skattefradrag for tapet i Norge, øker jo større skattefordelen i Danmark er - et resultat som for meg fremstår som paradoksalt. Selv om det ikke er aktuelt i denne saken, vil det dessuten i forlengelsen av Hydros standpunkt oppstå nye spørsmål: Man får spørsmålet om skattevirkningene skal likestilles med forretningsmessige virkninger også hvor de blir spesielt store fordi skattyteren har utnyttet særlig gunstige skatteregler i den annen stat, regler som kan være utslag av en skattepolitisk tenkning som er fjernt fra det som er vanlig her til lands. Typisk vil dette kunne bli situasjonen der den annen stat er et lavskatteland. Standpunktet synes også å forutsette at det må trekkes en grense mellom lojale og illojale tilpasninger til utenlandske skatteregler, en grense som etter sin art kan være svært vanskelig å trekke.»*

Disse poengene gjentas av Zimmer i hans artikkel om Høyesterettsdommer i skattesaker 2002<sup>5</sup> samt i selve NOU-en, se særlig side 90. Etter Deloitte's syn blir drøftelsene i NOU-en ikke så prinsipielle som en kunne ha ønsket, noe som skal utdypes i det følgende.

Det legges derfor opp til at «skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger;», se forslaget § 2 (2) siste del av annet strekpunkt.

---

<sup>5</sup> Skatterett 2003 s. 332 flg.

Det første som bør kommenteres er påstanden om at skatt har en annen karakter og bakgrunn enn formodentlig andre kostnader. Fra et bedriftsperspektiv blir dette en kunstig tilnærming. Skatt er kostnad på lik linje med andre kostnader. Ser en bort fra norsk inntektsskatt, blir en slik tilnærming også fremmed fra et skatteperspektiv. Skattereglene likestiller slike kostnader med andre kostnader pådratt for å erverve skattepliktig inntekt. Det følger av skatteloven § 6-15 at «[d]et gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke». Fradragsretten gjelder også utenlandsk skatt, jfr.. bl.a. Rt. 1928 s. 1158.

Det andre ankepunktet mot å se bort fra utenlandsk skatt som et forretningsmessig motiv, er at det vil skape et kunstig skille mot andre lover og regler. Det følger av side 90 i NOU-en at slike regler<sup>6</sup> er relevante fra et forretningsmessig ståsted når disposisjoner skal vurderes etter den foreslåtte omgåelsesregel:

*«Spørsmålet kan endelig reises for tilfeller hvor formålet er å tilpasse seg andre – typisk offentligrettslige – regler enn skatteregler. Transaksjonene begrunnes f.eks. med at de hadde til formål å unngå konsesjonsplikt. I slike tilfeller synes det riktigst å legge til grunn at slike formål kan anses som ikke-skatterettslige hvis det dreier seg om en tilpasning i tråd med de aktuelle offentligrettslige reglers formål, men ikke hvis tilpasningen er i strid med dette formålet.»*

Det legges til grunn at tilsvarende må gjelde for utenlandske offentligrettslige regler. En gruppe av slike regler er local content-regler som oppstiller krav om at ansatte eller eiere må være borgere eller selskaper fra vedkommende land. Etter det Deloitte forstår, var det bakgrunnen for et litt spesiell sak<sup>7</sup> fra Sentralskattekontoret for Storbedrifter som gjaldt NOKUS-reglene (også en slags gjennomskjæringsregel). Faktumet i saken er imidlertid illustrerende for denne problemstillingen og, fordi det var krav om at selskapet drev med shippingaktivitetene var eid av et amerikansk selskap (formodentlig en avtale med den amerikanske stat). Uavhengig av om kravet utledes av avtaleverket eller en lov om offentlige anskaffelser, må det være klart at etableringen av et amerikansk eierselskap her vil være basert på et kommersielt hensyn<sup>8</sup>. Tilsvarende må også gjelde dersom et norsk selskap eier et amerikansk selskap med et latent tap og vilkårene for fritaksmetoden ikke er oppfylt. Selv om overføringen av aksjene til amerikansk holdingselskap vil utløse et tap (som i Hydro Canada-saken), må den kommersielle grunnen vektlegges i en eventuell gjennomskjæringsvurdering.

Offentligrettslig regulering kan skje på flere måter; påbud, forbud eller gjennom økonomiske incentiver. Eksportkreditter er et eksempel på det siste. Dersom det oppstilles et local content-krav på lik linje som USA-saken nevnt ovenfor, ser Deloitte ingen grunn til at slik offentligrettslig incentivlovgivning skal behandles annerledes enn påbud- eller forbudslovgivning. I motsatt fall vil skattereglene motvirke kommersielle beslutninger og virke forstyrrende i driften av selskapet /gruppen. Det har tidligere vært et uttalt mål at skattereglene skal etterstrebe nøytralitet og ikke påvirke ellers forretningsmessige valg.

<sup>6</sup> Et godt eksempel BFU 5/14 som det vises til NOU-en som gjaldt overføring av fiskekvoter og fiskeriregulatoriske hensyn.

<sup>7</sup> 2005-012SKN (Utv. 2009 s. 488)

<sup>8</sup> Dette kommersielle hensynet var sterkt nok til å tolke NOKUS-reglene innskrenkende.

Når lovgivningen som er nevnt ovenfor er relevant å vektlegge som forretningsmessige motiver i en gjennomskjæringsvurdering, blir det kunstig at incentiver gitt i en offentligrettslig lov skal behandles annerledes enn et skatteincentiv (tax holiday, redusert beskatning, osv.) som følger av en utenlandsk skattelov.

Det finnes også norske incentiver som påvirker skattyteres adferd. Disse kan følge av / være regulert av offentligrettslige regler, f.eks. stønader fra Innovasjon Norge<sup>9</sup> eller skatteloven, f.eks. SkatteFunn med hjemmel i skatteloven §§ 16-40 flg. Disse reglene er ment til å stimulere visse typer adferd og det må være i tråd med skattereglene å opptrå i tråd med disse.

I enkelte tilfeller kan offentligrettslige regler fremtvinge handlinger som isolert sett kan fremstå som kunstig. Et selskap kan ha kundebasen sin i Tromsø<sup>10</sup>, men velger å etablere seg lengre unna<sup>11</sup> kundene sine fordi arbeidsgiveravgiften er lavere. Isolert sett kan dette virke som en kunstig handling som er hovedsakelig skattemessig motivert. Fordi den er ønsket av lovgiver kan den ikke anses som kunstig fra et skatteståsted eller i strid med noen skatteregel (og da heller ikke gjenstand for gjennomskjæring).

Dersom ikke slike disposisjoner er kunstige, men fullt ut akseptable, vil en forskjellsbehandling av tilsvarende utenlandske incentiver antagelig medføre EØS-motstrid.

