



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 98 L

(2018–2019)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

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



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 98 L

(2018–2019)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

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

Innhold

1	Innledning	5	6.8.1	Forslag i utredningen	23
			6.8.2	Høringsinstansenes synspunkter ..	23
2	Sammendrag	7	6.8.3	Vurderinger og forslag	23
3	Gjeldende rett	10	7	Utforming av en lovfestet	
4	NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten	12	7.1	generell omgåelsesnorm	25
4.1	Sammendrag av NOU 2016: 5		7.1.1	Grunnleggende struktur	25
	Omgåelsesregel i skatteretten	12	7.1.2	Forslag i utredningen	25
4.2	Sammenliknende oversikt	13	7.1.3	Høringsinstansenes synspunkter .	25
			7.2	Vurderinger og forslag	27
5	Høringen	15	7.2.1	Bruk av normen på sammenhengende disposisjoner	28
			7.2.2	Forslag i utredningen	28
6	Generelle problemstillinger	16	7.2.3	Høringsinstansenes synspunkter ..	29
6.1	Bør omgåelsesnormen lovfestes?	16	7.3	Vurderinger og forslag	29
6.1.1	Forslag i utredningen	16	7.3.1	Skattefordel	29
6.1.2	Høringsinstansenes synspunkter .	16	7.3.2	Forslag i utredningen	29
6.1.3	Vurderinger og forslag	17	7.3.3	Høringsinstansenes synspunkter ..	30
6.2	Konstitusjonelle og folkerettslige skranker	17	7.4	Vurderinger og forslag	30
6.2.1	Forslag i utredningen	17	7.4.1	Totalvurderingen	31
6.2.2	Høringsinstansenes synspunkter .	18	7.4.2	Utgangspunkt	31
6.2.3	Vurderinger og forslag	18	7.4.3	Skattereglenes formål	31
6.3	Omgåelsesnorm også i skattyters favør?	18	7.4.4	Egenverdi	35
6.3.1	Forslag i utredningen	18	7.4.5	Skattyters formål	39
6.3.2	Høringsinstansenes synspunkter .	19	7.4.6	Utformingen av skattereglene	41
6.3.3	Vurderinger og forslag	19	7.4.7	Omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider	42
6.4	Forholdet til spesielle omgåelsesregler	19	7.4.8	Komplisert, kunstig, unaturlig, uhensiktsmessig transaksjon	43
6.4.1	Forslag i utredningen	19	7.4.9	Samme resultat kunne vært oppnådd på andre måter	45
6.4.2	Høringsinstansenes synspunkter .	20	7.4.10	Avveining eller årsaks-sammenheng?	46
6.4.3	Vurderinger og forslag	20	7.4.11	Hvor skattlegging på grunnlag av omgåelsesregel vil ha inkonsistente virkninger	48
6.5	Hvilke skatter skal omgåelsesregelen gjelde for?	20	7.5	Flere skattytere	49
6.5.1	Forslag i utredningen	20	7.5.1	Vilkår om skatteformål	49
6.5.2	Høringsinstansenes synspunkter .	20	7.5.2	Forslag i utredningen	49
6.5.3	Vurderinger og forslag	21	7.5.3	Høringsinstansenes synspunkter ..	51
6.6	Bør omgåelsesnormen kunne anvendes av alle skattemyndigheter?	21	7.6	Vurderinger og forslag	53
6.6.1	Forslag i utredningen	21	7.6.1	Terskel for anvendelse	55
6.6.2	Høringsinstansenes synspunkter .	22	7.6.2	Forslag i utredningen	55
6.6.3	Vurderinger og forslag	22	7.6.3	Høringsinstansenes synspunkter ..	55
6.7	Bevis og bevisbyrde i omgåessaker	22	7.7	Vurderinger og forslag	57
6.7.1	Forslag i utredningen	22	7.7.1	Virkninger av at vilkårene i omgåelsesregelen er oppfylt	57
6.7.2	Høringsinstansenes synspunkter .	23	7.7.2	Forslag i utredningen	57
6.7.3	Vurderinger og forslag	23	7.7.3	Høringsinstansenes synspunkter ..	58
6.8	Terminologi	23		Vurderinger og forslag	60

8	Utvidet opplysningsplikt	61	14	Merknader til lovforslaget.....	92
8.1	Forslag i utredningen	61	14.1	Generelt om lovforslaget	92
8.2	Høringsinstansenes synspunkter ..	61	14.2	Merknader til skatteloven	
8.3	Vurderinger og forslag	61		§ 13-2 første ledd	92
9	Skatteloven § 13-1	63	14.3	Merknader til skatteloven	
9.1	Gjeldende rett	63		§ 13-2 annet ledd	92
9.2	Forslag i utredningen	64	14.4	Merknader til skatteloven	
9.3	Høringsinstansenes synspunkter ..	65		§ 13-2 tredje ledd	94
9.4	Vurderinger og forslag	66	14.5	Merknader til skatteloven	
				§ 13-2 fjerde til sjette ledd	98
10	Skatteloven § 14-90	68	14.5.1	Virkninger av at omgåelses-	
10.1	Gjeldende rett	68		regelen er anvendelig	98
10.2	Forslag i utredningen	69	14.5.2	Merknader til skatteloven	
10.3	Høringsinstansenes synspunkter ..	69		§ 13-2 fjerde ledd	99
10.4	Vurderinger og forslag	73	14.5.3	Merknader til skatteloven	
				§ 13-2 femte ledd	99
11	Merverdiavgift	74	14.5.4	Merknader til skatteloven	
11.1	Gjeldende rett	74		§ 13-2 sjette ledd	99
11.1.1	Norsk rett	74	14.5.5	Merknader til skatteloven	
11.1.2	EU-rett	78		§ 13-2 syvende ledd	100
11.2	Forslag i utredningen	80	14.6	Merknader til skatteloven	
11.3	Høringsinstansenes merknader ...	81		§ 13-3	100
11.4	Vurderinger og forslag	83	14.7	Merknader til merverdiavgifts-	
11.4.1	Behovet for å lovfeste en			loven kapittel 12	100
	omgåelsesregel for				
	merverdiavgift	83			
11.4.2	Utforming av en omgåelsesregel				
	for merverdiavgift	84			
11.4.3	Enkelte særlige problemstillinger ..	88			
11.4.4	Lovteknisk gjennomføring	89			
12	Økonomiske og administrative				
	konsekvenser	90			
13	Ikrafttredelse og				
	overgangsregler	91			
13.1	Forslag i utredningen	91			
13.2	Høringsinstansenes synspunkter ..	91			
13.3	Vurderinger og forslag	91			
				Forslag til lov om endringer i lov	
				26. mars 1999 nr. 14 om skatt	
				av formue og inntekt	102
				Forslag til lov om endringer i lov	
				19. juni 2009 nr. 58 om	
				merverdiavgift	103



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 98 L

(2018–2019)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

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

*Tilråding fra Finansdepartementet 10. april 2019,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Solberg)*

1 Innledning

Departementet foreslår i denne proposisjonen en lovfestet omgåelsesregel. Omgåelsesregelen foreslås tatt inn i skatteloven som ny § 13-2. Bestemmelsen skal ha virkning for de samme skattene som er regulert i skatteloven. I tillegg foreslås det at omgåelsesregelen skal få tilsvarende anvendelse for merverdiavgift gjennom en henvisningsbestemmelse i merverdiavgiftsloven, jf. forslag til § 12-1 i merverdiavgiftsloven.

Departementet foreslår en videreføring av den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 14-90 om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Det foreslås enkelte justeringer i denne bestemmelsens ordlyd for å klargjøre innholdet. Skatteloven § 14-90 foreslås også flyttet, slik at den blir ny § 13-3.

Skatteloven § 13-1 om interessefellesskap foreslås videreført uten endringer.

I dag gjelder en ulovfestet omgåelsesnorm. Den ulovfestede normen er forankret i rettspraksis og administrativ praksis, og utviklet i samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Normens funksjon er å trekke grensen mellom akseptabel

skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse, og den fungerer som et supplement til generelle prinsipper for lovtolkning mv.

Etter departementets vurdering er det flere hensyn som taler for å lovfeste omgåelsesnormen. En lovfesting vil kunne klargjøre regelens innhold og øke forutsigbarheten for skattyterne. En lovfesting vil også gi lovgiver bedre kontroll over rettsutviklingen. Samtidig vil lovfesting innebære en risiko for at normens innhold «stivner» og nye skatteplanleggingsopplegg faller utenfor. Det siste kan unngås gjennom en god utforming av regelen, som sikrer at den får tilstrekkelig dynamikk til å fange opp nye tilfeller over tid. Internasjonalt er det vanlig at omgåelsesregler er lovfestet. Også prinsippet om at tyngende tiltak overfor borgerne må ha hjemmel i lov (legalitetsprinsippet), kan tale for lovfesting.

I sum er det sterke hensyn som taler for en lovfesting. Dette er bakgrunnen for at Finansdepartementet i mars 2015 ga professor emeritus Frederik Zimmer i oppdrag å utrede en lovfestet skatterettslig omgåelsesnorm. Frederik Zimmer

avga sin rapport 15. mars 2016, jf. NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten.

I denne proposisjonen legges det opp til løsninger som i stor grad bygger på vurderingene og konklusjonene i NOU 2016: 5. Men det er valgt en noe annen lovteknisk tilnærming enn i utredningens lovforslag, blant annet for å gjøre lovteksten mindre kompleks og fragmentert.

Departementets forslag til lovtekst har en oppbygging som antas å gi grunnlag for en hensiktsmessig disposisjon av drøftelser i omgåelsessaker. Det vil kunne lede til en mer enhetlig struktur i administrative vedtak og domsavsigelser i omgåelsessaker, og slik sett bidra til å klargjøre innholdet i omgåelsesnormen.

Forslaget til lovfestet omgåelsesnorm forutsettes å gi resultater som i hovedsak vil være sammenfallende med det som vil følge av den gjeldende ulovfestede normen. På tre punkter vil det imidlertid bli lagt opp til en endring. Dette gjelder:

- Skattebesparelse i andre land skal som hovedregel holdes utenfor når forretningsmessige

virksomheter avveies og vurderes mot skattemessige virkninger. Etter den gjeldende normen vil skattebesparelse i utlandet kunne likestilles med forretningsmessige virkninger.

- Formålet med transaksjonen skal i større grad vurderes etter hvordan saken objektivt sett fremstår på grunnlag av omstendighetene i saken.
- At en omgåelsesmulighet er nevnt i lovforarbeidene uten å være fulgt opp med særskilte omgåelsesregler, skal ikke uten videre tale i skattyters favør.

Også i NOU 2016: 5 anbefales endringer på disse tre punktene.

En lovfesting av omgåelsesregelen forventes ikke å få betydelige administrative eller proveny-messige konsekvenser.

Den foreslåtte omgåelsesregelen foreslås å tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2020.

2 Sammendrag

Videre i denne proposisjonen redegjøres det først for gjeldende rett, jf. *kapittel 3*. I *kapittel 4* omtales professor emeritus Frederik Zimmers utredning NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten, mens *kapittel 5* omhandler høringen av utredningen.

Dernest drøftes i *kapittel 6* mer overordnede problemstillinger knyttet til lovfesting av omgåelsesregelen. I punkt 6.2 drøftes mulige konstitusjonelle og folkerettslige skranker for en lovfesting, og det konkluderes med at den foreslåtte normen verken reiser konstitusjonelle betenkeligheter eller vil være i strid med EØS-avtalen. Heller ikke Den europeiske menneskerettskonvensjon vil være til hinder for en slik lovfestet regel.

I punkt 6.3 drøftes behovet for en generell omgåelsesnorm i skattyters favør, og det konkluderes med at en slik ikke bør innføres. For øvrig inneholder *kapittel 6* en drøftelse av forholdet til spesielle omgåelsesregler, og enkelte andre spørsmål av mer generell karakter.

I *kapittel 7* behandles utformingen av den lovfestede omgåelsesnormen.

Departementet foreslår at den lovfestede omgåelsesregelen tas inn i skatteloven som ny § 13-2. Bestemmelsen skal ha virkning for de samme skattene som er regulert i skatteloven, det vil si formues- og inntektsskatt, grunnrenteskatt, naturressursskatt og tonnasjeskatt. Bestemmelsen får også anvendelse for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt. I tillegg skal bestemmelsen få tilsvarende anvendelse for merverdiavgift gjennom en henvisning fra merverdiavgiftsloven, jf. nærmere omtale nedenfor.

Det understrekes at en lovfesting av omgåelsesregelen på disse områdene ikke er ment å påvirke rettstilstanden for andre deler av skatte- og avgiftsretten.

Lovforslaget skal gjelde også ved grenseoverskridende saksforhold, også om de reguleres av skatteavtaler. Og lovforslaget skal gjelde både hvor det er intern norsk rett eller skatteavtalene som er forsøkt omgått.

I departementets lovforslag fremgår de viktigste momentene ved omgåelsesvurderingen direkte av lovteksten. Detaljeringsgraden i lovteksten og antall momenter som er nevnt, bygger

på en avveining av ulike hensyn. En lovfestet omgåelsesnorm bør ha substans og informasjonsverdi, og lovteksten bør angi de sentrale momentene ved omgåelsesvurderingen. Samtidig må ikke momentinndelingen bli så vidtgående og detaljert at det kan virke sementerende på rettsutviklingen. Det er lagt vekt på at bestemmelsen skal ha en dynamisk og fleksibel form, slik at den kan brukes på nye og ukjente tilfeller av skatteplanlegging. Det er viktig at bestemmelsen får en slik utforming at den kan stå uendret over tid. En generell omgåelsesregel vil alltid måtte suppleres av rettspraksis som en sentral rettskilde, og det er ikke ønskelig med hyppige lovendringer som kan gjøre forholdet til rettspraksis uklart.

Det legges til grunn for lovforslaget at anvendelse av omgåelsesnormen først og fremst refererer seg til rekarakterisering av rettsforhold slik at de gjenspeiler de underliggende økonomiske forhold.

Departementets lovforslag bygger på en lignende toleddet struktur som i Høyesteretts gjeldende formulering av omgåelsesnormen. Det vil si at det først kommer et *grunnvilkår* om skatteformål, og deretter en *totalvurdering* av ulike momenter.

Grunnvilkåret behandles i punkt 7.5 i proposisjonen. I lovforslaget fremgår grunnvilkåret av § 13-2 annet ledd bokstav a. Etter grunnvilkåret må det være gjennomført en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel. Sammenliknet med Høyesteretts gjeldende formulering av omgåelsesnormen, er det i departementets lovforslag lagt opp til en mer objektiv vurdering. Departementet foreslår en helt objektiv formålsvurdering. Vurderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon. Vurderingen skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet.

Totalvurderingen behandles i punkt 7.4 i denne proposisjonen, foran drøftelsen av grunnvilkåret om skatteformål. Når totalvurderingen i denne

proposisjonen behandles foran grunnvilkåret, skyldes det at drøftelsene kommer i samme rekkefølge som i NOU 2016: 5, hvor det var lagt opp til at totalvurderingen skulle komme foran vilkåret om skatteformål i lovteksten. Totalvurderingen er regulert i 13-2 tredje ledd i lovforslaget.

Ved totalvurderingen skal ulike momenter tas i betraktning ved vurderingen av om det foreligger en omgåelse. Etter lovforslaget skal totalvurderingen blant annet skal skje på grunnlag av følgende momenter:

- Forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet.
- Skattefordelens størrelse og graden av skatteformål.
- Om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen.
- Om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av omgåelsesregelen.
- De aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte.
- Om skatteregler er anvendt i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn.

De enkelte momentene fremkommer i lovteksten i en rekkefølge som antas å gi grunnlag for en hensiktsmessig disposisjon for drøftelser i omgåelsessaker. Det er ikke et krav at alle momentene gjør seg gjeldende. Rekkefølgen momentene fremkommer i er ikke ment å gjenspeile deres vekt og innbyrdes rang, og momentene er heller ikke på annen måte systematisk delt inn i grupper med forskjellig vekt. Opplistingen av momenter er ikke uttømmende, jf. at det i innledningen til tredje ledd fremgår at det *blant annet* skal legges vekt på de opplistede momentene.

I punkt 7.6 er *terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen* behandlet. Det legges opp til at terskelen som utgangspunkt skal være den samme som etter den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen, men at det vil bli en viss forskjell på følgende tre områder:

- Skattebesparelse i andre stater skal ikke lenger anses som forretningsmessige virkninger, men som utgangspunkt holdes utenfor ved vurderingen av en transaksjons forretningsmessige egenverdi.
- Skattyters personlige subjektive motiv for transaksjonen skal ikke være avgjørende. I stedet legges det opp til en objektiv formålsvurde-

ring basert på hva en tenkt rasjonell aktør ville hatt som formål med en slik transaksjon.

- Det skal som utgangspunkt ikke tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er nevnt i lovforarbeider uten at dette er fulgt opp med en særlig omgåelsesregel.

I punkt 7.7 behandles *virkningene* av at omgåelsesregelen er oppfylt. Departementet foreslår at også virkningene lovreguleres. Utgangspunktet skal være at skattleggingen baseres på et rekarakterisert rettslig forhold som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold. Dette vil være den normale virkningen. Mer unntaksvis kan det tenkes at skattleggingen ikke naturlig kan baseres på et rekarakterisert rettsforhold. I slike tilfeller skal skattleggingen skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren. Departementet foreslår også at det lovreguleres hvor omfattende virkningene skal være. Det foreslås at virkningen begrenses til å gjelde så langt det er nødvendig for at skattyteren ikke oppnår den aktuelle skattefordelen. Det vil si det samme prinsippet som ligger til grunn for den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 14-90 om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Virkningene er regulert i fjerde til sjette ledd i forslaget til ny § 13-2 i skatteloven.

I *kapittel 8* drøftes det om *skattyters opplysningsplikt* skal utvides til også å omfatte *hensikten med transaksjoner*. Etter en samlet vurdering kommer departementet til at det ikke bør foreslås noen slik utvidelse av skattyters opplysningsplikt. Det blir blant annet lagt vekt på at skattyterens subjektive formål skal tillegges mindre vekt i den foreslåtte ulovfestede regelen enn i den gjeldende ulovfestede normen.

I *kapittel 9* drøftes forholdet mellom den generelle omgåelsesregelen og *skatteloven § 13-1* om interessefellesskap. Skatteloven § 13-1 gjelder fastsettelse av internpriser i konsernforhold og i andre tilfeller av interessefellesskap. Det foreslås ikke endringer i skatteloven § 13-1.

Kapittel 10 omhandler *skatteloven § 14-90* om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Denne særlige omgåelsesregelen foreslås videreført med visse justeringer for å klargjøre bestemmelsens innhold. Det foreslås også at bestemmelsen flyttes slik at den blir ny § 13-3.

I *kapittel 11* drøftes lovfesting av en omgåelsesregel for *merverdiavgift*. Departementet legger til grunn at det gjelder en ulovfestet omgåelses-

norm også på merverdiavgiftens område, og foreslår at denne normen lovfestes. Departementet foreslår en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 12-1 som gir skatteloven § 13-2 tilsvarende anvendelse for merverdiavgift.

En lovfesting av omgåelsesregelen forventes ikke å få vesentlige administrative eller økono-

miske konsekvenser. Heller ikke endringene i skatteloven § 14-90 eller lovfesting av en omgåelsesregel i merverdiavgiftsloven forventes å få vesentlige administrative eller økonomiske konsekvenser.

Lovforslaget foreslås i tre i kraft straks med virkning fra 1. januar 2020.

3 Gjeldende rett

En grundig redegjørelse for gjeldende rett er gitt i professor emeritus Frederik Zimmers utredning NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten. I kapittel 4 i utredningen gis en bred omtale av den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen og skatteloven § 14-90 om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 13-1 om interessefelleskap er omtalt i punkt 7.5.2 i utredningen.

Her gjengis det innledende punktet i NOU 2016: 5 kapittel 4 (punkt 4.1 Innledning: Fra egenverdi og «illojalitet» til grunnvilkår og totalvurdering):

«Frem til Høyesterett begynte å formulere omgåelsesnormen i generelle termer omkring århundreskiftet, var det antatt at de sentrale vurderingsmomentene i det vesentlige kunne samles omkring stikkord, nemlig disposisjonens egenverdi, og om og i hvilken grad disposisjonen var «illojal» mot skattereglene. Det var neppe avklart om disse kunne oppstilles som to uavhengige og kumulative vilkår, eller om de utgjorde tyngdepunktene i en helhetsvurdering.¹ Egenverdien refererte seg til graden av ikke-skatterettslige sider ved transaksjonen. Det var klart at virkningene spilte en sentral rolle, men etter hvert ble det klart at også skattyters formål spilte inn. Egenverdimomentet ligger nær Kvislis formulering fra 1962. Om det andre momentet brukte Høyesterett av og til termen illojalitet, men også andre formuleringer, som misbruk av reglene, i strid med formålet med reglene o.l. I Aarbakkes lovforslag fra 1991 brukes uttrykket «urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på».

Først i Rt. 1999 s. 946 (ABB) formulerte Høyesterett omgåelsesnormen uttrykkelig i generelle termer. Formuleringen undergikk visse endringer de følgende årene, men i senere år har praktisk talt alle høyesterettsdommer om omgåelse formulert omgåelses-

normen slik (her sitert fra Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 39):

'Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen,...

Denne formuleringen innebærer at normen består av to ledd, nemlig et grunnvilkår, som knytter an til formålet med disposisjonen, og et tilleggsvilkår, som gir anvisning på en totalvurdering, der en rekke momenter kan være relevante, og der temaet er om disposisjonen fremstår som å være i strid med skattereglernes formål. Høyesteretts formulering representerer en nydannelse ved at det uttrykkelig ble oppstilt et grunnvilkår om skattyters formål med transaksjonen, og ved at totalvurderingen ble knyttet opp mot skattereglernes formål. De to tradisjonelle stikkordene, egenverdi og «illojalitet», finner man igjen i totalvurderingen, likevel slik at termen «illojalitet» ikke lenger brukes, men at det i stedet heter «stridende mot skattereglernes formål». Formuleringen gjør det klart at egenverdi og formålsstrid inngår i totalvurdering og altså ikke skal oppfattes som uavhengige vilkår. Derimot er det klart at grunnvilkåret og totalvurderingen (av og til i det følgende også omtalt som tilleggsvilkåret) skal oppfattes som to atskilte vilkår. Dette viser seg bl.a. ved at Høyesterett ved flere anledninger har unnlatt å ta definitivt stilling til grunnvilkåret, fordi tilleggsvilkåret uansett ikke er oppfylt, se f.eks. Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi).

¹ Se nærmere Banoun 2003 s. 298 ff.

Hvorvidt og i hvilken grad Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen, og etterfølgende praksis knyttet til denne, innebærer nydannelser eller bare er en eksplisitt formulering av det som ble antatt å gjelde tidligere, er omdiskutert. Høyesterett selv synes å mene at formuleringen dekker det som gjaldt tidligere. Den vanlige oppfatning i teorien er imidlertid at det til dels dreier seg om nydannelser.² Særlig gjelder dette den eksplisitte formuleringen av et grunnvilkår om skatteformål. Det kan riktignok anføres at et slikt vilkår har ligget i kortene også tidligere, for gjennomgående er det lite aktuelt å reise en omgåelsessak om man ikke kan legge til grunn at skattyteren har

² Se Bettina Banoun: Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 29 ff., Harboe 2012 s. 37, Frederik Zimmer: Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? I Skatterett 2007 s. 2 ff. særlig s. 9 ff. Men anderledes, for så vidt gjelder toleddsstrukturen, Benn Folkvord: Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring? I Skatterett 2007 s. 293 ff.

hatt til formål å spare skatt. Men Høyesterett har gitt grunnvilkåret en subjektiv dreining som neppe er i tråd med det som ble antatt tidligere, jf. pkt. 4.3.3 nedenfor. Betydningen av skattyters formål var noe uklart og omdiskutert – så sent som i Aarbakkes lovforslag fra 1991 var regelen oppfattet som helt objektiv-, men det var klart at et rent subjektivt og nødvendig vilkår ikke ble oppstilt i praksis tidligere.»

Det er også gitt en kort omtale i denne proposisjonen av de gjeldende bestemmelsene i skatteloven § 13-1 og § 14-90, jf. henholdsvis kapittel 9 og 10.

For en mer inngående beskrivelse av gjeldende rett, vises til NOU 2016: 5.

For øvrig vil departementet vise til at NOU 2016: 5 også inneholder en beskrivelse av rettsutviklingen frem til den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen (i kapittel 3), og en omtale av utenlandsk rett (i kapittel 5).

4 NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten

4.1 Sammendrag av NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten

Finansdepartementet ga i mars 2015 professor emeritus Frederik Zimmer i oppdrag å utrede en lovfestet skatterettslig omgåelsesnorm. Zimmers utredning ble avgitt 15. mars 2016, jf. NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten («utredningen»). Mandatet for oppdraget er gjengitt i punkt 1.1 i utredningen.

Her gis et kortfattet sammendrag av utredningen. Et mer fullstendig sammendrag er gitt i punkt 1.2 i utredningen. Det er også nærmere redegjort for drøftelsene og forslagene i utredningen i tilknytning til de enkelte punktene i denne proposisjonen.

Innledningsvis i utredningen gis en analyse av omgåelsesproblemet i skatteretten og forholdet til tilgrensende problemstillinger. Videre presenteres en oversikt over rettsutviklingen og gjeldende rett, og det gis en oversikt over regler i noen utvalgte land samt i EU/EØS. Det redegjøres også for utviklingen av spørsmålet om omgåelsesregler og skatteavtaler i OECD. Derneft drøftes forholdet til konstitusjonelle og folkerettslige regler.

I utredningen konstateres det og legges til grunn at de aller fleste omgåelsesspørsmål dreier seg om å rekarakterisere et (normalt) privatrettslig rettsforhold til et annet som bedre reflekterer transaksjonens økonomiske innhold, og så å anvende skattereglene på det rekarakteriserte rettsforholdet. Omgåelsesregelen dreier seg først og fremst om vilkårene for at slik rekarakterisering skal kunne finne sted.

Utredningen foreslår en lovfestet omgåelsesregel som skal gjelde for alle skatter og avgifter, ikke bare for formues- og inntektsskatt. Det vide anvendelsesområdet får den lovtekniske konsekvens at omgåelsesregelen foreslås gitt i en egen lov («lov om omgåelse i skatteretten»). Det vises til lovforslaget på side 117 i utredningen.

Det foreslås en annen struktur for normen enn den som Høyesterett har lagt til grunn i de senere år, med et subjektivt grunnvilkår og en – i det vesentlige objektiv – totalvurdering. Utredningen

foreslår at totalvurderingen kommer før det subjektive vilkåret. Det subjektive vilkåret får også en noe annen funksjon enn i dag. Det subjektive vilkåret skal få form av en mulighet for skattyter til likevel ikke å bli rammet av normen hvis han eller hun kan vise at disposisjonen var vesentlig ikke-skattemessig motivert.

I utredningen foreslås det endringer i det objektive vilkåret sammenlignet med dagens totalvurdering. I dagens totalvurdering er skattereglenes formål selve målestokken for vurderingen. Utredningen foreslår at man går tilbake til den modellen som ble antatt å gjelde på 1990-tallet, der disposisjonens egenverdi og grad av strid med skattereglenes formål var to sideordnede (og særlig viktige) momenter, blant flere, i en helhetsvurdering. Det foreslås at vesentlig flere momenter nevnes uttrykkelig i lovteksten enn det som gjøres i Høyesteretts formulering av temaet for totalvurderingen. Momenter som nevnes er blant annet betydningen av skattereglenes utforming, om disposisjonen var hensiktsmessig for å nå det forretningsmessige resultatet, og om tilnærmet samme resultat kunne vært oppnådd på andre måter. Utredningen foreslår at momentene deles inn i to grupper, som skal tillegges henholdsvis «særlig vekt» og (ordinær) «vekt». Utredningen legger opp til at det skal tillegges særlig vekt om en rasjonell skattyter ville ha gjennomført transaksjonen ut fra forretningsmessige grunner, uansett skattefordelen.

Når det gjelder skattereglenes formål, legger utredningen til grunn at det sentrale må være formålet med den eller de regler som er omgått, ikke de reglene som er brukt som virkemiddel i opplegget. Det foreslås at skattefordeler i utlandet ikke lenger skal kunne regnes som forretningsmessig virkning (egenverdi). Utredningen foreslår at ulemper skal kunne tas i betraktning i skatteters favør. Det vil spesielt være ulemper som representerer et typisk kjennetegn ved begrep som den omgåtte regel er basert på, som har vekt. Fordi ulemper skal tillegges vekt, foreslås det at termen egenverdi ikke brukes i lovteksten.

Utredningen foreslår at det subjektive vilkåret skal gjøres mer objektivt, slik at bevistema blir

objektive omstendigheter som indikerer eller ikke indikerer skatte- eller forretningsmessige forhold.

Utredningen foreslår ikke en generell senking av terskelen for at omgåelsesregelen skal kunne anvendes.

Utredningen foreslår også at de viktigste rettsvirkningene av at omgåelsesnormen er anvendelig, lovfestes. Det foreslås en regel om den umiddelbare virkningen av at omgåelsesregelen er anvendelig, nemlig skattlegging i tråd med det rekarakteriserte rettsforholdet. Men utredningen foreslår at virkningen bare skal gå så langt som nødvendig for å eliminere skattefordelen. Virkninger for senere transaksjoner, for andre skattytere og for andre skatter foreslås ikke lovfestet fordi de ikke er tilstrekkelig avklart i praksis.

Utredningen drøfter forholdet til spesielle omgåelsesregler. Det legges til grunn at den generelle omgåelsesregelen kan få anvendelse også på områder som er regulert av spesielle regler, men ikke på punkter som den spesielle regelen spesielt regulerer. Utredningen drøfter bestemmelsen i *skatteloven § 14-90* om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Utredningen mener at det ikke er grunn til opprettholde § 14-90 ved siden av en lovfestet generell regel og foreslår derfor denne opphevet.

Utredningen anfører videre at anvendelsesområdet for en lovfestet omgåelsesregel og regelen om interessefellesskap i *skatteloven § 13-1* ikke bør overlappe. Utredningen foreslår at anvendelsesområdet for § 13-1 klargjøres, og skisserer en mulig endring av ordlyden i bestemmelsen.

Utredningen foreslår ikke opphevelse av andre bestemmelser enn skatteloven § 14-90 eller endringer i andre eksisterende bestemmelser enn skatteloven § 13-1.

4.2 Sammenliknende oversikt

I denne proposisjonen foreslås en lovfestet generell omgåelsesregel som i sitt materielle innhold langt på vei samsvarer med forslagene i NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten. Den lovteksten som foreslås av departementet, skiller seg imidlertid på en del punkter fra lovforslaget i utredningen. På følgende hovedpunkter er det forskjeller i lovforslagene:

- Departementets lovforslag gjelder for *færre skattarter* enn utredningens lovforslag, og har i den forstand et smalere virkeområde. I motsetning til utredningens forslag om en egen lov om omgåelse i skatteretten som skal gjelde for alle

skatter og avgifter, foreslår departementet en egen bestemmelse i skatteloven om omgåelse. Det vises til forslag til § 13-2 i skatteloven. Denne bestemmelsen skal ha virkning for de samme skattene som er regulert i skatteloven, samt trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt. I tillegg foreslår departementet at omgåelsesregelen skal få anvendelse for merverdiavgift gjennom en henvisningsbestemmelse i merverdiavgiftsloven, jf. forslag til § 12-1 i merverdiavgiftsloven.

- I utredningen foreslås det at totalvurderingen skal komme før vilkåret om skatteformål, noe som innebærer at *rekkefølgen på vilkårene* snus sammenlignet med Høyesteretts formulering av normen. I departementets lovforslag kommer grunnvilkåret om skatteformål fortsatt før totalvurderingen. I utredningens lovforslag får vilkåret om skatteformål en noe annen form enn etter gjeldende rett, ved at det blir en mulighet for skattyter til likevel ikke å bli rammet av normen dersom han/hun kan vise at disposisjonen var vesentlig ikke-skattemessig motivert. I departementets lovforslag har grunnvilkåret om skatteformål en form og funksjon som ligger nærmere opp til Høyesteretts gjeldende formulering av normen.
- I utredningen foreslås det at skattyters formål skal vurderes på en mer objektivisert måte enn etter den gjeldende ulovfestede normen. Departementet foreslår en ytterligere objektivisering, ved at formålsvurderingen skal løsrives fra den konkrete skattyter eller beslutningstaker. Formålet skal vurderes *helt objektivt*, ut fra hva en tenkt rasjonell aktør ville hatt som formål ved en slik disposisjon. Vurderingen skal være basert på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet.
- Under grunnvilkåret og egenverdivurderingen legger departementet opp til at *ulempen* skal gi noe andre utslag enn det som ble foreslått i utredningen.
- I departementets lovforslag avviker totalvurderingen på flere punkter fra utredningens lovforslag:
 - Departementets lovforslag inneholder *færre momenter* under totalvurderingen enn utredningens lovforslag.
 - I utredningens lovforslag er momentene under totalvurderingen delt inn *to grupper* som skal tillegges henholdsvis «særlig vekt» og (vanlig) «vekt». I departementets lovforslag er ikke momentene delt systematisk inn i grupper med ulik vekt.

- I utredningens lovforslag er *skattyters formål* inntatt som moment også under totalvurderingen. I departementets lovforslag skal ikke skattyters formål vurderes mer generelt under totalvurderingen, men kun graden av skatteformål.
- I utredningens lovforslag er det lagt opp til en sontring mellom *formålet med den omgåtte regelen* og *formålet med regler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen*. Den førstnevnte gruppen skal tillegges særlig vekt, mens den sistnevnte skal ha (vanlig) vekt. I departementets lovforslag kommer ikke denne sontringen direkte til uttrykk.
- I utredningen foreslås det at *skatteloven § 14-90* om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

oppheves. I departementets lovforslag foreslås det at denne bestemmelsen videreføres, men at ordlyden justeres og at bestemmelsen flyttes slik at den blir ny § 13-3.

I utredningen omtales grunnvilkåret ofte som «det subjektive vilkåret» og totalvurderingen som «det objektive vilkåret». Fordi departementet i sitt lovforslag legger opp til en helt objektiv vurdering under grunnvilkåret, kan det virke misvisende å omtale dette vilkåret som «det subjektive vilkåret». Tilsvarende vil det heller ikke være naturlig å omtale totalvurderingen som «det objektive vilkåret». I sammenheng med departementets lovforslag, vil de to vilkårene derfor bli omtalt som henholdsvis «grunnvilkåret» og «totalvurderingen».

5 Høringen

Professor emeritus Frederik Zimmers utredning forelå 15. mars 2016 og ble samme dato sendt på høring med frist for merknader 15. juni 2016. Utredningen ble sendt til i alt 50 høringsinstanser. Departementet mottok svar med realitetsmerknader fra følgende høringsinstanser:

Advokatforeningen
Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS
Deloitte Advokatfirma AS
Finans Norge
Hovedorganisasjonen Virke
Landsorganisasjonen i Norge (LO)
Norges Rederiforbund
Norsk Øko-forum
Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
Oljeskattekontoret
Professor Benn Folkvord ved handelshøgskolen ved Universitetet i Stavanger
Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad ved Handelshøgskolen BI
Regnskap Norge
Revisorforeningen
Skattebetalerforeningen
Skattedirektoratet
Storbedriftenes skatteforum

Mange av høringsinstansene fremhever at utredningen er særdeles grundig og god. Disse instansene viser til at utredningen gir en dyptgående analyse av den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen, og at en slik samlet gjennomgang i seg selv har stor verdi. Videre trekkes det frem at

utredningen behandler spørsmål knyttet til lovfesting på en svært grundig og balansert måte.

Et generelt trekk er at høringsinstansene fra privat sektor mener terskelen for gjennomskjæring kan bli senket som følge av endringene som foreslås med hensyn til skattyters formål, skattefordeler i utlandet og betydningen av at lovgiver kjente til omgåelsesmuligheten. Dette oppfattes gjennomgående som uheldig av disse instansene. Skattedirektoratet og Oljeskattekontoret uttrykker på sin side særlig bekymring over det de oppfatter som en innskrenkning av anvendelsesområdet for regelen om interessefelleskap i skatteloven § 13-1, og forslaget om å oppheve den spesielle omgåelsesregelen for generelle skatteposisjoner i skatteloven § 14-90.

Et annet gjennomgående trekk er at mange av høringsinstansene mener det bør utredes nærmere om en lovfestet omgåelsesregel er anvendelig for annet enn direkte skatt.

Utredningens forslag til lovfestet omgåelsesnorm inneholder mange delmomenter som gjenspeiler de momentene Høyesterett har lagt vekt på i sin praksis. Mange av høringsinstansene mener at en slik tilnærming gir en for omfattende og komplisert lovtekst, og ønsker en kortere og mer sammenfattet lovteknisk utforming. Mange av disse instansene mener også utredningens forslag om å dele momentene i to grupper med ulik vekt, er uheldig.

Det er nærmere redegjort for høringsinstansenes merknader ved gjennomgangen av de aktuelle temaene nedenfor.

6 Generelle problemstillinger

6.1 Bør omgåelsesnormen lovfestes?

6.1.1 Forslag i utredningen

I utredningen punkt 2.3 vises det til at det er vanlig internasjonalt at generelle omgåelsesnormer er lovfestet. Videre vises det til at det er mange gode grunner til å lovfeste omgåelsesnormen også i Norge:

For det første er forholdet mellom omgåelsesnormen og legalitetsprinsippet uavklart, selv om neppe noen nå vil bestride at omgåelsesnormen er gjeldende rett. En lovfesting vil avklare forholdet til legalitetsprinsippet, noe som har atskillig betydning prinsipielt sett.

For det annet kan en lovfesting bidra til å gjøre normens innhold klarere. Dermed øker forutsigbarheten for skattyterne, og det blir også klarere for myndighetene når de kan gripe inn. Om man oppnår dette, avhenger imidlertid i stor grad av hvordan normen utformes. Uansett vil normen nødvendigvis måtte bruke generelle termer og overlate atskillig til konkret skjønn, noe som begrenser forutberegneligheten.

For det tredje kan det være aktuelt, ved hjelp av lovgivning, å endre normens innhold i større eller mindre grad. Utredningens mandat peker på noen slike punkter som skal vurderes, og flere tas opp i utredningen.

Samtidig vises det i utredningen til at en lovfesting ikke er uten problemer:

Lovfesting vil innebære at den fremtidige rettsanvendelse og rettsutvikling knyttes til tolkning av lovtekstens ord og uttrykk, og det kan innebære en fare for at rettsanvendelsen løsrives fra de underliggende hensyn og på sett og vis «stivner». Både dette og faren for at skatteplanleggingsopplegg som rettspolitisk sett burde være rammet, faller utenfor, taler for at normen bør utformes i nokså brede kategorier. Et annet problem ligger i at en lovfesting innebærer at grensen mellom anvendelsesområdet for normen og for alminnelige tolkningsregler, kommer mer på spissen.

I utredningen vises det til at spørsmålet om Norge skal ha en lovfestet omgåelsesregel ikke

hører inn under mandatet, og spørsmålet blir derfor ikke diskutert nærmere i utredningen.

I utredningen legges det for øvrig til grunn at det ikke skal være plass for utvikling av en ulovfestet omgåelsesnorm ved siden av lovens regel.

6.1.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen støtter ikke en lovfesting. I den grad man ønsker å utvide omgåelsesregelens anvendelsesområde, kan dette oppnås ved presisering i øvrige skatte- og avgiftslover. Advokatforeningen mener lovfesting er uheldig fordi det kan føre til «omkamper» hvor skattemyndighetene forsøker å bruke omgåelsesregelen i type-tilfeller der dette tidligere ikke har ført frem. Dette vil være uheldig for den forutsigbarhet som næringslivet er helt avhengig av. Den ulovfestede regelen har utviklet seg gjennom praksis over lang tid og oppfattes etter hvert som forutsigbar. Den ulovfestede regelen har også i seg en dynamikk som gjør at den vil kunne fange opp rettsutviklingen fremover.

Regnskap Norge støtter ikke forslaget til lovfesting. En lovfesting kunne være hensiktsmessig under de rette forutsetningene. Men slik forslaget er utformet, vil det være en fare for at lovfesting medfører strengere og mer hyppig bruk av regelen overfor skattytere.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) viser til at det både er hensyn som taler for og mot å lovfeste omgåelsesnormen. NHO mener det er høyst usikkert om lovfesting kan bidra til større klarhet så lenge det foreligger en så lang og omfattende rettspraksis, og formålet bare er å stadfeste gjeldende rett. Forholdet til foreliggende rettspraksis blir uklart dersom lovforlaget vedtas. Når det også foreslås en del endringer i normen, vil lovfesting kunne innebære mindre forutsigbarhet. NHO ser også en fare for at lovfesting kan medføre at rettsanvendelsen løsrives fra de underliggende hensyn og «stivner». Likeledes vil skatteplanleggingsopplegg som rettspolitisk sett burde kunne rammes, falle utenfor fordi en lovfestet norm er mindre fleksibel. NHO mener forvaltningen i stedet bør

arbeide for å fremme klarere og mer presise lovbestemmelser, slik at behovet for omgåelsesregler blir mindre. Det er etter NHOs oppfatning også en risiko for at kombinasjonen av fastsetningsprinsippet og en lovfesting av omgåelsesnormen med tilsvarende utvidelse av opplysningsplikten vil kunne svekke og ikke styrke skattyternes rettssikkerhet.

Hovedorganisasjonen Virke viser også til at det både er positive og negative sider ved en lovfesting. En lovfesting kan bidra til å redusere tilpasninger som gir enkelte virksomheter et urettmessig konkurransefortrinn. Men samtidig vil en lovfesting som foreslått kunne medføre økt belastning for den delen av næringslivet som ikke er en del av omgåelsesproblemet. Virke anbefaler at man nøye vurderer om lovfesting bidrar til økt forutsigbarhet for virksomhetene. Virke anfører i denne forbindelse en del av de samme argumentene mot lovfesting som NHO.

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad uttaler at han tidligere ville ha vært skeptisk til lovfesting. Men slik rettspraksis har utviklet seg har det blitt vanskelig å forklare omgåelsesnormen, og ikke minst å forutsi dens anvendelse. Omgåelsesnormen bør derfor kunne lovfestes nå, gitt at den får en hensiktsmessig utforming.

Mange av de øvrige instansene som har avgitt høringsuttalelse med realitetsmerknader, støtter på generelt grunnlag en lovfesting av omgåelsesnormen. Men flere av disse instansene mener det er behov for justeringer i utredningens lovforslag. Det gjelder både anvendelsesområdet for bestemmelsen og dens nærmere innhold og utforming, jf. gjennomgangen av ulike tema andre steder i denne proposisjonen. Instansene som på generelt grunnlag mener det er ønskelig med en lovfesting, er *Deloitte Advokatfirma AS*, *Finans Norge*, *professor Benn Folkvord*, *Landsorganisasjonen i Norge (LO)*, *Norges Rederiforbund*, *Oljeskattekontoret*, *Skattebetalerforeningen*, *Skattedirektoratet* og *Storbedriftenes skatteforum*.

Oljeskattekontoret tar også opp spørsmålet om det bør gjelde en ulovfestet omgåelsesregel som supplement til den lovfestede. Oljeskattekontoret mener det kan være en god løsning å la det fremgå klart av lovforarbeidene at lovfesting ikke er ment å være til hinder for at domstolene anvender en ulovfestet regel i tillegg, forbeholdt helt spesielle tilfeller. En supplerende ulovfestet norm kan fungere som en sikkerhetsventil som omfatter klare tilfeller av misbruk av skattereglene, og derved kan fange opp utilsiktede hull i den lovfestede omgåelsesnormen.

6.1.3 Vurderinger og forslag

Departementet viser til at de sentrale hensynene som taler henholdsvis for og mot lovfesting av omgåelsesnormen er trukket frem i utredningen. Etter departementets vurdering er det en klar overvekt av argumenter som taler for lovfesting. Departementet foreslår at omgåelsesregelen lovfestes, men med et snevrere virkeområde enn det som foreslås i utredningen. Det vises til nærmere drøftelser av lovforslagets virkeområde og innhold ellers i denne proposisjonen.

I likhet med utredningen, forutsetter departementet at det ikke skal gjelde en supplerende ulovfestet norm som får anvendelse innenfor den lovfestede regelens virkeområde. En slik supplerende ulovfestet norm ville etter departementets vurdering kunne gå ut over hensynet til forutsigbarhet.

6.2 Konstitusjonelle og folkerettslige skranker

6.2.1 Forslag i utredningen

I utredningen drøftes mulige konstitusjonelle skranker for en lovfestet omgåelsesnorm. Også eventuelle folkerettslige skranker drøftes (skatteavtaler, EØS-rett og internasjonale menneskerettigheter).

Konstitusjonelle skranker

I utredningen heter det at av konstitusjonelle regler er det formodentlig bare *legalitetsprinsippet* som har praktisk betydning for omgåelsesnormen. Den ulovfestede omgåelsesnormen er vanskelig å forene med legalitetsprinsippet. En lovfesting vil derfor skape harmoni på dette punkt.

Videre vises det til at en generell omgåelsesnorm etter sakens natur må ha et anvendelsesområde som ikke kan avgrensnes klart på forhånd. Det skal imidlertid svært mye til for den mangel på forutsigbarhet som dette kan innebære, reiser problemer under legalitetsprinsippet.

Også *likhetsprinsippet* drøftes i utredningen. Likhetsprinsippet er nå tatt inn i Grunnloven. Prinsippet om skattlegging etter skatteevne har ikke konstitusjonell status i Norge. Likhetsprinsippet og prinsippet om skattlegging etter skatteevne taler heller for enn imot omgåelsesregler, fordi disse sikrer mer lik behandling av skattytere.

På denne bakgrunn legges det til grunn i utredningen at de utformingene av en generell

omgåelsesnorm som er aktuelle, ikke reiser konstitusjonelle betenkeligheter.

Skatteavtaler

I utredningen vises det til at et hovedspørsmål er om og eventuelt hvordan skatteavtalene setter begrensninger for anvendelsen av internrettslige omgåelsesnormer. En annen problemstilling er hva som gjelder hvor skatteavtalens regler er brukt som virkemiddel i skatteplanleggingen, med sikte på å omgå intern rett og/eller andre skatteavtalebestemmelser.

Det vises til at utredningen ikke behøver å ta stilling til disse problemstillingene. Det er klart at den gjeldende ulovfestede omgåelsesregelen og den regelen som foreslås i utredningen, gjelder også for grenseoverskridende rettsforhold, også ved anvendelse av skatteavtalen, så langt skatteavtalene tillater det.

EØS-rett

På samme måte som når det gjelder skatteavtaler, begrenser utredningen seg til å konstatere at den norske omgåelsesnormen også gjelder i EØS-relaterte rettsforhold så langt EØS-retten tillater det. Om og eventuelt hvor EØS-retten setter grensen, er det derfor ikke nødvendig å gå nærmere inn på. Fordi både den gjeldende og den foreslåtte regel gjelder på samme måte i internrettslige og i grenseoverskridende forhold, synes muligheten for strid med EØS-avtalen å være liten.

Internasjonale menneskerettigheter

I utredningen legges det til grunn at Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) og internasjonale menneskerettsregler ikke er til hinder for en slik omgåelsesregel som er det er aktuelt å innføre i Norge.

Det vises til nærmere drøftelser i utredningen kapittel 6.

6.2.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen uttaler:

«Utredningen (punkt 6.3) antar at muligheten for strid med EØS-avtalen synes å være liten fordi «den foreslåtte regel gjelder på samme måte i internrettslige og grenseoverskridende forhold».

Advokatforeningen vil påpeke at det i vurderingen av om regelen er diskriminerende

ikke er tilstrekkelig å vise til at bestemmelsens ordlyd ikke forskjellsbehandler innenlandske og grenseoverskridende situasjoner. Etter Advokatforeningens syn er det også nødvendig å ta i betraktning hvordan regelen praktiseres, jf eksempelvis EFTA-domstolens sak E-15/11 (66). Dersom omgåelsesregelen benyttes til å rekarakterisere en gitt type grenseoverskridende disposisjon, men ikke benyttes til å rekarakterisere samme type innenlandske disposisjon, vil dette etter Advokatforeningens syn innebære en diskriminering som i utgangspunktet er i strid med EØS-avtalens bestemmelser om de fire friheter. Slik diskriminering vil være traktatstridig dersom den ikke kan begrunnes i allmenne hensyn eller i at situasjonene som forskjellsbehandles ikke er sammenlignbare.»

Også *Deloitte Advokatfirma AS* mener man ikke uten videre kan legge til grunn at anvendelsen av en lik omgåelsesregel i rene nasjonale og grenseoverskridende forhold sikrer at omgåelsesregelen vil stå seg i forhold til EØS-retten. Deloitte begrunner dette på tilsvarende måte som Advokatforeningen.

6.2.3 Vurderinger og forslag

Når det gjelder konstitusjonelle og folkerettslige skranker for en lovfestet omgåelsesnorm, slutter departementet seg til vurderingene og konklusjonene i utredningen.

6.3 Omgåelsesnorm også i skattyters favør?

6.3.1 Forslag i utredningen

I utredningen legges det til grunn at omgåelsesregelen etter gjeldende rett ikke kan anvendes i skattyters favør. Anvendelse av omgåelsesnormen i skattyters favør ville ha betydd at skattyter selv kunne kreve at skattleggingen skulle baseres på et annet privatrettslig forhold enn den han selv i kraft av sin disposisjonsfrihet, har gått inn på. En slik anvendelse av omgåelsesnormen kan derfor ikke anses som et naturlig motstykke til statens rett til å påberope omgåelse, og det er vanskelig å overskue hvilke konsekvenser en slik regel ville hatt.

