

Gjennomskjæring etter skatteloven § 14–90

Den lovfestede gjennomskjæringsregelen i sktl. § 14–90 legger tydelig til rette for at transaksjoner som er overveiende skattemotivert, skal gjennomskjæres, men regelen byr likevel på en rekke utfordringer ved selve tolkningen i praksis.

Artikkelen er forfattet av:



Bachelor i økonomi og administrasjon
Magnus Solevåg
Høgskolen i Bergen



Bachelor i økonomi og administrasjon
Karl Peter Sjøholt
Høgskolen i Bergen



Bachelor i økonomi og administrasjon
Joakim Neergård
Høgskolen i Bergen

Omgåelsesproblematikk, hvor man må vurdere hvorvidt skattyter har handlet forretningsmessig motivert ved en transaksjon eller om de bakenforliggende motivene var overveiende skattemotivert, reiser ulike problemstillinger. Ved disposisjoner som rammes av spesiell gjennomskjæring etter sktl. § 14–90 kan man benytte ulike momenter som utgangspunkt for å belyse skattyters motivasjon på transaksjonstidspunktet. Selv om man foretar en individuell vurdering av hver enkelt sak, og disse sakene vanskelig lar seg generalisere, kan bruk av vurderingsmomenter likevel være et nyttig hjelpemiddel for å finne den opprinnelige hensikten med transaksjonen.

Bacheloroppgaven, skrevet ved Høgskolen i Bergen, og som denne artikkelen baserer seg på, fokuserer på hvordan sktl. § 14–90 fortolkes av ulike aktører, rettspraksis og skatterettslig teori, samt hvordan man vektlegger vurderingene knyttet til «overveiende motiv». På bakgrunn av dybdeintervjuer og case-besvarelser med skattejurister, revisorer og en høskolelektor drøftes sentrale vurderingsmomenter og problemstillinger.

Den lovfestede gjennomskjæringsregelen

Skatteloven § 14–90 er en forholdsvis ny bestemmelse. Den ble tilføyd ved lov 10. desember 2004, og ble senest endret ved lov 10. juni 2011 med ikrafttredelse fra og med inntektsåret 2012.

Etter denne lovbestemmelsen blir det foretatt gjennomskjæring dersom utnyttelse av generelle skatteposisjoner er det overveiende motivet ved fusjoner, fisjoner eller andre transaksjoner som medfører endringer i eierforhold. Med gjennomskjæring etter denne paragrafen menes bortfall av generelle skatteposisjoner, eller inntektsføring av skatteforpliktelse uten mulighet til avregning mot

underskudd. Den privatrettslige disposisjonen står seg uavhengig av det skattemessige resultatet.

Ifølge Lignings-ABC må det gjøres en vurdering av hva som objektivt fremstår som skattyters motiv på transaksjonstidspunktet. Paragrafen søker ikke å ramme transaksjoner hvor hovedbegrunnelsen er forretningsmessig, men den skal være et utgangspunkt for å ramme transaksjoner som er overveiende skattemotivert. Med overveiende menes en 51 prosent-vurdering, hvor det kan sannsynliggjøres at skattyters skattemessige motiver overstiger de bedriftsøkonomiske.

Samspillet med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Den lovfestede gjennomskjæringsregelen i § 14–90 skal fungere i samspill med den ulovfestede regelen. Den ulovfestede regelen rammer skatteposisjoner som har tilknytning til en eiendel. Et enkelt eksempel kan belyse forskjellen mellom ulovfestet og lovfestet gjennomskjæring: Et selskap eier et skip, og dette skipet vil ved salg gi et tap på kr 100 millioner. Om skipet selges dag 1 mens aksjene blir kjøpt av et annet selskap dag 2, vil man kunne bli rammet av den lovfestede gjennomskjæringsregelen. Dette siden man kjøper et «tomt» selskap med en betydelig generell

Den spesielle lovfestede gjennomskjæringsregelen

§ 14–90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2–2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. 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 posisjonen