### 3.2.3 Andre skatter og avgifters vekt

I forslaget legges det opp til at andre norske skatter og avgifter skal behandles likt som utenlandske skatter. I første rekke trekkes dokumentavgift som vil pådras dersom eiendom selges i stedet for aksjene i et eiendomsselskap. Det som fremstår som et aksiom gjentas også her:

*«Argumentasjonen foran om utenlandske skattefordeler er delvis relevant også her. Først og fremst er sparte skatter noe kvalitativt annet enn økte inntekter og reduserte kostnader. Det er dessuten lite nærliggende at sparte skatter av én kategori (f.eks. dokumentavgift) skal være et argument i favør av at disposisjoner som leder til skattefordel av en annen kategori (f.eks. inntektsskatt), skal anses holdbare. Atferd motivert av å spare f.eks. dokumentavgift kan være like lite samfunnsnyttig og like konkurransevridende som atferd for å spare (norsk) inntektsskatt. Men heller ikke slikt bør regnes som skattemessig virkning ved vurdering av omgåelse under andre skatter»*

Fra en bedrifts ståsted blir det kunstig å opphøye skatter til noe annet enn en driftskostnad, jfr. det som skrevet i pkt. 3.2.2 ovenfor. Det skaper et motsetningsforhold er at visse type tilpasninger er lovlige<sup>12</sup> og dermed akseptable fra et forretningsmessig ståsted mens andre aksepteres ikke og anses som nøytrale i f.eks. en gjennomskjæringsvurdering. Synet i forslaget er heller i tråd med skattelovens system hvor nettopp slike avgifter anses som en kostnad til inntektservervelse. I Gyldendal Rettsdata note 422 til skatteloven § 6-15 heter det bl.a.:

<sup>9</sup> Lov om Innovasjon Norge, Lov-2003-12-19-130

<sup>10</sup> Tromsø kommune har 7,9 % arbeidsgiveravgift, se Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016.

<sup>11</sup> F.eks. kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke hvor satsen er 0 ifølge se Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016.

<sup>12</sup> Se bl.a. Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)



*«Bestemmelsen gir fradragsrett for eiendomsskatt etter esktl., arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-2 og produktavgift etter ftrl. § 23-5. Merverdiavgift er fradragsberettiget, i den utstrekning inngående avgift ikke kan avregnes mot utgående avgift i avgiftsoppgjøret. ...»*

Deloitte's syn er derfor at disse skattene og avgiftene må behandles som andre kostnader og kostnadsbesparelser er like forretningsmessige som andre tiltak for å øke selskapets bruttoinntekter.

### *3.2.4 Spørsmålet om vurdering av omgåelsesregelens anvendelse skal avgrenses til det som utgjør en naturlig helhet*

I Utredningen, se særlig side 25 og 26 drøftes det som omtales som læren om «en naturlig helhet». Det foreslås at denne regelen avskaffes, se pkt. 8.3 i NOU-en.

På side 105 i NOU-en heter det bl.a.:

*«Utredningen mener og legger til grunn at denne sistnevnte avgrensningen er unødvendig og dessuten kan gi uheldige resultater. I Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) kan det således se ut til at denne problemstillingen ble blandet sammen med spørsmålet om unødvendig mellomledd (se nærmere pkt. 4.2 foran), og i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) innebar avgrensningen at forhold knyttet til stiftelsen av det selskapet som senere var gjenstand for fisjon og aksjesalg, ikke ble trukket inn ved vurderingen, til tross for at det kunne være relevant. 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.»*

Slik Deloitte leser Utredningen er det to forhold som kritiseres av Utrederen. Den ene er at deler av faktum ikke blir vektlagt i gjennomskjæringsvurderingen og at forståelsen av hva som utgjør en naturlig helhet har medført at Høyesterett ikke vurderte om det forelå et «unødvendig mellomledd» i Dyvi-saken.

Det å omtale «naturlig helhet» som en lære blir å lese for mye i det Deloitte oppfatter som konkrete avgjørelser. Tatt på ordet kan det se ut som «naturlig helhet» er et konsept som begrenser hvilke rettsfakta<sup>13</sup> som retten kan ta stilling til når gjennomskjæring vurderes og at dette konseptet virker som en metanorm som kan begrense Høyesteretts rettsanvendelse.

Deloitte ser annerledes på dette enn Utrederen. I en gjennomskjæringsvurdering vil alt faktum i prinsippet være relevant. Når Høyesterett først har bestemt seg, gjøres det en avgrensning av hvilket faktum som skal vektlegges, slik at «naturlig helhet» i de fleste tilfellene sier hvilket konkret faktum i en skattesak som påvirket gjennomskjæringsvurderingen. Det blir kunstig å si at «naturlig helhet» har begrenset Høyesterett, for det forutsetter at førstvoterende starter å skrive dommen uten å vite hva konklusjonen blir, og de drøftelsene vedkommende støter på underveis herunder delkonklusjonene blir avgjørende for det endelige resultatet. Dette kan ikke være riktig og normalt vet en hva en skal skrive før en skriver en dom eller et vedtak.

---

<sup>13</sup> Om begrepet rettsfaktarelevans, se Hans Petter Graver, Det holdbare og det gangbare i rettslig argumentasjon i Ken Uggerud (red.) Forvaltningsrett og Rettskildelære (1992)

Ser en nærmere på dommene der begrepet «naturlig helhet» er brukt, synes avgrensingen av hvilket faktum som skal vektlegges å være hensiktsmessig. Det bør fremheves at overføringsverdien er begrenset siden den er utslag av en konkret vurdering. I Telenor-dommen (Rt. 2006 s. 1232) ble begrepet brukt som begrunnelse for hvorfor et steg i en reorganisering ikke kunne isoleres, men måtte ses i en større sammenheng. I ConocoPhillips I, (Rt. 2008 s. 1537), mente Høyesterett at det var tilstrekkelig å se på hvilket norsk ConocoPhillips-selskap som skulle kjøpe en fordring og finansieringsmåten. Andre forhold som bl.a. britiske skattegrunner ble ikke vektlagt (nevnes i avsnitt 7 i dommen). Denne grensedragningen kan virke uheldig for skattyter da andre momenter kunne ha påvirket drøftelsen av grunnvilkåret og totalvurderingen. Grunnen til at faktum ble begrenset slik henger tett sammen med totalvurderingen og det faktum som var tilstrekkelig for å avgjøre at disposisjonene ikke var i strid med petroleumsskatteloven § 3 bokstav d. Nok et eksempel på at konklusjonen styrer avgrensningen. Tilsvarende gjelder i ConocoPhillips III (Rt. 2014 s. 227) og første gang begrepet brukes konkret i Dyvi (Rt. 2012 s. 1888, avsnitt 40).

Den andre gangen begrepet brukes konkret er avsnitt 44 i dommen hvor det heter:

*«Etter mitt syn utgjør også kjøpet av morselskapet Salko AS og de to datterselskapene en naturlig helhet med en nær indre sammenheng. Jeg viser særlig til at selskapsstrukturen - hvor Salko AS eide og forvaltet Oppegård Næringspark AS og Trekanten Holding AS - i det store og hele var den samme før og etter overdragelsen i desember 1996. Etter min mening kan det ikke være avgjørende at Salko AS ikke var lagt ut for salg så lenge DnB aksepterte å selge også morselskapet. Det forhold at enkelte selskaper og eiendommer som Salko AS eide før overdragelsen til Dyvi, ble skilt ut og solgt eller overført internt i DnB, endrer heller ikke hovedinntrykket av en naturlig helhet med en nær indre sammenheng. Allerede før den konserninterne overdragelsen i DnB var det så vidt jeg skjønner innledet en prosess for å selge selskapet Ranheimveien 10 AS til en annen kjøper, og de øvrige selskaper og tomter var enten under avvikling eller av forholdsvis lav verdi. Selskapsstrukturen undergikk etter mitt syn heller ikke slike endringer i tiden mellom desember 1996 og februar 1998 at inntrykket av et samlet hele ble vesentlig redusert. Staten kan etter dette ikke gis medhold i at kjøpet av Salko AS må vurderes isolert og uavhengig av kjøpet av de to datterselskapene.»*

«Naturlig helhet» tilkjenner at noe hører sammen. Slik Deloitte ser det, så hører morselskapet, datterselskapene og det fremførbare underskuddet sammen. Morselskapet ble satt opp av DNB for å drive såkalte problemengasjement herunder de eiendomsselskapene saken gjaldt. Det fremførbare underskuddet synes å springe ut<sup>14</sup> av disse investeringene.

