

betydning, på tilsvarende måte som det må foretas en vurdering av hvilke straffbare forhold i politiattesten som skal vektlegges ved vurdering av kravet om hederligandel. I denne saken finner Klagenemnden at det åpenbart har gått for kort tid siden tilbakekallet, selv om grunnlaget for tilbakekall var brudd på kravet til etterdanning.»

Klagenemnden konkluderte med at Finanstilsynets avslag på søknaden om godkjenning som revisor stadfestes.

Finanstilsynets og Klagenemndens feiltolkninger er en fare for rettsikkerheten

Klagenemnden tok i sitt vedtak klart avstand fra Finanstilsynets rettsanvendelse på to avgjørende punkter:

1. Uttrykket «hederligandel» skal leses som «straffbare forhold».
2. Det kan ikke innfortolkes et krav om «skikkethet» eller «egnet» i uttrykket «hederligandel» slik Finanstilsynet hadde gjort i avslaget på ny godkjenning som revisor.

Klagenemnden uttalte som nevnt at nemden etter klage skulle ta stilling til om A hadde ført en «hederligandel». Klagenemnden la til grunn at kravet om «hederligandel» kun omfatter «straffbare forhold» i forhold til revisorloven og regnskapsførerloven, og ikke omfatter en egnethets- eller skikkethetsvurdering. Oppsiktsvekkende, og selvmotsigende i forhold til sin egen utalte rettsoppfatning, la den likevel til grunn at tilbakekallsgrunnlaget etter revisorloven § 9–1 på dette punkt vil **supplere** kravet i revisorloven § 4 om «hederligandel».

Jeg mener at Klagenemndens begrunnelse for å opprettholde avslaget på revisorgodkjenning er klart selvmotsigende. Klagenemnden la til grunn at kravet til «hederligandel» ikke inkluderer vurdering av egnethet eller skikkethet. En vurdering av hvor lang tid det er passert siden tilbakekallet ble iverksatt, blir da for meg et utenforliggende og usaklig hensyn etter kravet om «hederligandel» i revisorloven § 3–4. Konsekvensen av Klagenemndens syn blir at vurderingen av en søknad om ny god-

kjenning fra en revisor som har fått et tidsubestemt tilbakekall ikke knyttes til «straffbare forhold», men de forhold som begrunnet selve tilbakekallet. Dette kan være rett dersom **tilbakekallet** er begrunnet i at revisor har «begått straffbare forhold», jf. revisorloven § 9–1 tredje ledd nr. 1. Men dette blir klart feil, slik som i den konkrete klagesaken, hvor tilbakekallet var begrunnet i **manglende skikkethet**, jf. revisorloven § 9–1 tredje ledd nr. 2., når skikkethet ikke er et relevant forhold i vurderingen av «hederligandel». I slike tilfeller kan søknaden bli avslått selv om vedkommende ikke har begått straffbare forhold. Her beveger Klagenemnden seg i randsonen for legalitetsprinsippet. Klagenemnden har skapt et rettskildebilde som er til fare for rettsikkerheten for revisorer med tidsubestemt tilbakekall som ikke bygger på straffbare forhold.

Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg



Artikkelen er forfattet av:

PhD
Hugo P. Matre
Partner Schjødt

Artikkelen omhandler ConocoPhillips-dommen fra **Høyesterett om ulovfestet gjennomskjæring av fisjon** med etterfølgende aksjesalg, HR-2014-00 496-A. Dommen endrer den ligningspraksisen som var i ferd med å etablere seg på skattekontorene, ved å fastsette en høyere terskel for gjennomskjæring.

Forfatteren gjennomgår domspremissene i lys av den alminnelige gjennomskjæringsregelen og drøfter rekkevidden av dommen.

