

Erfaringer knyttet til avskjæring av skatteposisjoner

I denne artikkelen ønsker vi å dele noen av de erfaringene som er gjort i forbindelse med praktiseringen av regelverket knyttet til avskjæring av skatteposisjoner. Erfaringene knytter seg både til selve rettsanvendelsen, men også til klargjøringen av faktum, dvs. de rent bevismessige forhold.

Artikkelen er forfattet av:



Seniorskattjurist
Øystein Rui Kristoffersen
Seksjon for store foretak, Skatt Øst



Underdirektør
Magrit Kilen Støebner
Seksjon for store foretak, Skatt Øst

Artikkelen står for forfatternes egen regning og representerer ikke nødvendigvis synspunktene til Skatt Øst.

Siden skattyters opplysningsplikt er et tilbakevendende tema i saker hvor avskjæring av skatteposisjoner er aktuelt, vil det også bli knyttet noen bemerkninger til dette.

Artikkelen bygger i vesentlig grad på erfaringer fra Skatt Øst, noe som vil prege kildehenvisningen, særlig i forhold til nyere underrettspraksis.

1 Færre saker – økt kompleksitet

Oslo likningskontor, som i forbindelse med reorganiseringen av skatteetaten i 2008 ble innlemmet i Skatt Øst, har siden 2002/2003 hatt et særlig fokus på avskjæring av skatteposisjoner ved overdragelse av selskaper mv.

Siden oppstarten av denne satsningen har man sett en ikke uvesentlig skjerping av regelverket fra lovgivers side, blant annet ved innføringen av bestemmelsen i skatteloven § 14–90. Samtidig med lovgivers innstramminger, har vi opplevd at domstolene i en viss utstrekning har bidratt i samme retning, særlig gjennom praktiseringen av den ulovfestede gjennomskjæringsnorm.

Vår erfaring er at innskjerpingen i regelverket har medført en merkbar reduksjon i antall saker hvor avskjæring av skatteposisjoner er aktuelt. Det er grunn til å anta at rådgivningsmiljøet har tatt lovgivers og

skattemyndighetenes fokus på denne typen saker til etterretning, og bidratt med å formidle dette til skattyter.

Vårt inntrykk for øvrig er at mens antall saker har gått ned, så har kompleksiteten i de sakene som avdekkes økt. Dette kan i noen grad tilskrives en utvikling i skattemyndighetenes kontrollrutiner og tilnærming til sakene. Samtidig er det beklageligvis slik at enkelte skattytere synes å tilpasse sine transaksjoner snarere enn å avstå fra dem. Slike tilpasninger kan være vanskelig å avdekke, ettersom nøkkelen til rettsanvendelsen, faktum, i en viss utstrekning kan manipuleres eller fordekkes. Slike forhold er, dessverre, også en del av skattemyndighetens hverdag, selv om det må presiseres at dette gjelder et fåtall saker.

Det gjøres oppmerksom på at denne artikkelen baserer seg på forfatternes personlige erfaringer og oppfatninger, som ikke nødvendigvis er sammenfallende med Skatt Østs syn på de spørsmål som reises.

2 Skattyters incitament – skattebesparelsen

Skatt er en kostnad på lik linje med en virksomhets øvrige driftskostnader. Næringslivet har generelt sett fokus på å redusere kostnader, og skattekostnaden er i så måte intet unntak. Det er derfor rimelig å anta at skattyter har et ikke ubetydelig incitament til å begrense betalbar skatt.

En relativt enkel måte å minske skattekostnaden på, er å etablere tilgang til andre subjekters opparbeidede skattefordeler. En slik tilgang kan etableres på ulike måter:

- Kjøp av aksjer i selve skatteposisjonsselskapet («direkte erverv») med sikte på å etablere skattekonsern
- Kjøp av aksjer i konsernspiss som i hovedsak eier aksjer i datter- og skatteposisjonsselskap («indirekte erverv») med sikte på å etablere skattekonsern

- Fusjon – selskap med skatteposisjon innfusjoneres i «overskuddsselskap/-konsern»
- Fusjon – selskap med skatteposisjon overtar «overskuddsselskap/konsern» («omvendt overtakelse») slik at aksjonær i selskapsrettslig overdragende selskap som følge av bytteforholdet etablerer skattekonsern med skatteposisjonsselskapet
- «Omvendt kjøp» – skatteposisjonsselskap er formell kjøper av «overskuddsselskap/-konsern», hvorpå fordringen på kjøpesummen konverteres til aksjekapital slik at «selgende» aksjonær oppnår å etablere skattekonsern med skatteposisjonsselskapet
- Emisjon ved utstedelse av nye aksjer i skatteposisjonsselskap, ev. i kombinasjon med etterfølgende innløsning eller skjevelingsfusjon, hvor ny aksjonær etablerer skattekonsern med skatteposisjonsselskapet



INCITAMENTET: Det er rimelig å anta at skattyter har et ikke ubetydelig incitament til å begrense betalbar skatt.

