

Lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Artikkelen gir en oversikt over, og kommenterer, hovedelementene i den foreløpige utredningen om lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Forslagets høringsfrist er 15. juni.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Arild Vestengen
Partner i EY



Advokatfullmektig
Anine Karstensen
Advokatfullmektig i EY

Professor emeritus Frederik Zimmer leverte sin foreløpige utredning om lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen til Finansdepartementet 15. mars 2016.¹ Forslaget modifierer den gjeldende regelen på en rekke sentrale punkter. Zimmers mandat kan sees i lys av en rekke endringer i både det nasjonale og internasjonale skatteklimaet som i de siste årene har hatt et økt fokus på overskuddsflytting og skatteunndragelse som et tiltak mot internasjonale selskapers bruk av aggressiv skatteplanlegging.²

Formålet med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er å trekke grensen mellom det som anses som lovlig skatteplanlegging og skatteomgåelse. Imidlertid er det et anerkjent standpunkt at skattyter ikke har plikt til å velge det alternativet som gir høyest skatt dersom man står overfor valgmuligheter som gir ulike skatterettslige konsekvenser.³ Denne grensen

kan derfor være vanskelig å trekke etter som mange tilfeller kan befinne seg i gråsonen mellom lovlig skatteplanlegging og skatteomgåelse. Dette kan være en av årsakene til at visstnok ingen andre skatterettslige regelsett har vært gjenstand for like mange behandlinger i Høyesterett enn nettopp omgåelse og gjennomskjæring.⁴

Zimmer har lagt ned betydelig arbeid i sin utredning, som fremstår som svært grundig og analytisk. Det kan vanskelig konkluderes klart på om forslaget vil være til fordel eller ulempe for skattyter, og om forslaget er egnet til å motvirke uthuling av det norske skattefundamentet.

Det kan som en generell betraktning synes at terskelen for anvendelse av regelen er uendret. Det foreligger flere skjerpelser, blant annet i forbindelse med skattefordeler som oppstår i utlandet. En lovfesting av forslaget kan imidlertid fjerne problematiske grensesnitt mot spesielle gjennomskjæringsregler som skatteloven §§ 14–90 og 13–1, som igjen kan være egnet til å motvirke uthuling av det norske skattefundamentet.

I tillegg kan forutsigbarheten for både skattemyndigheter og skattyter øke betraktelig ved en lovfesting – hvilket er sentralt på skatterettens område.

Vi antar at forslaget vil bli behørig kommentert i høringsrunden.

Behovet for lovfesting og mandat

Det er ingen enkel oppgave å utarbeide lovtekst som skal erstatte en dynamisk

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Som hovedregel skal skattyters valg av transaksjonsmønster og avtalestruktur respekteres av ligningsmyndighetene og således legges til grunn skatterettslig. Norge har imidlertid siden 1900-tallet hatt en ulovfestet gjennomskjæringsregel som gir skattemyndighetene anledning til å omklassifisere en disposisjon, for så å anvende skattereglene på det omklassifiserte forholdet.

skatteregel som har vært gjenstand for vesentlige endringer de siste 20 årene og som i tillegg har hatt et noe uklart anvendelsesområde.⁵ Lovfesting kan imidlertid medføre økt forutberegnelighet for både skattemyndighetene og skattyter, selv om en lovfestet bestemmelse også vil være gjenstand for tolkning av domstolene. Lovfesting kan dermed innebære at skattyter i større grad blir beskyttet mot vesentlige endringer av regelens kjerne og vilkår.

Et viktig aspekt ved en lovfesting er at regelen bør være egnet til å fange opp også fremtidige omgåelsesforsøk. Som Zimmer skriver i sin utredning, er fantasien i skatteplanleggingen stor og det vil være umulig å fange opp alle kjente og ukjente tilfeller i en enkelt bestemmelse.⁶ Dette medfører en viss risiko for at regelen kan få et til dels svært vidt anvendelsesområde og dermed også en risiko for at regelen rammer

1 NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

2 Se for eksempel OECDs prosjekt «Base Erosion and Profit Shifting».

3 Rt. 2008 s. 1510.

4 Ole Gjems Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 8. utgave s. 1071.

5 Det vises i den forbindelse til punkt 3 om forholdet til skatteloven § 13-1.

6 NOU 2016:5 s. 14.

hittil aksepterte og lovlige skattetilpasninger.