Et viktig formål bak konsernbidragsreglene er å søke å likestille virksomhet drevet i et selskap (med filialer) med virksomhet drevet gjennom konsernselskaper. Det er klart at dersom hele virksomheten som ble ervervet i Dyvi-saken var drevet i et selskap, ville underskuddet overlevd overdragelsen. Det samme gjelder dersom det hadde vært horisontal eller vertikal integrasjon<sup>15</sup> mellom konsernselskapene som i sakene hvor tap på fordring har blitt akseptert. I tråd med dette må det samme gjelde eiendomskonsern som i Dyvi-saken, hvor skattereglene

<sup>14</sup> Av premiss 41 virker det som øvrig virksomhet var av mindre verdi eller under avvikling ser en bort fra Ranheimveien 10 AS og at hovedinntrykket er at den opprinnelige enheten var intakt.

<sup>15</sup> Se bl.a. Løiten Brænderi (Rt. 1976 s. 1467), Commercial Buildings AS (Rt. 2005 s. 1157) etc.

ikke bør hindre en hensiktsmessig organisering av slik virksomhet. Avgrensingen av «naturlig helhet» må derfor forstås i lys av formålet med konsernbidragsreglene, et regelsett som drøftes inngående i dommen. Når enheten først aksepteres, er det ingen grunn til at overdragelse<sup>16</sup> av enheten skal behandles annerledes enn om enheten hadde forblitt<sup>17</sup> hos DNB (som også ville hatt rett til benytte seg av de fremførbare underskuddene slik at resultatet kan forsvares på et makronivå og staten ville ha fått en tilfeldig fordel dersom underskuddet hadde falt bort).

Et gjennomgående trekk ved Utredningen er at det kan virke som de dommer som Utrederen ikke er enig i kan forklares med at Høyesterett ikke har stilt spørsmålet riktig eller forstått problemstillingen. Om Dyvi-dommen heter det:

*«Konsekvensen av dette synspunktet var at argumentet om at veien om morselskapet var en unødvendig omvei, ikke kom opp til vurdering for Høyesterett. Det er vanskelig å fri seg fra inntrykket at dette berodde på en sammenblanding av spørsmålet om avgrensning av vurderingstemaet og spørsmålet om det forelå en unødvendig omvei som ledd i totalvurderingen.»*

Det samme synes å være tilfellet for Zenith-dommen, hvor det bl.a. heter:

*«Tidligere har Banoun trukket frem det samme: Høyesteretts flertall i Zenith-dommen*

*«burde ha vurdert spørsmålet om adgangen til overdragelse av skatteposisjonene. Også begrensninger bør diskuteres når man vurderer en bestemmelses formål.»»*

Deloitte er uenig i denne kritikken. Den bygger på en forutsetning at prosessfullmektigene for Høyesterett, særlig statens prosessfullmektig siden staten tapte disse sakene, ikke har greid å kommunisere sakens rettslige problemstillinger. Dersom det har skjedd så har Høyesterett misforstått problemstillingen. Dette mener Deloitte faller på sin egen urimelighet hensyntatt den juridiske kompetanse som Høyesterett har. Det spørsmål som reises i en dom er i stor grad påvirket av den konklusjonen Høyesterett ønsker å nå og ikke motsatt som fremhevet tidligere.

Zenith-dommen er et godt eksempel på at Høyesterett ikke har misforstått problemstillingen selv om retten kom til et resultat som har blitt kritisert i juridisk teori. Oslo kommune hadde bl.a. anført «[a]ksjeoverdragelsen er i realiteten et salg av skatteposisjoner». Teorien har i etterkant omtalt dommen som overføring av skatteposisjoner, og derved underslått at i den aktuelle saken ble en eksisterende eiendomsvirksomhet overdratt sammen med den aktuelle skatteposisjonen. Virksomhetens verdi var redusert på det tidspunktet aksjene ble overdratt, men den tok seg opp etter overdragelsen av aksjene. Det blir for enkelt å bare se verdien av eiendommene opp mot verdien av skatteposisjonene på overdragelsestidspunktet. Identiteten var i behold og i et makroperspektiv er det et gode at næringsvirksomhet opprettholdes selv om det i enkeltsaker vil medføre en utsatt beskatning av latente gevinster.

Høyesterett vektla derfor det vesentlige ved disse reglene da flertallet fremhevet at «[f]ormålet med reglene om betinget skattefritak for gevinst ved salg av næringstomter, negative saldi og

<sup>16</sup> Konsekvensen av overdragelsen drøftes i avsnitt 60-64

<sup>17</sup> Denne delen drøftes i avsnitt 50-59



*avsetning til konsolideringsfond var stort sett det samme: legge til rette for fortsatt drift og vekst i næringslivet ved reinvestering i nye driftsmidler».*

### **3.3 Betydning og vurdering av skattyters motiv**

I Utredningen foreslås at grunnvilkåret i dagens norm (om at det må foreligge en skattemessig motivert transaksjon) skal erstattes med en sikkerhetsventil (jfr. forslaget § 2 fjerde ledd), samt at det skal foretas en mer objektivisert vurdering av skattyters motiv enn slik dagens praksis oppfattes både hva gjelder sikkerhetsventilen, og for så vidt skattyters formål skal inngå i vurderingen etter annet og tredje ledd av om det foreligger et «skatteforhold».

Det er en uttalt hensikt med å endre grunnvilkåret til en sikkerhetsventil å legge føringer for hvilken rekkefølge spørsmålene skal vurderes i. På samme måte som for spørsmålet om «naturlig enhet» ovenfor under punkt 3.2.4, mener Deloitte at slike sider av rettsanvendelsesprosessen ikke bør søkes regulert, og at det ville være i strid med de generelle prinsipper vi legger til grunn for domstolenes arbeid om man skulle oppstille slike regler for hvordan avgjørelser begrunnes. Det bør etter vårt syn ikke gripes inn i den frihet domstolene har til å begrense sin fremstilling av begrunnelsen for sin beslutninger i konkrete saker til det som saken gjør det nødvendig å ta stilling til. Selv om forslaget skulle vedtas som foreslått vil det i den konkrete sak kunne være naturlig for rettsanvenderen å vurdere om sikkerhetsventilen uansett vil medføre at omgåelsesnormen ikke kan komme til anvendelse før man bruker tid på å vurdere om vilkårene for øvrig er til stede.

Utredningen foreslår som sagt en endret vurdering av skattyters formål i mer objektiv retning, likevel ikke slik at vurderingen skal løsrives fra den konkrete skattyter til å gjelde en «rasjonell aktør». Derimot foreslås det at skattyters formål ikke skal være et selvstendig bevissspørsmål, men et spørsmål om å anvende erfaringssetninger på de objektive omstendighetene. Riktignok fremgår det av Utredningen at også dagens regel innebærer at skattyters formål vurderes ut fra de objektive omstendighetene, og at resultatet av disse vurderingene kan bli nokså lik. Det heter imidlertid på side 103 i Utredningen i en kommentar til Telenor-saken (Rt. 2006 s. 1232) at «[v]ed en mer objektivisert tilnærming ville trolig den svært store skattefordelen ha blitt tillagt større vekt».