I utredningen vises det til at det nok er et visst behov for regler som kan tjene som sikkerhetsventil i tilfeller hvor skattyter uforvarende er kommet til å utløse uheldige skatteeffekter. Skattelov-

givningen har allerede lempningsregler som blant annet tar sikte på slike forhold, jf. skatteforvaltningsloven § 9-9. Sett fra skattyters side er det en ulempe at dette er en «kan»-regel. Likevel antas det å ha mest for seg å utvikle denne type regler, om nødvendig, fremfor å innføre en generell omgåelsesregel i skattyters favør.

Det vises til nærmere drøftelser i NOU 2016: 5 punkt 7.4.

6.3.2 Høringsinstansenes synspunkter

NHO er enige i at en generell omgåelsesregel i skattyters favør ikke er hensiktsmessig. Det bør heller innføres sikkerhetsventiler i de spesielle skattereglene der det kan være aktuelt.

Skattebetalerforeningen kan ikke se avgjørende innvendinger mot en norm som skal gjelde i skattyters favør. Foreningen mener det er et visst behov for regler som kan tjene som sikkerhetsventil i tilfeller hvor skattyter uforvarende er kommet til å utløse uheldige skatteeffekter. Reglene om lemping i ligningsloven og merverdiavgiftsloven er svært snevre, og løser i praksis ikke disse sakene.

6.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene og konklusjonen i utredningen på dette punktet. Etter departementets vurdering ivaretas behovet for «sikkerhetsventiler» i skattyters favør mer hensiktsmessig gjennom egne lempningsregler. Det bør derfor ikke innføres en generell omgåelsesregel i skattyters favør.

6.4 Forholdet til spesielle omgåelsesregler

6.4.1 Forslag i utredningen

I utredningen punkt 7.5 vises det til at utredningsoppdraget gjelder en generell omgåelsesbestemmelse, men at mandatet gir uttrykk for at «prinsipielle sider ved bruken av generelle og spesielle omgåelsesregler bør drøftes grundig». Det er likevel ikke meningen at utredningen skal foreslå konkrete spesielle omgåelsesregler.

Det vises videre til at spesielle omgåelsesregler ikke er noen ensartet eller skarpt avgrenset kategori, og at presis avgrensning normalt rettslig sett ikke er nødvendig. I utredningen vises det til tre hovedtyper spesielle omgåelsesregler mv.:

Den første hovedtypen er regler som retter seg mot en type transaksjoner eller rettsforhold

som erfaringsmessig, eller som man har kunnet forutse, vil bli benyttet til skatteplanlegging som lovgiver ønsker å forebygge. Et sentralt eksempel er reglene om norskkontrollerte selskaper i lavskattelend (NOKUS) i skatteloven § 10-60, som har til formål å forebygge bruk av basisselskaper i lavskattelend i skatteplanlegging. Et annet eksempel er skatteloven § 6-41 om begrensning av rentefradrag mellom nærstående.

En annen type spesiell regel er skatteloven § 13-1 om internprising. Dens anvendelsesområde er først og fremst knyttet til kjennetegn ved partene i rettsforholdet: Det må være interessefelleskap mellom dem. Og bestemmelsen gjelder fastsettelse av riktig pris på transaksjoner mellom dem og ikke andre rettsvirkninger (dette er noe omstridt). Men bestemmelsen gjelder ellers for alle typer transaksjoner. I utredningen skisseres en mulig endring i skatteloven § 13-1 (i fotnote 14 på side 68). Det vises til nærmere omtale av § 13-1 i kapittel 9.

En tredje type spesiell regel er skatteloven § 14-90. Denne skiller seg fra første gruppe ved at den ikke er knyttet til konkret angitte rettsforhold, men først og fremst til nærmere angitte skatteposisjoner. En annen forskjell er at vilkårene for at regelen kan anvendes ikke er presist angitt, men er basert på kriterier av samme karakter som den ulovfestede omgåelsesnormen oppstiller. I utredningen foreslås det å oppheve skatteloven § 14-90. Det vises til nærmere omtale av § 14-90 i kapittel 10.

I utredningen foreslås det ikke endringer i spesielle omgåelsesregler ut over opphevelsen av skatteloven § 14-90 og endringene i skatteloven § 13-1.

Det hevdes av og til at den generelle omgåelsesnormen ikke kan anvendes der en spesiell omgåelsesregel gjelder. Men i utredningen vises det til at dette i prinsippet beror på tolkning av den enkelte spesielle bestemmelse, der særlig formålet med den spesielle regelen må stå sentralt. Generelt må det nevnte standpunktet være riktig i den forstand at en grense som er satt i den spesielle regelen, ikke kan fravikes ved hjelp av omgåelsesnormen selv om skatteformålet hos skattyteren er på det rene. Men om skattyteren innretter seg på en komplisert og kunstig måte for å gå klar av dette vilkåret, er det – uten særlige holdepunkter for noe annet – liten grunn til at den generelle omgåelsesregelen ikke skulle være prinsipielt anvendelig. Særskilte omgåelsesregler kan tenkes omgått, som andre skatteregler, og det bør derfor ikke gjelde noe annet for dem enn det som gjelder generelt for skatteregler. Utredningen legger til

grunn at dette bør gjelde også etter en lovfesting av den generelle omgåelsesnormen.

6.4.2 Høringsinstansenes synspunkter

Norsk Øko-forum mener erfaring viser at spesielle omgåelsesregler er mer målrettede og dermed enklere å praktisere enn en generell omgåelsesnorm. Sett fra skattemyndighetenes ståsted bør derfor flest mulig uønskede tilpasningsmuligheter rammes av særskilte «stopp-regler».

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad mener lovgiver har et betydelig ansvar for å utforme skattereglene slik at de ikke i for stor grad oppfordrer til skatteplanlegging. Han mener det kan ha vært et problem at det er lagt for stor vekt på den generelle omgåelsesnormen, og at det undertiden har ført til at man har ventet for lenge med å gi mer målrettede regler som for eksempel rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41.

Oljeskattekontoret mener det er behov for både en generell og spesielle omgåelsesregler. Men det er viktig at skattereglene utformes slik at det bare unntaksvis er aktuelt å anvende den generelle omgåelsesregelen. Det vil bidra til forutberegnelighet og virke arbeidsbesparende for alle parter.

6.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til de prinsipielle synspunktene på forholdet mellom spesielle og generelle omgåelsesregler som fremkommer i utredningen.

Når det gjelder skatteloven § 13-1 og § 14-90, vises det til nærmere omtale i henholdsvis kapittel 9 og 10.

Ut over dette er det etter departementets vurdering ikke grunnlag for å foreslå endringer i spesielle omgåelsesregler i forbindelse med lovfesting av omgåelsesnormen.

6.5 Hvilke skatter skal omgåelsesregelen gjelde for?

6.5.1 Forslag i utredningen

I utredningen vises det til at det ikke er noen tvil om at den ulovfestede omgåelsesnormen gjelder for inntektsskatt, formuesskatt og arveavgift. For andre skatter og avgifter er stillingen mer usikker. Spørsmålet har særlig vært diskutert for merverdiavgiften. I utredningen vises det til enkelte dommer på området, og konkluderes med at det finnes en omgåelsesnorm også på merverdiavgiftens område, men at dens nærmere innhold ikke er

avklart. Det vises også til at Høyesteretts uttalelser i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) taler for at det i prinsippet gjelder en omgåelsesnorm for alle skatter og avgifter.

Utredningen drøfter hensyn for og mot å la den lovfestede normen omfatte alle skatter og avgifter. Et viktig motargument er at særlige hensyn kan gjøre seg gjeldende for enkelte skatter og avgifter, og tilsi en tilpasning av normen til disse. Det kan være vanskelig å formulere en lovregel som tar tilbørlig hensyn til særegenheter ved alle skatter og avgifter.

På den annen side er argumentene for lovfesting (effektivitet, forholdet til legalitetsprinsippet, forutsigbarhet, behov for å korrigere normen osv.) sterke også for andre skatter og avgifter enn inntektsskatt. Det kan tenkes at én og samme disposisjon kan bli vurdert som omgåelse av to eller flere skatter, typisk både av inntektsskatt og merverdiavgift. I en slik situasjon er det hensiktsmessig at normen er den samme. Siden en omgåelsesnorm uansett må anvende nokså generelle formuleringer, bør det ved anvendelsen være mulig å ta hensyn til særegenheter ved den enkelte skatt eller avgift. Det kan konstateres at tilpasninger med sikte på å oppnå ikke tilsiktede fordeler, har vist seg å være meget aktuelt også innenfor merverdiavgiftsretten.

Utredningen legger på denne bakgrunn til grunn at omgåelsesnormen bør gjelde alle skatter og avgifter. Dette standpunktet har en lovteknisk implikasjon. En omgåelsesnorm som skal gjelde alle skatter og avgifter, må enten tas inn i alle aktuelle lover eller inngå i en egen lov om omgåelse på skatte- og avgiftsområdet. Det antas at det sistnevnte har mest for seg, og utredningen legger opp til det.

Det vises til nærmere drøftelser i NOU 2016: 5 punkt 7.6.

6.5.2 Høringsinstansenes synspunkter

En stor andel av høringsinstansene er negative til at den lovfestede omgåelsesregelen skal gjelde for alle skatter og avgifter. Mange instanser mener anvendelse for annet enn direkte skatt må utredes nærmere, for å kartlegge gjeldende rettstilstand, lovfestingsbehov og særskilte problemstillinger på det aktuelle området. Dette gjelder *Advokatforeningen*, *Deloitte Advokatfirma AS*, *Finans Norge*, *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*, *Norges Rederiforbund*, *Norsk Øko-forum (NØF)*, *Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad*, *Oljeskattekontoret*, *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (PWC)*, *Regnskap Norge*, *Revisorforeningen*, *Skattebetaler-*

foreningen, Skattedirektoratet, Storbedriftenes skatteforum (SSF) og Hovedorganisasjonen Virke.

Enkelte av disse høringsinstansene påpeker at det for annet enn direkte skatt er mest aktuelt med en lovfesting for merverdiavgift, og at det er særlig ønskelig å få utredet en slik mulighet.

Ingen av høringsinstansene er enige i at den lovfestede omgåelsesregelen kan gjøres gjeldende for alle skatter og avgifter uten nærmere utredning.

6.5.3 Vurderinger og forslag

Departementet deler oppfatningen i utredningen om at det er flere forhold som kan tale for å lovfeste en omgåelsesnorm som skal gjelde for alle skatter og avgifter. Men det må samtidig tas hensyn til særegenheter ved de ulike skattartene. Departementet er enig med de høringsinstansene som mener at en eventuell lovfesting for alle skatter og avgifter, ikke bør gjennomføres uten at spørsmålet er nærmere utredet. Departementet foreslår derfor at den lovfestede omgåelsesregelen skal få et snevrere anvendelsesområde enn den omgåelsesloven som ble foreslått i utredningen.

Departementet understreker at lovfesting av en omgåelsesnorm innenfor deler av skatte- og avgiftsretten ikke er ment å påvirke rettstilstanden for andre skatter og avgifter. For andre skatter og avgifter legges det opp til at gjeldende ulovfestet rett videreføres, slik denne kan utledes av rettspraksis og andre rettskilder.

Departementet foreslår at den lovfestede omgåelsesnormen tas inn i skatteloven, og at bestemmelsen skal få virkning for *de samme skattene som er regulert i skatteloven*. Det vises til forslag til skatteloven § 13-2.

Omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 vil også få virkning for *petroleumsskatt* gjennom den generelle henvisningen til skattelovens regler i petroleumsskatteloven § 8 første ledd. Likeledes vil bestemmelsen få anvendelse for *svalbardskatt* gjennom henvisningen til skatteloven i svalbardskatteloven § 3-1 første ledd. Tilsvarende gjelder for *artistskatt*, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd som gir den øvrige skattelovgivningens tilsvarende anvendelse.

Det foreslås en egen bestemmelse for å klargjøre at omgåelsesregelen også skal få virkning for *trygdeavgift*, *arbeidsgiveravgift* og *finansskatt*. Dette er skatt og avgift som er direkte knyttet til skattepliktig lønn, men som er lovregulert i folketrygdloven kapittel 23. Det vises til forslag til siste ledd i skatteloven § 13-2.

Departementet foreslår at omgåelsesbestemmelsen i skatteloven § 13-2 skal få tilsvarende anvendelse for *merverdiavgift* gjennom en henvisningsbestemmelse fra merverdiavgiftsloven § 12-1. Gjennom en slik henvisningsbestemmelse legges det til rette for en felles utvikling av normen gjennom rettspraksis og juridisk teori, for merverdiavgift og direkte skatt. Det kan bidra til en god utvikling av normen, og det vil virke forenklingende at normen som utgangspunkt er felles. I den foreslåtte henvisningsbestemmelsen er det presisert at skatteloven § 13-2 skal få tilsvarende anvendelse for merverdiavgift. Gjennom en slik henvisning og presisering, kommer det klart frem at bestemmelsen skal fortolkes og anvendes under hensyn til merverdiavgiftens systematikk. Det gjør det også mulig å ta hensyn til at grensesnittet mellom den generelle omgåelsesregelen og spesielle omgåelsesregler, er forskjellig for direkte skatt og merverdiavgift.

Omgåelsesnormens anvendelse for merverdiavgift er nærmere utredet i kapittel 11.

Departementets forslag til lovfesting av omgåelsesnormen er basert på at det ikke skal utvikles noen supplerende ulovfestet omgåelsesregel på de områdene som nå blir lovregulert.

For annet enn direkte skatt, trygdeavgifter og merverdiavgift foreslås det ikke nå noen lovfestet omgåelsesnorm.

Det vises til forslag til lovbestemmelser i skatteloven § 13-2 og merverdiavgiftsloven § 12-1.

6.6 Bør omgåelsesnormen kunne anvendes av alle skattemyndigheter?

6.6.1 Forslag i utredningen

I utredningen vises det til at det i norsk rett ikke gjelder særregler for saksbehandlingen når omgåelsesregelen overveies anvendt. I andre land er det ikke uvanlig med særregler for å kvalitets sikre anvendelsen, derunder å sikre at omgåelsesregelen ikke anvendes i utide. I utredningen vises det til at slike særregler finnes blant annet i Sverige, England og Frankrike.

Formålet med slike regler er å sikre at så alvorlige inngrep vurderes og/eller besluttet av særlig kompetent og uavhengig person eller myndighet. Det kan være fare for at de som behandler skattesaker i første hånd, ansatte ved skattekontorene, i noen tilfeller anvender omgåelsesnormen for raskt, for ofte og for unyansert. Praksis viser at dette forekommer. Uberettiget påberopelse av omgåelsesnormen genererer ofte mye arbeid

både for skattytere og skattekontor og virker dermed kostnadsdrivende, i tillegg til at det skaper rettsusikkerhet som kan vare i lengre tid.

I utredningen vises det videre til at det i norsk sammenheng ikke kan være aktuelt å legge myndigheten til domstolene; dette kan være aktuelt i et system med forvaltningsdomstoler, men ikke i et system med allmenne domstoler som i Norge. I norsk sammenheng kunne en eventuell løsning være at anvendelsen av omgåelsesnormen ble lagt til Skattedirektoratet.

En slik regel ville imidlertid være et nytt og uvant innslag i norsk rett. Den ville dessuten innebære at grensen mellom lovtolkning og anvendelse av omgåelsesnormen blir viktig også for saksbehandlingen. Det anføres også at konsentrasjonen av ligningsforvaltningen i fem store skattekontor burde gi kontorene tilstrekkelig kompetanse til å håndtere regelen tilfredsstillende. Men dette forutsetter at kontorene internt organiserer seg slik at spørsmål om omgåelse håndteres på et nivå med særlig kompetanse.

I utredningen foreslås det derfor ikke særlige saksbehandlingsregler for omgåelsessaker. Men det understrekes at det er en viktig lederutfordring å sikre at omgåelsesspørsmål behandles på et særlig kompetent nivå ved skattekontorene, også før omgåelsesgrunnlaget presenteres for skattyteren. Skattedirektoratet kan gi instruks om dette.

Det vises til nærmere drøftelser i NOU 2016: 5 punkt 7.7.

6.6.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen mener det bør innføres særlige saksbehandlingsregler slik at spørsmål om anvendelse av omgåelsesregelen avgjøres av et spesialisert forvaltningsorgan. Advokatforeningen viser til at utredningen angir flere tungtveiende grunner for å innføre særlige saksbehandlingsregler. Advokatforeningen slutter seg til disse. Foreningen peker også på at mange omgåelsessaker blir endelig avgjort på ligningsstadiet, for eksempel fordi skattyter ikke har økonomi til å forfølge saken i domstolsystemet eller fordi det omtvistede beløp er for lavt i forhold til forventede omkostninger ved å føre saken. Advokatforeningen peker videre på at omgåelsesregelen er en svært komplisert regel som nødvendiggjør en rekke skjønnsmessige og vanskelige vurderinger. Også dette underbygger behovet for innføring av særlige saksbehandlingsregler.

Etter Advokatforeningens syn er ingen av de forholdene utredningen viser til tilstrekkelig

tungtveiende til å unnlate innføring av særlige saksbehandlingsregler. Slike regler vil i utgangspunktet være en viktig rettssikkerhetsgaranti, og det at en slik garanti har manglet tidligere, er ikke et argument mot innføringen. De praktiske spørsmål knyttet til særskilt behandling av gjennomskjæringsspørsmål kan løses ved at det kun er gjennomskjæringsspørsmålet som løftes ut til særskilt behandling.

Dersom saksbehandlingen legges til en avdeling i Skattedirektoratet eller i regionene, kan man sikre bedre kompetanse, mer enhetlig praksis og dermed bedre forutberegnelighet for skattyterne.

6.6.3 Vurderinger og forslag

Departementet er enig med Advokatforeningen i at flere grunner isolert sett kan tale for å innføre særlige saksbehandlingsregler. Men disse hensynene må veies mot ulempene knyttet til en slik innføring. Departementet mener at utredningen avveier fordelene og ulempene ved særlige saksbehandlingsregler på en god måte, og etter en totalvurdering finner departementet at det ikke bør innføres særlige saksbehandlingsregler for omgåelsessaker.

6.7 Bevis og bevisbyrde i omgåelsessaker

6.7.1 Forslag i utredningen

Utredningen viser til at anvendelse av omgåelsesnormen først og fremst er rettsanvendelse som er styrt av normene for rettslig argumentasjon og ikke av bevisreglene. Særlig er det viktig å fastholde at spørsmålet om det er grunnlag for å rekarakterisere et privatrettslig rettsforhold ved anvendelse av skattereglene, er rettsanvendelse og ikke bevisbedømmelse.

Men dette betyr ikke at det ikke kan oppstå bevissspørsmål også i omgåelsessaker. Det er tvert om meget praktisk, ikke minst for grunnvilkåret, som gjelder hva som var skattyters formål med transaksjonen, et spørsmål som ofte krever omfattende bevisføring. Også under totalvurderingen kan det oppstå bevissspørsmål, for eksempel med hensyn til hvilke virkninger transaksjonen har eller har hatt.

I utredningen antas det at det ikke gjelder noen særskilte regler om bevisbyrde ved anvendelse av omgåelsesregelen. Utgangspunktet må være det samme som i sivilprosessen ellers. Det vil si at det mest sannsynlige faktiske forholdet

skal legges til grunn når det oppstår bevisspørsmål.

I utredningen foreslås det ikke noen endring i dette utgangspunktet.

Det vises til nærmere drøftelser i punkt 2.6 og 7.8 i NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten.

6.7.2 Høringsinstansenes synspunkter

Ingen av høringsinstansene har særskilte merknader til utredningens omtale av bevis, bevisbedømmelse og bevisbyrde i omgåelsessaker.

6.7.3 Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene av bevis, bevisbedømmelse og bevisbyrde i utredningen. Utgangspunktet bør fortsatt være det samme som i sivilprosessen ellers, slik at det mest sannsynlige faktiske forholdet legges til grunn.

6.8 Terminologi

6.8.1 Forslag i utredningen

I utredningen punkt 7.9 drøftes hvorvidt termene «gjennomskjæring», «tilsidesettelse» eller «omgåelse» er mest egnet.

I utredningen vises det til at termen «gjennomskjæring» er vanlig å bruke i skatterettslig dagligtale. Et motargument mot å bruke «gjennomskjæring» er at termen gir assosiasjoner til gjennomskjæring av selskapsform. Et annet motargument er at termen også noen ganger brukes om skatteloven § 13-1, og at termen derfor ikke er helt entydig.

Videre vises det til at Lignings-ABC bruker termen «tilsidesettelse». Men denne termen omfatter mer enn «omgåelse», nemlig i tillegg bevisbedømmelse, klassifisering av rettsforhold etter privatretten samt internprising.

Utredningen bruker derfor termen «omgåelse». En fordel med denne termen er at den nokså nøytralt peker på et problemområde uten å legge føringer på problemstilling, argumentasjon eller rettsvirkning. Termen brukes altså i utredningen som en betegnelse på en problemstilling, og sier ikke noe om løsningen. Det vises også til at termen korresponderer godt med den engelske termen «tax avoidance».

For øvrig legger utredningen til grunn at termene «lojal» og «illojal» og ord avledet av disse, bør unngås ved lovfesting av normen. Lite er tjent ved å bruke disse termene, tvert om: De gir ikke

anvisning på noe presist vurderingstema og bidrar derfor til uklarhet. Termene er dessuten uheldige fordi de gir assosiasjoner til noe moralsk klanderverdigg. Moralsk klander er verken nødvendig eller tilstrekkelig for at et rettsforhold skal rammes av omgåelsesnormen.

6.8.2 Høringsinstansenes synspunkter

Oljeskattekontoret mener «gjennomskjæring» kan være å foretrekke fremfor «omgåelse». Oljeskattekontoret begrunner dette med at det har vært hevdet at det i konseptet «omgåelse» ligger en forutsetning om hensikt hos skattyteren, og at «gjennomskjæring» slik sett er mer nøytralt på vilkårs-siden enn «omgåelse».

Oljeskattekontoret viser videre til at lovteksten bruker ordet «nærstående», og mener det bør vurderes å definere nærmere hvem dette omfatter.

Oljeskattekontoret mener videre det bør fremgå av lovforarbeidene at ordet «disposisjon» i lovteksten ikke innebærer at regelen skal begrense seg til aktive handlinger, og begrunner dette slik:

«I bemerkningene er det drøftet om anvendelse av normen forutsetter at det skjer en eller annen form for aktivitet. Oljeskattekontoret er enig i at det typiske vil være at det foreligger en aktiv handling, og at det er vanskelig å tenke seg normen anvendt på en tilstand som har vart i lengre tid. Det er likevel slik at det er kjent fra saker som er vurdert etter armlengdeprinsippet (også internasjonalt) at unnlater kan danne grunnlag for skattetilpasninger, for eksempel ved at en skattyter unnlater å gjøre gjeldende en kontraktsfestet opsjon. Etter Oljeskattekontorets syn bør det derfor fremgå av lovforarbeidene at bruken av ordet disposisjon ikke bare begrenser seg til aktive handlinger, men at normen kan anvendes også ved passivitet så lenge vilkårene for øvrig er oppfylt.»

Også *Skattedirektoratet* mener at det bør presiseres nærmere hvem som er «nærstående».

6.8.3 Vurderinger og forslag

Departementet er enig med utredningen i at «omgåelse» er en mer hensiktsmessig term enn «tilsidesettelse» eller «gjennomskjæring». I departementets lovforslag brukes «omgåelse» på en noe annen måte enn i utredningens lovforslag, ved at termen benyttes som paragrafoverskrift og også får en rolle i bestemmelsen som koblingsord. Termen

«omgåelse» brukes som en fellesbetegnelse for tilfeller som rammes av omgåelsesregelen.

Departementet er også enig med utredningen i at termene «lojal» og «illojal» og ord avledet av disse, bør unngås ved lovfesting av normen.

I motsetning til utredningens lovforslag, bruker departementets lovforslag ikke begrepet

«nærstående». Det er derfor ikke aktuelt å presisere dette begrepet nærmere i lovteksten.

Departementet er enig med Oljeskattekontoret i at bruken av ordet «disposisjon» ikke bør være til hinder for at passivitet kan rammes når vilkårene for øvrig er oppfylt.

7 Utforming av en lovfestet generell omgåelsesnorm

7.1 Grunnleggende struktur

7.1.1 Forslag i utredningen

I punkt 8.1 i utredningen vises det til at omgåelsesregler kan utformes på en rekke forskjellige måter, både innholdsmessig og lovteknisk. En internasjonal oversikt viser at selv om enkelte omgåelsesregler er ganske lange, er det mer karakteristisk at de – i alle fall i sin kjerne – er ganske konsentrerte i form og generelle i innhold. Utredningen viser til at dette ligger i sakens natur: En omgåelsesregel tar sikte først og fremst på transaksjonstyper og arrangementer som lovgiver ennå ikke kjenner til. Formuleringene må derfor være så vidt åpne og generelle at de kan fange opp slikt. Utredningen viser til at også norsk lovgivningstradisjon tilsier at normen blir konsentrert og generell, og legger dette til grunn.

Utredningen viser videre til at før Høyesterett begynte å formulere omgåelsesnormen eksplisitt omkring 2000-tallet, var det noe uklart om det sentrale i omgåelsesnormen besto av selvstendige vilkår eller berodde på en samlet vurdering av en rekke momenter – om normen hadde «regelstruktur» eller «momentstruktur». Etter Høyesteretts formulering har normen regelstruktur for så vidt som den opererer med to atskilte vilkår (grunnvilkåret og totalvurderingen). På den annen side er totalvurderingen basert på en momentstruktur, selv om vurderingstemaet er forholdet til skattereglenes formål.

Utredningen viser til at en regelstruktur må antas å styrke forutsigbarheten sammenliknet med en momentstruktur. På den annen side kan man neppe gå særlig langt i retning av å formulere konkrete og atskilte vilkår uten at det går ut over formålet om at normen skal være egnet til å fange opp hittil ukjente transaksjonsmønstre.

Utredningen påpeker videre at en internasjonal oversikt viser en ganske stor grad av sammenfall med hensyn til vilkår: Ved siden av at det må foreligge en skattefordel, er det gjerne – men ikke alltid – ett vilkår som referer seg til skattyters formål eller motiv og ett som referer seg til mer objektive forhold, der spenningen mellom rettslig

form og økonomisk innhold står sentralt. Høyesteretts formulering faller i det store og hele inn i et internasjonalt mønster. Utredningen viser til at dette taler for å videreføre en slik form på det helt overordnede plan.

En forutsetning for denne konklusjonen er at man overhodet skal opprettholde et vilkår knyttet til skattyters formål med transaksjonen. Utredningen viser til at skattyters formål kan være vanskelig å bestemme, og at det også er andre vanskeligheter knyttet til et slikt formål. Det vises til nærmere omtale av slike problemstillinger i utredningen punkt 8.1. Etter en samlet vurdering kommer utredningen til at et subjektivt vilkår bør opprettholdes. Utredningen foreslår imidlertid at dette ikke bør formuleres som et grunnvilkår, men som en regel om at disposisjonen likevel holder dersom skattyter kan vise til ikke-skatterettslig formål i et tilstrekkelig omfang. Vilkåret om skatteformål er nærmere behandlet i punkt 7.5 i denne proposisjonen.

Utredningens lovforslag går langt i å regel-feste de ulike momentene som Høyesterett har lagt vekt på i sin praksis. En lovfesting av de momentene som i praksis har vist seg relevante, skal gi en mer dekkende beskrivelse av omgåelsesnormen, og bidra til økt forutsigbarhet og sikkerhet i rettsanvendelsen.

Momentene som er angitt i lovt teksten er inndelt i to grupper, der den ene skal tillegges «vekt» og den andre «særlig vekt». Også denne inndelingen knyttes til høyesterettspraksis og hvor sentralt de ulike momentene har fremstått.

Utredningen foreslår at den lovfestede omgåelsesregelen skal gjelde for alle skatter og avgifter, jf. nærmere om anvendelsesområdet i punkt 6.5. Regelen foreslås plassert i en egen lov om omgåelse i skatteretten.

7.1.2 Høringsinstansenes synspunkter

Mange av høringsinstansene har synspunkter på den grunnleggende strukturen i utredningens lovforslag. Flere av høringsinstansene mener lovforslaget blir for komplekst, med for mange momenter. Flere er også skeptiske til at noen av momen-

tene skal tillegges vanlig vekt og andre særlig vekt.

I det følgende redegjøres det nærmere for høringsinstansenes mer generelle synspunkter på lovforslaget.

Advokatforeningen mener den foreslåtte omgåelsesregelen ikke er egnet til å klargjøre eller øke forutsigbarheten. Regelen er komplisert og tungt tilgjengelig, med mange til dels nye, til dels ulikeartede og til dels overlappende momenter som skal veies mot hverandre. Samtidig angis at det skal foretas en annen vektlegging av disse momentene enn den som følger av nåværende rettspraksis. Dermed skapes usikkerhet om hvilken veiledning som kan finnes i den rikholdige rettspraksis som foreligger. Dette medfører en vesentlig risiko for at skattyternes rettssikkerhet og forutberegnelighet vil være skadelidende dersom lovforslaget vedtas.

Advokatforeningen mener regelen bør inntas i skatteforvaltningsloven dersom den skal lovfestes. Å plassere omgåelsesregelen i en egen særlov, minsker tilgjengeligheten.

Advokatforeningen er uenig i at noen av momentene skal tillegges særlig vekt og noen vanlig vekt.

Etter Advokatforeningens syn bør vilkårene for skattemessig gjennomskjæring forenkles og omformuleres i tre hovedgrupper av vurderingstemaer, som følger:

- Skattyters formål med transaksjonen,
- Hvorvidt skattereglene er anvendt i strid med sitt formål,
- Transaksjonens egenverdi utover skattebesparelser.

Vilkårene skal være kumulative.

Deloitte Advokatfirma AS mener det fremsatte forslaget utvider beskatningsretten på inntektsskattens område, og at den utvides på en skjønnsmessige måte som vil være vanskelig å praktisere og som vesentlig reduserer rettssikkerhet og forutberegnelighet for skattyterne. *Deloitte* uttaler videre:

«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. [...]

Spørsmålet om hvordan de ulike momentene skal inngå i vurderingen av om det er

grunnlag for gjennomskjæring fremgår ikke av lovteksten, ettersom det ikke er formulert noe vurderingstema. [...]

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.»

Professor Benn Folkvord uttaler:

«Lovteksten angir en rekke moment, disse fremstår som godt begrunnede. Den foreslåtte momentstrukturen vil forhåpentlig bidra til noe økt forutsigbarhet.

Lovteksten legger imidlertid opp til en rangering av moment. [...] En slik rangering av moment er en uheldig og unødvendig komplikasjon. Vekten av hvert enkelt moment bør vurderes konkret i hver sak. En slik forhåndsvektning som det legges opp til kan gi resultat som ikke er tilsiktet.»

Benn Folkvord mener bestemmelsen er omfangsrik og med fordel kunne vært formulert knappere og mer poengtert. Han mener også at praktiske og pedagogiske hensyn taler for at bestemmelsen gis i skatteloven og ikke i en egen lov.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«Forslaget slik det er formulert reiser mange spørsmål. Momentene er gjenkjennelige fra sentrale høyesterettsdommer. Det er imidlertid ikke klart hvordan de skal vektes i forhold til hverandre, og hvilken betydning dommene skal ha i fremtiden. Dette er aktuelle problemstillinger også med dagens ulovfestede norm. Hensikten med lovfesting må være å gjøre rettstilstanden klarere. Som nevnt er vi usikre på om den vil bli det.»

Norsk Øko-forum mener lovforslaget introduserer svært mange, uklare og helt nye elementer med spørsmål om forskjellig vektning etc., som gjør bestemmelsen uforutsigbar både for skattyterne og Skatteetaten. Lovteksten fremstår etter deres vurdering som «massiv» og svært skjønnsmessig.

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad uttaler:

«I forslaget til lovtekst angir utredningen en rekke momenter som kan bidra til at en rettsanvender lett kan miste oversikten. Det er også en utfordring at samme uttrykk, særlig «formål», brukes flere steder i lovteksten, til

sammen fem ganger, til dels med ulik betydning, til dels med nesten sammenfallende betydning. Rettsanvenderen skal også gjentatte ganger ta stilling til de forretningsmessige konsekvenser av disposisjonen.

Ett er at de mange momenter kan gjøre lovteksten vanskelig å forstå. Forslaget er klarere språklig formulert og til dels annerledes enn den uttrykksmåte som nyere høyesterettspraksis har valgt. Men det er ikke lett å sammenfatte regelen på en rimelig forståelig måte og samtidig ivareta alle de momenter som listes opp i lovforslaget § 2 om vilkår for å anvende omgåelsesregelen.»

Oljeskattekontoret mener lovforslaget er utformet på et slikt detaljnivå at selv etter en grundig høringsrunde vil lovarbeidet kunne resultere i en lovtekst som fanger opp tilfeller som ikke burde vært omfattet, og motsatt. Normen bør utformes så generelt at den ikke innbyr til antitetiske og snevre fortolkninger. *Oljeskattekontoret* mener det kan bli vanskelig å praktisere inndelingen av momentene i to grupper med ulik vekt. En slik inndeling av momentene kan bidra til å svekke normens fleksibilitet og forutsigbarhet. Noen av momentene har dessuten likhetstrekk og overlapper hverandre i noen grad.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (PWC) mener enkelte sider ved lovforslaget kan klargjøres og forbedres. PWC mener inndelingen av momenter i to grupper med ulik vekt er uheldig. Vekten av momentene vil avhenge av forholdene i den enkelte sak, og er vanskelig å fastslå på generelt grunnlag.

Regnskap Norge mener utredningens lovforslag bærer preg av å være en form for veiledning for skattemyndighetene. Den foreslåtte lovteksten oppfattes som lang, omstendelig og tunglest. For den alminnelige skattyter vil det trolig være vanskelig å forstå innholdet i normen med den utformingen bestemmelsen har fått.

Skattebetalerforeningen mener også lovforslaget er komplisert, og at inndelingen i momenter med ulik vekt er uheldig og vanskelig å forholde seg til i praksis. Skattebetalerforeningen viser også til at det gjennom rettspraksis er skilt ut en del tilfeller som typisk rammes/ikke rammes, og det skaper unødvendig usikkerhet at det unnlates å ta stilling til hvordan disse sakene står seg mot den nye normen.

Også *Skattedirektoratet* mener lovteksten er for lang og komplisert. Etter direktoratets vurdering er det uheldig at momentene inndeles i grupper med ulik vekt, og at momentene til dels

overlapper hverandre. Dette er egnet til å skape uklare vurderinger og kan dermed svekke forutsigbarheten for både skattyter og skattemyndighetene, og i praksis vanskeliggjøre anvendelsen av regelen. En slik løsning er dessuten rigid og kan resultere i en lite praktikabel regel.

Skattedirektoratet mener en alternativ utforming av en lovbestemmelse, som uttrykk for en normbasert regel, for eksempel kan ta utgangspunkt i Høyesteretts formulering i Rt. 1999 s. 946 (ABB-dommen):

«Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilke egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.»

Skattedirektoratet mener et annet alternativ kan være å ta utgangspunkt i ordlyden i skatteloven § 14-90, med angivelse av egenverdi som sentralt vurderingsmoment ved den objektive vurderingen av motivasjon.

Hovedorganisasjonen Virke uttaler:

«Etter vår oppfatning bør man så langt som mulig følge dagens norm der totalvurderingen om disposisjonen, vurdert ut fra dens virkninger, skattyters formål og andre omstendigheter, benyttes dersom man beslutter å lovfeste en generell omgåelsesregel i skatteretten.»

7.1.3 Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til de overordnede synspunktene på en lovfestet omgåelsesregel i utredningen, men foreslår en noe annen lovteknisk utforming.

Til grunn for utredningens lovforslag ligger et mål om å beskrive omgåelsesnormen på en god og treffende måte, hvor de ulike relevante momentene fremtrer klart for den som skal bruke loven. En slik løsning som går langt i gjenspeile relevante momenter fra en omfangsrik rettspraksis, vil nødvendigvis gi en mer kompleks og omfangsrik lovtekst. Fra et brukersynspunkt er

det viktig at en lovfestet norm har en viss substans og informasjonsverdi, og ikke bare formuleres kort ved bruk av overordnede begreper som gir lite veiledning om det konkrete innholdet. Selv om en kort tekst med noen få overordnede momenter kan fremstå som lettforståelig og oversiktlig, vil den i praksis i større grad måtte suppleres med andre rettskilder. Fra et brukersynspunkt vil det være hensiktsmessig at de sentrale momentene er godt beskrevet i lovteksten.

Samtidig må det tas i betraktning at en generell omgåelsesregel har en spesiell funksjon, ved at den skal kunne brukes på tilfeller som ennå ikke er kjent for lovgiver og også virke preventivt på nye omgåelsesforsøk. Det er viktig at bestemmelsen får en dynamisk og fleksibel form. En generell omgåelsesregel vil alltid måtte suppleres av rettspraksis som en sentral rettskilde, og det er ikke ønskelig med hyppige lovendringer som kan gjøre forholdet til rettspraksis uklart.

Under høringen har mange gitt uttrykk for at den vidtgående momentinndelingen i utredningens lovforslag kan virke sementerende på rettsutviklingen, og gå ut over behovet for en fleksibel omgåelsesregel. Det samme gjelder inndelingen i momenter i to grupper med ulik vekt. Departementet er enig i disse synspunktene. Momentenes egenvekt og relative vekt vil kunne variere fra sak til sak. Selv om det over tid kan danne seg et klart mønster av hvilken vekt de enkelte momentene normalt skal tillegges, kan en lovfesting av dette gi uheldige føringer i mer spesielle tilfeller.

Departementet foreslår derfor en lovt tekst med noen færre momenter enn i utredningens lovforslag, og hvor momentene ikke er delt inn i grupper med forskjellig vekt. Det foreliggende lovforslaget bygger på en avveining av hensynet til informasjonsverdi og fleksibilitet. Samtidig som antall momenter er redusert, beholdes flere av de momentene som utredningen foreslår og som supplerer Høyesteretts gjeldende formulering av normen.

Departementets lovforslag avviker fra utredningens lovforslag også på enkelte andre punkter. Det vises til drøftelsen av ulike problemstillinger ellers i denne proposisjonen, hvor de enkelte delene av lovforslaget er nærmere begrunnet.

Departementet foreslår at den lovfestede omgåelsesnormen tas inn i skatteloven, og at bestemmelsen skal få virkning for de samme skattemomentene som er regulert i skatteloven. Etter departementets vurdering er en plassering i skatteloven naturlig, gitt at bestemmelsen som utgangspunkt kun skal gjelde for direkte skatt. Den foreslåtte omgåelsesbestemmelsen i skatteloven foreslås å

få tilsvarende anvendelse for merverdiavgift gjennom en henvisningsbestemmelse i merverdiavgiftsloven. Det vises til nærmere drøftelse av bestemmelsens anvendelsesområde i punkt 6.5.

Under høringen foreslo en instans plassering av omgåelsesbestemmelsen i skatteforvaltningsloven. Etter departementets vurdering er en slik plassering lite aktuell når omgåelsesregelen ikke skal gjelde generelt for alle skatter og avgifter. Etter departementets vurdering vil det også systematisk sett være uheldig å plassere omgåelsesregelen blant saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven. Omgåelsesregelen skal som utgangspunkt gi grunnlag for å rekarakterisere privatrettslige disposisjoner, hvoretter de vanlige skattereglene skal anvendes på den rekarakteriserte disposisjonen. Slik sett er omgåelsesregelen en materiell skatteregel og ikke en saksbehandlingsregel. Det er i denne sammenheng også et poeng at omgåelsesregelen gjelder rettsanvendelse og ikke bevisbedømmelse.

Det vises til departementets forslag til omgåelsesregel i skatteloven § 13-2 og den nærmere omtale av dette ellers i proposisjonen.

7.2 Bruk av normen på sammenhengende disposisjoner

7.2.1 Forslag i utredningen

Utredningen viser til at en disposisjon som det kan være aktuelt å vurdere under omgåelsesregelen, ofte inngår i en større sammenheng. Det reiser tre spørsmål som bør holdes atskilt:

For det første er det spørsmål om flere disposisjoner kan *ses i sammenheng*, først og fremst ved vurdering av egenverdi. Disposisjonene kan tenkes å ha egenverdi når de vurderes separat, men ikke om de ses i sammenheng. Det er sikker rett at disposisjoner etter en helhetsvurdering av faktorer som belyser sammenhengen, kan betraktes under ett (typisk at de er ledd i en samlet plan). Utredningen foreslår ingen endringer i dette.

For det annet kan det tenkes at et disposisjonsmønster samlet sett har forretningsmessige eller andre ikke-skattemessige formål og virkninger, men at ett (eller flere) ledd i disposisjonsrekken ikke er nødvendig for å oppnå disse formål og virkninger, men typisk er skutt inn for å oppnå en skattefordel (gjerne omtalt som «*unødvendig mellomledd*»). Det er sikker rett at et slikt mellomledd kan vurderes særskilt under omgåelsesnormen selv om disposisjonsrekken samlet sett har ikke-skattemessig formål og virkninger. Heller ikke på dette punkt foreslår utredningen noen endring.

For det tredje har Høyesterett i en del senere dommer avgrenset vurderingstemaet til «de disposisjoner som utgjør en *naturlig helhet*». Utredningen mener og legger til grunn at denne sistnevnte avgrensningen er unødvendig og dessuten kan gi uheldige resultater. 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. Alle momenter som er relevante, bør tas i betraktning, og momenter som ikke er relevante, vil falle utenfor av den grunn.

Det vises til nærmere drøftelser i utredningen punkt 8.3.

7.2.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen mener avgrensningen til disposisjoner som utgjør en naturlig helhet bør videreføres. Utredningens forslag om i stedet å legge vekt på alle momenter som er relevante, vil gi en uheldig flytende grense. Advokatforeningen mener en lovfestet gjennomskjæringsregel ikke bør ha som intensjon å finne frem til høyest mulig skatt for hvert enkelt element i en transaksjonsrekke, men bør foreta en samlet vurdering av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet.

Også *Deloitte Advokatfirma AS* har synspunkter «en naturlig helhet» og uttaler:

«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 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.

Ser en nærmere på dommene der begrepet «naturlig helhet» er brukt, synes avgrensningen av hvilket faktum som skal vektlegges å være hensiktsmessig. Det bør fremheves at overføringsverdien er begrenset siden den er utslag av en konkret vurdering.»

7.2.3 Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til de vurderingene og konklusjonene i utredningen som gjelder disposisjoner som inngår i en større sammenheng, og legger det samme til grunn for det foreliggende lovforslaget.

Departementet viser for øvrig til at høyesterettsdommen i Rt. 2012 s. 1888 («Dyvi») av enkelte har vært oppfattet slik at disposisjoner som utgjør en naturlig helhet skal vurderes samlet, og at man av den grunn ikke kan vurdere enkelte ledd i disposisjonsrekken særskilt. I Ikea-dommen (HR-2016-02165-A) gjorde Høyesterett det imidlertid klart at Dyvi-dommen ikke kan oppfattes slik at unødvendige ledd ikke kan skilles ut til særskilt vurdering. Det vises til avsnitt 91 i dommen hvor det uttales:

«Etter min oppfatning er normen ikke til hinder for at enkeltledd i sammensatte disposisjoner som i og for seg kan ha et overordnet forretningsmessig mål, likevel bedømmes under gjennomskjæringsnormen dersom de er unødvendige ledd på veien mot å oppfylle dette formålet».

Departementet foreslår at dette også skal gjelde for den lovfestede normen.

I Ikea-dommen uttales det også at det samme som gjelder for unødvendig mellomledd må gjelde for unødvendige *sluttledd* (punkt 92 i dommen). I dommen uttales det videre at tilsvarende må gjelde også for unødvendige *metoder* for å få gjennomført et ellers nødvendig transaksjonsledd (punkt 93 i dommen). Departementet forutsetter at en slik forståelse legges til grunn for lovforslaget.

7.3 Skattefordel

7.3.1 Forslag i utredningen

Utredningen viser til at i bunnen for enhver omgåelsesvurdering ligger eksistensen av en skattefordel. I utredningens forslag til lovtokst er begrepet skattefordel brukt, jf. forslaget § 2 første ledd.

Utredningen påpeker at Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen ikke bruker termen skattefordel, men oppstiller som del av grunnvilkåret, et krav om at skattyters hovedsakelige formål må være å «spare skatt». Utredningen legger til grunn at innholdsmessig må dette i det vesentlige være det samme.

Videre påker utredningen at spørsmålet om det foreligger en skattefordel, spiller underordnet rolle i omgåelsessaker i praksis. Skattemyndighetene vil rimeligvis ikke starte en omgåelsessak hvis det ikke foreligger en skattefordel av en viss betydning. Utredningen mener at det likevel er hensiktsmessig at et vilkår om skattefordel nedfelles uttrykkelig i lovteksten, ikke minst fordi eksistensen og størrelsen av en skattefordel har betydning for vurderingen av om vilkårene ellers er oppfylt.

Utredningen viser til at i noen land – som i Sverige – bestemmer loven at det må foreligge en *vesentlig* skattefordel eller lignende. Utredningen antar at en slik kvalifisering av vilkåret er overflødig og kan reise unødvendige tolkningsspørsmål. Det er neppe aktuelt å reise en omgåelsessak hvor skattefordelen er bagatellmessig, og om det likevel gjøres, skal det typisk svært lite til av egenverdi og annet for at disposisjonen holder.

Både gjeldende rett og lovforslaget er basert på at en skattefordel kan ha mange ulike former. Det foreslås ikke noen presisering av begrepet i lovteksten.

I utredningen drøftes om omgåelsesregelen bør kunne anvendes allerede når en skatteposisjon etableres, eller først når den utnyttes. Etter gjeldende rett er det neppe tvilsomt at spørsmålet om omgåelse kan tas opp allerede når posisjonen etableres. Utredningen legger det samme til grunn for lovforslaget.

Videre drøftes det om skattefordelen må tilfalle samme skattesubjekt som har gjennomført de aktuelle disposisjonene eller er part i de aktuelle rettsforholdene. Det antas at vilkåret om skattefordel etter gjeldende rett også er oppfylt hvor det foreligger et interessefellesskap mellom den eller de som har utført transaksjonen og den eller de som har oppnådd skattefordelen. Utredningen legger dette til grunn for lovforslaget, og antar at det ikke er nødvendig med uttrykkelige regler om dette i lovteksten.

Hvor det er flere skattytere knyttet til samme transaksjon, kan det hende at det foreligger en skattefordel bare for noen av dem, men ikke for alle. Utredningen finner det klart at det i slike situasjoner ikke kan være tale om å anvende omgåelsesregelen overfor skattytere som ikke har hatt

noen skattefordel; en motsatt regel ville dessuten reist vanskelige spørsmål om hva de skulle skattlegges for. Det kan, ut fra alminnelige prinsipper, ikke være aktuelt å identifisere skattytere med andre skattytere som deltar i samme disposisjon. Tilsvarende må gjelde hvor flere skattytere har skattefordel av ulik størrelse.

Utredningen legger til grunn at det må være tale om en skattefordel i Norge. Det kan neppe være aktuelt at norske myndigheter skjerper skattleggingen i Norge begrunnet i at skattyteren eller en nærstående har oppnådd en urimelig skattefordel i et annet land.

Det vises til nærmere drøftelse i NOU 2016: 5 punkt 8.4 Skattefordel.

7.3.2 Høringsinstansenes synspunkter

Oljeskattekontoret uttaler:

«Etter Oljeskattekontorets syn er det hensiktsmessig å benytte termen skattefordel. I utredningen er det gitt en nærmere omtale av hva som ligger i begrepet skattefordel, og det må antas å besvare de viktigste tvilsspørsmål. Det kan påpekes at på skatteområdet er skattefordel et begrep som i dag benyttes i skatteloven § 14-90 litra a. Det er dessuten nærliggende å assosiere begrepet med uttrykket «skattemessige fordeler» som benyttes i reglene om tilleggsatt og skattesvik. Det kunne være nyttig å avklare om praksis knyttet til disse begrepene har relevans ved tolkningen.»

Skattedirektoratet uttaler:

«Når det gjelder formuleringen «*har oppnådd en skattefordel*» kan det oppfattes uklart om dette innebærer at skattyter *må ha benyttet* skattefordelen, eller om det er nok at skattefordelen er ervervet slik at dette da kan strykes allerede i ervervsåret. Skattedirektoratet mener at skattefordelen skal kunne elimineres i ervervsåret, slik som etter skatteloven § 14-90.»

7.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til de synspunktene på innholdet i termen skattefordel som kommer til uttrykk i utredningen. En tilsvarende forståelse skal legges til grunn for departementets lovforslag.

Et spørsmål er om det skal stilles krav om at skattefordelen skal tilfalle skattyter selv eller en bestemt krets. I utredningens lovforslag heter det

i § 2 første ledd at «skattyteren eller en nærstående har oppnådd en skattefordel». Departementet er enig i synspunktene i utredningen på at skattefordelen ikke behøver å tilfalle skattyteren selv, men kan tilfalle en tredjepart i tilfeller med interessefellesskap mv. Departementet vil imidlertid understreke at interessefellesskap/nærstående i denne sammenheng ikke skal forstås på samme måte som ellers i lovverket, i form av en nærmere definert krets i familie- eller konsernforhold mv. Det vil være tilstrekkelig at disposisjonen leder til en skattefordel, uten at det oppstilles et selvstendig vilkår om hvem fordelene skal tilfalle. Departementets lovforslag inneholder derfor ingen tilsvarende formulering om at skattefordelen skal oppnås hos skattyter eller nærstående.

Departementet slutter seg til synspunktene i utredningen på at omgåelsesregelen skal kunne anvendes allerede når en skatteposisjon etableres. I tilknytning til dette vil departementet presisere at begrepet «skattefordel» også vil kunne omfatte skattemessig innbetalt kapital allerede på det tidspunkt skattyter etablerer posisjonen.