- Konvertering av gjeld på en slik måte at kreditor etablerer skattekonsern med skatteposisjonsselskapet (normalt sett i kombinasjon med et forutgående kjøp av kreditorposisjoner/underkursfordringer)
- Fisjon av skatteposisjonsselskap til eksisterende «overskuddsselskap/konsern» (fisjonsfusjon)
- Fisjon av «overskuddsselskap/konsern» til eksisterende skatteposisjonsselskap (fisjonsfusjon)
- Erverv av selskaper med innbetalt kapital som tilnærmet eneste «aktivum»

Den overordnede problemstilling i denne sammenheng er om og i tilfelle når en skatteposisjon kan avskjæres ved endringer på eiersiden i et selskap.

Hovedregelen er at endringer på eiersiden ikke påvirker et selskaps skatteposisjoner. I visse tilfeller fravikes imidlertid dette utgangspunktet. Hvorvidt man står overfor et slikt unntak, beror etter gjeldende rett på en vekting av de skattemessige og de forretningsmessige motiver bak den aktuelle aksjeoverdragelsen.

Artikkelen vil i det alt vesentligste omhandle bestemmelsen i skatteloven § 14–90, ettersom ulovfestet gjennomskjæring har fått et betydelig mer begrenset anvendelsesområde ved avskjæring av skatteposisjoner, se nærmere under pkt. 3.2. Den ulovfestede normen og forhold knyttet til denne vil likevel bli omtalt under pkt. 3.1, ettersom dette fremdeles har en viss aktualitet.

Transaksjonens *forretningsmessighet* eller *egenverdi*, fordrer en helhetsvurdering av alle forhold, herunder risiko, forbundet med investeringen. Vurderingen av hva som antas å ha vært motivasjonsgrunnet for transaksjonen, eller transaksjonsrekken, må foretas på bakgrunn av en samlet bevisvurdering av den informasjonen som var tilgjengelig på og rundt *transaksjonstidspunktet*. Problemstillinger knyttet til dette er særlig drøftet under pkt. 3.2.4 nedenfor.

3 Nærmere om rettsreglene

3.1 Ulovfestet gjennomskjæring av skatteposisjoner

Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen på skatterettens område går tidsmessig langt tilbake og er utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Når det gjelder avskjæring av skatteposisjoner, blir gjerne Høyesteretts avgjørelser i Kol-

bjørg og Siraco¹ trukket frem som de tidligste dommene. Sakene gjaldt avskjæring av skatteposisjoner ved fusjon. Siden kom Vestlandske Vassdrag², og fastslo et tilsvarende prinsipp ved aksjeoverdragelser.

De tidlige sakene gjaldt avskjæring av skatteposisjoner i tilnærmet tomme selskaper, hvor skranken for gjennomskjæring i utgangspunktet var lav. I en senere dom, Zenith³, synes imidlertid Høyesterett å vektlegge at selskapet var i besittelse av realaktiva, og dermed ikke var et tomt selskap. Det var åpenbart at skattemotivet stod sentralt i den aktuelle overdragelsen, hvilket Høyesterett også la til grunn. I forhold til spørsmålet om illojalitet utalte man imidlertid:

«Jeg ser det slik at det må foreligge en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelser, før det kan bli tale om gjennomskjæring.»

Zenith-dommen ble kritisert i juridisk teori for å gå for langt i å avvise gjennomskjæring, særlig av Banoun i hennes doktoravhandling⁴ fra 2003 hvor det heter at:

«et krav om åpenbar motstrid med formål vil kunne sette snevre rammer for gjennomskjæring og vil ikke gi omgåelsesregelen større slagvidde enn alminnelige tolkningsprinsipper. Flertallets avgjørelse i Zenith kan kritiseres på dette grunnlag.»