Deloitte kan ikke se at Utredningen på noen måte avklarer hvordan en ny (mer?) objektivisert avveining av motiv skal gjennomføres. Den aktuelle avgjørelsen gjaldt en situasjon der disposisjonen dels medførte en stor skattefordel og dels medførte (ikke på samme måte kvantifiserbare) fordeler knyttet til en aksjonæravtale og finansieringsmuligheter. Deloitte mener at forretningsmessige forhold som finansieringsmuligheter og rettigheter under en aksjonæravtale nettopp vil være slike objektive faktiske omstendigheter som fortsatt vil måtte få betydning også under den mer objektiviserte regel som er foreslått. Utfordringen ligger i hvordan omstendigheter som ikke nødvendigvis kan kvantifiseres beløpsmessig på samme måte som en skattefordel skal slå ut i en vurdering av hvilket formål som skal anses som den «hovedsakelige», eller «klart viktigste motivasjonsfaktor» slik terskelen har vært formulert av domstolene til nå, og som ikke er foreslått endret.

Problemstillingen kan belyses med et eksempel. I eksemplet er spørsmålet er om det foreligger en skattefordel knyttet til kjøp av et selskap som har fremførbart underskudd (vi ser her bort fra en eventuell anvendelse av skatteloven § 14-90). Selskapet er lagt ut for salg i markedet og

flere potensielle kjøpere melder sin interesse. Selskapet eier et skip som har en verdi på kr. 80 og et fremførbart underskudd med nominell verdi kr. 100 (det fremførbare underskuddet er kr. 400 og vi legger til grunn en skattesats på 25 %). Selskapet har høye avskrivninger og mer beskjedne inntekter, og *nåverdien* av det fremførbare underskuddet *for selskapet* er i utgangspunktet kr. 10.

Det første spørsmålet er her hva som er potensiell skattefordel for en eventuell kjøper av selskapets aksjer. Er det differansen mellom verdien for selskapet og verdien for kjøper, eller er det den absolutte verdien av det fremførbare underskuddet målt mot verdien av andre eiendeler?

Vi vil anta at skattefordelen som kan knyttes til *kjøpet som disposisjon* er differansen mellom verdien av underskuddet for selskapet før salg og verdien for kjøper etter salg. Når fordelene dessuten skal måles for den aktuelle skattyter og ikke «en rasjonell aktørs typiske motiv», vil potensiell skattefordel være ulik for de kjøperne som melder seg slik:

- Kjøper A: Et norsk selskap med annen norsk virksomhet som kan utnytte fremførbart underskudd umiddelbart. Her er skattefordelen kr. 90 (differansen mellom kr. 100 og kr. 10).
- Kjøper B: En privatperson. Her foreligger ingen skattefordel, ettersom muligheten for utnyttelse av underskuddet ikke endres som følge av transaksjonen
- Kjøper C: Et norsk selskap med annen norsk virksomhet som ikke kan utnytte fremførbart underskudd. Her er skattefordelen i utgangspunktet null, med mindre det kan legges vekt på en mulig raskere utnyttelse i et samlet konsern enn for selskapene hver for seg, alternativt som følge av mulige senere transaksjoner.
- Kjøper D: Et utenlandsk konsern som kjøper. Her foreligger i utgangspunktet ingen skattefordel, med mindre det kan legges vekt på en mulig raskere utnyttelse som følge av mulige senere transaksjoner i andre norske selskaper.

Fordelen må slik vi forstår Utrederen avveies mot verdien av selve skipet som motivasjonsfaktor, som i vårt eksempel utgjør kr. 80. Ettersom motivene i dette tilfelle lar seg måle, reiser det seg spørsmål om et kjøp vil anses å være skattemessig motivert for Kjøper A, ettersom skattefordelen måles til kr. 90, og Utrederen forslår at det hovedsaklige motiv skal forstås å foreligge når skattefordelen utgjør mer enn 50 % av verdiene.

Det reiser seg imidlertid for det første spørsmål om det er riktig med en slik metrisk tilnærming til vurderingen av skattemotivet i relasjon til begrepet «*hovedsakelig*» eller den «*klart viktigste*» motivasjonsfaktor, eller om det for det første skal tas rimelig høyde for usikkerhet.

Verdivurdering av virksomhet som videreføres (herunder nåverdien av skatteposisjoner som krever fremtidig virksomhet) er ikke noen objektiv vitenskap og at slike verdier både vil svinge over tid og kan være ulike ikke bare som følge av skatteposisjon på transaksjonstidspunktet men også som følge av ulike rasjonaliseringsmuligheter. Avtalt pris vil typisk representere et fremforhandlet kompromiss basert på partenes samlede forhandlingsposisjon, og er derfor

heller ikke nødvendigvis et objektivt uttrykk for relativ verdi av ulike formål sett fra kjøperens side.

Det bør etter vårt syn uansett legges større vekt på at en virksomhet som overtas enn skattefordelen som hører til, selv om verdivurderingen skulle vise en overvekt på skattefordel; altså at konklusjonen i vårt eksempel burde være at et eventuelt kjøp for Kjøper A ikke vil anses å være «hovedsakelig» skattemotivert, i en situasjon der kjøperen ville være interessert i aksjene uavhengig av skattefordelen.

Det reiser seg i forlengelsen av dette et spørsmål om det er fornuftig konsekvens av reglene generelt sett at selskapet skulle miste fremføringsretten for underskudd dersom Kjøper A overtar selskapet, men ikke dersom Kjøper B, C eller D overtar selskapet. Interessen fra Kjøper B, C og D i seg selv demonstrerer at erverv av selskapets aksjer ville være en økonomisk fornuftig disposisjon for Kjøper A også uten skattefordelen; likevel slik at prisen da kunne bli en annen.

Vi kan videre ikke se at forslaget om objektivisering kommer noe nærmere en løsning av spørsmålet om hvordan forretningsmessige verdier som *ikke* lar seg kvantifisere økonomisk på samme måte som skattefordelen. Dersom disposisjonen har virkninger som påvirker forretningsmessige risiki knyttet til rettigheter regulert av aksjonæravtaler (innflytelse, forkjøpsrett og lignende), finansieringsmuligheter, garantiansvar, regulatoriske rammer, kunstverk med affeksjonsverdi etc., - hvordan skal disse da avveies mot den kvantifiserbare skattefordelen når man fastsetter det «*hovedsaklige*» formålet med disposisjonen?

Det foreligger etter Deloitte's syn et reelt behov i praksis for en nærmere avklaring av slike avveiningsspørsmål. Slike problemstillinger reiser seg daglig i forbindelse med kjøp og salg av selskaper, særlig i tider hvor enkelte virksomheter sliter med lønnsomheten og verdiene er lave samtidig som de nominelle skatteposisjonene er ditto høye nettopp på grunn av en periode med typisk operative underskudd og større nedskrivninger på driftsmidler. Det blir da litt uvirkelig at sunne norske konserner skal stå i fare for å miste skatteposisjonene når f.eks. en utenlandsk kjøper eller en privatperson ikke vil ha denne utfordringen. På spissen vil dette ha som konsekvens at en utenlandsk kjøper faktisk kan betale mer for selskapet enn et sunt norsk konsern idet den utenlandske kjøperen typisk vil sette en viss verdi på skatteposisjonen mens det sunne norske konsernet må sette verdien på dette til 0. Dersom det skal lovfestes en omgåelsesnorm bør denne typer avveininger drøftes nærmere for å skape en viss forutberegnelighet, og eventuelt kommenteres av Finansdepartementet i proposisjonen til Stortinget.

