



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

Skattemessig tilsidesettelse



Foto: Sunita Shaw

Bacheloroppgave utført ved

Høgskolen Stord/Haugesund, Økonomi og administrasjon

Av: Kannelønning, Kari-Beate

Kandidatnummer 8

Shaw, Sunita

Kandidatnummer 14

Jensen, Hilde Kristin

Kandidatnummer 3

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen Stord/Haugesund og er godkjent som sådan. Godkjennelsen innebærer ikke at HSH innestår for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

Bacheloroppgavens tittel:

Skattemessig tilsidesettelse

Kari-Beate Kannelønning

Sunita Shaw

Hilde Kristin Jensen

(Sign)

(Sign)

(Sign)

Navn på veileder:

Adrian Helgesen

Gradering: *Offentlig.*

(Tidsbegrensning på eventuell gradering:) *Graderingen oppheves dato år*

SAMMENDRAG

Innenfor begrepet skattemessig tilsidesettelse finner vi blant annet lovfestet og ulovfestet gjennomskjæring, som vil være vårt hovedfokus. Det dreier seg i korte trekk om at skattemyndighetene må avgjøre om den disposisjonen en skattyter har foretatt, er foretatt med den hensikt å spare skatt. Om så, kan det foretas en skattemessig gjennomskjæring fra myndighetenes side. Relevant lovgivning og rettspraksis må anvendes for å finne svar på dette, og det kan være en komplisert prosess å fatte en slik konklusjon. I enkelte tilfeller er det nemlig skjønsmessige vurderinger som ligger til grunn. Vår oppgave tar utgangspunkt i å finne en beskrivelse av gjeldende rett når det gjelder skattemessig tilsidesettelse, ved hjelp av juridisk metode.

I studien vår har vi funnet enkelte utsagn som ofte blir brukt i domsavgjørelser vedrørende gjennomskjæring, og som danner utgangspunktet for argumentasjon ved senere anledninger. Dette er blant annet hva som er skattyters “overveiende motiv”, eller “klart viktigste motivasjonsfaktor”. Det er også avgjørende hvorvidt en disposisjon fremtrer som *stridende* eller *illojal* mot skattereglenes formål.

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	BAKGRUNN FOR OPPGAVEN	1
1.2	LITT OM PROBLEMSTILLING OG METODE	2
1.3	AVGRENSING AV OPPGAVEN	2
2	JURIDISK METODE	3
2.1	GENERELT OM JURIDISK METODE	3
2.2	LOVEN	5
2.3	FORSKRIFTER OG FORARBEID	6
2.3.1	FORSKRIFTER	6
2.3.2	FORARBEID	8
2.4	RETTSPRAKSIS	9
2.5	MYNDIGHETERS PRAKSIS	10
2.6	JURIDISK LITTERATUR	10
3	TILSIDESETTELSE	11
3.1	GENERELT OM TILSIDESETTELSE	12
3.2	ULIKE REGELSETT	12
3.3	REGLENES ANVENDELSE PÅ DE FAKTISKE FORHOLD	13
3.4	DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN	17
3.4.1	AKSJONÆRMODELLEN	22
3.4.2	FRITAKSMETODEN	22
3.4.3	HOLDINGSSELSKAP	23
3.4.4	FISJON ETTERFULGT AV SALG	24
3.4.5	OVERGANG FRA AKSJONÆRMODELLEN TIL FRITAKSMODELLEN	25
3.5	DEN LOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN	26
3.6	TILSIDESETTELSE VED SKATTELOVENS § 13-1	30

4 SAMMENLIGNING AV LOVFESTET- OG ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRINGSGRUNNLAG.....	34
5 KONKLUSJON.....	38
LITTERATUR	39

1 INNLEDNING

1.1 BAKGRUNN FOR OPPGAVEN

I noen tilfeller kan skattemyndighetene oppleve et behov for å utøve sanksjoner i saker der skattyter i utgangspunktet hevder han ikke har handlet i strid med gjeldende skattelover. Dette gjelder i hovedsak tilfeller der skattyter, både private og næringsdrivende, har handlet med den hensikt å oppnå skattebesparelser på sine disposisjoner. Det kan eksempelvis dreie seg om en skattyter som holder tilbake relevant informasjon som skattemyndighetene har krav på, bevisst eller ubevisst, med det resultat at han sparer skatt. En slik omgåelse av gjeldende skatteregler kan være komplisert fordi det er vanskelig å se hvor grensen mellom rettmessige og urettmessige skattebesparelser går. For å kunne fange opp slike tilfeller av skattebesparelser som ikke kan anses som akseptable har myndighetene hjelp i regelsett og normer som for eksempel gjennomskjæring, som er en form for tilsidesettelse.

Innledningsvis brukte vi litt tid på å finne et tema som vi alle virkelig var interessert i, og det var først da vår veileder Adrian Helgesen tipset oss om begrepet skattemessig tilsidesettelse at vi bestemte oss for at dette virkelig var noe vi ønsket å skrive om. Tilsidesettelse er et bredt og veldig aktuelt emne, og vi har brukt mye tid på å sette oss inn i hva dette begrepet egentlig innebærer. Prosessen har som nevnt krevd mye av oss, men temaet har vært særdeles interessant, og læringskurven tilsvarende bratt.

1.2 LITT OM PROBLEMSTILLING OG METODE

Tilsidesettelse kan deles inn i fire grupper, og inneholder blant annet lovfestet og ulovfestet gjennomskjæring. Videre i fremstillingen skal vi gå inn på og forklare de fire gruppene, og forsøke å finne en beskrivelse av gjeldende rett når det kommer til tilsidesettelse. For å belyse temaet bruker vi ulike rettskilder, som lover, forarbeider og forskrifter til lovene, rettspraksis, myndigheters praksis og teori. Høyesterettsdommer er særlig relevant når det kommer til den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, da det er en del skjønsmessige vurderinger innenfor dette feltet. Skjønnsutøvelse gir valg til hvordan myndighet skal brukes, og om det skal brukes, innenfor rammene til lovgivningen (Boe, 2010, s. 72).

1.3 AVGRENSING AV OPPGAVEN

Tilsidesettelse kan deles opp i fire grupper. Gruppe en dreier seg om reglens anvendelse på et gitt faktum, som vil si når skattyter og skattekontoret er enige om faktum, men uenige om hvordan reglene skal anvendes på faktum. Disse reglene tar også for seg de tilfeller der skattyter og skattekontoret er uenige om faktum, jf. lignl. § 8-1 og § 8-2. Gruppe to tar for seg den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og gruppe tre den lovfestede gjennomskjæringsregelen. Den fjerde gruppen handler om tilsidesettelse ved skattelovens § 13-1. Vi har valgt å ha litt større fokus på tilsidesettelsens gruppe to og tre, som omhandler henholdsvis lovfestet og ulovfestet gjennomskjæring. Disse to gruppene vil vi presentere litt grundigere, og de blir også sammenlignet i et eget kapittel, se kapittel 4.

Vi har nå kort gått gjennom vår problemstilling, og forklart hva begrepet *skattemessig tilsidesettelse* innebærer. Videre skal vi se på hva juridisk metode er, og hvordan denne blir benyttet både i praksis generelt og i vårt arbeid spesielt.

2 JURIDISK METODE

2.1 GENERELT OM JURIDISK METODE

Metode stammer fra det greske ordet *methodos* og betyr at man følger en bestemt vei mot et mål (Johannesen, Christoffersen & Tufte, 2011, s. 33). Metodelæren går ut på å undersøke om det er en sammenheng mellom våre antakelser og virkeligheten. Det å ha kunnskap om metode er viktig for å opprettholde en kritisk tenkning i forhold til informasjonen vi bearbeider underveis i forskningsprosessen.

I denne oppgaven bruker vi juridisk metode, da denne handler om hvordan vi skal finne frem til innholdet i rettsreglene (Cappelen Damm AS, 2007). Rettsreglene forteller oss hva som er tillatt, og hva som ikke er tillatt, i tillegg til at de hjelper oss å løse rettskonflikter og gir oss svar på hva som er passende sanksjoner mot eventuelle lovbrudd. Finnes det en relevant lovbestemmelse eller forskrift vil dette være tungtveiende argumenter ved løsningen av rettskonflikter (Langfeldt, Bråthen, Viken & Minde, 2015, s. 3). Rettsreglenes hovedfunksjon er den atferdsdirigeringen som følger av dem (Boe, 2012, s. 21). Fordi vi har disse reglene som forteller oss hva som er lov, og hva som ikke er lov, vil atferden vår gjenspeiles i reglene. De har med andre ord en preventiv virkning og fremmer ønsket atferd.

Mens samfunnsvitenskapelig metode dreier seg om den sosiale virkeligheten, og hva analysen av denne forteller oss om samfunnsmessige forhold og prosesser, dreier juridisk metode seg altså om hvordan vi skal finne frem til de rettskildene som er relevante for vår forskning og hva vi kan og skal gjøre, istedenfor hva vi faktisk gjør. Det dreier seg om å finne frem til hvilke argumenter vi kan bruke, hvor vi finner dem og hvordan vi kan bruke dem. Dette gjør at juridisk metode er vesentlig når det kommer til vår oppgave, som altså er å gi en beskrivelse av gjeldende rett når det kommer til begrepet tilsidesettelse.

Anvendelsen av rettsregler kan deles inn i tolkning, bevisbedømmelse og subsumsjon (Boe, 2012, s. 62). Tolkningen går ut på å finne frem til meningsinnholdet i regelen, med andre ord å klarlegge innholdet. Det kan være ord i loven som kan tolkes fordi de er tvetydige, eller selve setningskonstruksjonen gir rom for tolkning. Subsumsjon vil si å anvende regelen på konkrete forhold, og bevisbedømmelsen handler om å få frem fakta om den konkrete saken.

Ved bruk av juridisk metode baserer vi oss på fakta og riktig bruk av rettskilder. Svakheten er at vi ikke får noe tallfestet materiale å slå i bordet med, slik som man gjerne oppnår ved bruk av for eksempel kvantitativ samfunnsvitenskapelig metode. Ved kvantitativ metode samler man inn data gjerne ved hjelp av omfattende spørreundersøkelser, og får satt tallene inn i system med mulighet for å utarbeide ulike statistikker. En slik metode er nyttig når man blant annet studerer kartlegging av utbredelse, og er tilpasset studier om menneskelige fenomener (Johannesen et al., 2011, s. 36). Siden vår problemstilling er å beskrive hva som faktisk er gjeldende rett i forhold til tilsidesettelse, må vi basere oss på fakta, teori og de rettskilder som er tilgjengelige. Kvantitative undersøkelser hadde derfor i all hovedsak ikke kunnet bidratt på ønskelig måte for vår del.

