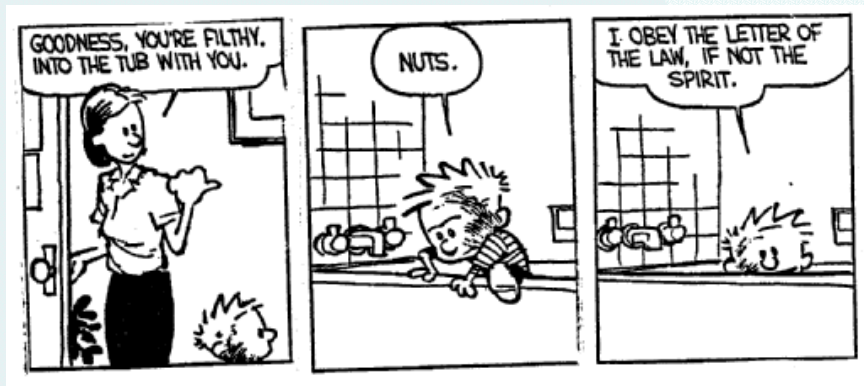


BA·HR

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten

**av
advokat, dr. juris Bettina Banoun**

Hva er omgåelse?



- Transaksjoner med begrenset egenverdi sammenlignet med transaksjonens skattemessige forhold.
- Transaksjonens skattefordel strider mot skattelovgivningens grunnlag.
- Skattyter ønsker bokstavfortolkning av skattelovens begreper, mens ligningsmyndighetene ønsker en mer formålsorientert fortolkningsstil, med sterk vektlegging av økonomiske virkninger og reelle hensyn.

Skatteomgåelse som evig-aktuelt problem

- Skattyter vil alltid ha incentiv til å forsøke å redusere sine skatteforpliktelser.
- Lovgiver kan aldri forutse alle tenkelige omgåelsesforsøk.

“Taxes and tax avoidance were probably born twins, and are likely to continue their joint existence until the millennium of a taxless world.”

Ulike måter å takle omgåelse på

- Generell skatterreform.
- Kontinuerlig lovendringer som ”stenger” identifiserte ”hull”.
- Lovfestede spesielle omgåelsesklausuler.
- Lovfestet generell omgåelsesklausul.
- Liberal tolkningstradisjon.
- Ulovfestede omgåelsesregler.

- *Svensk rett* – restriktiv/moderat tolkingsstil, avvisende til ulovfestede omgåelsesregler, men har lovfestet generalklausul.
- *Dansk rett* – liberal tolkingsstil, ”realitetsgrundsætning”, men ingen lovfestet generalklausul.
- *Amerikansk rett* – liberal tolkingsstil, ”substance over form”, ”business purpose-test”, ”step transactions”, ”economic sham”, men ingen lovfestet generalklausul.
- *Engelsk rett* – opprinnelig restriktiv tolkingsstil og ingen ulovfestede omgåelsesregler. Nå ”new approach” og ”Ramsay”-prinsippet. Ingen lovfestet generalklausul.
- *Australsk rett* – restriktiv/moderat tolkingsstil, ingen ulovfestede omgåelsesregler, men har lovfestet generalklausul.
- *Kanadisk rett* – restriktiv/moderat tolkingsstil, ingen ulovfestede omgåelsesregler, men har lovfestet generalklausul.

Sammenligning av utenlandsk rett

➤ Svensk, australsk, kanadisk og tidlig engelsk rett:

- Restriktiv tolkingsstil
- Ingen ulovfestede omgåelsesregler
- Lovfestet generalklausul

Bokstavfortolkning → ingen ulovfestede omgåelsesregler → økt omgåelse
→ hyppige lovendringer → kompleks lovgivningen → mer omgåelse →
lovfestet spesielle og/eller generelle omgåelsesregler

➤ Dansk, amerikansk og nåværende engelsk rett:

- Liberal tolkingsstil
- Ulovfestede omgåelsesregler
- Ingen lovfestet generalklausul

➤ Liberal tolkning → ulovfestede omgåelsesregler → mindre omgåelse →
mindre behov for hyppige lovendringer → mindre behov for lovfestede
spesielle eller generelle omgåelsesregler.

➤ Norsk rett hører til sistnevnte kategori med liberal tolkningsstil, ulovfestet
omgåelsesregel og ingen lovfestet generalklausul.

Hensyn for/mot gjennomskjæring

- Legalitetsprinsippet, maktfordelingsprinsipp, vern mot vilkårlighet og hensynet til forutberegnelighet.
- Samfunnsøkonomisk tap og rettferdighetsbetraktninger.



Utvikling av omgåelsesregelen

Rettpraksis f.o.m. 1920-tallet – realitet over form

- Aksjesalg og salg av innmat – *Skovveien* (Rt. 1921 s.462), *Eldorado* (Rt. 1924 s. 435), *Odden Dampsag* (Rt.1926 s. 735), *Hannevig* (Rt. 1927 s. 1064) og *Eros* (Rt. 1927 s. 1078).
- Skattesalg – *Kallevig* (Rt. 1925 s. 472), *Bryn* (Rt. 1927 s. 1386) og *Finne* (Rt. 1928 s. 1495).
- Salg til heleid selskap (I) – *Hall* (Rt. 1926 s. 83).

