

Når jeg ser
solnedgangen på
årets siste dag ...
... tenker jeg på
Høyesteretts nye vri
på skattemessig
gjennomskjæring...
(... Bedre å være
POINTER enn
skattejurist !!!)

ORS KRISTIANSAND-SYMPOSIET JUNI 2007:
Ny vri på skattemessig gjennomskjæring, fire høyesterettsdommer.

v/ Jan Syversen

Advokat (H) dr. juris

SIMONSEN Advokatfirma DA

foto: Syv

HR dommer og kjennelser for 2006

22 avgjørelser i 2006 – 6 kjennelser, 16 dommer

HVEM VANT SAMMENLAGT? Staten eller skattyter?

**STATEN: 11 dommer, 3 kjennelser – sum = 14
eller 64 %**

**SKATTYTER: 5 dommer, 3 kjennelser – sum = 8
eller 36 %**

4 gjennomskjæringsdommer – staten vant 3!

**Men staten tapte Telenor – tvist på 2,41
milliarder kroner – SKATTYTERNE vant 2006 på
resultat målt i (milliarder) kroner?**

HR dommer og kjennelser for 2006

**ENIG OG TRO TIL DOVRE FALLER! – VAR
HØYESTERETT OG UNDERINSTANSENE ENIGE?**

**Alle instanser i hovedsak enige (HR = LR = TR)
8 avgjørelser = 36 %.**

**To instanser i hovedsak enige (HR + LR eller
TR – alternativt LR og TR)
10 avgjørelser = 46 %**

**Alle instanser i hovedsak uenige:
4 avgjørelser = 18 %**

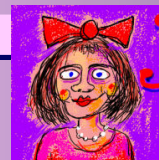
DISSENS HR:	5 avgjørelser = 23 %
ENSTEMMIG HR:	17 avgjørelser = 77 %

Rt. 2006 s. 333 – *Fauske* Gjennomskjæring (1)



April/mai 99:
Far ønsker
i) å selge part i
eiendom og ii)
å gi den til
barn som
arveforskudd

Primo mai 99:
Enighet i
familien om
salg av
eiendommen



3. Juni 99:
Salgstilbud

2-4. juni 99:
i) Skjøte til barn
(ikke tinglyst)
ii) Far er i gang
med salg av
eiendom

9. Juni 99:
Bud akseptert

16. Juni 99:
Arveavgiftsmelding

28. Juni 99:
Solgt til annen kjøper


**Ligning: Gevinst – NOK 862' – tilordnet
far – GRUNNLAG: 1) Solgt før gaven og
subsidiært 2) gjennomskjæring**

TRD, LRD, HRD – ligning stadfestet

**HR: Grunnlag 1 forkastet:
Andel i eiendom solgt etter gavetidspunktet**

**HR: Grunnlag 2 – gjennomskjæring akseptert – skattemotivert
transaksjon uten særlig forretningsmessig egenverdi – i strid med
reglenes formål å godta konstruksjonen med den skattebesparelse
den medførte**

Rt. 2006 s. 333 – Fauske Gjennomskjæring (1)



HR: Om normen: "Jeg understreker – at gjennomskjæring ikke utelukkende kan begrunnes i at en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige **virksomheter fremtrer som hovedsaken ved transaksjonen, kan det være grunnlag for gjennomskjæring" (ABB-malen)**

L. 1. 1. 2006. NRK 062 – tilordnet
far – GRUNNLAG: 1) Solgt for

eiendom

HR: gjennomskjæring: "Min konklusjon er --- at vi står overfor en planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, og som var utelukkende skattemessig motivert og praktisk talt uten egenverdi. Overdragelsen representerte en unødvendig omvei mellom A og kjøperen, og den ville – om den aksepteres skatterettslig – hatt som konsekvens at gevinsten ikke kom til beskatning"

Rt. 2006 s. 333 – *Fauske* Gjennomskjæring (1)



April/mai 99:

3. juni 99:

Strengt om gjennomskjæring: Har ikke partene rett til å drive skatteplanlegging?

Kunne det ha vært mer nærliggende å ta det på subsumsjon: At faren var såpass aktiv i hele prosessen at han fremsto og måtte i skattemessig forstand sies å være den reelle selger? M.a.o. at han reelt sett ga bort fordring på kjøper?

Andre forhold som solgt etter gavetidspunktet

**Hva skal til for at lignende transaksjoner står seg?
Hvor lenge måtte man vente med salget? Og må barna selv organisere dette?**



uen medførte

skattebesparelse

Rt. 2006 s. 1199 – Nagell Erichsen Gjennomskjæring (2) - arveavgift



FAKTUM:

1. CNE ca. 65 år, kreftsyk, forventet levetid 9 måneder.
2. Låneopptak CNE 13.11.95 – MNOK 200 (initiert av barna?) 
3. Anvendelse av lån: Innskudd i CNE's selskap Timothy AS (T AS) (som investerer i aksjer, obligasjoner m.v.) 
4. CNE dør 24.11.95.
5. Verdsettelse aksjer: Barna ENE og WNE krevde aksjene i Timothy verdsatt med aksjerabatten i aal. § 11 A til MNOK 47,52

Skattefogd 97: Lån fra bank egen aktivapost i boet + MNOK 200 – verdi aksjer redusert til MNOK 8,25. Sum tillegg: + MNOK 160,73

Vedtak fastholdt av SKD (klage), TR, LR og HR

Grunnlag HR: Låneopptaket hadde ubetydelig egenverdi i forhold til arveavgiftsbesparselsen – transaksjonen var et rent avgiftsarrangement, dvs. en illojal utnyttelse av "aksjerabatten" i aal. § 11 A.