Som tidligere nevnt i innledningen, pkt. 1.2, vil rettskildefaktorene våre i all hovedsak være knyttet til relevante lover, lovens forarbeider og forskrifter, myndigheters praksis, herunder rettsdommer og teori, nevnt i rekkefølge fra mest til minst tungtveiende rettskilde. Innunder rettsdommer har vi høyesterettsdommer som veier tyngst, videre har vi lagmannsrettsdommer og tingrettsdommer. Jusleksikon.no definerer en rettskildefaktor som “en argumentkilde som brukes for å kunne løse rettslige problemstillinger, så som å finne fram til hva som er innholdet i en rettsregel, eller å løse en tvist mellom parter som er uenige.”. Vi skal altså definere de ulike relevante rettskildene og forsøke å forstå utfra disse rettskildene hvordan og hvorfor en gjennomskjæring oppstår.

2.2 LOVEN

Som vi har nevnt ovenfor, finnes det to forskjellige typer gjennomskjæring. Den ene er ulovfestet gjennomskjæring, og den andre er lovfestet gjennomskjæring. Først tar vi for oss den lovfestede gjennomskjæringen, som inkluderer lover, samt forskrifter og forarbeider. Rettsreglene deles inn i flere regler som bygger på hverandre, flettes sammen og til sammen vil utgjøre en fullstendighet (Boe, 2012, s. 43).

De lovfestede gjennomskjæringsreglene finner vi i skatteloven §§ 13-1 og 14-90. Vi har også ligningsloven §§ 4-12, 8-1 og 8-2, som tar for seg kartlegging av de faktiske forholdene. Skatteloven regulerer skatteplikten, formue, inntekt og fradragsposter for fysiske og juridiske personer i Norge, som innebærer enkeltindivider og organisasjoner (Fallan, 2015, s. 22). Ligningsloven tar for seg reglene om ligningsforvaltningen og fremgangsmåten ved skatteliggingen. Den regulerer blant annet de forvaltningsmessige spørsmålene om utligning av direkte skatt på formue og inntekt etter skatteloven. Ett av lovens formål er å forsøke å oppnå mest mulig lik kvalitetsmessig skattelegging og å forhindre skatteunndragelse (Fallan, 2015, s. 470). Loven er den mest tungtveiende rettskilden vi har, viktigst av de alle er Grunnloven som bygger på de grunnleggende statsrettslige prinsippene (Gisle, 2014).

Det finnes dessuten lover som er mer gjeldene enn andre, dette vil blant annet være nye lover og spesiallover. Nye lover er naturligvis mer relevant enn eldre lover, ettersom det er disse som blir brukt den dag i dag. Uansett vil det være hensiktsmessig å ta et tilbakeblikk på de lovene som nå er blitt endret eller opphevet. Dette kan være greit å ta for seg for å få et innblikk i hvordan samfunnets holdninger og normer har utviklet seg. Dette vil vi se nærmere på i delkapittelet om forskrifter og forarbeid, pkt. 2.3.

Det er ofte en hovedregel, og flere ledd under den som tar for seg diverse unntak fra denne. Man kan si at unntakene er spesielle, mens hovedreglene er mer generelle. Dette betyr at man har noe å falle tilbake på dersom man er usikker på unntaket, eller dersom man ikke lykkes

med å finne løsningen i de andre bestemmelsene. Spesielle lover dekker et bestemt område, og er mer spesifikke og utfyllende for særskilte behov, spesielle situasjoner eller bestemte profesjonsgrupper. Spesiallover veier tyngre enn generelle lover, nettopp på grunn av det som følger av tidligere punktum.

Et tredje moment som er avgjørende for hvor gjeldende en lov er, er lovens ordlyd. Ordlyden er et viktig utgangspunkt for tolkning av en tekst (Langfeldt et al., 2015 s. 232). En klart formulert lov med ord som ikke er vage eller misledende, reduserer behovet for å gå inn i lovens forarbeider for å virkelig forstå hva loven forteller og innebærer. Da har loven en såkalt sterk ordlyd. Det er verdt å nevne at dersom en lov- eller forskriftsbestemmelse har en svak ordlyd, det vil si at ord og uttrykk i bestemmelsen er vanskelig å forstå og det ikke er helt klart hva som menes i teksten, må en ta utgangspunkt i vanlig språkbruk, også kalt hverdagspråk, når en skal tolke teksten. Dette er ofte nødvendig når en skal forstå en eldre lovgivning, der ord og uttrykk ofte ikke har den samme betydning nå som da.

2.3 FORSKRIFTER OG FORARBEID

2.3.1 FORSKRIFTER

Forskrifter er generelle bestemmelser som har mye til felles med lover. De er veldig relevante siden de utfyller lovgivninger (Langfeldt et al., 2015, s. 2). Bertnes og Kongshavn (2005, s. 32) refererer til forvaltningsloven 10.12.1967 § 38, som forteller at forskrifter for det første skal inneholde “en uttrykkelig henvisning til den eller de bestemmelser som gir forvaltningsorganet hjemmel til å utferdige forskriften”, for det andre skal forskrifter “nevne det forvaltningsorgan som har gitt forskriften”, for det tredje skal den “kunngjøres i Norsk Lovtidende” og for det fjerde må den “i kunngjøringen betegnes som forskrift”.

Forvaltningsorgan blir definert i forvaltningsloven § 1 som “ethvert organ for stat eller kommune”. Begrepet forvaltning betyr styre eller administrasjon. Kompetanse gjennom lover og/eller delegasjoner blir utdelt til enheter innenfor myndighetene fra overordnet myndighet, slik at denne enheten kan utøve myndighet og annen offentlig forvaltning. En slik enhet kalles for et organ, jf. Advokatfirmaet RUV (u. å.). Kort sagt vil et forvaltningsorgan bety en enhet som kan utøve myndighet over en stat eller kommune. Forvaltningsorganet i vårt tilfelle er skattemyndighetene. En forskrift skal altså klart og tydelig hen vise til den lovgivningen som forvaltningsorganet har tatt utgangspunkt i, det skal fremstå hvilke forvaltningsorgan som har gitt denne forskriften. I tillegg, som tidligere nevnt, skal forskriften kunngjøres i Norsk Lovtidende og denne kunngjøringen skal betegnes som forskrift.

Når det kommer til vårt tilfelle, der skatteloven §§ 13-1 og 14-90 og ligningsloven §§ 4-12 og 8-2 er våre relevante rettskilder innenfor loven, er det lite forskrifter. Det finnes nemlig ingen forskrift til skatteloven §§ 13-1 og 14-90, og heller ikke til ligningsloven § 8-2.

Det finnes derimot forskrift til ligningsloven § 4-12 om *oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv.* Forskrift 07.12.2007 nr.1368 har hjemmel i lov 13.juni 1980 nr.24 om ligningsforvaltning, ligningsloven, §4-12 nr.7. §1 (1) lister opp ulike selskap eller innretninger som er unntatt fra oppgaveplikten etter ligningsloven §4-12 nr.1. Dette omfatter selskaper eller innretninger som har kontrollerte transaksjoner med en samlet virkelig verdi på mindre enn 10 millioner kroner i inntektsåret, og som har mindre enn 25 millioner kroner i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger ved utgangen av inntektsåret, jf. ligningsloven § 4-12 nr.4.

Videre i § 1 (2) står det hva som forstås med kontrollerte transaksjoner: “Med kontrollerte transaksjoner forstås transaksjoner og overføringer mellom selskaper eller innretninger som er nærstående etter ligningsloven § 4-12 nr.4 og disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket”. Alle typer fordringer, gjeld og garantier kommer innunder begrepet *mellomværender*, jf. punkt 3. Punkt 5 forteller at et fast driftssted er “en virksomhet som utgjør eller skal regnes som fast driftssted i medhold av bestemmelser i skatteavtaler som

Norge har inngått. (...)”. Et fast driftssted er altså det stedet der virksomheten helt eller delvis blir utført.

2.3.2 FORARBEID

Hensikten med å bruke lovens forarbeid, er å kunne tolke og forstå loven og hva lovgiveren har ment (Bertnes & Kongshavn, 2005, s.35). Langfeldt et al. (2015, s. 4) forteller at lovbestemmelsens forarbeid ofte må trekkes inn, ettersom det er de offisielle utredninger og debatter mv. som ligger til grunn for loven. De har i tillegg som funksjon å gi veiledning når en skal løse ulike type rettsspørsmål som loven gjerne ikke kan bidra til. Forarbeidene forteller oss litt om hvordan effekten av den tidligere gjeldende lovgivningen var, og dermed hvorfor lovgivningen er som den er i dag.

Ot. Prp., nr.62 (2006-2007) tar for seg hvem som bør ha oppgave- og dokumentasjonsplikt og hva denne plikten innebærer. Den nevner hvem som skal betegnes som nærstående, og at bevisregelen i sktl. § 13-1 og interessefellesskapet bør ha en tydeligere definisjon. Den tar også for seg fastsettelse av korrekt internpris, behandling av transaksjoner over landegrenser, innføring av særskilt oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender, skjønnsmessig fastsettelse av inntekt mv. Det blir også uttrykt at de ønsker å endre avgrensningen av den skattytergruppen som omfattes av den særskilte dokumentasjons- og opplysningsplikten, og at avgrensningen skal være mer tydelig. Departementet mener også at denne plikten kun skal bestå av transaksjoner mellom alle typer selskaper og innretninger.

Når det gjelder anvendte internpriser, mener departementet at det ofte ikke er nok med gjeldende regelverk når en skal sikre god kontroll og korrekt ligning av skattyterne. Det ble derfor innført nye regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt ved fastsettelse av internpriser, og det ble foreslått at disse reglene skulle komme fram i ligningsloven, i ny § 4-12.

2.4 RETTSPRAKSIS

Ovenfor tok vi utgangspunkt i den lovfestede rettskilden. Her skal vi ta for oss den ulovfestede rettskilden, som kort sagt er knyttet til skjønnsmessige vurderinger. Her benyttes det rettspraksis samt myndigheters praksis. Rettsdommer omfatter høyesterettsdommer som veier tyngst, videre har vi lagmannsrettsdommer og tingrettsdommer. Vi har 82 lokale tingretter, seks regionale lagmannsretter, herunder Borgarting, Eidsivating, Agder, Gulating, Frostating og Hålogaland. Øverst kommer Høyesterett. De dømmer i siste instans, jf. Grl. §88, og omfatter 19 dommere. Disse er de alminnelige domstolene i Norge (Bertnes & Kongshavn, 2005, s. 43). De fleste rettsdomssaker finner vi på www.retsdata.no og www.lovdato.no. For de som skal ta stilling til ulike rettsspørsmål, kan det være til god hjelp å støtte seg på tidligere rettsavgjørelser, også kalt rettspraksis (Langfeldt et al., 2015, s. 5).

Bertnes og Kongshavn (2005, s. 43) skriver videre at det er avgjørelsene fra høyesterett som har størst vekt for lovtolkningen, slik som Eckhoff (2004, s. 161) skriver. *Norsk Retstidene* (1836-), som ofte forkortes som Rt., er den domssamlingen som er mest brukt og som er mest gyldig. Avgjørelser fra Høyesterett og begrunnelser av disse avgjørelsene fra Høyesteretts kjæremålsutvalg er det som Retstidende publiserer, som da publiseres kronologisk etter årstall, jf. Bertnes og Kongshavn (2005, s. 44).

