

andre enn for fysiske driftsmidler, ved at flertallet av de immaterielle driftsmidlene statistisk sett hadde en varighet som var kortere enn tre år. Det kunne derfor ikke oppstilles en presumsjon for at varighetskriteriet var oppfylt.

Staten hadde pekt på at ved å vektlegge statistikken ville det gi en adgang til å utgiftsføre kostnadene til de prosjektene

som rent faktisk fikk en varighet over tre år. Til dette bemerket Høyesterett at statens syn vil føre til aktiveringsplikt for alle prosjekter, hvorav kun et mindretall ville oppfylle vilkårene i sktl. § 6–25, jf. sktl. § 14–40 første ledd nr. 1.

I mangel på andre holdepunkter la Høyesterett avgjørende vekt på statistikken og mente at varighetskravet i sktl. § 14–40

første ledd dermed ikke var oppfylt. Høyesterett konkluderte altså med at skatteklagenemndsvedtakene bygget på en uriktig tolkning av sktl. § 6–25, jf. sktl. § 14–40 første ledd nr. 1, og at vedtakene som følge av dette måtte oppheves.

# Mulig lovfesting av dagens ulovfestede gjennomskjæringsregel

Artikkelen er forfattet av:



Advokat  
Janne Sylta Hagen  
Advokatfirmaet Steenstrup  
Stordrange



Advokat  
Preben Aas  
Partner i advokatfirmaet Steenstrup  
Stordrange

Scheel-utvalget har i NOU 2014:13 foreslått å lovfeste dagens ulovfestede omgåelsesnorm og samtidig senke terskelen for hva som er akseptabel skatteplanlegging for å motvirke omgåelser av skattereglene samt styrke normen.

Scheel-utvalgets forslag er å lovfeste gjennomskjæringsnormen som i dag er ulovfestet. Denne lovregelen vil i så fall måtte vurderes i forhold til dagens skattelov

§ 14–90. Scheel-utvalget foreslår slik lovfesting av normen pga. den senere utviklingen i rettspraksis og stiller spørsmålstegn ved hvorvidt dagens ulovfestede norm er en egnet regel til å motvirke uthuling av norsk skattegrunnlag på generelt grunnlag. Utvalget mener at utviklingen av normen i senere rettspraksis er uheldig, særlig mht. at praksis går i retning av en mer subjektiv bedømmelse av skattemotivet. Utvalget velger ikke å gå inn på hvordan en slik regel bør utformes, men påpeker at regelen bør være generell og dynamisk slik at nye tilfeller av omgåelser kan fanges opp.

En slik lovfesting som Scheel-utvalget foreslår, kan absolutt ha noe for seg, men det er da viktig at lovgiver er klar over noen av de utfordringene en lovfesting av omgåelsesnormen kan medføre.

Høyesterett avsa i mars 2014 dom i ConocoPhillips-saken (Rt. 2014 s. 227) og konkluderte med at fisjon av et selskap hvor aksjene var besluttet solgt, ikke var gjenstand for skatterettslig ulovfestet gjennomskjæring. Langvarig ligningspraksis ble ved denne dommen snudd tvert om. Dommen kan benyttes som eksempel på problemstillingen lovgiver må ta stilling til ved en

lovfesting av dagens ulovfestede omgåelsesnorm.

## Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Privatrettslige disposisjoner legges som utgangspunkt til grunn for beskatningen. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen gir imidlertid skattemyndighetene hjemmel til å sette til side en privatrettslig disposisjon og skattemessig klassifisere den som noe annet, også kalt beskatning etter realiteten. Virkningen av gjennomskjæringsregelen kan være at skatteposisjoner, eksempelvis fremførbare underskudd, bortfaller eller at en overdragelse av aksjer i et eiendomsselskap blir skattemessig omklassifisert til overdragelse av innmat.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er ment å ramme disposisjoner som innretter seg etter skattereglene på en måte som strider mot formålet bak disse reglene. Gjennomskjæringsregelen er nødvendig og ønskelig, men den er ikke ment som et verktøy for skattemyndighetene til å gjennomskjære eller omklassifisere alle disposisjoner som inneholder elementer av skattebesparelse. Heller ikke i de tilfellene skattebesparelsen har vært betydelig.