### **3.4 Virkningen av gjennomskjæring**

Utredningen beskriver virkningen av gjennomskjæring i 8.2 slik:

*«Virkningen av at en omgåelsesregel er anvendelig, kan typisk beskrives på én av to måter: Man kan enten se det som analogisk anvendelse av tyngende skatteregler og/eller innskrenkende tolking av fordelaktige skatteregler. Eller man kan alternativt se det slik at omgåelsesnormen gir grunnlag for å rekarakterisere de privatrettslige disposisjonene, og at skattereglene anvendes på de rekarakteriserte disposisjonene.»*



Deloitte vil fremheve at spørsmålet om virkningen av gjennomskjæring i realiteten er et spørsmål om hva gjennomskjæring er; en reklassifisering (dvs. korrigerende av faktum) eller en regel om lovtolkning. Under førstnevnte alternativ konstruerer rettsanvenderen et faktum for skatteformål som ligger litt på siden av transaksjonen og bruker skattereglene på det. Det kan tenkes flere prinsipielle innvendinger mot en slik rettsanvendelse, blant annet at den ikke hensyntar at skattyter vil ha flere handlingsalternativer enn det alternativ skattemyndighetene da legger til grunn for transaksjonen, herunder det alternativ å ikke foreta seg noe som helst.

Å rekonstruere skattyters transaksjon innebærer at rettsanvenderen foretar et valg av en alternativ transaksjon på skattyters vegne som skattyter selv kanskje aldri ville ha valgt. Selv om den økonomiske realitet som tilsvarer salg med tilbakekjøp gjerne er ikke-salg, kan det tenkes at skattyters foretrukne alternativ til salg med gjenkjøpsopsjon er salg som gir fradragsrett, selv om dette innebærer at skattyter oppgir eierskap med endelig virkning. At skattyter selv ville foretrukket endelig salg som alternativ er imidlertid ikke relevant i rekarakteriseringsmodellen.

For skattemyndighetene vil det være et omfattende arbeid å vurdere tilgjengelige muligheter som er realistiske og økonomiske fornuftige for skattyteren. Hvilken plass en rekarakteriseringsmodell kan ha i et rettssystem som bygger på masseforvaltning er et prinsipielt interessant spørsmål som gjerne kunne vært drøftet mer inngående i utredningen. Rekarakteriseringsmodellen setter heller ingen faste grenser for hvor langt ligningsmyndighetene kan gå i rekarakterisere skattyters faktisk foretatte disposisjon, noe utredningen også er inne på. En faktumregel kan videre medføre at skattekontoret vil gripe raskere til gjennomskjæring.

Deloitte mener at utvidende og innskrenkende fortolkning er en bedre forklaring på rettsanvendelsen som finner sted ved gjennomskjæring enn det henholdsvis betegnelsene rekarakterisering og faktumregel er. Gjennomskjæring innebærer i utgangspunktet at Høyesterett anvender enn innskrenkende eller utvidende fortolkning av eksempelvis utbyttebegrepet, eller realisasjonsprinsippet. Dersom dette rettslige utgangspunktet legges til grunn slipper man en inndeling av skattelovens regler i henholdsvis kategorien «tyngende» og «begunstigende,» jfr. utredningens s. 11. Etter Deloitte's mening er ikke en karakterisering av en skattelovregel som «tyngende» eller «begunstigende» meningsbærende i seg selv. Dersom begrepene «tyngende» eller «begunstigende» skatteregler skal ha en funksjon i en rettsanvendelsessammenheng må det presiseres at begrepene er relative.

Omgåelsesnormen er etter Deloitte's syn et spørsmål om lovtolkning, ikke reklassifisering av faktum, og dette er det rettslige virkemiddel skattemyndigheten trenger når de anvender skattereglene på skattyters privatrettslige disposisjoner.

Et tilsvarende synspunkt fremsettes av Banoun i artikkelen «Det eksisterer intet realitetsprinsipp i norsk skatterett,» inntatt i Regnskap og Revisjon nr.4 2002, der hun skriver:

*«Utvidet eller innskrenket anvendelse av skattebestemmelsene gir som regel en bedre beskrivelse av det som finner sted, enn utsagn om fastleggelse av sakens realiteter. Fremfor for eksempel å si at det i virkeligheten ikke foreligger noen realisasjon, bør retten fremheve at skattebestemmelsen fortolkes dit hen at den ikke omfatter det aktuelle tilfellet.»*

Samme synspunkt påpekes av forfatteren i «Omgåelse av skattereglene» (2003) punkt 4.2 s. 262, der hun med henvisning til Aarbakke i Lov og Rett, 1970 s. 21, påpeker at henvisninger til de «*reelle forhold*» ikke er en åpen argumentasjon, men kan være en måte for retten å skjule sine vurderinger på.

Skattemessig gjennomskjæring bør etter vårt syn være betinget av at virkningen av gjennomskjæring harmonerer med lovgivers intensjoner, se ovenfor under punkt 3.1. Betegnelse gjennomskjæring kan dermed like gjerne være betegnelsen på resultatet, se «Skattemessig Gjennomskjæring» av Einar Harboe utgitt av Universitetsforslaget i 2012, der han skriver:

*«Utgangspunktet for en eventuell gjennomskjæring er at en ordinær rettsanvendelse medfører et resultat som ikke er i samsvar med lovgivers intensjoner. Ved gjennomskjæring oppnås/begrunnes er resultat i samsvar med lovgivers intensjoner.»*

Utgangspunktet må være at skattyter skattlegges med utgangspunkt i de disposisjoner han faktisk har foretatt, og at de privatrettslige underliggende forhold ikke kan endres. Virkningen av gjennomskjæring blir da resultatet av den utvidende fortolkning.

Det kan belyses med et eksempel: Ved en disposisjon som anses som lån etter de privatrettslige regler kan det som følge av omstendighetene reises spørsmål om lånet bør skattlegges som utbytte. I så fall bør det skatterettslige utbyttebegrepet fortolkes utvidende til også å omfatte utbetaling av lånet. Dette gir prinsipielt sett en mindre inngripende rettsvirkning enn ved rekarakterisering, der man klassifiserer utbetalingen av lånet som en utbyttebetaling for så å anvende skattelovens regler på et slikt nytt faktum. Det skattemessige resultatet er imidlertid i dette tilfellet det samme uansett innfallsvinkel.

Diskusjonen om hvorvidt det er behov for en lovfesting av omgåelsesregelen henger sammen med spørsmål om hva som er virkningen er gjennomskjæring, som igjen sammen med hvorvidt omgåelsesnormen er en rettsregel eller faktumregel.

Etter Deloitte's syn kan en lovfesting som presiserer at regelen er en rettsanvendelsesregel og ikke en faktumregel være heldig, da den vil klargjøre rettstilstanden og skape mer forutberegnelighet for skattyter. Regelen vil fastslå at skattelovens regler ikke er til hinder for at rettsanvender kan foreta utvidende eller innskrenkende fortolkninger av lovens regler eller begrep for å hindre formålsstridig tilpasning til regelverket.

### **3.5 EØS-retten som skranke for gjennomskjæring**

I Utredningen anføres at fordi både gjeldende rett og den foreslåtte regel skal gjelde på samme måte i internrettslige og grenseoverskridende forhold, synes muligheten for strid med EØS-avtalen å være liten.

Deloitte vil her påpeke at ikke bare regelens utforming men også hvordan den effektivt rammer skattytere som har betydning i en EØS-rettslig sammenheng. Vurderingstemaet er hvordan grenseoverskridende situasjoner blir behandlet sammenlignet med nasjonale.