Etter høyesterettsdommer, kommer underrettsavgjørelser som omfatter lagmannsretter og tingretter. Disse publiseres i *Retts Gang* (RG) (1933-) som utgis av Advokatforeningen. I tillegg har vi noe som kalles Spesialsamlinger som er særegne verk og som er spesielt rettet mot juridiske studenter. Det er mange rettsfelt som det er utarbeidet spesialsamlinger om, slik som avtalerett, bygnings- og ekspropriasjonsrett, dynamisk tingsrett, erstatningsrett mv. (Bertnes & Kongshavn, 2005, s. 44-50).

2.5 MYNDIGHETERS PRAKSIS

Å veilede skattyterne, svare på muntlige henvendelser, vedta ligningen og forberede saker som skal behandles i skatteklagenemnda, er skattekontorets ansvarsområde. Dette følger av henholdsvis lignl. §§ 3-1, 3-2, 3-11, 8-4 og 3-9 (Fallan, 2015, s. 472). Kort sagt innebærer myndigheters praksis i stor grad hvordan saksbehandlingen er på de ulike skattekontorene og i skatteklagenemnda. I saksbehandlinger følger skattekontorene Lignings- ABC, og man legger derfor til grunn at myndigheters praksis langt på vei følger av Lignings- ABC.

Lignings- ABC utarbeides av Skattedirektoratet som er den øverste faglige ledelsen av all ligningsforvaltning i landet. Lignings- ABC har som hovedformål å hjelpe skatteetatens ansatte ved løsning av skattespørsmål ved å gi dem en håndbok med oversikt over aktuelle skatteregler. Skattedirektoratet ønsker ikke bare å være til hjelp for de ansatte, men også for andre som arbeider med skattespørsmål. Det er Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder som preger innholdet. De har som mål å få frem hva som er kilden bak de aktuelle løsningene, jf. Skatteetaten (u.å.).

2.6 JURIDISK LITTERATUR

Bøker, tidsskriftsartikler mv., kalt juridisk litteratur, er en viktig kilde til informasjon. Juridisk litteratur har en stor troverdighet dersom den samsvarer med lovtekst, forarbeider, rettspraksis mv. (Langfeldt et al., 2015, s. 5). Juridisk litteratur kalles sekundære kilder, mens lover, forarbeider og praksis kalles primære kilder. Bertnes og Kongshavn (2005, s. 92) kaller slike kilder for rettsvitenskap. Rettsvitenskap er for både juridiske forskere og juridiske studenter, forskningsobjektet og forskningsinstrumentet.

For å finne relevant faglitteratur, kan man søke på ulike typer litteraturl databaser, elektroniske bibliotekskataloger eller andre elektroniske bibliografiske baser. Det sistnevnte er en litteraturfortegnelse som er ordnet etter bestemte prinsipper men som ikke tar hensyn til hvor det registrerte materialet eksisterer (Bertnes & Kongshavn, 2005, s. 94). Tidsskrifter og serier inneholder mye juridisk faglig produksjon. Slike kan man finne på biblioteker, men på grunn av plassmangel og av økonomisk hensyn kan man nå finne tidsskrifter elektronisk, for eksempel på Lovdata.no. Vi har også juridiske leksika og ordbøker som kan benyttes for å finne relevant litteratur, selv om disse rettskildene ikke veier like tungt som de overnevnte gjør. *Jusleksikon* (2.utgave 2002) skrevet av Gisle m.fl. er det nyeste og viktigste juridiske leksika vi har i dag.

Når vi nå går videre vil vi forklare og diskutere begrepet tilsidesettelse, sett i lys av den juridiske metoden vi har gjennomgått ovenfor. Vi vil forsøke å finne en beskrivelse av gjeldende rett når det kommer til tilsidesettelse.

3 TILSIDESETTELSE

3.1 GENERELT OM TILSIDESETTELSE

Tilsidesettelse er noe myndighetene kan skjære gjennom med dersom det er uenighet eller tvil om hvorvidt skattyters påstander om at han har handlet i henhold til gjeldende skatteregler, er akseptable. Det vil si at skattyter kan ha handlet innenfor gjeldende skattelover, men at det er gjort på en slik måte at hensikten bak i all hovedsak har vært å spare skatt. Kommer myndighetene frem til konklusjonen om at skattyter, med overveiende hensikt om å oppnå skattebesparelser, har omgått sentrale rettsregler, har de altså muligheten til å skattlegge likevel. Begrepet tilsidesettelse brukes altså som en felles betegnelse for de regelsett som kan brukes for å fravike skattyters påstander om hvordan skattereglene skal anvendes i et bestemt tilfelle (Lignings- ABC). Regelsettene kan vi, som tidligere nevnt, dele inn i fire grupper, og disse vil bli grundig gjennomgått nedenfor.

3.2 ULIKE REGELSETT

Som sagt innledningsvis, kan skattemessig tilsidesettelse deles inn i fire grupper. Her skal vi gå inn på og forklare de fire gruppene, og forsøke å finne en beskrivelse av gjeldende rett når det kommer til tilsidesettelse. Når det kommer til rettspraksis og myndigheters praksis, har vi istedenfor å gå grundig inn på de i egne delkapitler, heller valgt å flette de sammen i disse ulike gruppene som vi straks skal ta for oss. Årsaken bak er at disse rettskildene er mer forståelig når de er supplert med gode eksempler som formidler teorien i praksis. Her vil vi henvise til relevante lovverk, men ikke i detaljer ettersom vi har gjennomgått de grundig tidligere.

3.3 REGLENES ANVENDELSE PÅ DE FAKTISKE FORHOLD

Innunder den første gruppen kommer de regelsett som dreier seg om «fravikelse av skattyters påstand om hvordan skattereglene skal anvendes på det faktiske forhold» (Lignings-ABC, 2015/2016). Med fravikelse innenfor dette menes å tolke lovfestede regler, og hvordan man skal bruke disse på gitte faktum. Dette handler både om de tilfeller der skattyter og skattekontoret er uenige om det påståtte faktum fra skattyters side, og i de tilfellene der skattyter og skattekontoret er enige om faktum, men uenige om hvordan reglene skal anvendes på dette faktum.

Ifølge ligningsloven § 8-1 kan ligningsmyndighetene avgjøre hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for ligningen av den bestemte skattyter, etter å ha sett over opplysningene han har gitt, og etter at de har sjekket eventuelle andre opplysninger som måtte foreligge. Fravikelse er aktuelt når ligningsmyndighetene mener skattyter ikke har lagt frem det riktige og fullstendige faktum. Her kan det hende skattyter bevisst eller ubevisst har utelatt sentrale opplysninger som får innvirkning på skatteresultatet.

Ligningsloven § 8-2 dreier seg om skjønnsligning, noe som vil si at skattemyndighetene kan sette skattyters oppgave til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de mener at oppgaven ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på, jf. første ledd. Dersom oppgaven inneholder feil, eller regnskapet som oppgaven bygges på ikke har fulgt loven eller forskriften, er oppgavens ligningsgrunnlag ikke forsvarlig. Konsekvensen vil her være at oppgavens eller regnskapets tillit svekkes. Begrepet *forsvarlig* dreier seg altså om en minstestandard som ligningsgrunnlaget må følge.

Det er bestemt i andre ledd at dersom vedkommende ikke har gitt opplysninger som er blitt krevd etter § 6-1, eller dersom de har unnlatt å medvirke til kontroll etter § 6-5 innen en fastsatt frist fra ligningsmyndighetene, kan skattyterens oppgave bli tilsidesatt. Oppgaven kan

også bli tilsidesatt dersom en skattyter ikke har oppfylt dokumentasjonsplikten etter § 4-12 annet ledd innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene

En annen årsak til fravikelse kan være at skattyter på en eller annen måte mistolker lovene, og dermed kommer frem til en konklusjon på feil grunnlag. Det vil si at skattyter har fått et skattemessig resultat som ikke samsvarer med det ligningsmyndighetene mener er riktig forståelse av skattereglene. Da kan ligningsmyndighetene fravike skattyters påstand, selv om skattyter har presentert alle relevante opplysninger i saken. Ligningsmyndighetene kan altså endre, påføre eller utelate poster de mener skattyter har oppført uriktig eller har unnlatt å føre opp, og de kan også endre skjønsmessige beløp som skattyter har ført opp om de finner grunn til det, jf. ligningsloven § 8-1.

I den første gruppen er det snakk om en tilsidesettelse som innebærer ordinær bruk av skatteregler, på de faktiske forhold. Det første som må gjøres av ligningsmyndighetene er altså å finne de faktiske forhold. Når dette er gjennomført må faktum ses i lys av gjeldende skatteregler. Ifølge Lignings-ABC henger disse to prosessene sammen, da det å avklare faktum ofte er et resultat av at skattyter har påstått et bestemt skattemessig resultat etter sin tolkning av skattereglene. Da må ligningsmyndighetene på sin side se om skattyter har mistolket reglene, og om det er grunn for dem til å tilsidesette hans resultat. For å finne ut om skattyter har lagt til grunn et feilaktig skattemessig resultat må faktum avklares, og relevante skatteregler tolkes og anvendes.

For å belyse problemstillingen i denne gruppen skal vi se på et par eksempel der temaet er hvorvidt det har foreligget en realisasjon eller ikke. Realisasjon vil si «bytte av kapitalobjekter», det betyr at en eiendomsrett har gått over fra en part til en annen, mot et vederlag (Fallan, 2015, s. 193). I skatteloven § 9-2 finner vi hva bytte av kapitalobjekter vil si, og ofte vil det dreie seg om salg. Det kan også være makeskifte, innfrielse av en fordring og innløsning av aksjer for å nevne noen eksempler, jf. sktl. § 9-2.1.

I saken mellom Nordea Bank og Staten, jf. Rt. 2002 s. 798, dreide det seg om salg av aksjer fra datterselskaper til andre datterselskaper. I lys av at de oppkjøpte selskapene umiddelbart ble innfusjonert i de selskapene som hadde kjøpt dem opp, ble spørsmålet om hvorvidt Nordea Bank da hadde krav på fradrag for tapet ved aksjesalgene, med andre ord om disse salgene kunne regnes som en realisasjon i henhold til skatteloven § 9-2. Her var Nordea Bank og Staten uenige om hvorvidt det hadde foreligget en realisasjon eller ikke. Nordea Bank mente tapet de var påført etter salget måtte anses som å være skjedd ved realisasjon av aksjene, og dermed utløse et krav om tapsfradrag. Staten på sin side mente at det her ikke var snakk om en realisasjon, og at Nordea Bank dermed ikke hadde krav på å føre fradrag for salget av aksjene.

