

Høyere terskel for gjennomskjæring



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattejurist
Jim Krüger Olsen
Seksjon for kvalitet og samordning, Skatt øst

Det gjøres oppmerksom på at artikkelen ikke gir uttrykk for skatteetatens offisielle syn

De senere årene er det mye som tyder på at Høyesterett har hevet terskelen for gjennomskjæring både på skatterettens og avgiftsrettens område.

På skatterettens område ved å oppstille en omgåelsesnorm som innebærer at skattemyndighetene må sannsynliggjøre at skattyters motiv har vært å spare skatt, og innenfor avgiftsretten ved at det oppstilles et krav om at avgiftsfordelen må være tilstekt. Det er en dreining fra objektive kriterier mot subjektive, noe som kan by på faglige utfordringer og svekket forutberegnelighet.

Gjennomskjæringsnormen har alltid vært dynamisk, og den har gjennom tidene blitt formulert på forskjellig vis, men Kvislies formulering har vært førende: «Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter, vil de skatterettslig ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.»

Det har vært lagt til grunn at avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av

situasjonen, dvs. at skattyters motiv skal bedømmes ut i fra objektive betraktninger som legger vekt på de ytre omstendighetene i Siraco (Rt. 1963 s. 478) og Kielland (Rt.1994 s. 264).

Aarbakke har fremhevet at en objektiv vurdering særlig er viktig i saker hvor det etableres ordninger som for utenforstående synes å være kommet i stand bare for å «spare» skatt. På samme måte har Woldseth og Sandvik fremhevet objektivitet.

Bettina Banoun (Omgåelse av skattereglene, Cappelen 2003) hevder at selv om det ikke er nødvendig å granske skattyters subjektive forhold, så kan bevismomenter for skattyterens subjektive forhold likevel være relevante. Bevis for skattyterens skattemotiv vil ved rasjonell adferd kunne gi en pekepinn på hva som er transaksjonens objektive formål og sannsynlige virkning.

Endring i omgåelsesnormen

Det er i de senere årene kommet enkelte dommer som kan tyde på at terskelen for bruk av gjennomskjæringsnormen heves, ved at omgåelsesnormen er blitt toledet, med et grunnvilkår og en helhetsvurdering. Innføringen av et grunnvilkår, som er «nytt», knytter klart an til formålet med transaksjonen. Skattyter må altså ha hatt et skattemessig motiv for at det skal bli tale om gjennomskjæring.

Det neste spørsmålet som da reiser seg, er hvorvidt dette motivet skal vurderes objektivt eller subjektivt.

I Telenor-saken (Rt. 2006 s. 1232), er det mye som tyder på en dreining mot vektlegging av skattyters subjektive motivasjon. Det dreiet seg om et fradrag for tap på kr 8,6 milliarder for et konserninternt aksjesalg. Høyesterett la til grunn Telenors argumenter om at det gjaldt en konsernintern omorganisering som måtte gjennomføres på denne måten grunnet en aksjonæravtale med tredjemann.

Spørsmålet synes ikke å være hva som ville vært en gjennomsnittlig skattyters motivasjon for transaksjonen, men hvilken «hensikt» den konkrete skattyteren hadde. En vektlegging av skattyters subjektive motivasjon innebærer store utfordringer for skattemyndighetene mht. til beviskrav.

Det samme ser vi når det gjelder gjennomskjæring på avgiftsrettens område. I det som ofte fremheves som den første gjennomskjæringssaken på merverdiavgiftsområdet, Invex (Rt. 2011 side 213) uttalte Høyesterett: «Ordlyden i § 21 om adgangen til å trekke fra inngående avgift er generell og unntaksfri. Invex har fremhevet at det må kreves klar hjemmel for å nekte fradrag. 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. Dette har også vært lagt til grunn ved arveavgift, jf. Rt-2006-1199...».

