

Finansdepartementet
Skattlovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

15. juni 2015

Høring – forslag om lovfesting av en omgåelsesregel i skatteretten

Vi viser til Finansdepartementets brev av 15. mars 2016 om NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten, en utredning fra professor em. Frederik Zimmer om lovfesting av en omgåelsesregel i skatteretten.

Innledning

Etter de siste årenes mange eksempler på hvordan særlig store internasjonale konserner og andre ressurssterke skattytere bedriver aggressiv skatteplanlegging for å unngå skatt, er det nå tilsynelatende bred enighet om at det er nødvendig at skattemyndighetene styrker innsatsen og samtidig får effektive virkemidler for å kunne motvirke slik uønsket skatteunngåelse som svekker skattefundamentene. I denne sammenheng, men også i mange andre tilfeller, kan en omgåelsesregel være et viktig og nødvendig verktøy for skattemyndighetene der klare lovregler ikke gir beskyttelse mot illojale uønskede disposisjoner som omgår regelverket. Norsk Øko-Forum (NØF) har derfor sett fram til utredningen i NOU 2016:5 om lovfesting av en omgåelsesregel.

Mandatet fremhever at hovedformålet med utredningen er å utarbeide forslag til en lovfestet generell omgåelsesregel som på en *effektiv måte* kan *motvirke uthuling av det norske skattefundamentet*, og samtidig ivareta skattyternes rettssikkerhet og særlig behov for forutberegnelighet på en rimelig måte.

Med unntak for et par eldre saker i rettssystemet, er det i de senere årene ikke tatt opp saker hvor gjennomskjæringsnormen er påberopt av staten som prinsipalt grunnlag. Etter de siste dommene i Høyesterett har gjennomskjæringsnormen blitt så strupet og uforutsigbar at skattemyndighetene ikke lengre tar opp saker basert på normen. I praksis betyr det at skattefundamentet rent faktisk forskyves med hver sak som skulle vært omfattet. Det kan dreie seg om milliarder i skatteforskyvning og som må fordeles på de skattyterne som er lojale og ikke omgår skattereglene. Over tid vil omgåelsene, slik vi ser det, kunne øke ytterligere i omfang når det viser seg at kontrollrisikoen nærmest er fraværende.

Det er særlig kravet om å bevise subjektiv motivasjon som har vært svært vanskelig eller tilnærmet umulig for skatteetaten. Når dette kombineres med et lavt krav til egenverdi/forretningsmessig formål, gir det seg selv at det ikke tas opp slike saker med den rettstilstanden som nå foreligger. Skattemyndighetene er avhengig av å få tak i tidsnære bevis

(dokumentasjon) som beviser den subjektive motivasjonen. Dette sett i sammenheng med advokaters taushetsplikt som beskytter den type dokumentasjon, antas å være en sentral del av forklaringen på hvorfor den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke er særlig anvendelig og derfor ikke anvendes på omgåelsestilfeller.

Sakene er dessuten kostnads- og ressurskrevende. I tillegg til de store ressursene som medgår til saksbehandlingen, foreligger det risiko for at skatteetaten pådrar seg store sakskostnader. Når skatteetaten er presset på ressurser som skal anvendes til mange prioriterte kontrollformål, vil denne type saker i praksis bli nedprioritert.

Generelt om utredningen

Som nevnt ovenfor er det grunn til å peke på presset fra multinasjonale selskaper som knapt betaler skatt noe sted. Problemet står høyt på agendaen i OECD, men det er vanskelig å spore dette fokuset i utredningen.

Omgåelser foregår imidlertid også nasjonalt, særlig har dette vært aktuelt for kjøp av skatteposisjoner hvor det har vært mange saker i praksis. Det har vært eksempler på selskaper som ved stadige oppkjøp av underskuddsselskaper reduserte den samlede beskatningen betydelig, og i en konkret sak slik at den effektive skattesatsen i flere år har ligget på mellom 0 og 1 % skatt. Selv i denne saken nådde ikke skattemyndighetene fram i rettssystemet med at det var en ulovlig omgåelse av skattereglene.

Erfaring viser er at spesielle omgåelsesregler f.eks NOKUS-reglene, rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41, skatteloven § 10-11 om lån fra selskap til personlig aksjonær som utbytte, § 14-90 om utnyttelse av skatteposisjoner og tapsfradragsbestemmelsen i § 6-2 tredje ledd er mer målrettede og dermed enklere å praktisere både for skattemyndighetene og for skattyterne. Sett fra skattemyndighetenes ståsted, bør derfor flest mulig uønskede tilpasningsmuligheter rammes av særskilte "stopp-regler". De er ofte lett å begrunne og treffer mer presist. Det er atskillig enklere å anvende slike ulovfestede "stopp-regler" enn en ulovfestet omgåelsesnorm. Selv etter en lovfesting av en gjennomskjæringsnorm, vil vurderingstemaene nødvendigvis bli komplekse.