ABB-saken⁵ var den neste skatteposisjons-saken som Høyesterett behandlet. Også her dreide det seg om et tilnærmet tomt selskap. Høyesterett tok utgangspunkt i den alminnelige gjennomskjæringsnormen, og gikk således bort fra formuleringene «åpenbar motstrid» slik dette var formulert i Zenith.

Det er hevdet at Høyesteretts avgjørelse i ABB, gjenopprettet den uklarheten som oppstod som følge av Zenith. Se blant annet Banouns artikkel i SR-1998–164⁶ samt hennes avhandling, hvor det på side 148 heter: «Avgjørelsene i Zenith var potensielt meget vidtrekkende. Den tolkning av Zenith som Høyesterett fremsatte i ABB (Rt. 1999 s. 946) medførte at Zenit-avgjørelsen ble mindre betydningsfull og lettere å innpasse i øvrig domsmateriale.»

1 Rt. 1961 side 1195 og Rt. 1963 side 478.

2 Rt. 1966 side 1189.

3 Rt. 1997 side 1580.

4 «Omgåelse av skattreglene».

5 Rt. 1999 side 946.

6 «Overføring av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenith-dommen».

I kjølvannet av ABB-saken har man fått en rekke underrettsdommer hvor staten har vunnet frem med avskjæring av skatteposisjoner med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, se blant annet Aktiv Hotellinvest⁷, Silver Holding⁸, Baltic Sea⁹, Karken¹⁰ og Ocean Partners¹¹. Gjennomgående har staten anført at det ikke kan utledes av den alminnelige gjennomskjæringsnormen at et selskap må være tilnærmet tomt for at gjennomskjæring skal kunne finne sted.

Etter innføring av skatteloven § 14–90 er avskjæring av skatteposisjoner med hjemmel i ulovfestet gjennomskjæring ikke lenger en like aktuell problemstilling. Det går derfor ikke inn på en nærmere grensdragnings av de spørsmål dette reiser. Det nevnes likevel at lagmannsretten i Karken gikk langt i å foreta en ren vekting av motivene ved transaksjonen. I så måte la retten seg betydelig nærmere opp til de avveiningene som skal foretas etter skatteloven § 14–90 enn hva tilfeller har vært i tidligere saker. Dommen ble påanket, men slapp ikke inn for Høyesterett. Høyesterett synes gjennom dette å ha sluttet seg til at avskjæring av skatteposisjoner ikke er begrenset til tilnærmet tomme selskap, men ut fra en vurdering etter den alminnelige gjennomskjæringsnormen. Det er mulig dommen og den utviklingen den representerer må sees i lys av lovgivers innstramninger i reglene om avskjæring av skatteposisjoner for øvrig.

De ovennevnte underrettsdommene og flere av de slutningene som fremkommer av disse, antas likevel å ha relevans ved praktiseringen av bestemmelsen i skatteloven § 14–90, men da ut fra en mer-til-det-mindre-betraktning.

3.2. Skatteloven § 14–90

3.2.1 Rettslig utgangspunkt

Med innføringen av skatteloven § 14–90 ble det med virkning fra 6. oktober 2004 gitt regler som kunne medføre *bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner*.

Bestemmelsen lyder som følger:

«Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2–2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt

7 Urv. 2002 side 445.

8 Urv. 2002 side 1032.

9 Urv. 2008 side 95.

10 Urv. 2009 side 507.

11 Urv. 2010 side 1142.

selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av 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.»

Bestemmelsen er i stor grad en videreføring av den tidligere bestemmelsen om bortfall av skatteposisjoner ved fusjon og fisjon i skatteloven § 11–7, 4. ledd, ettersom det sentrale vurderingstemaet er tilnærmet likt. Bestemmelsen innebar samtidig betydelige utvidelser i forhold til tidligere rett.

For det første ble den kasuistiske oppramsing i tidligere skattelov § 11–7, 4. ledd fjernet, slik at bestemmelsen omfatter alle generelle skatteposisjoner, ikke bare underskudd til fremføring, tom positiv saldo og negativ gevinst-/tapskonto.

For det annet er ikke skatteloven § 14–90 begrenset til generelle skattefordeler, men omfatter også skatteforpliktelser, hvilket for øvrig var tema i både Zenith, ABB og delvis i Aktiv Hotellinvest.