Gjennomskjæringsregelen består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er gjennom høyesterettspraksis formulert som et vilkår om at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. I tillegg kreves det 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 den foretatte disposisjonen til grunn for beskatningen.

Skattemyndighetene har historisk gått langt i å gjennomskjære disposisjoner som medfører en skattebesparelse av en viss størrelse, uten at det utad ser ut til å være lagt særlig stor vekt på totalvurderingen og vurderingen av om disposisjonen strider mot skattereglenes formål. Særlig utfisjonering av eiendom til single purpose-eiendomsselskap og etterfølgende salg av aksjene i eiendomsselskapet, er gjennomgående blitt satt til side og beskattet som såkalt innmatsalg inntil Høyesteretts avgjørelse i ConocoPhillips-saken. Høyesterett viser i dommen til at lovgiver hittil har avstått fra å lovfeste regler som kan begrense rekkevidden av skattefritaket ved salg av aksjer i single purpose-eiendomsselskaper, og at både ligningsmyndigheter og domstoler bør være varsomme med bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i en slik situasjon. Dette av hensyn til forutberegnelighet på skatterettens område. Avgjørelsen medførte en helomvending i skattemyndighetenes praksis, jf. Skattedirektoratets domskommentar av 31.03.14. Spørsmålet i ettertid er om denne praksisen vil bli imøtegått med ny lovgivning.

## ConocoPhillips-dommen

I ConocoPhillips-dommen ble en kontorbygning, som var utleid fra et eiendomsselskap til et oljeselskap i samme konsern, besluttet solgt. Oljeselskapet kjøpte seg fri fra den gjenværende delen av leiekontrakten, og bygningen ble leid ut på nytt. Deretter ble de øvrige aktiva i eiendomsselskapet utfisjonert og salget av aksjene i eiendomsselskapet, som nå hadde kontoreiendommen som eneste eiendel, ble gjennomført.

Høyesterett kom til at selv om skattebesparelsen var den viktigste motivasjonen for selger for valget av løsningen med fisjon og etterfølgende aksjesalg, stred ikke transaksjonen mot formålet bak fritaksreglene i skatteloven. Sett fra kjøpers side – og objektivt sett – var det godt forret-

ningsmessig begrunnet å overta aksjene i eiendomsselskapet fremfor å kjøpe eiendommen. For selger var skattebesparelsen det dominerende motivet, men Høyesterett vurderte ikke dette som tilstrekkelig til å konstatere at skattefritaket ville være i strid med formålet bak fritaksregelen for fisjon av aksjeselskap. Ved utformingen av fritaksmetoden var slik innrettelse påregnelig. Selv om avtale om aksjesalg skjedde før gjennomføring av fisjonen, uttaler Høyesterett at dette ikke medfører at en ellers akseptabel disposisjon skal bli illojal og gjenstand for gjennomskjæring.

## Virkningen av gjennomskjæring – tilordningsproblematikk

Når konsekvensen av anvendelsen av gjennomskjæringsregelen er at en ellers skattefri disposisjon blir skattepliktig, må det vurderes hvilket subjekt som skal tilordnes denne skatteplikten. Tilordning skal i utgangspunktet skje i henhold til det underliggende privatrettslige forhold, som innebærer at det er eieren til en gjenstand som skal beskattes for eventuell gevinst ved realisasjon.

I ConocoPhillips-dommen satte partene lys på et dilemma knyttet til tilordning av skatteplikt ved gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg. En eventuell gjennomskjæring av aksjesalget ville ha medført at salgsgevinsten hadde blitt beskattet som et ordinært salg av fast eiendom. Staten ved Oljeskattekontoret anførte at skatteforpliktelsen måtte tilordnes oljeselskapet (dvs. tidligere leietaker i bygget og eier av eiendomsselskapet) og ikke selve eiendomsselskapet som var eier av eiendommen. Dette til tross for at oljeselskapet ikke eide eiendommen direkte. Høyesterett konkluderte med at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring og problemstillingen om tilordning ble derfor ikke vurdert.