Finansdepartementets mandat for utredningen angir klare føringer for hva som ønskes utredet.

Det uttales at «hovedformålet med utredningen er å få forslag til en lovfestet generell omgåelsesregel som på en effektiv måte kan motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, og samtidig ivareta skattyternes rettssikkerhet og særlig behov for forutberegnelighet på en rimelig måte».

I tillegg uttales det at utredningen bør drøfte betydningen av skattebesparelser i andre stater, hvorvidt skattyters motiv for transaksjonen skal vurderes objektivt eller subjektivt, samt hvordan tidligere omtale av omgåelsesmuligheter i lovforarbeider skal vurderes i forhold til gjennomskjæringsregelen.

Mandat

Det er i mandatet ikke gitt føringer på hvorvidt terskelen for anvendelse av normen skal senkes. Det er imidlertid nevnt at behovet for materielle regelendringer skal drøftes i sammenheng med Scheel-utvalgets vurdering av det norske skattesystemet.² I denne vurderingen fremgår en klar anbefaling om at terskelen senkes. Dette er kommentert nedenfor under punktet om Terskel for anvendelse.

Karakteristiske trekk og struktur

Det er foreslått vesentlige endringer når det gjelder regelens struktur og oppbygning. I tillegg foreslås det at regelen kan anvendes på merverdiavgiftens område, samt at skatteloven § 14–90 oppheves.

Forslaget betegnes som «Lov om omgåelse i skatteretten» og består av fire bestemmelser. Lovens § 1 beskriver hvilke skatter og avgifter som kan rammes av gjennomskjæring, samt en definisjon av «skatter» og «disposisjon».

Lovens § 2 beskriver vilkår for anvendelse av gjennomskjæringsregelen. Den slår innledningsvis fast at gjennomskjæring kan skje dersom skattyter eller en nærstående har oppnådd en «skattefordel» og det foreligger et «skatteforhold». Hvorvidt det foreligger et slikt «skatteforhold» skal avgjøres ut ifra en samlet vurdering av en rekke forhold. Momenter av betydning er



FORMÅLET med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er å trekke grensen mellom det som anses som lovlig skatteplanlegging og skatteomgåelse.

inndelt i to ulike grupper; (i) en gruppe momenter det skal legges *særlig vekt* på, og (ii) en gruppe momenter det skal legges *vekt* på. Av momenter i gruppe (i), er det grunn til å trekke frem følgende:

- Om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uavhengig av skattefordelen som er oppnådd.
- Skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen. Det fremkommer eksplisitt at skattefordeler som er oppnådd i utlandet, ikke skal anses som andre virkninger.
- I hvilken grad skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen.

Momenter det skal legges vekt på i gruppe (ii) er blant annet skattyters formål med disposisjonen slik dette fremgår av omstendigheter i saken, hvorvidt skatte-regler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen er anvendt i strid med sitt formål og om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke kan rammes av gjennomskjæringsregelen. Oppramsingen av relevante momenter er ikke ment å være uttømmende, hvilket innebærer at flere relevante momenter kan vektlegges. Se nærmere om aktuelle problemstillinger knyttet til momentene i punktet Objektiv helhetsvurdering, nedenfor.

Som en sikkerhetsventil er det inntatt et siste ledd om at skattyter likevel kan unngå gjennomskjæring dersom det må

legges til grunn at hovedformålet *eller* ett eller flere av de sentrale formålene med disposisjonen var annet enn å spare skatt. Hvilken betydning denne sikkerhetsventilen kan tenkes å ha er kommentert nedenfor i punktet Skattyters subjektive formål som sikkerhetsventil.

Slik forslaget fremstår, har den gjeldende regelen nærmest blitt snudd på hodet – istedenfor et grunnvilkår om skattyters subjektive formål og en påfølgende objektiv totalvurdering av økonomisk realitet og egenverdi, vurderes nå de objektive sidene ved disposisjonen først etter en helhetsvurdering basert på de gruppeinndelte momentene. Deretter skal det vurderes om hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formålene var å spare skatt.