Rt. 2006 s. 1199 – Nagell Erichsen Gjennomskjæring (2) - arveavgift

HR: Gjennomskjæringsnormen: ABB- malen:

*"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 utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skatteregelens formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive formål."*

Altså: Både **motiv** og **virkning** relevant. Hovedvekt på virkninger?

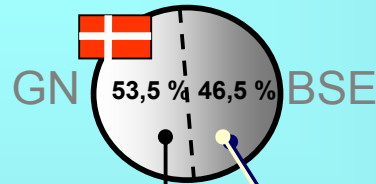
HR: Ulovfestet gjennomskjæring gjelder også i forhold til **arveavgiften.**

(Selvfølgelig, arveavgiften er jo en inntektsskatt på arveerverv – merkverdig om normen ikke skulle gjelde for denne inntektsskatteform)

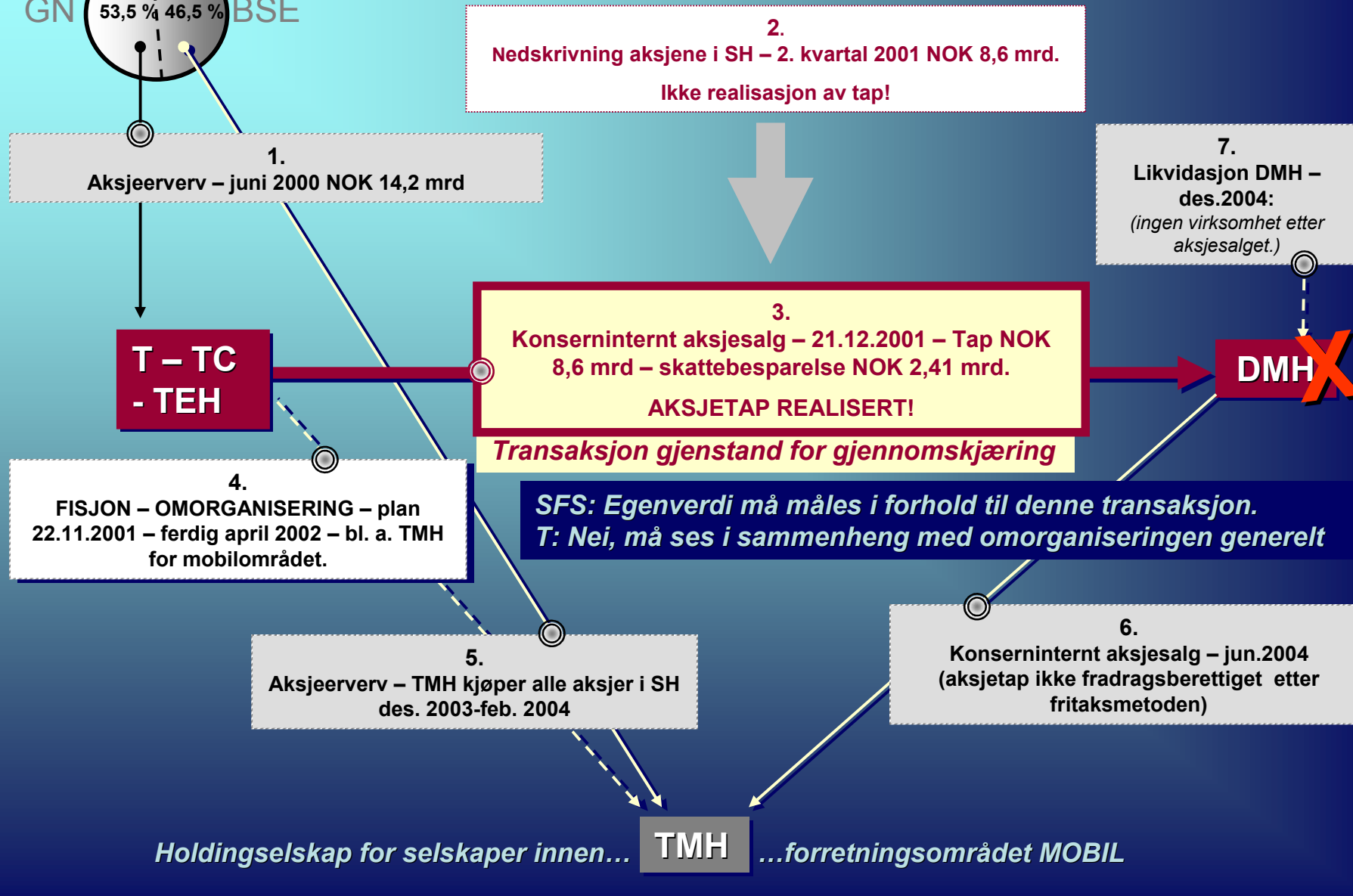
S/y: Låneopptak tatt opp for å finansiere mulige fremtidige strategiske oppkjøp (Schibsted) – derfor egenverdi.