Departementet er enig med utredningen i at det må være tale om en skattefordel i Norge. Det utelukker ikke at normen brukes i tilfeller hvor det er kombinasjonen av norsk og utenlandsk rett som gir skattefordelen, eksempelvis i et tilfelle som i høyesterettsdommen HR-2016-2165-A (Ikea).

7.4 Totalvurderingen

7.4.1 Utgangspunkt

Etter Høyesteretts formulering har omgåelsesnormen to atskilte vilkår; grunnvilkåret og totalvurderingen. Grunnvilkåret går på skattyterens formål med transaksjonen; det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Totalvurderingen beskrives slik av Høyesterett i de senere års dommer:

«For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg [til grunnvilkåret] at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyterens formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, ...»

Utredningen omtaler grunnvilkåret i omgåelsesnormen også som «det subjektive vilkåret» og totalvurderingen som «det objektive vilkåret».

Utredningen viser til at Høyesteretts formulering av totalvurderingen reiser en del problemstillinger, ikke minst knyttet til at termen «skattereglens formål» dekker over et temmelig sammensatt fenomen. Det vises til nærmere omtale og drøftelse av Høyesteretts totalvurdering i utredningen punkt 8.5.1.

I utredningen drøftes hvilke endringer som bør gjøres i det objektive vilkåret ved lovfesting av omgåelsesnormen. Utredningen foreslår en lovtekst hvor det inngår en rekke momenter under det objektive vilkåret, jf. utredningens lovforslag § 2 annet og tredje ledd. Momentene er delt i to grupper som skal tillegges henholdsvis særlig vekt (§ 2 annet ledd) og vanlig vekt (§ 2 tredje ledd).

Som påpekt i punkt 7.1 mener mange av høringsinstansene at lovforslaget er for komplekst. Dette gjelder i særlig grad de mange momentene som inngår i tilknytning til det objektive vilkåret.

Det objektive vilkåret/totalvurderingen gjennomgås nedenfor med utgangspunkt i enkeltmomenter, hvor momentene behandles i samme rekkefølge som i utredningen.

Departementet foreslår en lovtekst med færre enkeltmomenter enn i utredningens lovforslag, og hvor momentene ikke er delt inn grupper med systematisk ulik vekt. Endringene får også konsekvenser for momentrekkefølgen. De enkelte momentene i departementets lovforslag er ordnet i en rekkefølge ut fra hva som antas å være en hensiktsmessig disposisjon for drøftelser i omgåelsessaker.

7.4.2 Skattereglens formål

Forslag i utredningen

Utredningen viser til at skattereglens formål har en sentral stilling i Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen. Etter Høyesteretts formulering er *målsetningen* å komme frem til om disposisjonen fremstår som stridende mot skattereglens formål. Formuleringen ble første gang brukt i denne formen i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor). I tidligere formuleringer har Høyesterett ikke satt forholdet til skattelovgivningens formål opp som målsetningen med vurderingen. I stedet er skattereglens formål ansett som et sentralt moment i vurderingen av om transaksjonen skal rammes, *sideordnet* transaksjonens egenverdi.

Utredningen spør om det objektive vilkåret fortsatt bør ha skattereglens formål som en så entydig målestokk som Høyesteretts formulering

gir dem. Som utgangspunkt kan det synes nærliggende å knytte det objektive vilkåret opp mot formålet med de omgåtte reglene. Spenningen mellom en disposisjons rettslige form og dens økonomiske innhold innebærer at skattyteren, ved bruken av den rettslige formen, oppnår noe som ikke er i tråd med den omgåtte regelens formål. Graden av denne spenningen synes da å være sentralt ved vurderingen. Men utredningen viser til at det ikke uten videre av dette følger at den omgåtte regelens formål skal være *målestokken* for vurderingen, i den forstand at alle andre relevante momenter skal trekkes inn for å belyse om skattefordelen er i strid med dette. Det kan – tatt på ordet – hevdes at Høyesteretts formulering innebærer lite mer enn det som uansett vil ligge i en formålstolkning av de aktuelle reglene.

Men det er også en risiko for at formuleringen leder til at formålet tillegges for stor vekt, på bekostning av egenverdien. Det kan videre hevdes at enkelte av momentene som er relevante i totalvurderingen, kan være noe vanskelige å plassere når temaet er graden av strid med formålet.

Utredningen viser videre til at kan være vanskelig å finne den omgåtte regelens formål på en tilstrekkelig grei og presis måte. Ofte er det nødvendig å presisere *hvilke sider* av en skatteregel som aktualiseres i saken. Utredningen viser til eksempler hvor det kan hevdes at Høyesterett ikke har slått tilstrekkelig presist ned på den eller de sentrale delene av formålet med reglene. Noen ganger har det heller ikke vært tatt tilstrekkelig hensyn til at utforming av regler ofte skjer i krysningspunkt mellom flere motgående hensyn.

Utredningen gjennomgår i punkt 8.5.2.1 hvordan skattereglenes formål tillegges vekt i omgåelsesregelen i ulike land. Formålet med de omgåtte reglene synes å være relevant overalt, men i mange land ser det ut til at det legges vekt på transaksjonens egenverdi og forretningsmessige forhold som sentrale og selvstendige momenter, og altså ikke direkte knyttet opp mot de omgåtte reglenes formål.

Utredningen legger til grunn at den beste løsningen synes å være at skattereglenes formål er relevant, men at de ikke utgjør målestokken for vurderingen. Standpunktet innebærer at skattereglenes formål inngår som et viktig moment i vurderingen ved siden av egenverdien og andre relevante momenter.

Utredningen drøfter videre *hvilke skattereglers formål vurderingen bør knyttes til*. Utredningen viser til at formuleringen først og fremst må referere seg til den eller de reglene som påstås omgått (for tyngende regler) eller urime-

lig utnyttet (for fordelaktige regler). Men Høyesterett går, særlig i nyere dommer, også inn på formålet med de reglene som brukes som *redskap* for den påståtte omgåelsestransaksjon, uten at dette valget er nærmere begrunnet. Utredningen viser her til Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) og Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III). Utredningen finner det 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.

Utredningen legger til grunn at det sentrale må være formålet med den eller de reglene som er forsøkt omgått. Utredningen finner derimot at det ikke er grunnlag for at det legges vekt på at de reglene som er benyttet som virkemiddel for omgåelsen, er brukt i samsvar med sitt formål. At bruk av reglene om underskuddsfremføring gir utjevning over år og konsernbidrag gir utjevning innen konsern, bør ikke tillegges større selvstendig betydning når skattyteren, ved hjelp av disse reglene har omgått andre skatteregler. Det samme må gjelde om fradragsrett for tap i og for seg gir skattlegging av nettoinntekt og skattefrihet for aksjegevinst i for seg forhindrer kjedebe-skatning. En 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. Om slike «redskapsregler» brukes på måter som ikke er i tråd med formålet med dem, bør dette på den annen side kunne tillegges vekt. Utredningen viser også til at et slikt synspunkt er lagt til grunn i OECDs forslag til såkalt *principal purposes-regel* i skatteavtalene.

Utredningen drøfter også i hvilken utstrekning det skal eller kan legges vekt på *skatterettslige prinsipper som ikke spesielt refererer seg til den omgåtte lovbestemmelsen*. Også reglenes struktur og samspill med andre regler bør trekkes inn. Formålet med omgåelsesregelen er i bunn og grunn å sikre skattlegging i tråd med skattesystemets struktur og grunnleggende verdier, og det taler for å trekke også mer grunnleggende prinsipper inn i bildet. At det kan være vanskelig å trekke en grense mellom formål knyttet til enkelte bestemmelser og formål knyttet til systemet mer generelt, trekker i samme retning. Det bør derfor legges vekt på hvorvidt og i hvilken grad skattefordelen ved skattyters transaksjon er i strid eller i harmoni med grunnleggende prinsipper i skatteretten. Prinsippene må imidlertid brukes med en viss forsiktighet. Således kan skatteevneprinsippet tenkes anført som begrunnelse for anvendelse av omgåelsesnormen overfor enhver skattefordel som ikke er helt i tråd

med reglernes formål, noe forslaget i utredningen ikke er ment å åpne for.

I utredningen foreslås følgende lovtekster om skattereglernes formål:

Etter § 2 annet ledd siste strekpunkt skal det legges særlig vekt på «om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn». Etter § 2 tredje ledd annet strekpunkt skal det legges vekt på «hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål». Og etter § 2 tredje ledd tredje strekpunkt skal det legges vekt på «grunnleggende skatterettslige hensyn».

Det vises til nærmere drøftelse av vektlegging av skattereglernes formål i utredningen punkt 8.5.1 og 8.5.2.

Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen uttaler:

«Kriteriet «grunnleggende skatterettslige hensyn» bør etter Advokatforeningens syn ikke være et eget kriterium. Enhver skatteregel vil innebære en avveining av ulike hensyn mot hverandre, og regelens utforming vil normalt gi uttrykk for lovgivers avveining av kryssende hensyn.

Etter Advokatforeningens syn er det uheldig dersom skattytere, skattemyndigheter og domstoler inviteres til å foreta en fornyet og annen avveining av hensynene bak regelen. En slik avveining medfører en ikke ubetydelig risiko for frirettslig synsing, som ikke bør inngå i skatterettslige vurderinger.»

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS uttaler:

«Det kan ved første øyekast synes tilforlåtelig at man under vurderingen av det objektive vilkåret skal legge særlig vekt på formålet med den av skattemyndighetene påståtte omgåtte skatteregelen. [...]

Vi mener dette potensielt kan representere en stor realitetsendring. Skattyter som har oppnådd en skattebesparelse vil i praksis starte i motbakke grunnet mer eller mindre automatisk konstatert formålsstrid da hovedregelen ofte tilsier beskatning og regelen som gir lavere skatt og som skattyter påberoper seg ikke er relevant til dennes fordel. Vi er uenige i forslaget på dette punkt da terskelen

for gjennomskjæring senkes vesentlig ved at forslaget nærmest vil oppstille en presumsjon for formålsstrid. Vurderingstemaet på dette punkt bør fortsatt være om disposisjonen er i strid med formålet med den påberopte regelen.»

Deloitte Advokatfirma AS uttaler:

«En omgåelsesregel på inntektsskatterettens 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 beskatningshjæmmel. [...]

Skattereglernes formål har slik det fremgår alltid 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 skattereglernes 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 formål med andre skatteregler eventuelt kan tillegges «vekt».

Deloitte mener dette i prinsippet åpner for å sette disposisjonen til side selv om det å oppnå skattefordelen gjennom den aktuelle disposisjonen ikke er i strid med skattelovens formål. Deloitte mener motstrid med skattereglernes samlede formål må være et avgjørende kriterium som i dag.

Deloitte er uenige i det foreslåtte skillet mellom «redskapsregler» og andre skatteregler. Deloitte mener at de såkalte «redskapsreglene» utgjør viktige bestanddeler i vårt skattesystem, og at skattelovens formål må vurderes under ett for alle enkeltdeleer.

Hovedorganisasjonen Virke uttaler:

«[V]i stiller oss negative til forslaget om at disposisjoner skal vurderes opp mot formålet med den enkelte omgåtte skatteregel. Etter vår oppfatning bør det legges en bredere og mer helhetlig vurdering til grunn, hvor også formålet bak regelen som er anvendt kan tillegges vekt i skattyters favor.»

Revisorforeningen mener forslaget om at skattefordelen skal vurderes opp mot den omgåtte regelen kan føre til at terskelen for å anvende omgåelsesregelen kan bli senket. Revisorforeningen uttaler:

«Blir regelen vedtatt kan skattemyndighetene ofte finne motstrid mot formålet bak de reglene de mener er omgått, f.eks. gevinstbeskatningsreglene. Dette gjelder nærmest uansett hvor holdbare de forutgående transaksjonene er. De siste ti årene har vi hatt en rekke transaksjoner der bl.a. eiendommer er fisjonert ut i single purpose eiendomsselskaper. Vil senere salg av slike eiendomsselskaper nå stå i faresonen selv om fisjonen og aksjesalget ikke hadde noen saklig og/eller tidsmessig sammenheng?»

Vi foreslår at man beholder dagens praksis om at formålsvurderingen skal skje i forhold til den eller de omgåtte reglene. I tillegg skal jo grunnleggende skatterettslige hensyn tillegges vekt, jf. forslaget til § 2 tredje ledd tredje strekpunkt.»

Skattedirektoratet mener det kan virke kompliserende at det er flere momenter i lovforslaget som gjelder skattereglenes formål, og at disse skal tillegges forskjellig vekt. Drøftelse av formål i ulike sammenhenger kan gli over i hverandre og medføre uklar vektlegging. Også vurderingen av hva som er den aktuelle skatteregelenes formål kan være komplisert. En skatteregel kan ha blitt til i et samspill av ulike kryssende hensyn, der samspillet mellom flere ulike skatteregler gir rettsregelen. Videre kan det reises spørsmål om hva som er relevant å ta hensyn til ved vurderingen av «grunnleggende skatterettslige hensyn».

Professor Benn Folkvord mener nøytralitets-hensyn bør være det sentrale for utformingen av omgåelsesnormen. Dette bør presiseres i det videre arbeidet og legges til grunn ved senere tolkning og anvendelse av normen.

Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene og konklusjonene i utredningen om hvordan skattereglenes formål og grunnleggende skatterettslige prinsipper skal vektlegges i omgåelsesregelen.

En lovfestet omgåelsesregel bør utformes slik at skattereglenes formål ikke fremstår som målestokken eller formålet med vurderingen. Departementet slutter seg til forslaget i utredningen om at formålet med den skatteregelen som er forsøkt

omgått, skal inngå som et viktig vurderingsmoment i totalvurderingen.

Det bør også legges betydelig vekt på om disposisjonen er i strid med grunnleggende prinsipper i skatteretten. Departementet foreslår at motstrid mot skattereglenes formål og grunnleggende skatterettslige hensyn reguleres i samme bestemmelse. Det vises til departementets forslag til skatteloven § 13-2 tredje ledd bokstav f.

Departementet har vurdert om nøytralitetsprinsippet bør nevnes særskilt i lovteksten. Skattemessig nøytralitet/likebehandling er et grunnleggende hensyn i det norske skattesystemet. Etter en samlet vurdering er departementet kommet til at nøytralitets-hensynet ikke bør nevnes særskilt i lovteksten, da det i enkelte sammenhenger vil kunne legge uheldige føringer på fortolkningen. Det kan gjelde hvor andre hensyn enn skattemessig nøytralitet er tillagt større vekt ved regelutformingen, og/eller hvor reglene har tilsiktede vridningseffekter. Som utgangspunkt vil likevel skattemessig nøytralitet være sentralt ved vurderingen om en regel er i samsvar med grunnleggende skatterettslige prinsipper.

I utredningen legges det til grunn at det ikke bør ha selvstendig vekt at skattyters transaksjon i og for seg er i samsvar med formålet til den eller de skattelovbestemmelsene som er brukt som redskap eller virkemiddel i transaksjonen. Men det skal ha vekt i skattyters disfavør om transaksjonen ikke er i overensstemmelse med formålet med disse reglene. Sistnevnte tilfelle skal imidlertid tillegges mindre vekt enn hvor det foreligger strid med den omgåtte regelenes formål. Departementet er også enig i at regelverket bør baseres på disse prinsippene.

I utredningens lovforslag kommer en slik forskjellig vektlegging av formålet med henholdsvis den omgåtte regelen og reglene som er brukt som virkemiddel, til uttrykk i annet ledd siste strekpunkt og tredje ledd annet strekpunkt. Departementet foreslår en noe forenklet lovtekst sammenliknet med utredningens lovforslag, med færre enkeltmomenter og hvor det ikke systematisk er lagt opp til at ulike momenter skal ha forskjellig vekt. Sondringen mellom den omgåtte regelen og regler som er brukt som virkemiddel, kommer ikke til uttrykk på samme måte i departementets lovforslag som i utredningens. Etter departementets forslag til § 13-2 tredje ledd bokstav f i skatteloven skal det legges vekt på om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål, mens lovteksten ikke nevner regler som er brukt som virkemiddel og er anvendt i samsvar med sitt formål. Oppregningen av momenter i lovteksten er heller ikke

uttømmende, og lovteksten utelukker ikke at det tas hensyn til «redskapsreglene» etter de prinsippene som er omtalt her. At skillet mellom formålet til den omgåtte regelen og redskapsregler ikke kommer mer direkte til uttrykk i lovforslaget, skyldes også at dette skillet kan være uklart i enkelte tilfeller og at en slik systematisk sontring i lovteksten derfor ville kunne virke forvirrende i noen tilfeller. I de tilfellene det ligger til rette for en slik sontring, foreslår departementet at lovteksten skal fortolkes i samsvar med de prinsippene som er omtalt foran.

Det vises til departementets forslag til § 13-2 tredje ledd bokstav f og merknadene til denne bestemmelsen i kapittel 14.

7.4.3 Egenverdi

Forslag i utredningen

I utredningen vises det til at det med en disposisjons egenverdi vanligvis siktes til disposisjonens ikke-skattemessige virkninger, typisk forretningsmessige virkninger. Ikke sjelden trekkes også skattyterens (objektivisert bedømte) formål med transaksjonen inn under begrepet.

Utredningen viser videre til at egenverdi alltid har vært et sentralt element i den norske omgåelsesnormen. Egenverdi er også et vanlig element i omgåelsesregler i andre land.

Utredningen påpeker at det over tid kan se ut som om egenverdimomentet har endret plassering og relevans i den norske omgåelsesnormen. På 1990-tallet kan det sies at egenverdi og transaksjonens større eller mindre grad av strid med lovgivningens formål (ofte omtalt som «illojalitet»), utgjorde de to sentrale forhold som skulle vurderes opp mot hverandre. Det var omdiskutert om egenverdi og «illojalitet» var to atskilte vilkår for at normen skulle få anvendelse eller om de inngikk som momenter i en helhetsvurdering. Fra Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) og i alle fall fra og med Rt. 1999 s. 946 (ABB) har Høyesterett lagt til grunn at egenverdien inngår i en helhetsvurdering. Telenor-dommen i 2006 indikerer dessuten at egenverdien har fått endret relevans: I formuleringen fra ABB-dommen var egenverdi og graden av strid med reglens formål sideordnede momenter; i Telenor-formuleringen er egenverdi et moment i vurderingen av om transaksjonen strider mot reglens formål.

Utredningen legger til grunn at disposisjonens egenverdi må spille en helt sentral rolle også i en lovfestet omgåelsesnorm. Utredningen forslår at egenverdi og grad av strid med reglens formål

skal være sideordnede momenter i den lovfestede omgåelsesnormen.

Utredningen legger videre til grunn, på samme måte som Høyesteretts formulering, at egenverdimomentet skal referere seg til transaksjonens virkninger og ikke noe annet. Skattyters formål skal ikke trekkes inn under vurdering av egenverdi, men i stedet oppstilles som eget moment.

I utredningen vises det til at de ikke-skattemessige virkningene ofte omtales som forretningsmessige, fordi disse utgjør kjernen av begrepet. Også andre ikke-skattemessige virkninger er imidlertid relevante, for eksempel familiemessige og personlige konsekvenser. Utredningen nevner gjennomføring av et generasjonsskifte som eksempel hvor både forretningsmessige og personlige/familiemessige formål ofte forekommer.

Utredningen legger til grunn at virkning som består i å oppnå *skattefordeler i utlandet*, ikke skal anses som forretningsmessig ved anvendelse av en lovfestet omgåelsesnorm. Dette innebærer ikke at slike fordeler uten videre kan likestilles med skattemessig formål knyttet til norsk rett. Skattefordeler i utlandet skal verken tale for eller mot at vilkåret er oppfylt, i alle fall så langt transaksjonen i vedkommende utland ikke har omgåelsespreg der.

Et tilsvarende spørsmål reises i utredningen for *andre norske skatter eller avgifter* enn den som den aktuelle saken gjelder. Spørsmålet har særlig vært oppe i saker der det vurderes om salg av aksjer kan anses som salg av selskapets eiendeler («innmat»). Et argument fra skattytersiden har vært at salg av aksjene ikke utløser dokumentavgift, mens salg av fast eiendom gjør det, og spart dokumentavgift er et relevant ikke-skatterettslig formål. Utredningen er ikke enig i at en slik besparelse kan anses som et relevant ikke-skatterettslig formål. Men utredningen finner på den annen side at dette heller ikke uten videre bør likestilles med vanlige skattemessige virkninger. I utredningen vises det til at argumentasjonen om skattefordeler i utlandet også delvis er relevant her.

Spørsmålet reises også i utredningen for tilfeller hvor formålet er å *tilpasse seg andre – typisk offentligrettslige – regler enn skatteregler*. Transaksjonene begrunnes for eksempel 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.

Utredningen viser videre til at sparte skatter gjennom et skatteplanleggingsopplegg gjerne *bedrer den regnskapsmessige situasjonen*. Høyesterett har i Rt. 1999 s. 946 (ABB) gitt klart uttrykk for at bedret regnskapsmessig situasjon som følge av transaksjonen, ikke er en relevant virkning. Utredningen er enig i dette og legger det til grunn for sitt forslag.

I utredningen drøftes om egenverdimomentet bare bør omfatte virkninger som kan anses som positive sett fra skattyters synspunkt, eller om det også bør omfatte ulemper (typisk tap av kontroll). Høyesterett har lagt til grunn at ulemper er relevant i skattyters favør, men at de skal tillegges mindre vekt enn positive virkninger for skattyteren.

Spørsmålet om ulemper betydning kommer i forslaget opp i en noen annen sammenheng enn i gjeldende rett, ikke minst fordi betydningen av skattyters subjektive formål er tonet ned i forslaget. Argumentet om at ulemper indikerer et særlig sterkt skattemotiv, har da ikke samme betydning som i gjeldende rett. Utredningen antar derfor at det neppe er aktuelt å tillegge ulemper vekt i skattyters *disfavør* (på annen måte enn at transaksjonskostnader reduserer positive virkninger).

Når det gjelder spørsmålet om ulemper skal være relevant i skattyters *favør*, foreslås det i utredningen at det skal legges vekt på om ulemper kan sies å være utslag av kjennetegn ved den aktuelle skatteregelen som er hevdet omgått. Ulemper som eksempelvis innebærer at forvaltningen av en aksjepost eller andre eiendeler må skje mer indirekte, vil derfor være relevante. Det samme gjelder hvor transaksjonen innebærer at skattyteren påtar seg en risiko eller likviditetsulempe som har en del til felles med det som vil gjelde ved gjennomføring av en ordinær transaksjon.

Dette synspunktet innebærer også at transaksjonskostnader pådratt for å gjennomføre disposisjonene som påstås å innebære omgâelse, normalt ikke kan tillegges vekt i skattyters favør, fordi de ikke er kjennetegn ved den aktuelle regel. I stedet må slike ulemper normalt sies å redusere den delen som de knytter seg til.

Disse synspunktene gir ikke støtte til et generelt synspunkt om at ulemper har mindre vekt enn positive virkninger, og utredningens forslag fraviker derfor det syn som Høyesterett har lagt til grunn.

I utredningen heter det at denne konklusjonen innebærer at lovtoksten bør unngå termen «egenverdi», i alle fall som sentralt kriterium, fordi det

gir assosiasjoner bare til positive virkninger, og heller bruke termen «virkninger».

I utredningens lovforslag er bestemmelsen om virkninger av disposisjonen tatt inn i § 2 annet ledd annet strekpunkt. Etter dette forslaget skal det legges særlig vekt på

«skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger.»

Det vises til nærmere gjennomgang av temaet egenverdi i utredningen punkt 8.5.3.

Høringsinstansenes synspunkter

Generelt om egenverdi

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) mener utredningens forslag om å legge i hovedsak samme vekt på egenverdi som i gjeldende norm, er en god løsning.

Skattedirektoratet mener egenverdi bør stå helt sentralt ved vurderingen, og viser til at egenverdien sto sentralt i Høyesteretts tidligere formulering av normen. Skattedirektoratet ønsker at det stilles strengere krav til egenverdi enn det som kommer til uttrykk i Zenith-dommen. Et så lavt krav til egenverdi som dommen innebærer, er uheldig ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv og tilliten til skattesystemet, og er heller ikke nødvendig ut fra rettssikkerhetshensyn. Skattedirektoratet viser også til at utredningen legger til grunn at familiemessige og personlige konsekvenser skal være relevante, men påpeker at slike private forhold er vanskelige for ligningsmyndighetene å overprøve.

Skattefordeler i utlandet

Flere av høringsinstansene har synspunkter på hvilken betydning skattefordeler i utlandet bør ha ved egenverdivurderingen:

Advokatforeningen, Deloitte Advokatfirma AS, Revisorforeningen, professor dr. juris Ole Gjems-Onstad og Skattebetalerforeningen er uenige i at skattefordeler i utlandet ikke skal anses som forretningsmessige virkninger. Det vises i denne forbindelse til at utenlandsk skatt er en kostnad på linje med andre kostnader og at enhver virksomhet må kunne tilpasse sin organisering til skattemessige rammebetingelser i landene den opererer i.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), Oljeskattekontoret og Skattedirektoratet er enige i at

skattefordeler i utlandet unntas fra egenverdivurderingen. Oljeskattekontoret uttaler:

«I disse tider hvor det foregår et stort internasjonalt samarbeid for å forhindre uønskede overføringer av skattefundamentene mellom statene, fremstår det som umusikalsk å ha en norsk regel som nærmest premierer skattemessig motiverte disposisjoner som skjer samtidig i flere stater. Presiseringer i lovforslaget fremstår derfor som et skritt i riktig retning, selv om besparelser av utenlandske skatter etter en konkret vurdering også bør kunne brukes som et moment i skattyters disfavør.»

Professor Benn Folkvord mener hensynet til nøytralitet bør være det styrende hensynet bak omgåelsesnormen, og at en konsekvens av dette er at skattefordeler i andre land bør være et argument for gjennomskjæring.

Andre skatter og avgifter

Når det gjelder andre norske skatter eller avgifter enn den som den aktuelle saken gjelder, er *Deloitte Advokatfirma AS* og *Revisorforeningen* uenige i utredningens forslag om at dette i utgangspunktet skal unntas fra egenverdivurderingen. Disse instansene anfører tilsvarende synspunkter som de gjør for skattefordeler i utlandet. *Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad* mener utredningen kunne vært mer konkret og mindre generell om betydningen av andre norske skatter og avgifter ved egenverdivurderingen.

Ulemper

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er enig i utredningens forslag om at ulemper etter omstendighetene skal kunne tale i skattyters favør.

Professor Benn Folkvord uttaler:

«Betydningen av ulemper henger nøye sammen med hensynene bak omgåelsesnormen. Der som et sentralt hensyn er å sikre nøytralitet er det klart at ulemper ikke bør tale mot gjennomskjæring. Tvert imot. Ulemper er et argument mot en transaksjon og bør derfor være et argument mot å gjennomføre denne. Det er samfunnsøkonomisk uheldig om ulemper skal hindre anvendelse av omgåelsesnormen.»

Skattedirektoratet mener det bør vurderes nærmere om ulemper også kan være et moment i

skattyters disfavør, slik Høyesterett la til grunn i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen).

Oljeskattekontoret mener det bør vurderes å si noe om ulempers betydning i lovteksten, dersom det fastholdes at momentlistene skal være så detaljerte. Oljeskattekontoret uttaler videre:

«Negative virkninger av en disposisjon bør som det klare utgangspunktet være et moment som taler for at normen får anvendelse, da slike ulemper taler for at skattemotivene er forsterkede. Det er også grunn til å vurdere om begrepet egenvirkninger bør benyttes i lovteksten, da det bidrar til å presisere det innarbeidede begrepet egenverdi som er egnet til å klargjøre tanken. Det kan med dette tankesettet skilles mellom skattevirkninger og andre virkninger (egenvirkninger) som kan vektes mot hverandre. Egenvirkninger kan da oppfattes som nettosummen av øvrige virkninger enn skatt.»

Vurderinger og forslag

Når det gjelder egenverdimomentet, foreslår departementet en lovtekst som skiller seg fra utredningens lovforslag.

Departementet er enig i at lovteksten bør benytte termen «virkninger», fordi «egenverdi» i seg selv kan gi assosiasjoner bare til positive virkninger. Termen «forretningsmessig egenverdi» er imidlertid innarbeidet, og kan også dekke forhold ut over det som anses som rene virkninger. Departementet foreslår derfor en lovtekst som inneholder både termen «forretningsmessig egenverdi» og «virkninger» («forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet»). Det vises til departementets forslag til § 13-2 tredje ledd bokstav a i skatteloven.

I Høyesteretts gjeldende formulering av omgåelsesnormen og i utredningens lovforslag er det lagt til grunn at egenverdimomentet skal referere seg til transaksjonens virkninger og ikke noe annet. Også i departementets lovforslag skal egenverdimomentet vurderes med utgangspunkt i virkningene alene.

Departementet legger til grunn at det ved vurderingen av disposisjonens virkninger skal tas utgangspunkt i de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet, og faktiske virkninger av disposisjonen. Vurderingen av hvilke virkninger som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet, skal skje på grunnlag av hva de objektive forholdene i saken tilsier. Bevistema skal ikke være den konkrete skattyte-

rens sannsynlighetsvurdering. Vurderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon.

Det må tas stilling til betydningen av *ulemper* under totalvurderingen. Departementet viser til at det er vanskelig å finne eksempler i foreliggende rettspraksis på at ulemper er tillagt full vekt i skattyters favør. Forslaget i utredningen om at ulemper skal kunne trekke i skattyters favør når de er utslag av kjennetegn ved skatteregelen som er hevdet omgått, vil kunne heve terskelen for gjennomskjæring. Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for en slik endring. Departementet legger opp til at ulemper skal vurderes på en måte som ikke avviker betydelig fra foreliggende rettspraksis.

Når det gjelder ulemper i form av transaksjonskostnader, slutter departementet seg til forslaget i utredningen. Transaksjonskostnader skal redusere den fordelene de knytter seg til, slik at det legges til grunn en nettovurdering. Departementet foreslår at dette prinsippet gjøres gjeldende for kostnader i vid forstand, som eksempelvis rentekostnadene i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell Erichsen).

Når det gjelder andre typer ulemper, foreslår departementet følgende:

Det prinsippet som følger av Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) om at ulemper skal ha mindre vekt enn ønskede virkninger, foreslås videreført. Den sentrale virkningen under totalvurderingen bør være disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Forretningsmessig egenverdi vil fortrinnsvis omfatte forretningsmessig ønskede resultater, og slike positive virkninger bør ha større vekt ved vurderingen enn negative virkninger.

Departementet viser videre til at også nøytralitetshensyn taler mot å tillegge ulemper full vekt i skattyters favør. Det vil være uheldig om reglene gir et insitament til å legge inn uheldige virkninger, for å redusere risikoen for gjennomskjæring.

Departementet vil ikke foreslå noe generelt prinsipp om at andre ulemper enn transaksjonskostnader skal tillegges betydning i en bestemt retning. Som rettspraksis viser, vil slike ulemper etter omstendighetene kunne få betydning i skattyters favør eller disfavør, eller ikke bli tillagt vekt under totalvurderingen. Det vil avhenge av den konkrete situasjonen. Departementet foreslår ingen endring i dette.

I stedet foreslår departementet at slike ulemper blir tillagt betydning ut fra hvordan den konkrete disposisjonen fremstår. Etter lovforslaget

tredje ledd bokstav e skal det også vurderes om disposisjonen innebærer at skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn. Denne vurderingen vil ta utgangspunkt i den konkrete disposisjonen og virkningene av den, herunder negative virkninger.

De negative virkningene vil slik sett ikke bli vurdert isolert og tillagt vekt i en bestemt retning. I stedet legges det opp til at de inngår i en mer samlet vurdering av om disposisjonen er i samsvar med skattereglernes formål og grunnleggende skatterettslige hensyn.

Et eksempel på utslag av ulemper kan være generasjonsskifte hvor man – for å få riktig fordeling mellom arvinger – må tilrettelegge for andre løsninger enn man ellers ville gjort, og hvor man derfor aksepterer større ulemper enn normalt.

I utredningens lovforslag sammenholdes de ikke-skattemessige virkningene direkte mot de *skatterettslige virkningene*, jf. § 2 annet ledd første strekpunkt. Den sentrale skatterettslige virkningen er *skattefordelens størrelse*, og i departementets lovforslag brukes denne termen i stedet for «skatterettslige virkninger». Skattefordelens størrelse inngår som moment i § 13-2 tredje ledd bokstav b i departementets lovforslag. Skattefordelens størrelse vil være et sentralt vurderingsmoment både under grunnvilkåret og etter totalvurderingen. Men skattefordelens størrelse vil likevel ikke alltid være utslagsgivende for vurderingene av om det foreligger en omgåelse. Enkelte disposisjoner vil ha så lav egenverdi, fremstå som så uhensiktsmessige veier frem til det økonomiske formålet og/eller være så formålsstridige, at de uavhengig av skattefordelens størrelse ikke kan legges til grunn for beskatningen.

I likhet med utredningen, legger departementet ikke opp til at *skattyters formål* skal trekkes inn som en del av egenverdivurderingen. Ikke-realiserede virkninger vil likevel kunne bli tatt i betraktning ved egenverdivurderingen, ved at det skal legges vekt på hvilke virkninger som må ha fremstått som sannsynlige på transaksjonstidspunktet. Og graden av skatteformål er i departementets lovforslag et eget vurderingsmoment, jf. forslaget til § 13-2 tredje ledd b. Det vises til nærmere omtale av skattyters formål i punkt 7.4.4.

I motsetning til utredningens lovforslag, inneholder ikke departementets lovforslag noen egenbestemmelse basert på *årsakssammenheng* mellom skattefordelen og disposisjonen. At det er klart at disposisjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen, er imidlertid et forhold som bør kunne tale i skattyters favør ved omgåel-

sesvurderingen. At disposisjonen har slike virkninger at det er klart at den ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen, vil ha betydning når den forretningsmessige egenverdien av disposisjonen vurderes. Hvor det er på det rene at transaksjonen ville blitt gjennomført uansett skattefordelen, legger departementet opp til at disposisjonens forretningsmessige egenverdi skal anses styrket. Slik årsakssammenheng skal altså kunne være relevant ved vurderingen av «forretningsmessig egenverdi».

Departementet vil samtidig understreke at det i mange tilfeller ikke vil være grunnlag for å ta stilling til om en disposisjon ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen. Vurderingstemaet vil være hva en rasjonell aktør ville ha gjort om skattefordelen ikke forelå. Ofte vil dette kunne være vanskelig å fastslå, og beregninger mv. for å underbygge påstander om dette kan bygge på usikre forutsetninger. Ved vurderingen av hva en rasjonell aktør ville ha gjort, vil også annet enn rent økonomiske forhold kunne ha relevans, noe som kan gjøre vurderingene enda mer usikre. Departementet legger opp til at momentet kun skal trekkes inn ved egenverdivurderingen i tilfeller hvor det – ut i fra transaksjonens virkninger – fremstår som sikkert at transaksjonen ville blitt gjennomført uten skattefordelen. I tilfeller hvor det hersker en viss usikkerhet omkring dette, bør momentet ikke tillegges vekt.

Det vises til nærmere omtale av årsakssammenheng i punkt 7.4.9.

Departementets forslag til lovfestet omgåelsesnorm skal som utgangspunkt kun gjelde for direkte skatt, og får slik sett et snevrere anvendelsesområde enn utredningens lovforslag. Departementet presiserer at dette ikke skal ha konsekvenser for hvilken betydning det har ved egenverdivurderingen at skattyter sparer andre skatter eller avgifter. Også på dette punkt foreslår departementet samme løsning som i utredningen.

Med unntak for de avvikene fra utredningens forslag som er beskrevet foran, slutter departementet seg til vurderingene og konklusjonene i utredningen om egenverdimomentet.

Det vises til departementets forslag til tredje ledd bokstav a i skatteloven § 13-2.

7.4.4 Skattyters formål

Forslag i utredningen

Utredningen viser til at skattyters formål med transaksjonen kommer inn også ved totalvurderingen etter Høyesteretts formulering av omgæl-

sesnormen. Utredningen stiller spørsmål ved om dette bør videreføres under det (ellers) objektive vilkåret i en lovfestet norm. Er det hensiktsmessig at skattyters formål på denne måten kommer inn på to punkter; som et moment under det objektive vilkåret, og som det sentrale under det subjektive?

Utredningen viser til ulike hensyn som taler mot at skattyters formål trekkes inn ved totalvurderingen. Skattyters formål kan da tilsynelatende bli tillagt stor vekt. Dette står i kontrast til hvordan omgåelsesnormen ble oppfattet tidligere; helt opp til slutten av 1990-tallet var det antatt at normen var helt objektiv. Skattyters formål er et bevismessig vanskelig kriterium. Det kan også anføres at det subjektive vilkåret trolig får liten praktisk betydning hvis skattyters formål med disposisjonen er trukket inn allerede under det (ellers) objektive vilkåret.

På den annen side er skattyterens formål bare ett av mange momenter i den foreslåtte normen, og vil neppe ha stor praktisk betydning. Om skattyters formål ikke oppstilles som et eget moment, oppstår spørsmålet om og i hvilken grad det skal anses som en del av transaksjonens egenverdi, for det er trolig vanskelig å se helt bort fra skattyters formål i den samlede vurderingen. Skattyters formål med transaksjonen kan også få selvstendig betydning når formålet ikke materialiserer seg, og mer generelt fordi ikke alle relevante objektive omstendigheter for å konstatere formål, er virkninger. I den utstrekning fastleggelsen av skattyters formål er basert på slutninger fra disposisjonens virkninger, er det vanskeligere å trekke grensen mellom virkninger og formål. Hvis skattyters formål inngår i vurderingen, vil det være unødvendig å trekke denne grensen. Det objektiviserte vurderingskriteriet innebærer dessuten at de bevismessige problemene knyttet til å avdekke skattyters formål reduseres en del.

Utredningen konkluderer med at det er hensiktsmessig å operere med skattyters formål som et eget moment i den (ellers) objektive samlede vurderingen, også om et subjektivt vilkår videreføres. Utredningen foreslår en egen bestemmelse om at det ved totalvurderingen skal legges vekt på «skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken», jf. forslaget til § 2 tredje ledd første strekpunkt. Gjennom denne formuleringen blir det klargjort at skattyters formål skal vurderes på et objektivisert grunnlag. Denne bestemmelsen kommer i tillegg til en bestemmelse om skattyters formål i lovforslaget § 2 fjerde ledd.

Det vises til nærmere drøftelse av skattyters formål under totalvurderingen i utredningen punkt 8.5.4.

Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen mener lovforslaget bør forenkles, og at bestemmelsene om skattyters formål i henholdsvis § 2 tredje ledd første strekpunkt og § 2 fjerde ledd bør slås sammen til en felles bestemmelse om skattyters formål.

Advokatforeningen uttaler følgende om at § 2 tredje ledd første strekpunkt er formulert slik at det innebærer en objektivisert vurdering av skattyters formål:

«Advokatforeningen frykter at dette vil svekke rettssikkerheten til skattyter, ved at skatteetaten legger mindre vekt på et sannferdig vitnemål fra skattyter og mer vekt på hva skattemyndighetene tror var motiverende. Advokatforeningen frykter videre at dette strekpunkt vil føre til et ytterligere press mot advokaters taushetsplikt ettersom skattemyndighetene fort vil kreve fremlagt korrespondanse m.v. med advokater, for å kunne konstatere de objektive omstendighetene i saken. Etter Advokatforeningens syn bør skattereglene i størst mulig grad likebehandle skattytere og ikke legge for stor vekt på subjektive forskjeller.»

Skattedirektoratet mener generelt at de objektive forhold bør vektlegges i større grad enn i den gjeldende ulovfestede normen. Skattedirektoratet viser til at andre land i det alt vesentlige, samt EU og OECD, entydig legger til grunn en objektivisert vurdering av skattyters formål. Skattedirektoratet uttaler videre:

«En sterkere vektlegging av et objektivisert skatteformål, vil innebære at forslaget legges tettere opp mot skatteavtalerettens principal purpose test (PPT). OECD legger i sitt forslag til PPT til grunn at et av vilkårene for gjennomskjæring etter skatteavtalen er at «one of the principal purposes» med disposisjonen er å spare skatt. Det vil være en fordel om vurderingene etter nasjonale og internasjonale regler er mest mulig sammenfallende. Hensynet til å sikre konsistens og likebehandling taler mot å etablere to ulike terskler.»

Oljeskattekontoret uttaler følgende om at skattyters formål etter § 2 tredje ledd første strekpunkt skal tillegges «vekt» og ikke «særlig vekt»:

«Det kan fremstå som noe av et paradoks at skattyters formål ikke gjenfinnes i listen over momenter av særlig vekt, men at lovforslaget gjennom formuleringen i fjerde ledd viser at formålet er et så viktig argument at det kan trumfe alle andre momenter (dersom vilkårene i fjerde ledd er oppfylt).»

Flere av høringsinstansene har generelle synspunkter på at skattyters formål foreslås vurdert på et mer objektivisert grunnlag enn etter den gjeldende ulovfestede normen. Det vises til nærmere omtale av disse uttalelsene i punkt 7.5 om det subjektive vilkåret.

Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene i utredningen om at skattyters formål bør vurderes på et mer objektivt grunnlag. En mer objektiv vurdering vil redusere de bevismessige problemene knyttet til å avdekke skattyters formål, og slik sett kunne skape større grad av konsistens og forutberegnelighet. Departementet legger også vekt på at en objektiv tilnærming i omgåelsessaker er utbredt internasjonalt.

Departementet foreslår at det fortsatt skal være et grunnvilkår om skatteformål i omgåelsesvurderingen, jf. forslaget til § 13-2 annet ledd bokstav a i skatteloven. Under grunnvilkåret skal formålet fastsettes helt objektivt, ut fra hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon. Grunnvilkåret er nærmere omtalt i punkt 7.5.

Departementet er enig med de av høringsinstansene som mener det er uheldig at skattyters formål mer generelt reguleres i to ulike sammenhenger i utredningens lovforslag. Etter departementets vurdering vil det være forenkende og klargjørende om formålet reguleres med utgangspunkt i grunnvilkåret. Under grunnvilkåret vil det bli klarlagt om hovedformålet med disposisjonen var å oppnå en skattefordel. Det vil si at det skattemessige motivet må fremstå som klart større enn det forretningsmessige. Hvilken grad det er av skatteformål ut over det minimumskravet som ligger i grunnvilkåret, kan deretter inngå som moment under totalvurderingen. Jo høyere grad av skatteformål, desto mer taler – isolert sett – for at det foreligger en omgåelse. Departementet foreslår en slik løsning hvor graden av skatteformål inngår som moment under totalvurderingen, jf. forslaget til § 13-2 tredje ledd bokstav b.

Graden av skatteformål skal vurderes på samme objektive måte under totalvurderingen som under grunnvilkåret.

Departementet vil for øvrige vise til at forretningsmessig egenverdi og andre virkninger ikke bare skal vurderes ut fra de faktiske oppnådde virkningene, men også ut fra hvilke virkninger som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet (objektivt vurdert). På denne måten vil det kunne bli tatt hensyn til sannsynlige virkninger som ikke er blitt realisert. Videre viser departementet til at skattyter i en omgåelsessak vil ha hatt anledning til å redegjøre for formålet med disposisjonen i tilknytning til saksbehandlingen, vedtak og klagebehandling. Skattyter vil slik sett ha hatt anledning til å belyse saken. Departementet vil imidlertid understreke at skattyters forklaring om dette ikke skal ha noen større bevismessig vekt enn andre bevismomenter.

Det vises til departementets forslag om graden av skatteformål som moment under totalvurderingen i skatteloven § 13-2 tredje ledd bokstav b.

7.4.5 Utformingen av skattereglene

Forslag i utredningen

Utredningen viser til at utformingen av den skatteregelen som påstås å være omgått, er et relevant moment etter gjeldende rett. Først og fremst kan regelen være utformet på en måte som typisk må antas å være basert på en forutsetning om at skattyterne skal kunne legge seg helt opp til den grensen som lovregelen angir. For lovregler som er bevisst utformet med en skarp avgrensning, må lovgiver anses å ha akseptert at skattytere legger seg nær opp til denne, selv om den skarpe grensen må anses mer begrunnet i et retts teknisk hensyn enn i det regelen egentlig tar sikte på å fremme.

En slik skarp avgrensning kan typisk forekomme gjennom bruk av klare tidsfrister eller klare grenser ellers. I utredningen vises det til Rt. 1998 s. 1779 (INA) som et eksempel, som gjaldt totredjedelsvilkåret i den nå opphevede delingsmodellen. I slike tilfeller kan egenverdien av å holde seg rett under grensen være lav og skatteformålet fremtredende, kanskje enerådende. Likevel kan omgåelsesregelen etter gjeldende rett ikke anvendes, rett og slett fordi transaksjonen eller rettsforholdet ikke er i strid med den omgatte regelens formål i vid forstand (som også inkluderer forutsatte begrensninger i en regels anvendelsesområde). Et eksempel i samme retning, men kanskje mindre opplagt, er Rt. 2008 s.

1537 (Conoco Phillips I) som gjaldt et tilfelle der lovgiveren hadde forsøkt seg med forskjellige sjablonmessige reguleringer av et komplisert spørsmål over en årrekke, men uten å ha funnet frem til et fullt ut tilfredsstillende system. Skattyter fikk medhold ut fra flere synspunkter, og den aktuelle skatteregelens utvikling og struktur var ett av dem.

Utredningen anser den vekt som er lagt på skattereglens utforming i disse dommene som hensiktsmessig, og foreslår at dette videreføres. Etter utredningens forslag til § 2 tredje ledd fjerde strekpunkt skal det legges vekt på «de aktuelle skattereglens retts tekniske utforming».

Det vises til nærmere drøftelser i NOU 2016: 5 punkt 8.5.5.

Høringsinstansenes synspunkter

Ingen av høringsinstansene har særskilte merknader om betydningen av at skatteregler er skarpt avgrenset.

Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene i utredningen av hvilken betydning utformingen av skattereglene skal ha. På samme måte som i utredningen, foreslår departementet at betydningen av skattereglens utforming tas med som moment i lovteksten. Det vises til departementets forslag til § 13-2 tredje ledd bokstav e.

Mens lovforslaget i utredningen kun nevner «de aktuelle skattereglens retts tekniske utforming» uten nærmere eksemplifisering, er dette nærmere spesifisert i departementets lovforslag. I departementets lovforslag er det vist til skarp tidsmessig, kvantitativ eller annen avgrensning, som eksempel på relevante forhold ved skatteregelens retts tekniske utforming. Den nærmere spesifiseringen er ment som veiledning for brukerne, og tilsikter ikke noe realitetsavvik fra utredningens lovforslag.

Departementet understreker at skarp avgrensning i lovgivningen ikke utelukker at omgåelsesnormen kan anvendes. Hvilken betydning det har at man står overfor en skarp avgrensning, som for eksempel en kvantitativ grense, avhenger normalt av disposisjonens virkninger. I Rt. 1998 s. 1779 (INA) hadde skattyter unngått regelen om beregnet personinntekt ved å overlate over 1/3 av aksjene til sin bror uten at det ble funnet bevist at broren overførte utdelinger tilbake til skattyteren. Denne disposisjonen hadde således vesentlige ikke-skattemessige virkninger. Hensett til den

kvantitative grensen som lovt teksten oppstilte, fant Høyesterett at det måtte være forutsatt at disposisjoner med slike virkninger skulle falle utenfor. I Rt. 2007 s. 209 (Hex), Rt. 1998 s. 1771 (Essem) og Rt. 1998 s. 1764 (Finnøy og Wisth) ble derimot resultatet motsatt. I hver av sakene hadde to skattytere gått sammen om å unngå regelen om beregnet personinntekt ved å opprette kryssseiarangement, hvor de eide over 1/3 av aksjene i hverandres selskaper. I disse sakene kom Høyesterett til at omgåelsesnormen var anvendelig på tross av den detaljerte og kvantitative lovt teksten. I Høyesteretts begrunnelser sto det sentralt at kryssseiarangementene hadde små virkninger, idet blant annet virkningene av å gi fra seg over 1/3 av overskuddet i eget selskap ble nøytralisert ved at man mottok 1/3 av overskuddet i den andre skattyters selskap. Departementet forutsetter at en tilsvarende tilnærming legges til grunn for lovforslaget.

7.4.6 Omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider

Forslag i utredningen

Det følger av mandatet at utredningen skal drøfte betydningen av at omgåelsesmuligheter er omtalt i lovforarbeidene, uten at den nevnte muligheten er fulgt opp med spesielle omgåelsesregler.

Utredningen viser til at et hovedargument for å legge vekt på dette i skattyters favør, er at en generell omgåelsesregel først og fremst har til formål å fange opp tilfeller som man ennå ikke kjenner til. I forlengelsen av dette kan det anføres at kjente omgåelsesmuligheter bør møtes med spesielle omgåelsesregler heller enn ved å legge til grunn at den generelle er anvendelig. Det er videre en generell fare for at eksistensen av en generell omgåelsesregel som kan anvendes også på omgåelsesmuligheter som lovgiver kjente eller burde kjent til, kan lede til at lovgiver og lovkonspisist ikke legger tilstrekkelig energi i å utforme regler slik at omgåelsesmuligheter minimeres eller i å utforme spesielle regler mot kjente omgåelsesmuligheter der det ligger til rette for dette.

Utredningen viser til at spørsmålet kom på spissen i Rt. 2014 side 227 (ConocoPhillips III), hvor Høyesterett la vekt på i skattyters favør at en tilpasningsmulighet var nevnt i lovforarbeidene (salg av et selskaps eiendeler ble gjennomført som et aksjesalg for å dra nytte av fritaksmetoden).