Det snakkes om tilpasninger som tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket. Det at en transaksjon strider mot reglens formål, betyr ikke noe hvis virkningen ikke er tilsiktet. Det synes klart at det her siktes til et subjektivt motiv. Enda klarere blir dette hvis man leser avsnitt 45:

«Dette arrangementet, med det sterke interessefellesskap som forelå, må få betydning ved vurderingen av Invex' senere krav om fradrag for inngående merverdiavgift. Avtalen var ikke i samsvar med den symmetri mellom utgående og inngående avgift som loven bygger på, jf. mine tidligere bemerkninger om lovens ordning. Tvert om var hensikten at selgerens avgift

skulle benyttes til nedbetaling av lån og frigivelse av kausjonsforpliktelser, noe alle de involverte var fullt innforstått med. Det er da ikke urimelig at det ikke gis fradrag for kjøpers avgift.»

Liten forutberegnelighet

Folkvord argumenterer i Skatterett 2007 s. 293-300 for at det foreligger et domstolskapt og rettspolitisk godt begrunnet grunnvilkår om krav til skattemessig motivasjon etter den ulovfestede omgåelsesnormen i gjeldende rett. Han mener at en adgang til gjennomskjæring uten at det påvises et skattemessig motiv, fører til liten forutberegnelighet.

Forutberegnelighet er et sentralt hensyn i skatteretten, men det er vanskelig å se at Høyesteretts dreining av rettspraksis har bidratt til mer forutberegnelighet. Vi har, i tillegg til et grunnvilkår, fått en usikkerhet mht. om det subjektive motivet skal vurderes objektivt eller subjektivt. Hvis det skal vurderes subjektivt, så er det altså den enkelte skattyters hensikt med transaksjonen som er avgjørende.

En side ved dette er at like transaksjoner kan bli vurdert ulikt på bakgrunn av vurderinger mht. skattyters motiver, noe som i tillegg til liten forutberegnelighet også resulterer i ulikhet for loven.

På avgiftsrettens område er som nevnt tendensen klar, det synes som om det er oppstilt et krav om hensikt for at en transaksjon skal anses å stride mot reglens formål.

Beskyttelsesverdig interesse?

For skattemyndighetene er det i mange situasjoner vanskelig å påvise at en transaksjon er gjort med den subjektive hensikt å oppnå skattemessige fordeler. Skattyters rådgivere vil i dette henseende som oftest ha produsert dokumentasjon som viser forretningsmessige overveielser, mens skattemessige overveielser er holdt tilbake under dekke av taushetsplikten.

Det er vanskelig å se at hensynet til forutberegnelighet for skattyter er et beskyttelsesverdig hensyn som bør tillegges avgjørende vekt i denne sammenheng. Skattyter og hans rådgivere vil som regel ha en forme-

ning om at en transaksjon befinner seg i en gråson, og denne oppfatningen vil være basert på faktiske omstendigheter knyttet til transaksjonen. Man vil være klar over at transaksjonen innebærer en risiko, ofte som følge av proaktiv skatteplanlegging. Et kriterium om subjektive motiver fungerer i den virkelige verden som et incitament til å produsere dokumentasjon som viser at skattefordeler er en overraskende sideeffekt.

Generelt sett er det uheldig at det oppstilles strengere krav for gjennomskjæring i en tid hvor presset på skattefundamentene er større enn noensinne. Næringslivet bruker store ressurser på skatterådgivere som er villige til å gå svært langt for å tekkes sine klienter, både i konkret rådgivning, i form av kampanjelignende artikler i massemedia og påvirkning av politiske prosesser. Det er heller ikke uvanlig at advokater tar veien utenom ytre etat for å påvirke og nå frem med sine synspunkter.

I dette klimaet er det desto viktigere at skattleggingen baseres på en nøktern vurdering av faktum basert på mest mulig objektive kriterier.

SISTE NYTT

Est. 2002 • 2014



Regnskapsfører opp i skyene

- Jeg må følge med i tiden, og endelig fant jeg et 100 % webbasert system med full sikkerhet for meg og mine klienter. Hverdagen har blitt mye enklere og rollefordelingen mellom meg og mine klienter er svært effektiv, sier nok en fornøyd Tripletex kunde.

Les mer og prøv gratis på tripletex.no

Tripletex er et komplett økonomisystem med automatiserte og tidsbesparende løsninger. Tripletex er 100 % webbasert, så du kan jobbe hvor du vil.

Tripletex – økonomisystemet som tar deg inn i fremtiden.

tripletex