Begge parter tok utgangspunkt i samme lov, selskapsskatteloven § 5-2 nr. 2. Videre var de også uenige om hvorvidt det forelå grunnlag for skattemessig gjennomskjæring. Nordea Bank var klar på at de kjente til de skattemessige konsekvensene som følge av salget av aksjene, men mente at det ikke var skattemotivasjonen som lå bak salget. De mente dermed at grunnlaget for skattemessig gjennomskjæring ikke forelå i denne saken. Staten hadde motsatt syn på det, og mente at det absolutt var de skattemessige motivene som “dominerte bildet”, og at grunnvilkåret til den skattemessige gjennomskjæringsnormen dermed var oppfylt. Grunnvilkåret vil bli nærmere forklart under tilsidesettelse gruppe to, ulovfestet gjennomskjæring, pkt. 3.6.

Dommeren går nærmere inn på hva begrepet realisasjon innebærer og refererer til en uttalelse fra Finansdepartementet, «realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører». Konklusjonen ble at selv om aksjesalgene isolert sett er å anse som realisasjon, er ikke fusjon ansett som realisasjon, da «fusjon innebærer en omorganisering av eierinteressene og ikke en realisering av disse». Nordea Bank fikk dermed ikke føre fradrag for tapet etter aksjesalgene mellom datterselskapene.

I Hydro-dommen (Rt. 2002 s. 456) dreide også spørsmålet seg om krav på fradrag for tap ved salg av aksjer fra et datterselskap til et annet datterselskap. Her ble det solgt aksjer fra Hydro Canada til Hydro Danmark med den virkning at Hydro pådro seg et tap som de da krevde

fradrag i inntekten for. I denne dommen ble det argumentert for at Hydro Danmark var et eget skattesubjekt, og etter overdragelsen av aksjene var det Hydro Danmark som hadde utøvd aksjonærrettighetene i Hydro Canada. Hydrokonsernet ble med andre ord ikke ansett som en enhet, og det at morselskapet tar strategiske beslutninger for datterselskapets virksomhet «er ikke uvanlig i konsernforhold». Høyesterett konkluderte dermed med at Hydro kunne fradragføre tapet av aksjesalget, med forbehold om at det ikke forelå grunnlag for gjennomskjæring.

Som tidligere nevnt gjelder ligningslovens §§ 8-1 og 8-2 også i de tilfellene der skattyter og skattemyndighetene *ikke* er enige i hva som er faktum i saken. I Rt. 2008 s. 1307 ser vi at Staten har overprøvd skattlyters påstand om verdien på forretningsverdien knyttet til salg av et enkeltpersonforetak. Goodwill blir av dommeren i denne saken ansett som også å dekke begrepet forretningsverdi. Definisjonen i regnskapsloven § 5-7 blir derfor lagt til grunn og den sier at goodwill er “differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet, og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten”.

Saken dreier seg altså om et salg av et enkeltpersonforetak, der eieren er den eneste ansatte, og hvor det etter Statens mening har blitt oppgitt en høyere forretningsverdi enn hva som faktisk er tilfelle. Bakgrunnen er at Skogli ikke bare solgte sitt “anerkjente” foretak til Alvdal Bygg AS 2. januar 2001, men også ble ansatt i Alvdal Bygg AS bare fem dager senere, 6. januar 2001. Lønnen til Skogli ble satt til kr 360 000 uten tillegg for overtid, og den separate ansettelseskontrakten inneholdt en bindingstid som tilsa at Skogli skulle arbeide for bedriften frem til han skulle gå av med pensjon. Kjøpskontrakten gav også Alvdal Bygg AS muligheten til å bruke Skoglis firmanavn i markedsføringen, og de fikk også rett til å bruke kjedenavnet “Mesterfarve”.

Fra Statens synspunkt var den oppgitte forretningsverdien på kr 1.6 millioner i realiteten delt inn i både forretningsverdi og inntekt vunnet ved arbeid. De mente at kun kr 300 000 var forretningsverdi, mens de resterende 1.3 millionene var verdier direkte knyttet til Skoglis person. Disse måtte dermed omklassifiseres og holdes utenfor ved fastsettelsen av forretningsverdien, og anses som inntekt vunnet ved arbeid jf. sktl. §§ 5-1 og 5-10. Det at

lønnen til Skogli var satt forholdsvis lavt og uten mulighet for overtidskompensasjon, mente Staten var i direkte sammenheng med at de i utgangspunktet hadde satt forretningsverdien såpass høyt. Resultatet av at en del av lønnen til Skogli ble innbakt i forretningsverdien istedenfor i avtalt lønn, ble at skattebelastningen for Skogli ble lavere, samtidig som Alvdal Bygg AS fikk lavere beregning av arbeidsgiveravgift.

Skogli og Alvdal Bygg AS mente på sin side at forretningsverdien var fastsatt ved forhandling mellom to uavhengige parter, og at den avspeilte markedspris. Videre mente de at overligningsnemndas vedtak måtte oppheves, da de bygget på “faktiske og rettslige feil”.

Dommeren mente at ligningsmyndighetenes omklassifisering av forretningsverdien var berettiget, da “deler av det som i kjøpsavtalen er betegnet som vederlag for goodwill, er direkte foranlediget av at Skogli tok arbeid for Alvdal Bygg”. Dommeren pekte også på at omklassifisering kan skje dersom det fremsto som “mest sannsynlig” at deler av goodwillen egentlig var godtgjøring for Skoglis arbeid for Alvdal Bygg AS etter salget.

3.4 DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN

Skattemessig tilsidesettelse på grunnlag av ulovfestede regler kommer innunder gruppe to. At det er på grunnlag av ulovfestede regler vil si at myndighetene her ikke baserer seg på konkrete paragrafer, reglene som blir brukt er altså ikke hjemlet i noen lover. Istedenfor er reglene utviklet gjennom rettspraksis, som vi vil se nærmere på nedenfor. Dette er også kalt den ulovfestede gjennomskjæringen. Her kan ligningsmyndighetene skjære gjennom og skatlegge transaksjoner som i utgangspunktet er skattefrie, fordi de mener skattyter har omgått skattereglene på en slik måte at det strider mot skattereglenes formål. Denne type tilsidesettelse blir bare foretatt til skattyters ugunst.

På skatteetaten.no (2015/2016) finner vi at den ulovfestede gjennomskjæringsnormen som nevnt er utviklet gjennom rettspraksis. Det vil si at for å anvende rettsregelen om gjennomskjæring må det først skje en helhetsvurdering av situasjonen. Og selv om det er utviklet noen vilkår for bruk av denne gjennomskjæringsnormen, må hver sak behandles og vurderes individuelt.

Ifølge Rt. 2002 s. 456 (Hydro-dommen) er grunnvilkåret for å benytte gjennomskjæringsnormen at hovedformålet til skattyter har vært å spare skatt. Det vil si at det ut fra en samlet vurdering av situasjonen fremstår som om skattebesparelse er den «klart viktigste motivasjonsfaktor». I Rt. 1999 s. 946, gjengitt i Rt. 1999 s. 1347, kan vi lese at gjennomskjæring ikke kan foretas utelukkende fordi transaksjonen er skattemessig motivert. Her er det nevnt at dersom de skattemessige virkningene «fremtrer som hovedsaken» kan det være grunnlag for å bruke gjennomskjæringsnormen. Det vil si at selv om skattyter har handlet i den hensikt å oppnå skattebesparelser, vil det ikke automatisk være slik at ligningsmyndighetene kan slå i bordet med gjennomskjæringsnormen.

Skattyter kan også ha hatt andre grunner for å utføre sine disposisjoner, og da blir det en vurderingssak om hvorvidt man skal tillegge disse andre formålene vekt i forhold til formålet med skattebesparelser. Skattebesparelsen må altså være hovedformålet, og fremtre som hovedmotivet med transaksjonen.

Det andre vilkåret som må være oppfylt for at det skal være aktuelt med den ulovfestede gjennomskjæringsnormen går ut på at disposisjonen, etter en helhetsvurdering, må fremstå som illojal og stridende mot skattereglenes formål.

I Lignings- ABC (2015/2016) ser vi hva som skal ligge til grunn ved totalvurderingen av situasjonen, når det er snakk om hvorvidt skattyters disposisjon skal vurderes som illojal og stridende mot skattereglenes formål, eller ikke. Det man først må gjøre er å vurdere de reelle virkningene som følger av disposisjonen og skattyters formål opp mot skattereglenes formål. Ifølge Rt. 2000 s. 1865 må denne vurderingen foretas på objektivt grunnlag, uavhengig av

partenes subjektive forhold. Dette vil si at vurderingen ikke kan tas på bakgrunn av meninger som er preget av en personlig og individuell oppfatning som det de ulike partene i en sak kommer med vedrørende situasjonen. Vurderingen må derimot tas på bakgrunn av en saklig og upartisk argumentasjon.

Det skal legges vekt på både ønskede virkninger og ikke-ønskede virkninger (ulempen), men de ønskede virkningene skal tillegges større vekt. Samtidig kan det være aktuelt å se formålet i lys av flere forskjellige skatteregler, og ta en avgjørelse basert på en helhetsvurdering av disse. Det må være en «forholdsvis klar motstrid» mellom de virkningene som følger av skattyters disposisjoner og skattereglenes formål for at myndighetene skal kunne sette disposisjonen til side.

I Nygård-dommen, jf. Rt. 2000, s. 1865, finner vi at dersom grunnvilkåret om at hovedformålet med disposisjonen har vært å spare skatt er oppfylt, beror avgjørelsen om hvorvidt man kan bruke gjennomskjæringsnormen på en helhetsvurdering av situasjonen. Her vil sentrale spørsmål være «hvilken egenverdi disposisjonen har utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål».

I Hydro-dommen (Rt. 2002 s. 456) er det formulert slik at det i tillegg til grunnvilkåret om at skattebesparelser må ha vært hovedformålet med disposisjonen, kreves at «disposisjonen ut fra en totalvurdering fremstår som illojal eller stridende mot skattereglenes formål». Store norske leksikon (2005-2007) definerer illojal som «handler eller strider mot hensyn til andre». Det vil si at for at myndighetene skal kunne bruke gjennomskjæringsregelen mot skattyter, må denne ha handlet som han gjorde i hovedsak for å spare skatt, og at disposisjonen sett under ett viser en illojal holdning mot formålet til skattereglene.

Det er viktig å påpeke at reglene om tilsidesettelse ikke kan benyttes i alle tilfeller, selv om handlingen i all hovedsak er motivert av et ønske om å spare skatt. Som eksempel kan vi se på skattelovens § 9-3.3 som sier at gevinst ved realisasjon av boligeiendom er skattefri når

enkelte vilkår er oppfylt. Vilkårene går ut på at eieren av boligen må ha eid boligen i mer enn ett år når realisasjonen finner sted, og han må også ha brukt eiendommen som egen bolig i minst ett av de siste to årene før realisasjonen. Er disse vilkårene oppfylt kan boligeieren selge boligen skattefritt. Å vente til disse vilkårene er oppfylt før han selger, er ikke ansett som illojalt mot skattereglenes formål, og skattyter risikerer altså ikke at myndighetene vil ta i bruk reglene om tilsidesettelse i en slik situasjon, selv om det uten tvil er slik at boligeier ventet med salget kun for å unngå beskatning av eventuell gevinst.

