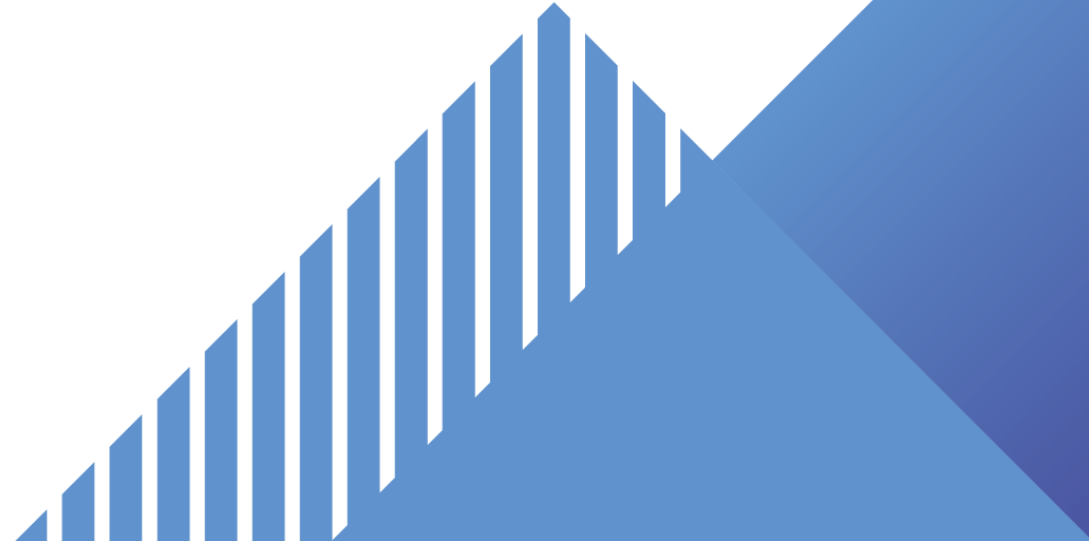
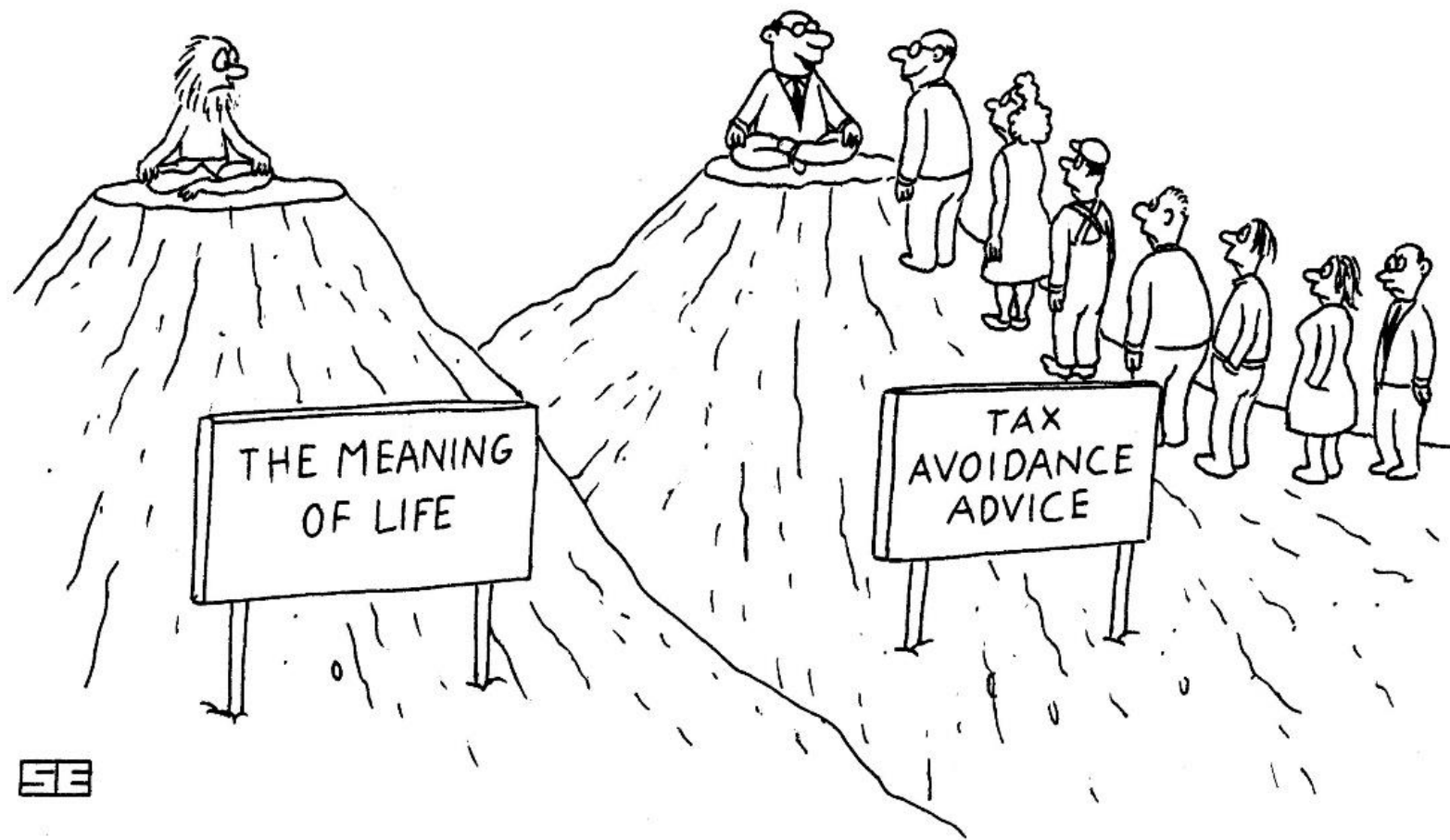