Nærmere om lovforslaget

Fra NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi s. 198 hitsettes følgende vedrørende omgåelse:

«Ved en lovfesting bør terskelen for anvendelse senkes, blant annet ved at det bør stilles strengere krav til disposisjonens forretningsmessige egenverdi.»

Finansdepartementets mandat sier imidlertid ikke noe om at terskelen skal senkes. Ønsket om å få en lovregel "som på en effektiv måte kan motvirke uthuling av det norske skattefundamentet", indikerer dog at departementet mener den ulovfestede regel ikke ivaretar dette.

Spørsmålet blir dermed om forslaget til lovregel er egnet til å trekke grensen for uakseptabel skatteomgåelse, og slik at den på en effektiv måte kan motvirke uthuling av skattefundamentet.

Etter vår vurdering er terskelen minst like høy – og høyere for de vanligste tilfellene – i den foreslåtte bestemmelsen. I tillegg introduseres det svært mange, uklare og helt nye elementer med spørsmål om forskjellig vektning etc. som gjør bestemmelsen svært uforutsigbar både for skattyterne og for skatteetaten. Lovteksten fremstår som "massiv" og svært skjønnsmessig.

Dersom hensikten er å bedre forutberegneligheten, tror vi at det motsatte er blitt resultatet. Vilklårene vil være vanskelige å vurdere, selv for skatteekspertisen. Som nevnt vil skattemyndighetene unntaksvis og kun i helt spesielle tilfeller kunne ta opp en sak med såpass usikkert utfall, med stort ressursbruk og store sakskostnader som mulig konsekvens. Vi vil derfor anta at de tungt tilgjengelige vilklårene i lovteksten vil innebære en reell fare for at skattemyndighetene i praksis (fortsett) vil avstå fra å anvende regelene. I så fall vil lovregelen ikke bli et effektivt bidrag til beskyttelsen av skattefundamentet.

Når det gjelder anvendelsen av omgåelsesnormen i merverdiavgiftsretten, finner vi dette vanskelig å vurdere siden merverdiavgift og særavgifter ikke er drøftet særskilt i utredningen. Dersom den foreslåtte omgåelsesregelen innføres som en uttømmende regulering, synes det å medføre en snevrere mulighet til å skattlegge omgåelser på merverdiavgiftsområdet og dermed økt rettsusikkerhet på dette området. Pr. i dag anser vi at tilfeller som Grasmo og Invex vil kunne omfattes av den eksisterende gjennomskjæringsnormen, mens det ikke vil være tilfelle med den foreslåtte bestemmelsen.

Særskilt om skatteloven § 13-1

Skatteloven § 13-1 gir en lovfestet adgang til å justere på pris og vilkår i interessefelleskap. Bestemmelsen er delvis overlappende med den ulovfestede omgåelsesstandard og i enkelte saker kan begge grunnlagene benyttes som alternative grunnlag slik det er tradisjon for i skatteretten. Slik vi ser det, kan det ikke være et mål at bestemmelsene ikke kan overlappe hverandre. Det er helt vanlig å anvende alternative rettsgrunnlag i skatteretten, f.eks flere ulike lovhjemler som hver for seg gir endringsadgang. Det er også flere eksempler på sakskompleks som illustrerer behovet for å ha ulike alternative rettslige grunnlag for å imøtegå de kreative og unaturlige arrangementene mellom nærstående.

I utredningen foreslås det å begrense anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1 til kun å gjelde fastsettelse av riktig pris mellom nærstående. Det hevdes i utredningen at anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1 allerede i dag begrenser seg til prising.

Etter vår vurdering er det lite i retts- og ligningspraksis som tyder på at dette er riktig. Internprisingsspørsmål oppstår i mange forskjellige situasjoner og anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1 favner videre enn til kun å fastsette riktig pris/vederlag. Ordlyden i § 13-1 er vid og setter ikke begrensninger for så vidt gjelder formues- eller inntektsarter eller hvordan inntektsreduksjonen skal fastslås. Forarbeidene sier uttrykkelig at bestemmelsen også kan benyttes til å endre/justere på vilkår, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising) s. 9 pkt. 3 "Rettslig grunnlag for internprisregulering", første og andre spalte som eksplisitt nevner dette. Det samme er lagt til grunn i langvarig rettspraksis bl.a. i Rt. 1940 s. 598, Rt. 2006 s. 1573 og Rt. 2010 s. 790.

Som det også klart fremgår av de aktuelle dommene, er det behov for § 13-1 og hele dens anvendelsesområde. Dersom man ønsker å kunne gjøre noe med omgåelser av den aktuelle typen også i fremtiden, er det ingen grunn til å endre rettstilstanden knyttet til § 13-1.