Revisjon og Regnskap

Digital siden nr. 5 2003



I det følgende vil det knyttes noen kommentarer til de mest sentrale endringene.

Objektiv helhetsvurdering

Som nevnt ovenfor er den objektive helhetsvurderingen av hvorvidt det foreligger et «skatteforhold» trukket frem som den første (og største) vurderingen i forslaget. Begrepet «skatteforhold» er ment som et rent koblingsord av regeltekniske grunner og er uten selvstendig betydning.

Den strukturen som forslaget er tuftet på, ligner gjennomskjæringsregelens opprinnelige struktur før Telenorddommen.⁷ I denne dommen ble det foretatt en kursendring som innebar at skattyters subjektive formål med transaksjonen ble fremhevet og fikk større betydning. Etter dette kunne skattyter unngå gjennomskjæring dersom det forelå andre subjektive formål enn skattebesparelse. Som det fremkommer nedenfor under punktet Skattyters subjektive formål som sikkerhetsventil, kan en for stor vektlegging av subjektive formål være uheldig.

De momentene som skal vurderes etter forslagens § 2 annet og tredje ledd, fremstår som typetilfeller som tidligere har blitt behandlet i høyesterettspraksis. Gruppeinndelingen gir en god oversikt og har et veiledende preg. I tillegg fremstår gjennomskjæringsregelens kjerne mer tilgjengelig enn det som er tilfellet for den nåværende regelen.

Det er imidlertid noe uklart hvordan vektingen av momentene skal foretas. Dette gjelder vektingen av momenter innad i en gruppe, samt vektingen av momenter mellom de to gruppene. Eksempler kan belyse dette nærmere:

En skattyter har oppnådd en skattefordel. De objektive bevisfakta tilsier at det ville vært økonomisk fornuftig å gjennomføre denne disposisjonen uavhengig av skattefordelen. Skattefordelen anses imidlertid å være i strid med den omgåtte regelens formål. Hvordan slike motsetninger innen samme gruppe skal håndteres, er etter vår oppfatning noe uklart.

Videre kan det tenkes at en skattyter har anvendt en skatteregel og at de objektive bevisfakta tilsier at skattyters disposisjon var en uhenksommessig vei frem til det økonomiske formålet med disposisjonen (gruppe i). De skattereglene som er benyttet som virkemiddel, er imidlertid ikke

anvendt i strid med sitt formål og de grunnleggende skatterettslige hensynene tilsier at denne bruken i utgangspunktet er kurant (gruppe ii). I en slik «to mot en»-situasjon vil det fremstå som vanskelig å vekte momentene opp mot hverandre – hvis man ikke går ut ifra at et moment i gruppe (i) teller dobbelt så mye som et moment i gruppe (ii). En slik tilnærming virker imidlertid upraktisk og forenklet.

En annen innvending mot å bruke en gruppeinndeling er at det kan bli et for ensrettet fokus på de momentene som er eksplisitt nevnt i bestemmelsen. Momentene er, som tidligere nevnt, ikke uttømmende. Likevel kan det tenkes at vurderingen i stor grad låses til de nevnte momentene, og det kan fremstå som uklart hvilken vekt andre (ikke nevnte) momenter skal ha. Slik sett kan det argumenteres for

at vurderingen etter den ulovfestede regelen er en friere vurdering der det faller naturlig å ta tak i de mest fremtredende momentene i den enkelte saken.⁸

Det er også verdt å merke seg at begrepet «illojal» ikke forekommer. Det kan være positivt ettersom dette begrepet har vært brukt både som en beskrivelse av gjenomskjæringsregelen og som et element i totalvurderingen.

⁸ Dette kan sammenlignes med standardvurderingen i ligningsloven § 9-5 nr. 7 som gjelder skattekontorets adgang til å ta opp endringsspørsmål uten klage. For spørsmålet om endring tas opp, skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til *blant annet* spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Vurderingen er i praksis begrenset til momentene som er listet opp i bestemmelsen.



Skattyters subjektive formål med disposisjonen er grunnvilkåret i dagens gjennomskjæringsregel og således et helt sentralt vurderingstema.