Utredningen viser videre til diverse motargumenter mot å legge vekt på dette i skattyters favør. Formuleringer om omgåelsesmuligheter i forarbeider gir ikke noe signal om at tilpasninger som beskrevet er i tråd med lovens formål (heller ikke i vid forstand), at lovgivningen skal anses uttømmende eller at tilpasningen av andre grunner er akseptert. Snarere kan det tvert om hevdes at slike drøftelser i lovforarbeidene gir skattyteren en advarsel om at farvannet er urent og at man må regne med at skattemyndighetene tar opp spørsmålet.

Det er også et viktig hensyn at de som utreder skattelovsendringer – hva enten det er departementet, sakkyndige komiteer eller Stortingets finanskomite – bør kunne ta opp og diskutere åpent spørsmål som et skattelovforslag kan reise, herunder omgåelsesmuligheter, uten å risikere at selve det at spørsmålet er reist, blir brukt i rettsanvendelsen senere, typisk mot det offentlige.

Et annet viktig hensyn er at et stort antall spesielle omgåelsesregler bidrar til å gjøre systemet komplisert og kan reise nye tilpasningsmuligheter.

Videre viser utredningen til at det kan være vanskelig å utforme treffende spesielle omgåelsesregler. Firkantet utformede regler – som lett vil omfatte mer enn det formålet tilsier – kan være problematiske under EØS-avtalen, fordi de lett vil fange opp mer enn det formålet tilsier og derfor kan være uforholdsmessige.

Utredningen anser de sistnevnte synspunktene for tungtveiende og konstaterer at hensynet til skattyteren ikke trekker avgjørende i motsatt retning. *Utredningen legger derfor til grunn at det synspunktet som på dette punkt er etablert ved ConocoPhillips III-dommen, ikke bør videreføres i en lovfestet omgåelsesnorm i sin generelle form.*

Dette utelukker ikke at det etter omstendighetene – ikke minst når skatteregelens egen utforming gir holdepunkter – kan være aktuelt å legge vekt på en tilpasningsmulighet må anses akseptert av lovgiveren.

Utredningen viser videre til at det kan forekomme at en omgåelsesmulighet blir kjent etter at loven ble gitt, gjennom fagartikler, praksis eller på annen måte. Spørsmålet er om det da skal ha betydning at lovgiver ikke reagerer med oppfølgende regler. Utredningen antar at det etter gjeldende rett i alminnelighet skal mye til før et arrangement går klar av omgåelsesregelen bare av den grunn at lovgiveren ikke har reagert på en tilpasningsmulighet som er blitt kjent.

Det vises til nærmere drøftelser i NOU 2016: 5 punkt 8.5.5.

*Høringsinstansenes synspunkter**Advokatforeningen uttaler:*

«Utredningen peker på at det ikke er gitt at en omtale av tilpasningsmuligheter innebærer at de er akseptert av lovgiver, og at det vil være uheldig dersom det i forarbeidene til skatteloven ikke fritt kan drøftes spørsmål som lovendringer kan reise. Advokatforeningens syn er at disse argumentene ikke har tilstrekkelig vekt, fordi enhver sak avgjøres på grunnlag av konkrete omstendigheter. I ConocoPhillips III var utgangspunktet at reglene la opp til den gjennomførte transaksjonen og at det var lite som trakk i retning av gjennomskjæring. I saker hvor dette er mindre klart, vil eventuelle uttalelser om mulige tilpasninger i forarbeidene kunne ha mindre interesse for totalvurderingen. Å sementere et syn på en spesiell type transaksjoner i forarbeidene til lovfesting er derfor etter Advokatforeningens syn svært uheldig og dessuten lite treffende. Dersom man ønsker å motvirke utfisjonering og salg av fast eiendom (eller annen virksomhet), kan dette gjennomføres på en retts teknisk mye enklere og mer treffsikker måte.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«Utredningen legger til grunn at det synspunktet som er etablert ved ConocoPhillips-dommen ikke bør videreføres i en lovfestet omgåelsesnorm. NHO er uenig i denne endringen av normen. Når lovgiver har vært klar over at det var muligheter for uønskede omgåelser av en bestemmelse uten å ville eller klare å gjøre den mer treffende, bør det være statens og ikke skattyternes ansvar.»

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (PWC) uttaler:

«Betydningen av forarbeider bør etter vårt syn vurderes helt individuelt i forhold til det konkrete saksforhold og det foreliggende rettskildebildet. Man kan ha alle varianter fra mer eller mindre positiv aksept av tilpasning til vagere antydninger til at det ikke kan utelukkes tilpasningsmuligheter. Vektingen av slike forarbeidsuttalelser må nødvendigvis bestemmes konkret basert på det totale rettskildebildet og sakens faktum. I den videre argumentasjon i utredningen s. 124-125 foretas det da også en relativisering av dette, og vi slutter oss til del-

konklusjonen s. 125 om at det er vanskelig å lovfeste konkrete spørsmål av denne karakter. Dette gjør seg også gjeldende i forhold til generelle forarbeidsanvisninger om den isolerte relative vekt av konkrete rettskilder i en gjennomskjæringssak. Rettsanvenderen bør ikke måtte foreta en isolert siling av om en i utgangspunktet relevant forarbeidsuttalelse kan tillegges vekt i saken. Hvis forarbeidsuttalelsen ut fra det foreliggende rettskildebildet skal tillegges liten vekt, så følger dette av alminnelige rettskildeprinsipper.»

Professor Benn Folkvord uttaler:

«I utredningen legger man til grunn at lovgivers kunnskap om en tilpasningsmulighet ikke uten videre bør tale mot gjennomskjæring. Dette er en hensiktsmessig løsning, men forutsetter på den annen side at lovgiver er aktiv og stadig jobber med å forbedre skattereglene, omgåelsesregelen må ikke bli en «sovepute.»

Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene og konklusjonen i utredningen når det gjelder betydningen av at omgåelsesmuligheter er nevnt i lovforarbeidene. På samme måte som utredningen, legger departementet til grunn at det synspunktet som på dette punkt er etablert ved ConocoPhillips III-dommen, ikke bør videreføres i en lovfestet omgåelsesnorm i sin generelle form. Det skal således ikke tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er omtalt i lovforarbeidene, uten at dette er fulgt opp med spesielle omgåelsesregler. Dette skal likevel ikke utelukke at det etter omstendighetene kan være aktuelt å legge vekt på at en tilpasningsmulighet må anses akseptert av lovgiver, eksempelvis når skattereglenes egen utforming gir holdepunkt for det.

Departementet foreslår at dette legges til grunn som et alminnelig fortolkningspremiss for lovforslaget.

7.4.7 Komplisert, kunstig, unaturlig, uhensiktsmessig transaksjon*Forslag i utredningen*

Utredningen viser til at det er karakteristisk for mange transaksjoner som vurderes etter omgåelsesnormen, at de fremstår som kompliserte, kunstige, unaturlige og/eller uhensiktsmessige, ofte i mange ledd, med sikte på å oppnå skattefordeler.

Høyesteretts formulering av gjeldende norm har ingen spesifikk referanse til slikt, men graden av skattemessig motivert kompleksitet osv. må antas å inngå i «omstendighetene for øvrig». Dommene om transaksjoner gjennom unødvendige mellomledd kan ses som et utslag av synspunktet. Utredningen viser da særlig til Rt. 1978 s. 60 (Smestad), Rt. 1982 s. 789 (Torkildsen), Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) og Rt. 2006 s. 1062 (A). Synspunktet kan også sies å ligge under sikker praksis om at omdannelse til aksjeselskap ikke kan rammes som omgåelse selv om det hovedsakelig eller til og med utelukkende er skattemessig motivert og har få andre virkninger. På den annen side må det konstateres at kunstighet, kompleksitet osv. verken er nødvendig eller tilstrekkelig for at omgåelsesnormen skal være anvendelig etter gjeldende rett.

Utredningen viser til at synspunktet er fremme også i utenlandsk rett. Særlig gjelder det for tysk rett.

Utredningen mener momentet med kompliserte mv. transaksjoner bør videreføres og uttrykkelig nedfelles i ordlyden i en lovfestet omgåelsesnorm. Momentet treffer det man ønsker å bekjempe med omgåelsesnormen godt, samtidig som det bidrar til å sikre skattyternes frihet til å velge økonomisk hensiktsmessige former og løsninger. Momentet bidrar også til at dagligdagse og rett frem-transaksjoner som kan være hovedsakelig skattemessig motivert, ikke rammes av normen, for eksempel slikt som å velge å drive virksomhet i aksjeselskaps form. Særlig synes termen «hensiktsmessig» egnet til å peke på det vesentlige i dette momentet. Derimot bør dette momentet neppe inneholde noen referanse til hvorvidt transaksjonen er normal eller vanlig, for det kan virke for bakoverskuende og legge urimelige bånd på aktørens nytenkning. Det at skattyteren gjør ting som ikke har vært gjort tidligere, bør altså ikke i seg selv være et argument for at omgåelsesnormen kan anvendes.

Fordi momentet om kompleksitet, uhensiktsmessighet osv. inngår som et moment i en samlet vurdering, er det ikke ønskelig og heller ikke mulig å trekke en skarp grense for hva det omfatter; det kan jo også være tale om ulike grader av uhensiktsmessighet osv. Sakene om unødvendig mellomledd er typiske eksempler på tilfeller hvor momentet gjør seg gjeldende med stor vekt.

I utredningens lovforslag er dette momentet inntatt i § 2 annet ledd tredje strekpunkt. Etter bestemmelsen skal det legges særlig vekt på «om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen».

Det vises til nærmere drøftelse av momentet i utredningen punkt 8.5.6.

Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet uttaler:

«Særlig om § 2 annet ledd tredje strekpunkt:

’om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,’

Slik Skattedirektoratet leser denne formuleringen, oppstilles som vurderingstema om enkelte ledd eller deler av en disposisjonsrekke er uhensiktsmessig, så vel som «alle ledd i begivenhetsløpet som kan ha relevans ut fra omgåelsesregelen» jf. utredningen punkt 8.3.

Når det gjelder uttrykket «det økonomiske formål med disposisjonen» er dette ikke kommentert nærmere i merknadene. Det fremstår uklart hva vurderingstemaet er i denne sammenheng. Det «økonomiske» er i utredningen mest brukt om den skattemessige realiteten etter en objektiv vurdering, jf. f.eks. «disposisjonens økonomiske innhold» i § 3. Det bør i forarbeidene klargjøres hva som er vurderingstemaet, slik at skattyters subjektive oppfatning av det økonomiske formålet ikke blir sentralt.

Heller ikke begrepet «uhensiktsmessig» har et klart innhold. Skattedirektoratet antar dette vil favne disposisjoner som faller utenfor det som er en naturlig fremgangsmåte, og at det må bære preg av å være arrangert for å oppnå en bestemt skattemessig virkning. Noen disposisjoner kan være uhensiktsmessig uten å skulle rammes av momentet. Skattedirektoratet mener at innholdet av begrepet bør belyses nærmere i lovforarbeidene.»

Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene og konklusjonene i utredningen om kompliserte, kunstige, unaturlige og/eller uhensiktsmessige transaksjoner.

Departementet foreslår en lovtekst på dette punktet som er sammenfallende med utredningens forslag til lovtekst i § 2 annet ledd tredje strekpunkt.

Departementet forutsetter at vurderingen av om «skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med transaksjonen», skal skje på objektivt grunnlag. Vur-

deringstemaet vil være hva en rasjonell aktør ville ha gjort.

Som påpekt i utredningen, er det verken ønskelig eller mulig å trekke en skarp grense for hva momentet skal omfatte. Departementet viser for øvrig til de retningslinjene for vurderingen som er gitt i utredningen.

Departementet vil for øvrig påpeke at «det økonomiske formål med disposisjonen» skal forstås i vid forstand. I likhet med de ikke-skattemesige virkningene som er relevante ved vurderingen av egenverdi, vil også familiemessige og personlige forhold kunne ha betydning. Eksempel på et slikt forhold kan være hensynet til å oppnå en hensiktsmessig fordeling av arv mv.

Hvorvidt det er tatt en uhensiktsmessig omvei kan også bli besvart ved vurderingen av egenverdi. Det kan være at disposisjonen ikke anses å ha noen positiv forretningsmessig egenverdi, men tvert imot negativ egenverdi ved at den representerer en forretningsmessig uhensiktsmessig vei til det endelige resultatet.

Det vises til departementets forslag til § 13-2 tredje ledd bokstav c.

7.4.8 Samme resultat kunne vært oppnådd på andre måter

Forslag i utredningen

I utredningen vises det til at omgåelsesnormen tar sikte på å treffe disposisjoner som gir et skattmessig resultat som er uønsket av rettsordenen. Hvis skattyteren kunne ha nådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke ville vært i faresonen for omgåelsesnormen, er det derfor gjennomgående liten grunn til at transaksjonen skal rammes.

Det er riktignok et gjennomgående rettsanvendelsesprinsipp i skatteretten at skattyteren skal bedømmes ut fra den transaksjonen som han *har* gjennomført, ikke ut fra alternative transaksjoner som han *kunne* ha gjennomført. Ved spørsmål om anvendelse av omgåelsesnormen må likevel hovedsynspunktet være et annet. Her er det ikke tale om å skattlegge skattyteren ut fra det rettsforhold han selv har lagt opp til, men typisk om å rekarakterisere dette til et annet rettsforhold og skattlegge i henhold til dette. Allerede av den grunn er det rimelig at skattyteren skal kunne møte statens anførsler med at han kunne ha oppnådd tilnærmet det samme på andre måter. I tillegg er det vesentlig mindre grunn til å ramme slike transaksjoner.

Utredningen viser til at det ikke synes å være mange eksempler fra Høyesteretts praksis på at

dette momentet har vært fremme. Men det var fremme i Reitan-dommen der skattyterne hadde argumentert med at de kunne oppnådd samme resultat ved å fisjonere ut franchiserettighetene fra foreldrenes aksjeselskap og så overdratt aksjene i det overtakende selskapet til barna.

I utredningens lovforslag er dette momentet inntatt som § 2 tredje ledd siste strekpunkt. Etter bestemmelsen skal det legges vekt på «om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen».

Det vises til nærmere drøftelse av momentet i utredningen punkt 8.5.7.

Høringsinstansenes synspunkter

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (PWC) uttaler:

«Etter vårt syn bør ikke et eventuelt lovforslag innrettes slik at den alternative tenkte disposisjonen også skal vurderes i forhold til det lovformål som skattemyndighetene påberoper i forhold til den faktisk foretatte disposisjon som vurderes rekarakterisert – det må være formålet med den av skattyter anførte bestemmelse som skal vurderes i denne sammenheng.»

PWC mener videre at det er uheldig at dette momentet etter utredningens lovforslag skal tillegges vanlig vekt og ikke særlig vekt. Det er liten grunn til å ramme disposisjoner hvor skattyter kunne oppnådd tilsvarende resultat uten å rammes av omgåelsesnormen, og en slik vektlegging reflekterer ikke det.

Skattebetalerforeningen uttaler:

«Momentet «om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen» skal tillegges «vekt», men ikke «særlig vekt». Etter vårt syn gjør omgåelsesnormen seg normalt ikke gjeldende i disse tilfellene, fordi normen skal fange opp urimelige resultater. Det kan vanskelig oppfattes som urimelig hvis skattyter kunne oppnådd det samme på en annen, lovlig måte. Etter vårt syn bør dette momentet derfor fremheves tydeligere og tillegges mer vekt enn i forslaget.»

Oljeskattekontoret mener dette momentet

«undergraver det alminnelige prinsipp om at skattyter som den klare hovedregel skal

bedømmes etter den disposisjonen som faktisk er gjennomført, ikke alternative disposisjoner. Dersom strekpunktet opprettholdes, bør det vurderes om det i lovtekst eller lovarbeider derfor bør klart fastslås at omgåelsesnormen er forbeholdt ligningsmyndighetene, i den forstand at det ikke bør være rom for gjennomskjæring til gunst for skattyter.»

Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene i utredningen av tilfeller hvor skattyteren kunne ha oppnådd samme resultat på en måte som ikke kan rammes av omgåelsesregelen.

Departementet foreslår en lovtekst på dette punktet som reelt sett tilsvarer utredningens lovforslag, med ett unntak. Mens utredningens lovforslag bruker «tilnærmet samme resultat», er «tilnærmet» utelatt i departementets lovforslag.

Bakgrunnen for at departementet foreslår å utelate uttrykket «tilnærmet», er at Høyesterett har stilt strenge krav til å klargjøre at en annen fremgangsmåte ville gitt samme resultat. Departementet viser til HR-2016-2165-A (Ikea) hvor det i avsnitt 105 uttales:

«Men også i en situasjon der en skattyter etter en profesjonell overveielse har valgt én metode fremfor en annen, er det grunn til å kreve at den alternative fremgangsmåten ville være uangripelig og uten tvil hadde gitt et likt skattemessig resultat. En slik fullt ut avklart, alternativ fremgangsmåte har Ikea Handel og Eien- dom ikke påvist.»

Departementet viser også til høyesterettsdommen i Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) avsnitt 55:

«Aker Maritime har også gjort gjeldende at det er urimelig å foreta gjennomskjæring i et tilfelle der det tilsvarende resultatet kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempning. Heller ikke dette er en holdbar innvending. En skattyter må som regel finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er gjennomført. Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville ha vært oppnådd med en slik søknad. Men det er ikke tilfelle her.»

En tilsvarende streng vurdering forutsettes lagt til grunn for lovforslaget. Utgangspunktet for omgåelsesvurderingen skal være de disposisjonene som faktisk er gjennomført, og det skal ikke være

grunnlag for usikre spekulasjoner omkring utfallet av alternative fremgangsmåter.

Enkelte av høringsinstansene mener det er uheldig at dette momentet etter utredningens lovforslag skal tillegges vanlig vekt og ikke særlig vekt. Departementet vil i denne forbindelse påpeke at momentene i departementets lovforslag ikke er delt inn i kategorier med systematisk ulik vekt.

Det vises til departementets forslag til § 13-2 tredje ledd bokstav d.

7.4.9 Avveining eller årsakssammenheng?

Forslag i utredningen

I utredningen vises det til at Høyesterett formulerer grunnvilkåret slik at det «hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt». Formuleringen gir uttrykk for at man, hvor det foreligger både skattemotiver og andre motiver, skal avveie disse mot hverandre og la det hovedsakelige motivet være avgjørende. Også totalvurderingen beror på en samlet vurdering av flere momenter.

Tatt på ordet innebærer en slik avveiningstilnærming at vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen kan anses oppfylt selv om skattyteren eller en økonomisk rasjonell aktør i hans sted ville ha gjennomført transaksjonen uansett, fordi de forretningsmessige (eller andre ikke-skattemessige) formål i seg selv var tilstrekkelig tungtveiende.

I utredningen vises det til at det kan argumenteres for at transaksjoner som ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen, ikke skal kunne rammes som omgåelse. Det er ikke årsakssammenheng mellom skattefordelen og disposisjonen når det må antas at disposisjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen. Ut i fra forretningsmessige hensyn er det ikke noen grunn til å gripe korrigerende inn overfor skattyters atferd når transaksjonen ville ha blitt gjennomført uansett. Anvendelse av omgåelsesregelen kan da lett tenkes å ramme forretningsmessig hensiktsmessige og ønskede disposisjoner.

Den analyse av høyesterettspraksis som er gjennomført av Henrik Skar etter oppdrag fra utredningen, viser at Høyesteretts dommer i omgåelsessaker i det alt vesentlige ville ha fått samme utfall om Høyesterett ikke hadde basert seg på en avveining av formål (til tross for at problemstillingen formuleres slik), men latt det være avgjørende om det var årsakssammenheng mellom det eller de skatterettslige formålene og transaksjonen. Man kan langt på vei si at Høyeste-

rett, til tross for problemstillingen om avveining, i praksis har oppstilt et vilkår om årsakssammenheng. Så lenge skattyteren har en troverdig begrunnelse for å gjennomføre disposisjonen også på rent ikke-skattemessig grunnlag, har det lite å si om skattefordelen dominerer eller er hovedformålet. Skar viser til at argumentasjonsmønsteret til Høyesterett kan tyde på at det reelle kravet til skattemessig motivasjon er at disposisjonen ikke ville ha funnet sted uten skatteformålet. Skar trekker likevel ikke en klar konklusjon om at det etter gjeldende rett er et krav om årsakssammenheng, men viser til at Høyesteretts formulering etterlater rom for fleksibilitet.

I utredningen påpekes det at Skars undersøkelse for en stor del gjelder praksis under grunnvilkåret i gjeldende norm, men at hans analyse også har verdi for det objektive vilkåret i lovforslaget. Høyesteretts praksis, som analysert av Skar, kan derfor tale for at formuleringen av det objektive vilkåret i en lovt tekst bør være basert på årsakssammenheng og ikke helhetsvurdering.

Utredningen viser imidlertid til at en regel om årsakssammenheng kan føre svært langt. Den vil lede til at vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen ikke er oppfylt selv hvor skattefordelen er svært stor, mens den forretningsmessige fordelene er marginal, det vil si bare så vidt overstiger kostnadene ved å gjennomføre transaksjonen. Dette kan tale for å opprettholde avveiningstilnærmingen, men samtidig legge vesentlig vekt på hvorvidt transaksjonen ville ha blitt gjennomført uansett av forretningsmessige grunner. En begrunnelse er også at en slik tilnærming gjør det unødvendig å ta definitivt stilling til om transaksjonen ville ha vært gjennomført uten skattefordelen, noe som etter omstendighetene kan være tvilsomt og vanskelig. Utredningen legger denne tilnærmingen til grunn.

I utredningens lovforslag kommer denne tilnærmingen til uttrykk ved at det både inneholder en avveiningstilnærming og en regel om årsakssammenheng. Bestemmelsen i § 2 fjerde ledd reflekterer grunnvilkåret i Høyesteretts formulering av gjeldende rett, og er basert på en avveining («hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt»). Bestemmelsen i § 2 annet ledd første strekpunkt er basert på årsakssammenheng. Etter sistnevnte bestemmelse skal det ved totalvurderingen legges særlig vekt på «om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen».

Det vises til nærmere drøftelse i NOU 2016: 5 punkt 8.5.8.

Høringsinstansenes synspunkter

Professor Benn Folkvord uttaler følgende om krav til årsakssammenheng:

«Spørsmålet henger nøye sammen med hva som er omgåelsesnormens formål. Vektlegger man en nøytralitetsmålsetting er et årsakskrav nærliggende. Bare når en skattefordel har forårsaket en transaksjon har skattefordelen påvirket skattyters atferd. Er provenyehensyn mer sentralt er det mer nærliggende å ikke stille et slikt vilkår.»

Skattebetalerforeningen uttaler:

«At disposisjonen ville ha vært gjennomført uansett skattefordel, er etter vårt syn et særlig sterkt argument mot omgåelse. Normalt bør det ikke være aktuelt med gjennomskjæring i disse tilfellene.»

Skattedirektoratet har følgende merknader til at det skal legges særlig vekt på «om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen»:

«Etter vår oppfatning står egenverdien av transaksjonen sentralt ved vurderingen av omgåelse, og den økonomiske fornuft vil ha en side mot dette. Momentet i første strekpunkt representerer likevel en betydelig utfordring når den foreslåtte regelen skal praktiseres. Utredningen nevner at spesielt vurderingen av antatte bruttoinntekter kan være vanskelig, fordi det ofte forutsetter vurderinger av fremtidige forhold. Skattedirektoratet er enig i dette. Vi viser også til at temaet er utfordrende sett i forhold til at skattemyndighetene ikke skal overprøve skattyters forretningssskjønn, se f.eks. Rt. 2014 s. 616 (Elysee).

Begrepet «økonomisk fornuftig» er egnet til å skape uklarhet og tvister, og skattyter vil i praksis gjerne legge til grunn det vedkommende selv anser som økonomisk fornuftig.»

Vurderinger og forslag

Stipendiat Henrik Skars analyse av høyesterettspraksis viser at Høyesteretts dommer i det alt vesentlige ville fått samme utfall om det var oppstilt et vilkår om årsakssammenheng i omgåelsesnormen.

Departementet er imidlertid enig med utredningen i at en regel om årsakssammenheng kan

føre svært langt. Det vil etter departementets vurdering uansett være nødvendig å opprettholde en avveiningstilnærming.

Spørsmålet det må tas stilling til, er om lovforslaget skal være basert på en avveiningstilnærming alene, eller om avveiningen skal suppleres av en egen bestemmelse om årsakssammenheng slik som i utredningens lovforslag § 2 annet ledd første strekpunkt.

Etter departementets vurdering vil en supplerende bestemmelse om årsakssammenheng ved totalvurderingen kunne være vanskelig å håndtere i praksis. Departementet viser i denne forbindelse til utredningens lovforslag § 2 annet ledd første strekpunkt hvor det blant annet må tas stilling til om det ville ha vært «økonomisk fornuftig» å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen. Etter departementets vurdering vil en slik bestemmelse reise en rekke fortolkningsspørsmål og innebære vanskelige bevisvurderinger.

Etter departementets vurdering vil den mest hensiktsmessige løsning være å videreføre den avveiningstilnærmingen som Høyesterett har formulert i tilknytning til det subjektive grunnvilkåret i gjeldende norm, og ikke lovfeste en egen bestemmelse tilsvarende utredningens § 2 annet ledd første strekpunkt i utredningens lovforslag.

Departementet foreslår en avveiningstilnærming under det subjektive vilkåret. Det vises til departementets forslag til § 13-2 annet ledd bokstav a som er basert på en avveiningstilnærming, og nærmere omtale av denne bestemmelsen i punkt 7.5.

At departementets lovforslag ikke inneholder en særskilt bestemmelse basert på årsakssammenheng, innebærer ikke at spørsmålet om det foreligger årsakssammenheng skal være irrelevant ved omgåelsesvurderingen. I mange tilfeller vil det imidlertid være vanskelig å ta stilling til om disposisjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen, og dette taler for å begrense vektleggingen av dette momentet. I enkelte tilfeller vil det likevel fremstå som klart at disposisjonen ville blitt gjennomført uansett skattefordelen. At disposisjonen har slike virkninger at det er klart at den ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen, vil ha betydning når den forretningsmessige egenverdien av disposisjonen vurderes. Departementet legger opp til at spørsmål om årsakssammenheng vil kunne inngå som ledd i vurderingen av disposisjonens egenverdi, jf. nærmere omtale i punkt 7.4.3.

7.4.10 Hvor skattlegging på grunnlag av omgåelsesregel vil ha inkonsistente virkninger

Forslag i utredningen

Utredningen viser til at anvendelse av omgåelsesregelen i de aller fleste tilfeller innebærer at skattyteren blir skattlagt på grunnlag av et rekarakterisert privatrettslig disposisjonsmønster. Slik skattlegging vil normalt fremstå som konsistent, gitt rekarakteristikken. Men det forekommer tilfeller hvor konsistent skattlegging basert på omgåelsesbestemmelsen er vanskelig å oppnå. Spørsmålet blir om det skal tillegges vekt ved totalvurderingen at skattlegging på grunnlag av omgåelsesregelen ikke kan lede til relativt konsistente løsninger.

Som eksempel viser utredningen til tilfeller hvor det er aktuelt å skattlegge aksjesalg som salg av selskapets innmat. Dommen i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III) gjelder et slikt tilfelle. I essens er spørsmålet om aksjesalget eventuelt skal omklassifiseres til *aksjeselskapets* eller *aksjonærenes* salg av eiendelene. Siden det praktiske alternativ til at aksjonærene selger aksjer, er at selskapet selger eiendeler, kunne dette alternativ fremstå som nærliggende. Men det ville plassere skattebyrden galt, nemlig på kjøperne av aksjene (via skattleggingen av det selskapet de kjøper aksjer i), mens det er selgerne som har hatt gevinsten. Man kan vanskelig basere seg på at skattleggingen skal anses som en bristende forutsetning for avtalen og at kjøperen dermed kan heve kjøpet eller kreve prisavslag/erstatning knyttet til skatteansvaret.

Det alternativet som gjenstår, er derfor å skattlegge de selgende aksjonærene som om de solgte innmaten. Slik var det gjort ved ligningen i ConocoPhillips-saken. Heller ikke denne løsningen er imidlertid problemløs. For det første kan det sies at den står i strid med grunnsetningen om at omgåelsesnormen ikke kan brukes til å sette til side aksjeselskapsformen. For det annet – og det er hovedpoenget i denne sammenheng – er det ved en slik reklassifisering vanskelig å nå frem til fullt ut tilfredsstillende løsninger. For hvis selskapet hadde solgt eiendommen til kjøperen, ville denne ha fått ny og (typisk) høyere inngangsverdi, herunder avskrivningsgrunnlag; til gjengjeld ville kjøperen sannsynligvis ha vært villig til å betale noe mer. Selgerne av aksjene skattlegges som om de solgte eiendommen, men uten å oppnå høyere betaling, fordi kjøperen ikke får noe økt avskrivningsgrunnlag. Skattyteren kommer altså typisk dårligere ut enn om vedkommende hadde

vært selger av eiendommen, selv om han som konsekvens av dette blir skattlagt for en noe lavere gevinst enn om selskapet hadde vært selger.

Etter utredningens oppfatning bør selve det at skattlegging på grunnlag av omgåelsesregelen ikke kan lede til relativt konsistente løsninger, i seg selv være et argument mot at regelen er anvendelig. Men av hensyn til regelens effektivitet, kan dette ikke være et særlig tungtveiende moment.

Det vises til nærmere drøftelse i NOU 2016: 5 punkt 8.5.9.

Høringsinstansenes synspunkter

Ingen av høringsinstansene har merknader som direkte gjelder problemstillingen i dette punktet.

Vurderinger og forslag

Departementet er enig i at det ved totalvurderingen bør kunne legges en viss vekt på om skattlegging etter omgåelsesregelen kan lede til konsistente løsninger. Men departementet understreker at hensynet til regelens effektivitet må veie tungt, og momentet forutsettes å få beskjeden vekt.

Departementet mener det ikke er grunnlag for å innta dette som eget moment i lovteksten, men legger til grunn at det kan inngå som et supplerende ikke lovfestet moment ved totalvurderingen (jf. «blant annet» i innledningen til totalvurderingen i lovforslaget § 13-2 tredje ledd).

7.4.11 Flere skattytere

Forslag i utredningen

Utredningen drøfter situasjonen hvor det er flere skattytere knyttet til samme disposisjon, for eksempel flere aksjeselgere. Utgangspunktet må da utvilsomt være at spørsmålet om omgåelsesregelen kan anvendes, skal vurderes isolert for hver av dem. Utredningen viser til at dette følger av det generelle utgangspunktet i skatteretten om at vilkårene for skatteplikt, fradragsrett osv. skal vurderes for hver enkelt skattyter og at identifikasjon mellom skattytere må ha særskilt rettsgrunnlag. Typisk kan skattefordel, skattyternes formål og disposisjonens egenverdi være forskjellig for skattyterne. Dette synspunktet utelukker naturligvis ikke at det etter omstendighetene kan være aktuelt å legge vekt på interessefellesskap mellom flere skattytere i en transaksjon; at en skattyter

har interessefellesskap med en annen, er et forhold knyttet til vedkommende skattyter og innebærer altså ikke identifikasjon med andre skattytere.

Utredningen ser ingen grunn til ikke å videreføre denne rettstilstanden. Det legges til grunn – som det fremgår foran – at dette følger av alminnelige prinsipper og at det derfor ikke er nødvendig å nedfelle dette uttrykkelig i omgåelsesbestemmelsen.

Det vises til nærmere drøftelse i NOU 2016: 5 punkt 8.5.10 Flere skattytere.

Høringsinstansenes synspunkter

Ingen av høringsinstansene har merknader til utredningens drøftelse av situasjonen hvor flere skattytere er knyttet til samme disposisjon.

Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til utredningens vurderinger og konklusjon med hensyn til temaet flere skattytere. Departementet er herunder enig i at løsningene på dette punktet følger av alminnelige prinsipper, og at noen lovregulering ikke er nødvendig.

7.5 Vilkår om skatteformål

7.5.1 Forslag i utredningen

Etter Høyesteretts formulering har omgåelsesnormen to atskilte vilkår; grunnvilkåret og totalvurderingen. Grunnvilkåret går på skattyterens formål med transaksjonen; det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.

Utredningen drøfter om det bør opprettholdes et vilkår knyttet til skattyters formål med transaksjonen. Det vises til at skattyters formål etter sakens natur kan være vanskelig å bestemme. Det har også vært anført at grunnvilkåret i praksis ikke har selvstendig betydning fordi man «vanskelig kan tenke seg at tilleggsvilkåret har vært oppfylt uten at grunnvilkåret har vært oppfylt». Mot et grunnvilkår basert på skattyters formål har det også vært anført at «fokus på objektive forhold gjør at gjennomskjæring får nærmere tilknytning til alminnelig lovtolkning og formålsbetraktninger». Likeledes at et subjektivt vilkår innebærer risiko for moralsk begrunnet skattlegging. Mot et grunnvilkår taler også at et slikt vilkår kombinert med Høyesteretts utsagn i Telenor-dommen om at stor skattefordel gir en presumsjon for skatteformål, gir skattemyndighetene en urimelig «flying start».

Men utredningen viser også til at sterke hensyn taler for å opprettholde et eget vilkår knyttet til skattyters formål. Omgåelsesnormen retter seg mot et bestemt handlingsmønster som er utslag av skattyters planmessige atferd med sikte på å spare skatt, og et vilkår knyttet til skattyters formål vil derfor være relativt treffsikkert.

Utredningen foreslår at et subjektivt vilkår opprettholdes.

Utredningen foreslår imidlertid at det subjektive vilkåret ikke skal være et innledende grunnvilkår ved omgåelsesvurderingen, men komme inn som vurderingstema til slutt. Utredningen foreslår at det subjektive vilkåret formuleres som en regel om at disposisjonen likevel holder dersom skattyteren kan vise til ikke-skatterettslig formål i et tilstrekkelig omfang. Denne vurderingen kommer etter totalvurderingen, noe som reflekteres i lovteksten ved at totalvurderingen er regulert i § 2 annet og tredje ledd, og det subjektive vilkåret i fjerde ledd. En slik forskyvning av det subjektive vilkårets plass i omgåelsesvurderingen, gjør de objektive vurderingene mer fremtredende i omgåelsesvurderingen.

Utredningen drøfter videre *hvordan skattyters formål skal fastslås*. Den vanlige fremgangsmåten for å etablere skattyters formål der dette har betydning i skatteretten, har vært å trekke slutninger fra objektive omstendigheter i saken, til hva som må antas å ha vært skattyters formål. I omgåelsessaker har imidlertid Høyesterett i de senere år lagt til grunn en mer subjektiv tilnærming: Det er skattyters formål i seg selv som er bevisstemaet. De objektive omstendigheter i saken har under dette synet karakter av å være bevismomenter. I utredningen vises det til at en slik tilnærming også gjør vurderingen mindre robust. Anførsler om rent subjektive forhold kan være vanskelige å tilbakevise. En rent subjektiv tilnærming kan få skattytere til å avholde seg fra å diskutere skattemessige sider ved transaksjonen med sine rådgivere og andre, av frykt for at dette vil bli bevisstema senere. Den helt subjektive tilnærmingen kan også tenkes å gi grunnlag for manipulasjon av dokumentasjonen i saken: Man legger opp til at omstendigheter som taler for forretningsmessig formål, blir lett å dokumentere, og motsatt for omstendigheter som indikerer skattemessig formål.

Etter en samlet vurdering foreslår utredningen en *objektivisert* tilnærming ved vurderingen av hva som er skattyters formål. Men objektiviseringen skal ikke trekkes så langt at vurderingen løsrives fra den konkrete skattyteren, og at man heller vurderer hva en rasjonell aktørs motiv typisk ville vært ved en slik transaksjon.

Utredningen drøfter hvilke krav som skal stilles til *forholdet mellom skatteformål og andre formål*. Utredningen viser til at Høyesterett i enkelte dommer om grunnvilkåret etter gjeldende rett, uttrykker at skatteformålet må være «klart viktigste motivasjonsfaktor». I selve formuleringen bruker Høyesterett uttrykket «hovedsakelig» om skatteformålet. Utredningen viser til at uttrykket «hovedsakelig» kan forstås enten som at det kreves så vidt over halvparten skatteformål, eller at det kreves enda mer skatteformål enn dette. Utredningen viser til at begrepet «overveiende» hadde vært mer nærliggende å bruke dersom man siktet til så vidt over halvparten skatteformål. Utredningen legger til grunn at formuleringen «klart viktigste motivasjonsfaktor» i domstekster sammenholdt med uttrykket «hovedsakelig» i selve formuleringen, innebærer at det etter gjeldende rett kreves mer enn overveiende skatteformål for at grunnvilkåret skal være oppfylt. Det vil si at *disposisjonen holder selv om det forretningsmessige formålet utgjør merkbart under halvparten*. Hvor mye lar seg etter sakens natur ikke bestemme på det generelle plan.

Utredningen foreslår at denne terskelen for det subjektive vilkåret i det vesentlige bør *videreføres*. At det subjektive vilkåret ikke skal komme innledningsvis som et grunnvilkår, men etter totalvurderingen, skal ikke ha betydning for denne terskelen. Utredningen foreslår at det lovfestes at ett av hovedformålene med transaksjonen var forretningsmessig eller på annen måte ikke skatterelatert.

Utredningen viser videre til at en særlig problemstilling oppstår hvor det er *flere uavhengige ikke-skatterettslige formål*. Utredningen legger til grunn at disse bør kunne regnes sammen ved avgjørelsen av om tilstrekkelig ikke-skatterettslig formål foreligger.

Det forekommer at *skattyters formål ikke blir realisert*. Utredningen antar at også slike forhold skal tillegges betydning etter gjeldende rett, og utredningen foreslår ingen endring i dette.

Det vises til utredningens lovforslag § 2 fjerde ledd som har følgende ordlyd:

«Selv om det foreligger et skatteforhold etter annet og tredje ledd, skal skattleggingen ikke finne sted etter første ledd jf. § 3 dersom det, alle omstendigheter tatt i betraktning, må legges til grunn at hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt.»

Det vises til nærmere drøftelse av det subjektive vilkåret i NOU 2016: 5 punkt 8.1 og 8.6.

7.5.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen uttaler om det subjektive vilkåret i utredningens lovforslag § 2 fjerde ledd:

«Advokatforeningen anser – som utredningen – § 2 fjerde ledd som overflødig, da denne drøftelsen hører hjemme i vurderingen som gjøres etter § 2 andre og tredje ledd. På den ene side kan det være hensiktsmessig å ha en slik sikkerhetsventil – for skattyter – som regelen legger opp til. På den annen side kan en slik bestemmelse også ta noe av kraften ut av de vilkår og vurderinger som må gjøres etter andre og særlig tredje ledd.

Etter en samlet vurdering er Advokatforeningen kommet frem til at det synes hensiktsmessig å beholde fjerde ledd dersom man lovfester en omgåelsesregel.»

Professor Benn Folkvord er enig i at det bør legges til grunn en mer objektivisert vurdering av skattyters motiv, og han begrunner dette slik:

«En subjektiv norm er retts teknisk krevende og kan gi uheldige resultat. Vurderinger av skattyters subjektive motiv skaper vanskelige bevissspørsmål og normens effektivitet svekkes. I praksis er det vanskelig å skille subjektiv og objektiv motivasjon, en pragmatisk tilnærming til spørsmålet taler klart for en objektivisert norm slik utredningen foreslår.»

Professor Benn Folkvord mener videre at det subjektive vilkåret bør komme foran totalvurderingen, og uttaler i den forbindelse:

«De aller fleste transaksjoner er ikke hovedsakelig skattemessig motivert og derfor er ikke grunnvilkåret oppfylt. Bare dersom grunnvilkåret er oppfylt er det nødvendig å gå inn på den vanligvis mye vanskeligere momentvurderingen. Det fremstår som lite pedagogisk og unødvendig forvanskende at man i utkast til lovttekst starter med den vanskelige totalvurderingen før grunnvilkåret. Grunnvilkåret bør komme først, allerede her vil vurderingen av omgåelse i mange saker stoppe.»

Deloitte Advokatfirma AS uttaler:

«Deloitte kan ikke se at Utredningen på noen måte avklarer hvordan en ny (mer?) objektivisert avveining av motiv skal gjennomføres. [...]

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 det «hovedsakelige», eller «klart viktigste motivasjonsfaktor» slik terskelen har vært formulert av domstolene til nå, og som ikke er foreslått endret. [...]

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 «hovedsakelige» formålet med disposisjonen?»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«NHO er positiv til den strukturelle endringen i forhold til gjeldende norm. Det er mer naturlig at den objektive helhetsvurderingen kommer først som et grunnvilkår, og deretter det subjektive formålet som et nødvendig tilleggsvilkår. Det kan synes forvirrende at skattyters formål inngår i begge vilkår. Vi er enige i at det likevel er den mest naturlige strukturen når man skal forsøke å lovfeste gjeldende norm. [...]

Det subjektive vilkåret skal vurderes på en mer objektiv måte enn Høyesteretts senere avgjørelser kan synes å gi anvisning på, både som ledd i grunnvilkåret og som den egne unntaksregelen i fjerde ledd. Det er mer i tråd med slik omgåelsesnormen ble formulert av Høyesterett tidligere. NHO støtter denne endringen, idet vi er av de som mener at det ikke innebærer en så stor endring i normens faktiske innhold som andre har lagt til grunn.

Til tross for endring til en mer objektivisert norm, legger utredningen som nevnt opp til at terskelen både for det objektive grunnvilkåret og unntaksvilkåret skal være den samme som i dagens norm. Etter gjeldende rett vil det ifølge utredningen si at det «kreves mer enn overveiende skatteformål for at grunnvilkåret skal være oppfylt». I det foreliggende forslaget betyr det at «disposisjonen holder også når det forretningsmessige formålet utgjør merkbart under halvparten», jf side 102 annen spalte. NHO er positiv til at terskelen ikke senkes. Spørsmålet er om en lovfesting vil endre villkårene selv om det ikke er intensjonen.»

Norsk Øko-forum uttaler:

«Med unntak for et par eldre saker i rettssystemet, er det de senere årene ikke tatt opp saker hvor gjennomskjæringsnormen er påberopt av staten som prinsipielt grunnlag. Etter de siste dommene i Høyesterett har gjennomskjæringsnormen blitt så strupet og uforutsigbar at skattemyndighetene ikke lengre tar opp saker basert på normen. [...]

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

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad og Regnskap Norge mener forslaget i utredningen om en mer objektivisert vurdering av skattyters formål vil kunne bidra til en senkning av terskelen for bruk av omgåelsesnormen. Dette kommer i tillegg til andre endringsforslag som kan trekke i samme retning.

Oljeskattekontoret er enig i at det skal legges opp til en mer objektivisert vurdering av skattyters motiv, og uttaler:

«Å vurdere skattyters subjektive motivasjon er ikke enkelt for ligningsmyndighetene. Rettsstilstanden åpner for at skattyter kan være selektiv med hvilke opplysninger som legges frem. Det åpnes også for en mulighet for at det utformes dokumenter som ikke nødvendigvis gir uttrykk for de fulle realitetene. For at ligningsmyndighetene skal kunne gjennomføre reelle kontroller i slike tilfeller kreves at det avsettes store ressurser, typisk ved uvarslede stedlige kontroller med tilhørende speiling av elektroniske lagringsmedier. Slike kontroller representerer en stor belastning for både ligningsmyndighet og skattyter, så vel som for samarbeidsforholdet disse imellom.»

Oljeskattekontoret mener også at det er vanskelig å se hvorfor plassering av det subjektive vilkåret etter totalvurderingen vil bidra til en objektivisering av omgåelsesnormen.

Oljeskattekontoret mener at terskelen for å anvende omgåelsesnormen bør senkes noe, og har derfor vurdert om man enten burde fjerne hele det subjektive vilkåret som ligger i lovforsla-

get § 2 fjerde ledd, eller beholde et slikt subjektivt vilkår med en annen terskel (gitt at skattyters formål uansett inngår under totalvurderingen). Beholdes vilkåret, vil en hensiktsmessig endring kunne være å fjerne alternativet «ett eller flere av de sentrale formål», men beholde alternativet «hovedformålet». En slik løsning vil ligge tett opp til det Høyesterett har gjentatt flere ganger som grunnvilkåret.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PWC) uttaler om det subjektive vilkåret i utredningens lovforslag § 2 fjerde ledd:

«Som det heter i utredningen så medfører vilkåret at transaksjonen vil stå seg selv om summen av de forretningsmessige formålene utgjør «merkbart under halvparten». Uttrykt skjematisk så er det ikke tilstrekkelig for gjennomskjæring at skatteformålet utgjør litt mer enn 50 %. Hvis man først skal innføre en omgåelsesregel så bør et så sentralt element komme enda klarere frem i lovteksten, som kan leses slik at det kreves mer enn 50 % forretningsmessig formål for at unntaket i den subjektive delen av normen skal komme til anvendelse. Vi ber derfor departementet å vurdere å innta en slik presisering av terskelen i § 2 fjerde ledd.»

Også *Revisorforeningen* mener det bør fremgå klarere av lovteksten hvilke krav som stilles til skatteformålet. Foreningen er bekymret for at kravet til skatteformål i utredningens lovforslag er formulert slik at terskelen for gjennomskjæring blir for lav.

Skattedirektoratet uttaler:

«Etter Skattedirektoratets syn er en objektivisering av det subjektive vilkåret en positiv og nødvendig endring.

Det fremgår for øvrig av merknadene til bestemmelsen, jf. punkt 10.5, at «dette vilkåret ikke antas å få praktisk betydning i særlig mange tilfeller». Skattedirektoratet deler ikke denne oppfatningen og antar at skattytere i mange saker vil hevde at det foreligger et vesentlig ikke-skatterettslig formål som medfører at disposisjonen likevel skal legges til grunn.

Slik bestemmelsen nå er formulert, er det tilstrekkelig for skattyter å vise til at ett av de sentrale formålene med disposisjonen var annet enn å spare skatt for å hindre at omgåelsesregelen får anvendelse. Disposisjonens virkninger og formål drøftes gjentatte ganger. Det vises bl.a. til at skattyters formål konkret

vurderes etter § 2 tredje ledd første strekpunkt, og kommer inn nok en gang i siste vurdering etter fjerde ledd. Skulle det være slik at man kommer til at vilkårene er oppfylt etter annet og tredje ledd, burde det ikke være tilstrekkelig for å unngå omgåelse av skattyter kan vise til ett annet sentralt formål. Skattedirektoratet foreslår derfor at fjerde ledd bortfaller.»

7.5.3 Vurderinger og forslag

Departementet er enig med utredningen i at sterke hensyn taler for å opprettholde et eget vilkår knyttet til formålet med transaksjonen.

I utredningen foreslås at det subjektive vilkåret ikke skal være et innledende grunnvilkår, men komme inn som vurderingstema til slutt. Etter departementets vurdering knytter det seg visse ulemper til en slik løsning. Som det har blitt påpekt under høringen, er de fleste transaksjoner ikke skattemessig motivert, og grunnvilkåret i den gjeldende normen vil ikke være oppfylt. I slike normaltillfeller vil det derfor ikke være nødvendig å gå inn på den vanskeligere totalvurderingen. Pedagogiske hensyn og forenklingshensyn tilsier slik sett at et subjektivt grunnvilkår kommer *før* totalvurderingen i lovteksten. Departementet er enig i denne vurderingen, og fremmer lovforslag i samsvar med dette. Departementet viser også til at skatteformål er vurderingstemaet etter den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 14-90, som foreslås videreført. Det har egenverdi at samme tema er utgangspunkt for vurderingene etter skatteloven § 13-2.

I utredningen er det lagt til grunn at skattyters motiv skal vurderes på en mer objektivisert måte. Departementet er enig i at vurderingen bør være mer objektiv enn etter gjeldende rett.

Departementet foreslår en *helt objektiv* formålsvurdering. Vurderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon. Vurderingen skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet. Dette skal gjelde både for skattemessige virkninger og andre virkninger.

En objektiv vurdering gir et forenklet bevisstema, og vil redusere mulighetene for å tilpasse seg omgåelsesregelen ved å «fabrikke» forretningsmessige begrunnelser i samtid. Det vil dermed bli lagt til rette for større likebehandling av skattytere, uavhengig av deres tilgang til juridisk ekspertise og andre ressurser.

Bevistema vil være de objektive omstendighetene i saken, og ikke den konkrete beslutningstakerens subjektive hensikt. En objektiv tilnærming innebærer at bevis som gjelder objektivt foreliggende omstendigheter i saken blir sentrale, mens bevis som gjelder den subjektive motivasjon får mindre verdi. Bevis i sistnevnte kategori vil typisk kunne være notater, møtereferater, e-post og annen korrespondanse mv. På grunnlag av bevismaterialet trekkes slutninger om hva som var sannsynlige virkninger på transaksjonstidspunktet, og ut i fra det hva en rasjonell aktør ville hatt som formål.

I departementets lovforslag kommer den objektive formålsvurderingen til uttrykk ved at det skal være gjennomført en eller flere disposisjoner som «tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel», jf. forslaget til § 13-2 annet ledd bokstav a i skatteloven.

En slik objektiv tilnærming innebærer at formålsvurderingen vil bygge på samme prinsipp i skatteloven § 13-2 og skatteloven § 14-90. Høyesteretts avgjørelse i HR-2017-2410-A («Armada Eiendom») viser at motivvurderingen i § 14-90 skal være objektiv, jf. avsnitt 40 til 53 i dommen.

At vurderingen skal baseres på de sannsynlige virkningene på transaksjonstidspunktet, innebærer ikke at bare at virkninger som er lette å identifisere og tallfeste, skal være relevante. Også andre typer objektive omstendigheter som kan hatt betydning for formålet, skal tas i betraktning. Departementet viser i denne forbindelse til avsnitt 59 i Armada-dommen hvor det heter:

«Ved vurderingen av transaksjonen vil det også, etter omstendighetene, måtte trekkes inn elementer som ikke så lett lar seg tallfeste. Omfanget av den virksomheten som videreføres, finansiell eksponering, sikring av nødvendig leveranser til selskap innenfor samme konsern, er alt eksempler på omstendigheter som vil kunne inngå i vurderingen av om en transaksjon er overveiende skattemessig motivert.»