LOVFESTING AV OMGÅELESNORMEN

Fagdir. Tom Venstad, Skattelovavdelingen





Mye taler for lovfesting

- Legalitetsprinsippet
- Respekt for Stortinget som lovgivende myndighet
- Forutberegnelighet

Omgåelse er noe annet enn

- Skatteunndragelse
- Proforma

Omgåelsesproblemet

- Omgåelsesregelen trekker grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse
- Det kan bli så sterk spenning mellom det formelle innholdet i en disposisjon og det økonomiske innholdet at det blir feil å skattlegge på vanlig måte, fordi det strider mot skattereglenes systematikk og fremstår som urimelig.
- Da skjærer man gjennom den juridiske formen og skattlegger ut fra den underliggende økonomiske realiteten («gjennomskjæring»)

Eks. Rt. 1978 s. 60 (SMESTAD)

- Privatperson vil selge 130 dekar eiendom til kommunen
- Vil gi stor skattepliktig gevinst
- Sterkt progressive skattesatser (>70 pst)
- Selger i stedet til barna
- Barna eier eiendommen i 24 timer og selger videre til kommunen for samme beløp
- Barna skal betale faren i små rater over mange år (kontantprinsippet)
 - gir mindre skatt

Dagens ulovfestede norm

- Formulert slik siden Rt. 2007 s. 209 (Hex):

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består [...] av et grunnvilkår og en totalvurdering. **Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.** Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en **totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen,...»**

«En sent utviklet og svekket 100-åring»

- 1920 HR begynner å reklassifisere
- 1961/62 HR innrømmer at vi har en ulovfestet omgåelsesregel
- 1962 Kvislis lærebok med formulering av normen
- 1991 Aarbakke mislykkes i å lovfeste
- 1991-2006 Normen blir mer kompleks, subjektive formål trekkes inn
- 1999 HR formulerer normen selv
- 2007 HR finner nåværende formulering