⁷ Rt. 2006 s. 1232.

Skattyters subjektive formål som sikkerhetsventil

Skattyters subjektive formål med disposisjonen er grunnvilkåret i dagens gjennomskjæringsregel og således et helt sentralt vurderingstema. Det må fastslås at hovedformålet med skattyters disposisjon var å spare skatt, altså et motiv om skattereduksjon på skattyters hånd. I den forbindelse må det vurderes hva som var skattyters formål med disposisjonen, og ikke hva som objektivt sett fremstår som mest formålstjenlig. Dette er et nødvendig vilkår, men ikke tilstrekkelig for gjennomskjæringsregulering.

Skattyters formål er et til dels vanskelig vurderingstema og bevisstema, ettersom det kan være vanskelig å kaste lys over formålet på en tilfredsstillende måte. Det har også vært kritisert i juridisk litteratur, blant annet fordi skattyter får insentiv til å fremskaffe kommersiell motivasjon for disposisjonen i ettertid, spesielt dersom det aktuelle skattebeløpet er høyt nok.⁹

Zimmer opprettholder et vilkår om skattyters subjektive forhold, men kun som en sikkerhetsventil i de tilfellene der skattyter kan vise til andre formål enn skattebesparelse. Gjennomskjæringsregel skal ikke skje dersom det, alle omstendigheter tatt i betraktning, må legges til grunn at hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formålene med disposisjonen var annet enn å spare skatt.

Dette bidrar til at objektive omstendigheter får en mer fremtredende plass enn etter dagens regel, hvilket anses som svært positivt, ettersom objektive bevisfakta kan være mer etterprøvbare.

Ettersom skattyters subjektive formål med disposisjonen er en sentral del av vurderingen som skal foretas etter gjennomskjæringsreguleringen, vil det være et fokus på tidsnære bevis som kan kaste lys over skattyters motivasjon. I IKEA-saken henviste staten til et notat som var utformet av selskapets skatterådgivere, der det fremgikk at en del av den overordnede restrukturingsplanen var å gjeldsbelaste det norske selskapet.¹⁰ I Telenor-dommen ble Telenor ansett for å ha andre motiver enn skattebesparelse og unngikk gjennomskjæringsregel. Et fravær av tidsnære bevis for skattemotivasjon styrker derfor skattyters sak, og kan bidra til at selskaper blir påpasse-

lige med ikke å ha skriftlig dokumentasjon på skattemotivasjon for å unngå muligheten for gjennomskjæringsregel. Å stimulere til en slik praksis kan være uheldig.

Man kan kanskje anta at skattyters subjektive formål med disposisjonen kommer mer i bakgrunnen etter Zimmers forslag enn etter gjeldende rett. Likevel kan det tenkes at vurderingen faktisk får større praktisk betydning, ettersom den etter forslaget klart er skilt ut og dermed får et større fokus.

Det kan også argumenteres for at vurderingen i praksis blir vel så aktuell som etter gjeldende rett, selv om hensikten er å lage en sikkerhetsventil. Det fremstår som sannsynlig at skattyter i de fleste tilfellene vil argumentere for at hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formålene med disposisjonen var annet enn å spare skatt. Dersom det er tilfellet, vil ikke Zimmers forslag medføre noen endring av normen på dette punktet.

Betydningen av skattebesparelser i andre land

I mandatet er Zimmer bedt om å vurdere hvorvidt skattefordeler som oppnås i utlandet, bør anses som forretningsmessige fordeler, slik Høyesterett kom til i Hydro Canada-dommen.¹¹

Zimmer fremhever at sparte skatter er noe kvalitativt annet enn sparte kostnader eller opptjente inntekter, som han mener typisk er gjenstand for forretningsmessige formål. Zimmers utredning har derfor inntatt som et eget eksplisitt punkt at skattefordeler i utlandet ikke skal anses som «andre virkninger». Dette innebærer at skattefordeler som oppnås i utlandet, ikke skal anses som forretningsmessige virkninger ved anvendelsen av Zimmers gjennomskjæringsregel.