Departementet foreslår at det samme skal gjelde for vurderingene etter skatteloven § 13-2.

Fordi det legges opp til en objektiv vurdering, kan det virke misvisende å omtale dette vilkåret som «*det subjektive vilkåret*». Videre i denne proposisjonen vil departementet derfor omtale dette vilkåret som «*grunnvilkåret*».

Når det gjelder hvilke krav som skal stilles til forholdet mellom skatteformål og andre formål, er departementet enig i at dette kan videreføres fra

den gjeldende ulovfestede normen. Utredningen legger til grunn at formuleringen «*klart viktigste motivasjonsfaktor*» i domstekster sammenholdt med uttrykket «*hovedsakelig*» i selve formuleringen, innebærer at det etter gjeldende rett kreves mer enn overveiende skatteformål. Departementet slutter seg til denne vurderingen. Etter departementets lovforslag skal skattefordelen være *hovedformålet* med disposisjonene. Uttrykket «*hovedformålet*» tilsvarer «det hovedsakelige formål» i Høyesteretts gjeldende formulering. Hvor det både foreligger skattemotiver og andre motiver, skal disse avveies mot hverandre og det skattemessige motivet må fremstå som klart større enn det forretningsmessige.

Vilkåret om skattefordel som hovedformål gjelder *norsk* skatt. Det utelukker ikke at normen brukes i tilfeller hvor det er kombinasjonen av norsk og utenlandsk rett som gir skattefordelen, eksempelvis i et tilfelle som i høyesterettsdommen HR-2016-2165-A (Ikea).

Departementet legger til grunn at skillet mellom skattemessige og ikke-skattemessige forhold/virkninger skal trekkes på samme måte som ved egenverdivurderingen, jf. punkt. 7.4.3.

Skattefordelens størrelse vil være et sentralt vurderingsmoment både under grunnvilkåret og etter totalvurderingen. Men skattefordelens størrelse vil likevel ikke alltid være utslagsgivende for vurderingene av om det foreligger en omgåelse. Enkelte disposisjoner vil ha så lav egenverdi, fremstå som så u hensiktsmessige veier frem til det økonomiske formålet og/eller være så formålsstridige, at de uavhengig av skattefordelens størrelse ikke kan legges til grunn for beskatningen.

En problemstilling er hvordan *ulemper* skal vektlegges under grunnvilkåret. Selv om utgangspunktet er at skillet mellom skattemessige og ikke-skattemessige forhold/virkninger skal trekkes likt under grunnvilkåret og ved egenverdivurderingen, vil ulemper kunne bli vurdert forskjellig. At ulemper kan bli tillagt forskjellig betydning under grunnvilkåret og egenverdivurderingen, er et utslag av at vurderingstemaet er ulikt. Grunnvilkåret er en formålsvurdering, og kan derfor innebære en noe annen vurdering av virkningene enn den som legges til grunn ved bedømmelse av egenverdien.

Under grunnvilkåret legger departementet til grunn at ulemper skal gi følgende utslag:

Departementet foreslår at utgangspunktet under grunnvilkåret skal være en nettovurdering, slik at man sammenholder differansen mellom positive og negative virkninger med de skattemes-

sige virkningene. Et naturlig utgangspunkt for vurderingen under grunnvilkåret er at uønskede virkninger ikke kan virke motiverende. Utgangspunktet skal altså være at ulemper taler i skattyters disfavør under grunnvilkåret.

Men utgangspunktet om at ulemper taler i skattyters disfavør kan ikke gjelde uten unntak. I særlige tilfeller vil ulemper kunne underbygge at en annen ikke-skatterettlig virkning var formålet. I en situasjon hvor det foreligger klare og betydelige positive virkninger, vil en viss forekomst av ulemper i enkelte tilfeller kunne fremstå som noe som må aksepteres for å oppnå andre fordeler, og faktisk sett underbygge at disposisjonen ikke var skattemotivert. Dette må vurderes konkret i hver enkelt sak.

Jo mindre innslag det er av positive virkninger, jo sterkere vil ulemper indikere at det foreligger et skattemotiv. Jo mindre positive virkninger som foreligger, jo større vekt bør ulemper kunne ha i skattyters disfavør, også når man vurderer vekten av ulemper isolert sett. Det vil si at både relativ vekt og egenvekt øker når ulemper dominerer.

Det må gjøres en samlet vurdering av hvordan disposisjonen fremstår i det konkrete tilfellet, og hvilke slutninger som kan trekkes ut av dette om formålet.

Når det gjelder ulempers betydning for vurderingene av egenverdi under totalvurderingen, vises til punkt 7.4.3.

Hvor det er *flere uavhengige ikke-skatterettslige formål*, legger utredningen til grunn at disse bør kunne regnes sammen ved avgjørelsen av om tilstrekkelig ikke-skatterettlig formål foreligger. Departementet er enig i dette.

I tilfeller hvor *skattyters formål ikke blir realisert*, antar utredningen at også slike formål skal tillegges betydning etter gjeldende rett, og utredningen foreslår ingen endring i dette. Departementet er enig i denne vurderingen. Ved at formålsvurderingen etter departementets forslag skal ta utgangspunkt i hva som fremstår som sannsynlige virkninger på transaksjonstidspunktet, vil det bli tatt hensyn til virkninger som fremsto som sannsynlige, men som ikke er blitt realisert.

Grunnvilkåret vil kunne anses oppfylt selv om det er klart at transaksjonen ville blitt gjennomført uansett av forretningsmessige grunner. Det legges med andre ord ikke opp til et krav om *årsaks-sammenheng* mellom skatteformålet og transaksjonen under grunnvilkåret. Departementet har vurdert om årsakssammenheng burde inngå som eget lovfestet moment under totalvurderingen, men foreslår ikke et særskilt moment basert på dette. Det skyldes blant annet at det i mange tilfel-

ler vil være vanskelig å ta stilling til om disposisjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen. I enkelte tilfeller vil det likevel fremstå som klart at disposisjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen. Departementet legger opp til at spørsmål om årsakssammenheng da vil kunne inngå som ledd i vurderingen av disposisjonens egenverdi, jf. nærmere omtale i punkt 7.4.3. Årsakssammenheng som moment under totalvurderingen er nærmere drøftet i punkt 7.4.9 Avveining eller årsakssammenheng.

Ved at departementet foreslår en helt objektiv formålsvurdering, med utgangspunkt i en tenkt rasjonell aktørs vurderinger, vil det ikke ha betydning hvem som faktisk hadde skatteformålet (om det var skattyter selv eller noen annen). Det er heller ikke et vilkår at skattefordelen tilfaller skattyter selv eller en nærmere definert krets av nærstående, jf. nærmere omtale i punkt 7.3.3.

Departementet viser til forslag til § 13-2 annet ledd bokstav a i skatteloven.

7.6 Terskel for anvendelse

7.6.1 Forslag i utredningen

I utredningen vises det til at enkelte av forslagene kan påvirke terskelen for bruk av omgåelsesnormen. Dette gjelder eksempelvis endringer i vurderingen av skattefordeler i utlandet, skattyters subjektive formål og skattereglenes formål. Hvor slike forhold gjør seg gjeldende, kan det bli en strengere anvendelse av omgåelsesnormen. Videre foreslår utredningen en annen konstruksjon av omgåelsesnormen enn den som følger av Høyesteretts praksis. Ikke minst foreslår utredningen at det skal tillegges vesentlig betydning ved vurderingen om det hadde vært forretningsmessig fornuftig å gjennomføre transaksjonen uansett skattefordelene. Egenverdien får dermed en noe annen plass i argumentasjonsmønsteret enn nå.

Utredningen viser til at motstridende hensyn gjør seg gjeldende når man vurderer å heve eller senke terskelen for bruk av omgåelsesregelen. Hensynet til å ramme transaksjoner som ikke bidrar til samfunnsøkonomien, men som primært bidrar til skattebesparelse, må avveies mot hensynet til ikke å legge hindringer i veien for nyskaping og kreativitet. Utredningen mener at Høyesteretts praksis i det store og hele har truffet dette balansepunktet godt. De utslagene som kan synes å være uheldige, kan og bør ivaretas ved endringer knyttet til enkelte vurderingstemaer heller enn å endre terskelnivået generelt. Utred-

ningen er etter dette blitt stående ved at det ikke er tilstrekkelig grunn til å foreslå en generell endring i terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen.

Det vises til nærmere drøftelse i NOU 2016: 5 punkt 8.5.11.

7.6.2 Høringsinstansenes synspunkter

Deloitte Advokatfirma AS uttaler:

«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.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«Vi har inntrykk av at ganske mange aktører mener at forslaget vil kunne innebære en endring av gjeldende rett, at det blir en lavere terskel for gjennomskjæring og dermed en skjerpelse for skattyterne. De ulike oppfatningene og forslagets intensjon om i realiteten ikke å endre særlig på dette, kan skape større uklarhet og er derfor et hensyn som taler mot å lovfeste normen på den måten det foreslås her.»

Oljeskattekontoret uttaler:

«Samlet sett er Oljeskattekontoret av den oppfatning av terskelen for å anvende den generelle omgåelsesregelen bør senkes. Hensynet til forutberegnelighet for skattyter vil være bedre ivaretatt gjennom en lovfesting av en generell norm, og kan forsvare at terskelen senkes noe for å sikre en effektiv beskyttelse av skattefundamentene.»

Professor Benn Folkvord tar utgangspunkt i at terskelen for gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesregelen og skatteloven § 14-90 er forskjellig. Ved en lovfesting må lovgiver ta stilling til hvor terskelen for gjennomskjæring bør ligge. Han viser til at hensikten med skatteloven § 14-90 er å senke terskelen for gjennomskjæring for visse typer omgåelse som er særlig praktisk. At visse typer tilpasninger er mer praktiske enn andre, er ikke en god begrunnelse for å ha en lavere gjennomskjæringsterskel. Mener man at

en slik lavere terskel fortsatt skal gjelde for de transaksjonene som i dag reguleres av § 14-90, må denne terskelen gjelde konsekvent for alle transaksjonsformer.

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad viser til at terskelen for å anvende omgåelsesnormen kan bli endret på grunn av flere forhold. Terskelen kan bli senket som følge av forslagene om en mer objektivisert vurdering av skattyters formål, at utenlandske skatter ikke skal inngå i forretningsmessig egenverdi og endret betydning av at lovgiver kjente til en omgåelsesmulighet. Det høye abstraksjonsnivået kan gjøre det vanskelig å anvende lovteksten, og man kan stille spørsmål ved om utredningen selv har hatt et klart forhold til hva konsekvensene av lovforslaget vil bli i forhold til en del nokså vanlige tilfeller.

Regnskap Norge uttaler:

«Etter vår oppfatning medfører både de foreslåtte innstramningene i seg selv, samt lovtekstens utforming som sådan, at man beveger seg bort fra prinsippet om at regelen bare skal benyttes i ekstreme tilfeller. Vi nevner i denne sammenheng det som er foreslått om vektlegging av skattereglenes formål, overgang til objektiv vurdering av skattyters subjektive formål, inndeling av de relevante momentene i to ulike kategorier med ulik vekt, betydningen av skattefordeler i utlandet og betydningen av at lovgiver kjente til omgåelsesmuligheten.»

Revisorforeningen mener den foreslåtte regelen ikke gir klart nok uttrykk for at det skal være en høy terskel for gjennomskjæring. Dette gir seg blant annet uttrykk i § 2 annet ledd første strekpunkt der det heter i forslaget at det skal tillegges særlig vekt om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen. Isolert sett (uten å se hen til helhetsvurderingen) taler ordlyden for at omgåelsesregelen kan komme til anvendelse dersom det «bare» er 49 prosent økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uten skattefordelen.

Revisorforeningen viser videre til at skattefordelen skal vurderes opp mot den omgåtte regelen, og mener også dette kan føre til at terskelen blir senket. Foreningen er også redd for at den lavere terskelen fra skatteloven § 14-90 skal «smitte over» på praktiseringen av den generelle omgåelsesregelen, dersom § 14-90 oppheves og innlemmes i den generelle omgåelsesregelen.

Skattedirektoratet uttaler:

«Etter Skattedirektoratets oppfatning bør den generelle terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen senkes, bl.a. ved at det stilles strengere krav til disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Vi mener at dette er nødvendig dersom regelen på en effektiv måte skal motvirke uthuling av skattefundamentet. Zenithdommen anses å representere en nedre grense for transaksjoner som ikke vil bli rammet av omgåelsesnormen. [...] Et så lavt krav til egenverdi som Zenithdommen innebærer, er etter vår oppfatning uheldig ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv og tilliten til skattesystemet, og det er heller ikke nødvendig ut fra rettssikkerhetshensyn.

[...]

Som følge av at selskap behandles som egne skattesubjekter oppstår det særlige muligheter til å utnytte skatteregler i konsernforhold. Vi reiser derfor spørsmål om lovforslaget går langt nok i å demme opp for omgåelse i konsernforhold. En generell senkning av terskelen for omgåelse vil gjøre omgåelsesregelen mer effektiv også på dette området.

Slik lovutkastet er utformet, med et meget stort rom for skjønn, antar vi at det vil være praksis fremover som vil angi den generelle terskelen, hvor særlig Høyesterett vil være retningssivende. Det vide skjønnsrommet synes å gi åpning for at den generelle terskelen legges der Høyesterett mener den bør ligge. Det er i seg selv et spørsmål om det er heldig. Det er etter vår oppfatning viktig at lovgiver gir uttrykk for hvor grensene for omgåelse skal gå på det overordnede plan.»

Storbedriftenes skatteforum uttaler:

«Det fremgår av utredningen at det ved lovfesting generelt ikke er meningen å endre terskelen for gjennomskjæring. Trolig vil nok likevel lovfesting reelt sett innebære en innstramming av regelverket. For SSF er forutsigbarhet og stabilitet i regelverket viktigere enn terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen. SSF ønsker likevel å presisere at det er uheldig om regelverket – gjennom en utvidet adgang til gjennomskjæring – i praksis forhindrer gjennomføring av transaksjoner med god forretningsmessig begrunnelse.»

7.6.3 Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til vurderingene og konklusjonen i utredningen når det gjelder terskelen for bruk av omgåelsesnormen. Utgangspunktet skal være at det ikke blir gjort noen *generell* endring i terskelen for bruk av normen.

På *enkelte områder* legges det opp til en strengere anvendelse av omgåelsesnormen. Dette gjelder:

- (i) Skattefordeler i utlandet skal ikke anses som en forretningsmessig virkning, jf. punkt 7.4.3.
- (ii) Det legges opp til en objektiv formålsvurdering, jf. punkt 7.4.4 og punkt 7.5.3.
- (iii) Det skal ikke tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er omtalt i lovforarbeidene, uten at dette er fulgt opp med spesielle omgåelsesregler. Det vises til punkt 7.4.6.

Også forslaget om å tillegge formålet med «redskapsregler» mindre vekt, jf. punkt 7.4.2, vil kunne ha en viss betydning.

For øvrig legger departementet opp til at terskelen for bruk av skatteloven § 13-2 om omgåelse skal være den samme som for bruk av den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen.

7.7 Virkninger av at vilkårene i omgåelsesregelen er oppfylt

7.7.1 Forslag i utredningen

Utredningen viser til at spørsmålet om å anvende omgåelsesnormen typisk oppstår hvor det antas å være et spenningsforhold mellom disposisjonens rettslige (normalt privatrettslige) struktur og form, og dens økonomiske innhold. Det er vanskelig å tenke seg at det kan være aktuelt å anvende omgåelsesnormen hvor det i det vesentlige er overensstemmelse mellom den rettslige formen og disposisjonens økonomiske innhold, selv om transaksjonen skulle anses å være fullt skattemotivert og skattemessig fordelaktig for skattyteren. Om for eksempel en skattyter velger å selge en aksjepost med tap på årets siste dag (uten noe gjenkjøp eller lignende) fordi han vil ha fradrag for tapet dette året (og salget og tidspunktet således er skattemotivert), kan verken salget eller tidspunktet for dette settes til side som en omgåelse.

Dette innebærer at når skattemyndighetene overveier å anvende omgåelsesnormen, må de gjøre seg opp en mening om hva som er transaksjonens sentrale økonomiske innhold, som forutsetningsvis avviker fra den rettslige formen som

skattyteren har valgt. Skattemyndighetene må i alminnelighet beskrive et rettsforhold som reflekterer den økonomiske realitet bedre enn det rettsforhold skattyteren har lagt til grunn, som ledd i vurderingen av om vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen er oppfylt. Dersom myndighetene finner at vilkårene for å anvende omgåelsesnormen foreligger, skjer skattleggingen typisk som om skattyteren hadde gjennomført transaksjonen i en rettslig form som tilsvarende den økonomiske realiteten. Den økonomiske realiteten kan være et annet handlingsmønster eller at skattyteren ikke ville gjort noe overhodet (typisk ved salg og tilbakekjøp og andre sirkulære transaksjonsmønstre). Transaksjonens økonomiske realitet vil med andre ord ha betydning både som grunnlag for vurderingen av om vilkårene for å anvende normen er til stede, og for gjennomføring av skattleggingen dersom vilkårene for anvende normen anses for å være til stede.

Utgangspunktet er altså at skattleggingen skal skje på basis av den disposisjon som skattyterens disposisjon er blitt *rekarakterisert* til. Hvis eksempelvis en aksjegevinst er blitt rekarakterisert til aksjeutbytte, anvendes utbytteregele på det rekarakteriserte forholdet.

Når omgåelsesnormen skal lovfestes, antar utredningen at det har mye for seg å lovfeste også hovedprinsippene for virkningene av at omgåelsesnormen er anvendelig. Etter utredningens forslag til § 3 første ledd, skal utgangspunktet være at skattleggingen finner sted på grunnlag av en disposisjon som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold.

Utredningen viser videre til at det i noen få situasjoner kan være vanskelig å etablere et disposisjonsmønster basert på de reelle økonomiske forhold, som skattyteren kunne ha valgt. Dette gjelder først og fremst der det kan være aktuelt, ut fra omgåelsesregelen, å anse salg av aksjer som salg av selskapets eiendeler, eller å anse selskapet for å ha solgt skatteposisjoner. Selv om man nok i det førstnevnte tilfellet kan tenke seg skattlegging basert på at aksjonærene har likvidert selskapet og solgt eiendelene, synes det mindre nærliggende (og var ikke lagt til grunn ved ligningen i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips III)). Omgåelsesregelen bør ikke utformes slik at den per definisjon ikke kan tenkes anvendt i slike tilfeller. For slike tilfeller bør det være åpning for å basere skattleggingen på en *analogisk* anvendelse av tyngende skatteregler eller *innskrenkende* tolkning av gunstige skatteregler. Dette kan eksempelvis innebære at hovedregelen om skatteplikt for gevinst ved salg av fast eiendom, anvendes analo-

gisk på den som selger aksjer i selskap som eier fast eiendom, eller at regelen om at skatteposisjoner ikke kan overdras, anvendes analogisk på selskapet når aksjene i selskapet er solgt (og det ellers ligger til rette for å konstatere omgåelse).

Lovforslaget § 3 annet ledd regulerer de tilfellene hvor skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre. Skattlegging skal da skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.

Utredningen drøfter hvor *omfattende* virkningene av at omgåelsesregelen er anvendelig, bør være. Hvor skattleggingen gjennomføres på basis av en rekarakterisering av de privatrettslige disposisjoner i tråd med deres økonomiske innhold, bør utgangspunktet være at skattlegging av den aktuelle skattyteren fullt ut baseres på det rekarakteriserte forhold. Om for eksempel en persons vederlag ved aksjesalg rekarakteriseres til utdeling av aksjeutbytte, må skattyteren gis rett til skjerming etter de regler som gjelder for dette.

Det kan imidlertid være et spørsmål hvor langt man skal drive dette, særlig hvor det dreier seg om virkninger i skattyters disfavør. Hensynet bak anvendelse av omgåelsesnormen – å avskjære urimelig skattefordel – kan være vel ivaretatt ved en mer *begrenset* virkning. Utredningen foreslår at virkningen begrenses til å gjelde så langt det er nødvendig for at skattyteren ikke oppnår den aktuelle skattefordelen. Det vil si samme prinsipp som ligger til grunn for skatteloven § 14-90. Om eksempelvis hovedsaken ved en fusjon er å åpne for effektiv fremføring av underskudd og fusjonen settes til side ved hjelp av omgåelsesregelen, skulle dette som utgangspunkt innebære at fusjonen utløser gevinst-, uttaks- og utbyttebeskatning i tillegg til at fremføring av underskuddet til fradrag i overskuddsselskapets overskudd nektes. Ved en slik begrenset virkning som § 14-90 gir anvisning på, vil virkningen begrenses til å gjelde de aktuelle skatteposisjonene. Lenger enn til å avskjære selve skattefordelen går ikke hensynene bak omgåelsesnormen.

En slik begrensning av virkningen foreslås lovfestet i § 3 siste ledd.

Utredningen viser til at bruk av omgåelsesnormen kan få betydning for *senere* skattlegging av skattyteren. Et typisk eksempel er der skattyteren er nektet fradrag for tap ved salg av aksjer fordi han fortsatt har (indirekte) kontroll med dem. I

slike tilfeller bør det legges opp til at tapet kan komme til fradrag når skattyteren ved en senere begivenhet endelig oppgir kontroll over aksjene.

Utredningen drøfter også om bruk av omgåelsesnormen bør berøre *andre skattyteres rettsstilling*. Det er alminnelig antatt at anvendelse av omgåelsesregelen overfor en skattyter, ikke berører andre skattyteres skatterettslige stilling. Utredningen viser til Rt. 1997 s. 1580 (Zenith) som eksempel på dette.

Utredningen antar at spørsmålet om omgåelsesnormen betydning for senere begivenheter og andre skattyteres rettsstilling, er for lite avklart til at de egner seg for å nedfelles i en lovtekst nå, selv om noen generelle prinsipper har avtegnet seg. Utredningen gjør derfor ikke noe forsøk på å lovfeste virkningene av anvendelse av omgåelsesnormen for senere begivenheter hos skattyteren, for andre skattytere eller for andre skatter.

Det vises til nærmere drøftelser i utredningens punkt 7.3, 8.2 og 9.

7.7.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen mener det er bra at lovforslaget også klargjør konsekvensene av at det foreligger en omgåelse. Forslaget gir en viktig og nyttig klargjøring. Samtidig tar Advokatforeningen klart avstand fra forslaget om å tillate analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler. Etter foreningens syn strider en slik tilnærming mot legalitetsprinsippet. Sterke rettssikkerhetshensyn tilsier at analogisk anvendelse av skatteregler ikke innføres, og i alle fall ikke innføres uten en egen utredning som belyser temaet i sin fulle bredde.

Deloitte Advokatfirma AS uttaler:

«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. [...]

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.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«Det er positivt at virkninger tas inn i lovteksten dersom normen skal lovfestes. Vi mener imidlertid at det er nødvendig å utrede hvordan virkningene av gjennomskjæring skal være. Det gjelder også virkninger for senere begivenheter og andre skattytere. Dersom det for eksempel oppstår dobbeltbeskatning innen et konsern vil skattleggingen etter vår oppfatning gå lenger enn nødvendig selv om det formelt gjelder separate skattesubjekter. Dette er også en aktuell problemstilling ved omfordeling av fradrag/inntekter mellom landinntekt og sokeninntekt. Det er nødvendig å se på regler om korresponderende retting, herunder fristreglene som setter begrensninger for å ta skattyters ligning opp til endring.»

NHO er for øvrig enig i at virkningene av omgåelse ikke skal gå lenger enn nødvendig for å eliminere skattefordelen.

Oljeskattekontoret mener de foreslåtte bestemmelsene om virkninger fremstår som tungt tilgjengelige og med et for sterkt teoretisk preg, og uttaler:

«Det følger av Rt. 1976 s. 302 (Utv. 1975 s. 195 Astrup) at der vilkårene for å anvende omgåelsesnormen er til stede, blir den skatterettslige lovgivningen brakt til anvendelse. Den skatteregelen som er omgått må da anvendes så langt den passer. Etter Oljeskattekontorets syn bør man overveie om virkningsbestemmelsene kan forenkles i tråd med disse prinsippene. Det oppnås da samtidig at ligningsmyndighetene i de konkrete sakene har tilstrekkelig fleksibilitet til å nå det resultat som en anvendelse av skattelovgivningen tilsier.»

Skattedirektoratet uttaler:

«Når det gjelder virkningen av omgåelse, antar Skattedirektoratet at lovfesting bør reflektere de grunnleggende hensyn bak regelen, slik at det ved omgåelse gjennomføres en skattlegging i samsvar med de skatteregler transaksjonen strider mot, eventuelt bortfall/inntektsføring av skatteposisjon slik som virkningene er etter § 14-90. Skattedirektoratet reiser spørsmål om den foreslåtte lovtekst også her er unødvendig omfattende. [...]

Skattedirektoratet oppfatter utredningen slik at det er meningen at virkningen etter lovutkastet vil ligge nær opp til det som gjelder

etter § 14-90. Slik lovutkastet § 3 tredje ledd er utformet, kan en imidlertid tenke seg en fortolkning om at skatteposisjonen bare skal bortfalle i den utstrekning transaksjonen medfører en forbedret utnyttelsesmulighet. Hvis selskapet med skatteposisjonen selv har en mulighet til å utnytte deler av skatteposisjonen om transaksjonen ikke hadde funnet sted, kan bestemmelsen oppfattes slik at skatteposisjonen bare delvis skal falle bort. En slik fortolkning følger av merknadene til § 3, jf. utredningen punkt 10.7, der det fremkommer at en ser for seg underskudd som ikke tillates fremført mot inntekt i form av konsernbidrag etter aksjesalg, *likevel* skal kunne fremføres til fradrag i senere inntekt opptjent av selskapet selv.

Av kontrollhensyn vil en slik regel være krevende å følge opp i praksis. Særlig i tilfeller der det foretas flere transaksjoner der eventuell bruk av skatteposisjonen blir vanskelig å kontrollere (f.eks. transaksjonsrekker med salg, fisjoner og fusjoner). Skattedirektoratet mener derfor at en slik regel ikke er ønskelig. Ut fra utredningen kapittel 9 synes det ikke å være meningen at bestemmelsen skal forstås slik, men som sagt fremkommer det en annen forståelse under punkt 10.7.»

Storbedriftenes skatteforum er positive til at virkningene lovfestes, og uttaler:

«SSF er positive til at tredje ledd begrenser virkningene til å hindre at skattyter oppnår den skattefordel som er forsøkt tilegnet. Begrensningen bidrar til økt forutberegnelighet og til å begrense utilsiktede virkninger av gjennomskjæringen i skattyters disfavør. SSF er videre positive til at utredningen konkret angir at det ved rekarakterisering til et forhold som knytter et lovlighetsvilkår til skattemessige virkninger, f.eks. retten til skjermingsfradrag ved utbytte, ikke kan kreves at slike særlige vilkår skal være oppfylt. Blir et aksjesalg rekarakterisert til utbytte, kan dermed skattyter fremdeles ha krav på skjerming. Gjeldende rett kan ofte sette skattyter i en situasjon hvor det er umulig å oppfylle vilkårene for gunstige skatteposisjoner etter en gjennomskjæring. Prinsippet om at lovlighetsvilkår ikke kan kreves oppfylt etter gjennomskjæring skal iflg. utredningen fremgå av § 3 (3), men bør etter vårt syn fremkomme uttrykkelig av lovteksten.

I forlengelsen av dette mener SSF at det bør vurderes om den generelle retningslinjen som fremgår av merknadene om at «resultatet over

tid skal bli at skattefordelen elimineres, men at skattyter ikke stilles dårligere enn hva dette innebærer» kan fanges opp i lovteksten, med utdypende kommentarer i forarbeidene. Slik dette er behandlet i lovforslaget vil det i stor grad være opp til skattemyndighetenes skjønn hvordan virkningene av anvendelse av regelen skal bli ved senere disposisjoner. Dette er uheldig og kan gi tilfeldige utslag. Det er viktig at den retningslinjen utredningen omtaler følges ved behandlingen av skattyters senere disposisjoner, for å unngå inkonsistent beskatning eller i verste fall dobbeltbeskatning. Gjennomskjæring skal oppheve den aktuelle skattefordelen, men ikke være en straff for skattyter.

Hvor det ikke er mulig å skattlegge på grunnlag av et rekarakterisert rettsforhold, skal skattleggingen skje ved analogisk eller innskrenkende anvendelse av aktuelle skatteregler, jf. § 3 (2). Dette alternativet gir etter SSFs syn mindre forutsigbarhet for skattyter enn alternativet i første ledd. Vi vil her nevne at det forhold at det ikke er mulig å fastslå et rekarakterisert rettsforhold kan være et moment mot å anvende omgåelsesregelen. At virkningene medfører dobbeltbeskatning eller inkonsistens kan tilsi at omgåelsesregelen ikke bør anvendes. SSF forstår det slik at disse forhold er forsøkt fanget opp av forslaget § 2 (3) tredje strekpunkt, «grunnleggende skatterettslige hensyn». Vi viser her til at det i utredningen legges til grunn at dette også gjelder der de grunnleggende skatterettslige hensyn taler i skattyters favør. Dermed skal lovanvenderen se hen til de virkninger gjennomskjæringen

kan få før regelen anvendes. Det skal f.eks. vurderes om anvendelse av normen vil medføre dobbeltbeskatning eller skattlegging av uriktige skattytere. Det bør imidlertid vurderes om hensynet til hvilke virkninger gjennomskjæringen kan få, kan inntas som et selvstendig moment i § 2 (3).»

7.7.3 Vurderinger og forslag

Departementet er enig i at virkningene av at det foreligger en omgåelse skal begrenses etter samme prinsipp som ligger til grunn for skatteloven § 14-90.

I sin høringsuttalelse reiser Skattedirektoratet spørsmål om hvordan bestemmelsen som begrenser virkningen til å eliminere skattefordelen, skal forstås. Spørsmålet er om bestemmelsen skal forstås slik at skatteposisjonen bare *delvis* bortfaller i tilfeller hvor transaksjonen innebærer en forbedret utnyttelsesmulighet. Departementet er enig med Skattedirektoratet i at bestemmelsen *ikke* bør fortolkes slik. Skatteposisjonen i de aktuelle tilfellene skal bortfalle i sin helhet, på samme måte som etter skatteloven § 14-90.

For øvrig er utredningens forslag til lovfesting av virkninger i samsvar med hvordan Høyesterett gjennom lang tid har anvendt omgåelsesnormen. Departementet kan ikke se at det er behov for å endre rettsstilstanden på dette punkt, og slutter seg til vurderingene i utredningen. Departementet foreslår en lovregulering av virkningene som er tilnærmet likelydende med utredningens lovforslag. Det vises til departementets forslag til § 13-2 fjerde til sjette ledd i skatteloven.

8 Utvidet opplysningsplikt

8.1 Forslag i utredningen

Utredningen drøfter ikke direkte omfanget av skattyters opplysningsplikt. I utredningen er det lagt til grunn at reglene om opplysningsplikt ikke kommer i en ny stilling ved lovforslaget.

Senere har Stortinget fattet anmodningsvedtak vedrørende skattyters plikt til å opplyse om hensikten med transaksjoner:

Arbeidet med lovfesting av omgåelsesnormen ble omtalt i Meld. St. 4 (2015–2016) Bedre skatt, jf. punkt 8.6.3 i meldingen. I meldingen blir det vist til at departementet har gitt professor emeritus Frederik Zimmer i oppdrag å utrede spørsmålet om lovfesting.

I innstillingen til stortingsmeldingen (Innst. S. 273 (2015–2016)) gir finanskomiteen følgende tilrådning:

«I forbindelse med de vurderinger som skal gjøres etter den pågående høringen om omgåelsesregelen, bør det også foretas en vurdering om å utvide opplysningsplikten til også å omfatte hensikten med transaksjoner.»

Finanskomiteens innstilling ble avgitt 10. mai 2016, etter at Frederik Zimmers utredning var ferdigstilt (15. mars 2016). Innspillet om å vurdere en utvidelse av opplysningsplikten til å omfatte hensikten med transaksjoner er derfor ikke behandlet i utredningen.

8.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen viser til det store antall momenter som skal vurderes etter utredningens lovforslag, og mener det vil bli svært krevende for skattytere å gi tilstrekkelige opplysninger. Dette medfører etter Advokatforeningens syn en betydelig trussel mot skattyters muligheter til å etterleve opplysningsplikten og dermed en trussel mot skattyternes rettssikkerhet.

Flere av høringsinstansene har innvendinger mot at skattyters opplysningsplikt utvides til å omfatte hensikten med transaksjoner.

Finans Norge uttaler:

«Vi mener at det ikke bør foretas en slik utvidelse av opplysningsplikten som skissert av Stortingets finanskomité. Det vil være selvmotigende å stille krav om at skattyter skal opplyse om hensikten med transaksjonen samtidig som man ved vurderingen av om gjennomskjæring kan foretas i mindre grad enn tidligere skal legge vekt på hva som var skattyters subjektive formål med den foretatte transaksjonen. Opplysningsplikten gjelder i dag for faktiske forhold og dette er godt begrunnet.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«Dette er etter NHOs vurdering ikke et hensiktsmessig forslag. Hensikten med transaksjonen må være det som lar seg bevise på en objektiv måte, det vil si hva som utad fremstår som hensikten. En formell uttalelse eller påstand fra skattyter om hva som er hensikten, vil ha liten betydning i den vurdering skatteetaten skal gjøre. Det gjelder både etter gjeldende norm og ved en eventuell lovfestet norm basert på utredningens forslag. Det vil eventuelt måtte bety at hensikten med alle transaksjoner måtte opplyses.»

Storbedriftenes skatteforum (SSF) mener det ikke bør foretas en utvidelse av opplysningsplikten som skissert av finanskomiteen, og uttaler:

«Opplysningsplikten gjelder i dag for faktiske forhold, noe som er godt begrunnet. Etter SSF's syn vil en utvidelse av opplysningsplikten til også å gjelde hensikten med en transaksjon føre til en rekke nye spørsmål med usikker løsning.»

8.3 Vurderinger og forslag

Departementet viser til at skattyters rent subjektive formål skal tillegges mindre vekt etter lovforslaget enn etter den gjeldende ulovfestede nor-

men. Dette kan ha en viss betydning for skattyters opplysningsplikt mer generelt. Ut over dette kommer ikke skattyters opplysningsplikt i noen ny stilling gjennom departementets lovforslag.

Departementet har vurdert om skattyters opplysningsplikt bør utvides til omfatte hensikten med transaksjoner.

Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-1 at den som skal levere skattemelding mv., uoppfordret skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Det foreligger således en streng plikt for skattyter til å gi alle relevante opplysninger for skattefastsettelsen. Der det foreligger særlige forhold eller virkninger mv. av transaksjonen, har skattyter plikt til å redegjøre for disse objektivt konstaterbare forholdene, slik at skattemyndighetene kan prøve de skattemessige sidene.

Det er fordelaktig at et saksforhold er best mulig opplyst når transaksjonene og deres skattemessige virkninger vurderes. Isolert sett vil det kunne være fordelaktig om skattemyndighetene er kjent med hensikten bak transaksjoner.

Etter departementets vurdering er det imidlertid også viktige hensyn som tilsier at skattyters opplysningsplikt *ikke* utvides til å omfatte hensikten med transaksjoner.

For det første må det tas i betraktning at skattyters subjektive formål vil få redusert betydning etter lovforslaget. Utgangspunktet for vurderingen skal være hva de gjennomførte transaksjonene i seg selv kan tilsi var hovedformålet. Både i utredningens og departementets lovforslag tones betydningen av skattyters subjektive formålsvurderinger kraftig ned. Sett i en slik sammenheng vil skattyters egne formålsvurderinger være mindre relevante.

I tillegg vil en regel om plikt til å opplyse om hensikten med transaksjoner innebære vanskelige avgrensingsproblemer, og være komplisert å forholde seg til for skattyterne.

Dernest må det tas i betraktning at opplysninger som ikke kan knyttes til objektive omstendigheter i saken, vil ha liten verdi.

Etter en samlet vurdering vil departementet ikke foreslå at skattyters opplysningsplikt utvides til å omfatte hensikten med transaksjoner.

9 Skatteloven § 13-1

9.1 Gjeldende rett

Skatteloven har i § 13-1 en egen bestemmelse om interessefellesskap. Bestemmelsen gjelder først og fremst fastsettelse av internpriser i konsernforhold og i andre tilfeller av interessefellesskap. Bestemmelsen er ikke en omgåelsesregel i samme forstand som den gjeldende ulovfestede generelle omgåelsesregelen eller spesielle omgåelsesregler som skatteloven § 14-90. Hvorvidt § 13-1 kan karakteriseres som en omgåelsesregel, vil avhenge av hvordan man definerer en slik regel. I motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen, er det ikke noe krav om skattemotiv for å kunne anvende § 13-1. Det skal heller ikke finne sted noen totalvurdering av om det fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. Den ulovfestede omgåelsesnormen kan supplere § 13-1.

Skatteloven § 13-1 innebærer en objektiv vurdering av pris og vilkår i transaksjoner mellom nærstående basert på det som kan observeres mellom uavhengige parter. Formålet med bestemmelsen er å sikre tilordning av inntekter og kostnader til riktig skattesubjekt i tilfeller hvor interessefellesskap har påvirket tilordningen av inntekter eller kostnader i en transaksjon. Målet er å komme frem til en såkalt armlengdepris, det vil si en pris som uavhengige kontraktsparter ville ha satt i samme eller tilsvarende transaksjon.

For at § 13-1 skal få anvendelse, må tre vilkår være oppfylt:

- det må foreligge interessefellesskap mellom skattyter og den andre personen mv.,
- det må foreligge en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter, og
- inntekts- eller formuesreduksjonen må være en følge av interessefellesskapet (årsakssammenheng).

Skatteloven § 13-1 har følgende ordlyd:

(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

(2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle. Første punktum får tilsvarende anvendelse når den andre personen, selskapet eller innretningen er bosatt eller hjemmehørende i en stat innenfor EØS, dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.

(3) Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

(4) Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.

Et ledd i fastsettelsen av internpriser etter skatteloven § 13-1 kan være såkalt strukturell justering. Strukturell justering innebærer at den kontrollerte transaksjonen ikke legges til grunn som avtalt mellom partene, men rekarakteriseres som et første steg i tilretteleggingen for prissammenligningen. Bruk av bestemmelsen ved tynn eller tykk kapitalisering er et eksempel på strukturell justering.

Det er omdiskutert om § 13-1 kan få anvendelse i andre tilfeller enn internprising/strukturell justering, se nærmere om dette i punkt 9.2.

9.2 Forslag i utredningen

Utredningen viser til at gjeldende § 13-1 i skatteloven først og fremst gjelder fastsettelse av internpriser i konsernforhold og i andre tilfeller av interessefellesskap. Verken den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen eller den foreslåtte lovfestede normen får anvendelse på slikt.

Utredningen viser videre til at det ved anvendelse av § 13-1 kan være aktuelt å justere den kontrollerte transaksjonen før internprisen sammenliknes med markedspriser (strukturell justering). Heller ikke strukturell justering vil gå inn under anvendelsesområdet for den foreslåtte lovfestede normen.

Det er omstridt om § 13-1 får anvendelse utover fastsettelse av internpriser og strukturell justering. Utredningen viser til at man i praksis ser tendenser til at § 13-1 anses som rettsgrunnlag for å gripe inn i ethvert tilfelle hvor interessefellesskap har ledet til inntektsreduksjon. Utredningen viser til Lignings-ABC hvor det heter:

«Bestemmelsen kan også benyttes til å omklassifisere en transaksjon, for eksempel fordi parter kan ha felles interesse i få en transaksjon klassifisert på en bestemt skatterettslig måte.»

Utredningen påpeker at en slik oppfatning av rekkevidden av § 13-1 reiser et vanskelig spørsmål om forholdet til omgåelsesregelen. Slik reklassifisering som Lignings-ABC åpner for under § 13-1, hører til det sentrale innhold av omgåelsesnormen, og denne oppstiller andre og gjennomgående strengere vilkår enn § 13-1. Hvis § 13-1 anses anvendelig i alle tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap, vil anvendelsesområdet for omgåelsesregelen bli vesentlig begrenset, fordi det er vanlig med interessefellesskap i saker hvor det er aktuelt å vurdere omgåelse.

Utredningen er av den oppfatning at den forståelsen av § 13-1 som Lignings-ABC gir uttrykk for på dette punkt, ikke er riktig. Det erkjennes at ordlyden i § 13-1 er vid nok til å romme en slik forståelse. Men allerede det at Høyesterett har funnet det nødvendig å utvikle en egen omgåelsesnorm istedenfor å henvise til § 13-1, og anvendt denne i en rekke saker hvor det forelå interessefellesskap, taler sterkt mot at § 13-1 gjelder utenfor internprisingstilfellene. Den dom som det gjerne henvises til som begrunnelse for å anvende § 13-1 (dvs. dens forgjenger skatteloven 1911 § 54 første ledd) slik Lignings-ABC gir anvisning på, er

Rt. 1940 s. 598 (Fornebo). Denne dommen gjaldt et spesielt tilfelle (og et meget lite beløp), som i bunn og grunn dreide seg om tynn kapitalisering, altså en form for strukturell justering. Utredningen mener derfor at dommen ikke er noe eksempel på anvendelse av § 13-1 utenfor sitt kjerneområde. Skattyter vant dessuten i realiteten saken, så den er uansett ikke noe eksempel på at Høyesterett har godtatt en ligning basert på Lignings-ABCs forståelse av rekkevidden. Heller ikke senere har Høyesterett anvendt bestemmelsen i denne vide betydning, men derimot utviklet en egen omgåelsesnorm.

I utredningen anføres også at dersom § 13-1 skal kunne anvendes i alle tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap, kan terskelen for å gripe inn bli betenkelig lav.

Utredningen viser til Borgartings dom av 19. februar 2016 («Ikea») som illustrasjon på problemene som oppstår om § 13-1 gis slik anvendelse som Lignings-ABC gir anvisning på. Det vises til nærmere sammenfatning av faktum i saken og dommen i utredningen på side 69, samt nærmere omtale av Høyesteretts dom i samme sak i punkt 9.4 i denne proposisjonen. Hvis tilfeller som det i Ikea-saken faller inn under § 13-1, innebærer det at kjerneområder for anvendelse av omgåelsesnormen i praksis vil bli regulert av de lempeligere reglene (sett fra statens side) og at omgåelsesnormen derfor er uten praktisk betydning.

Hvis det antas at § 13-1 har den rekkevidden etter gjeldende rett som Lignings-ABC gir uttrykk for, foreslår utredningen at det ved endring av § 13-1 gjøres klart at bestemmelsen bare gjelder hvor det er aktuelt å endre priser på transaksjoner mellom skattytere med interessefellesskap, herunder foreta strukturell justering som ledd i slik prising. Utredningen viser til at § 13-1 eksempelvis kan endres til å lyde:

«Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvor det foreligger direkte eller indirekte interessefellesskap mellom skattyteren og annen person, selskap eller innretning og interessefellesskapet har gitt seg utslag i fastsettelse av vederlag som avviker fra omsetningsverdien.»

En slik formulering vil fange opp også tynn kapitalisering og andre tilfeller hvor det er aktuelt å foreta strukturell justering før prissammenligningen.

Det vises til nærmere drøftelse av skatteloven § 13-1 i NOU 2016: 5 punkt 2.4.3 og 7.5.

9.3 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen deler utredningens syn på at skatteloven § 13-1 kun får anvendelse for fastsettelse av internpriser og strukturell justering som ledd i prisanalyser. Foreningen mener vilkårene for å foreta strukturelle justeringer er strengere enn det som fremgår av utredningen.

Advokatforeningen uttaler videre:

«Advokatforeningen deler utredningens syn om behovet for lovfesting av forholdet mellom omgåelsesnormen og sktl. § 13-1, og antar at det kan være grunn til å vurdere presiserende endringer i ordlyden i sktl. § 13-1 uavhengig av hvilket syn man skulle ha på riktigheten av uttalelsen i Ligning-ABC. Etter Advokatforeningens syn bør en slik endring utredes og sendes på høring. Advokatforeningen slutter seg ikke uten videre til forslaget til ny ordlyd som fremsettes i fotnote til avsnitt 7.5.2.1 i utredningen.»

Norsk Øko-forum mener det er lite i retts- og ligningspraksis som tilsier at skatteloven § 13-1 kun gjelder for prissetting og uttaler:

«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). Skattemyndighetene tar kun opp saker etter en grundig vurdering og denne type saker blir alltid gjenstand for en grundig og særskilt kvalitets-sikring, i tillegg til at eventuelle klagesaker vil bli forsvarlig behandlet i en uavhengig klagenemnd.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«NHO er enig i den forståelse av skatteloven § 13-1 som utredningen legger til grunn. [...] Vi mener det bør gjøres klart at bestemmelsen bare gjelder hvor det er aktuelt å endre

priser på transaksjonen, ikke omklassifisering. Vi tar imidlertid ikke stilling til om ordlyden bør være slik den er foreslått i utredningen.»

Oljeskattekontoret mener utredningen legger til grunn et for snevert anvendelsesområde for skatteloven § 13-1. Det gjelder både ved vurderingen av gjeldende rett og i den foreslåtte løsningen. Oljeskattekontoret uttaler:

«Oljeskattekontoret kan ikke se at utredningen har fremlagt noe materiale som forsvarer at det i transaksjoner innenfor interessefelleskap må påvises skattemotiv etter den generelle omgåelsesnormen, for at det skal gjøres tilsidesettelser. Et slikt krav vil i vesentlig grad svekke mulighetene for å beskytte de norske skattefundamentene, og det uten at det hviler på reelle hensyn (annet enn retts-teoretiske betraktninger). Erfaringen viser at interesseforbundne har sterke motiver for å overføre skattefundamentene mellom skateregimene, og Oljeskattekontoret er derfor uenig i at terskelen for å gripe inn kan bli «betenkelig lav» om man forholder seg til vilkårene i § 13-1 for å bekjempe slik virksomhet. Det kan nevnes at det er forskningsmessig belegg for å konstatere at multinasjonale foretak har en vesentlig lavere skattebelastning enn rene nasjonale foretak. Det er derfor gode grunner som taler for at terskelen er lavere, eller i det minste annerledes, ved anvendelse av armlengdeprinsippet enn en generell omgåelsesregel. [...]

Oljeskattekontoret har merket seg at det pågår et større internasjonalt arbeid som skal forebygge forrykning av skattefundamentene. I denne forbindelse er det særlig interessant å trekke frem forslaget til nye retningslinjer for internprising fra OECD og G20 som ble fremlagt i 2015. Utviklingen er tydelig, og den går i retning av at de privatrettslige forholdene nedtones på bekostning av en vurdering av hvor den reelle verdiskapning skjer. Det er inntatt flere nye eksempler som fremstår som lite treffende å omtale som prisingssaker. Det kan for eksempel vises til punkt 1.85 og de tilhørende kommentarene i punkt 1.103 som omtaler mer komplekse tilfeller der skattefundamentene skal fordeles mellom flere selskaper som privatrettslig inngår i et avtaleforhold.

I ledende internasjonale skatterettslige miljøer har det vært uttrykt slik at de nye retnings-

linjene er basert på det premiss at det som ikke er kommersielt rasjonelt, ikke kan prises. Det er også uttrykt slik at armlengdeprinsippet har forandret seg fra en prisingstandard til et kombinert prising- og substans over form-standard. Det er derfor etter Oljeskattekontorets syn lite treffende å omtale alle saker som prisingssaker. Som det har vært antydning i juridisk teori har for eksempel OECDs retningslinjer for internprising (2010) kapittel 9 om omstruktureringer av flernasjonale foretak preg av å utgjøre en slags alternativ skatterett, som ikke lett faller inn under tradisjonelle diskusjoner om priskorreksjon.

Når dette ses i sammenheng med at utredningen har det synspunktet at ligningsloven § 8-1 er begrenset til å fastlegge faktiske forhold, kan det stilles spørsmål ved om internretten i fremtiden vil være tilstrekkelig fleksibel og robust dersom forslaget til ny § 13-1 følges opp. Etter Oljeskattekontorets syn er utredningens forslag til § 13-1 i utakt med den internasjonale utviklingen, og kan skade norske interesser.»

Skattedirektoratet har langt på vei tilsvarende synspunkter som Oljeskattekontoret.

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad uttaler:

«Utredningen synes ikke å se at skattemyndighetene kan få – kanskje betydelig – mindre grunnlag for å gripe inn overfor uønsket skatteplanlegging hvis lovfestingen av omgåelsesstandarder rent faktisk innebærer en heving av terskelen for å anvende omgåelsesregelen, samtidig med at anvendelsen av sktl § 13-1 innskrenkes. Heller ikke sies klart at den foreslåtte nye ordlyden av sktl § 13-1 som knytter an til omsetningsverdien, vil sette til side praksis som er utviklet på bakgrunn av Rt 2003 s 537 Storhaugen Invest. Dommen har vært kritisert av flere. Etter undertegnede mening er det en fornuftig dom som gjør det mulig for skattemyndighetene å gripe inn der uforholdsmessig store privatutgifter veltes over på et selskap ut fra en betraktning om at dette er driftsfremmede eller unaturlige transaksjoner. Det synes langt fra klart at forslaget til lovfestet omgåelsesstandard vil gjøre det mulig å bremse slike forhold.»

Skattebetalerforeningen uttaler at klargjøringen av virkeområdet til skatteloven § 13-1 er ryddig og fornuftig.

9.4 Vurderinger og forslag

Departementet viser til at anvendelsesområdet til skatteloven § 13-1 har fått en nærmere avklaring gjennom høyesterettsdommen HR-2016-2165-A («Ikea»).