Eksistensen av interne omgåelsesregler innebærer ikke i seg selv et EØS-stridig regelverk. Arcade-saken, E-15/11 viser imidlertid at det ikke kan legges til grunn at anvendelse av en lik omgåelsesregel i rene nasjonale og grenseoverskridende forhold sikrer at omgåelsesregelen vil stå seg i forhold til EØS-retten. Avgjørelsen gjaldt direkte spørsmålet om et selskap kan flytte sitt faktiske hovedsete til utlandet, men reiste også flere prinsipielle skatterettslige spørsmål, herunder hva som var de skatterettslige implikasjoner av en slik utflytting.

Det norske selskapet Arcade Drilling AS hadde flyttet sitt faktiske hovedsete til Storbritannia, uten at selskapets aksjonærer hadde truffet beslutning om å likvidere selskapet. Dette innebar brudd på selskapslovgivningen, ettersom et norsk selskap plikter å ha sitt hovedsete i Norge. og dermed plikter enten å flytte hovedsetet tilbake til Norge eller å likvidere selskapet. Tingretten kunne dermed oppløst selskapet med hjemmel i kapittel 16.

Det var ikke omtvistet at disposisjonen var i strid med aksjeloven. Spørsmålet var om disposisjonen skulle gis skattemessige konsekvenser. Norske skattemyndigheter likvidasjonsbeskattet selskapet som om likvidasjon var blitt gjennomført, og bygde beskatningen på forutsetningen om at det selskapsrettslig forelå en slik plikt.

Selskapet mente slik beskatning var et brudd på etableringsfriheten, jfr. EØS-avtalens Art. 31. Ved anvendelse av aksjeloven er det hensynet til selskapets aksjonærer og medkontrahenter som er avgjørende, og disse tilsier at det ikke innebærer automatisk likvidasjon av selskapet at det er foretatt en utflytting. Inntil selskapet er formelt oppløst etter aksjelovens regler, fortsetter det å bestå som et norsk aksjeselskap. Man kunne med andre ord ikke bygge beskatningen på at selskapet selskapsrettslig sett var å betrakte som oppløst. Skattemessig gjennomskjæring ble benyttet som en uhjemlet sanksjon for brudd på norsk selskapslovgivning. En slik anvendelse av gjennomskjæringsregelen hadde man ikke sett tidligere i rene nasjonale situasjoner. Eksempelvis medfører det ikke likvidasjonsbeskatning dersom et selskap flytter sitt hovedkontor fra en kommune til en annen i strid med sine vedtekter, eller om det velges et styre i strid loven ved brudd på kravet til kvinneandel.

EFTA-domstolen påpekte at dersom gjennomskjæring bare blir brukt i grenseoverskridende situasjoner vil det foreligge en restriksjon. I Arcade var selskapet som flyttet ut av Norge sammenlignbart med selskaper som flyttet internt i Norge, og bruken av gjennomskjæringsbestemmelsen i et tilfelle med grenseoverskridende element utgjorde en ren forskjellsbehandling fordi det ikke fantes holdepunkter for at gjennomskjæringsregelen ble benyttet som hjemmel for likvidasjonsbeskatning i rene nasjonale situasjoner. Dermed innebærer exit-beskatning i form av likvidasjonsbeskatning basert på gjennomskjæring effektivt en restriksjon på etableringsfriheten.

Deloitte mener derfor at en eventuell lovfesting av gjennomskjæringsregel som forutsettes praktisert også i grenseoverskridende situasjoner er like utsatt for å bli satt til side som en restriksjon på etableringsfriheten i det konkrete tilfellet som dagens regel. Se også ovenfor under punkt 3.2.2 avslutningsvis, om behandlingen av skattyters tilpasning til utenlandske avgifter.



### 3.6 *Uheldig lovteknisk utforming*

Det konkrete lovforslaget er basert på en lite heldig lovteknisk utforming. Hvorvidt det foreligger et «skatteforhold» - som i seg selv er et nøytralt og intetsigende ord - skal etter annet ledd baseres på en vurdering der man eksempelvis må ta stilling til om det *«ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen»*.

Ordlyden *tatt på ordet* kan forstås slik at det vil foreligge et «skatteforhold» dersom det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen. Spørsmålet om hvordan de ulike momentet skal inngå i vurderingen av om det er grunnlag for gjennomskjæring fremgår ikke av lovteksten, ettersom det ikke er formulert noe vurderingstema. Bare den rettsanvender som kjenner omgåelsesproblemstillingen fra andre kilder, forarbeider m.m. vil vite at når man kan svare ja på dette momentet så vil det tale mot gjennomskjæring. Det motsatte kan være tilfelle av andre momenter i lovteksten.

Ordet «skatteforhold» er med andre ord så nøytralt at det er uklart hva som skal vurderes, og dermed er det også uklart hvordan de angitte momentene slår ut i vurderingen av om et «skatteforhold» foreligger. Lovgivningsteknikken baserer seg i realiteten på at rettsanvenderen kjenner til det underliggende tema som er forsøkt regulert, og derfor kjenner den valøren de ulike momentene er forutsatt å ha fra før.

Når man først skal lovfeste en gjennomskjæringsregel bør det etter vårt syn anvendes en klar og tilgjengelig lovteknikk som er forståelig også for den som ikke er spesialist. Den bør på en entydig måte angi det vurderingstema som rettsanvenderen skal ta stilling til, herunder hvilket faktum som taler for hvilket utfall. Det er en nærliggende fare for at den uheldige formuleringen skjuler et regelinnhold som verken høringsinstansene eller lovgiver får øye på, noe som igjen kan resultere i en uheldig og tilfeldig utvikling av praksis basert på bestemmelsen.

Den uheldige lovtekniske utformingen skyldes antagelig at det i Utredningen forslås at spørsmålet om skattereglenes formål ikke lenger skal være det avgjørende for vurderingen av om en disposisjonen kan settes til side for skatteformål, se ovenfor under punkt 3.1. Skattereglenes formål foreslås derimot splittet i to ulike momenter i en totalvurdering av om omgåelsesnormen skal komme til anvendelse, se ovenfor under punkt 3.1.3 om vårt syn på dette. Dette gjør det igjen vanskeligere å formulere et vurderingstema som sier noe om når omgåelsesnormen bør komme til anvendelse.

Dersom man forutsetter at det vurderingstemaet som momentene i annet ledd skal inngå i en vurdering av er «hvorvidt omgåelsesnormen bør komme til anvendelse», og setter dette inn i lovteksten i § 2 første ledd, kan man etter vårt syn se konturene av en sirkelslutning i lovs form. Resultatet blir da at omgåelsesnormen kommer til anvendelse dersom den bør komme til anvendelse, og at en rekke momenter inngår i vurderingen av dette uten at det fremkommer klart hvilken valør og retning de oppstilte momentene betyr for dette vurderingstemaet.

Det taler i seg selv mot forslaget at det ikke har latt seg formulere med en ordlyd som er forståelig for andre enn spesialister utfra en naturlig språklig forståelse av ordene som anvendes.

### **3.7 Forslaget vil medføre økt usikkerhet og redusert rettsikkerhet**

Deloitte mener at lovforslaget innebærer at terskelen for gjennomskjæring senkes på inntektsskattens område. De tiltakene som nevnes som tiltak som skal opprettholde terskelen til skattyters gunst er etter vårt syn ikke endringsforslag men begrensninger som følger av gjeldende rett. Det skjer dermed en betydelig innstramning som ikke oppveies av en tilsvarende oppmykning.