Etter Hydro Canada-dommen har man lagt til grunn at skattefordeler som er oppnådd i utlandet kan anses å ha en forretningsmessig verdi. Det kan argumenteres godt for at dette også er tilfelle i praksis: rasjonelle aktører anser skatt som en kostnad på lik linje med andre driftskostnader som fremkommer i finansregnskapet. Ved restruktureringer kan derfor relative lavskatteland og lavkostland være vurdert nettopp på grunn av et formål om kostnadsreduksjon generelt. Slike restruktureringer vil derfor nettopp ha en forretningsmessig egenverdi. Lovlige og aksepterte skattetilpasninger i utlandet – slik som var

tilfellet i Hydro Canada – vil også være rasjonelle og forretningsmessige.

At skattefordeler oppnådd i utlandet ikke skal anses som virkninger, kan være uheldig for selskaper med internasjonal tilknytning. Som flertallet i Hydro Canada uttaler – «må det være forretningsmessig legitimt at selskaper som driver en internasjonal virksomhet, ved avgjørelsen av hvor forretningsaktivitet skal plasseres, legger vekt på skattereglene i ulike land». Også i juridisk litteratur har det blitt kommentert at det bør utvises forsiktighet ved å benytte gjennomskjæringsreguleringen til å begrense norske selskapers mulighet til å benytte seg av aksepterte skattefordeler i andre land.¹²

Omtale av omgåelsesmuligheter i lovforarbeider

I utredningens mandat er det fremhevet et ønske om at betydningen av omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider drøftes. Bakgrunnen for dette er Høyesteretts vurderinger i ConocoPhillips III-dommen.¹³

Dommen gjelder overføring av en eiendom og vurderingstemaet var hvorvidt transaksjonen reelt sett var et salg av aksjer eller fast eiendom. I dommen ble det lagt vekt på at lovgiver i relevante forarbeider var klar over mulighetene for denne typen skattemotiverte transaksjoner. At lovgiver ikke hadde foretatt seg noe, ble derfor benyttet som en aksept for transaksjonen og et argument mot at transaksjonen kunne gjennomskjæres.

Det fremkommer av forslaget at Zimmer er kritisk til dommen og mener at den går for langt i å legitimere skattyters forventning til at lovgiver har akseptert skattemotiverte transaksjoner som er kjent. Videre gir Zimmer uttrykk for at det kan være et behov for å kunne drøfte slike spørsmål åpent i forarbeider uten at dette skal skape en berettiget forventning hos skattyter.¹⁴

Det må likevel antas å være en grense mot forhold som lovgiver åpenbart må sies å ha akseptert. Det kan argumenteres for at dette nettopp var tilfellet i ConocoPhillips, og at det er lovgiver som må korrigere rettstilstanden i slike tilfeller – ikke domstolene. I dette tilfellet hadde Finansdepartementet tydelig beskrevet problemstillingen i forarbeidene, samt unnlatt å følge opp problemstillingen i forbindelse med evaluering av fritaksmetoden ved senere

¹² Ole Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 8. utg., s. 1093.

¹³ Rt. 2014 s. 227.

¹⁴ NOU 2016:5 s. 124.

⁹ Ole Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 8. utg. s. 1091.

¹⁰ LB 2015-17431.

¹¹ Rt. 2002 s. 456.

anledninger. I en slik kontekst fremstår resultatet i dommen som både naturlig og holdbart.

Det kan spørres om man nå risikerer omkamp når det gjelder eiendomstransaksjoner gjennom fisjon – som etter ConocoPhillips III har blitt avklart som kurant.

Dommen viser derfor hvor viktig det er å presisere ulike konsekvenser i forarbeider. Det kan anføres at hele problemstillingen kunne vært unngått dersom det ved lovendringer hadde vært foretatt utredninger som belyste konsekvensene av lovforslag i større grad. På den måten slipper man opprydding i etterkant, som ConocoPhillips III bærer preg av.

Terskel for anvendelse

Det har vært knyttet spenning til hvorvidt Zimmers utredning foreslår endring av terskelen for anvendelse av gjennomskjæringsregelen. Som vist til innledningsvis anbefalte Scheel-utvalget klart at terskelen for anvendelse burde senkes, blant annet ved å øke kravet til den forretningsmessige egenverdien av disposisjonen som er foretatt. Dette kan tolkes som et ønske om strengere krav til kommersiell og økonomisk begrunnelse for disposisjonene og kan sees i lys av blant annet provenyhen- syn og beskyttelse av skattefundamentet. Det er imidlertid en viss risiko for at en senkning av terskelen kan bidra til blant annet å hemme innovasjon og økonomisk vekst.