Spørsmålet i Ikea-saken var om gjeldsrenter på et konserninternt lån skulle nektes fradragført. Lånet ble tatt opp i forbindelse med en selskapsrettslig omorganisering av konsernets eiendomsportefølje i Norge, hvor eiendommene gikk fra å være direkte eid av den norske konsernspissen til å være indirekte eid av det samme foretaket. Transaksjonen ble gjennomført etter en samlet plan som pådro selskapet betydelig gjeld og renteforpliktelser til konsernets «internbank» i Belgia. Eiendommene ble utfisjonert med skattemessig kontinuitet fra den norske konsernspissen og lagt i nye, særskilte selskaper. Bokført verdi på eiendommene var ca. 1 mrd. kroner. Fisjonen innebar en kapitalnedsettelse og dermed utdeling av selskapets egenkapital (i dommen omtalt som en «egenkapitaldisposisjon»). Aksjene i de særskilte selskapene ble lagt i et nyopprettet eiendomsselskap, og aksjene i dette eiendomsselskapet ble igjen solgt til den opprinnelige konsernspissen til virkelige verdier (ca. 2,1 mrd. kroner). Den opprinnelige konsernspissen ble dermed indirekte eier av eiendommene, og den sistnevnte overtakelsen ble finansiert gjennom et konserninternt lån. Hjemlene som ble vurdert for å nekte fradrag for rentene, var skatteloven § 13-1 og den ulovfestede omgåelsesnormen.

I dommen vurderes det først om rentene kan nektes fradragført med hjemmel i skatteloven § 13-1.

I dommen vises det til at skatteloven § 13-1 sammen med sin forgjenger i skatteloven 1911 § 54 har sin historie fra mer enn 100 år tilbake i tid. Det vises til lovforarbeider, og uttales i dommen at «uriktig internprising og tynn kapitalisering er eksempler på avtaler som utvilsomt faller inn under bestemmelsens anvendelsesområde.» I dommen legges det videre til grunn at lovgiver ikke har ment at § 13-1 skal være et generelt alternativ til den ulovfestede omgåelsesnormen. Det vises til at terskelen for gjennomskjæring ved interessefelleskap i så fall ville bli lav, og reelt sett lavere enn det som så langt har vært lagt til grunn i rettspraksis. Den diskusjonen som har funnet sted om å senke terskelen for ulovfestet gjennomskjæring i konsernforhold, jf. NOU 2014: 13 side 198 og NOU 2016: 5 side 100, ville i tilfellet ha bygget på uriktige forutsetninger. I dommen siteres også følgende tekst fra utredningen side 68:

«Det kan endelig anføres at dersom sktl. § 13-1 skal kunne anvendes i alle tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap, kan terskelen for å gripe inn bli betenkelig lav. Det vil være nok at skattyters opplegg er påvirket av interessefellesskap og at inntektsreduksjonen har årsakssammenheng med dette, mens det ikke blir noe spørsmål om transaksjonens ikke-skatterettslige egenverdi, skattyters formål, grad av strid mot skattereglenes formål og andre momenter som kommer inn i vurderingen etter omgåelsesnormen (både den gjeldende og den foreslåtte). Det må uansett være klart at inntekts- og formuesreduksjon som skyldes utbytteutdeling (og dermed nærmest per definisjon skyldes interessefellesskap), faller utenfor.»

Etter en samlet vurdering konkluderer førstevoterende med at skatteloven § 13-1 ikke kan anvendes på forholdet. Forholdet rammes derimot av

den ulovfestede omgåelsesnormen. Dommen er enstemmig.

Departementet viser til at dommen bekrefter at § 13-1 kan få anvendelse ved tynn kapitalisering. Samtidig blir det slått fast at bestemmelsen ikke kan brukes i alle tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap, eksemplifisert gjennom det aktuelle forholdet i saken. Reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning, faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Etter departementets vurdering bør de avgrensningene som dommen innebærer, legges til grunn ved anvendelse av skatteloven § 13-1 også videre. Departementet mener dommen i seg selv gir tilstrekkelig avklaring av rettstilstanden, og at det ikke er behov for å endre ordlyden i skatteloven § 13-1 for å klargjøre bestemmelsens anvendelsesområde. Det foreslås at skatteloven § 13-1 videreføres uten endringer.

10 Skatteloven § 14-90

10.1 Gjeldende rett

Skatteloven § 14-90 kan få anvendelse når et selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 og selskapet har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal skatteposisjonen

- falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Bestemmelsens formål er å forhindre at det oppstår et marked for omsetning av skatteposisjoner. I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 6.5.7.4 uttaler departementet at:

«For å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner, foreslår departementet en avskjæringsregel som innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen. Dersom det finnes sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort.»

Skatteloven § 14-90 har som formål å verne om grunnleggende skatterettslige tilordningsprinsipper. Tilsidesettelse eller avskjæring ved skattemotiverte transaksjoner er nødvendig for å sikre tilknytningen mellom skatteposisjoner og skatteobjektet. Begrepet skatteposisjon defineres ut i fra subjekttilknytningen og refererer seg til en bestemt skattyters stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt. Dette betegnes ofte som subjektprinsippet og innebærer at skatteposisjoner ikke kan overføres mellom skatteobjekter uten et særskilt rettslig grunnlag.

På dette grunnlaget begrenser bestemmelsen muligheten til å overta en skatteposisjon fra et annet selskap i forbindelse med fisjon, fusjon eller andre transaksjoner.

At fordeler som er innvunnet ikke kan overføres med virkning for beskatningen, må anses som et grunnprinsipp i skatteretten. Tilsvarende kan heller ikke oppofrede kostnader overføres med virkning for beskatningen.

Anvendelsesområdet for skatteloven § 14-90 er begrenset når det gjelder skattytere, skatteposisjoner og begivenheter som utløser skatteplikt. Bestemmelsen gjelder bare for «selskap og sammenslutninger som nevnt i § 2-2 første og annet ledd», herunder aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilte selskap og ansvarlige selskaper. Bestemmelsen gjelder ikke for personer, unntatt hvor de er deltakere i selskap med deltakerfastsetting.

Bestemmelsen gjelder for «skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost (i overskriften omtalt som generelle skatteposisjoner). Denne formuleringen omfatter både skatteposisjoner som kan lede til redusert skatt (først og fremst underskudd, men også pådratte, ikke tilfestede tap), og skatteposisjoner som kan føre til økt skatt (for eksempel gevinst- og tapskonto, negativ saldo).

Bestemmelsen gjelder bestemte transaksjoner. For det første når selskapet er «part i omorganisering etter kapittel 11». Dette omfatter fusjon, fisjon og omdanning. For det annet gjelder bestemmelsen hvor selskapet «får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon». Vilkåret om «transaksjon» tar først og fremst sikte på salg og annen realisasjon av aksjer eller andeler, men omfatter også kapitalforhøyelse, indirekte overføring ved overdragelse av eierselskap og gave og gavesalg.

Avskjæring kan kun foretas dersom skattemessige hensyn er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Spørsmålet om det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen er avgjørende for vurderingen av om bestemmelsen får anvendelse. Ved sannsynlighetsvurderingen må det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) punkt 8.2 hvor departementet uttaler:

«Ved sannsynlighetsvurderingen skal det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett framstår som det sannsynlig overveiende motiv. Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres. Det er etter bestemmelsen tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.»

I Armada-dommen (HR-2017-2410-A) la Høyesterett til grunn at hva som er det overveiende motiv ikke beror på den subjektive motivasjonen for transaksjonen, men på en objektiv vurdering. Denne dommen klargjør også at det etter skatteloven § 14-90 er tilstrekkelig at det skattemessige motivet veier tyngre enn de forretningsmessige motivene for transaksjonen, uten ytterligere krav til kvalifisert overvekt. Armada-dommen har videre avklart at skatteloven § 14-90 ikke har rom for noen lojalitetsvurdering (totalvurdering) slik det er etter den ulovfestede omgåelsesregelen.

Når skatteloven § 14-90 får anvendelse, beror rettsvirkningen på om transaksjonen er motivert av å utnytte en generell skatteposisjon som representerer en fordel eller en forpliktelse for skattyter. Avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til.

Dersom det er tatt sikte på å utnytte en skatteposisjon som representerer en fordel, blir virkningen at skatteposisjonen bortfaller. Det vil si at underskuddsposisjoner som rammes av bestemmelsen, ikke kan fremføres til fradrag i innværende eller senere inntektsår. Dersom motivet for transaksjonen hovedsakelig har vært å utnytte en skatteforpliktelse, skal skatteposisjonen inntektsføres. Det innebærer at den ikke kan avregnes mot underskudd eller danne grunnlag for fradragsberettiget konsernbidrag. En skatteforpliktende posisjon skal inntektsføres som et eget skattegrunnlag, jf. Ot. prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 6.5.7.4.

Rettsvirkningen skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført.

10.2 Forslag i utredningen

I NOU 2016: 5 foreslås det å oppheve skatteloven § 14-90.

Utredningens konklusjon er at det ikke er tilstrekkelig grunn til å opprettholde en spesiell omgåelsesregel for skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel. Begrunnelsen er blant annet at utnyttelse av skatteposisjoner er i kjerneområdet for enhver generell omgåelsesregel og at vilkårene for at skatteloven § 14-90 skal få anvendelse i utgangspunktet er parallelle med de som gjelder for den generelle, i dag ulovfestede, regelen.

Utredningen viser videre til at det sentrale poenget med innføring av en spesiell omgåelsesregel var et ønske om å gi skattemyndighetene et sikrere holdepunkt for å gripe inn, at terskelen for anvendelsesområdet skulle være lavere enn etter den ulovfestede normen og at en lovfestet regel vil ha en preventiv effekt. Hvordan og hvor mye lavere terskelen skal anses å være, hevdes i utredningen å være uklart. Det anføres også at bestemmelsen ikke har vært prøvd av Høyesterett og at dette også bidrar til usikkerhet om bestemmelsens virkeområde. Videre anføres det at det som eventuelt kan begrunne en særlig omgåelsesregel, må være et antatt behov for å ha en lavere terskel for inngripen ved utnyttelse av slike skatteposisjoner enn for andre tilfeller.

Det hevdes videre at skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel neppe generelt kan være lettere å manipulere enn andre skatteposisjoner. Det er vanskelig å se at det er vesentlig større behov for å kunne sette til side transaksjoner som gjelder generelle skatteposisjoner, enn andre omgåelsespregede transaksjoner. Mot en spesiell omgåelsesregel taler også at det med nødvendighet reiser spørsmålet om anvendelsesområdet for den spesielle regelen.

Det anføres at et argument for å videreføre skatteloven § 14-90 kan være at rettsvirkningene av regelen er andre enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Det foreslås imidlertid endringer i den alminnelige omgåelsesregelen som vil gi tilsvarende virkninger.

10.3 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen uttaler:

«Etter Advokatforeningens syn kan det ikke legges til grunn at den foreslåtte lovfestede gjennomskjæringsregel i samme grad [som § 14-90] vil oppfylle skattemyndighetenes behov for et sikrere holdepunkt for å gripe inn ved overdragelser av skatteposisjoner.

Samtidig mener Advokattforeningen at det uansett er god grunn til å stille spørsmålet hvorvidt sktl § 14-90 bør opprettholdes. Den rammer videreføring av skatteposisjoner som i utgangspunktet er legitime på selskapets hånd, som følge av endringer i eierforhold. Typetilfellet er at et skattemessig underskudd til fremføring faller bort. Normalt har et slikt underskudd oppstått som følge av feilslåtte satsninger, og slike satsninger er det all grunn til å oppmuntre. At et reelt underskudd reduserer skatteprovenyet, bør ikke anses som problematisk alene grunnet endringer i eierforhold.»

Norsk Øko-forum mener det er behov for å videreføre skatteloven § 14-90 dersom det fortsatt ikke skal være adgang til å handle med skatteposisjoner.

Norsk Øko-forum viser til at vurderingstemaet er forskjellig i § 14-90 og den generelle omgåelsesregelen, og at utredningens forslag til en lovfestet generell omgåelsesregel vil innebære en høyere terskel for anvendelse enn etter § 14-90.

Norsk Øko-forum mener erfaringene fra rettsaker viser at staten har fått medhold i langt større del av sakene der man har benyttet skatteloven § 14-90 som hjemmel enn den ulovfestede normen. Dette tilsier etter Norsk Øko-forum sin vurdering at det rent faktisk er behov for en særskilt «stopp-regel» for underskudd og andre skatteposisjoner.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er enig med utredningen i at det ikke er behov for skatteloven § 14-90 ved siden av en lovfestet omgåelsesregel. NHO uttaler om skatteloven § 14-90:

«Den har dessuten en lavere terskel enn forslaget til en lovfestet generell norm. To regler som delvis overlappende men med forskjellige terskler vil neppe gjøre forutsigbarheten for skattyterne større.»

Oljeskattekontoret viser til at terskelen for anvendelse er antatt å ligge lavere etter skatteloven § 14-90 enn etter den ulovfestede omgåelsesnormen, og uttaler:

«Før man vurderer å fjerne § 14-90 må det derfor vurderes grundig om den nye omgåelsesnormen gir et tilstrekkelig vern av skattefundamentene i de sakene som tidligere har vært rammet av § 14-90. Lovgiver bør i den forbindelse vurdere om saken er tilstrekkelig godt utredet til at § 14-90 oppheves.»

Oljeskattekontoret kan ikke se at det er noe til hinder for å vedta en generell omgåelsesnorm uten å oppheve § 14-90. Man kan da utrede om virkeområdet for § 14-90 bør innskrenkes eller om det bør utformes andre typer spesielle omgåelsesregler for å hindre uønsket omsetning av skatteposisjoner, og samtidig følge med på hvordan den nye omgåelsesnormen praktiseres.

Oljeskattekontoret uttaler videre:

«Det kan uansett påpekes at dersom § 14-90 oppheves, bør terskelen for den generelle omgåelsesnormen senkes for å unngå at lovarbeidet ender ut med at skattefundamentene samlet sett skal få et svakere vern. Dette gjelder ikke minst dersom utredningens forslag om å innskrenke skatteloven § 13-1 tas på ordet. Det minnes om at utgangspunktet for arbeidet var Scheel-utvalgets forslag om tiltak for å motvirke overskuddsflytting og sikre skattefundamentene.»

Professor Benn Folkvord støtter utredningens forslag om å oppheve skatteloven § 14-90. Folkvord uttaler:

«At visse typer tilpasninger er mer praktiske enn andre er ikke en god begrunnelse for å ha en lavere gjennomskjærings terskel. Tilpasninger som ikke er like vanlige er like samfunnsmessig uheldige som de vanligere tilpasningene. Hvorfor visse transaksjoner skal bedømmes strengere enn andre er ikke lett å forstå. Mener man bestemmelsen i § 14-90 er en god regel – med en passende gjennomskjærings terskel – bør den gis generell anvendelse.

Gjennomskjæringsbestemmelsen i § 14-90 er visstnok særlig praktisk ved overføring av fremførbart underskudd mellom selskap. Mener man det er et spesielt behov for å regulere denne situasjonen bør det gis en regel som rammer disse tilfellene mer direkte (SAAR).

Det ser ut til at bestemmelsen i § 14-90 brukes stadig mer i ligningspraksis. Dette har sannsynligvis sammenheng med at terskelen for bruk av den ulovfestede omgåelsesnormen stadig heves i Høyesterettspraksis. Lovgiver bør altså ta stilling til hvor terskelen for gjennomskjæring bør ligge, denne terskelen bør gjelde konsekvent for alle tilpasningsformer. Mener man at det er den lavere terskelen etter § 14-90 som bør gjelde, bør altså denne gjelde konsekvent – altså for alle transaksjonsformer. Utredningens forslag i pkt 8.7. om å oppheve § 14-90 slik at den lovfestede omgåelsesnorm gjelder generelt fremstår etter dette som et godt forslag.»

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad uttaler:

«Utredningen foreslår at sktl § 14-90 oppheves, og at sktl § 13-1 begrenses. Men det er hverken fra FIN eller i utredningen fremlagt noe materiale om hvor ofte disse bestemmelser påberopes av skattemyndighetene, og hvilken betydning de dermed har som del av vernet mot tapping av det norske skattefundamentet.»

Videre viser Gjems-Onstad til at skatteloven § 14-90 er en begrenset omgåelsesregel som særlig tar sikte på skatteposisjoner uten tilknytning til bestemte eiendeler. I praksis skal den ha særlig betydning for underskudd til fremføring i forbindelse med skifte av eierskap til aksjeselskap. Gjems-Onstad uttaler videre:

«Det er lett å forstå utredningens ønske om et klarere regelbilde med en generell lovfestet omgåelsesnorm som ikke behøver suppleres av en slags hybrid mellomløsning som sktl § 14-90 som hverken er en spesiell omgåelsesregel innrettet mot klart avgrensede forhold, men som heller ikke er en generell bestemmelse. Det gjør også omgåelsesreglene mer uoversiktlige at sktl § 14-90 oppstiller andre vilkår enn den generelle omgåelsesregel og angir andre virkninger. Det foreligger ingen høyesterettspraksis om sktl § 14-90, men visstnok en del lignings- og underrettspraksis. Nedenfor påpekes at det er uklart i hvilken grad forslaget til ny omgåelsesbestemmelse vil gjøre tilsidesettelse av skattyters disposisjoner lettere eller vanskeligere. I tillegg å oppheve sktl § 14-90 ut fra mer teoretiske betraktninger uten en nærmere praktisk orientert analyse av konsekvensene, kan synes dristig. Når man i tillegg trekker inn at utredningen foreslår en innstramning av sktl § 13-1 slik at den bare skal kunne brukes i utpregede internprisingssaker der vederlaget ikke er i samsvar med omsetningsverdien, synes utfallet av forslagene totalt sett nokså uoversiktlige. – Det kunne også være aktuelt å utrede en spesiell omgåelsesregel som bare gjelder overføring av underskudd.»

Revisorforeningen støtter ikke utredningens forslag om å oppheve skatteloven § 14-90, og uttaler:

«Et tredje forhold som kan føre til at terskelen kan bli senket er forslaget om å oppheve skatteloven § 14-90 og innlemme de tilfellene som rammes av denne regelen i den generelle

omgåelsesregelen. Tilfeller som i dag rammes av skatteloven § 14-90 vil i så fall utgjøre en betydelig andel av de omgåesestilfellene som vil bli vurdert etter den nye omgåelsesregelen.

Skatteloven § 14-90 ble innført fordi lovgiver ville ramme bl.a. skattemotiverte kjøp av underskudd og andre skatteposisjoner. Regelen ble innført som en spesiell omgåelsesregel og terskelen for anvendelse skulle være lavere enn etter den ulovfestede regelen. Dersom regelen oppheves og innlemmes i den generelle omgåelsesregelen, er vi redd den lavere terskelen fra skatteloven § 14-90 vil «smitte over» på praktiseringen av den generelle omgåelsesregelen.

Det er mye usikkerhet knyttet til anvendelsen av skatteloven § 14-90. Det er behov for å klargjøre regelen, men gitt regelens bakgrunn og utforming er vi ikke enige i at regelen bør oppheves og innlemme slike skattemotiverte kjøp av skatteposisjoner i den generelle omgåelsesregelen.»

Skattebetalerforeningen er positive til at skatteloven § 14-90 oppheves i forbindelse med lovfesting av en generell omgåelsesnorm. Etter deres erfaring har grensene for bruk av bestemmelsen vært uklare, og det vil virke forenkende at man bare har én omgåelsesnorm å forholde seg til.

Skattedirektoratet mener spørsmålet om å beholde § 14-90 må vurderes i lys av hvilket innhold omgåelsesregelen får og ikke minst hvor høy terskelen blir for dens anvendelse. I tillegg må de virkningene som blir resultatet av en anvendelse av § 14-90, vurderes opp mot de virkninger den foreslåtte omgåelsesregelen gir anvisning på.

Skattedirektoratet viser til at samlet underskudd til fremføring i norske selskaper er betydelig, og har vært økende de senere år. Det er viktig med effektive regler som kan motvirke omgåelser på dette området.

Skattedirektoratet mener den foreslåtte generelle omgåelsesregelen vil ha en høyere terskel for anvendelse enn § 14-90, og uttaler:

«For overdragelse og fusjon mv. av selskaper med skatteposisjoner betyr det at den ulovfestede regelen bare vil være anvendelig når selskapet er nærmest helt tomt, slik som i ABB-dommen. I utredningen punkt 8.5.1.1 sies det at resultatet i Zenith-dommen muligens kunne blitt et annet med en mer presis problemstilling. Dette er på ingen måte gitt, og ettersom lovforslaget ikke foreslår en generell endring av terskelen for anvendelse av omgåelsesnor-

men ville et slikt tilfelle sannsynligvis ikke bli rammet.

[...]

Etter Skattedirektoratets oppfatning er den ulovfestede omgåelsesnormen slik den praktiseres i dag, et lite egnet virkemiddel for å gripe inn mot transaksjoner hvor hensynet til å utnytte underskuddsposisjoner har vært det overveiende motiv.

Skattedirektoratet er i tvil om den foreslåtte bestemmelsen vil være bedre egnet. Bl.a. skal det neppe så mye til for å påvise at det vil være økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uten skatteposisjonen, jf. utkastets annet ledd første strekpunkt».

Skattedirektoratet uttaler videre at:

«Skattedirektoratet er derfor ikke enig med utredningen i at § 14-90 ikke har hatt en slik preventiv effekt som forutsatt. Skulle skatteetaten vært henvist til å anvende den ulovfestede normen i slike saker, kunne dette ha gitt muligheter for omsetning av nærmest tomme selskaper med underskuddsposisjoner. Det samme må antas å være tilfelle hvis § 14-90 oppheves og den foreslåtte bestemmelsen vedtas i samsvar med utkastet. Rettspraksis har vist at det er behov for en regel om avskjæring av underskuddsposisjoner der terskelen for å avskjære posisjonen er lavere enn det som følger av den ulovfestede regelen.

Skattedirektoratet er i utgangspunktet enig med utredningen i at tankemønsteret når det gjelder avskjæring av skatteposisjoner omfattet av § 14-90 bør være lik andre skatteposisjoner og transaksjoner hvor det oppnås skattefordeler. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør dette løses ved at det gis en generell omgåelsesregel hvor terskelen for å bli rammet senkes i forhold til det som i dag følger av den ulovfestede regel.»

Skattedirektoratet mener dette kan oppnås ved endring av den foreslåtte generelle bestemmelsen, til en norm der det legges vekt på hva som er transaksjonens hovedsakelige egenverdi. Samtidig bør det i forarbeidene gis anvisning på at terskelen for å bli rammet av den nye regelen blir mer i samsvar med skatteloven § 14-90, slik den praktiseres i dag.

Skattedirektoratet uttaler videre:

«Dersom lovfestingen av en generell omgåelsesregel tar opp i seg virkeområde og virkninger av § 14-90 i tilstrekkelig grad, antar Skattedirektoratet det ikke vil være nødvendig å beholde bestemmelsen. I den grad lovfestingen får en annen form, bør det vurderes å opprettholde § 14-90, men slik at den eventuelt begrenses til å omfatte underskuddsposisjoner. Dette er som nevnt det sentrale anvendelsesområdet for bestemmelsen og hvor misbruksfaren er størst. En viss fare for misbruk er det også for andre skatteposisjoner, men mulighetene her er mer begrensede som følge av at reglene om skattemessige avsetninger mv. ble strammet betydelig inn ved skattereforamen av 1992.

Når det gjelder skatteforpliktende posisjoner som i dag rammes av § 14-90, så vil et eventuelt misbruk være avhengig av at det kjøpende selskap har et fremførbart underskudd som skatteposisjonen kan utnyttes mot. Bestemmelsen kan da rette seg mot underskuddet, slik at det er underskuddsposisjonen som faller bort ved en transaksjon hvor det er denne posisjonen som søkes utnyttet.»

Storbedriftenes skatteforum støtter forslaget om å oppheve skatteloven § 14-90. Det vises til at det etter lovfesting av en generell omgåelsesregel synes lite hensiktsmessig å opprettholde en særregel for utvalgte skatteposisjoner. Storbedriftenes skatteforum uttaler videre:

«SSF er positive til en opphevelse av § 14-90 da den antatt lavere terskelen for gjennomskjæring etter skatteloven § 14-90 enn etter den ulovfestede omgåelsesregelen kan bidra til at transaksjoner som i utgangspunktet er forretningsmessig begrunnet, likevel ikke gjennomføres fordi transaksjonen også innebærer en skattefordel som etter en avveining gir stor sannsynlighet for gjennomskjæring. Bestemmelsens vilkår om at utnyttelse av skatteposisjon er «det overveiende motiv» har blitt tolket som at det er tilstrekkelig for avskjæring av skatteposisjonen at skatteformålet utgjør mer enn 50 % av formålet med disposisjonen. En slik innlåsingeffekt er samfunnsmessig uheldig.»

10.4 Vurderinger og forslag

Departementet mener det fortsatt bør være en egen lovfestet bestemmelse som retter seg mot hovedsakelig skattemotivert overføring av skatteposisjoner ved omorganisering og salg av selskaper. Etter departementets vurdering gir det en viktig signaleffekt å ha en øremerket bestemmelse om «kjøp og salg» av bestemte skatteposisjoner. Dette er praktisk viktige tilfeller, hvor forutberegnelighet, preventive hensyn og prosessuelle hensyn taler for å ha en egen bestemmelse. Den norske Revisorforening, Norsk Øko-forum, Oljeskattekontoret og Skattedirektoratet støtter dette i sine høringsuttalelser.

Departementet legger til grunn at skatteloven § 14-90 har en lavere terskel for bruk enn den foreslåtte generelle omgåelsesnormen. Armadodomen har avklart rettstilstanden etter § 14-90 og tydeliggjort terskelforskjellen. Det vises til at det etter § 14-90 er tilstrekkelig at de skattemessige virkningene veier tyngre enn de forretningsmessige, uten at det er et krav at disse må være *klart* større enn de forretningsmessige. Etter § 14-90 skal det heller ikke gjøres noen totalvurdering i tillegg til motivvurderingen. Å erstatte § 14-90 med den foreslåtte generelle omgåelsesregelen, ville medføre en heving av terskelen for gjennomskjæring i disse praktisk viktige tilfellene. En slik endring av rettstilstanden ville være uheldig.

Departementet foreslår at den spesielle omgåelsesregelen videreføres med noen justeringer. Det bør tydeliggjøres hvilke skatteposisjoner som typisk omfattes av bestemmelsen. Bestemmelsen vil blant annet omfatte underskudd, tom positiv saldo og negativ/positiv gevinst- og tapskonto. Disse skatteposisjonene blir direkte nevnt i lovforslaget. Det foreslås også at rettsvirkningene presi-

seres i ordlyden, slik at skatteposisjoner som innebærer en skatteforpliktelse, skal inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd eller fradragsberettiget konsernbidrag.

Departementet foreslår at bestemmelsen flyttes slik at den blir ny § 13-3 i skatteloven. At bestemmelsen flyttes, skal ikke ha betydning for dens anvendelsesområde.

Departementet legger til grunn at formålsvurderingen etter skatteloven § 13-3 skal skje på tilsvarende måte som ved vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt etter den generelle bestemmelsen i § 13-2. Dette vil innebære visse presiseringer av hvordan formålsvurderingen skal skje, sammenholdt med gjeldende rett etter § 14-90. Det legges opp til en helt objektiv formålsvurdering, løsrevet fra den eller de konkrete beslutningstakerne. I stedet skal vurderingen knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon. Vurderingen skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet. Det vises til nærmere omtale av formålsvurderingen i punkt 7.5.3.

Forholdet mellom den generelle bestemmelsen i § 13-2 og den spesielle i § 13-3 vil være tilsvarende som det i dag er mellom skatteloven § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesregelen. Den spesielle regelen i § 13-3 kan bli brukt hvor det er overføring av skatteposisjoner som er hovedsaken. Dersom flere rettsvirkninger av en transaksjon angripes, for eksempel alle virkninger av reglene om skattefri fusjon (og dermed også overføring av skatteposisjoner), er det ikke noe til hinder for at den spesielle regelen anvendes spesielt, alternativt eller subsidiært, i tilknytning til overføring av skatteposisjoner.

Det vises til forslag til ny § 13-3 i skatteloven og opphevelse av skatteloven § 14-90.

11 Merverdiavgift

11.1 Gjeldende rett

11.1.1 Norsk rett

Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgift er en generell avgift som skal skattlegge det endelige innenlandske forbruket av varer og tjenester. Merverdiavgift har som formål å skaffe inntekter til staten. For 2019 er merverdiavgiftsinntektene anslått til om lag 310 milliarder kroner, som utgjør omtrent en femtedel av de samlede skatte- og avgiftsinntektene.

Plikt til å svare merverdiavgift oppstår ved innenlandsk omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Merverdiavgift ved internasjonal omsetning av varer og tjenester bygger på destinasjonsprinsippet, som innebærer at merverdiavgiften skal oppkreves i det landet forbruket skjer. Destinasjonsprinsippet blir realisert ved at utførsel er fritatt for norsk merverdiavgift, og at det svares merverdiavgift ved innførsel. For tjenester er dette i stor grad gjennomført i henhold til OECDs retningslinjer om internasjonal tjenestehandel.

Registreringspliktige virksomheter (avgiftssubjekter) er ansvarlige for å oppkreve, rapportere og innbetale merverdiavgiften til staten. Merverdiavgift beregnes i alle omsetningsledd. Avgiftssubjekter har også fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i den registrerte virksomheten. Fradragsretten bidrar til at merverdiavgiften ikke belastes avgiftssubjektene, men veltes over på sluttbrukeren. Ved at merverdiavgiften bare beskatter sluttforbruk, gir den heller ikke tilpasninger i produksjonen. Alle som ikke er merverdiavgiftspliktige, for eksempel forbrukere og merverdiavgiftsunntatte virksomheter, anses som sluttbrukere, og har ikke fradragsrett. En virksomhet kan både ha aktivitet som er merverdiavgiftspliktig og -unntatt (delt virksomhet). Delte virksomheter har bare fradragsrett dersom og i den grad anskaffelsen er til bruk i den merverdiavgiftspliktige delen av virksomheten.

Merverdiavgiften er som et utgangspunkt generell og ilegges alle varer og tjenester. Dette bidrar til at avgiften virker nøytralt, og at det ikke

oppstår konkurransevidninger. Enkelte varer og tjenester er likevel unntatt eller fritatt fra merverdiavgift. Unntatt omsetning innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, og det gis heller ikke fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til slik omsetning. Omsetning av fast eiendom og finansielle tjenester er eksempler på unntak fra merverdiavgiftsplikten. En del varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift. Fritatt omsetning innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, men at det gis fradrag for inngående merverdiavgift. Fritak ved innenlands omsetning og uttak samt innførsel utgjør en subsidiering via merverdiavgiftssystemet. Eksempler på fritak er aviser og tidsskrifter. Unntak og fritak innebærer at hensynet til nøytralitet i merverdiavgiftssystemet ikke ivaretas fullt ut.

Merverdiavgiftsregelverket og tilpasninger

Merverdiavgiften er regulert i merverdiavgiftsloven, merverdiavgiftsforskriften og Stortingets årlige vedtak om merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven av 2009 trådte i kraft 1. januar 2010 og avløste merverdiavgiftsloven av 1969. Samtidig ble om lag 130 tilhørende forskrifter knyttet til den gamle loven samlet i én ny forskrift, merverdiavgiftsforskriften. De omfattende endringene siden merverdiavgiften ble innført i 1970 hadde gjort lovgivningen uoversiktlig og lite tilgjengelig. Den nye merverdiavgiftsloven er en teknisk revisjon med formål om å gjøre regelverket klarere og mer tilgjengelig, jf. Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 8.

Merverdiavgiftsloven har ingen generell bestemmelse som skal motvirke tilpasninger. Det er likevel enkeltbestemmelser i loven som har til formål å motvirke bestemte former for uønskede tilpasninger. En sentral bestemmelse er merverdiavgiftsloven § 4-4 om fastsetting av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift der det foreligger et interessefellesskap. Etter bestemmelsen kan beregningsgrunnlaget ikke settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdien, dersom det består et interessefellesskap mellom leverandør og mottaker, og dette interessefellesskapet må

antas å føre til en annen fastsettelse av vederlaget enn om det ikke hadde vært et interessefelleskap.

Merverdiavgiftsloven § 4-2 er en annen bestemmelse om beregningsgrunnlaget som kan motvirke tilpasninger. Av bestemmelsens første ledd fremgår at i beregningsgrunnlaget «inngår alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen, enten de inngår i vederlaget eller det kreves særskilt betaling». I Ot.prp. nr. 18 (1990–91) s. 1 er denne regelen begrunnet i at «[v]ed å statuere avgiftsplikt på oppfyllelsesomkostningene unngår man at vederlaget via arrangementer mellom kjøpere og selgere settes lavere enn det i realiteten er med det siktemål å redusere avgiftsberegningen.»

Et annet eksempel på lovbestemmelser som kan motvirke tilpasninger, er justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Rett til fradrag for inngående merverdiavgift forutsetter en kvalifisert tilknytning, ved at anskaffelsene må være «til bruk i» merverdiavgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Det grunnleggende utgangspunktet er at fradragsretten avgjøres ut fra forholdene på anskaffelsestidspunktet, jf. Rt. 2006 s. 293 avsnitt 33 og Rt. 2012 s. 432 avsnitt 44. Justering innebærer at inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og den merverdiavgiftspliktige virksomheten endres, innenfor en viss periode etter anskaffelsen av kapitalvaren. Justeringsregelverket er begrunnet i at det totale fradraget for den inngående merverdiavgiften bør reflektere kapitalvarens tilknytning til merverdiavgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) s. 39.

Ytterligere et eksempel er merverdiavgiftsloven § 3-30 tredje ledd om at det skal beregnes merverdiavgift ved levering av fjernleverbare tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet, når tjenestene er til bruk innenfor området. Bestemmelsen må sees i sammenheng med § 3-30 første og annet ledd, som fastsetter merverdiavgiftsplikt når næringsdrivende som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet kjøper fjernleverbare tjenester fra utlandet. For å motvirke at den næringsdrivende unngår merverdiavgiftsbelastning ved å kanalisere leveransen gjennom en etablering i utlandet, fastsetter § 3-30 tredje ledd at også slike leveranser på nærmere vilkår er merverdiavgiftspliktige dersom de er til bruk i merverdiavgiftsområdet.

Merverdiavgiftsretten er for øvrig preget av en etter hvert omfattende rettspraksis med innslag av tilpasninger til regelverket. Et eksempel er

grensen for når en utenlandsk etablert selger skal anses å ha merverdiavgiftspliktig innenlands omsetning, se Rt. 2006 s. 364 (Ifi Oy). Merverdiavgiftsplikt for innenlandske forhold var også et tema i Rt. 2002 s. 1691 (Esso), der Høyesterett kom til at merverdiavgiftsfritaket for drivstoff måtte avgrenses mot utenlandskregistrerte luftfartøy i innenriks fart. Et annet tilfelle er Rt. 2014 s. 1281 (Byggmester), som gjaldt oppføring av privatbolig som også sporadisk ble brukt som visningshus i merverdiavgiftspliktig virksomhet. Et tredje eksempel er avgrensning av fradragsretten ved kjøp av abandonerte driftsmidler fra konkursdebitor, se blant annet Rt. 2011 s. 213 (Invex) og Rt. 2012 s. 840 (Grasmo) som er omtalt nærmere nedenfor.

Ulovfestet omgåelsesregel for merverdiavgift

For inntektsskatt og formuesskatt eksisterer det utvilsomt en ulovfestet omgåelsesregel, se kapittel 3. Tidligere har det vært noe usikkert om det også gjelder en ulovfestet omgåelsesregel for andre skattearter, som for eksempel merverdiavgift. Høyesterett har i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) i en sak om arveavgift uttalt at det i prinsippet gjelder en omgåelsesnorm for alle skatter og avgifter:

«(47) Siden 1920-årene er det gjennom Høyesteretts praksis etablert at det i forhold til ulike skatteregler etter omstendighetene vil kunne foretas gjennomskjæring og ved det etablere skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel. Denne praksis ble lenge utviklet fra et område til det neste uten at det ble identifisert noen generell regel om gjennomskjæring innenfor skatterettens område. De avgjørelser som ble truffet var imidlertid basert på reelle hensyn av generell rekkevidde og en overordnet forståelse av at det i norsk rett gjelder en alminnelig omgåelsesnorm.»

I Nagell-Erichsen konkluderte Høyesterett med at låneopptak og kapitalutvidelse i et selskap for å utnytte verdsettelsesrabatter, som ble gjennomført tidsnært arvelaters død, måtte «karakteriseres som en illojal tilpasning til unntaksregelen i arveavgiftslovens § 11A, og jeg finner det klart at det er grunnlag for gjennomskjæring ved fastsettelse av arveavgiften» (avsnitt 82).

Omgåelse og arveavgift var også tema i Rt. 2008 s. 1510 (Reitan). I denne avgjørelsen legger også Høyesterett til grunn at det gjelder en gene-

rell ulovfestet omgåelsesregel i skatte- og avgiftsretten:

«(59) Denne består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt eller avgift. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters eller den avgiftspliktiges formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skatte- eller avgiftsreglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen eller avgiftsfastsettelsen, se Rt-2007-209 (Hex) avsnitt 39 og Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis. Det er tillatt å tilpasse seg skatte- og avgiftsreglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har, jf. Hex-dommen avsnitt 42.»

I Reitan kom Høyesterett til at det ikke var grunnlag for å anvende den ulovfestede omgåelsesreglen. Disposisjonene var ikke «i strid med arveavgiftsreglens formål» (avsnitt 61), og var reelle med forretningsmessige konsekvenser gjennomført på en ikke unaturlig fremgangsmåte (avsnitt 63).

Den første høyesterettsavgjørelsen som mer direkte berører spørsmålet om omgåelse og merverdiavgift, er Rt. 2011 s. 213 (Invex). Spørsmålet var om kjøp av et abandonert varelager som var beheftet med pant, ga rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven 1969 § 21 (nå merverdiavgiftsloven § 8-1). I saken var det klart for kjøperen at selgeren ikke ville innbetale utgående merverdiavgift til staten. Selgeren var konkurs og det fulgte av kjøpsavtalen at hele kjøpesummen skulle gå uavkortet til panthaver som nedbetaling av selgerens gjeld. Kjøper og selger var delvis eid av samme selskap. Eierselskapet hadde påtatt seg kausjonsansvar overfor panthaveren for selgerens gjeld.

Staten anførte at kjøper måtte nektes fradrag rett for den inngående merverdiavgiften knyttet til anskaffelsen av varelageret, blant annet under henvisning til merverdiavgiftslovens system og bærende hensyn. I tillegg ble det anført at det på generelt grunnlag gjelder en begrensning i fradrag retten når kjøper har egeninteresse i å delta i et arrangement der partene har felles forståelse om at selger ikke skal innbetale avgiften til staten,

særlig når det er inngått avtale for å sikre at avgiften ikke skal tilfalle staten.

Høyesterett presiserte innledningsvis at det avgjørende spørsmålet var hvordan merverdiavgiftsloven § 21 skulle tolkes (avsnitt 27). Høyesterett trakk frem at bestemmelsen i § 21 gir uttrykk for et gjensidighetsprinsipp, som innebærer at utgående og inngående avgift korresponderer og nøytraliserer hverandre (avsnitt 30). I den konkrete tolkningen trakk Høyesterett frem at ordlyden i § 21 om adgangen til å trekke fra inngående avgift var generell og unntaksfri, og at lovkravet tilsa varsomhet ved tolkningen av bestemmelsen (avsnitt 31). I samme avsnitt fremhever Høyesterett at loven må tolkes i lys av sitt formål. Etter å ha vist til «adgangen til gjennomskjæring i skatteretten» i avsnitt 31, presiseres i avsnitt 32 at det «ikke [er] noe til hinder for å legge lignende synspunkter til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven.»

Etter en gjennomgang av rettskildene konkluderte Høyesterett med at det ikke er grunnlag for en generell regel om at fradrag retten er avgrenset mot tilfeller der partene har felles forståelse om at selger ikke kommer til å innbetale merverdiavgiften til staten (avsnitt 40). Høyesterett fant likevel at det kan være grunnlag for å nekte fradrag for inngående merverdiavgift i konkrete tilfeller. I den konkrete vurderingen fremhevet Høyesterett at konkursdebitor, panthaver og kausjonist hadde en felles interesse i ordningen, herunder at kjøpesummen ble satt så høyt som mulig (avsnitt 43). I samme avsnitt ble det også fremhevet at transaksjonen fremsto «arrangert og ikke i samsvar med reelle verdier». Høyesterett vektla at arrangementet i saken, med det sterke interessefellesskapet som forelå, måtte få betydning for vurderingen av fradrag retten (avsnitt 45). Arrangementet var ikke i samsvar med symmetriprinsippet som forholdet mellom utgående og inngående merverdiavgift bygger på. Alle de involverte parter var klar over at merverdiavgiften som kjøper betalte, skulle benyttes til nedbetaling av gjeld og frigivelse av kausjonsforpliktelser. Høyesterett konkluderte da med at det ikke ville være urimelig å avskjære fradrag for kjøpers inngående merverdiavgift. Kjøperen ble på denne bakgrunnen nektet fradrag rett.

Den andre høyesterettsavgjørelsen som berører spørsmålet om omgåelse og merverdiavgift, er Rt. 2012 s. 840 (Grasmo). Saken gjaldt spørsmål om et selskap som kjøpte et produksjonsanlegg etter at dette var abandonert fra konkursboet, hadde krav på fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven 1969 § 21. Staten

anførte at overdragelsen av produksjonsanlegget prinsipielt var en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse. Subsidiært anførte staten at fradrag måtte nektes fordi transaksjonen utgjorde en illojal utnyttelse av avgiftsreglene.

Høyesterett kom til at det forelå en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse, og at kjøper ikke hadde rett til fradrag for det beløpet selger uriktig hadde fakturert som utgående merverdiavgift. Høyesterett vurderte derfor ikke statens subsidiære anførsel, men bemerket likevel i avsnitt 78 med henvisning til Rt. 2011 s. 213 (Invex) at det «også på merverdiavgiftsområdet etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift.»

Et annet tilfelle om tilpasninger til merverdiavgiftsreglene og fradragsrett er Eidsivating lagmannsretts dom i Utv. 2016 s. 1749 (KA Rasmussen). Anskaffelsene i denne saken var fra selgere som ikke innbetalte utgående merverdiavgift til staten. Kjøper betalte ved flere anledninger til utenlandsk bankkonto, og til andre rettssubjekter enn de som var oppgitt som selgere.

Lagmannsretten avgjorde saken på bakgrunn av en tolkning av merverdiavgiftsloven § 8-1. I den konkrete vurderingen kom rettens flertall til at kjøperen måtte ha vært klar over at selger ikke drev en legitim virksomhet, herunder at kjøper visste eller måtte vite at selger ikke ville innbetale merverdiavgiften til staten. Kjøper ble derfor nekter fradragsrett under henvisning til at de hadde «deltatt i et arrangement som på en illojal måte skulle utnytte avgiftssystemet.»

Det er også andre eksempler fra rettspraksis på tilpasninger til merverdiavgiftsreglene, utenom de tilfeller der selger av ulike grunner ikke innbetaler den utgående merverdiavgiften til staten. Borgarting lagmannsrett har i Utv. 2012 s. 414 (Residens Eiendom) lagt til grunn at det gjelder en ulovfestet omgåelsesregel for merverdiavgift. Saken gjaldt fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til oppføring av et parkeringsanlegg. Byggherren krevde fradragsrett og anførte at anlegget ble brukt i merverdiavgiftspliktig parkeringsvirksomhet.

Lagmannsretten la til grunn at det som var betegnet som en leieavtale, i realiteten innebar et salg av parkeringsanlegget etter merverdiavgiftsloven. Anskaffelsene til parkeringsanlegget var ikke til bruk i merverdiavgiftspliktig utleie av parkeringsplasser, men til et avgiftsunntatt salg av fast eiendom. Byggherren hadde dermed ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaf-

felser til oppføring av parkeringsanlegget. Som et alternativt rettslig grunnlag for resultatet viste lagmannsretten til den ulovfestede omgåelsesregelen:

«Retten bemerker samtidig at det uansett vil følge av ulovfestede gjennomskjæringsregler at det i forhold til merverdiavgiftslovens regler må anses å foreligge et salg i dette tilfellet. Villkårene for gjennomskjæring er oppfylt ved at leieavtalen var inngått utelukkende for å oppnå en formell utsettelse av salget og dermed ikke var reell. Avtalen fremstår videre som forretningsmessig unaturlig. Lagmannsretten legger til grunn at det gjelder en ulovfestet gjennomskjæringsregel også innenfor avgiftsretten, jf. Høyesteretts avgjørelser om arveavgift i Rt-2006-1199 og Rt-2008-1510 samt Ole Gjems Onstad, Omgåelse og merverdiavgift, Skatterett 2009, side 115 flg.»

Departementet finner etter en gjennomgang av rettskildene at det gjelder en ulovfestet omgåelsesregel i merverdiavgiftsretten. Høyesterett har likevel ikke anvendt omgåelsesregelen direkte i saker om merverdiavgift. Formuleringen i Rt. 2012 s. 840 (Grasmo) avsnitt 78, om «å underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift», kan forstås som å gi uttrykk for en omgåelsesregel. Avsnittet viser til Rt. 2011 s. 213 (Invex), der Høyesterett i avsnitt 27 la til grunn at det avgjørende spørsmålet var hvordan merverdiavgiftsloven § 21 skulle tolkes. Det aktuelle avsnittet i Grasmo (avsnitt 78) bygger særlig på avsnitt 31 i Invex:

«Jeg er enig i at lovskravet kan tilsi varsomhet ved tolkningen av bestemmelsen. På den annen side må loven tolkes i lys av sitt formål. Illustrerende er adgangen til gjennomskjæring i skatteretten. Det er sikker rett at det kan etableres skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket.»

I Invex avsnitt 32 fremgår det videre at det «ikke [er] noe til hinder for å legge lignende synspunkter til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven.» Departementet forstår premisset i Grasmo om «å underkjenne tilpasninger» som en referanse til den formålsorienterte lovtolkningen som ble lagt til grunn for avgjørelsen i Invex. Dommene gir

derfor etter departementets vurdering begrenset veiledning om innholdet i omgåelsesregelen i merverdiavgiftsretten.

I de ovennevnte dommene om arveavgift har Høyesterett som nevnt lagt til grunn at det gjelder en generell omgåelsesregel i skatte- og avgiftsretten. I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) som gjaldt arveavgift, tar Høyesterett utgangspunkt i omgåelsesregelen som er utviklet for inntektsskatteretten, se avsnitt 59 i dommen som er sitert ovenfor. Tilsvarende fremgangsmåte anvendte Høyesterett i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen), men her noe knappere formulert.

Av Nagell-Erichsen fremgår at arveavgiften er en form for beskatning som medfører at de ulike hensyn som skal vurderes etter den generelle omgåelsesregelen, må vektlegges noe annerledes enn i inntektsskatteretten (avsnittene 55 og 56). Departementet antar på denne bakgrunnen at omgåelsesregelen i merverdiavgiftsretten bygger på de samme vilkårene som gjelder for direkte skatt, men at det i den konkrete anvendelsen av regelen må tas hensyn til merverdiavgiftens sær egenhet.

11.1.2 EU-rett

I EU er merverdiavgiften regulert i Rådets direktiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet). Direktivet, som er svært omfattende og endret en rekke ganger, pålegger alle land i EU å ha et merverdiavgiftssystem. Direktivet setter krav til, og rammer for, medlemslandenes regelverk, men det er opp til medlemsstatene å avgjøre hvordan innholdet i direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett. Direktivet innebærer en stor grad av harmonisering av systemet i EU-landene, men gir også valgmuligheter på enkelte områder. Valgmulighetene gjelder særlig satser og i noen grad unntak.

Merverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et merverdiavgiftssystem som i sin oppbygning på mange måter samsvarer med det norske. På samme måte som i Norge, er utgangspunktet at det er avgiftssubjektene som beregner og betaler merverdiavgift og som har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den merverdiavgiftspliktige virksomheten. Sekundærlovgivning i EU om skatt er ikke en del av EØS-avtalen. Det betyr at merverdiavgiftsdirektivet faller utenfor EØS-avtalens virkeområde, og er ikke bindende for Norge.

Merverdiavgiftsdirektivet har ingen egen bestemmelse for å motvirke omgåelser av regelverket. I den grunnleggende storkammeravgjø-

relsen C-255/02 (Halifax) slo EU-domstolen fast at det generelle prinsippet om forbud mot omgåelser («abuse of rights») i EU-retten også gjelder for merverdiavgift. Prinsippet innebærer at rettigheter som kan utledes av merverdiavgiftsdirektivet eller nasjonale regler som implementerer direktivet, ikke gjelder dersom anvendelsen av regelen utgjør et misbruk av den. Prinsippet har direkte virkning i EUs medlemsland, det vil si at prinsippet gjelder selv om det ikke er gjennomført i nasjonal rett, se C-251/16 (Cussens). Det foreligger etter hvert flere avgjørelser fra EU-domstolen om den ulovfestede omgåelsesregelen i merverdiavgiftsretten i EU. Praksisen i EU er ikke bindende for Norge, men kan tjene som illustrasjon på tilpasninger til merverdiavgiftsregler og hvordan uakseptable tilpasninger kan motvirkes.

Halifax-dommen gjaldt fradragsrett for inngående merverdiavgift ved oppføring av bygninger for en bank med begrenset fradragsrett. For å oppnå full fradragsrett gjennomførte banken flere transaksjoner som involverte datterselskaper. De britiske skattemyndighetene anførte at den valgte konstruksjonen utelukkende var begrunnet i et ønske om å oppnå en fradragsrett som banken i utgangspunktet ikke skulle ha.