Fisjoner og fritaksmetoden

Etter innføringen av fritaksmetoden i 2004 har fisjoner etterfulgt av skattefrie aksjesalg vært diskutert i lys av den ulov-

festede gjennomskjæringsregelen. Bakgrunnen er at mens salg av (kvalifiserende) aksjer er skattefrie etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2–38, er salg av driftsmidler skattepliktig, jf. skatteloven § 5–1 jf. § 5–30. Spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring oppstår i situasjoner der skattyter kan velge hvilken transaksjonsform som skal benyttes. Foreløpig har

fokus vært på tilfeller hvor skattyter unngår en skattepliktig gevinst på driftsmidler ved i stedet å selge aksjer. Teoretisk kan spørsmålet også oppstå dersom skattyter realiserer et fradragsberettiget tap på eien- delen fremfor å gjennomføre et aksjesalg som ikke gir fradrag for tap.

Siste ledd i utviklingen er Høyesteretts enstemmige dom 12. mars 2014 i nok en ConocoPhillips-sak, ref. HR-2014-00 496-A. Dommen inneholder en prinsipiell drøftelse av når en transaksjon er i strid med skattereglenes formål, dvs. tilleggsvilkåret for ulovfestet gjennomskjæring. Dommen setter høyere krav til gjennomskjæring ved fisjon og etterfølgende salg under fritaksmetoden enn det mange i skattemiljøet tidligere har antatt har vært gjeldende rett.

Dommen inneholder også et spørsmål om uttak av leiekontrakt fra særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd. Retten slår fast at uttak etter petroleumsskatteloven kan finne sted ved flytting av driftsmidler mellom skattyters virksomheter på land og på sokkelen, selv om det uttatte driftsmiddelet ikke tas i bruk i annen inntektsgivende aktivitet som er egnet til å gå med overskudd. I den konkrete saken ble driftsmiddelet ansett disponert til annet enn sokkelvirksomhet da beslutningen ble effektivert ved frikjøp av en avtale som knyttet eiendelen til sokkelvirksomheten. Problemstillingen omtales ikke nærmere her.

Salg avtalt før fisjon gjennomføres

Faktum i ConocoPhillips-saken er nokså oversiktlig. Skattyter solgte aksjene i et eiendomsselskap, etter at det forut for overdragelsen var avtalt at andre eiendeler og forpliktelser enn et kontorbygg skulle fisjoneres ut og beholdes av selger. Forretningseiendommen lå deretter igjen som eneste eiendel i overdragende selskap ved fisjonen, som var selskapet som ble solgt. Bud på eiendommen ble inngitt før fisjonen fant sted, og før aksjene ble solgt. Staten la til grunn at fisjonen ble gjennomført etter at salg av eiendommen var avtalt (avsn. 47).

Staten erkjente at aksjegevinsten ville vært skattefri dersom eiendommen hele tiden hadde vært eiet av et «single purpose»-selskap. Men staten anførte at skattyter illojalt omgikk skattereglene når det etter at eiendomssalget var avtalt, ble gjennomført fisjon med påfølgende aksjesalg.

Ved ligningen ble fisjonen og aksjesalget sett i sammenheng og ble behandlet som salg av den faste eiendommen fra selskapet som solgte aksjene.

Saken avgjort ut fra formålsvurdering

Førstvoterende tok utgangspunkt i at aksjesalget var skattefritt etter skatteloven § 2–38. Eventuell skattlegging måtte derved baseres på ulovfestet gjennomskjæring.

Gjennomskjæringsregelen bygger som kjent på et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Førstvoterende konstaterte ut fra skattebesparelsen som var oppnådd, at fisjonen var skattemotivert og at grunnvilkåret derved var oppfylt. Selskapet sparte ca. MNOK 17,5 på å slippe å skatte for en gevinst på MNOK 63.

Derimot kom førstvoterende til at det ikke er i strid med formålet med fritaksmetoden å få skattefritak, og derved var tilleggsvilkåret for gjennomskjæring ikke oppfylt.

Vilkårene for gjennomskjæring Grunnvilkåret

For andre enn sakens parter er det prinsipielt interessante om dommen kan anses å ha prejudikatsvirkninger, dvs. virkninger for rettsanvendelsen i fremtidige saker ut over rettskraftvirkningene som begrenser seg til sakens parter. Spørsmålet må sees i lys av hvilke avklaringer dommen gir på de enkelte punkter i gjennomskjæringslæren.