HR: Den går ikke – ville ha vært tilstrekkelig med lånetilsagn.
(Altså – **sensur** av påberopt formål).

Sonofon Holding AS (SH)
Aksjonærvtale mellom GN og BSE/BSI



Rt.06.1232 – Telenor Eiendom Holding Skattemessig gjennomskjæring (3)

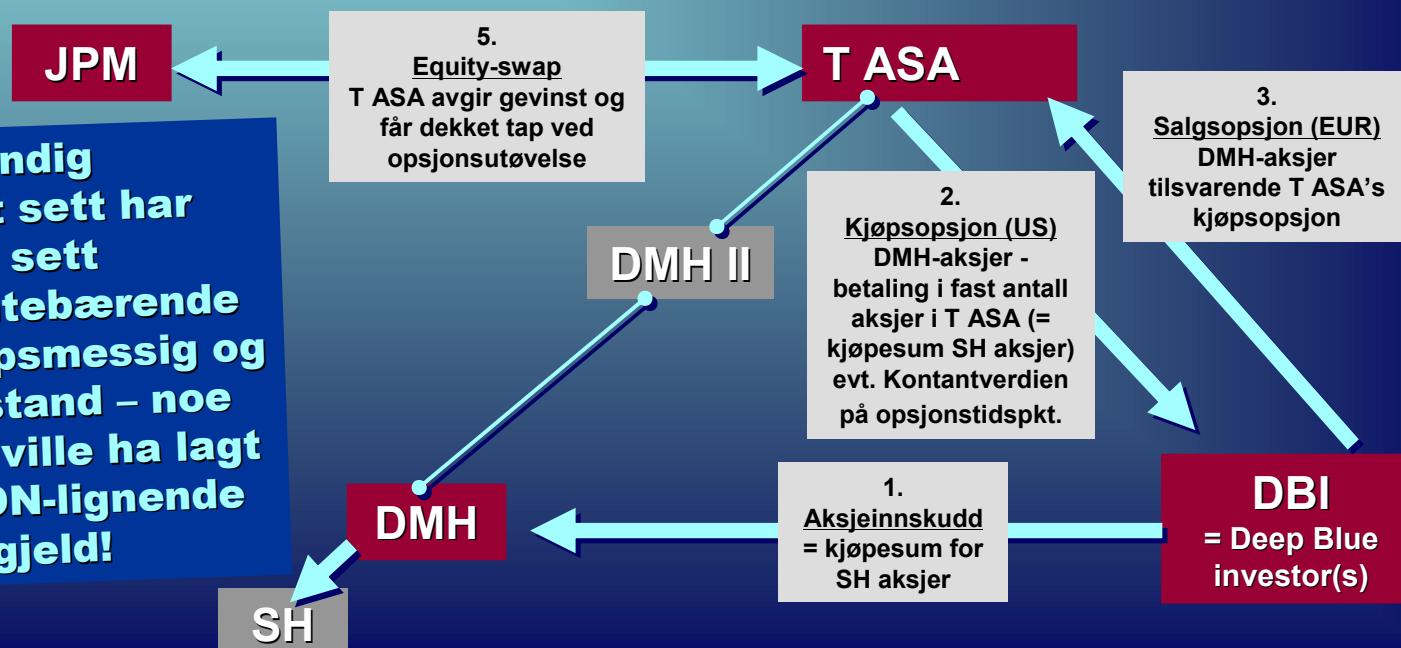


ANFØRSLER:**Skattemessig gjennomskjæring (3)**

TELENOR: Påberopt formål: Salg nødvendig for å legge til rette for hybrid egenkapitalfinansiering (Deep Blue) for å unngå kredittnedgradering. (Foreslått av JP.Morgan, "avtale om slik finansiering – ikke behov for den når SH-aksjene ble kjøpt i 2003/04)

SFS: Uegnet som forretningsmessig formål – ville ikke ha de påberopte virkninger. (1) unødvendig å overføre aksjene før ordningen ble benyttet (2) ville ikke ha de påberopte virkninger.

Staten m/sakkyndig bistand: Samlet sett har opplegget reelt sett karakter av rentebærende gjeld i regnskapsmessig og økonomisk forstand – noe rating-byråene ville ha lagt til grunn. ENRON-lignende kamuflasje av gjeld!