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

skatteposisjon. Om man i stedet kjøpte aksjene dag 1 og solgte skipet dag 2, ville man i utgangspunktet kunne falle inn under ulovfestet gjennomskjæring, dette på bakgrunn av at skatteposisjonen nå har tilknytning til skipet, som er en eiendel. Terskelen for gjennomskjæring antas å være høyere ved den ulovfestede regelen, og det kan derfor tenkes at en slik posisjonering fra skattyters side vil kunne være bevisst. Spørsmålet blir dermed hvor gunstig en skattyter kan posisjonere seg skattemessig innenfor lovverket før det regnes som forsøk på omgåelse.

Grunnvilkåret i den ulovfestede regelen, at det hovedsakelig skal foreligge skattebesparende motiver, er også brukt som utgangspunkt i vurderingen av hva som ligger i det overveiende motivet etter § 14–90. Det blir derfor tatt hensyn til flere av de samme momentene ved vurderingen etter begge reglene.

I ulovfestet gjennomskjæring har man et grunnvilkår om at formålet med disposisjonen skal være «hovedsakelig skattemotivert», i tillegg til at man foretar en helhetsvurdering av transaksjonen. Skillet går ved at man i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke foretar helhetsvurderingen og innfortolker en lojalitetsvurdering slik som man gjør ved ulovfestet gjennomskjæring. Det er også slik at «overveiende» skattemotivert i § 14–90 fortolkes som et mindre strengt beviskrav eller en svakere bevisbyrde enn «hovedsakelig» skattemotivert slik det heter i grunnvilkåret til den ulovfestede regelen. Dette medfører at lovfestet/spesiell gjennomskjæring også rammer transaksjoner som inneholder en ikke ubetydelig forretningsmessig verdi, i motsetning til den ulovfestede regelen. Terskelen for å benytte lovfestet gjennomskjæring kan dermed sies å være lavere enn den ulovfestede.

Vurderingsmomenter

Vurderingene som gjøres i forbindelse med gjennomskjæringsproblematikken i skatte-loven § 14–90, kan til tider være kompliserte. En individuell vurdering av hver sak hvor også skjønn spiller en stor rolle, bidrar til utfordringer ved håndhevingen av en slik regel.

Ved tolkningen av den spesielle gjennomskjæringsregelen er det to vilkår som må oppfylles: det materielle lovkravet og beviskravet. For at gjennomskjæringsregelen skal komme til anvendelse, må det gjøres en sannsynlighetsvurdering knyttet

til om vilkårene anses oppfylt, og hvor man etter vurderingen konkluderer med at det er mest sannsynlig at de to vilkårene er oppfylt. Begge vilkårene baserer seg på en 51 prosent-vurdering. På tross av at det er to vilkår hvor det skal legges til grunn en isolert sannsynlighetsvurdering for hvert vilkår, vil det ofte være vanskelig å gjøre en uavhengig sannsynlighetsvurdering, slik at det i praksis gjerne legges til grunn en samlet helhetsvurdering.

Lojalitetsvilkåret

Den lovfestede gjennomskjæringsregelen skal i seg selv ramme disposisjoner som er illojale mot skattereglene, noe som tyder på at man ikke skal innfortolke et lojalitetskrav slik man gjør ved ulovfestet gjennomskjæring. I praksis vil § 14–90 dermed ha en lavere terskel enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dette fremkommer også av Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) som sier at det er tilstrekkelig med en «sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv».

I Visma-dommen, en lagmannsrettsdom fra 2014 som gjaldt oppkjøp av kursvirksomhet, forsøkte skattyter å anføre at det måtte innfortolkes et lojalitetsvilkår i § 14–90 på samme måte som i den ulovfestede regelen. Dette ble imidlertid avvist av lagmannsretten som blant annet viste til at paragrafen i seg selv rammer skattemessig illojale disposisjoner. I Bergshav off-shore-dommen, en tingrettsdom fra 2014, ble det derimot innfortolket et lojalitetsvilkår. Dette bryter med det som tilsynelatende er konsensus på området.