I de tilfellene gjennomskjæringsregelen benyttes på en fisjon med etterfølgende aksjesalg, medfører dette et dilemma knyttet til tilordning av skatteplikten. Som nevnt skal tilordning som utgangspunkt skje på grunnlag av de underliggende privatrettslige forholdene. I de tilfellene aksjesalget gjennomskjæres og behandles som innmatsalg, er konsekvensen av gjennomskjæringen at et subjekt – som kanskje aldri har eid eiendommen som beskatningsobjekt knytter seg til – blir beskattet. Selskapet som selger aksjene, eier ikke eiendommen direkte, kun aksjer i et eiendomsselskap. Ved å anvende gjennomskjæringsre-

gelen ser man derfor også bort fra det faktum at selskapene er separate rettssubjekter, og virkningen av gjennomskjæringen kan anses som en tilsidesettelse av den valgte selskapsstrukturen.

Et interessant spørsmål er hvordan gjennomskjæring av et aksjesalg regnskapsmessig skal behandles i hhv. morselskapet og eiendomsselskapet. Bokføring av hhv. aksjesalg og salg av innmat skisseres som alternativ 1 og 2 under.

## Alternativ 1

Ved salg av aksjene i eiendomsselskapet bokføres aksjesalget i morselskapet. Aksjesalget omfattes av fritaksmetoden og utløser derfor ingen skatteplikt på morselskapets hånd. Aksjene prises med hensyn til at det er aksjer som overdras, dvs. at det normalt er kompensert for tapte avskrivninger og til en viss grad fremtidig skattebelastning. Ved oppgjøret bokføres gevinsten i morselskapet. Skatteposisjonene knyttet til selve eiendommen er uendret, mens inngangsverdien på aksjene er oppjustert på kjøpers hånd ved overdragelsen.

## Alternativ 2

Når skattemyndighetene påberoper seg den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, medfører dette at beskatning skjer som om eiendommen hadde blitt overdratt. Ved overdragelse av eiendeler er ikke eventuell gevinst fritatt gevinstbeskatning for selger, og kjøper får oppskrevet inngangsverdi og avskrivningsgrunnlag på eiendommen. Prisingen ved salg av selve eiendommen er på denne bakgrunn ofte høyere enn ved salg av aksjer i single purpose-eiendomsselskap. Når en eiendom selges, bokføres gevinsten i eiendomsselskapet på gevinst/taps-konto og inntektsføres med 20 % årlig.

## Bokføring ved gjennomskjæring

Ved gjennomskjæring av aksjesalget kan det oppstå et problem både knyttet til prisingen og til bokføringen av aksjesalget. Dette er særlig aktuelt i de tilfellene der skattemyndighetenes anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen skjer flere år etter overdragelsen.

Salget av aksjene er priset og gevinsten er bokført i henhold til alternativ 1, både hos selger og hos kjøper. Deretter anvender skattemyndighetene den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på transaksjonen, og beskatter salget som salg av eiendel (alternativ 2). Dette medfører at morselskapet

blir tilordnet skatt på gevinsten ved salg av aksjene, som blir beregnet på bakgrunn av reell eiendomsverdi fratrukket kostpris. Morselskapet blir dermed tilordnet skatteplikt for salg av en eiendel det ikke eier (det eier kun aksjene i eiendomsselskapet).

Aksjene i eiendomsselskapet er selskapsrettslig og privatrettslig overdratt. Dette settes ikke til side. Prisen settes heller ikke til side. Kjøper av aksjene i eiendomsselskapet vil ikke få oppskrevet verdien på eiendommen, da posisjonene knyttet til eiendommen er uforandret ved overdragelse av aksjene i eiendomsselskapet. Ved senere salg av eiendommen vil kjøper, som en konsekvens av at posisjonene på eiendommen er uforandret, bli tillagt den samme skatten som selger ble tillagt ved anvendelsen av gjennomskjæringsregelen. Dette som følge av at inngangsverdien på eiendommen ikke er oppskrevet til vederlaget ved salg av aksjene. Skattemessig gjennomskjæring påvirker ikke kun de skattemessige sider ved en transaksjon,

men også selskapsrettslige og regnskapsmessige sider ved transaksjonen.