EU-domstolen fastla i Halifax først noen generelle utgangspunkter. Den viste til at det følger av fast rettspraksis at EU-retten ikke kan gjøres gjeldende av borgerne for å muliggjøre svik eller misbruk (avsnitt 68 og 69). Prinsippet om forbud mot misbruk gjelder også for merverdiavgift (avsnitt 70). Bekjempelse av merverdiavgiftssvik, unndragelser og misbruk er et formål som anerkjennes og støttes i merverdiavgiftsdirektivet (avsnitt 71). På den annen side skal fellesskapslovgivningen være så klar at den bidrar til forutberegnelighet, og dette gjelder særlig for bestemmelser med rettsvirkninger av økonomisk art (avsnitt 72). Domstolen viste til at når et avgiftssubjekt kan velge mellom to transaksjoner, så pålegger ikke direktivet å velge den transaksjonen som gir høyest merverdiavgiftsbelastning (avsnitt 73). De næringsdrivende kan velge å strukturere virksomheten slik at skatteplikten reduseres. Dette gjelder imidlertid ikke ved tilfeller av misbruk.

Etter å ha oppstilt disse generelle utgangspunktene, konkluderte EU-domstolen (avsnitt 85 og 86):

«85 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at sjetten direktiv skal fortolkes således, at det ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage indgående moms, når de transaktio-

ner, der begrunder denne ret, udgør et misbruk.

86 Konstatering af et misbruk kræver for det første, at de omhandlede transaksjoner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gjennomførelse af direktivet – ville innebære oppnåelse af en avgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstendigheter, at hovedformålet med de omhandlede transaksjoner er at oppnå en avgiftsfordel.»

Som det fremgår, fastslo EU-domstolen at retten til fradrag kan bortfalle der transaksjonene som har gitt opphav til fradragsretten utgjør et misbruk. Domstolen la til grunn at to vilkår må være oppfylte for at misbruk foreligger. For det første må transaksjonene medføre at avgiftssubjektet oppnår en avgiftsfordel som står i strid med formålet med reglene som er omgått. For det andre må det på grunnlag av en rekke objektive faktorer kunne konstateres at hovedformålet med avgiftssubjektets transaksjoner var å oppnå avgiftsfordelen.

EU-domstolen vurderte også virkningene av at det er påvist misbruk av reglene. Domstolen bemerket først at eventuelle reaksjoner ikke må gå ut over det som er nødvendig (avsnitt 92). Transaksjonene som inngår i misbruket, må omdefineres med sikte på å reetablere situasjonen som hadde foreligget dersom transaksjonene ikke hadde blitt foretatt (avsnitt 94). Domstolen kom på dette grunnlaget til at avgiftsmyndighetene er berettiget til å kreve tilbakebetalt fradragsført merverdiavgift som stammer fra en transaksjon som utgjør et misbruk (avsnitt 95).

Samme dag som Halifax-dommen ble avsagt, bekreftet domstolen i storkammeravgjørelsen C-223/03 (University of Huddersfield Higher Education Corporation) at et avgiftssubjekt ikke kan fradragsføre inngående merverdiavgift dersom dette utgjør et misbruk (avsnitt 52). I etterkant av Halifax og University of Huddersfield har domstolen avsagt en rekke avgjørelser som i hovedsak stadfester – men også på enkelte punkter videreutvikler – den ulovfestede omgåelsesregelen som ble lagt til grunn i Halifax-dommen. Blant de sentrale avgjørelsene er C-425/06 (Part Services), C-103/09 (Weald Leasing), C-662/13 (Surgicare), C-419/14 (Web Mind Licences), C-653/11 (Newey) og C-251/16 (Cussens). Nedenfor gis en kort omtale av domstolens avgjørelser i C-425/06 (Part Ser-

vices), C-103/09 (Weald Leasing) og C-251/16 (Cussens). I tillegg omtales avgjørelsen i de forente sakene i C-439/04 (Kittel) og C-440/04 (Recolta Recycling).

EU-domstolens avgjørelse i C-425/06 (Part Services) gjaldt to nærstående italienske foretak som drev virksomhet med leasing av personkjøretøy til privatpersoner. Etter de italienske reglene var leasing av personkjøretøy merverdiavgiftspliktig, i motsetning til salg av forsikring og kredittgivning som var unntatt avgiftsplikt. Hvert av selskapene inngikk en kontrakt med leasingtakeren. Det ene selskapet forestod selve leasingen av bilen, og det andre inngikk en forsikrings- og låneavtale. Vederlaget for sistnevnte avtale ble fratrukket prisen leasingtakeren betalte for leasingen av personkjøretøyet. På denne måten ble merverdiavgiftskostnadene redusert.

Etter domstolens oppfatning fremsto en slik konstruksjon å være i strid med formålet bak de aktuelle reglene i merverdiavgiftsdirektivet (avsnitt 60). Det tillå den nasjonale domstolen å ta stilling til om avgiftssubjektets formål var å oppnå en avgiftsfordel (avsnitt 63). Domstolen presiserte at det ikke kreves at avgiftssubjektets eneste formål skal være å oppnå en avgiftsfordel, men at det er tilstrekkelig at dette er hovedformålet (avsnitt 45).

EU-domstolens avgjørelse i C-103/09 (Weald Leasing) gjaldt et finanskonsern som hovedsakelig omsatte merverdiavgiftsunntatte forsikringstjenester, og derfor hadde begrenset fradragsrett ved anskaffelser av driftsmidler til virksomheten. I stedet for å kjøpe driftsmidlene direkte, brukte foretaket mellomliggende leasingselskaper som det selv kontrollerte. Konstruksjonen innebar at leasingselskapene anskaffet driftsmidlene, fradragsførte merverdiavgiften og leide ut driftsmidlene til finanskonsernet. Det ble beregnet merverdiavgift på leievederlaget. Dette innebar at foretakets merverdiavgiftsutgifter ble fordelt over leasingperioden for driftsmidlene.

EU-domstolen avviste at en slik konstruksjon innebar at foretaket oppnådde en avgiftsfordel i strid med formålet med de aktuelle reglene, såfremt leasingavtalen var inngått på markedsvilkår (avsnitt 45). At finanskonsernet normalt ikke drev virksomhet med leasing av driftsmidler som ledd i foretakets alminnelige kommersielle virksomhet, kunne ikke ha betydning.

I C-251/16 (Cussens) hadde private rettssubjekter som eide et utviklingsområde i fellesskap, oppført 15 ferieboliger med formål om salg. Etter merverdiavgiftsdirektivet kan medlemstatene på nærmere vilkår innføre merverdiavgiftsplikt ved

førstegangs omsetning av fast eiendom. Irland hadde benyttet denne beskatningsretten ved at omsetning til første innflytter var avgiftspliktig. Ferieboligene ble etter ferdigstillelsen leiet ut til nærstående selskap, men ble gjensidig sagt opp etter ca. én måneds leietid. Måneden etter oppsigelsene ble ferieboligene solgt. Salget utløste ikke merverdiavgift etter irsk rett ettersom eiendommene hadde vært gjenstand for en første avgiftspliktig omsetning til innflytter under leieavtalene.

Domstolen viste til at medlemstatene ikke er forpliktet til å gjennomføre prinsippet om forbud mot misbruk fastsatt i Halifax-dommen i sin nasjonalrett, i motsetning til bestemmelsene i selve merverdiavgiftsdirektivet (avsnitt 28). Prinsippet har likevel allmenn rekkevidde (avsnitt 31), noe som betyr at det kan gjøres gjeldende overfor et avgiftssubjekt uten gjennomføring i nasjonal rett (avsnitt 33).

EU-domstolen viste videre til at det var opp til den nasjonale domstolen å etterprøve hvorvidt vilkårene for misbruk var oppfylte (59). For denne vurderingen pekte EU-domstolen på at arrangementet med utleie før salg fremsto som en kunstig transaksjon uten et kommersielt innhold, og at dette underbygget at hovedformålet var å oppnå en avgiftsfordel (avsnitt 60 og 61). Videre viste domstolen til at arrangementet kan være formålsstridig dersom eiendommen før salget ikke var tatt i faktisk bruk av sin eier eller leietaker (avsnitt 75). Helt kunstig omsetning av den faste eiendommen kan det heller ikke tas hensyn til, dersom det vesentlige formålet var å oppnå en avgiftsfordel (avsnitt 79).

I de forente sakene C-439/04 (Kittel) og C-440/04 (Recolta Recycling) var spørsmålet om kjøpers fradragsrett var betinget av at transaksjonene var legitime, herunder betydningen av at selger hadde til hensikt å berike seg ved å unndra utgående merverdiavgift. EU-domstolen ga i avsnitt 59 anvisning på at fradragsretten er avgrenset mot kjøp som avgiftssubjektet visste eller burde ha skjønnet at utgjorde et ledd i merverdiavgiftssvindel. Domstolen presiserte at denne avgrensningen i fradragsretten er uavhengig av om kjøperen oppnår fortjeneste på videresalg (avsnitt 56). Tolkningen ble ansett som nødvendig, for å vanskeliggjøre gjennomføringen av og forhindre svikaktige transaksjoner (avsnitt 58).

Gjennomgangen av praksis fra EU-domstolen viser at omgåelsesregelen skal motvirke misbruk av merverdiavgiftsreglene. Av C-255/02 (Halifax) følger at misbruk foreligger dersom skattyter har oppnådd en formålsstridig skattefordel og denne

skattefordelen var skattyters hovedformål med transaksjonen(e). Avgjørelsene i C-439/04 (Kittel) og C-440/04 (Recolta Recycling) viser at misbruk også foreligger dersom skattyteren visste eller burde ha visst at transaksjonen(e) var et ledd i merverdiavgiftssvindel.

11.2 Forslag i utredningen

Lovfesting av en omgåelsesregel for merverdiavgift ble behandlet i NOU 2016: 5. I utredningen vises det til at spørsmålet om det gjelder en ulovfestet omgåelsesregel i merverdiavgiftsretten har vært diskutert. Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2011 s. 213 (Invex) synes å være avgjort på bakgrunn av lovtolkning, og ikke ved anvendelse av en omgåelsesregel. Avgjørelsen gir ikke nærmere holdpunkter for om en eventuell omgåelsesregel har samme innhold som i inntektsskatteretten. Avgjørelsen i Rt. 2012 s. 840 (Grasmo) avklarer heller ikke spørsmålet om hva som er regelens innhold for merverdiavgift, men staten ga her uttrykk for at transaksjoner som fremstår som en illojal utnyttelse av regelverket må kunne settes til side. I utredningen vises det videre til at Høyesterett i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) legger til grunn at det i prinsippet gjelder en omgåelsesregel for alle skatter og avgifter. På denne bakgrunnen legger utredningen til grunn at det finnes en omgåelsesregel i merverdiavgiftsretten, men at dens nærmere innhold ikke er avklart.

I utredningen trekkes det frem ulike hensyn for og mot å lovfeste en omgåelsesregel for merverdiavgift. Som argument for å ikke lovfeste en omgåelsesregel vises det blant annet til at det kan være en fordel at rettsutviklingen overlates til rettspraksis, ettersom det ikke er avklart om regelen som er utviklet i inntektsskatteretten passer for merverdiavgift. På den annen side vises det til at argumentene for lovfesting – blant annet hensynene til effektivitet, legalitetsprinsippet og forutsigbarhet – også er sterke for merverdiavgift. Hensynet til forutberegnelighet gjør seg på noen områder enda mer gjeldende for merverdiavgift enn inntektsskatt. Dette gjelder særlig reglene om utgående avgift der avgiftssubjektet ved hver transaksjon må vite om det skal beregnes merverdiavgift. På denne bakgrunnen legges det til grunn i utredningen at omgåelsesregelen også bør lovfestes for merverdiavgift.

I utredningen foreslås en felles lovfestet omgåelsesregel for alle skatter og avgifter. Som et argument mot en slik felles omgåelsesregel trekkes frem at det kan være særlige hensyn som gjør seg

gjeldende for enkelte skatter og avgifter, som kan tilsi at regelen bør tilpasses særegenhetene til disse skatteartene. Som argument for en felles omgåelsesregel fremheves at det kan være uheldig om det i praksis utvikler seg to eller flere omgåelsesregler uten at dette har grunnlag i særlige forhold knyttet til den enkelte skatteart. En og samme disposisjon kan bli vurdert som omgåelse av både inntektsskatt og merverdiavgift, og i en slik situasjon er det hensiktsmessig at regelen er den samme. Det vises også til at tilfeller med omgåelse av merverdiavgift ikke synes å skille seg vesentlig fra de tilfeller som typisk oppstår i inntektsskatteretten. En lovfestet omgåelsesregel for alle skattearter legger til rette for felles utvikling av regelen. Utredningen konkluderer med at det bør lovfestes en felles omgåelsesregel som også gjelder for merverdiavgift. Lovteksten bør benytte nokså generelle formuleringer slik at det er mulig å ta i betraktning de særlige hensyn som gjør seg gjeldende for de ulike skatteartene.

Det vises særlig til punkt 7.6 i utredningen for en nærmere omtale om lovfesting av omgåelsesregelen for merverdiavgift.

11.3 Høringsinstansenes merknader

Femten høringsinstanser har uttalt seg om forslaget om å lovfeste omgåelsesregelen for merverdiavgift. Høringsinstansene fremhever gjennomgående at forslaget ikke er tilstrekkelig utredet, og er kritiske til utredningens forslag om å lovfeste en omgåelsesregel for merverdiavgift uten nærmere vurderinger av særlige hensyn i merverdiavgiftsretten.

Advokatforeningen uttaler at det bør utvises varsomhet med å la en ulovfestet regel som gjennom lang tid har utviklet seg på ett rettsområde, uten nærmere vurdering få gyldighet på et annet. Utredningen mangler en drøftelse av om vilkårene for å anvende omgåelsesregelen passer for merverdiavgift. Særlige forhold ved merverdiavgift er ikke tatt hensyn til ved utformingen av regelen. Reglene for inntektsskatt og merverdiavgift er på flere sentrale områder forskjellige. Hensynet til effektivitet og forutberegnelighet veier tyngre i avgiftsretten enn i skatteretten. Det må også tas hensyn til at merverdiavgiften er transaksjonsbasert. Behovet for en omgåelsesregel er vesentlig mindre ved anvendelsen av avgiftslovene enn i skatteretten. Blant annet er avgiftsretten av mer formalistisk karakter, og mange bestemmelser har «skarpe» grenser som ikke er egnet for omgåelse.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS har ikke innvendinger mot at forslaget til omgåelsesregel i utredningen gis anvendelse på merverdiavgift.

Deloitte Advokatfirma AS mener at legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet tilsier at omgåelsesregelen i merverdiavgiftsretten bør lovfestes. Lovforslaget i utredningen bør ikke gis anvendelse for merverdiavgift siden de vesentlige ulikhetene mellom inntektsskatt og merverdiavgift ikke er vurdert tilstrekkelig. Formålet med skatteartene er ulike. I merverdiavgiftsretten er det av betydning at skattesubjektene ikke skal bære den endelige kostnaden, men i realiteten være skatteoppkrevere for staten. Et annet særlig hensyn er å unngå avgiftskumulasjon. Nøytralitetshensyn står særlig sterkt i merverdiavgiftsretten, og det bør avklares hvilket forhold det er mellom dette hensynet og en lovfesting av omgåelsesregelen.

Finans Norge mener at det ikke fremgår klart av rettspraksis at omgåelsesregelen gjelder for andre skattearter enn inntekts- og formuesskatt. Den delen av forslaget som gjelder andre skatter og avgifter enn inntekts- og formuesskatt, er ikke er godt nok utredet og bør ikke være en del av lovforslaget. Særlige hensyn ved andre skatter og avgifter enn inntekts- og formuesskatt, kan tale for en annen utforming av en omgåelsesregel for disse skattene.

Hovedorganisasjonen Virke uttaler at det bør vurderes nærmere om omgåelsesregelen bør gjelde for merverdiavgift. En omgåelsesregel for merverdiavgift vil kunne bidra til usikkerhet for de næringsdrivende. Regelen kan også åpne for ressurskrevende uenigheter mellom de næringsdrivende og myndighetene.

Norges Rederiforbund bemerker at en lovfestet omgåelsesregel for alle skatter og avgifter innebærer en betydelig utvidelse av hvilke disposisjoner omgåelsesregelen kan anvendes på. Det er ikke tilstrekkelig utredet om det er behov for at omgåelsesregelen skal gjelde for andre skattearter enn inntekts- og formuesskatt.

Norsk Øko-Forum peker på at det er vanskelig å vurdere omgåelsesregelens anvendelse på merverdiavgift siden det ikke er drøftet særskilt i utredningen. Omgåelsesregelen som foreslås, synes å medføre en snevrere mulighet til å skattelegge omgåelser av merverdiavgift og vil dermed gi økt rettssikkerhet på dette rettsområdet. For eksempel vil Rt. 2011 s. 213 (Invex) og Rt. 2012 s. 840 (Grasmo) kunne rammes av den eksisterende ulovfestede omgåelsesregelen, men ikke av den foreslåtte lovfestede regelen.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er enig i at det kan være behov for en lovfestet omgåelsesregel for merverdiavgift. Det bør likevel ikke foreslås en felles omgåelsesregel uten at det er foretatt separate og grundige vurderinger av gjeldende rettstilstand, behov og konsekvenser for de enkelte skatteartene. Særlige hensyn som gjør seg gjeldende, bør vurderes nærmere. Manglende utredning kan innebære en endring av rettstilstanden i merverdiavgiftsretten som ikke er tilstrekkelig. Det kan også reises spørsmål ved om de momenter som skal vektlegges i totalvurderingen, i tilstrekkelig grad ivaretar særlige hensyn innen andre skattearter enn inntekts- og formuesskatt.

Oljeskattekontoret viser til at Høyesterett har kommet med uttalelser som viser at omgåelsesregelens rekkevidde er mindre avklart i merverdiavgiftsretten. Utredningen har ikke avhjulpet denne usikkerheten. Det er tydelig at forslaget til lovtekst er utformet med sikte på inntektsskatt. Det er knyttet risiko til om omgåelsesregelen av denne grunn vil være fleksibel nok til å passe på andre skattearter, og om provenyet dermed vil ha tilstrekkelig beskyttelse.

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad uttaler at forslaget ikke er tilstrekkelig utredet for merverdiavgift. Merverdiavgiften bygger på et selvdeklareringsprinsipp der avgiftssubjektene innleverer skattemelding for merverdiavgift seks ganger i året. Merverdiavgiften krever derfor klarere og mer forutsigbare regler enn inntektsskatt. Det er en svakhet ved utredningen at den ikke tester Høyesteretts avgjørelser i Rt. 2011 s. 213 (Invex) og Rt. 2012 s. 840 (Grasmo) mot forslaget til lovfestet omgåelsesregel. Utformingen av omgåelsesregelen vil kunne by på store utfordringer for Skatteetaten. Merverdiavgiften er transaksjonsbasert og skattemyndighetene vil kunne ha vanskeligheter med å påvise at det er økonomisk ufornuftig å gjennomføre en transaksjon. Eksempelvis var Høyesteretts avgjørelse i Invex basert på at en totalbetragtning av partenes mellomværender innad i et interessefellesskap gjorde at disposisjonene fremsto som illojale. Det er også en svakhet at merverdiavgiftskompensasjonsloven ikke er inntatt i lovforslaget.

Regnskap Norge mener den foreslåtte omgåelsesregelen i utredningen er lite egnet for merverdiavgift. Det vises til at merverdiavgiften er utpreget transaksjonsbasert. Konkurransenøytralitet er et styrende hensyn i merverdiavgiftsretten, samtidig som store terskelforskjeller gjør seg gjeldende.

Revisorforeningen anser det som en fordel om det lovfestes en omgåelsesregel som også gjelder

for merverdiavgift. Foreningen kan ikke se at utredningen drøfter virkningene av å lovfeste en slik regel for merverdiavgift. Forslaget er utformet med sikte på skattemessige forhold, og det er vanskelig å forutse hvordan regelen vil virke for merverdiavgiftsrettslige forhold. Omtalen i utredningen om merverdiavgiftssystemets utforming og hensynet til forutsigbarhet, tilsier at terskelen for å anvende omgåelsesregelen er noe høyere enn i inntektsskatteretten. Særlige forhold som gjør seg gjeldende for merverdiavgift, bør utredes nærmere før en eventuell lovfesting av omgåelsesregelen for merverdiavgift.

Skattebetalerforeningen er skeptisk til å lovfeste en omgåelsesregel i avgiftsretten. En omgåelsesregel bør utredes grundigere og mer spesifikt for avgifter før den eventuelt lovfestes på disse rettsområdene.

Skattedirektoratet uttaler at det er et spørsmål om den foreslåtte omgåelsesregelen i tilstrekkelig grad tar hensyn til at det kan være flere ulike rettssubjekter involvert ved vurderingen av om det foreligger en «skattefordel». Merverdiavgift er en omsetningsavgift som skal ramme forbruk, og det vil normalt være involvert en selger og kjøper. Skattefordelen vil kunne bestå i at merverdiavgift ikke beregnes og at kjøper dermed ikke blir forbruksbeskattet. Fordelen vil også kunne bestå i at selger kan tilby varer og tjenester i et marked til lavere priser enn sine konkurrenter. I merverdiavgiftssystemet er det selger som er subjekt for skatteplikten selv om belastningen reelt blir båret av kjøperen. Dette kan medføre at det i enkelte tilfeller må foretas en omklassifisering av ett subjekts rettsforhold (selger), for å oppheve en skattefordel for et annet subjekt (kjøper). Direktoratet uttaler videre at merverdiavgiftskompensasjonsloven hører nøye sammen med merverdiavgiftsregelverket. Det bør derfor vurderes om lovfesting av omgåelsesregelen også bør gjelde for merverdiavgiftskompensasjon.

Storbedriftenes skatteforum mener det bør utredes nærmere hvorvidt omgåelsesregelen bør gjelde på andre rettsområder enn inntekts- og formuesskatt. Det er ikke fastslått i rettspraksis at det finnes en omgåelsesregel for andre skattearter enn inntekts- og formuesskatt, og utredningen har ikke tatt stilling til om kriteriene som gjelder der passer for andre skatter og avgifter. Fravær av dommer om omgåelse utenfor inntekts- og formuesskatt tyder på at behovet for en omgåelsesregel for andre skattearter er lite. Det kan også være særlige hensyn ved andre skattearter som tilsier en annen omgåelsesregel enn for inntekts- og formuesskatt.

11.4 Vurderinger og forslag

11.4.1 Behovet for å lovfeste en omgåelsesregel for merverdiavgift

Departementet slutter seg til konklusjonen i utredningen om at det er et behov for å lovfeste en omgåelsesregel for merverdiavgift. Omgåelsesproblemet er aktuelt også i merverdiavgiftsretten, noe både gjennomgangen av norsk rettspraksis og praksis fra EU-domstolen illustrerer.

Etter departementets syn kan det være flere grunner til at det ikke foreligger mer nasjonal rettspraksis der omgåelsesregelen er anvendt som rettslig grunnlag i merverdiavgiftsretten. Den sparsomme praksisen kan dels skyldes at det har vært noe usikkert hva som er omgåelsesregelens nærmere innhold, som kan ha medført at skattemyndighetene har unnlatt å ta opp saker til endring på dette grunnlaget. Dels antar departementet også at skattemyndighetene og domstolene i mange tilfeller har funnet det tilstrekkelig å motvirke uakseptable tilpasninger til regelverket gjennom formålsorientert lovtolkning. Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2011 s. 213 (Invex) og Borgarting lagmannsretts dom i Utv. 2012 s. 414 (Residens Eiendom) kan forstås slik, se nærmere omtale i punkt 11.1.1. I Residens Eiendom fremhevet også lagmannsretten den ulovfestede omgåelsesregelen som et alternativt selvstendig rettsgrunnlag for dommens resultat.

Et annet eksempel på tilpasninger til merverdiavgiftsreglene som domstolen avgjorde på bakgrunn av lovtolkning, er Agder lagmannsretts dom i Utv. 2013 s. 12. Saken gjaldt spørsmål om plikt til å beregne merverdiavgift ved omsetning av navnerettigheter til et fotballstadion. Bakgrunnen for saken var at en fotballklubb organisert som et aksjeselskap, gjennomførte en fisjon i sitt datterselskap med overføring av navnerettighetene til et overtakende nystiftet selskap. Deretter solgte fotballklubben aksjene i det nystiftede selskapet til en bank. Omsetning av aksjer er unntatt fra merverdiavgift, og det påløper derfor ingen merverdiavgift ved aksjesalg.

Staten anførte at navnerettighetene til stadionet i realiteten var omsatt til banken før fisjonen, og at det dermed skulle vært beregnet merverdiavgift av omsetningen. På subsidiært grunnlag anførte staten at plikten til å beregne merverdiavgift fulgte av den ulovfestede omgåelsesregelen. Lagmannsretten kom etter en konkret vurdering til at navnerettighetene var omsatt før fisjonen, og at det dermed skulle vært beregnet merverdiavgift av omsetningen. Retten fant dermed ikke behov for å vurdere statens subsidiære anførsel om omgåelse.

Et annet eksempel fra rettspraksis er adgangen til frivillig korrigerende av avgiftsgrunnlaget i egenregitilfeller. Borgarting lagmannsretts avgjørelse i Utv. 2014 s. 225 (Tønsberg Bolig II) gjaldt korrigerende ved prisavslag mellom nærstående. Situasjonen har fellestrekk med reglene om beregningsgrunnlaget ved interessefelleskap etter merverdiavgiftsloven § 4-4 første ledd og korrigerende av beregningsgrunnlaget ved heving etter merverdiavgiftsloven § 4-7 annet ledd. Staten anførte at selskapet ikke hadde rett til å korrigere beregningsgrunnlaget siden prisavslaget ikke var rettslig begrunnet. Som alternativt grunnlag ble det anført at omgåelsesregelen gir grunn til å avvise korrigeringskravet.

Av dommen fremgår at det ikke finnes en egen lovhjemmel for å korrigere beregningsgrunnlaget ved mangelskrav utenom hevingstilfellene, men at dette likevel var gjeldende rett. En grunnleggende forutsetning for den ulovfestede korreksjonsadgangen var ifølge retten «at prisavslaget er *rettslig begrunnet*.» Lagmannsretten kom etter en konkret vurdering til at prisavslaget ikke var rettslig begrunnet og at det heller ikke ville blitt akseptert i et avtaleforhold mellom uavhengige parter. Selskapet hadde dermed ikke rett til å korrigere innbetalt merverdiavgift. Retten fant derfor ikke grunn til å vurdere omgåelsesregelen.

Det er også andre eksempler fra rettspraksis som kan illustrere behovet for en lovfestet omgåelsesregel. Et eksempel er Borgarting lagmannsretts avgjørelse i Utv. 2018 s. 17 (Teleworld). Saken gjaldt spørsmål om et selskap som formidlet spåtenester, var forpliktet til å beregne merverdiavgift av omsetningen. Selskapet var etablert på Svalbard, som ligger utenfor det norske merverdiavgiftsområdet. Kundene var i hovedsak norske og markedsføringen var rettet mot det norske markedet. Under forvaltningsbehandlingen begrunnet skattekontoret skatteplikt subsidiært med omgåelsesregelen, men denne begrunnelsen ble ikke anført i retten. For lagmannsretten var statens anførsel at det forelå merverdiavgiftsplikt omsetning i merverdiavgiftsområdet.

Lagmannsretten ga selskapet medhold i at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av fjernleverbare tjenester til forbruker i merverdiavgiftsområdet, fra selger utenfor merverdiavgiftsområdet. Retten uttalte at eventuelle mangler i regelverket ikke kan avhjelpes ved utvidende lovtolkning, men må overlates til lovgiver.

Et annet tilfelle der omgåelsesregelen var anvendt under forvaltningsbehandlingen er Asker og Bærum tingretts dom i Utv. 2014 s. 1364. Spørsmålet i saken var hvorvidt det var omsatt

næringsmidler som en del av en serveringstjeneste, med den virkning at det skulle ha vært beregnet merverdiavgift med alminnelig sats for næringsmidlene, jf. merverdiavgiftsloven § 5-2 første ledd annet punktum. Selskapet anførte at de bare omsatte næringsmidler (med redusert sats) og at det var uten betydning at morselskapet solgte serveringstjenester (med alminnelig sats).

Klagenemnda for merverdiavgift hadde begrunnet sitt vedtak med at vilkårene for omgåelse var oppfylte, men staten fremmet ikke denne anførselen for tingretten. Tingretten fant etter en gjennomgang av rettskildene at det skal beregnes merverdiavgift med alminnelig sats for næringsmidler når disse omsettes som en del av en serveringstjeneste, også når serveringstjenestene ytes av et annet avgiftssubjekt. Etter en konkret vurdering fant tingretten at dette var tilfellet, og at det skulle vært beregnet merverdiavgift med alminnelig sats for hele leveransen.

Gjennomgangen av rettspraksis viser at tilpasninger til ulike sider av merverdiavgiftsregelverket er aktuelt. De konkrete sakene har likevel blitt rettskraftig avgjort ved at domstolene har tolket og anvendt lovbestemmelsene etter vanlig rettskildelære. Departementet antar likevel at det også i merverdiavgiftsretten vil kunne oppstå uakseptable tilpasninger som ikke kan motvirkes ved målrettet lovtolkning.

Merverdiavgift er en betydelig inntektskilde for staten, og det er viktig at provenyet fra denne skatten er beskyttet mot uakseptable omgåelser. Avgiftssubjekter som på en uakseptabel måte omgår merverdiavgiftsreglene, bør heller ikke oppnå skattefordeler. Hensynet til konkurransenøytralitet tilsier også at omgåelsesregelen klargjøres. Lovfesting av omgåelsesregelen vil dessuten etter departementets syn klargjøre rettstilstanden og bidra til forutberegnelighet, selv om de nærmere avgrensningene må avklares gjennom praksis.

Departementet finner derfor at det bør lovfestes en omgåelsesregel for merverdiavgift.

11.4.2 Utforming av en omgåelsesregel for merverdiavgift

Generelt

Departementet foreslår at en omgåelsesregel for merverdiavgift lovfestes i § 12-1 i merverdiavgiftsloven, som en henvisningsbestemmelse der skatteloven § 13-2 gis tilsvarende anvendelse. Henvisningsmetoden innebærer at omgåelsesregelen i merverdiavgiftsloven bygger på de samme

vilkårene og virkningene som bestemmelsen i skatteloven, men at tolkningen og rettsanvendelsen utøves i lys av merverdiavgiftens systematikk og bærende hensyn. I det følgende vil drøftelsene ta utgangspunkt i vilkårene som fremgår av forslaget til ny § 13-2 i skatteloven.

Lovforslaget inneholder to vilkår for at det skal foreligge omgåelse. For det første må et grunnvilkår om skatteformål være oppfylt, og for det andre må en totalvurdering tilsi at disposisjonene(e) ikke legges til grunn for beskatningen. Lovteksten angir flere ikke-uttømmende momenter som skal vektlegges i totalvurderingen. Når vilkårene for omgåelse er oppfylte, skal skattleggingen skje på en måte som gjenspeiler de underliggende økonomiske forholdene, alternativt ved en analogisk eller innskrenkende tolkning av omgåtte skatteregler. Skattleggingen kan i alle tilfeller bare gjennomføres så langt det er nødvendig for å motvirke skattefordelen som følger av omgåelsen.

Den foreslåtte omgåelsesbestemmelsen i skatteloven § 13-2 oppstiller generelle og fleksible vilkår som legger til rette for å ta hensyn til særtrekene ved merverdiavgift som skatteart. Etter departementets vurdering er lovforslaget i hovedtrekk sammenfallende med sentrale deler av den ulovfestede omgåelsesregelen i EU, slik denne er kommet til uttrykk i blant annet C-255/02 (Hali-fax). Dette omfatter både regelens grunnleggende struktur og innhold, selv om den konkrete utformingen er noe avvikende på enkelte punkter. Samtidig vil departementet understreke at det ikke er et mål at den norske omgåelsesregelen skal ha samme materielle innhold som regelen i EU. For ordens skyld presiseres at det er vesentlige forskjeller mellom departementets lovforslag og den normen som EU-domstolen ga uttrykk for i de forente sakene C-439/04 (Kittel) og C-440/04 (Recolta Recycling). I de sistnevnte sakene ga som nevnt i punkt 11.1.2 EU-domstolen uttrykk for at misbruk kan foreligge ved merverdiavgiftsvindel, uavhengig av om hovedformålet var å oppnå en skattefordel.

Lovforslaget bygger på at omgåelsesregelen får anvendelse der det er gjennomført én eller flere sammenhengende disposisjoner. Termen «disposisjon» skal forstås vidt. Alle typer rettslige forhold omfattes, og i spesielle tilfeller også faktiske forhold. Også flerleddede transaksjoner kan bedømmes under ett ved anvendelsen av omgåelsesregelen. Det vises til den nærmere beskrivelsen i punkt 7.2. og 14.3. Departementet legger til grunn at omtalen av disposisjonsvilkåret også er fullt ut dekkende for merverdiavgift.

Departementet går nedenfor nærmere gjennom forholdet mellom den foreslåtte omgåelsesregelen og formålsoverordnet lovtolkning, samt vilkårene for og virkningene av omgåelse i merverdiavgiftsretten.

Forholdet mellom omgåelsesregelen og lovtolkning

Gjennomgangen av rettspraksis viser at de avgjørelser som foreligger om uakseptable tilpasninger til merverdiavgiftsreglene er avgjort på bakgrunn av formålsoverordnet lovtolkning. Departementet legger ikke opp til at lovfesting av omgåelsesregelen skal medføre noen endret rettsanvendelse eller hindre rettsutviklingen knyttet til merverdiavgiftsrettens øvrige regler. Merverdiavgiftsspørsmål vil fremdeles løses med utgangspunkt i en tolkning av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Omgåelsesregelen aktualiseres først dersom skatteplikt mv. ikke kan etableres ved anvendelse av de ordinære merverdiavgiftsreglene.

Departementets lovforslag innebærer at omgåelsesregelen skal være uttømmende, det vil si at det ikke vil være grunnlag for en supplerende ulovfestet omgåelsesregel for merverdiavgift. Flere av høringsinstansene har gitt uttrykk for at lovforslaget ikke er tilstrekkelig utredet for merverdiavgift. Innvendingene synes i noen grad å forutsette at lovforslaget skal ha mer vidtrekkende konsekvenser enn det etter departementets vurdering er grunnlag for. Det vises særlig til høringsinstansens merknader om saksforhold som i Rt. 2011 s. 213 (Invex) og Rt. 2012 s. 840 (Grasmo) rammes av omgåelsesregelen.

Invex og Grasmo er som nevnt i punkt 11.1.1 avgjort på bakgrunn av formålsoverordnet lovtolkning. Saksforholdene i disse to dommene er eksempler på typetilfeller som kjennetegnes av at kjøper fradragsfører inngående merverdiavgift, uten at selger innbetaler den korresponderende utgående merverdiavgift til staten. Departementet presiserer at disse lovtolkningsbaserte avgrensningene i fradragsretten ikke er betinget av at skattefordelen utgjorde hovedformålet med disposisjonen(e), som er grunnvilkåret i lovforslaget til omgåelsesregel.

Typetilfeller som Invex og Grasmo illustrerer at lovens øvrige bestemmelser fortsatt vil kunne være avgjørende selv om det er foretatt tilpasninger, og videre at omgåelsesregelen ikke nødvendigvis vil være aktuell på alle typer tilpasninger.

Grunnvilkåret

Grunnvilkåret for omgåelse fremgår av skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a. Etter bestemmel-

sen må det være «foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel». Departementet kan ikke se at det her gjør seg gjeldende særlige hensyn for merverdiavgift, og foreslår at grunnvilkåret også gis anvendelse for merverdiavgift.

I utredningen var det foreslått et vilkår om at «skattyteren eller en nærstående har oppnådd en skattefordel». Deloitte Advokatfirma og Skattedirektoratet har i sine høringsinnspill påpekt at særlige hensyn ved merverdiavgift gjør det problematisk med en avgrenset subjektkrets. Det vises blant annet til at merverdiavgift er en skatt på endelig forbruk og at fradragsretten gjør at avgiftssubjektene har en funksjon som skatteopprekker for staten. Det kan derfor problematiseres hvilket subjekt som oppnår en eventuell skattefordel når skattebyrden skal bæres av sluttbrukeren.

Departementet er enig med høringsinstansene i at det i merverdiavgiftsretten kan være problematisk å avgjøre hvilket rettssubjekt som eventuelt oppnår en skattefordel. Som det fremgår av punkt 7.3.3, inneholder ikke departementets lovforslag noe vilkår om at skattefordelen må tilfalle avgiftssubjektet selv eller en nærmere definert subjektkrets. Lovforslaget er på dette punktet annerledes utformet enn utredningens forslag.

I utgangspunktet legger departementet til grunn at vilkåret om skattefordel vil være oppfylt dersom det innbetales mindre merverdiavgift til staten, enn det som ville blitt innbetalt uten de(n) skattemotiverte disposisjonen(e). En skattefordel oppstår for eksempel når et avgiftssubjekt på grunnlag av disposisjon(er) får redusert plikt til å beregne utgående merverdiavgift eller oppnår utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift. Andre mulige skattefordeler kan eksempelvis være disposisjon(er) for å oppnå eller unngå en justeringsposisjon etter merverdiavgiftsloven kapittel 9, refusjon av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven kapittel 10 eller tidfesting etter merverdiavgiftsloven § 15-9.

For at grunnvilkåret skal være oppfylt, må «hovedformålet» med disposisjonen(e) være å oppnå en skattefordel. Merverdiavgift er en skatt på konkrete transaksjoner. Disse transaksjonene vil partene kunne ha interesse i å gjennomføre uavhengig av skattefordelen. Departementet finner grunn til å presisere at «hovedformålet» i denne sammenheng må avgjøres på grunnlag av hvordan transaksjonen(e) er strukturert. Eksempelvis vil grunnvilkåret i en sak som Utv. 2012 s. 414 (Residens Eiendom) bero på om hovedformålet med den valgte fremgangsmåten (utleieav-

tale i kombinasjon med salgsopsjon) var å oppnå en skattefordel.

Et eksempel der hovedformålet kan være å oppnå en skattefordel er om et hotell skjevfordeler sitt totale vederlagskrav, slik at det blir innbetalt for lite merverdiavgift med alminnelig sats (for eksempel servering) og for mye merverdiavgift med redusert sats for overnatting. Skattefordelen vil i et slikt tilfelle utgjøre differansen mellom merverdiavgift ved korrekt prising av tjenestene og det hotellet faktisk innberetter som utgående merverdiavgift for omsetningene. Etter departementets vurdering må vilkåret om hovedformål vurderes på grunnlag av feilprisingen, og ikke ved å vurdere skattefordelen mot interessen i at hotelltjenester blir omsatt.

Et annet eksempel kan være en fellesregistrering der et selskap leier ut bygg til øvrige selskap i fellesregistreringen. Fellesregistreringen har både merverdiavgiftspliktig og -unntatt omsetning. Selskap som driver merverdiavgiftsunntatt virksomhet meldes ut av fellesregistreringen og flytter midlertidig ut av lokalene. Etter utflyttingen er lokalene fullt ut til bruk i merverdiavgiftspliktig virksomhet. På denne måten vil fellesregistreringen kunne oppnå full fradragsrett for anskaffelser til lokalene. Skattefordelen vil i et slikt tilfelle tilsvare det økte fradragsbeløpet. Dersom anskaffelsen gjelder en kapitalvare, må fellesregistreringen nedjustere den inngående merverdiavgiften dersom selskapet med merverdiavgiftsunntatt omsetning tiltrer lokalene før justeringsperioden har utløpt. Skattefordelen vil da bestå av det eventuelt økte fradraget for den perioden den merverdiavgiftsunntatte virksomheten ikke brukte lokalene og en periodiseringseffekt.

For en nærmere omtale av grunnvilkåret vises det til punkt 7.3, 7.5 og 14.3.

Totalvurderingen

For at det skal foreligge en omgåelse etter den foreslåtte omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2, er det ikke tilstrekkelig at grunnvilkåret er oppfylt. I tillegg må en totalvurdering tilsi at disposisjonen(e) ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. annet ledd bokstav b. Bestemmelsen legger opp til en bred helhetsvurdering av saksforholdet. I tredje ledd angir lovteksten en ikke-uttømmende liste av momenter som skal inngå i vurderingen. I totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet, skattefordelens størrelse og graden av skatteformål, om disposi-

sjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet, om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av bestemmelsen, de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, og om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn. For en generell omtale av momentene vises det til punkt 7.4, 7.5 og 14.4.

Etter departementets vurdering er en slik totalvurdering naturlig også for merverdiavgift. Totalvurderingen bygger på generelle ikke-uttømmende momenter og gir rom for å ta hensyn til særegenhetene ved merverdiavgift som skatteart.

Ved totalvurderingen skal det legges vekt på «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet». Gjennomgangen av den utvalgte praksisen i punkt 11.4.1 viser at spennet mellom forretningsmessig egenverdi og skattemessige virkninger også er fremtredende i merverdiavgiftsretten. Saksforholdet i Utv. 2018 s. 17 (Teleworld) er illustrerende. Forutsatt at etablering av virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet medfører at det ikke skal beregnes merverdiavgift av omsetningen, vil det være relevant å vurdere de skattemessige virkningene av en slik etablering mot de ulike ikke-skattemessige virkningene.

Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad har i sin høringsuttalelse trukket frem betydningen av at merverdiavgift er en transaksjonsbasert skatt. Det vises til at skattemyndighetene i et tilfelle som i Rt. 2011 s. 213 (Invex), neppe ville vunnet frem med at det var økonomisk ufornuftig å overføre varelageret. Departementet er enig i at det er unaturlig å karakterisere transaksjonene som ufornuftige å gjennomføre. Departementet antar at dette vil være aktuelt for mange typer transaksjoner. Som nevnt under omtalen av grunnvilkåret vil vurderingstemaet kunne være hvordan transaksjonen(e) er strukturert. Dette utgangspunktet gjelder også under totalvurderingen. Eksempelvis vil en valgt fremgangsmåte med utleie kombinert med salgsopsjon i et saksforhold som i Utv. 2012 s. 414 (Residens Eiendom), kunne anses for å være uten nevneverdig forretningsmessig egenverdi.

I totalvurderingen skal det videre legges vekt på «skattefordelens størrelse og graden av skatteformål». Departementet antar at dette momentet ikke reiser noen særskilte problemstillinger for merverdiavgift.

Ved totalvurderingen skal det også legges vekt på «om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjo-

nen». Anvendt på merverdiavgift, vil det tidvis være en glidende overgang mellom det første momentet og dette momentet. Saksforholdet i Utv. 2012 s. 414 (Residens Eiendom) kan også her tjene som et eksempel. Lagmannsretten vurderte at «[v]ilkårene for gjennomskjæring er oppfylt ved at leieavtalen var inngått utelukkende for å oppnå en formell utsettelse av salget og dermed ikke var reell.» Etter departementets vurdering vil disposisjoner med leieavtale og salgsopsjon kunne være en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet, såfremt det reelle formålet med disposisjonene var salg.

Et annet eksempel kan være at selskapet som skal kjøpe en vare blir eier av minst 85 pst. av kapitalen i selskapet som selger varen, og deretter fellesregistrerer selskapene før anskaffelsene foretas. Realiteten kan likevel være at minoritetseierne fremdeles innehar den vesentlige økonomiske eierinteressen. En slik konstruksjon for å unngå merverdiavgiftspliktig omsetning, vil etter departementets oppfatning kunne være en uhensiktsmessig vei frem til formålet om salg.

Det fjerde momentet som angis i lovteksten, er «om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke kan rammes av denne paragraf». Departementet legger til grunn at dette er et relevant moment også for merverdiavgift. Omgåelsesregelen skal treffe de disposisjoner som gir skattefordeler som ellers ikke ville vært oppnådd.

Det femte momentet som angis i lovteksten, er «de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på en annen måte». Merverdiavgiftsregelverket inneholder flere bestemmelser som oppstiller eksakte grenser for virkningene av et avgiftssubjekts disposisjoner. Som eksempel kan nevnes justeringsreglene. Merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd oppstiller for det første beløpsgrenser for når det foreligger en kapitalvare. For det andre er justeringsperiodene fastsatt til fem år for driftsmidler og ti år for fast eiendom, jf. § 9-4. For det tredje skal det etter § 9-5 tredje ledd ikke foretas justering av inngående merverdiavgift dersom bruksendringen utgjør mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse.

Merverdiavgiftsregelverket opererer også med flere beløpsgrenser som er styrende for skatteplikten, for eksempel beløpsgrensene for registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret etter merverdiavgiftsloven § 2-1 og fritak for innførsel av varer av mindre verdi, jf. merverdiavgiftsloven § 7-2, jf. tolloven § 5-9. I tillegg oppstiller merver-

diavgiftsloven § 8-2 tredje og fjerde ledd en såkalt ubetydelighetsregel på fem prosent som gjør unntak fra regelen om forholdsmessig fradragsrett for anskaffelser som både er til bruk i den registrerte virksomheten og til andre formål.

Tilpasning til denne typen grenser, vil etter departementets vurdering som et utgangspunkt ikke utgjøre en omgåelse. Departementet bemerker likevel at tilpasning til slike skarpt avgrensede regler, kombinert med andre forhold, etter omstendighetene kan utgjøre en omgåelse. Eksempelvis kan et tilfelle der utbygger beholder et «kunstig eierskap» til en kapitalvare gjennom hele justerings- eller tilbakeføringsperioden bli ansett som en omgåelse, jf. omtalen over av Utv. 2012 s. 414 (Residens Eiendom). Et annet eksempel kan være et (formelt) eierskap til 85 pst. av selskapskapitalen, slik at vilkåret for fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd er oppfylt. En slik tilpasning vil etter omstendighetene kunne utgjøre en omgåelse, dersom det for eksempel i tillegg er etablert en struktur som gir minoritetseierne den økonomiske eierinteressen.

Det sjette momentet som angis i lovteksten, er «om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn». Flere høringsinstanser har etterspurt en nærmere omtale av de særlige hensyn som gjør seg gjeldende for merverdiavgift. Departementet gir derfor en kort beskrivelse av enkelte sentrale hensyn i merverdiavgiftsretten. Omtalen er ikke uttømmende, og andre hensyn enn de omtalte vil etter omstendighetene kunne være relevante. Eksempelvis vil destinasjonsprinsippet være relevant i saker som omhandler grenseoverskridende saksforhold, jf. beskrivelsen i punkt 11.1.1. Som det fremgår av omtalen i punkt 11.4.3, er hensynet til forutberegnelighet sentralt i merverdiavgiftsretten.

Departementet antar at omgåelse vil være særlig aktuelt i tilknytning til fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fradragsretten er viktig for å ivareta merverdiavgiftens nøytralitetssegenskaper. For det første innebærer fradragsretten at de næringsdrivende ikke gis insentiver til å velge egenproduksjon (uten avgift) fremfor å kjøpe tilsvarende varer og tjenester fra andre (med avgift). For det andre gjør fradragsretten at det er uten betydning hvor lang produksjonskjeden er. Uten fradragsrett ville merverdiavgiften fra forutgående omsetningsledd inngå i merverdiavgiftsgrunnlaget til neste omsetningsledd (avgiftskumulasjon) ved transaksjoner mellom avgiftssubjekter. Den endelige merverdiavgiftsbelastningen, og dermed prisen på varen eller tjenesten, ville på

denne måten avhenge av hvor mange ledd det er i omsetningskjeden. Fradragsretten motvirker denne effekten og bidrar til nøytralitet i produksjonskjeden og næringsstrukturen.

Fradragsrettens begrunnelse rekker bare så langt de aktuelle kostnadene er pådratt til bruk i merverdiavgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiftssystemet bygger på symmetri mellom utgående og inngående merverdiavgift; fradragsretten er systematisk avledet av skatteplikten og bør avgrenses tilsvarende. Symmetriprinsippet har vært trukket frem av Høyesterett flere ganger de siste årene, se eksempelvis Rt. 2010 s. 1131 (Bryggeriparken) avsnitt 34, Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 34 og HR-2017-1851-A (Skårer Syd) avsnitt 31. Symmetriprinsippet innebærer at inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk for merverdiavgiftspliktig omsetning gir fradragsrett. Motsatt gir inngående merverdiavgift på anskaffelser som ikke er til bruk for avgiftspliktig omsetning, ikke rett til fradrag. I den utstrekning fradragsretten rekker lenger enn den motstående plikten til å beregne utgående merverdiavgift, vil det oppstå subsidievirkninger. Og motsatt, dersom fradragsretten ikke omfatter innsatsfaktorene for den utgående omsetningen, vil det kunne oppstå uønsket avgiftskumulasjon.

Etter departementets vurdering bør hensynet til å oppnå resultater som er konkurransenøytrale, være relevant og kunne tillegges vekt i totalvurderingen. Merverdiavgiften skal som et utgangspunkt være nøytral slik at den ikke påvirker forbruksvalget eller næringsstrukturen. Både ved utformingen og praktiseringen av regelverket legges det vekt på at likeartede varer og tjenester underlegges samme avgiftsbehandling. Det skal heller ikke som et utgangspunkt ha betydning hvem som yter varen eller tjenesten. Slike hensyn er også vektlagt i rettspraksis, se blant annet Rt. 2014 s. 1281 (Byggmester). Selv om det som et utgangspunkt er ønskelig med en nøytral merverdiavgift, er det flere unntak fra dette prinsippet som er begrunnet i andre hensyn, for eksempel reglene om unntak, fritak og ulike satser.