Objektiv vurdering av motiv

Forarbeidene til § 14–90 sier at man skal basere seg på en objektiv vurdering av motivet for transaksjonen og viser da til Ot.prp. nr. 71 (1995–96) s. 72. Man skal med andre ord vurdere hva skattyters motiv på selve transaksjonstidspunktet har vært. Dette innebærer en objektivisert vurdering av subjektive motiver og at det dermed legges vekt på hvordan motivene fremstår utenfra. Dette selv om ordlyden i paragrafen i seg selv kan tolkes i retning av en subjektiv vurdering. Caretaker-dommen, en lagmannsrettsdom fra 2008, tar tak i objektivitetsspørsmålet. Denne dommen omhandlet et norsk selskap som deltok i en fusjon med to andre selskaper. Her sier retten at man ikke alene kan ta utgangspunkt i en ren objektiv vurdering slik som partene i saken hadde anført, men at man faktisk må forstå det i retning

av at det objektive ikke er mer enn et utgangspunkt. I det store og hele spiller likefullt dette spørsmålet mindre rolle da en bevisføring for å påvise skattyters motiver på transaksjonstidspunktet uansett skal være objektiv. Det interessante her blir da at man tar utgangspunkt i hva som er skattyters motiver sett utenfra, og ikke nødvendigvis de faktiske motivene som det tas hensyn til.

Overvektsprinsipp eller betingelsesprinsipp

En problemstilling kan oppstå når skattyter anfører argumenter for at transaksjonen ville blitt gjennomført helt uavhengig av skatteposisjonene, noe vi ser i eksempelvis Visma-dommen. Dermed er man inne på vurderinger innenfor det man kan benevne som betingelseslæren. I Visma-dommen sier staten at § 14–90 «bygger på et overvektsprinsipp, ikke betingelsesprinsipp». Med overvektsprinsipp menes det i denne sammenheng at man vurderer hvorvidt skattyter er overveiende skattemotivert eller forretningsmessig motivert med sin disposisjon. Retten tok ikke direkte stilling til denne problematiseringen, og det fremgår ikke av dommen om Visma sannsynliggjorde at de ville kjøpt selskapet uavhengig av skatteposisjonene. En påstand om at gjennomføring av disposisjonen uavhengig av skatteposisjonens eksistens kan bidra som et argument for å unngå gjennomskjæring, er noe mer tvilssomt. Det kan da heller bli avgjørende om skatteposisjonene er så betydelige at de objektivt sett kan anses som overveiende i henhold til øvrige bedriftsøkonomiske motiver. Ordlyden i paragrafen er også noe som underbygger dette.

Om man i motsatt tilfelle viser at transaksjonen ikke ville blitt gjennomført ved stor risiko for gjennomskjæring, avslører man selv at det er skattemotivet som er det overveiende. Dette øker sannsynligheten for avskjæring av eventuelle skatteposisjoner. Man kan med andre ord gjennomføre transaksjonen om man ønsker de privatrettslige virkningene, men da vil det knyttes usikkerhet til om utnyttelsen av skatteposisjonene tillates.

Rasjonalitet

Lovfestet gjennomskjæring forutsetter at aktører i næringslivet handler bedriftsøkonomisk rasjonelt, noe som kan være problematisk ved at forretningsmessige motiver ikke nødvendigvis fremstår som umiddelbart rasjonelle. Det viktige her vil være at motivet fremstår som fornuftig, og at



RASJONELLE? Lovfestet gjennomskjæring har som utgangspunkt at aktører i næringslivet handler bedriftsøkonomisk rasjonelt, men forretningsmessige motiver fremstår ikke nødvendigvis som umiddelbart rasjonelle.

man enten kan vise til et inntekspotensial eller en bedriftsøkonomisk gevinst.