HRD 17.10.06 – Telenor Eiendom Holding

Skattemessig gjennomskjæring (3)

ANFØRSLER:

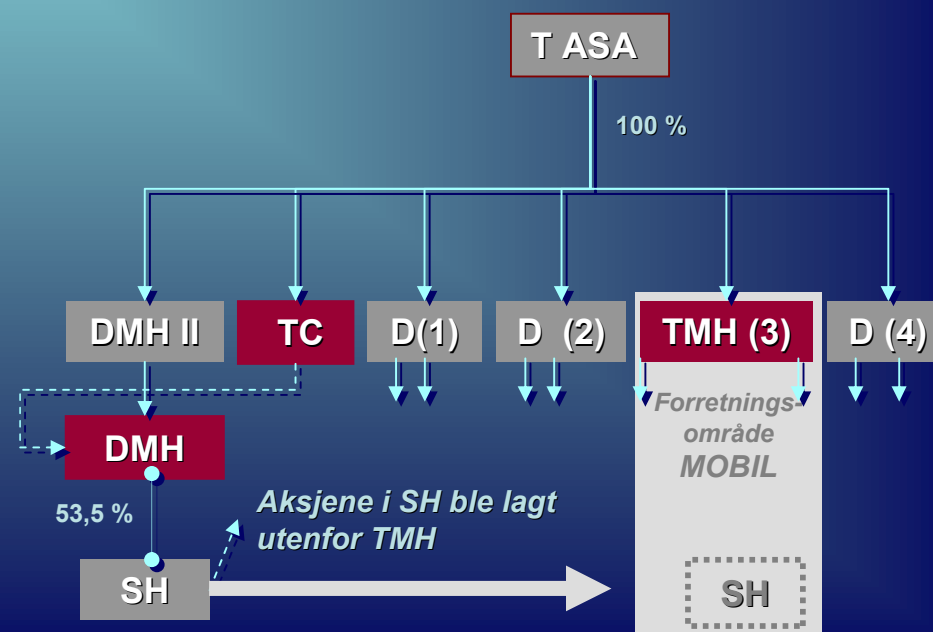
TELENOR: Påberopt virkning: 1) Salget var et ledd i omorganiseringen av T-konsernet og 2) var særlig et ledd i rendyrkningen av TC (TEH) som eiendomsselskap og hadde følgelig tilstrekkelig egenverdi. Måten omorganiseringen ble gjennomført på var diktert av aksjonæravtalen.

SFS:

- 1) DMH ble lagt utenfor forretningsområdet MOBIL og var følgelig i strid med hovedtrekk i omorganiseringsplanen – derfor ingen egenverdi.
- 2) Rendyrkningen av eiendomsselskapet hadde for uspesifiserte forretningsmessige virkninger til å kunne veie opp mot skattebesparelse kr. 2,41 mrd.

Hvorfor ble SH-aksjene ikke solgt til TMH? – Svar p.g.a. aksjonæravtalen (krav til "Clean Line of Ownership" under "Top Level Person")

SFS: Alternativet – og det sikreste alternativ – var å la aksjene bli liggende inntil avtale om kjøp var inngått. – Ingen egenverdi å selge i 2001.



HRD 17.10.06 – Telenor Eiendom Holding
Skattemessig gjennomskjæring (3)

HR om gjennomskjæringsnormen:

1. Egenverdi: "Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige **formål** med disposisjonen må ha vært å spare skatt". [Hydro-Canada malen – formål ikke virkning].

2. Formålsstrid: "– fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen" - - "ut fra en totalvurdering av disposisjonens **virksomheter** (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters **formål** med disposisjonen og omstendighetene for øvrig" (47)

SFS: Formålet må vurderes OBJEKTIVT – dvs. med fokus på virkninger.

HR: NEI – det avgjørende er "hva skattyterne må antas å ha lagt vekt på" (50)

Dersom den "dominerende **virksomhet** av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumpsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor". (51)

Disposisjonens virksomheter er altså ikke avgjørende ved vurderingen av egenverdien, kun et bevismoment for skattyters motivasjon.

*Er vurderingen av transaksjonens egenverdi virkelig "SUBJEKTIV"?
Stemmer dette med øvrig HR-praksis, herunder ABB? Og andre kilder,
ABC – Aarbakkes utkast til gjennomskjæringsnorm (utk. sktl. 1911 § 88)
fokuserer kun på virkninger ikke formål!*

HRD 17.10.06 – Telenor Eiendom Holding
Skattemessig gjennomskjæring (3)**EGENVERDI****GJENSTAND FOR VURDERING AV TRANSAKSJONENS EGENVERDI:**

SFS: Kun den disposisjon som er gjenstand for gjennomskjæring – ikke omtvistet at omorganiseringen av T-konsernet var forretningsmessig begrunnet. Isolert sett hadde aksjesalget til DMH intet annet vesentlig formål/virkning enn å realisere et skattemessig tap.

HR: *"Dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet"* (49)

Altså: Aksjesalget til DMH kunne ikke vurderes isolert, men måtte sees i sammenheng med omorganiseringen av T-konsernet og rendyrkningen av TC som eiendomsselskap.