Grunnvilkåret fikk liten oppmerksomhet i avgjørelsen. Førstvoterende konstaterte kort at skattebesparelsen på ca. MNOK 17,5 var nok til at vilkåret var oppfylt (avsn. 51). Løsningen fremstår imidlertid ikke som opplagt bare ut fra beløpets størrelse. Førstvoterende viser senere til generelle fordeler med aksjesalg fremfor salg av eiendeler og finner at disse medfører at aksjesalget var «godt forretningsmessig begrunnet» fra kjøpers side. Presumptivt må det ha foreligget slike fordeler også på selgers side, men her finner førstvoterende at skattebesparelse var det dominerende motivet (avsn. 60). Retten har tilsynelatende foretatt en forholdsmessighetsvurdering, men uten å konkretisere det nærmere innholdet. Prinsipielt kan det foreligge forretningsmessige begrunnelser som kan

oppveie betydelige skattebesparelser. Men håndteringen av grunnvilkåret i dommen tilsier at det ved større skattebesparelser må foreligge spesifikke fordeler i den konkrete situasjonen ut over de alminnelige fordelene som følger av transaksjonsformen, for at grunnvilkåret ikke skal være oppfylt.

Totalvurderingen

I forhold til totalvurderingen er det førstvoterendes formuleringer om hva som kreves for at en disposisjon skal være i strid med skattereglenes formål som dominerer domspremissene. Litt forenklet legger førstvoterende stor vekt på at det ikke er i strid med fritaksmetoden å få skattefritak når skattefritak nettopp er formålet med ordningen. Det er et resonnement som vi finner igjen i Rt. 2008 s. 1510 (Reitan). Her ble bruk av et unntak fra reglene om arveavgift ansett lojalt i forhold til hovedregelen om verdsettelse (avsn. 61).

Vurderingen av formålet avhenger i stor grad av hvordan hjemmelsgrunnlaget oppfattes. Førstvoterende i ConocoPhillips legger ut fra uttalelser i forarbeidene til grunn at den aktuelle tilpasningen til fritaksmetoden var kjent for lovgiver og at denne hadde valgt ikke å lage regler for slike tilfeller (avsn. 59 og 62–66). Han finner at retten må være varsom med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen når lovgiver har avstått fra å lovfeste regler som begrenser rekkevidden av fritaket og næringslivet har innrettet seg i tillit til dette. Det er nærliggende å oppfatte førstvoterende som at det ligger et visst element av aksept i lovgivers vurderinger. Prinsipielt kan gjennomskjæring ikke benyttes til å endre lovgivningen, bare til å justere reglenes anvendelsesområde i henhold til reguleringsformål. Men uttalelsene i forarbeidene kan også leses som at lovgiver har overlatt den nærmere vurderingen til domstolene. Særlig i forhold til ulovfestet gjennomskjæring, vil det lett fremstå som unaturlig å lage egne lovregler om spesifikke sider ved vurderingen eller bestemte disposisjoner. Antagelig må førstvoterendes uttalelser forstås som at dersom lovgiver ønsker domstolenes hjelp til å håndtere omgælsesmuligheter som er kjent, må dette signaliseres i forarbeidene av hensyn til forutberegneligheten for skattyterne. Ellers vil domstolene være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Ved vurderingen av formålet ser førstvoterende hen til de enkelte regelsettene iso-

lert, men går i begrenset grad inn på kombinasjonen av regelsettene som var utgangspunktet for skattemyndighetenes reaksjon. Videre legges liten vekt på tidsmomentet, dvs. at de ulike transaksjonene ble gjennomført i umiddelbar nærhet. Vanligvis tillegges tidsforløpet stor betydning i forhold til om flere ledd skal sees i sammenheng, ettersom det reflekterer hvilken selvstendig betydning de enkelte transaksjonene har. Den manglende vektleggingen av tidsforløpet i denne saken må sees i lys av at førstvoterende mente transaksjonene var akseptable uavhengig av tidsbruken. Førstvoterende vektlegger også at skattyter er profesjonell næringslivsaktør. Poenget her er formentlig at disse forventes å ha oversikt over skattemessige effekter og at disse derved må antas å ha inngått i skattyters vurderinger.