En slik rasjonalitetsforutsetning vil kunne være problematisk på grunn av ulike tolkninger av begrepet. Det kan for eksempel tenkes at jurister og økonomer har ulike oppfatninger av hva som er bedriftsøkonomisk rasjonelt. Samtidig vil det kunne være naturlig at vanlig god forretnings-skikk vil kunne danne grunnlaget for bedriftsøkonomisk rasjonalitet. Det vil altså være rasjonalitet i den forstand at man opptrer i tråd med vanlige normer og kriterier.

I Metro Invest-dommen fra 2013 blir problemstillingen om rasjonalitet noe belyst. Her ble det argumentert at skatteposisjonene ble utnyttet for å redde oppkjøpt selskap fra konkurs. Man brukte konsern-bidrag fra det kjøpende selskapet for å utnytte skatteposisjonene, og dette var blant annet for å kunne betale gjeld. Dette i seg selv kan fremstå som et rasjonelt bedrifts-økonomisk argument. Av retten påpekes det at selv om man utnytter skattebesparelsen til å oppnå forretningsmessig gunstige utfall, er ikke dette i seg selv nok til å unngå gjennomskjæring. Da er det nettopp skatteposisjonen man utnytter for å oppnå forretningsmessige fordeler, og om skatteposisjo-

nen er det overveiende motivet, skal den bortfalle etter § 14–90, noe som også ble utfallet i denne saken.

Egenverdi

Ifølge Folkvord (2006) brukes egenverdien som et «hjelpbegrep» i motivvurderingen. Med egenverdi menes ifølge Harboe (2012) de økonomiske virkningene og rettsvirkningene man oppnår som følge av disposisjonen. Her må man også tilføye at egenverdigbegrepet ikke nødvendigvis er helt sammenfallende når det gjelder ulovfestet og lovfestet gjennomskjæring (Folkvord 2006). Til tross for at substansverdiene i oppkjøpt/overdragende selskap på transaksjonstidspunktet er enklere å kvantifisere, eksempelvis gjennom en merverdianalyse, er de ikke nødvendigvis den beste indikasjonen på skattyters motivasjon. Det vil dermed kunne være mer relevant å se på transaksjonens egenverdi som de virkningene skattyter oppnår som følge av transaksjonen. Inntekspotensialet i det oppkjøpte selskapet, synergieffekter og eventuelle andre økonomiske virkninger som følger av transaksjonen, er eksempler på dette. Blant annet er et kriterium for forretningsmessige begrunnelser i paragrafens forarbeider at man skal kunne påvise en driftsforbedring som oppnås gjennom disposisjonen.

De eksisterende verdiene i seg selv er da ikke de mest sentrale, men heller i hvilken grad man kan påvise at man kjøper et selskap med en potensielt høyere verdi i fremtiden enn det har på transaksjonstidspunktet. Videre at man evner å begrunne hvorfor synergier fra akkurat det selskapet som inngår i transaksjonen, ønskes innlemmet i konsernet.

Dokumentasjon

Dokumentasjon vil være et sentralt moment for å indikere skattyters motivasjon på transaksjonstidspunktet. Særlig relevant er de begivenhetsnære dokumentene som i forkant av transaksjonen kan påvise hvorfor disposisjonen passer inn i oppkjøpers overordnede strategi. Man bør i utgangspunktet gjennomføre en transaksjon som bedriftsøkonomisk står støtt på egne ben, og en eventuell skatteposisjon bør heller regnes som en «bonus» til de andre reelle forretningsmessige motivene. Prognoser og andre dokumenter som følger i etterkant av disposisjonen, kan ikke tilføre like stor tyngde når man objektivt vurderer skattyters motiv på tidspunktet for transaksjonen. Problemet med å benytte mange prognoser og anføre motiver i etterkant, er at man ikke nødvendigvis greier å bevise sin opprinnelige intensjon.