Her kunne HR ha satt punktum! Ut fra en slik vinkling var det klart at statens anførsler ikke kunne føre frem.

Men stemmer dette med praksis? – I Rt. 2004 s. 1331, Aker Maritime, la man ikke en slik samlet vurdering til grunn. Stemmer heller ikke med teori.

HRD 17.10.06 – Telenor Eiendom Holding
Skattemessig gjennomskjæring (3)**KRITIKK AV PÅBEROPT
FORMÅLVIRKNINGER...**

OVERDRAGELSE OG AKSJONÆRAVTALE: Var overdragelsen nødvendig: T: Ja ifølge aksjonæravtalen. SFS: Nei, det sikreste ville være å la de ligge der de lå inntil kjøpet av minoritetsposten var et faktum – uenig i Ts tolkning av aksjonæravtalen.

HR: Ts forståelse av avtalen var basert på grundige danske advokatutredninger (som altså SFS også hadde en mening om)

"Jeg finner det klart at den forståelse av avtalen som Telenor la til grunn ikke kan overprøves av ligningsmyndighetene eller av domstolene i en tvist om gyldigheten av ligningen" (52) !!

HYBRID EGENFINANSIERING – DEEP BLUE: SFS – ikke nødvendig med aksjesalg og instrumentet dessuten uegnet til å oppnå det påberopte formål.

HR: Om den "påtenkte hybridfinansieringen ville ha blitt akseptert som egenkapital av - - - byråene, må - - - være uten betydning. Det avgjørende er at dette spørsmål var blitt undergitt en forsvarlig vurdering innenfor Telenor-konsernet, og at konsernet ut fra de opplysninger som da forelå, la til grunn at hybridfinansieringen ville ha blitt akseptert som egenkapital" (53)

(Hvilke forsvarlig vurdering? Innrømmet av T at instrumentet ville ha blitt forelagt for byråene til uttalelse før en eventuell etablering av Deep Blue – altså ingen endelig vurdering når salget fant sted).

HRD 17.10.06 – Telenor Eiendom Holding Skattemessig gjennomskjæring (3)

SFS: UNØDVENDIG Å SELGE AKSJENE I 2001 – ikke nødvendig med overføringen til DMH før en Deep Blue finansiering var aktuell.

HR: Unødvendig å ta standpunkt til om tidspunktet for gjennomføringen av aksjesalget var skattemotivert. "Så lenge det er tale om en transaksjon som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet, kan den omstendighet at tidspunktet for gjennomføringen av disposisjonen er påvirket av skattemessige motiver, klart nok ikke gi grunnlag for gjennomskjæring" (54)

Men stemmer dette med Nagell-Erichsen dommen. Lån ikke nødvendig, lånetilsagn nok!

Formålsstrid (illojalitet) – ikke nødvendig å gå inn på dette når egenverdien er tilstrekkelig – likevel noen bemerkninger i dommen om dette ---.

Statens syn: Området for gjennomskjæring i omorganiseringstilfellene innskrenket i forhold til det som kan utledes av annen HR-praksis.

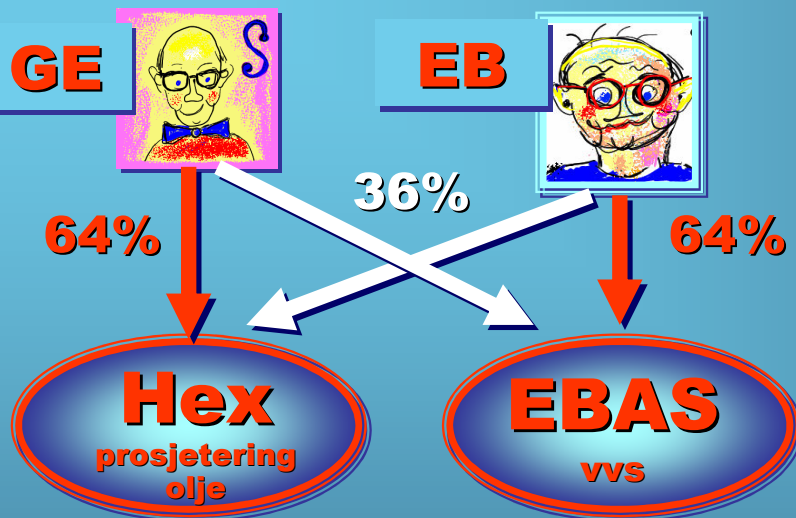
Tapsfradrag ved konserninterne overføringer: 1) Sørg for å gjennomføre salget i forbindelse med en omorganisering og 2) sørg for hensiktsmessig protokollering av de forretningsmessige formål i styrereferater m.v.

UKLAR RETTSTILSTAND ETTER TELENOR-DOM? LOVFESTELSE AV GJENNOMSKJÆRINGSNORMEN ØNSKELIG?