Eieren må derimot skatte av en eventuell gevinst dersom han har inngått en skriftlig avtale med en kjøper før det har gått ett år. I en slik situasjon har det ikke noe å si at kjøper ikke skal flytte inn i boligen før det ene året er omme, avtalen er inngått før fristen, og selger må dermed skatte av gevinsten. At skattereglenes utforming legger til rette for slike skattemessige tilpasninger som denne boligeieren har gjort ved å vente i 12 måneder før han selger, har altså betydning for om det er ansett som klar motstrid mellom transaksjonens virkning og formålet med lovbestemmelsen. Det fremgår av Rt. 1997 s. 1580 (Zenith-dommen) kan hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område tale for at gjennomskjæringsregelen må brukes med varsomhet.

Tar vi utgangspunkt i Hydro- dommen, jf. Rt. 2002 s. 456, ser vi at konklusjonen ble at det ikke var grunnlag for å bruke den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, selv om det der var snakk om å overdra aksjer for å spare skatt. Det var nemlig i tillegg til formålet om å spare skatt, også handelspolitisk motivert. Videre kan vi lese at «selv om de handelspolitiske argumentene er lite konkretisert og neppe kan ha spilt noen dominerende rolle som motivasjonsfaktor, må det legges til grunn at de har inngått som en del av beslutningsgrunnlaget». Videre blir det ikke ansett som stridende eller illojalt mot skattelovens tapsfradragregel.

Dommeren har også lagt vekt på at overdragelsen av aksjene ikke bare fremstår som «en formalitet, men også er reelt gjennomført innen Hydrokonsernet». Her kan vi se at selv om formålet med aksjesalget fra Hydro sin side til en viss grad var motivert av de skattebesparelser man ville oppnå, viser totalvurderingen av situasjonen at handlingene ikke

kan anses som illojale eller stridende mot skattereglenes formål, og det er dermed ikke grunnlag for å bruke den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

I Nygård-dommen (Rt. 2000, s. 1865) ble det konkludert med at myndighetenes bruk av gjennomskjæring i denne saken var berettiget. Saken omhandlet en regnskapsvirksomhet drevet som enkeltpersonforetak, som ble overdratt til et selskap med delt ansvar der driveren av enkeltpersonforetaket eide 95 prosent av selskapet, og de resterende 5 prosentene ble eid av et aksjeselskap. Aksjeselskapet ble i sin helhet eid av samme person som også eide de andre 95 prosentene av selskapet. Dommeren mente her at det «synes å være liten tvil om at transaksjonen er skattemessig motivert», og at det å gå fra et enkeltpersonforetak til et selskap med delt ansvar (DA) «i dette tilfelle har særdeles lite reelt innhold».

Selskapsloven § 1-1.1 sier at loven om ansvarlige selskaper gjelder der to eller flere deltakere har et ubegrenset ansvar for deler av forpliktelsen når disse delene til sammen utgjør de samlede forpliktelsene til selskapet. I tilfellet med Nygård-saken var det i realiteten ikke flere enn én eier, da Nygård selv eide 100 prosent av selskapet, dels gjennom et aksjeselskap. Det vil si at det ikke har funnet sted et eierskifte i denne situasjonen og at «eierstrukturen i DA- et virker oppkonstruert». Videre mener dommeren at transaksjonen utover det skattemessige ikke hadde noe økonomisk verdi.

Ved å omdanne selskapet fra et enkeltpersonforetak til et DA, har Nygård «tatt sikte på» å oppnå avskrivninger som ellers ikke hadde vært mulig. Dels på da selvutviklet goodwill og dels på utstyr og inventar som allerede har vært avskrevet, eller utgiftsført. Dette blir representert som «illojalitet i forhold til avskrivningsreglene».

Nygård handlet med all sannsynlighet slik han har gjort med sikte på å omgå gjeldende rettsregler, og dermed skaffe seg skattemessige fordeler han ellers ikke ville hatt krav på. Her kommer altså dommen frem til at de skattemessige virkningene av omdannelsen av selskapet i all hovedsak har vært motivasjonsfaktoren, og at egenverdien av denne omdannelsen utenom dette ikke har vært særlig fremtredende. Videre blir det ansett som illojalt overfor formålet til

skattereglene, og konklusjonen blir dermed at myndighetene har all rett til å skjære gjennom med den ulovfestede gjennomskjæringsnormen i dette tilfellet.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har også vært oppe til diskusjon når det kommer til disposisjoner foretatt av selskaper som eies av holdingselskaper. Ved å opprette et holdingselskap med formål om å slippe gevinstbeskatning, kan man ta utbytte fra andre aksjeselskaper man eier og investere videre, uten å måtte betale skatt av det slik man måtte gjort dersom man som privatperson tok ut utbytte. Vi skal nå ta en titt på aksjonærmodellen og fritaksmetoden for å forsøke å få en forståelse for hvordan dette kan gjøres uten at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kommer til anvendelse.

3.4.1 AKSJONÆRMODELLEN

Aksjonærmodellen ble innført i 2006 og bygger på at all aksjeinntekt som overstiger et skjermingsfradrag, skal skattlegges som alminnelig inntekt. Skjermingsfradraget består av skjermingsgrunnlaget multiplisert med en skjermingsrente. Fradraget skal tilsvare en risikofri avkastning på en alternativ obligasjon. Denne modellen gjelder bare for personlige aksjonærer, mens aksjer og andeler som eies av selskaper blir behandlet av fritaksmetoden, som vi skal ta for oss i det neste delkapitlet.

3.4.2 FRITAKSMETODEN

Som nevnt tidligere, gjelder fritaksmetoden for aksjer og andeler som eies av selskaper jf. sktl. § 2-38.1. Metoden skal forhindre kjedebeskatning gjennom eierkjeden. Fritaksmetoden ble først innført i 2004 og omhandler at selskapsaksjonærer ikke trenger å skatte for utbytte og gevinster fra aksjene. På grunn av symmetriprinsippet vil konsekvensen av fritaksmetoden bli at selskapet ikke har fradragrett for eventuelle tap ved realisasjon på aksjene. Metoden

gjelder ikke for annen inntekt som for eksempel obligasjoner, dette betyr at denne inntekten fortsatt vil være skattepliktig og ha vanlig fradragrett.

Hovedregelen i fritaksmetoden er at inntekt fra eierandel i andre selskaper er skattefritt. I 2009 ble det derimot innført en regel om at 3 prosent av skattefri inntekt skulle inntektsføres sammen med alminnelig inntekt. Dette betyr at selskaper måtte inntektsføre 3 prosent av utbytte og gevinst av aksjene. Dette ble endret fra og med 2012 der denne regelen kun gjelder for utbytte og ikke gevinst (Fallan, 2015, s. 409). Skillet mellom aksje og obligasjonsfond ble fjernet fra og med 2016, noe som betyr at nå gjelder også fritaksmodellen for verdipapirfond (Skatteetaten, u. å.).

Videre kan vi se hvilke norske selskaper som inngår under fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Utbytte fra et utenlandsk foretak vil aktivere fritaksmetoden bare hvis foretaket kan sammenstilles med et lignende norsk foretak som går under sktl. § 2-38.

3.4.3 HOLDINGSELSKAP

En virkning etter innføringen av fritaksmetoden er at mange oppretter et holdingselskap. Bruk av holdingselskap er ikke skattefritt, men heller en utsetting av skatten. Et holdingselskap, eller et morselskap som det også kalles, er et aksjeselskap som eier aksjer i andre aksjeselskaper. Datterselskapene, underselskapene, trenger ikke å tilhøre samme bransje.

Fordelen med et holdingselskap er at de kan selge aksjer videre uten å betale skatt på gevinsten. Utbytte kan også overføres fra selskap A til selskap B gjennom holdingselskapet uten å måtte skatte for dette. Vil eieren av holdingselskapet ta ut utbytte til seg selv, må han skatte for dette på normal måte, og det er dermed ingen personlige fordeler med å bruke holdingselskap når det kommer til utbytte. Sett fra selskapet sitt ståsted er det derimot en stor

fordel med skattefri flyt av likviditet mellom datterselskapene og holdingselskapet, og det gjør at eieren kan reinvestere av overskudd han oppnår, uten å måtte skatte av gevinsten først.

Vi kan se på et eksempel. Dersom eieren av holdingselskapet har to selskaper, A og B, og selskap A blir solgt, blir en eventuell gevinst tildelt holdingselskapet. Dersom eieren ønsker å ta ut utbytte til seg selv, er dette en transaksjon han må skattlegges for. Dersom han heller ønsker å bruke overskuddet til å investere i selskap B, kan han gjøre dette gjennom holdingselskapet helt skattefritt, takket være fritaksmodellen. Vi kan også se at dersom det går dårlig med selskap A, så vil ikke en eventuell konkurs her påvirke det gjenværende selskap B. På denne måten blir risikoen for eieren minimert.

3.4.4 FISJON ETTERFULGT AV SALG

Det har lenge vært spørsmål angående hvorvidt det er innenfor reglene å fisjonere ut eiendeler eller eiendom før salg. I høyesteretts dom 12. mars 2014 vedrørende ConocoPhillips Investment AS ble det avgjort at en tilpassing til fritaksmetoden gjennom fisjon var tillat selv om transaksjonen var skattemessig motivert. ConocoPhillips Investment AS fisjonerte ut eiendommen før de solgte den til Havanacci AS i form av aksjer. Det at de allerede hadde en kjøper på hånd, gjorde at problemstillingen ble reist av skattemyndighetene, som mente at fisjonen kun var skattemessig motivert (Skatteetaten, 2014).

Dersom ConocoPhillips hadde solgt denne eiendommen uten å fisjonere den ut i et eget aksjeselskap, ville det blitt ansett som et vanlig salg av en eiendom. Etter sktl. § 5-20 ville ConocoPhillips da måtte betalt 27 prosent skatt av gevinsten fra salget, men på grunn av fisjonen ble det et aksjesalg som dermed var skattefritt etter sktl. § 2-38.

Skattemyndighetene mente altså at man her kunne anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og at både grunnvilkåret og en generell totalvurdering støttet opp

om dette. Høyesterett mente på sin side at selv om grunnvilkåret var oppfylt og at hovedmotivet for ConocoPhillips «uten tvil» hadde vært å spare skatt, viste ikke totalvurderingen av situasjonen at anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen var korrekt.

Fisjon utløser ikke skatteplikten jf. sktl. § 11-4, og etter fritaksmetoden er salg av aksjer skattefritt jf. sktl. § 2-38. Dommen kom derfor frem til at fisjonen ikke var en illojal tilpassing til skattereglene, og ConocoPhillips unngikk beskatning. Konsekvensen av denne dommen vil mest sannsynlig bli at det heretter ikke blir beskatning selv om man har en kjøper på hånd på fisjonstidspunktet, i motsetning til tidligere der man gjerne ventet en viss periode etter fisjonen for at salget skulle bli skattefritt.