Samspill, teori og rettspraksis f.o.m. 1960-tallet

- Transaksjoner med tomme underskuddsselskaper – *Kollbjørg* (Rt. 1961 s. 1195) og *Siraco* (Rt. 1963 s. 478).
- *Kvisli* (Innføring i skatteretten, 1962 s. 109) – sitert i *Vestlandske Vassdrag* (Rt. 1966 s. 1189):
”Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige”.
- Transaksjoner med tomme overskuddsselskaper (I) – *Vestlandske Vassdrag* (Rt. 1966 s. 1189)
- Salgsopsjoner (I) – *Frang & Johnsen* (Rt. 1964 s. 335).

Samspill, teori og rettspraksis f.o.m. 1960-tallet (forts.)

- *Aarbakke* (LOR 1970 s. 1, på s. 4, 25 og 13):
”Omgåelsesnormen må derfor antas å ha hjemstavnets rett i vårt rettssystem.”
”[I] rettsanvendelsen skal [man] prøve om de skattepliktiges utnyttelse av skattelovgivningen er lojal.”
”[D]et skal tas vesentlig hensyn til de faktiske utslag av rettsforholdet.”
- Dividende stripping (I) – *Kielland* (Rt. 1971 s. 264) og *Astrup* (Rt. 1976 s. 302).
- Salg via mellomledd (I) – *Smestad* (Rt. 1978 s. 60) og *Torkildsen* (Rt. 1982 s. 789).
- Omgåelsesprinsippet ga svar på de spørsmål som det såkalte realitetsprinsippet lot stå ubesvart.

Samspill lovforslag og rettspraksis f.o.m. 1990-tallet - omgåelsesregel

- Lovforslaget i Ot.prp.nr. 16 (1991/92):
”Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, kan denne reduksjon ikke kreves når dette ville være urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på.”
- Salg via mellomledd (II) – *Gokstad* (Rt. 1994 s. 499).
- Dividende stripping (II) – *Hovda* (Rt. 1994 s. 912), *Skau & Gundersen* (Rt. 1995 s. 638) og *Øverbye* (Rt. 1999 s. 1347).
- Salgsopsjoner (II) – *Nopec* (Rt. 1996, s. 1270), *Libæk* (Rt. 1996 s. 1296) og *Scott* (Rt. 1998 s. 46).
- Transaksjoner med tomme overskuddsselskaper (II) – *Zenith* (Rt. 1997 s. 1580) og *ABB* (Rt. 1999 s. 946)
- Tilpasning av aksjonærstrukturen – *INA* (Rt. 1998 s. 1779), *Essem* (Rt. 1998 s. 1771) og *Wisth & Finnøy* (Rt. 1998 s. 1764).
- Salg til heleid selskap (II) – *Nygård* (Rt. 2000 s. 1865), *Hydro* (Rt. 2002 s. 456) og *Nordea* (Rt. 2002 s. 798).

Samspill lovforslag og rettspraksis f.o.m. 1990-tallet – omgåelsesregel (forts.)

- *Essem* (Rt. 1998 s. 1771):
"Gjennomskjæringsregelen er en generell regel på skatterettens område, og jeg kan ikke se at den ikke også må gjelde i relasjon til § 58".
- *ABB* (Rt. 1999 s. 946):
"Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglens formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold".
- Anerkjent skatterettslig *regel* med definerte kriterier og virkninger.

Eksisterer det et realitetsprinsipp i norsk skatterett?

- Utsagn i eldre omgåelsessaker om beskatning av det reelle forhold.
- Sidebemerkning i Meltzer (Rt. 1931 s.772):
"Det er et viktig prinsipp i beskatningen, at det som er likt skal behandles likelig. Det maa visst nok videre erkjennes at være riktig, at det i saa henseende bør komme an paa den økonomiske realitet i forholdet og at det ikke bør være avgjørende, hvilke juridiske former er bragt i anvendelse."
- Løchen (Skatterett 2000 s. 126):
"Formen opprettholdes som realitet, bare overfor realiteter; overfor formaliteter slår realiteten igjennom."
- Intet realitetsprinsipp. Testen forblir udefinert.
- *"Substance controls over form, except, of course, in those cases in which form controls."*

Eksisterer det et realitetsprinsipp i norsk skatterett? (forts.)

- Tolkningen av de aktuelle skattebestemmelsene og vurdering av sakens faktiske forhold avgjør om det er rettslige former eller økonomiske forhold som er avgjørende.
- Utsagn om realitet benyttes som retorisk virkemiddel. Vurderinger blir skjult og avgjørelsen kan misvisende gi inntrykk av automatikk og enkelthet.
- Utvidet eller innskrenket rettsanvendelse gir normalt en bedre beskrivelse av prosessen.
- Synspunkter om et realitetsprinsipp fungerte imidlertid som springbrett for den ulovfestet omgåelsesregel.
- *ABB (Rt. 1999 s. 946):*
”I visse tilfeller fravikes utgangspunktet ved at det legges avgjørende vekt på overdragelsens reelle innhold, og ikke på dens form. I så fall anvendes den ulovfestede gjennomskjæringsregel.”