SIMONSEN

FAKTUM:

HRD 13.02.2007 - Hex



**1993: Etablering av krysseie
(aksjebytte)**

Formål: Forretningssamarbeid

**Virkning: Utbytte 4,4 mot 3,8 (93-04)
og forhindret fusjon EBAS**

Skattevirkning: Ikke deling.

**Endringsligning 2002: Fastsettelse av
BPI i Hex (98-99) og EBAS (99)**

Tingrett:
Ligning stadfestet uten
sakskostnader.

Lagmannsrett:
Ligning stadfestet MED
sakskostnader LR.

Høyesterett:
Ligning stadfestet MED
sakskostnader HR.

GE



EB



64

Høyesterett om gjennomskjæringsnormen:

"41. Det er - et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. Ved avgjørelsen av om skattebesparelsen fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, må det tas utgangspunkt i de samlede virksomheter av disposisjonen. Den skatterettslige virksomheten må sammenholdes med andre virksomheter. For at gjennomskjæring skal kunne foretas må den skatterettslige virksomheten fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for skattyteren."

Er ikke dette
ABB-malen?

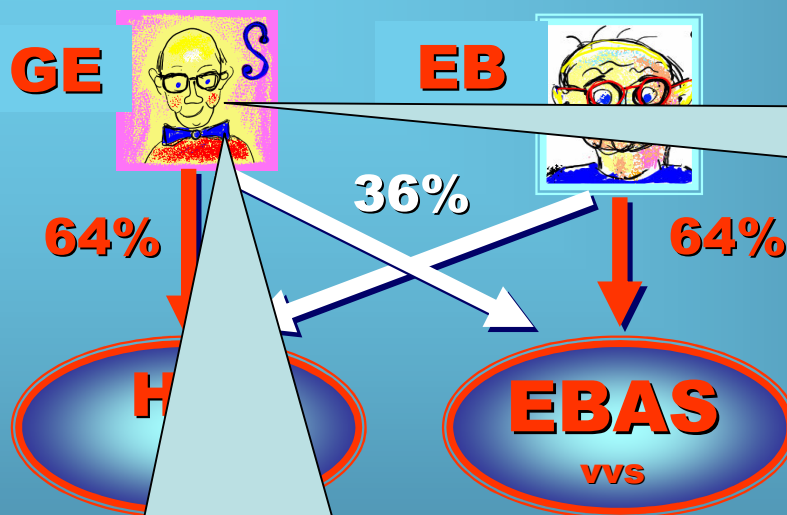
Motiv avgjøres ut fra virksomheter...

... Er ikke det det samme som en
OBJEKTIV vurdering.

... Eller bare ment som en bevisregel?
(sml. dog premiss 43)

FAKTUM

HRD 13.02.2007 - Hex



Jeg har faktisk ikke hatt noe skattemotiv - bare forretningsmessige motiv (helt sant!)

HR: Det godtar vi ikke - betydelige skattebesparelse, begrensede forretningsmessige virkninger (p 46) □ □

HR: Kontorfellesskapet tilstrekkelig for å oppnå denne virkning!

Vi etablerte krysseie for å styrke det forretningsmessige samarbeide mellom selskapene!!

Formål: Forretningssamarbeid

Virkning: Utbytte 4,4 mot 3,8 (93-0 og forhindret fusjon EBAS

Skattevirkning: Ikke deling.

Endringsligning 2002: Fastsettelse av BPI i Hex (98-99) og EBAS (99)

Er det så enkelt?

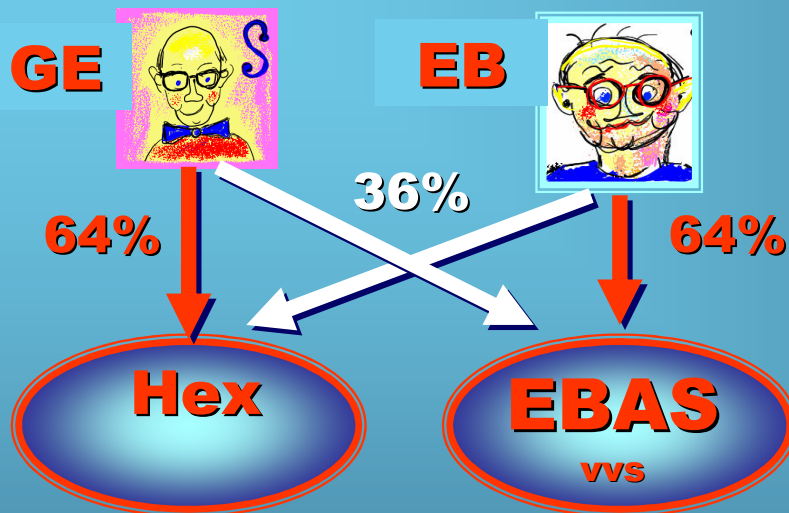
Og hva hvis GE faktisk la vekt på dette som motiv? Vil ikke det være avgjørende? (subjektivt sett)

Ikke mye subjektivt preget dette!

HVORFOR? HR likte ikke tilpasningen til delingsmodellen?