3.4.5 OVERGANG FRA AKSJONÆRMODELLEN TIL FRITAKSMODELLEN

Personlig eier av et aksjeselskap vil bli beskattet etter aksjonærmodellen. Hvis denne eieren har et aksjeselskap og samtidig har planer om å opprette en ny bedrift, har han mulighet for å gå fra aksjonærmodellen over til fritaksmetoden for å oppnå fri flyt av kapital og overskudd mellom bedriftene. Dette vil resultere i at eieren da slipper å bli skattlagt etter sktl. § 5-1, og oppnår istedenfor skattefri flyt av kapital gjennom fritaksmodellen.

Ved hjelp av en overgangsregel som ble innført i 2004, er det nå mulig med en skattefri overtakelse av aksjene fra privatperson til holdingselskapet så lenge holdingselskapet eier minst 90 prosent av aksjene av den aktuelle bedriften. Dette kommer også frem i BFU 102/04, der fire personlige aksjonærer eide 25 prosent hver i et selskap og gjennom overgangsregel E fikk overføre aksjene sine til et holdingselskap skattefritt og dermed kom under fritaksmetoden.

Det er også mulig å gå fra aksjonærmodellen til fritaksmetoden ved hjelp av fusjon. Måten dette skjer på er at eieren av det opprinnelige selskapet stifter et holdingselskap, som igjen stifter et tomt skallselskap. Deretter fusjonerer det opprinnelige selskapet og det nye skallselskapet gjennom en såkalt konsernfusjon eller trekantfusjon, som innebærer at personlig eier av det selskapet får vederlagsaksjer i holdingselskapet. Personlig eier sitt eierskap i det opprinnelige selskapet vil dermed være via holdingselskapet.

3.5 DEN LOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN

I gruppe to hadde vi den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, i denne gruppen finner vi den lovfestede gjennomskjæringsregelen. Den baserer seg på skattelovens § 14-90. Paragrafen omhandler bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Bestemmelsen gjelder selskaper eller sammenslutninger som nevnt i skattelovens § 2-2.1 og 2, og som har «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost». Dette gjelder blant annet aksjeselskap og allmennaksjeselskap, jf. sktl. § 2-2.1.

Når det er «sannsynlig» at utnyttelse av skatteposisjon er det overveiende motiv for en fisjon, fusjon eller annen transaksjon, kan skattyter bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner etter denne paragraf. Bestemmelsen sier at dersom dette er tilfellet skal posisjonen falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller den skal inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Reglene i skattelovens kapittel 11 åpner også for skattefri fusjon og fisjon (Fallan, 2015, s. 458). For at dette skal være tilfelle må det skje med «skattemessig kontinuitet», noe som vil si at selskapenes skatteposisjoner ikke skal påvirkes av fusjonen eller fisjonen.

Lignings- ABC (Skatteetaten, 2015/2016) lister opp tre vilkår som må være oppfylt for at den lovfestede gjennomskjæringsregelen kan anvendes. Det første handler om at selskapet må ha

skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Det andre vilkåret sier at selskapet må være part i omorganisering etter skattelovens kapittel 11, eller får endret sine eierforhold som følger av slik omorganisering eller annen transaksjon. Det tredje og siste vilkåret som må være oppfylt for at den lovfestede gjennomskjæringsnormen kan anvendes, er at det er sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjonen utgjør hovedmotivet for transaksjonen.

Bestemmelsen påpeker at det kun gjelder skatteposisjoner som ikke har tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Det vil si at for eksempel negativ og positiv saldo og avsetning til valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld ikke kommer innunder bestemmelsen i skatteloven § 14-90. Det som derimot kan komme inn under denne regelen er blant annet tom positiv saldo, negativ gevinst- og tapskonto og fremførbart underskudd. Dette er såkalt skattebegunstigende posisjoner. Eksempler på skatteforpliktende posisjoner er positiv gevinst- og tapskonto og tom negativ saldo.

Skattelovens § 14-90 sier som nevnt ovenfor at for at anvendelse av bestemmelsen skal være aktuelt må det være «sannsynlig at den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Sannsynligheten må være minst 51 prosent for at en kan kunne påstå at det overveiende motivet er å spare skatt. Det betyr at den lovfestede gjennomskjæringen kan tas i bruk dersom bedriftsøkonomiske eller andre relevante hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for disposisjonen, jf. Lignings- ABC (Skatteetaten, 2015/2016). Med «overveiende» menes at «det skattemessige motivet må ha vært den viktigste motivasjonsfaktor, og hatt større betydning for at transaksjonen ble gjennomført enn andre sannsynliggjorte relevante motiv», jf. Utv. 2013, s. 1867.

Vi kan bruke et eksempel med fremførbart underskudd for å belyse temaet litt bedre. En problemstilling kan være når selskaper kjøper opp andre virksomheter som har høyt fremførbart underskudd, for å bruke dette underskuddet til å redusere egen alminnelig inntekt. Ved at alminnelig inntekt reduseres, reduseres også andelen skatt som selskapet må betale. Dette vil altså være noe selskapet gjør uten at det er bedriftsøkonomiske eller andre relevante hensyn som er hovedbegrunnelsen for oppkjøpet, og dermed kommer skatteloven § 14-90 til anvendelse.

Som ved anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, skal det også her tas en avgjørelse basert på en helhetsvurdering av hver situasjon. I avgjørelsen skal det legges vekt på hva som objektivt sett fremstår som det «sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen». For at skattyters transaksjon ikke skal bli utsatt for gjennomskjæring finner vi av Lignings-ABC at han må kunne «sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for transaksjonen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonen videreføres» (Skatteetaten, 2015/2016).

For å kunne vurdere hva som er det overveiende motiv for en transaksjon, er det listet opp noen momenter som kan være relevante å se på i Lignings-ABC (Skatteetaten, 2015/2016). For det første kan man se på om transaksjonen, uten hensyn til skatteposisjonens eksistens, legger til rette for en samlet forbedring av driften. For det andre kan man se på om selskapet med skatteposisjonen kan anses å ha hatt en positiv virkning på nevnte forbedring av driften. Det tredje momentet stiller spørsmål om bidraget i seg selv er større enn den fradragsutnyttelsen man antar at transaksjonen kan medføre. Til slutt kan man se på hvorvidt denne bedringen av driften skyldes aktiv drift av næringen og ikke kun «omplassert passiv kapitalavkastning». Finner man ut at vilkårene for å anvende bestemmelsen er oppfylt, skal skatteposisjonene som tidligere nevnt falle bort, eller inntektsføres direkte, jf. Sktl. § 14-90.

Borgarting Lagmannsrett behandlet en sak der et selskap som var del av et større konsern hadde kjøpt aksjene i et annet selskap. Ajourit AS hadde et skattemessig fremførbart underskudd på 257 millioner kroner, i tillegg til en positiv saldo på kr 126 millioner, da Visma AS kjøpte aksjene i selskapet (Utv. 2015 s. 147). Videre er det referert til Ot. Prp., Nr.71 (1995-96) s. 72 der det går nærmere inn på sannsynlighetsvurderingen i forbindelse med skatteloven § 14-90. «For at skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres». Ved bruk av sktl. § 14-90 blir det regnet som sannsynlig dersom graden av sannsynlighet er fra 51 prosent og oppover.

I dette tilfellet må altså Visma AS vise til at det var andre motiver enn de skattemessige som var hovedformålet med oppkjøpet. På oppkjøpstidspunktet var den økonomiske stillingen til Ajourit AS svært dårlig, og selskapet hadde gått med underskudd i flere år. Det var ingen «identifiserbare verdier» igjen i selskapet som kunne forsvare vederlaget på kr 36 millioner som Visma AS kjøpte Ajourit AS for 35 av de millionene var «avtalt goodwill». Dommen la vekt på at Visma AS utnyttet skattefordelene fullt ut i løpet av de første fire årene etter oppkjøpet, og det ble også lagt vekt på den betydelige verdien på skattefordelene sammenholdt med Ajourit ASs svake økonomiske stilling. De fant det «ikke tvilsomt at skattefordelene var en sentral del av motivasjonen for oppkjøpet».

Visma AS argumenterte med at det lå andre forretningsmessige behov bak oppkjøpet, som at de hadde behov for å bygge opp en større kursavdeling enn den de hadde lyktes å utvikle i konsernet. De argumenterte også med mulighetene for synergivirkninger og forventninger om å snu den negative trenden i Ajourit AS, til lønnsom drift. Lagmannsretten mente på sin side at ved en «objektivisert bedriftsøkonomisk vurdering fremstår skattefordelene som det helt overveiende motivet for beslutningen om oppkjøp». Lagmannsretten kom dermed til den konklusjon at ligningsmyndighetenes bruk av sktl. § 14-90 for å kreve endring av ligningen til Visma AS, var gyldig.

I en avgjørelse fra tingretten i Oslo ble det også tatt stilling til spørsmålet om hvorvidt skatteloven § 14-90 kunne anvendes i et spesielt tilfelle. Saken dreide seg om Bergshav Offshore som solgte aksjene i to av sine datterselskap, pluss fordringene som Bergshav hadde mot datterselskapene, til GC Rieber Shipping ASA. Salget førte til et regnskapsmessig tap på fordringer på i overkant av kroner 95 millioner, og dette omtales som “hovedgrunnen til at Bergshav Offshore endte opp med et underskudd til fremføring på ca. 125 millioner kroner”, jf. toslo-2013-208043. Videre kjøpte selskapet Ocean Partners, som er et heleid datterselskap innad i Bergshavkonsernet, 78,42 prosent av aksjene i Bergshav Offshore. Det resulterte i at Ocean Partners nå eide 100 prosent av aksjene i Bergshav Offshore, siden de eide de resterende 21,58 prosentene fra før.

Staten mente at det “overveiende motiv for Ocean Partners kjøp av Bergshav Offshore-aksjer var mulighetene for å utnytte skatteposisjonen som lå i selskapet i form av fremførbart underskudd”. Vilkårene i skattelovens § 14-90 var altså oppfylt, ifølge staten, og kunne komme til anvendelse i saken.

Retten mente at “det er ubestridt at grunnvilkårene i bestemmelsen er oppfylt”, og refererer til skattelovens § 14-90 som vi gikk nærmere innpå ovenfor. Videre står det at “det avgjørende er hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt fremstår å ha vært motiverende for skattyter”. Tingretten i Oslo finner at det utenom de skattemessige motivene også fantes bedriftsøkonomiske motiver bak aksjekjøpet, og at Bergshav- konsernet “rent faktisk vektla relevante forretningsmessige hensyn”, som ønsket om å bevare et godt renommé i investormarkedet. Retten konkluderte også med at dette var en transaksjon som ville blitt gjennomført uavhengig av den skattefordelen som ble selskapet til gode, og dette gjør at transaksjonen “ikke bærer preg av illojalitet mot skattesystemet”. Staten fikk dermed ikke medhold i at anvendelse av skattelovens § 14-90 var korrekt i dette tilfellet.