Rekkevidden av ConocoPhillips-dommen

Førstvoterende er svært generell i formuleringen av premissene. Her ligger en fare for overtolkning i forhold til intensjonsdybden med utsagnene. Som en generell slutningsnorm, må domspremissene sees i lys av hvilket rettsspørsmål som er til pådømmelse. Det har sammenheng med det sivilprosessuelle disposisjonsprinsippet som lar det være opp til partene hvilke forhold som bringes frem til pådømmelse i saker med fri rådighet.

Førstvoterende legger til grunn at så lenge aksjeinntekten ikke tas ut av selskapssektoren og overføres til de personlige aksjonærene, er kjedebeskatning unngått i tråd med formålet med fritaksmetoden (avsn. 56). Som et alminnelig utgangspunkt er dette åpenbart korrekt. Videre fremhever førstvoterende at: «Slik fritaksmodellen er utformet, er det etter mitt syn generelt ikke noe å innvende mot overføring av eiendom gjennom skattefritt salg av aksjene i et datterselskap hvis eneste eiendel er den faste eiendommen som ønskes solgt.»

Uttalelsene forholder seg ikke til de utfordringene skatteetaten vil få hvis resultatet i dommen skal gis generell anvendelse. Bruk av fritaksmetoden er frivillig i den forstand at skattyter kan velge å selge eiendelen(e) istedenfor aksjer. Dommen åpner derved for en asymmetri og spekulasjonsmulighet i beskatningen. Alle salg med tap kan gjennomføres som skattepliktig realisasjon med tapsfradrag, mens alle salg med gevinst kan gjennomføres som skattefrie aksjesalg. Ettersom skattyter tillates å gjen-



FORTSATT DRIFT? IFRS for SMEs har krav om opplysninger i finansregnskapet dersom det er usikkerhet rundt forutsetningen om fortsatt drift.

nomføre salget av driftsmiddelet først, kan skattyter til og med kvalitetssikre i forkant av den endelige transaksjonen om salget bør gjennomføres som aksjesalg eller som salg av driftsmiddel. Høyesterett har i andre sammenhenger lagt vekt på at en slik asymmetri er uheldig, Rt. 2006 s. 349 (Kristiansand Tankrederi II) (asvn. 45).

Min personlige vurdering er at resultatet i ConocoPhillips-saken er i god overensstemmelse med den alminnelige gjennomskjæringslæren. Skatteetaten ville beskatte gevinsten hos en skattyter som aldri hadde eid eiendommen (skattyter eide bare aksjene) og eiendommen lå hele tiden i selskapet som ble solgt. Skattyter kom derved fra en posisjon hvor eiendommen kunne selges skattefritt og gjennomførte salget skattefritt. Det tilsier at det aktuelle aksjesalg ikke var illojalt. Men de generelt utformede domspremissene reiser spørsmål om hvilken betydning avgjørelsen vil få for andre saksforhold innen samme felt.

Det store praktiske spørsmålet er om dommen også er avgjørende hvis eiendommen som er avtalt solgt, fisjoneres ut i selskapet som selges, i stedet for å bli liggende i et rendyrket eiendomsselskap som selges. Her vil fisjonen etter omstendighetene fremstå som et unødig mellomledd og det kan tale for beskatning av selskapet som eide eiendommen for eiendomssalg fremfor aksjesalg. Skattedirektoratet avga 31. mars 2014 en domskommentar, hvor