For det tredje rammer bestemmelsen alle former for eierskifte, ikke bare fusjoner og fisjoner. På dette punktet innebar bestemmelsen en gjenoppretting av anvendelsesområdet for lovfestet gjennomskjæring slik situasjonen var før inntektsåret 1997, dvs. før bestemmelsen i skatteloven § 11–7, 4. ledd (daværende selskapskattelov § 8–7 nr. 4) ble vedtatt. Den tidligere bestemmelsen i skatteloven 1911 § 53, 1. ledd, siste pkt. var imidlertid begrenset til skatteposisjonen underskudd til fremføring.

Avgrensninger i forhold til bestemmelsens rekkevidde byr i liten grad på problemer ved rettsanvendelsen. Et noe spesielt spørsmål var imidlertid ompe til behandling i Caretaker¹². Lagmannsretten kom her til at skatteloven § 14–90 også omfattet avskjæring av et urealisert tap på fordring ettersom fordringen var klart uerholdelig på tidspunktet for overdragelse/fusjon. Fordringen ble av den grunn ansett for å mangle tilknytning til en konkret eiendel, jf. bestemmelsens ordlyd.

3.2.2 Det sentrale vurderingstema

Det sentrale vurderingstema i relasjon til skatteloven § 14–90 er vektingen av det forretningsmessige motivet opp mot det skattemessige motivet for en transaksjon. Det er denne vektingen som i praksis reiser de vanskeligste problemstillingene. Om vektingen av motivene heter det¹³ i forarbeidene til bestemmelsen:

«Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen.

Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11–7 fjerde ledd. Dette innebærer bl.a. at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot. prp. nr. 71 (1995–1996) side 72.»

Følgelig er det tillagt skattemyndighetene å klargjøre det sannsynlig overveiende motivet ved en transaksjon, gjennom en prøving og avveining av transaksjonens forretningsmessige og skattemessige virkninger. Skattemyndighetenes vurderinger skal være objektive og bygge på det mest sannsynlige faktum, dvs. at det i utgangspunktet gjelder en alminnelig sannsynlighetsovervekt. Dette i motsetning til ulovfestet gjennomskjæring, hvor det stilles et krav om at det skattemessige motivet må ha vært den klart viktigste motivasjonsfaktor.

Slik bestemmelsen forstås gir den etter vårt syn anvisning på en «*business proposal*»-test,

¹³ Ot. prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4.

hvor nettoverdien av alle transaksjonenes forretningsmessige virkninger sammenholdes med de skattemessige fordeler som erverver oppnår eller kommer i posisjon til å oppnå. Et relevant, om ikke alltid avgjørende spørsmål, vil være om skattyter hadde foretatt den aktuelle transaksjonen dersom man ser bort fra skattefordelen.

Å klargjøre de ulike motiv ved en transaksjon er i seg selv en krevende oppgave, og byr på en rekke utfordringer og problemstillinger. I praksis må man ofte bryte ned de enkelte elementer ved investeringen for på denne måten å sette en verdi på den forretningsmessighet som anføres av skattyter. Nedenfor er det under pkt. 3.2.3 sett nærmere på forhold knyttet til klargjøringen av det skattemessige motivet, mens vurderinger knyttet til de forretningsmessige motivene er behandlet under pkt. 3.2.4.

3.2.3 Vurderinger knyttet til det skattemessige motivet

Klargjøringen av det skattemessige motivet ved en transaksjon er det som i praksis volder minst problemer, men også i den sammenheng kan det oppstå enkelte spørsmål.

Ettersom det er utsiktene til utnyttelse av skatteposisjonen som skal klargjøres, jf. ovenfor nevnte sitat fra forarbeidene, vil nominell verdi av skatteposisjonen være det naturlige utgangspunktet for vurderingen. Et slikt synspunkt har fått støtte i rettspraksis, se eksempelvis Caretaker. Langt på vei gjelder dette også ved anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsnorm, se blant annet avgjørelsen i Baltic Sea og Ocean Partners.

Ikke rent sjelden ser man at et målselskap erverves i umiddelbar sammenheng med at det oppstår realisasjonsgevinster i kjøper-selskapet eller andre steder i kjøperkonsernet. Dette var eksempelvis tilfellet i Karken, hvor kjøpersiden sto foran et relativt umiddelbart salg av 360 prosjekterte leiligheter med et budsjettert overskudd på

Overtakelse av revisjonsvirksomhet/portefølje

Revisjonsselskap lokalisert i Oslo ønsker å komme i kontakt med revisorer eller mindre revisjonsselskaper på Østlandet som ønsker å trappe ned eller avvikle virksomheten.