Det interessante er at man ikke bare kan vise til generelle strategier og planer. I Visma-dommen hadde f.eks. Visma de siste årene hatt en overordnet strategi om å kjøpe opp ulike bedrifter. De kunne også legge frem at de faktisk hadde kjøpt rundt 100 selskaper og utviklet disse. Poenget blir at man heller må kunne bevise hvorfor man ønsket seg akkurat dette selskapet, og hvorfor man gjennomførte denne bestemte disposisjonen. Med andre ord må man klare å begrunne hvorfor dette selskapet, med skatteposisjoner, ønskes innlemmet i et skattekonsern. For Visma sin del ble dette avgjørende da dommen om gjennomskjæring ble opprettholdt i lagmannsretten. Retten bemerket at prognoser i etterkant ikke inngår i beslutningsgrunnlaget for transaksjonen, og man ser dermed at Visma ikke evnet å synliggjøre et inntekspotensial som representerte tilstrekkelige bedriftsøkonomiske motiver på transaksjonstidspunktet.

Skatteposisjonen som gjenstand for forhandling

At en skatteposisjon er viktig for partene i en transaksjon, er i seg selv naturlig. Utfordringene kan oppstå når man er i en situasjon hvor det er knyttet noe usikker-

het til gjennomskjæring. Håndteringen av underskudd mellom partene kan da bli et moment av betydning for hvilket ønske skattyter har hatt med sin disposisjon. Man vil nok også begi seg ut på tynn is om vederlagsdiskusjoner rundt skatteposisjonen tilsier at man anser en skatteposisjon som hovedaktivumet. Med andre ord at vederlaget tilsynelatende i all hovedsak gjelder den generelle skatteposisjonen.

En respondent påpeker blant annet at det vil ha negativ innvirkning om skatteposisjonen har vært sentral i korrespondansen mellom de involverte før transaksjonen. Man ser altså at selv om det vil være naturlig at man forholder seg til en eksisterende skatteposisjon i forkant av en transaksjon, vil dokumentasjon som viser hvordan partene fokuserer på denne, kunne bidra som indikasjon på hvilke motiver som faktisk foreligger. Dette kan underbygges ytterligere av *Visma*-dommen som også refererer til at skatteposisjonen har vært gjenstand for forhandling mellom partene, og at dette kan bidra til å indikere skattemotiver hos skattyter.

Utnyttelse og verdsettelse av skatteposisjonen

Selv om bruk av ervervet skatteposisjon kan bidra til å kaste lys over skattyters intensjoner med oppkjøpet, må man uansett kunne anse en slik bruk i seg selv som forretningsmessig rasjonell. Det kan da bli mer riktig å se på hvilke muligheter som ligger for utnyttelse av skatteposisjonen etter foretatt disposisjon. Om det er oppkjøpt/overdragende selskap som får bedret sine muligheter for utnyttelse, kan dette styrke de forretningsmessige motivene. Om det er kjøpende/overtakende selskap som har store utnyttelsesmuligheter, kan dette trekke i retning av skattemotiver.

Ved lengre tidsperspektiver øker usikkerheten rundt utnyttelse. Generelt vil en lengre tidshorisont kunne indikere at skattyter ikke har vektlagt skatteposisjonen særlig på transaksjonstidspunktet. Dette siden usikkerheten rundt skatteposisjonen også har innvirkning på verdsettelsen av den. Med nominelle verdier av skatteposisjoner og andre forretningsmessige verdier som utgangspunkt, kan disse korrigeres til reell verdi på transaksjonstidspunktet for å gi et mer nøyaktig bilde. Gjennom å se på nåverdberegninger av skattefordeler som har forekommet i rettspraksis, ser man at slike korreksjoner kan være av betydning for verdsettingen av transaksjonen. Utfordringer knyttet til at forretningsmessige

verdier som inntektspotensial og synergieffekter vanskelig nøyaktig kan korrigeres til reelle verdier, vanskeliggjør bruken av reelle tallmessige størrelser. Dette bidrar til at det i praksis kan være enklere å forholde seg til nominelle verdier i stedet for å neddiskontere hver enkelt tallstørrelse.