FAKTUM

HRD 13.02.2007 - Hex



HR: Forhindret fusjon: Kun omtalt ved lojalitetsvurderingen. Uønsket konsekvens... Kan ikke tillegges særlig vekt ...□□ (p 53)

HR: Utbytteforskjeller: Kun ved lojalitetsvurderingen. ...noe forskjellig utbyttepolitikk medfører ikke at krysseie blir en lojal tilpasning til reglene om personinntekt. (p. 54)

Burde ikke disse momenter ha vært vurdert i sammenheng med egenverdien?

Virkning: Utbytte 4,4 mot 3,8 (93-04) og forhindret fusjon EBAS

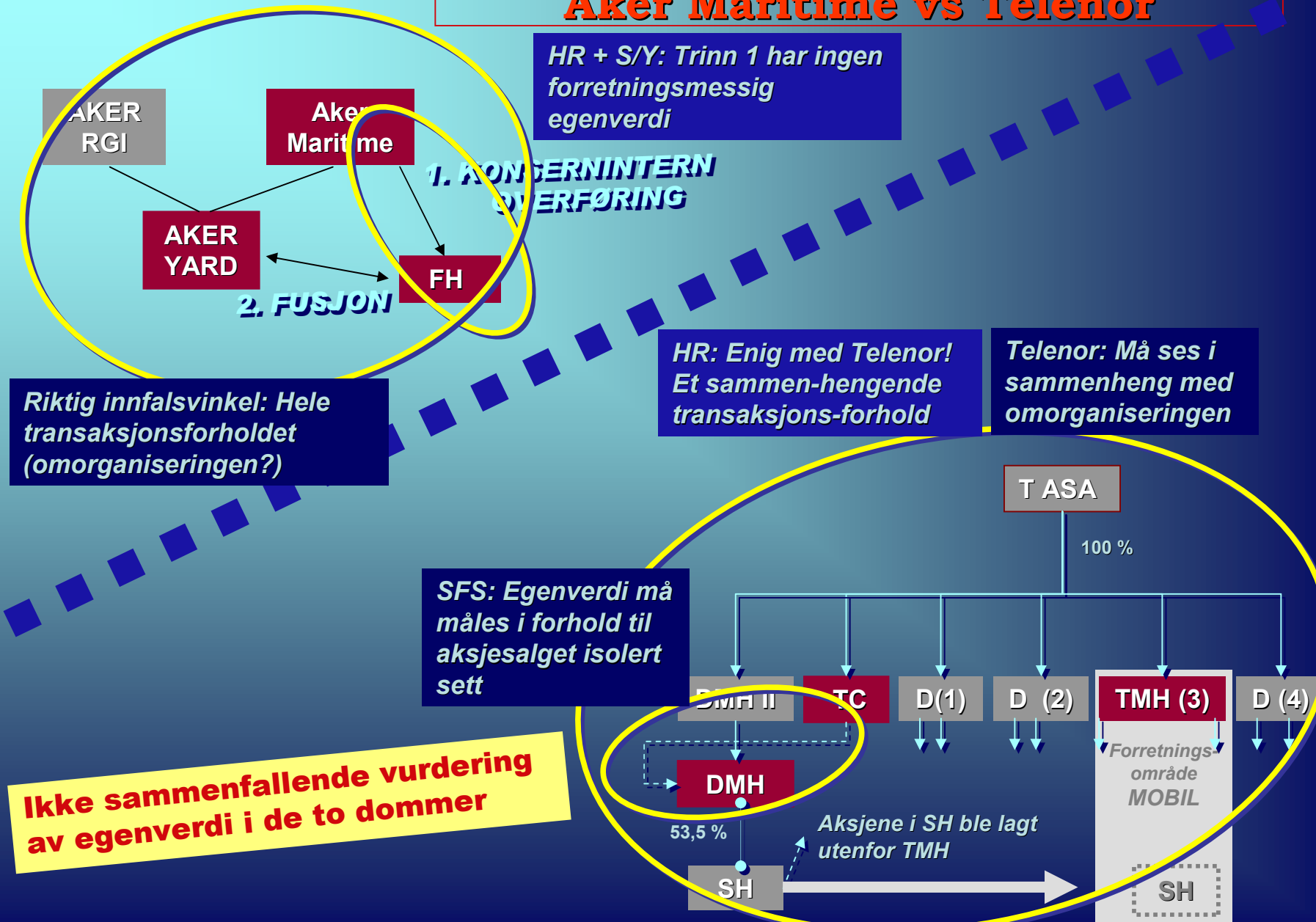
Skattevirkning: Ikke deling.