Scheel-utvalget viser også til at det bør vurderes om konserninterne transaksjoner burde bedømmes strengere enn praksis legger opp til. Selskaper i interessefellesskap har anledning til å strukturere seg annerledes skattemessig enn uavhengige parter og kan kontrahere varer og tjenester seg imellom – visstnok skjer 60 % av all verdenshandel mellom selskaper som er beslektet.¹⁵ Slike disposisjoner kan danne grunnlag for skatteomgåelse og uthuling av det norske skattefundamentet, for eksempel ved kjøp av tjenester fra et datterselskap etablert utenfor Norge som er priset over markedspris. Scheel-utvalgets anbefaling kan også sees i sammenheng med provenyhen- syn, ettersom skattesatsen ble foreslått redusert til 20 %. Zimmers forslag til regelens anvendelsesområde er imidlertid utformet såpass vidt at det kan være vanskelig å se tilfeller der parter i interessefellesskap kommer bedre ut enn uavhengige parter. Et klarere grensesnitt

mot skatteloven § 13–1 vil muligens ha en større effekt og være et viktigere virkemiddel mot uthuling av det norske skattefundamentet.

Zimmers forslag er imidlertid ikke ment å senke terskelen for anvendelse av gjennomskjæringsregelen generelt eller for konserner. Det fremstår som at den nåværende terskelen med et relativt høyt innslagspunkt er beholdt. Denne innebærer at tidligere rettspraksis kan være relevant også i forhold til Zimmers forslag. Likevel kan den nye utformingen og grupperingen av relevante momenter bidra til at terskelen endres ved at den blir høyere i noen tilfeller og lavere i andre tilfeller. Om dette blir tilfellet i praksis, gjenstår å se – om forslaget blir vedtatt.

Virkninger

Zimmer foreslår en egen bestemmelse som angir virkningene av at gjennomskjæring foretas.¹⁶ Som nevnt innledningsvis innebærer gjennomskjæring at skattyters opprinnelige disposisjon blir omklassifisert til det som er den underliggende økonomiske realiteten, for eksempel en omklassifisering fra vederlag ved aksjesalg til utdeling av aksjeutbytte. Virkningene av en slik omklassifisering er for eksempel at skattyter gis rett til skjerming.¹⁷

Ordlyden i den foreslåtte bestemmelsen endrer ikke på den någjeldende forståelsen av hva som er regelens virkninger, men angir at dersom « (...) vilkårene i § 2 er oppfylt, skal skattleggingen finne sted på grunnlag av en disposisjon som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold (...) ». Etter vår mening er det positivt at konsekvensene tydeliggjøres på denne måten.

Zimmer foreslår også å lovfeste at skattlegging kan skje analogisk dersom det er vanskelig å etablere et disposisjonsmønster basert på de reelle økonomiske forholdene. Zimmer nevner som et eksempel der et salg av aksjer anses som et salg av eiendeler. I et slikt tilfelle kan man *tenke seg* at selskapet har blitt likvidert og at eiendelene er solgt, og basere skattleggingen på dette – selv om en slik løsning ikke anses nærliggende.¹⁸ For å unngå at gjennomskjæringsregelen ikke kan anvendes i slike tilfeller, er det derfor inntatt forslag om at skattlegging kan skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som enten er *ufordelaktige* for skattyteren eller ved inn-

skrenkende tolkning av de aktuelle skattereglene som er *fordelaktige* for skattyteren. Dette kan betraktes som en sikkerhetsventil for de tilfellene der det er vanskelig å etablere et disposisjonsmønster.