Etter departementets syn er Utv. 2012 s. 414 (Residens Eiendom) et godt eksempel på at merverdiavgiftsreglene er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende hensyn. I saken var det som nevnt inngått en leieavtale kombinert med en salgsopsjon for å utsette overdragelsen av et parkeringsanlegg. Virkningene av en slik konstruksjon kunne vært at parkeringsanlegget ble ansett solgt først etter utløpet av perioden for plikt til å tilbakebetale fradragsført merverdiavgift. Avgiftssubjektet kunne dermed oppnådd endelig fra-

dragsrett for anskaffelser som reelt var til bruk for merverdiavgiftsunntatt omsetning av fast eiendom. Etter departementets vurdering er en slik konstruksjon i strid med formålet bak reglene om fradrag, justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift.

Virkningen av at vilkårene for omgåelse er oppfylte

Departementets forslag innebærer i første rekke at rettsforhold som utgjør omgåelse, skal rekarakteriseres slik at de gjenspeiler de underliggende økonomiske forholdene, jf. skatteloven § 13-2 fjerde ledd. Der skattleggingen ikke kan baseres på et rekarakterisert rettsforhold, foreslår departementet at skattleggingen kan skje på grunnlag av analogisk eller innskrenkende tolkning av skatteregler, jf. femte ledd. Virkningen begrenses til å gjelde så langt det er nødvendig for å hindre den aktuelle skattefordelen som følge av omgåelsen, jf. sjette ledd. For virkninger av omgåelse, kan ikke departementet se at det gjør seg gjeldende særlige hensyn for merverdiavgift. For en nærmere omtale vises det til punkt 7.7 og 14.5.

11.4.3 Enkelte særlige problemstillinger

Terskel for anvendelse

Utredningen fremhever at hensynet til forutberegnelighet gjør seg særlig gjeldende i merverdiavgiftsretten. Det er vist til at merverdiavgiften bygger på egenfastsetting med levering av skattemelding for merverdiavgift, som hovedregel seks ganger i kalenderåret. Merverdiavgiften forutsetter forutsigbare regler, særlig siden selger fortløpende må ta stilling til om det skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen og eventuelt med hvilken sats. Flere høringsinstanser har tatt til orde for at terskelen for å anvende omgåelsesregelen i merverdiavgiftsretten bør være noe høyere enn i inntektsskatteretten.

Departementet påpeker at hensynet til forutsigbarhet er sentralt både for merverdiavgift og direkte skatt. Det er lagt vekt på å utforme merverdiavgiftsreglene slik at de er forutsigbare og brukervennlige. Dette var blant begrunnelsen for den tekniske revideringen av merverdiavgiftsregelverket i 2009, se nærmere omtale i punkt 11.1. Hensynet er også vektlagt av Høyesterett ved tolkningen av merverdiavgiftsreglene, se eksempelvis HR-2017-2065-A (Avinor). Egenfastsetting gjelder både for merverdiavgift og direkte skatt, jf. skatteforvaltningsloven § 9-1. Det er viktig å ha gode verktøy for å sikre etterlevelse av både reglene

om merverdiavgift og direkte skatt. Det er derfor etter departementets vurdering ikke grunnlag for å nedfelle et prinsipp om at terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen skal være en annen for merverdiavgift enn for direkte skatt.

For en nærmere omtale av terskelen for å anvende omgåelsesregelen vises det til punkt 7.6.

Merverdiavgiftskompensasjon

Skattedirektoratet og professor dr. juris Ole Gjems-Onstad har i sine høringsuttalelser fremhevet at omgåelsesregelen bør gis anvendelse for merverdiavgiftskompensasjon. Det vises til at dette regelverket henger nøye sammen med merverdiavgiftssystemet.

Departementet viser til at den generelle merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommuner, fylkeskommuner mv. har sin særskilte begrunnelse i å sikre at merverdiavgiften blir nøytral ved de kompensasjonsberettigedes valg mellom egenproduksjon (uten merverdiavgift) og kjøp av varer og tjenester fra andre (med merverdiavgift). Ordningen er finansiert gjennom trekk i

overføringene til kommunene (de frie inntektene). Utvidelser av ordningen forutsetter nye trekk. Ordningen er i utgangspunktet provenynøytral, bygger på andre hensyn enn tradisjonelle skatter og er heller ikke en del av merverdiavgiftssystemet.

Departementet finner derfor at omgåelsesregelen som foreslås for direkte skatt og merverdiavgift, ikke bør lovfestes på dette rettsområdet. Dette utelukker likevel ikke at det på ulovfestet grunnlag kan eksistere en omgåelsesregel som kan anvendes på saksforhold regulert av merverdiavgiftskompensasjonsregelverket.

11.4.4 Lovteknisk gjennomføring

Departementet foreslår at omgåelsesregelen lovfestes gjennom en bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 12-1 som henviser til skatteloven § 13-2. Henvisningsmetoden innebærer at skatteloven § 13-2 gis tilsvarende anvendelse for merverdiavgift, og at bestemmelsen skal tolkes og anvendes i lys av merverdiavgiftens systematikk og bærende hensyn.

12 Økonomiske og administrative konsekvenser

En lovfesting av omgåelsesregelen i skatteloven og merverdiavgiftsloven vil kunne skape økt bevissthet omkring regelen og dens innhold. Departementets lovforslag er utformet slik at det skal legge til rette for at administrative vedtak og domsavsigelser får en mer enhetlig struktur. Det er et mål at en lovfesting vil klargjøre innholdet i omgåelsesnormen. En slik klargjøring vil komme både skattyterne og Skatteetaten til gode. Men noen betydelige og umiddelbare administrative

konsekvenser av en lovfesting kan ikke forventes, verken for skattyterne eller Skatteetaten.

En lovfesting forventes ikke å få provenyemessige konsekvenser av betydning.

Heller ikke flytting av den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 14-90 til § 13-3 og de justeringene i bestemmelsens ordlyd som foreslås, antas å ha nevneverdige økonomiske eller administrative konsekvenser.

13 Ikrafttredelse og overgangsregler

13.1 Forslag i utredningen

Drøftelser av tidspunkt for ikrafttredelse og behov for overgangsregler var ikke en del av utredningsoppdraget, og dette er følgelig ikke nærmere behandlet i utredningen.

13.2 Høringsinstansenes synspunkter

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«Utredningen drøfter ikke overgangsregler, herunder forholdet til tidligere rettspraksis. Det er en klar svakhet og av de forhold som taler for en ytterligere utredning og en ny høringsrunde. Forslaget har andre formuleringer enn gjeldende rett. Blir all eller noe av tidligere rettspraksis irrelevant?»

Oljeskattekontoret uttaler:

«I den grad normen senker terskelen for omgåelse i forhold til gjeldende rett bør det, i tråd med vanlig praksis for skatteregler, presiseres i overgangsregler at normen først får anvendelse fra det tidspunkt dens utforming gjøres offentlig kjent. Dette vil formodentlig tidligst være på det tidspunkt det fremmes en lovproposisjon.»

13.3 Vurderinger og forslag

Departementets forslag til lovfestet omgåelsesnorm innebærer totalt sett ingen vesentlig endring av terskelen for anvendelse av normen. Departementet foreslår at den lovfestede omgåelsesnormen skal tre i kraft straks med virkning fra 1. januar 2020. Etter departementets vurdering er det ikke behov for overgangsregler.

14 Merknader til lovforslaget

14.1 Generelt om lovforslaget

Den foreslåtte omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 skal ha virkning for de samme skattene som er regulert i skatteloven, jf. skatteloven § 1-1. Også såkalte negative skatter omfattes, det vil si krav på penger skattyter har fra det offentlige som følge av skattereglene. Dette kan eksempelvis gjelde tilbakebetaling av overskytende beløp etter skattefunn-reglene. Om betydningen av skattefordeler i utlandet og andre skatter og avgifter, vises til omtalen av egenverdimomentet i punkt 7.4.3 og merknadene til tredje ledd bokstav a.

Omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 vil også få virkning på petroleumsskattelovens område, gjennom den generelle henvisningen fra petroleumsskatteloven § 8 første ledd til skatteloven. Likeledes vil omgåelsesregelen få anvendelse for merverdiavgift gjennom den foreslåtte henvisningsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 12-1. Departementets forslag til lovfesting av omgåelsesnormen er basert på at det ikke skal utvikles noen supplerende ulovfestet omgåelsesregel på de områdene som nå blir lovregulert.

Departementet understreker at lovfesting av omgåelsesnormen på disse områdene ikke er ment å påvirke rettstilstanden for andre skatter og avgifter. For andre skatter og avgifter legges det opp til at gjeldende ulovfestet rett videreføres, slik denne kan utledes av rettspraksis og andre rettskilder.

Den lovfestede generelle omgåelsesregelen skal ikke kunne anvendes på den delen av et saksforhold som er dekket av bestemmelsen om interessefellesskap i skatteloven § 13-1 eller bestemmelsen om skatteposisjoner i § 13-3 (någjeldende § 14-90).

Lovforslaget skal også gjelde ved grenseoverskridende saksforhold, også når de reguleres av skatteavtaler. Omgåelsesregelen skal gjelde både hvor det er intern norsk rett eller skatteavtalen som er forsøkt omgått. Det vises til nærmere omtale av konstitusjonelle og folkerettslige skranker i punkt 6.2 og utredningen kapittel 6, herunder i hvilken grad skatteavtalene kan sette grenser for anvendelse av internrettslige omgåelsesregler.

14.2 Merknader til skatteloven § 13-2 første ledd

Første ledd bruker formuleringen «*kan skattlegging gjennomføres*». Ordet «kan» er valgt fordi skattemyndighetene ikke skal ha plikt til å bruke regelen selv om vilkårene antas å være oppfylt. Departementet antar at en slik løsning er i samsvar med gjeldende rett. Å reise en omgåelsessak vil oftest være ressurskrevende, og først og fremst aktuelt for større og mer prinsipielle saker. Både hensynet til skattyterne og hensynet til skattemyndighetenes ressursbruk tilsier dette.

Selv om det først og fremst vil være aktuelt å reise en omgåelsessak i større og mer prinsipielle saker, vil departementet påpeke at spørsmålet om omgåelse også kan være aktuelt i andre saker. Anvendelsesområdet for den foreslåtte bestemmelsen ikke er begrenset til saker som kan karakteriseres som større og mer prinsipielle.

Etter omstendighetene kan også det forvaltningsmessige likhetsprinsippet innebære at saker må tas opp til behandling.

14.3 Merknader til skatteloven § 13-2 annet ledd

Annet ledd gjenspeiler den toleddede strukturen i Høyesteretts gjeldende formulering av omgåelsesnormen, med et grunnvilkår om skatteformål og en totalvurdering av ulike forhold.

Uttrykket «*disposisjon*» skal forstås i vid forstand. Departementet legger til grunn at dette uttrykket skal ha samme innhold som i utredningens lovforslag. Departementet slutter seg til merknadene til utredningens lovforslag hvor følgende er uttalt om uttrykket «disposisjon»:

«Termen «disposisjon» skal forstås i meget vid betydning og vil i praksis – som nå – ikke innebære noen grense for hva som kan tenkes tatt opp under omgåelsesregelen. Det omfatter alle typer rettslige forhold, mest typisk, men ikke begrenset til, salg, gaver, finansiering, omorganisering av selskap og annen bruk av selskap

og juridiske personer. I praksis er det bare aktuelt å anvende omgåelsesnormen hvor det foreligger en eller annen form for aktivitet; man kan vanskelig tenke seg normen anvendt på en tilstand som har vart i lengre tid. Men aktiviteten behøver ikke være det fremtredende trekk i bildet. Som utgangspunkt omfatter uttrykket bare rettslige forhold. Faktiske forhold, som alder, slektskap, tidspunkt for dødsfall, hvem sa hva til hvem, hvilke dokumenter foreligger osv., bestemmes ved bevisbedømmelse, og resultatet av bevisbedømmelsen kan ikke fravikes ved hjelp av omgåelsesregelen.¹ Visse faktiske forhold kan det likevel være aktuelt å bedømme under omgåelsesregelen, nemlig hvor skattyteren har tilrettelagt faktum på en måte som gir skattefordeler uten å ha andre virkninger av betydning. Ett eksempel gir EU-domstolens synspunkt og forutsetning i sak C -9/02 (Lasteyrie) om at medlemslandene kan ha omgåelsesregler som rammer salg av aksjer raskt etter utflytting fulgt av umiddelbar tilbakeflytting.² Et eksempel i samme gate er de faktiske forholdene i Utv. 2005 s. 424 (Stavanger tingrett) som gjaldt en rigg som ble slept ut av norsk sektor noen timer og (angivelig) solgt mens den befant seg utenfor norsk sektor; gevinsten ble likevel skattlagt i Norge, og skattyteren tapte saken (men saken ble ikke avgjort på grunnlag av omgåelsesbetraktninger). I hvilken grad slike tilfeller kan rammes av omgåelsesnormen etter gjeldende rett, må anses noe tvilsomt.³ Forslaget utelukker ikke en slik anvendelse av omgåelsesregelen, idet uttrykket «disposisjon» er så generelt at det også kan omfatte visse faktiske forhold som skattyteren har full kontroll over og tilrettelegger for skattemessige formål. I begge de nevnte tilfellene er dessuten en retts-

lig disposisjon (et salg) sentralt inne i bildet. En slik anvendelse av normen må imidlertid begrenses til faktiske forhold som skattyteren har kontroll over, og av vurderingsmomentene (ikke minst egenverdien) vil det normalt følge at anvendelse av normen bare er aktuell i sjeldne tilfeller, typisk i sirkulære forhold (som i de to nevnte eksemplene).»

Det må være foretatt «en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner». Dette gjenspeiler prinsippet som kommer til uttrykk i utredningens lovforslag § 1 tredje ledd. Departementet slutter seg også til utredningens merknader om dette:

«[Dette] viderefører prinsippet om at flerleddede transaksjoner kan bedømmes under ett ved anvendelsen av omgåelsesregelen og viderefører således synspunktene i Rt. 1976 s. 302 (Astrup) og en rekke andre dommer. Ordet «sammenhengende» innebærer at det må være en forbindelse mellom de forskjellige ledd, typisk at de er ledd i en samlet plan. Forslaget tar sikte på å videreføre de krav til sammenheng som er utviklet i Høyesteretts praksis.⁴ Det har vært diskutert om skattlegging ut fra slike sammenhengsbetraktninger er basert på en egen norm, atskilt fra den alminnelige omgåelsesnormen.⁵ I norsk tradisjon har flerleddede saker vært vurdert etter omgåelsesnormen, og forslaget er basert på dette.»

Det vises til nærmere drøftelse av sammenhengende disposisjoner i punkt 7.2.

At termen disposisjon er brukt i lovteksten skal ikke være til hinder for at *passivitet* kan rammes når vilkårene for øvrig er oppfylt.

¹ Jf. Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) om tidspunkt for dødsfall. Høyesterett uttalte bl.a.: «(51) De ankende parter har sterkt fremhevet at omgåelsesnormen ikke kan anvendes i forhold til faktiske hendelser eller handlinger. Jeg er enig i det. Når synspunktet knyttes til dødsfallet som faktisk hendelse, blir det imidlertid i denne sammenheng forfeilet. Det er de forutgående tilpasninger som prøves i forhold til omgåelsesnormen.»

² Jf. særlig avsnitt 54: «... the French authorities could, for example, provide for the taxation of taxpayers returning to France after realising their increases in value during a relatively brief stay in another Member State, ...»

³ Banoun 2003 s. 300 antar – under drøftelse av lovforslaget av 1991 – at dette for så vidt representerte en utvidelse av anvendelsesområdet for omgåelsesnormen. De lege ferenda stiller hun seg åpen for en slik utstrekning av normen, op.cit. s. 301.

⁴ Se om dette Banoun 2003 s. 222–238 og særlig s. 323–326. Hun sammenfatter slik s. 326: «Høyesterett har behandlet en transaksjonsserie som en enhet dersom transaksjonsserien var planlagt, det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring og transaksjonsleddene faktisk ble gjennomført raskt. Grensedragningen mellom saker som betraktes som en enhet og de saker som må betraktes som enkeltstående transaksjoner, har som regel berodd på en helhetsvurdering av graden av bestemthet, tidsmomentet, risiko og varige virkninger.»

⁵ Jf. Banoun 2003 s. 323. Lovforslaget av 1991 foreslo en særlig regel for flerleddede transaksjoner. Banoun 2003 s. 324 ff. antar at det må oppstilles tilleggsvilkår for at flere transaksjoner skal bedømmes under ett ved anvendelse av omgåelsesnormen, særlig pga. planleggingsmomentet. Dette har formodentlig sammenheng med at hun vil tillegge skattyters formål liten vekt, og da blir det nødvendig med særlige regler for flerleddede disposisjoner som fanger opp betydningen av planleggingsmomentet.

Merknader til annet ledd bokstav a:

Bokstav a fyller samme funksjon som grunnvilkåret i den gjeldende omgåelsesnormen.

I lovforslaget er det lagt opp til at hovedformålet med disposisjonen(e) skal bestemmes på en *objektiv* måte, til forskjell fra gjeldende rett. Formålet skal bedømmes etter hvordan saken fremstår ut i fra de foretatte disposisjonene, jf. uttrykket «tilsier» i lovtoksten. Bevistemaet vil være de objektive omstendighetene i saken, og ikke skattyters hensikt. Vurderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon.

Formålsvurderingen skal være basert på de sannsynlige virkningene på transaksjonstidspunktet. Dette skal gjelde både for skattemessige virkninger og andre virkninger. På denne måten vil det kunne bli tatt hensyn til virkninger som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet, men som ikke er blitt realisert.

Å oppnå skattefordelen skal etter bokstav a være *hovedformålet* med disposisjonene. Også Høyesteretts nåværende formulering av grunnvilkåret i omgåelsesnormen går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Departementet forutsetter at «hovedformålet» i den lovfestede omgåelsesnormen skal ha samme betydning som i Høyesteretts praksis. Det innebærer at hvor det både foreligger skattemotiver og andre motiver, skal disse avveies mot hverandre og at det skattemessige motivet må være klart større enn det forretningsmessige.

Skillet mellom skattemessige og ikke-skattemessige forhold/virkninger skal trekkes på samme måte som ved egenverdivurderingen, jf. punkt 7.4.3 og merknadene til § 13-2 tredje ledd bokstav a.

Vilkåret om skattefordel som hovedformål gjelder *norsk* skatt. Det utelukker ikke at normen brukes i tilfeller hvor det er kombinasjonen av norsk og utenlandsk rett som gir skattefordelen, eksempelvis i et tilfelle som i høyesterettsdommen HR-2016-2165-A (Ikea).

Skattefordelens størrelse vil være et sentralt vurderingsmoment både under grunnvilkåret og etter totalvurderingen. Men skattefordelens størrelse vil likevel ikke alltid være utslagsgivende for vurderingene av om det foreligger en omgåelse. Enkelte disposisjoner vil ha så lav egenverdi, fremstå som så uhenksomme veier frem til det økonomiske formålet og/eller være så for-

målsstridige, at de uavhengig av skattefordelens størrelse ikke kan legges til grunn for beskatningen.

Når det gjelder *ulempers* betydning for vurdering av skatteformålet, legger departementet til grunn at negative virkninger som utgangspunkt vil indikere et skattemotiv. I spesielle tilfeller vil ulemper kunne indikere at andre og positive virkninger var sterkt ønsket. Dette forutsetter at disposisjonens virkninger domineres av sterke og klare fordeler, og dette må vurderes nærmere i det enkelte tilfelle. Jo mer negative konsekvenser dominerer total sett, jo sterkere vil ulemper kunne indikere et skattemotiv.

Ved at departementet foreslår en helt objektiv formålsvurdering, med utgangspunkt i en tenkt rasjonell aktørs vurderinger, vil det ikke ha betydning hvem som faktisk hadde skatteformålet (om det var skattyter selv eller noen annen). Det er heller ikke et vilkår at skattefordelen tilfaller skattyter selv eller en nærmere definert krets av nærstående mv.

Det vises til nærmere omtale av formålsvurderingen i punkt 7.5.

Merknader til annet ledd bokstav b:

Bokstav b har først og fremst funksjon som lovteknisk bindeledd mellom vilkåret om skatteformål i annet ledd bokstav a, og de ulike momentene som skal inngå i totalvurderingen etter tredje ledd.

14.4 Merknader til skatteloven § 13-2 tredje ledd

Tredje ledd gir anvisning på en totalvurdering. Det er ikke noe krav om at alle momentene som er oppregnet i tredje ledd, gjør seg gjeldende i den enkelte sak. Rekkefølgen momentene er opplistet i sier heller ikke noe om deres vekt og innbyrdes rang. Momentenes vekt vil kunne variere ut i fra det konkrete saksforholdet. Oppstillingen av momenter er heller ikke uttømmende, jf. «blant annet» i tredje ledd første punktum. Det er viktig at omgåelsesregelen kan brukes på nye og ukjente tilfeller, og det er derfor verken hensiktsmessig eller mulig å liste opp alle relevante momenter. Departementet vil for øvrig påpeke at momentene i noen grad overlapper hverandre og at det etter omstendighetene vil være naturlig å vurdere momenter på samme tid og i lys av hverandre.

Merknader til tredje ledd bokstav a:

Disposisjonens forretningsmessige egenverdi og andre virkninger vil være et sentralt moment ved totalvurderingen.

De ikke-skattemessige virkningene omtales ofte som forretningsmessige, fordi disse utgjør kjernen av begrepet. Også andre ikke-skattemessige virkninger er imidlertid relevante, for eksempel familiemessige og personlige konsekvenser.

Departementet legger til grunn at det ved vurderingen av disposisjonens virkninger skal tas utgangspunkt i de virkningene som fremsto som *sannsynlige på transaksjonstidspunktet*, og *faktiske virkninger* av disposisjonen. Vurderingen av hvilke virkninger som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet, skal skje på grunnlag av hva de objektive forholdene i saken tilsier. Bevistema skal ikke være den konkrete skattyters sannsynlighetsvurdering. Vurderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon.

Disposisjonens ikke-skatterettslige virkninger skal sammenholdes med *skattefordelens størrelse og graden av skatteformål*. Skattefordelens størrelse og graden av skatteformål er oppstilt som egne vurderingsmomenter i tredje ledd bokstav b i lovforslaget, se nærmere om dette i merknadene til bokstav b.

Det fremgår av lovteksten at det skal legges vekt på andre virkninger enn skattefordeler i Norge eller utlandet. Dette innebærer ikke at *skattefordeler i utlandet* uten videre kan likestilles med skattemessig formål knyttet til norsk rett. Skattefordeler i utlandet skal verken tale for eller mot at vilkåret er oppfylt, i alle fall så langt transaksjonen i vedkommende utland ikke har omgåelsespreg. Som utgangspunkt skal en tilsvarende tilnærming gjelde for *andre norske skatter eller avgifter* enn den som den aktuelle saken gjelder.

Det kan forekomme at formålet er å *tilpasse seg andre – typisk offentligrettslige – regler enn skatteregler*. Transaksjonene begrunnes for eksempel med at de hadde til formål å unngå konsesjonsplikt. 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.

At sparte skatter gjennom et skatteplanleggingsopplegg kan *bedre den regnskapsmessige situasjonen*, skal ikke være en relevant virkning ved vurderingen.

Departementet foreslår at *ulemper* i form av transaksjonskostnader skal redusere den fordel de knytter seg til, slik at det legges til grunn en nettovurdering. Dette prinsippet foreslås gjort gjeldende for kostnader i vid forstand, som eksempelvis rentekostnadene i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell Erichsen).

Når det gjelder andre typer ulemper, skal disse som utgangspunkt tillegges mindre vekt enn positive virkninger. Slike ulemper skal ikke vurderes isolert og tillegges vekt i en bestemt retning. I stedet legges det opp til at de skal inngå i en mer samlet vurdering av om disposisjonen er i samsvar med skattereglenes formål og grunnleggende skatterettslige hensyn. Det vises til nærmere omtale av ulempers betydning under totalvurderingen i punkt 7.4.3.

I noen tilfeller er virkningene av disposisjonen slik at det fremstår som klart at *disposisjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen*. Dette vil kunne ha betydning for vurderingen av disposisjonens egenverdi, og da være et forhold som taler i skattyters favør. Dette vil kun være aktuelt hvor det fremstår som sikkert at en rasjonell aktør ville ha gjennomført disposisjonen uavhengig av skattefordelen. I mange tilfeller vil det være mindre sikkert at disposisjonen ville ha blitt gjennomført uansett skattefordelen, og da vil det ikke være grunnlag for å gå nærmere inn på dette.

Ved at det skal legges vekt på hvilke virkninger som må ha fremstått som sannsynlige for skattyter på transaksjonstidspunktet, vil også ikke-realiserede virkninger kunne bli tatt i betraktning. Ut over dette legger ikke departementet opp til at skattyters formål skal trekkes inn som en del av egenverdivurderingen.

Det vises til nærmere omtale i punkt 7.4.3 Egenverdi.

Merknader til tredje ledd bokstav b:

Disposisjonens ikke-skatterettslige virkninger skal sammenholdes med skattefordelens størrelse og graden av skatteformål.

Skattefordelens størrelse vil være et sentralt vurderingsmoment både under grunnvilkåret og etter totalvurderingen. Men skattefordelens størrelse vil likevel ikke alltid være utslagsgivende for vurderingene av om det foreligger en omgåelse. Enkelte disposisjoner vil ha så lav egenverdi, fremstå som så u hensiktsmessige veier frem til det økonomiske formålet og/eller være så formålsstridige, at de uavhengig av skattefordelens størrelse ikke kan legges til grunn for beskatningen.

Når det gjelder *graden av skatteformål*, viser departementet til at det allerede under grunnvilkåret vil være klarlagt at hovedformålet med disposisjonen var å oppnå en skattefordel. Det vil si at det skattemessige motivet må fremstå som klart større enn det forretningsmessige. Hvilken grad det er av skatteformål ut over det minimumskravet som ligger i grunnvilkåret, vil være et relevant moment ved totalvurderingen. Jo høyere grad av skatteformål, desto mer taler – isolert sett – for at det foreligger en omgåelse. Graden av skatteformål skal vurderes på samme objektive måte under totalvurderingen som under grunnvilkåret.

Skattefordelens størrelse og graden av skatteformål behandles samlet i bokstav b, fordi disse momentene representerer skatterettslige virkninger og mål. Det vil være naturlig å vurdere disse skattemessige sidene samlet mot de ikke-skatterettslige virkningene etter bokstav a.

Det vises til nærmere omtale av skattefordelens størrelse i punkt 7.4.3 Egenverdi og graden av skatteformål i punkt 7.4.4 Skattyters formål.

Merknader til tredje ledd bokstav c:

Denne bestemmelsen svarer til utredningens lovforslag § 2 annet ledd tredje strekpunkt.

Departementet slutter seg til merknadene til den tilsvarende bestemmelsen i utredningens lovforslag hvor det heter:

«[Bestemmelsen] er inspirert av tysk rett, der spørsmålet om disposisjonen er «unangemessene», er gjort til det sentrale kriterium på om det foreligger rettsmisbruk, jf. pkt. 5.4 foran. Som omtalt i pkt. 8.5.6 foran har synspunkter av denne karakter kommet til uttrykk i norske dommer, ikke minst i dommer som gjelder unødvendig mellomledd. Synspunktene er også reflektert i dommer som understreker at skattyter ved valg mellom flere alternativer ikke har plikt til å velge det som leder til mest skatt. At disposisjonen er forretningsmessig uhensiktsmessig, komplisert, kunstig osv., synes å ramme noe typisk ved omgåelsesdisposisjoner, og dette momentet fortjener derfor etter utredningens oppfatning å bli løftet klarere frem. Men også disposisjoner som ikke er kompliserte osv., kan etter omstendighetene rammes av omgåelsesregelen, f.eks. en fusjon (som i Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg)). Og på den annen side er slett ikke alle kompliserte transaksjoner i faresonen.»

Det vises til nærmere omtale i punkt 7.4.7.

Merknader til tredje ledd bokstav d:

Denne bestemmelsen svarer i hovedsak til utredningens lovforslag § 2 tredje ledd siste strekpunkt.

Departementet viser til merknadene til den tilsvarende bestemmelsen i utredningens lovforslag hvor det heter:

«Omgåelsesregelen tar sikte på skattefordeler som skattyteren ordinært ikke skulle ha oppnådd. Det må derfor være et argument mot anvendelse av normen at skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultatet på en annen måte, som ikke kunne ha vært angrepet av omgåelsesnormen. Momentet har vekt også om resultatet og skattefordelen ikke ville bli helt den samme. Men jo større ulikheter det er, desto mindre vekt har momentet. Det har mindre vekt også i den grad det er tvil om hvorvidt den alternative disposisjonen er sikret mot angrep basert på omgåelsesregelen.»

Departementet forutsetter at bestemmelsen blir praktisert slik at det stilles strenge krav til avklaring av det alternative forholdet og at dette ville gitt samme resultat. Departementet foreslår derfor at «tilnærmet» ikke skal brukes i lovteksten, men kun «samme resultat».

Det vises til nærmere omtale i punkt 7.4.8.

Merknader til tredje ledd bokstav e:

Tredje ledd bokstav d svarer til utredningens lovforslag § 2 tredje ledd fjerde strekpunkt. Mens lovforslaget i utredningen kun nevner «de aktuelle skattereglenes retstekniske utforming» uten nærmere eksemplifisering, er dette nærmere spesifisert i foreliggende forslag. Den nærmere spesifiseringen er ment som veiledning for brukerne, og tilsikter ikke noe realitetsavvik fra utredningens lovforslag.

Departementet slutter seg til merknadene til den tilsvarende bestemmelsen i utredningens lovforslag hvor det heter:

«[Bestemmelsen] tar først og fremst sikte på skatteregler som oppstiller eksakte grenser, typisk i form av tidsgrenser eller mengder. Normalt vil det være uaktuelt å anvende omgåelsesregelen på disposisjoner der skattyteren bevisst legger seg nær opp til en slik grense, selv om egenverdien sammenlignet med å overskride grensen, måtte være meget beskjede [...] I slike tilfeller kan det dessuten van-

skelig sies at skattefordelen er i strid med den aktuelle regelens formål [...] Synspunktet om hva lovgiveren kjente til bør imidlertid ikke strekkes så langt at det også taler i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er diskutert, men ikke spesielt regulert. [Bestemmelsen] omfatter også et synspunkt som var sentralt i Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips I) hvor lovgiver over år hadde regulert et komplisert retts spørsmål på ulike måter uten å finne frem til en form som var tilstrekkelig robust mot tilpasninger.»

Det vises til nærmere omtale av betydningen av utformingen av skattereglene i punkt 7.4.5.

Merknader til tredje ledd bokstav f:

Denne bestemmelsen har ikke noe direkte motstykke i utredningens lovforslag, men erstatter etter sitt innhold § 2 annet ledd fjerde strekpunkt og § 2 tredje ledd annet og tredje strekpunkt i utredningens lovforslag.

Når det gjelder lovtekstens henvisning til skattereglenes formål, viser departementet til merknadene om dette i utredningen:

«Den omgatte skatteregelens formål kan man som regel finne frem til ut fra lovregelen selv, dens systematiske plassering, funksjon og historikk, og ikke minst hva som er sagt i forarbeider. Med «formål» siktes ikke bare til hva lovgiveren positivt har ønsket å oppnå med regelen, men også hensyn som har betydning for utforming og begrensning i en regels anvendelsesområde, derunder hva skattelovgiveren må anses å ha forutsett og akseptert av tilpasninger. Momentet har her sammenheng med [bestemmelsen] om rettsreglenes retts tekniske utforming. Et hovedeksempel er regler som oppstiller en skarp grense f.eks. kvantitativt eller tidsmessig, der man typisk må kunne legge til grunn at lovgiveren har akseptert tilpasninger som innebærer å legge seg nær opp til grensen. [...]

Hvor skattyter har utnyttet en skatteregel som har som formål å gi et insentiv til en bestemt type atferd, f.eks. å foreta visse typer investeringer, er det klart at den skattefordelen som dette fører med seg, ikke er i strid med skattereglenes formål, snarere tvert om. I slike tilfeller er omgåelsesregelen ikke anvendelig, selv om disposisjonens egenverdi skulle være lav. Men det kan ikke utelukkes at spørsmål om anvendelse av omgåelsesregelen kan komme

opp f.eks. hvor skattyteren har brukt kompliserte og kunstige rettslige former uten særlig økonomisk substans for å komme i posisjon for å anvende insentivregelen.»

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

I utredningens lovforslag er det lagt opp til en systematisk sontring mellom formålet til den omgatte regelen, og formålet til skatteregler som er anvendt som virkemiddel ved disposisjonen. En slik sontring fremgår ikke direkte av departementets lovforslag. I departementets lovforslag vises det til skatteregler som er «utnyttet i strid med sitt formål», mens forslaget ikke nevner formålet til regler som er brukt som virkemiddel og anvendt i samsvar med sitt formål.

Bakgrunnen for at departementets lovforslag ikke direkte omtaler formålet med «redskapsreglene», er at det kan tenkes tilfeller hvor sontringen mellom omgatte regler og «redskapsregler» kan være uklar eller ikke passer. Det vil derfor i enkelte tilfeller kunne virke villedende å basere lovteksten på at det foreligger et slikt skille. Departementet vil likevel fremheve at det i mange tilfeller vil være mulig å trekke et skille mellom omgatte regler og regler som er brukt som virkemiddel.

I saker hvor det ligger til rette for en slik sontring, må det sentrale være formålet med den eller de reglene som er forsøkt omgått. Det skal ikke ha selvstendig betydning at skattyters transaksjon i og for seg er i samsvar med formålet til den eller de skattelovbestemmelsene som er brukt som redskap eller virkemiddel i transaksjonen. Men det skal ha vekt i skattyters disfavør om transaksjonen ikke er i overensstemmelse med formålet med disse reglene. Sistnevnte tilfelle bør imidlertid tillegges mindre vekt enn hvor det foreligger strid med den omgatte regelens formål. En slik tilnærming innebærer at synspunkter i Høyesterettsdommer der det er

vektlagt at skattyters opplegg er i samsvar med formålet med regler som er brukt som virkemiddel i planleggingen, ikke skal videreføres. Departementet foreslår at bestemmelsen fortolkes i samsvar med dette. Ved at lovteksten kun omtaler formålet til regler som er utnyttet *i strid* med sitt formål, legges det til rette for en slik fortolkning.

Når det gjelder «grunnleggende skatterettslige hensyn», har departementet vurdert om skattemessig nøytralitet bør fremheves som et slikt hensyn i lovteksten. Skattemessig nøytralitet/likebehandling er et grunnleggende hensyn i det norske skattesystemet. Men etter en samlet vurdering er departementet kommet til at nøytralitets-hensynet ikke bør nevnes særskilt i lovteksten, da det i enkelte sammenhenger vil kunne legge uheldige føringer på fortolkningen. Det kan gjelde hvor andre hensyn enn skattemessig nøytralitet er tillagt større vekt ved regelutforming, og/eller hvor reglene har tilsiktede vridningseffekter. Som utgangspunkt vil likevel skattemessig nøytralitet være sentralt ved vurderingen om en regel er i samsvar med grunnleggende skatterettslige prinsipper.

Også utredningens lovforslag viser til «grunnleggende skatterettslige hensyn», jf. § 2 tredje ledd tredje strekpunkt. Departementet slutter seg til utredningens merknader til denne bestemmelsen, hvor det heter:

«Grunnleggende skatterettslige hensyn kan trekke både i favør og ufavør av skattyteren, men vil formodentlig oftest trekke i skattyters ufavør i og med at utgangspunktet for omgåelsessaker er at skattyteren har oppnådd en angivelige urimelig skattefordel. Rt. 2008 s. 1520 (Reitan) [...] er et mulig eksempel på at momentet likevel trakk i skattyters favør. Momentet om grunnleggende skatterettslige hensyn er beslektet med de spørsmål som er behandlet i pkt. 8.5.9 om tilfeller der anvendelse av omgåelsesnormen vil ha inkonsistente virkninger. Hvorvidt anvendelse av omgåelsesregelen leder til konsistente virkninger – og ikke f.eks. dobbeltbeskatning eller skattlegging av uriktige skattytere – kan anses som et grunnleggende hensyn som bør tillegges vekt ved vurderingen.»

Lovteksten bruker uttrykket «utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn». At begrepet «utnyttet» er brukt i lovteksten, innebærer ikke at bestemmelsen bare skal kunne brukes ved utnyttelse av gunstige skattere-

gler. Bestemmelsen skal også kunne brukes hvor det er spørsmål om omgåelse av en tyngende regel.

Det vises til nærmere omtale av skattereglenes formål i punkt 7.4.2.

14.5 Merknader til skatteloven § 13-2 fjerde til sjette ledd

14.5.1 Virkninger av at omgåelsesregelen er anvendelig

Fjerde til sjette ledd i lovforslaget regulerer virkningene av at omgåelsesregelen er anvendelig. I likhet med utredningen, finner departementet det hensiktsmessig å lovfeste hovedprinsippene om virkningene. Fjerde til sjette ledd i § 13-2 tilsvarer § 3 i utredningens lovforslag.

Departementet viser til de generelle merkna-dene som er gitt til disse bestemmelsene i utredningen, og gjengir merknadene her:

«Forslaget lovfester bare virkningene for den aktuelle skattyter og den aktuelle disposisjon. Anvendelse av omgåelsesregelen kan ha betydning også for skattyters senere disposisjoner, men slike virkninger er så vidt forskjelligartede og vanskelig å kartlegge at det er ikke er gjort noe forsøk på fange dem inn i lovtekst. At dette ikke er regulert i lovforslaget, skal imidlertid ikke forstås slik at anvendelse av omgåelsesregelen ikke skal tillegges vekt ved senere disposisjoner. Snarere må det tvert om være en retningslinje i praksis at resultatet over tid skal bli at skattefordelen elimineres, men at skattyter ikke stilles dårligere enn hva dette innebærer. Om f.eks. et internsalg ikke aksepteres som realisasjon, bør dette tillegges betydning ved fastsettelse av inngangsverdien ved senere realisasjon. Tilsvarende bør et underskudd som ikke er tillatt fremført mot inntekt i form av konsernbidrag etter et aksjesalg, kunne fremføres til fradrag i senere inntekt opptjent av selskapet selv.

Anvendelse av omgåelsesregelen overfor én skattyter og én skatteart kan også tenkes å få betydning for andre skattyteres stilling eller for andre skattearter. Den alminnelige regelen i gjeldende rett antas her å være at anvendelse av omgåelsesregelen ikke har betydning i slike situasjoner. Men det kan hende at én og samme disposisjon oppfyller villkårene for å anvende omgåelsesregelen for to eller flere skatter, typisk for både inntektsskatt og merverdiavgift, og da kan regelen naturligvis

anvendes i begge (alle) sammenhenger. Heller ikke virkning for andre skatter eller andre skattytere er forsøkt regulert i lovforslaget og må derfor overlates til rettsutviklingen.»

Det vises til nærmere omtale av virkninger av at omgåelsesregelen er anvendelig i punkt 7.7.

14.5.2 Merknader til skatteloven § 13-2 fjerde ledd

Forslaget til § 13-2 fjerde ledd er hovedbestemmelsen om virkningen av at omgåelsesregelen er anvendelig. Fjerde ledd tilsvarer utredningens lovforslag § 3 første ledd. Sammenliknet med utredningens lovforslag, er det gjort enkelte justeringer i ordlyden. Forskjellene i ordlyd er av lovteknisk karakter, og må blant annet ses i sammenheng med at departementets lovforslag er inndelt i færre paragrafer. Forskjellene er ikke ment å ha realitetsvirkninger.

Departementet slutter seg til de vurderingene som fremgår av merknadene til den tilsvarende virkningsbestemmelsen i utredningens lovforslag. Disse merknadene gjengir her:

«[Bestemmelsen] bygger på det som er den åpenbare hovedregelen i praksis: Skattleggingen baseres på et rekarakterisert (privat) rettslig forhold som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold. Rekarakterisert forhold omfatter også at skattyteren anses ikke å ha disponert overhodet (som typisk ved salg og tilbakesalg). Allerede ved spørsmålet om det foreligger en skattefordel, må man gjøre seg opp en mening om forskjellen mellom resultatet av å legge skattyterens disposisjon til grunn og den rekarakteriserte [...]. Ved anvendelse av [bestemmelsen] må denne størrelsen fastlegges eksakt; dette utelukker naturligvis ikke at det kan bli aktuelt å anvende skjønn.»

Fjerde ledd må ses i sammenheng med sjette ledd, som innebærer en viss innskrenkning i hovedregelen.

14.5.3 Merknader til skatteloven § 13-2 femte ledd

Forslaget til § 13-2 femte ledd er identisk med forslaget til § 3 annet ledd i utredningens lovforslag. Departementet slutter seg til utredningens merknader til denne bestemmelsen, og gjengir disse her:

«[Bestemmelsen] tar sikte på – de antatt relativt få – tilfeller hvor skattleggingen ikke naturlig kan baseres på et rekarakterisert rettsforhold. Det kan være fordi skattyteren ikke ville hatt nærliggende mulighet til å gjennomføre en mulig rekarakterisert disposisjon; dette kan typisk være tilfelle hvor det er aktuelt å basere skattleggingen på at aksjonærene har solgt selskapets eiendeler. Og det kan være tilfeller hvor det ikke er nærliggende å forestille seg noen alternativ disposisjon overhodet.»

14.5.4 Merknader til skatteloven § 13-2 sjette ledd

Forslaget til § 13-2 sjette ledd tilsvarer forslaget til § 3 tredje ledd i utredningens lovforslag. Departementet viser til utredningens merknader til denne bestemmelsen, og gjengir disse her:

«[Bestemmelsen] inneholder en viss begrensning i omfanget av skattleggingen etter første og annet ledd, som innebærer en innskrenkning av virkningene sammenlignet med gjeldende rett: Virkningene bør – ut fra formålet med omgåelsesregelen – ikke gå lenger enn til å eliminere skattefordelen. Formålet med regelen er å forhindre urimelige skattefordeler, ikke å virke som en sanksjon. Oftest vil dette følge allerede av hovedregelen: Om en aksjegevinst omklassifiseres til aksjeutbytte, blir virkningen at det aktuelle beløpet skattlegges etter reglene om aksjeutbytte, inklusive ev. rett til skjerming. Om det dreier seg om salg via unødvendig mellomledd, typisk for å eliminere/reducere skattepliktig gevinst, blir virkningen at gevinsten beregnes og skattlegges som om salget skjedde direkte. Men i noen tilfeller blir virkningen etter gjeldende rett mer vidtgående. Dette gjelder typisk hvor reglene om skattemessige kontinuitet ved omorganisering er inne i bildet (fusjon, fisjon, omdanning), f.eks. med sikte på å oppnå mer effektiv utnyttelse av fremførbart underskudd eller andre skatteposisjoner. En rekarakterisering etter omgåelsesregelen vil typisk innebære at skattefordelen nektes som konsekvens av at disposisjonen ikke anses å oppfylle vilkårene for omorganisering med kontinuitet. En konsekvens av dette er i sin tur at ikke bare blir skattefordelen nektet, men også at andre fordeler knyttet til omorganisering med kontinuitet går tapt; typisk er det aktuelt med gevinst-, uttaks- og/eller utbyttebeskatning, sml. sktl. § 11-1 første ledd. Forslaget innebærer at virkningen

av anvendelse av omgåelsesnormen begrenses til å eliminere skattefordelen, typisk knyttet til selskaps skatteposisjoner, men at øvrige (negative) virkninger knyttet til den rekarakteriserte transaksjonen, ikke skal inntre. Forslaget er på dette punkt i tråd med virkningene av at sktl. § 14-90 er anvendelig. [...]

Det kan forekomme at det for den rekarakteriserte transaksjonen oppstilles vilkår for å oppnå en gunstig skattemessig posisjon, som ikke ble oppstilt etter den transaksjonen som skattyteren hadde gjennomført privatrettslig, og som skattyteren derfor ikke har hatt noen forutsetning for å oppfylle. I praksis skal det ha forekommet tilfeller hvor aksjesalg er blitt rekarakterisert til aksjeutbytte, og hvor skjermingsfradrag eller anvendelse av fritaksmetoden er blitt nektet fordi utdelingen ikke anses som «lovlig» som utdeling av aksjeutbytte.⁶ Det er tvilsomt om et slikt synspunkt er holdbart etter gjeldende rett, for lovlighetsvilkåret refererer seg til de selskapsrettslige reglene, og selskapsrettslig er det gjennomførte aksjesalg (forutsetningsvis) lovlig. Uansett bør det i en lovfestet omgåelsesnorm gjøres klart at særlige vilkår knyttet til den rekarakteriserte transaksjon, ikke kan kreves oppfylt hvor omgåelsesregelen anvendes. Å stille et slikt vilkår, setter i praksis skattyteren i en posisjon hvor det er umulig å oppfylle vilkårene for å oppnå gunstige skatteposisjoner ved skattlegging basert på det rekarakteriserte rettsforholdet. Synspunktet har imidlertid bare bærekraft for vilkår som skattyteren kunne ha oppfylt om han hadde gjennomført den rekarakteriserte transaksjonen. For lovlighetsvilkåret i aksjeutbyttebeskatningen gjelder dette saksbehandlingsreglene og utdelinger i den grad det forelå fri egenkapital. Også dette anses å ligge i forslaget formulering om at virkningen ikke skal gå lenger enn til å eliminere skattefordelen.»

Skattedirektoratet reiser i sin høringsuttalelse (gjengitt i punkt 7.7.2) spørsmål om bestemmelsen skal forstås slik at skatteposisjonen bare delvis skal falle bort i tilfeller hvor transaksjonen innebærer en forbedret utnyttelsesmulighet. Departementet er enig med Skattedirektoratet, at bestemmelsen ikke bør fortolkes slik, men at skatteposisjonen i de aktuelle tilfellene skal bortfalle i sin helhet.

⁶ Jf. sktl. § 10-12 første ledd annet punktum og § 2-38 annet ledd bokstav a.

14.5.5 Merknader til skatteloven § 13-2 syvende ledd

Det foreslås en egen bestemmelse for å klargjøre at omgåelsesregelen også skal få virkning for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt. Dette er skatt og avgift som er direkte knyttet til skattepliktig lønn, men som er lovregulert i folke-trygdloven kapittel 23.

14.6 Merknader til skatteloven § 13-3

Bestemmelsen tilsvarende skatteloven § 14-90. Bestemmelsen flyttes slik at den blir § 13-3 fordi den er en viktig spesiell omgåelsesregel, og bør stå i tilknytning til den generelle omgåelsesregelen i § 13-2. Flyttingen skal ikke få betydning for bestemmelsens anvendelsesområde.

Sammenliknet med § 14-90, er ordlyden noe endret for å klargjøre hvilke skatteposisjoner bestemmelsen gjelder. Det er også presisert at inntektsføring etter bestemmelsen ikke kan danne grunnlag for konsernbidrag.

14.7 Merknader til merverdiavgiftsloven kapittel 12

Departementet legger til grunn at det gjelder en ulovfestet omgåelsesregel i merverdiavgiftsretten. Også på dette rettsområdet bør regelen lovfestes.

Omgåelsesregelen bør som et utgangspunkt være den samme i skatte- og merverdiavgiftsretten. Det gir grunnlag for en felles rettsutvikling gjennom rettspraksis og juridisk teori, og kan bidra til en god utvikling av regelen. Det vil være uheldig om det utvikler seg flere omgåelsesregler i skatte- og merverdiavgiftsretten, og en felles regel er forenklede. Samtidig må det tas i betraktning at rammebetingelsene til dels er ulike i skatte- og merverdiavgiftsretten, og at særegenheter ved den enkelte skatteart kan gjøre seg gjeldende i vurderingen.

Departementet foreslår at omgåelsesregelen for merverdiavgift lovfestes i merverdiavgiftsloven § 12-1 gjennom en henvisningsbestemmelse til skatteloven § 13-2. Henvisningsmetoden innebærer at skatteloven § 13-2 gis tilsvarende anvendelse for merverdiavgift. Dette betyr at anvendelsen og tolkningen av omgåelsesregelen i merverdiavgiftsloven § 12-1 skal skje i lys av merverdiavgiftens systematikk og bærende hensyn.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel).

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i skatteloven og lov om endringer i merverdiavgiftsloven i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag til lov om endringer i skatteloven

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

Overskriften til kapittel 13 skal lyde:

Interessefelleskap og omgåelse

Ny § 13-2 skal lyde:

§ 13-2 Omgåelse

(1) Ved omgåelse kan skattlegging gjennomføres etter denne paragraf.

(2) En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som

- a) tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og
- b) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd.

(3) Ved totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på følgende:

- a) forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet,
- b) skattefordelens størrelse og graden av skatteformål,
- c) om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,
- d) om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf,
- e) de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte,
- f) om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn.

(4) Skattlegging etter denne paragraf skal finne sted som om disposisjonen eller disposisjonene var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet.

(5) Hvis skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.

(6) Skattlegging etter fjerde og femte ledd gjennomføres bare så langt det er nødvendig for å hindre at det oppnås en slik skattefordel som omtalt i annet ledd.

(7) Denne paragraf får også anvendelse for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt.

Ny § 13-3 skal lyde:

§ 13-3 Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenlutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. *Dette omfatter blant annet skatteposisjoner som underskudd, tom positiv saldo og saldo på gevinst- og tapskonto.* Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal skatteposisjonen

- a) falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b) inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse. *Inntektsføringen kan heller ikke danne grunnlag for konsernbidrag.*

§ 14-90 med deloverskrift oppheves.

II

Endringene under I trer i kraft straks, med virkning fra 1. januar 2020.

Forslag

til lov om endringer merverdiavgiftsloven

I

II

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2020.

Kapittel 12 skal lyde:

Kapittel 12 *Omgåelse*

§ 12-1 *Omgåelse*

Skatteloven § 13-2 får tilsvarende anvendelse for merverdiavgift.

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

www.publikasjoner.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: 07 Media AS – 04/2019