I tillegg mener Deloitte at forutberegneligheten vil reduseres betydelig dersom forslaget vedtas. Dels skyldes dette at forslaget bygger på at beskatning skal kunne finne sted i samsvar med disposisjoners reelle økonomiske innhold, etter en skjønnsmessig vurdering uten klart vurderingstema av om omgåelsesnormen bør komme til anvendelse. Dels skyldes dette at forslaget bygger på at en rekke nylig avsagte høyesterettsdommer underkjennes som uttrykk for gjeldende rett. Det blir dermed uklart hva resultatet i tilsvarende saker etter innføringen av ny regel vil bli.

En noe mer objektiv tilnærming til skattyters formål kunne isolert sett vært et positivt resultat av en lovfesting som i hovedsak skulle bygge på dagens regel. Skattyter kunne dermed diskutere slike spørsmål med sine skatterådgivere uten frykt for derved å øke sjansen for at omgåelsesregel kan anvendes. En forbedring på dette punktet krever imidlertid at avveiningen av de kvantifiserbare vs. de ikke-kvantifiserbare motivasjonsfaktorer som kan være aktuelle, samt betydningen av usikkerhet i verddivurderinger knyttet til de kvantifiserbare, utredes og klargjøres som ledd i lovgivningsprosessen.

I sum vil forslaget etter Deloitte mening medføre både økt usikkerhet og redusert rettsikkerhet slik det nå foreligger, og bør ikke vedtas.

## **4 Merverdiavgift**

Det må anses avklart at det gjelder en ulovfestet omgåelsesregel også innenfor merverdiavgiftsretten, jfr. Høyesteretts avgjørelser i Rt 2011 213 (Invex) og Rt 2012 s 840 (Grasmo). Denne regelen gir hjemmel for å «underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift», jfr. førstvoterendes obiter dictum inntatt i avsnitt 78 i Rt 2012 s 840 (Grasmo).

Det nærmere innholdet i regelen er imidlertid ikke avklart; - utover å angi at det er de illojale tilpasninger som rammes, gir de to nevnte Høyesterettsdommer som stadfester at regelen eksisterer (Rt 2011 213 (Invex) og Rt 2012 s 840 (Grasmo)), liten veiledning for de vurderinger som skal foretas.

I Skatterett 2009 nr. 2 på s 140 uttaler Ole Gjems-Onstad at man «antagelig kan ... trekke den forsiktige konklusjon at omgåelsesstandarder eksisterer innenfor merverdiavgiftsretten, men at terskelen for å anvende den er (bør) være noe høyere enn for inntektsskatteretten. En slik konklusjon kan kanskje anses å samsvare med EU-domstolens abuse of rights-dommer innenfor merverdiavgift». Men heller ikke Gjems-Onstad går særlig inn på det nærmere innholdet i gjennomskjæringsregelen anvendt på merverdiavgiften.

Etter Deloitte's syn tilsier legalitetsprinsippet, samt hensynet til forutberegnelighet, at omgåelsesreglen innenfor merverdiavgiftsretten lovfestes. Vi mener samtidig det foreligger så vidt mange og så vidt vesentlige ulikheter mellom inntektsskattereglene og merverdiavgiften at det bør utredes nærmere hvorvidt en eventuell lovfestet omgåelsesregel skal ha det samme innhold på de to områdene. At det foreligger ulikheter, og at disse påvirker rettsanvendelsen, kommer f eks til uttrykk i Rt 2011 s 1260 (Halliburton). Saken gjaldt spørsmålet om Halliburton hadde rett på fradrag for merverdiavgift ved transportutgiftene ved å frakte de ansatte fra hjem til helikopterbase. Selskapet anførte at det måtte ses hen til den skatterettslige behandlingen av den ansattes reiseutgifter i vurderingen av selskapets avgiftsposisjon. Førstvoterende avviste uttrykkelig denne anførselen fra Haliburtons side, jfr. avsnitt 34 i dommen:

«Den skatterettslige bedømmingen av utgiften kan etter min mening ikke være avgjørende. Formålet med skattereglene er skattlegging av overskudd, mens avgiftsregelverket har som formål å avgiftsbelegge verdiskapningen i vedkommende omsetningsledd. De ulike formålene får betydning ved tolkningen, og resulterer i at det ikke nødvendigvis er symmetri mellom den avgiftsmessige og skattemessige behandlingen av en gitt kostnad.»

I tillegg til de ulikheter Høyesterett påpeker hva gjelder de ulike reglenes formål, utgjør etter Deloitte's oppfatning også ulikhetene i de roller som er tillagt henholdsvis skattesubjektene innenfor inntektsskatteretten og avgiftssubjektene innenfor merverdiavgiftsretten, vesensforskjeller som vil kunne begrunne ulikheter i utformingen av en omgåelsesregel;- mens det innenfor inntektsskatteretten er skattesubjektene som skal bli endelig belastet skatten, er avgiftssubjektene's rolle innenfor merverdiavgiftsretten å være skatteoppkrevere for staten. Den endelige avgiftsbelastningen skal bæres av forbrukerne. I Ole Gjems-Onstad/Tor S Kildal, Lærebok i merverdiavgift, Merverdiavgiftsloven 2009, 3. utgave, 2009, s 86 formuleres dette slik at «avgiftssubjektene er pålagt en *beregningsfunksjon*, en *oppkrevingsfunksjon* på vegne av staten og en *innbetalingsfunksjon*. Den formelt avgiftspliktige, avgiftssubjektet, er ikke identisk med den som reelt belastes avgiften, forbrukeren».

I tillegg til forskjellene i formål og forskjellene i henholdsvis skatte- og avgiftssubjektene's roller på de to rettsområdene, kommer at det er hensyn som gjør seg særskilt gjeldende innenfor merverdiavgiftsretten, men som ikke, eventuelt i mindre grad, gjør seg gjeldende innenfor inntektsskatteretten, jfr. nedenfor.

Et hensyn som ikke er relevant overhodet innenfor inntektsskatteretten, men som står svært sentralt innenfor merverdiavgiften, er hensynet til å unngå avgiftskumulasjon. I praksis er dette hensynet endog tillagt mer vekt enn merverdiavgiftens formål om å beskatte det private forbruk, se nærmere nedenfor om Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt 2012 s 432 (Elkjøp). Etter vår oppfatning bør det derfor foretas ytterligere analyser av hvorvidt, og eventuelt hvordan, hensynet til å unngå avgiftskumulasjon bør påvirke innholdet i en omgåelsesregel på merverdiavgiften område.

I Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt 2012 s 432 (Elkjøp) var spørsmålet hvorvidt Elkjøp hadde fradragsrett på kostnader til oppføring av en tomannsbolig- selv om boligen ble benyttet som vederlag ved kjøp av en tomt til bruk for et



forretningsbygning, smln mval § 3-11. Førstvoterende la til grunn at det i saken var et valg mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon, jfr. avsnitt 49:

*«Det kan også oppstå situasjoner hvor man står overfor valget mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon. Den foreliggende sak er et eksempel på det. Dersom Elkjøp får fradragsrett, vil tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 ikke bli pålagt merverdiavgift. Blir Elkjøp nektet fradragsrett, vil avgiften ikke ramme de reelle sluttbrukerne av tomannsboligen, men Elkjøp, og i Elkjøps virksomhet vil det oppstå avgiftskumulasjon. Oppføringen av tomannsboligen inngår som ledd i oppføring av ny forretningsbygning for Elkjøp i Solheimveien 10. Merverdiavgiften er en forbruksavgift, og den tar ikke sikte på å ramme næringsdrivende. Hvis Elkjøp blir nektet fradragsrett for inngående avgift for kostnadene til tomannsboligen, vil selskapet bli pålagt merverdiavgift på oppofrelser i virksomheten. Disse kostnadene må selskapet dekke inn gjennom prisene på selskapets produkter. Dersom fradragsrett blir nektet, vil sluttforbrukerne av Elkjøps produkter på denne måten delvis bli dobbelt avgiftsbelastet. For Elkjøp vil en slik avgiftskumulasjon være en konkurransemessig ulempe.»*

Som representant for flertallet kom førstvoterende til at hensynet til å unngå avgiftskumulasjon var mer tungtveiende enn merverdiavgiftens formål om å beskatte det private forbruk, og konkluderte med at fradragsrett forelå.