3.6 TILSIDESETTELSE VED SKATTELOVENS § 13-1

I gruppe fire, som er den siste gruppen, finner vi tilsidesettelse etter skatteloven § 13-1 som omhandler interessefellesskap. I § 13-1.1 finner vi at det kan foretas fastsettelse ved skjønn dersom formuen eller inntekten til skattyter er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, et annet selskap eller innretning. At det foreligger et interessefellesskap betyr at partene i et rettsforhold har sammenfallende interesser. Ved direkte regulering av rettsforholdet mener vi for eksempel ved eierinteresser, og ved indirekte regulering kan vi snakke om et morselskap som indirekte styrer forholdet mellom to eller flere datterselskaper.

Tredje ledd slår fast at når det skal brukes skjønn, skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Fjerde og siste ledd sier at det skal tas hensyn til

retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av OECD. Definisjonen på armlengdeprinsippet er ifølge loven at «kommersielt og finansielt samkvem mellom nærstående foretak skal være inngått på samme vilkår som om transaksjonen var inngått mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold og omstendigheter».

Ved vurderingen av redusert skattegrunnlag må en ta i bruk armlengdeprinsippet. Når det kommer til dette prinsippet, som tidligere nevnt, må man ifølge sktl. § 13-1 sammenligne hva skattegrunnlaget hos partene hadde blitt i et uavhengig forhold. Det er heller ikke et krav om at begge parter får redusert formue eller inntekt på grunn av interessefelleskapet, det er tilstrekkelig at dette skjer med kun den ene parten.

Da det norske skattenivået generelt er høyere enn i mange utenlandske land er skattemessig tilsidesettelse som vi finner i denne gruppen særlig aktuelt på grunnlag av interessefelleskap i forhold til utenlandske interessenter. Dette for å verne mot reduksjonen i norsk skatt, jf. Lignings-ABC (Skatteetaten, 2015/2016). Dette vil derimot ikke si at det ikke er aktuelt i forhold til interessefelleskap mellom norske interessenter. Her kan det for eksempel være særlig aktuelt i situasjoner der et selskap leier ut en boligeiendom til underpris, slik at inntekten til selskapet blir lavere enn hva den ville blitt dersom eiendommen ble leid ut til markedsverdi. Dersom inntekten blir lavere, vil det igjen resultere i at selskapet betaler mindre skatt.

Dersom vilkårene for skattemessig tilsidesettelse etter sktl. § 13-1 er oppfylt kan myndighetene endre beløpsmessig formue og inntekt hos den part som har fått denne redusert, slik at skattegrunnlaget blir det samme som det hadde blitt dersom skattyter hadde blitt lignet som i et uavhengig forhold. Er det snakk om norske skattesubjekter må det skje tilsvarende endringer hos den annen part, mens dette ikke er et krav hos utenlandske skattemyndigheter.

Ifølge Rt. 2007, s. 1025 som omhandlet gyldigheten av skatteligningene til Statoil ASA for 2000 og 2001, kom høyesterett her frem til at skatteloven § 13-1 ikke gav hjemmel for

fastsettelse av inntektstillegg for et rentefritt lån som selskapet hadde gitt til et heleid datterselskap. Her blir det påpekt at formålet med skatteloven § 13-1 er å «sikre at disposisjoner som er foretatt i strid med aksjeloven § 3-9 ikke blir lagt til grunn for beskatningen». Aksjeloven § 3-9 omhandler konserninterne transaksjoner og sier at transaksjoner mellom morselskap og datterselskap skal «grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper».

Videre leser vi i annet ledd at kostnader, tap, inntekter og gevinster skal fordeles mellom de ulike konsernselskapene, med mindre de ikke kan kobles til et bestemt selskap. Tredje ledd handler om hvordan utbytte og konsernbidrag ikke skal overstige en grense, jf. Skatteloven § 8-1.

Det ble her hevdet fra staten sin side at dersom det hadde vært uavhengige långivere ville andelen av rentebærende og rentefrie lån blitt fordelt forholdsmessig mellom disse. Dommeren var derimot ikke enig, og kunne ikke se at det var «dekning» for denne påstanden. Videre mente han at det ikke hadde vært mulig for datterselskapet å låne fra uavhengige kredittgivere med vilkår om at den ene delen av lånet skulle være rentefritt, da eierne ikke hadde mulighet til å skyte inn mer kapital. Dermed fant dommeren at det ikke gav noen mening å argumentere med hvordan andelen av rentefrie og rentebærende lån ville blitt fordelt dersom uavhengige kredittgivere hadde gitt ut lån til datterselskapet. Konklusjonen ble dermed at det ikke skulle fastsettes inntektstillegg for det rentefrie lånet som Statoil ASA hadde gitt datterselskapet Statoil Angola.

I Utv. 2007 s. 348 stilles det spørsmål vedrørende verdsettelse av rettigheter i forbindelse med at to selskaper, Mela Stein AS og Fritzøe Blue Pearl AS, solgte innmaten til selskapene til et tredje selskap med skattemessig virkning. Det tredje selskapet ble kalt Lundhs Labrador DA og ble eid av de to andre selskapene med en halvpart hver. Riksskattenemnda kom frem til at det var på grunn av interessefellesskapet mellom partene at det ikke var krevd vederlag for betydelige verdier som var blitt overført mellom selskapene, og at inntekten dermed skulle bli fastsatt ved skjønn, jf. Skatteloven § 13-1.1. Lagmannsretten fant at «den i avtalen beskrevne oppgjørsform i forbindelse med overtagelsen av aktiva og valget av selskapsform med ligning

som tilordnes den enkelte deltaker, trekker i retning av at det foreligger et interessefellesskap».

Det foreligger dermed et interessefellesskap mellom Mela Stein AS og Lundhs Labrador DA på den ene siden, og mellom Fritzøe Blue Pearl AS og Lundhs Labrador DA på den andre siden. Lagmannsretten kom da frem til at begge de to selskapene i utgangspunktet var i en slik posisjon at de var «økonomisk tjent med å underprise for derved å oppnå skattemessige fordeler». Konklusjonen ble altså at tilsidesettelse etter skattelovens § 13-1 var en gyldig reaksjon fra myndighetenes side i denne saken.

Videre har vi har valgt å fokusere mer på den lovfestede og ulovfestede gjennomskjæringen, og vi vil nå sammenligne disse to gruppene av tilsidesettelse for å finne ut hva som skiller dem fra hverandre.

4 SAMMENLIGNING AV LOVFESTET- OG ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRINGSGRUNNLAG

I kommende kapittel skal vi forsøke å finne svar på hva som utgjør forskjellen mellom den lovfestede og den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Her tar vi utgangspunkt i de aktuelle rettskildene slik som rettsdommer, sktl. § 14-90, teori etc. Det som skiller disse to gjennomskjæringsgrunnlagene, er bruken av rettskilder og hvilke faktorer som skal tas hensyn til når en sak skal vurderes.

Lovfestet gjennomskjæringsgrunnlag tar utgangspunkt i skatteloven § 14-90 som er en spesiallov, og dreier seg som tidligere nevnt om “bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner”. Denne loven gjelder dersom et selskap er part i en omorganisering etter skatteloven kapittel 11, får endret eierforhold på grunn av omorganiseringen eller “annen transaksjon”, og er kun gjeldende for “skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.”, jf. Stoveland (2014, s. 539- 540). Her er det loven som avgjør hvordan en sak skal behandles.

Lovfestet gjennomskjæring oppstår dersom “det er sannsynlig at utnyttelsen av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”. Det er svært skjønnsmessig hvorvidt vilkåret i § 14-90 skal anvendes eller ikke, ettersom det ikke alltid er like lett å vurdere hva som er det overveiende motivet ved transaksjonen, jf. Stoveland, 2014, s. 544. Dette kan være tilfelle dersom det her befinner seg flere disposisjoner.

I Conoco Phillips- dommen ble det sagt at flere disposisjoner skal ses i sammenheng hvor “det er ei nær indre sammenheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan”, jf. Stoveland (2014, s. 647), jf. Rt. 2004-1331 (Aker Maritime). På denne måten kan en da lettere finne ut hva som er det overveiende motivet ved transaksjonen. Her er det altså nok med 51 prosent sannsynlighet for at det overveiende motivet er å spare skatt, for at gjennomskjæringsregelen av § 14-90 kan anvendes. Lovgivningen benyttes kun i dette

spesielle tilfellet, og alt annet som ikke faller innunder denne situasjonen, vil bli vurdert etter det ulovfestede gjennomskjæringsgrunnlaget. Det lovfestede gjennomskjæringsgrunnlaget er en objektiv vurdering av situasjonen, og tar derfor ikke hensyn til forhold som ikke omfattes av § 14-90, jf. Stoveland (2014, s. 542).

Når det kommer til ulovfestet regelsett, blir det brukt en del skjønn ut fra de faktiske forholdene og hvilke opplysninger som skattyter har gitt, og eventuelt ikke har gitt. Dette er tilfellet dersom skatteloven § 14-90 ikke gir svar på den aktuelle saken. Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er altså at skattemyndighetene må foreta en totalvurdering av situasjonen, som inkluderer et grunnvilkår og et tilleggsvilkår, og vurdere om grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt. Vilkårene er med andre ord basert på et subjektivt og et objektivt vilkår.

Grunnvilkåret, også kalt det hovedsakelige formål, har en slik ordlyd at det kan antas at dette vilkåret dreier seg om så og si det samme som § 14-90. Forskjellen her er at § 14-90 gjelder kun i gitte forhold som nevnt ovenfor (Stoveland, 2014, s. 542, 539- 540), i tillegg til at reglene har ulike sannsynlighetsvurderinger. I utgangspunktet skal det tas en vurdering av den samlede virkningen av disposisjonen, men opp gjennom tidene har fokuset blitt rettet mer mot skattyterens subjektive motiv, jf. Stoveland (2014, s. 535). Stoveland (2014, s. 536) skriver videre at utgangspunktet for bruken av grunnvilkåret er skattyters subjektive motiv. Dette ble først uttrykt i Telenor- dommen. Førstvoterende mente at det som skattyter har lagt vekt på, må være det avgjørende. Denne formuleringen er stadig anvendt i senere dommer, og antas nå å ha fått fotfeste i rettspraksis.

Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring har kommet til uttrykk i mange tidligere dommer. Dyvi- dommen er foreløpig den siste høyesterettsdommen om overdragelse av aksjer i selskaper med skatteposisjoner. Dommen formulerte vilkårene som “det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt”, og “det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen”. Hydro Canada- dommen uttrykte disse

vilkårene først. Aker Maritime- dommen, Telenor- dommen, Hex- dommen, Conoco Phillips- dommen, Reitan- dommen, samt Dyvi- dommen, er blant de dommene som brukte disse vilkårene i ettertid, jf. Stoveland (2014, s. 535).

Stoveland (2014, s. 550) mener at det er de samme vurderingsmomentene som brukes i det lovfestede og det ulovfestede gjennomskjæringsgrunnlaget. Videre stiller han spørsmål ved hvorvidt det ulovfestede gjennomskjæringsgrunnlaget legger større vekt på det subjektive motivet, enn lovfestet gjennomskjæringsgrunnlag. På den andre siden påpeker han at det subjektive motivet sjelden er det avgjørende momentet ved gjennomskjæring. Dermed blir det store spørsmålet, ifølge Stoveland, om det er lettere å bli rammet av § 14-90, enn av de ulovfestede reglene.