### Lovgivers utfordringer

Det vil være opp til lovgiver å ta initiativ til en eventuell endring av den praksisen som er i ferd med å etablere seg etter Høyesteretts avgjørelse i ConocoPhillips-dommen. Lovgiver må også ta stilling til Scheel-utvalgets forslag om å lovfeste dagens ulovfestede omgåelsesnorm i form av en generell og dynamisk regel.

Pr. i dag er situasjonen at skattyterne står fritt til å innrette seg etter gjeldende skatteregler slik at de ikke betaler mer skatt enn nødvendig, men må kunne påvise at valg av transaksjonsform er tilstrekkelig forretningsmessig begrunnet hos selger og/eller kjøper.

Selv om en disposisjon medfører en skattebesparelse, er det ingen automatikk i at disposisjonen strider mot formålet bak tilknyttede regelsett. Dette er en konkret vurdering i hver enkelt sak, og bør fortsatt

praktiseres slik av både skattyter og skattemyndighetene.

Ved en eventuell lovfesting av en generell gjennomskjæringsregel som også rammer fisjon med etterfølgende aksjesalg, vil lovgiver være nødt til å ta stilling til spørsmålet om tilordning, samt regnskapsmessig og selskapsrettslig behandling av transaksjonen ved gjennomskjæring hos både selger og kjøper. Sett hen til den problematikken som knytter seg til slik lovfesting, er det muligens rimelig å anta at det ikke vil skje en lovfesting som blant annet medfører gjennomskjæring ved fisjon og etterfølgende aksjesalg som endrer den nyetablerte praksisen med det første. Dokumentasjon av de forretningsmessige hensynene som ligger til grunn for at man eksempelvis velger fisjon og deretter aksjesalg, istedenfor innmatsalg, både kan og bør være viktigere for skattytere enn det har vært tidligere.

## Merverdiavgift og sammensatte ytelser:

# De forskjellige smitte-reglene

Artikkelen tar for seg problemstillinger som reiser seg i kjølvannet av smitteregelens hovedspørsmål: når er det en sammensatt ytelser for avgiftsformål, og hvilken av ytelsene er i tilfelle hovedytelser?



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattjurist  
Markus D. Wroldsen

Skatt Øst

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

Jeg ser her på hvordan de ulike smitte-reglene forholder seg til hverandre, og hvordan smitteregelen påvirkes av at det er flere parter involvert i en transaksjon. Ved-erlagsfordeling ved separate ytelser og enkelte andre spørsmål blir også omtalt.

I min forrige artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 6 2014 fremkom det at smitte-spørsmålene av natur er vanskelige å forholde seg til, og er et område hvor man kunne ønsket at lovgiver kunne gjort mer for å klargjøre rettstilstanden.

### Kan alle ytelser smitte og smitter de like mye?

Smittereglerne er hjemlet i flere ulike bestemmelser i merverdiavgiftsloven. Det er inntatt smittebestemmelser i en stor andel av de enkelte fritaks-, unntaks- og lavsatshjemlene (heretter benevnt samlet som «unntak»). I merverdiavgiftsloven § 4-2 er det videre en smittehjemmel som

gjelder for alle avgiftspliktige ytelser. Det er imidlertid ikke inntatt en smitteregel i *alle* unntaksbestemmelsene.

Den oppdelte og sporadiske reguleringen av smittespørsmålene reiser to problemstillinger: Har de enkelte smittereglerne et likt innhold? Og gjelder det en smitteregel for de fritak og unntak mv. der det ikke er lovfestet en smitteregel?

### Likt innhold i de ulike smittereglerne

For å ta det første først, så fremstår det som litt uklart om det er en realitetsforskjell mellom de ulike smittereglerne. Man kunne tenke seg at det rent overordnet var