Endringsligning 2002: Fastsettelse av BPI i Hex (98-99) og EBAS (99)

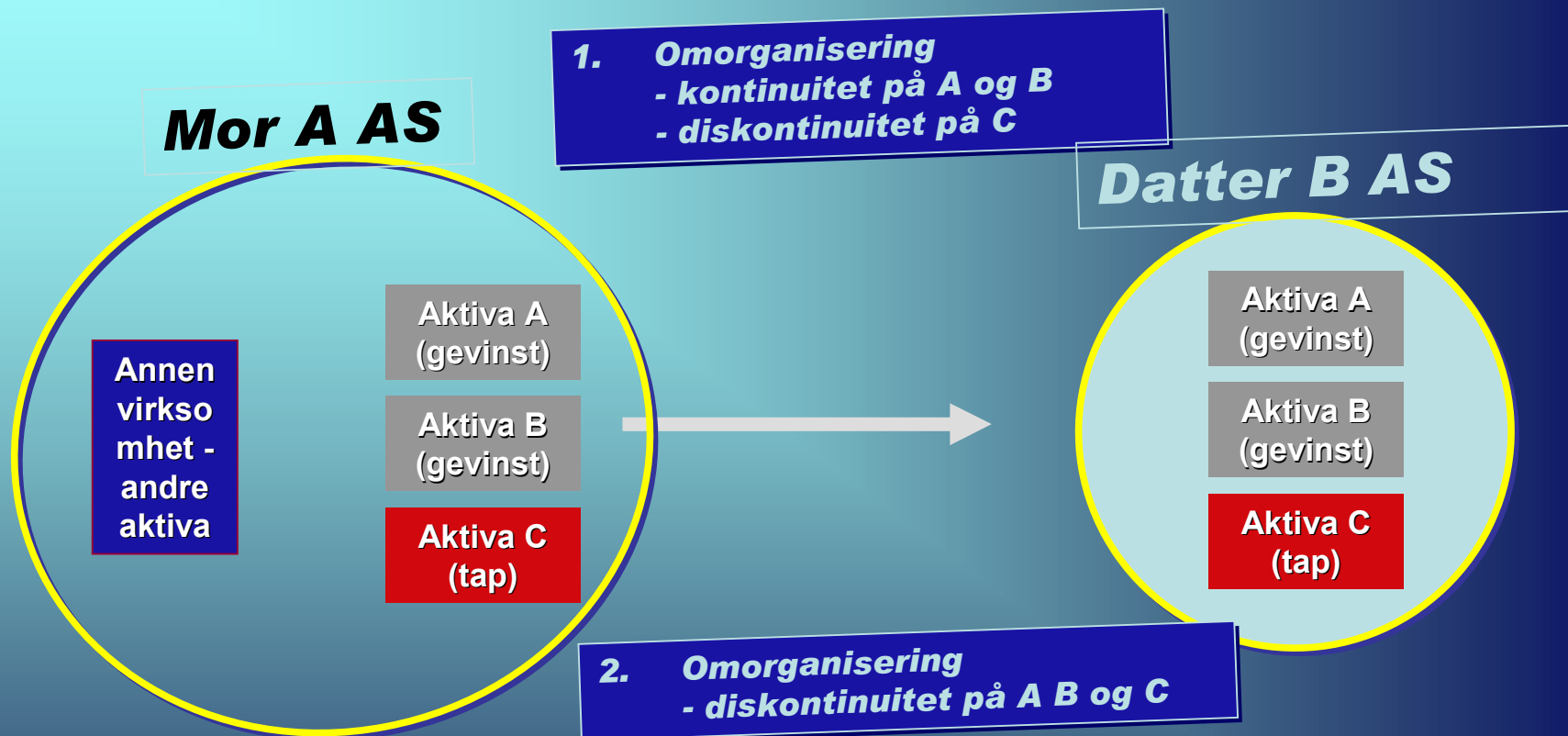
Ikke mye subjektivt preget dette! Men formålsstrid vurderes jo objektivt (ABB))

HVORFOR vurderes formålsstrid objektivt, men ikke egenverdien? Er det logisk?

Gjenstand for gjennomskjæring - Aker Maritime vs Telenor



Når kan transaksjoner ses i sammenheng?



Mulig begrunnelse: Skattyer har valgt å skille....
...men hva med Telenor?

Samme vinkling på gjennomskjæring i alternativ 1 og 2?

Isolert vurdering av C-transaksjonen bare i alternativ 1?

Skatteloven § 14-90 vilkår for gjennomskjæring

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

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-1 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon, fisjon eller **annen transaksjon** og det er **sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv** for transaksjonen, skal posisjonen

a. Falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller

b. Inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

... ”annen transaksjon”, dvs. at bestemmelsen er generell

... ”overveiende motiv”

Vanlig gjennomskjæring: Skattemotivet ... *tilnærmet enerådende*”, Ot. prp. 1 (2004-05) s. 80.

Sktl. § 14-90: ”**overveiende** motiv å utnytte skattefordelen” --- ”dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er **hovedbegrunnelsen** ...” (prp s. 82)

51 % skattemotiv nok? Eller kreves noe mer?

... ”sannsynlig motiv”, - hvorledes vurderer vi det?

”...ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som **objektivt** sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen ...” (prp. s. 82)

Objektiv vurdering av motiv? Stemmer det med Telenor-dommen?