Omgåelsesregelens kriterier

- Hvis et forhold mangler tilstrekkelig egenverdi sammenlignet med størrelsen av den skattefordel som forholdet medfører, og skattefordelen etter en skatterettslig vurdering må anses som stridende mot skattelovens regler, system og/eller formål, kan hel eller delvis gjennomskjæring finne sted. Avgjørelsen beror på en konkret helhetsbedømmelse.
- En eller flere *transaksjoner*, en eller flere *transaksjonsserier* og ett eller flere transaksjonsledd i en transaksjonsserie kan omfattes og prøves ift. egenverdikravet.
- Et forhold mangler tilstrekkelig egenverdi dersom de skattemessige forhold, objektivt vurdert, i *dominerende grad* utgjør forholdets hensikt og virkninger. Terskelen kan variere med type transaksjoner, virkninger og grad av illojalitet.
- Avgjørelsen av egenverdivilkåret tar normalt utgangspunkt i forholdene på *transaksjonstidspunktet*, men både forutgående og etterfølgende forhold kan etter omstendighetene være relevante i den grad de kan kaste lys over forholdet på transaksjonstidspunktet.
- Transaksjonens skattefordel må stride mot skattelovgivningens formål og grunnlag. Mangel på egenverdi ofte sentralt for illojalitetskarakteristikken. Spørsmål om kumulativt vilkår i forhold til egenverdi.
- Tilleggskrav om planlegging og kort gjennomføringsperiode ved sammenhengsbetraktninger.

Omgåelsesregelens virkninger

- Sammenheng mellom omgåelsesregelens kriterier og virkninger.
- Omgåelsesregelen influerer rettsanvendelsen (tolking og subsumsjon), ikke faktumfastleggelsen. Fordekt argumentasjon.
- Innskrenkende anvendelse av en lovbestemmelse.
- Utvidende anvendelse av en lovbestemmelse.
- Omklassifisering fra en lovbestemmelse til en annen.
- Ignorere transaksjoner og betrakte flere transaksjoner som en enhet – sammenhengsbetraktninger.
- Delvis gjennomskjæring. Sekundære virkninger.

Likheter og forskjeller mellom tolkning og bruk av omgåelsesregel

- Rettskildebruken ved bruk av omgåelsesregelen avviker noe fra alminnelig tolkning av skattereglene. I omgåelsessaker er det særlig rettspraksis, reelle hensyn og individuelle trekk ved saksforholdet som står sentralt.
- Lovtekst vil normalt være vektet lavere enn andre faktorer. Innskrenkende tolkning: f.eks. skattesalg, underskuddsfusjoner og betydelige skattefritak. Ofte kombinasjon utvidende og innskrenkende anvendelse, dvs. omklassifisering: f.eks. aksjesalgdommene, dividende stripping, salg via mellomledd og krysseie. Ofte forskjell skatterettslig og privatrettslig fastlegging av begreper.

Likheter og forskjeller mellom tolkning og bruk av omgåelsesregel (forts.)

- Etterarbeider anvendt i delingssakene. Høyesterett har ikke trukket motsetningsslutninger fra lovendringsvedtak, jf. aksjesalg, underskudds- og dividende stripping-dommene. Ligningspraksis og administrative uttalelser sjelden av betydning. Muligens kan Ot.prp. nr. 16 (1992/92) og Ot.prp. nr. 71 (1995/96) benyttes som teori eller administrative uttalelser. Juridisk teori – særlig *Kvisli* og *Aarbakke* – har bidratt til utviklingen av omgåelsesregelen.
- Ved tolkning vil illojalitet mv. fungere som reelle hensyn og rettskildemessige retningslinjer. Omgåelsesregelen er en norm som ved anvendelsen av kriteriene determinerer resultatet. Omgåelsesregelen skal gi sikrere argumentasjonsmønster enn alminnelig tolkningsprinsipper

Likheter og forskjeller mellom tolkning og omgåelsesregel (forts.)

- Normalt vil gjennomskjæring virke strengere enn alminnelig tolkning, men det motsatt kan også være tilfelle, jf. *ABB* (Rt. 1999 s. 946) og *Nordea* (Rt. 2002 s. 798).
- Prejudikatsvirkningen er mer konkret knyttet opp til sakens faktum i omgåelsessaker enn i saker om alminnelig tolkning. Delvis gjennomskjæring, asymmetriske resultater, omklassifisering, ignorering av transaksjoner mv. godtas ved bruk av omgåelsesregelen.
- Domstolen har prosessuell adgang til å velge mellom tolkning og gjennomskjæring, jf. *Hydro* (Rt. 2002 s. 456). Begge deler er rettsanvendelsesspørsmål.