Hvorvidt det å bli rammet av § 14-90 er lettere enn å bli rammet av de ulovfestede reglene, er vanskelig å si. Dersom det er tvil om hva som er det “overveiende motiv” ved disposisjonen, må det tas med andre forhold i vurderingen. Det kan være vanskelig for skattyter å forsvare at vedkommendes disposisjon eller disposisjoner kun har hatt forretningsmessige formål, ettersom de aller fleste naturligvis ønsker å spare mest mulig skatt. Og dersom det har vært flere disposisjoner som gjør at denne vurderingen blir enda vanskeligere å ta, vil saken bli behandlet annerledes enn dersom det kun var én disposisjon. Det overordnede motivet ved disposisjonene kan være noe helt annet enn for de enkelte disposisjonene sett alene.

Når det kommer til anvendelse av de ulovfestede reglene, virker det som om det ikke er like “svart- hvitt” som det til en viss grad virker for § 14-90. Det første som blir vurdert er om hovedmotivet ved transaksjonen var å spare skatt. Er det klart at dette er tilfellet, må en deretter vurdere tilleggsvilkårene. Skatteposisjonen “skal da falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse”.

Er det tvil om det å spare skatt var hovedmotivet, må en se på helheten for å kunne ta denne avgjørelsen. Her er det tale om det absolutte bildet. I motsetning til vurderingen i forhold til §

14-90, der det må avgjøres hva som er det overveiende motivet bak disposisjonen, vil det her trolig være lettere å unnslippe gjennomskjæringen. Små detaljer i saken kan gjøre en stor forskjell i vurderingen. Disse detaljene kan føre til at det blir tatt med langt flere forhold i avgjørelsen, enn i tilfeller der en transaksjons hovedmotiv er å spare skatt.

For å finne ut hva som skiller disse to regelsettene setter vi fokuset på hvilke vilkår som blir stilt i det lovfestede og i det ulovfestede gjennomskjæringsgrunnlaget, og hvordan en sak blir vurdert ut fra de to ulike regelsettene. Skattelovens § 14-90, altså det lovfestede gjennomskjæringsgrunnlaget, er et objektivt vilkår der det skal vurderes som den aktuelle saken oppfyller vilkåret eller ei, men en må som oftest ta en subjektiv vurdering i forhold til hva som er det “overveiende motiv”. Her er det som tidligere nevnt tilstrekkelig med 51 prosent sannsynlighet for at det overveiende motivet er å spare skatt for å bli gjennomskjært av § 14-90.

Det ulovfestede gjennomskjæringsgrunnlaget er derimot en kombinasjon av både et objektivt og subjektivt vilkår. I motsetning til § 14-90, er det et krav om at motivet for å spare skatt må være “hovedmotiv”, og ikke det “overveiende motiv”. Her er terskelen større for å bli gjennomskjært. En må her ha 75 prosent sannsynlighet for at hovedmotivet er å spare skatt. Kort oppsummert fra det forrige avsnittet, vil det store skillet være hvorvidt terskelen er høy eller lav for å bli gjennomskjært utfra de to ulike gjennomskjæringsgrunnlagene. Vi konkluderer med at terskelen for å bli gjennomskjært av § 14-90 er lavere enn av de ulovfestede vilkårene.

5 KONKLUSJON

Problemstillingen vår har vært å finne en beskrivelse av gjeldende rett når det kommer til skattemessig tilsidesettelse. Dersom en personlig- eller næringsdrivende skattyter har foretatt en disposisjon med hensikt å spare skatt, kan skattemyndighetene anvende en av de fire gruppene med tilsidesettelse som vi har drøftet i denne oppgaven.

Først tok vi utgangspunkt i ligningsloven §§ 8-1 og 8-2. Ligningsmyndighetene må da avgjøre hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn. Dette gjelder både de situasjoner der myndighetene og skattyter er enige i hva som er faktum, men uenige i hvordan reglene skal tolkes, og de situasjoner der partene er uenige om faktum.

Dersom skatteposisjonen er blitt lovfestet gjennomskjært, er det sktl. § 14-90 som er brukt. De legger til grunn at det er 51 prosent «sannsynlig» for å spare skatt, er det overveiende motiv for en fisjon, fusjon mv. Ved en ulovfestet gjennomskjæring kan skjønnsmessige vurderinger tas med om hvorvidt disposisjonens hovedmotiv er å spare skatt eller er illojal mot skattereglenes formål. Slike vurderinger tas med bakgrunn i tidligere rettsdommers uttalelser og myndigheters praksis, altså Lignings- ABC. Her er 75 prosent sannsynlighet nok for at hovedmotivet er å spare skatt. Hovedskillet mellom disse to typene gjennomskjæring ligger bak begrepene, *overveiende motiv* i § 14-90 og *hovedmotiv* i det ulovfestede rettsgrunnlaget. Siden det kun trengs 51 prosent sannsynlighet ved den lovfestede gjennomskjæringsnormen, og 75 prosent ved den ulovfestede, er det altså enklere å bli lovfestet gjennomskjært.

Den siste gruppen vi har gjennomgått er den som blir rammet av skattelovens § 13-1, som omhandler interessefellesskap. Dersom vilkårene tilsier at det er et interessefellesskap mellom to parter, kan myndighetene gå inn å endre formue og inntekt der denne har blitt redusert på grunn av interessefellesskapet. Poenget med sktl. § 13-1 er at skattegrunnlaget for partene skal bli det samme som om det hadde vært to uavhengige parter involvert.

LITTERATUR

Advokatfirmaet RUV (u.å.). *Forvaltningsorganer*. Hentet 8. februar 2016 fra <http://jusinfo.no/index.php?site=default/721/1285/1288/1289>.

Bertnes, P. A. & Kongshavn, H. (2005). *Praktisk rettskildelære -juridisk informasjonssøking* (3.utgave). Oslo: Gyldendal Akademisk.

Boe, E. M. (2012). *Grunnleggende juridisk metode. En introduksjon til rett og rettstenkning* (3. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

Cappelen Damm AS (2007, 26. september). *Juridisk metode*. Hentet 4. februar 2016 fra <http://paragraf1.cappelendamm.no/c165513/sammendrag/vis.html?tid=205854>

Faafeng Langfeldt, S., Bråthen, T., Viken, M. & Winger Minde, S. (2015), *Lov og rett for næringslivet* (22. Utgave). Oslo: Gyldendal/Focus forlag.

Fallan, L. (2015). *Innføring i skatterett 2015/2016* (33. utgave). Oslo: Gyldendal akademisk.

Foretakshjelp (u.å.). *Starte eget firma- Del 7: Holdingselskap*. Hentet 25. februar 2016 fra <http://foretakshjelp.no/artikler/holdingselskap/>

Forskrift om dokumentasjon av internprising (2007). *Forskrift om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer*. Hentet 20. februar 2016 fra https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2007-12-07-1369/KAPITTEL_1#KAPITTEL_1

Gisle, J. (2014, 31. desember). *Grunnloven*. Hentet 08. februar 2016 fra <https://snl.no/Grunnloven>.

Gjems-Onstad, O. (Red.) (2015). *Skattelovsamlingen 2014-15* (25. utgave, studentutgave) Oslo: Gyldendal akademisk.

Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (3. utgave). Oslo: Abstrakt forlag.

Kaurel F. (2009, 14. februar). *Komersiell*. Hentet 9. februar 2016 fra <https://snl.no/kommersiell>

KPMG (2016, 26. januar). *Aksjegevinster og utbytte mv. For selskaper mv*. Hentet 19. februar 2016 fra <http://verdtavite.kpmg.no/aksjegevinster-og-utbytte-mv-for-selskaper-mv.aspx>

Meinich, P. (2009, 14. februar). *Finansiering*. Hentet 9. februar.2016 fra <https://snl.no/finansiering>

Rettsdata (u.å). Hentet 21. januar 2016 fra <https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gRT19991347?directHit=1&dq=rt%201999%201347>

Rettsdata (u.å). Hentet 21. januar 2016 fra

<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gRT20001865?directHit=1&dq=rt%202000%201865>

Rettsdata (u.å). Hentet 21. januar 2016 fra

<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gRT20020456?directHit=1&dq=rt%202002%20456>

Rettsdata (u.å). Hentet 21. januar 2016 fra

<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gRT20020798?directHit=1&dq=rt%202002%20798>

Rettsdata (u.å). Hentet 20. februar 2016 fra

<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gRT20071025?directHit=1&dq=rt%202007%201025>

Rettsdata (u.å). Hentet 21. februar 2016 fra

<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gUTVz2D2007z2D348?directHit=1&dq=utv%202007%20348>

Rettsdata (u.å). Hentet 21. februar 2016 fra

<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gUTVz2D2013z2D1867?directHit=1&dq=utv%202013%201867>

Rettsdata (u.å). Hentet 15. februar 2016 fra

<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gNOU09z2D4z5F10z2E5?dq=interessefellesskap>

Rt. 2008 s. 1307. Hentet 5. mai 2016 fra

<https://min.rechtsdata.no/#/Dokument/gHR200801748A?directHit=1&dq=rt%202008%201307>

Skatteetaten (u.å.). *Aksjonærmodellen*. Hentet 15. februar 2016 fra

<http://www.skatteetaten.no/no/Person/Aksjer-og-verdipapirer/Skatteregler-for-gevinst-tap-ved-realisasjoner-og-aksjeutbytte/Aksjonarmodellen/>

Skatteetaten (u.å.). *Fritaksmetoden*. Hentet 19. februar 2016 fra

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/lignings-abc/kapitler/f/?mainchapter=168916#x168916>

Skatteetaten (2015/2016). *Lignings- ABC*. Hentet 15. februar 2016 fra

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Forord/>

Skatteetaten (2014, 5. mai) *Spørsmål endring av ligning som følge av Høyesteretts dom av 12. mars 2014 (Tangen 7/ConocoPhillipsII)*. Hentet 8. mars 2016 fra

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Sporsmal-endring-av-ligning-som-folge-av-Hoyesteretts-dom-av-12-mars-2014-Tangen-7ConocoPhillips-II/>

Skatteetaten (2015/2016). *Tilsidesettelse*. Hentet 4. februar 2016 fra

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/T/?mainchapter=133586&chapter=133586#x133586>

Skatteetaten (2015/2016). *Tilsidesettelse*. Hentet 15. februar 2016 fra
[http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/lignings-
abc/kapitler/t/?mainchapter=173085#x173085](http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/lignings-abc/kapitler/t/?mainchapter=173085#x173085)

Store Norske Leksikon (2005-2007). *Illojal*. Hentet 17. februar 2016 fra
<https://snl.no/illojal>

Stoveland, P. H. (2014). §14-90 og ulovfestet gjennomskjæring. B. Banoun (Red.), O. Gjems-Onstad (Red.) & A. A. Skaar (Red.), *Høyt skattet- Festskrift til Frederik Zimmer*. (s. 534-552). Oslo: Universitetsforlaget.