2002-2014 HR gjør 3 grep som svekker normen

2015: Arbeidet med lovfesting tas opp igjen

- NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi:
Skatteutvalget foreslo å lovfeste omgåelsesnormen
- FIN kontaktet Frederik Zimmer for utredningsoppdrag

Mandat og utredning

- Mandatet ble utarbeidet tidlig i 2015
- Problemstillinger som ble fremhevet:
 - Skattebesparelse i andre stater
 - Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters motiv
 - Omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider
- 15. mars 2016: NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten
- Sendt på høring samme dag

Zimmers lovforslag – lov om omgåelse i skatteretten

- Egen lov som gjelder alle skatter og avgifter
- Snur normen «på hodet» (totalvurderingen før grunnvilkåret)
- Mange momenter – delt i to «vektklasser» («forhåndsvekting»)
- Ordrikt, mange koblingsord uten selvstendig innhold
- Spesialbestemmelsen om kjøp og salg av skatteposisjoner oppheves (§14-90)

Høringsuttalelser

- Mange og omfattende uttalelser
- Særdeles god utredning
- Privat sektor: For strengt
- Skatteetaten: Bekymret for å miste «verktøy» (§ 13-1 og §14-90)
- For dårlig utredet om passer for annet enn direkte skatt
- Selve lovforslaget fikk kritikk (ordrikt, vanskelig, dobbeltbehandling, uheldig med ulik vekt på momentene, for mange koblingsord)

Utredningen vs. proposisjonen

- Materielle løsninger: Vi følger opp mange av forslagene fra utredningen
- Lovmessig gjennomføring: Store forskjeller

Lovmessig gjennomføring – rettskildebildet endres mindre enn i utredningen

- Lovforslaget gjelder kun direkte skatt og mva. (ikke all skatt/avgift)
- Kortere lovtekst som ligger nærmere Høyesteretts formulering
 - Færre koblingsord
 - Færre momenter
 - Ingen forhåndsvektning av momentene
 - Ulempers betydning; færre endringer
- § 14-90: Videreføres med samme lave terskel
Armadadommen (HR-2017-2410-A)
- § 13-1: Videreføres uten endringer
IKEA-dommen (HR-2016-2165-A)

§ 13-2 Omgåelse

- (1) Ved omgåelse kan skattlegging gjennomføres etter denne paragraf.
- (2) En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som
 - a) tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og
 - b) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd.
- (3) Ved totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på følgende:
 - a) forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet,
 - b) skattefordelens størrelse og graden av skatteformål,
 - c) om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,
 - d) om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf,
 - e) de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte,
 - f) om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn.
- (4) Skattlegging etter denne paragraf skal finne sted som om disposisjonen eller disposisjonene var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet.
- (5) Hvis skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.
- (6) Skattlegging etter fjerde og femte ledd gjennomføres bare så langt det er nødvendig for å hindre at det oppnås en slik skattefordel som omtalt i annet ledd.
- (7) Denne paragraf får også anvendelse for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt.

Kapittel 12 Omgåelse

§ 12-1 Omgåelse

Skatteloven § 13-2 får tilsvarende anvendelse for merverdiavgift.

Endret terskel for gjennomskjæring?

- Følgende kan få betydning:
 - Objektiv formålsvurdering
 - Skattefordeler i utlandet skal verken tale for eller mot gjennomskjæring
 - Omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider skal ikke hindre gjennomskjæring
 - Mindre betydning at «redskapsregler» er brukt etter formålet
- Ellers – ingen endring av terskelen

Hva kan vi oppnå?

- Stortinget får kontroll med rettsutviklingen
- Større oppmerksomhet om omgåelse?
- Vi legger opp til en bestemt struktur på drøftelser i vedtak og dommer mv.
- En mer hensiktsmessig og konsekvent struktur kan bety mye for rettsutviklingen på sikt



Finansdepartementet