Aktivitetskravet

Ot.prp. nr. 78 L (2010–2011) omhandler aktivitetskravet i § 14–90. Her nevnes det som et aktuelt mål på egenverdien, hvor man ser på mulighetene for å kreve aktivitet før og etter transaksjonen. Dette ble imidlertid ansett som vanskelig siden man kunne oppleve uønskede virkninger av et slikt krav. Blant annet vil holdingsselskaper, eller lignende selskaper som ikke innehar vesentlig aktivitet for å utøve sin virksomhet, utilsiktet kunne falle innenfor gjennomskjæringskategorien.

Samtidig kan aktivitetsbegrepet i seg selv bidra i egenverdivurderingen. Videreføring av aktivitet i oppkjøpt selskap, samt nye investeringer, kan vise at man ser forretningsmessige verdier og inntektspotensial man ønsker å utnytte. Om man i motsatt tilfelle, uten reell forretningsmessig begrunnelse, selger unna de fleste aktiva, vil dette kunne indikere at det forelå skattemotivasjon hos skattyter. Dette gitt at man ikke oppnår gevinst som oppkjøpt selskap selv kan motregne mot skatteposisjonen. Aktivitetsbegrepet kan derfor være et nyttig hjelpemiddel og brukes som en indikator på skattyters subjektive motivasjon.

Oppsummering

Det vil kunne være naturlig å stille spørsmål om hvilket av momentene som har størst tyngde i motivsvurderingen. Dette i seg selv er svært utfordrende å generalisere, siden alle saker er individuelle og innbyr til en individuell vurdering. Følgelig vil alle momenter kunne ha relevans og anføres, avhengig av sakens faktum. Det helt

sentrale blir at man evner å formidle reelle forretningsmessige verdier og at man motiveres av disse verdiene, samt at man beviser sine motiver i forkant av transaksjonen eller på selve transaksjonstidspunktet. Sånn sett vil dokumentasjon som indikerer skattyters motiver kunne være avgjørende i flere tilfeller.

Ettersom ulovfestet gjennomskjæring har sin hjemmel i rettspraksis, vil en lovfestet regel i § 14–90 kunne gi en tryggere hjemmel for gjennomskjæring i gitte scenarier. Videre vil man gjennom en lavere terskel i den lovfestede gjennomskjæringsregelen kunne påvirke transaksjoner hvor man neppe kunne anvendt den ulovfestede. En lovfestet regel vil kunne gi et konkret virkeområde som man ønsker å ramme, men samtidig vil man også kunne få situasjoner hvor virkningene av den lovfestede regelen ikke alltid er ønskelige. Da vil fordelene ved den ulovfestede regelen være nettopp det at den er ulovfestet, og man kan dermed ha flere innfallsvinkler for å angripe disposisjoner som er illojale mot skattereglene. Riktignok er denne konkretiseringen og tydeligheten i den spesielle gjennomskjæringsregelen det som kan gi et utgangspunkt for en trygg hjemmel.

Det har vært flere dommer på lagmannsrett-nivå vedrørende § 14–90. Blant annet har *Visma*-dommen blitt nektet anke til Høyesterett, og kan dermed bidra med retningslinjer i ulike vurderinger. Samtidig venter man på en Høyesterettsdom som kan danne presedens. Selv om underrettspraksis også er klare rettskilder, kan det være interessant å se hvordan Høyesterett tar tak i temaet og viser vei videre.

I praksis har Høyesterett vært mer tilbøyelig til å gi skattyter medhold enn de lavere rettsinstansene der det har vært aktuelt å bruke den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Revisjon og Regnskap på web og på papir

Ledere stoler mest på innholdet i Revisjon og Regnskap*

* På spørsmålet «Tillit til innholdet» scoret Revisjon og Regnskap høyest av alle 29 blader/aviser i *MMI's fagpresseundersøkelse 2014* blant ledere med en score på 5,3 på en skala til 6.