Forholdet til skatteloven § 13–1

Norsk skatterett har lenge hatt en bestemmelse om internprising som gir skattemyndighetene adgang til å justere skattyters inntekt ved skjønn dersom inntekten er redusert som følge av interessefellesskap. Bestemmelsen gir uttrykk for det internasjonale skatterettslige *armlengdeprinsippet*. Armlengdeprinsippets kjerne er at transaksjoner mellom nærstående parter bør baseres på markedspris- og vilkår slik som uavhengige parter ville ha strukturert transaksjonen under tilsvarende forhold. Dette innebærer at bestemmelsen blant annet kan benyttes til å justere for eksempel interne rentesatser til markedsvilkår. Bestemmelsen anses også for å hjemle tiltak mot tilfeller av tynn kapitalisering.

Virkeområde for gjennomskjæring og § 13–1 er prinsipielt ulikt, ettersom § 13–1 kun gjelder på internprisingens område og primært handler om å finne riktig pris basert på riktig faktum. Men § 13–1 kan også benyttes til å foreta såkalte strukturelle endringer, som innebærer en rekarakterisering av transaksjonen det er aktuelt å endre prisen til. Slike strukturelle endringer vil typisk skje før prisen settes på det rekarakteriserte forholdet. Dette betyr at tankesettet som ligger til grunn for strukturelle endringer i medhold av § 13–1 ikke er ulikt tankesettet bak gjennomskjæring. Dette skaper derfor en viss risiko for at anvendelsesområdene for de ulike reglene sammenblandes og benyttes om hverandre, hvilket også har vært tilfelle i praksis.

Terskelen for anvendelse av § 13–1 er ansett som lavere enn ved gjennomskjæring og medfører at § 13–1 benyttes av skattemyndighetene istedenfor (og i tillegg til) gjennomskjæring i enkelte tilfeller – sist i den såkalte IKEA-saken.¹⁹ Denne saken er et tydelig tegn på at grensesnittet mellom reglene ikke er tydelig nok.

Zimmer drøfter forholdet til § 13–1 i sin utredning og konkluderer med at hans forslag ikke skal få direkte anvendelse på strukturelle endringer etter § 13–1. Det bemerkes også at bestemmelsens rekkevidde har blitt utvidet som følge av en uttalelse i Lignings-ABC som tilsynela-

¹⁶ NOU 2016:5 s. 140.

¹⁷ NOU 2016:5 s. 141.

¹⁸ NOU 2016:5 s. 140.

¹⁹ LB 2015-17431.

tende hjemler omklassifisering på generelt grunnlag i § 13–1:

«Sktl. § 13–1 kommer først og fremst til anvendelse ved verdsetting av ytelser mellom skattyter og annen person, selskap eller innretning. **Bestemmelsen kan også benyttes til å omklassifisere en transaksjon**, for eksempel fordi parter kan ha felles interesse i å få en transaksjon klassifisert på en bestemt skatterettslig måte.»²⁰ (vår uth.)

Som Zimmer presiserer er det neppe bestemmelsens formål å konkurrere med gjennomskjæringsregelen hva gjelder anvendelsesområde. En lovfesting burde derfor presisere forholdet til bestemmelsen, noe Zimmer gjør ved å foreslå ett nytt ledd i bestemmelsen:

«Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvor det foreligger direkte eller indirekte interessefellesskap mellom skattyteren og en annen person, selskap eller innretning og interessefellesskapet har gitt seg utslag i fastsettelse av vederlag som avviker fra omsetningsverdien.»²¹

Endringen markerer tydelig at bestemmelsens kjerneområde er prisfastsettelse. Etter vår mening er Zimmers forslag egnet til å skape et klarere skille mellom rettsgrunnlagene og samtidig bidra til økt forutsigbarhet for både skattyter og skattemyndighetene.

Opphevelse av skatteloven § 14–90

I tillegg til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og skatteloven § 13–1 inneholder norsk rett en tredje omgåelsesregel. Skatteloven § 14–90 skal ramme skatteposisjoner som ikke knytter seg til eiendeler og vil typisk gjelde for fremførbart underskudd. Zimmer foreslår at bestemmelsen oppheves dersom forslaget til lovfestet gjennomskjæringsregel vedtas.

Etter vårt syn er det et godt forslag å oppheve § 14–90. Både den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og Zimmers forslag er egnet til å ramme de tilfellene som reguleres av § 14–90. Det fremstår derfor som noe uryddig å ha en egen misbruksbestemmelse for skatteposisjoner som i tillegg har et noe uavklart innslagspunkt og innhold.