Nøytralitetshensynet er et annet hensyn som særlig står sterkt innenfor avgiftsretten. Dette hensynet formuleres undertiden som en målsetting om at like eller liknende varer og tjenester skal behandles avgiftsmessig likt.<sup>18</sup> Kjernen i hensynet er likevel at denne likebehandlingen skal bidra til at «det ikke oppstår konkurransevidninger [mellom de næringsdrivende] som følge av ulik avgiftsbelastning»<sup>19</sup>. Etter Deloitte's syn er det behov for å avklare forholdet mellom henholdsvis en eventuell lovfestet omgåelsesregel og formålet om å motvirke konkurransevidninger som følge av avgiftsmessige forhold. Begrunnelsen er at det for næringsdrivende kan være behov for å omorganisere sin virksomhet alene med den begrunnelse at de næringsdrivende ønsker å komme i samme konkurransesituasjon som andre næringsdrivende. Det oppstår da spørsmål om hvorvidt slike omorganiseringer skal kunne være gjenstand for gjennomskjæring.

Problemstillingen kan belyses med følgende eksempel, som er basert på, men ikke er identisk med, en avgjørelse fra Klagenemnda for merverdiavgift<sup>20</sup>:

Leverandør A driver virksomhet med både omsetning av mat («næringsmidler») og omsetning av serveringstjenester. Ved levering av både mat og serveringstjenester til oppdragsgiveren «O»s bedriftskantine, vil A ha plikt til å beregne 25% mva på alt vederlag han mottar fra O.

Grunnet reglene om avskåret fradragsrett i mval § 8-3 første ledd bokstav d, har O ikke fradragsrett for merverdiavgiften i fakturaene fra A for mat og servering. For O vil det derfor,

<sup>18</sup> Jf bl.a. NOU 1990:11, s 67, og gjentatt i Ot.prp.nr.2 (2000-2001), s 39.

<sup>19</sup> NOU 1990:11, s 59-60.

<sup>20</sup> KMVA 7681

avgiftsrettslig sett, være fornuftig å avslutte avtaleforholdet med A, for i stedet å inngå avtaler med to separate avtaler med henholdsvis én leverandør av mat («B») og én leverandør av serveringstjenester («C»). Begrunnelsen er at B i et slikt tilfelle bare vil ha plikt til å beregne 15% mva på sin omsetning av mat til O, jfr. mval § 5-2, jfr. Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2016 § 3. Selv om C, på samme måte som A, vil ha plikt til å beregne 25% mva på sin omsetning av serveringstjenester til O, vil O, som følge av endret organisering av leverandør-siden, oppnå en avgiftsbesparelse tilsvarende 10% mva på de deler vederlaget som må anses som betaling for mat.

For A vil Os endrede organisering av leverandør-siden føre til en tilsvarende forverret konkurransesituasjon. A vil i et slikt tilfelle naturlig vurdere å dele opp sin virksomhet i to selskaper- ett selskap som omsetter mat («D») og ett selskap som omsetter serveringstjenester («E»). En slik endring vil A i tilfelle foreta utelukkende med det for øye å oppnå den samme konkurransesituasjon som B overfor O.

Slik vi oppfatter det fremstår det som nærliggende å legge til grunn at kriteriene i lovforslagets § 2 vil gi hjemmel for gjennomskjæring i et slikt tilfelle, og da slik at det for avgiftsformål legges til grunn at E (eller D) omsetter både mat og serveringstjenester, og at det derfor skal beregnes 25% mva også på maten. Et slikt resultat vil være i strid med hensynet om å unngå at det oppstår konkurransevridninger mellom de næringsdrivende som følge av ulik avgiftsbelastning. Tilsvarende spenningsforhold vil også kunne oppstå ved andre former for omorganiseringer som har som eneste formål å komme i posisjon for å nyttiggjøre seg avgiftsfordeler merverdiavgiftsloven åpner for, og som konkurrerende virksomheter nyttiggjør eller ikke nyttiggjør seg. Eksempler på slike utelukkende avgiftsmotiverte tilpasninger kan være omorganiseringer for å muliggjøre fellesregistrering, insourcing av ansatte i avgiftsunntatte virksomheter (f.eks finanssektoren eller helsesektoren), omlegging fra selskapsstruktur til filialstruktur i konserner med internasjonal virksomhet og omorganiseringer for å oppnå likviditetsfordeler gjennom ordningen med kortere avgiftsterminer.

Også andre forhold enn de som er gjennomgått ovenfor, kan tilsi en omgåelsesregel på merverdiavgiftsrettens område gis et annet innhold enn innenfor inntektsskatteretten. Som et eksempel kan nevnes at hensynet til forutberegnelighet står særlig stekt på avgiftsrettens område jfr.. Ot.prp.nr.76 (2008-2009), s 13. Et annet eksempel er at det ved utforming av avgiftsreglene, ifølge lovforarbeidene, er et formål å tilstrebe likeartede avgiftsregler i norsk avgiftsrett som i EUs avgiftsrett.<sup>21</sup>

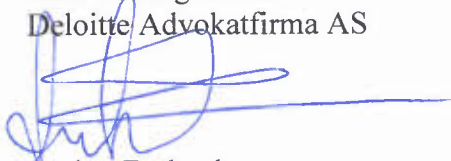
I lys av ovennevnte fremstår lovforslaget slik det foreligger pr i dag ikke egnet til å foreta en fornuftig avveining mellom de hensyn som begrunner en omgåelsesregel på den ene siden og de særskilte hensyn og formål som gjør seg gjeldende innenfor merverdiavgiftsretten på den andre. Etter Deloitte's syn bør det derfor nedsettes et utvalg med mandat om å foreta mer inngående analyser av forhold som særlig gjør seg gjeldende innenfor merverdiavgiftsretten, og som på bakgrunn av de resultater analysene leder til, kan fremsette forslag om lovfesting av en omgåelsesregel på avgiftsområdet. Etter vår oppfatning bør et eventuelt utvalg i sitt arbeide se hen til EU-rettens regler om «abuse of rights»<sup>22</sup> på avgiftsområdet.

<sup>21</sup> Ot.prp.nr.2 (2000-2001), s 36

<sup>22</sup> Jf bl.a. EF-domstolens avgjørelse i *Halifax*-dommen C-255/02

\*\*\*

Med vennlig hilsen  
Deloitte Advokatfirma AS



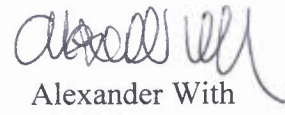
Audun Frøland  
Advokat



Elin Sætre Løfsgaard  
Advokat



Daniel M. H. Herde  
Advokat



Alexander With  
Advokat