dommen omtales som «Tangen 7» – dvs. adressen til forretningseiendommen. Her legges til grunn at skattyter har en generell valgadgang mellom salg av eiendom og salg av aksjer. «Hvis skattyter velger å selge aksjer, vil fisjon være et nødvendig mellomledd i transaksjonsrekken dersom eiendommen ikke allerede ligger i et «single-purpose»-selskap. Verken aksjesalg eller fisjonen vil da fremstå som illojale mot skattereglenes formål.» Det kan stilles spørsmål om Skattedirektoratet trekker dommen lenger enn domspremissene tilsier. Høyesterett har ikke vurdert tilfeller hvor overføringen av eiendeler til selskapet som selges ved fisjon, fremstår som et unødig mellomledd. Tolkningsspørsmålet har imidlertid liten praktisk betydning så lenge etaten velger å følge uttalelsen. En skattyter har allerede sendt ut børsmelding om at selskapet har reversert et skattefradrag på MNOK 268, etter at etaten har trukket en sak om salg av utfisjonert selskap som staten hadde vunnet i tingretten.

Dommen endrer den ligningspraksisen som var i ferd med å etablere seg på skattekontorene, ved å fastsette en høyere terskel for gjennomskjæring. Hvor langvarig «fredningen» av fisjon med etterfølgende aksjesalg blir, gjenstår å se. Dersom lovgiver mente alvor med at det var aktuelt å vurdere muligheten for å innføre begrensninger for slike transaksjoner, er dommen et meget tydelig signal om at det må lovgiver ta ansvar for selv.

Maestro har utviklet programvare for årsoppgjør til revisorer og regnskapsførere siden 1988 og har over 2000 kunder og flest registrerte årsoppgjør i bransjen. Utviklingen går fort og med Signant setter Maestro en ny standard for elektronisk signatur.

Ledende innen programvare for årsoppgjør og elektronisk signatur

Spennet i Maestros kundemasse går fra de aller største, som BDO og PWC, til Siffer Regnskap i Lillestrøm med én lisens. Maestro legger mye stolthet og ressurser i være i fremste rekke i utvikling. Siste nytt i Maestro Årsoppgjør er en integrert analysemodul fra Lederkilden der du gjennomfører en regnskapsanalyse med risikovurdering.

Maestros mål er å være et naturlig førstevalg og en totalleverandør innen økonomisk programvare.

Årsoppgjør med elektronisk signatur

Elektronisk signatur ble opprinnelig utviklet for Maestro Årsoppgjør i 2013 og en stor andel av våre kunder benytter dette i dag for å signere det offentlige regnskapet.

Signant – elektronisk signatur tilgjengelig for alle

Signant er en portalløsning for elektronisk signering som er tilgjengelig for alle som har Buypass-kort eller BankID brikke. Løsningen har høyeste sikkerhetsnivå (4) og er blant de mest prisgunstige på markedet. Signant gjør det enkelt å signere dokumenter elektronisk, uten at du trenger å bekymre deg for scanning av utskrifter, postgang og geografiske avstander, både for enkeltpersoner så vel som større bedrifter. Med Signant ligger alt til rette for å få en prisgunstig og effektiv signatur på avtalen.

Integrasjon i bedrifters fagsystemer

Signant kan enkelt integreres i bedriftens egne fagsystemer der det er behov for en signatur-

løsning. Vi har et sterkt fagmiljø og egen utviklingsavdeling som har kompetanse og kapasitet til å være med på større utviklingsprosjekter med elektronisk signatur.

«Sterk signatur» etter E-signaturloven

Med Signant får du en avansert elektronisk signatur på dine PDF-dokumenter. Dette er en «sterk signatur» etter E-signaturloven, som stiller strenge krav til autentisering av både dokumentinnhold og den som signerer. Elektronisk signerte dokumenter, som kontrakter, avtaler og attestasjoner, kan ikke endres i ettertid uten at dette bryter signaturen.

Signant støtter multisignatur

Et viktig fortrinn med Signant er støtten for multisignatur med multi e-ID i samme dokument. Det vil si at flere personer kan signere samtidig. Dette er den nye standarden for signerte dokumenter og det kan vises og valideres i Adobe PDF Reader.



Send



Signér



Hent signert dokument

Lyst til å vite mer?

Ta kontakt med oss på telefon **02575** eller salg@maestro.no