Bestemmelsen er en videreføring av den gamle bestemmelsen i skatteloven § 53

som skulle ramme misbruk av underskuddsposisjoner ved fisjon og fusjon. Senere har regelens anvendelsesområde blitt utvidet til å gjelde skatteposisjoner generelt (med unntak av skatteposisjoner som er knyttet til eiendeler) og gjelder generelt ved eierskifter. Det er likevel fremdeles en misbruksbestemmelse som lever et eget liv ved siden av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Terskelen for å anvende regelen er ansett for å være lavere enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dersom det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det *overveiende motiv* for transaksjonen, skal skatteposisjonen falle bort.

Det er mange spørsmål som knytter seg til både bruken og innholdet av § 14–90. Bestemmelsen har aldri vært gjenstand for behandling i Høyesterett, men det finnes noe underrettspraksis og en del kommentarer i juridisk litteratur.

En problemstilling er hva som menes med «skatteposisjon». Det er klart at bestemmelsen gjelder fremførbart underskudd, men ikke fullt så klart om skatteposisjon også kan være en fordring som legalt eksisterer, men som er nedskrevet i regnskapet. Det samme kan sies om goodwill tilknyttet virksomhet som består, men som er nedskrevet regnskapsmessig. Kan disse «posisjonene» anses som tomme?

Bestemmelsens terskel kan også være vanskelig å få tak i. Bestemmelsens begrep «overveidende» gir ingen klare holdepunkter i seg selv. Ole Gjems-Onstad har kommentert at man for tankens skyld kan tenke seg at det kreves 70 % skattemessig motiv og 30 % forretningsmessig motiv etter § 14–90, mens vurderingen etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er 90 % skattemessig motiv og 10 % forretningsmessig motiv. Ettersom bevisvurderingen i utgangspunktet skal følge overveiktsprinsippet, må det være bevist med minst 51 % overvekt at skattemessig motiv var 70 % for at avskjæring etter § 14–90 skal kunne foretas.²² Denne tilnærmingen er lite praktisk, men viser at det ikke er enkelt å fastsette bestemmelsens innslagspunkt.

Noe av årsaken til at bestemmelsens terskel kan fremstå som uklar, er følgende utta-

else i Lignings-ABC fra 2012 og tidligere utgaver:

««Overveiende» betyr mer enn 50 %, og denne bestemmelsen kan derfor komme til anvendelse selv om de forretningsmessige virkninger ikke er uvesentlige.»²³

Det kan se ut som at eventuell prosentandel for skattemotivasjon her forveksles med overveiktsprinsippet. Uttalelsen er imidlertid fjernet i senere utgaver av Lignings-ABC, og det kan derfor virke som Skatteetaten således har innsett at uttalelsen har dannet grunnlag for misforståelser.

Kort om forholdet til EØS

I utgangspunktet gjelder ikke EØS-avtalen direkte på skatterettens område. EØS-rettslige grunnprinsipper kan likevel begrense anvendelsen av norske skatteregler dersom regelen fremstår som diskriminerende. En diskriminerende gjennomskjæringsregel kan tillates dersom den fremstår proporsjonalt under prinsippet om tvingende allmenne hensyn. Grensen for hva som skal anses som proporsjonalt, er tidligere behandlet av EU-domstolen. Etter denne rettspraksisen må det foreligge «wholly artificial arrangements» for at en diskriminerende gjennomskjæringsregel skal kunne benyttes.

Zimmer skriver at forslagens mulighet for strid mot EØS-retten anses som liten ettersom den foreslåtte regelen gjelder på samme måte i internrettslige og i grenseoverskridende forhold. Dersom forslaget i praksis rammer tilfeller som anses som «wholly artificial arrangements», kan forslaget innebære en restriksjon eller anses som diskriminerende. Det avgrenses i det følgende mot ytterligere behandling av dette temaet.

20 Lignings-ABC 2014/15 s. 1313.

21 NOU 2016:5 s. 89.

22 Ole Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 8. utg., s. 1103.

23 Lignings-ABC 2012 s. 1234.