Skatteloven § 13-1 har i dag et anvendelsesområde som gjør den til ett av få virkemidler som norske skattemyndigheter kan benytte for å sikre det norske skattefundamentet. En lovfesting av omgåelsesstandarder begrunner ikke en innsnevring av anvendelsesområdet til skatteloven § 13-1. Dersom anvendelsesområdet til bestemmelsen snevres inn, vil dette gi et større spillerom for aggressiv skatteplanlegging og minimumsbeskatning i de internasjonale konsernene.

Vi deler heller ikke utredningens frykt for at terskelen for å gripe inn kan bli for lav dersom bestemmelsen anvendes "vidt", jf. utredningen pkt. 7.5.2.1 (s. 68 annen spalte). Skattmyndighetene tar kun opp saker etter en grundig vurdering og denne type saker blir alltid gjenstand for en grundig og særskilt kvalitetssikring, i tillegg til at eventuelle klagesaker vil bli forsvarlig behandlet i en uavhengig klagenemnd.

Særskilt om skatteloven § 14-90

Mange selskaper har skatteposisjoner (underskudd mm.), som har en økonomisk verdi dersom skatteposisjonen (fradraget) kan benyttes til å redusere fremtidig skattepliktig inntekt. Et underskudd faller ikke bort ved opphør av næring, og skifter selskapet eier er det ikke noe absolutt krav om at virksomheten må videreføres for at underskuddene skal kunne videreføres. Dette åpner for at underskudd vil kunne utnyttes på en utilsiktet måte av nye eiere som ikke selv har finansiert de kostnadene som har resultert i underskuddet – og dette skjer i langt flere tilfeller enn ved andre omgåelsespregede transaksjoner (som ofte vil være mer spesialdesignet). Dersom man fastholder at man (staten) ikke ønsker handel med skatteposisjoner, er det etter vår vurdering et behov for en særskilt bestemmelse som hjemler fradragsnekt i tilfeller som skatteloven § 14-90 regulerer.

Det fremgår imidlertid av utredningen pkt 8.7.2 : "*.....vilkårene for at sktl. § 14-90 skal komme til anvendelse, i utgangspunkt parallelle med de som gjelder for den generelle, i dag ulovfestede, omgåelsesregelen [...] Vilkårene i sktl. § 14-90 er ikke vesentlig mer konkrete enn de som gjelder etter den ulovfestede omgåelsesregelen i dag og som vil gjelde i ny lovfestet regel. Det er derfor grunn til å reise spørsmålet om sktl. § 14-90 trenges ved siden av den lovfestede generelle regelen.*"

Etter vår vurdering er ikke vurderingstemaene de samme i skatteloven § 14-90 som i dagens ulovfestede omgåelsesregel, og her er det også viktig å være klar over at utredningens forslag til lovfestet generell omgåelsesregel vil innebære en høyere terskel for avskjæring av underskudd mm. enn § 14-90.

I utredningen kap 8.7.2 åttende avsnitt står det:

"Selv om det dreier seg om skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler, er det neppe generelt sett lettere å manipulere dem enn andre skatteposisjoner. Det er endringer på aksjonærsiden som omfattes av bestemmelsen, og slike endringer (typisk aksjesalg og fusjon) vil ha tilsvarende konsekvenser for skatteposisjoner knyttet til eiendeler. Store avskrivninger på eiendeler vil således kunne skape underskudd som kan utnyttes via konsernbidrag."

Poenget med skatteposisjonen underskudd er at underskuddet har oppstått hos de gamle aksjonærene og det er derfor disse som har finansiert dem ved aksjeinnskudd, eller ved at selskapet har opptatt lån som har gjort selskapet mindre verdt. Det samme gjelder for øvrige skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel, slik som positiv saldo og negativ gevinst-/tapskonto. Selskapet eier ikke de bakenforliggende eiendelene lenger, og aksjekjøper har

derfor heller ikke betalt noe for eiendelene. For skatteposisjoner knyttet til eiendeler er situasjonen derimot at eiendelene fortsatt er i selskapet, de har gjort selskapet mer verdt, og aksjekjøper har derfor betalt for eiendelene via aksjeverdien. At selskapet på vanlig måte kan fortsette å avskrive det som er aktivert vedrørende disse eiendelene, kan vanskelig kalles manipulasjon eller åpne for provenytnap.

Erfaringene fra rettssaker viser også at staten har fått medhold i langt større del av sakene der man har benyttet skatteloven § 14-90 som hjemmel enn den ulovfestete normen. Vi deler følgelig ikke oppfatningen i utredningen om at *"erfaring så langt viser også som nevnt at bestemmelsen neppe gir sikrere holdepunkt for å gripe inn enn en lovfestet generell regel"*. Dette tilsier at det rent faktisk er behov for en særskilt "stopp-regel" for underskudd og andre skatteposisjoner dersom man fortsatt mener at det ikke er ønskelig å kunne handle med skatteposisjoner.

Med hilsen
for Norsk Øko-Forum
Jan-Egil Kristiansen
leder faglig utvalg