Porteføljer overtas til markedsmessige betingelser.

Alle henvendelser behandles konfidensielt.

Bill.mrk. 2/2010-8

mellom kr 50 og kr 70 millioner. Slike forhold tillegges i praksis stor vekt og vil i vesentlig grad befeste et skattemotiv.

I tilfeller hvor det ikke kan påvises en tidsmessig nærhet mellom erverv av målselskapet og utnyttelse av skatteposisjonen, må skattemyndighetene gå inn på en konkret vurdering av mulighetene for fremtidig utnyttelse. Her vil historisk resultat bidra med å kaste et lys over forventet fremtidig inntjening. Tidligere ble ofte tiårsregelen for bortfall av underskudd til fremføring i skatteloven § 14–6 anført som en begrensende faktor. Dette fikk til en viss grad støtte av domstolene, se ovennevnte dommer Baltic Sea og Ocean Partners. Skattemyndighetene har etter vårt syn funnet mindre grunn til å vektlegge et mulig bortfall etter tiårsregelen. Dette fordi et konsern ofte vil ha gode muligheter til å velte skatteposisjonene over på andre driftsmidler ved å foreta interne salgstransaksjoner. Et slikt synspunkt ble tillagt vekt i Ocean Partners, hvor retten viste til at skattyter kunne utnytte skatteposisjonen ved en mulig fremtidig uttreden av rederiordningen.

I enkelte saker har retten trukket slutninger ut fra selgers muligheter til å utnytte underskuddsposisjonen, ved klargjøringen av skattemotivet, se blant annet Karken. Skattemyndighetene er etter vår mening mer tilbakeholdne enn domstolene med å tillegge forhold på selgersiden vekt, etter som det er kjøpers motivasjon og muligheter som står sentralt ved vurderingen av skattemotivet.

Oppsummeringsvis er det nominell verdi av skatteposisjonen som danner utgangspunktet for vurderingen av skattemotivet. En umiddelbar utnyttelse av skatteposisjonen eller betydelige deler av den vil forsterke skattemotivet. Manglende utnyttelse av skatteposisjonen kan etter omstendighetene svekke skattemotivet. Samtidig bør det ikke uten videre komme skattyter til gode at han ligger i forkant med sin skatteplanlegging ved å erverve nye posisjoner for fremtidig utnyttelse.

Rene konserninterne transaksjoner/overdragelser rammes som det klare utgangspunktet verken av bestemmelsen i skatteloven § 14–90 eller reglene om ulovfestet gjennomskjæring. Et etablert konsernforhold muliggjør utnyttelse av de skatteposisjoner som eventuelt måtte ligge i konsernet. Et eierskifte innad forbedrer følgelig ikke konsernets utnyttelsesmuligheter. Et

slikt synspunkt antas å være i overensstemmelse med det som følger av forarbeidene, hvor det heter at bestemmelsen er ment å skulle komme til anvendelse i tilfeller hvor man ved en transaksjon etablerer en bedret mulighet til utnyttelse av skatteposisjonen.

Det er ikke uvanlig at kjøpersiden erverver målselskapets kreditorposisjon simultant med erverv av målselskapet. Erverv av eventuelle kreditorposisjoner vil i første rekke være en forutsetning for utnyttelse av skatteposisjonen gjennom avgivelse av konsernbidrag. Dersom ikke kreditorposisjonen sikres ved et slikt erverv, vil konsernbidrag gå til nedbetaling av gjeld til eksterne kreditorer og dermed gå tapt for avgiver. Videre vil en fordring mot et selskap som ellers har lite forretningsmessig ved seg, gjerne ha liten verdi i seg selv. Dermed overdras fordringer i skatteposisjonsaker ofte til betydelig underkurs, for så å nedbetales med kapital tilveiebrakt gjennom konsernbidrag. I Karken fremhevet lagmannsretten ganske riktig at aksjonærenes erverv av målselskapets kreditorposisjon var uløselig knyttet til ervervet av målselskapets skatteposisjoner.

Det kan være grunnlag for å gå lenger enn dette. Når en fordring ervervet til underkurs nedbetales, står man i realiteten overfor en utbytteutdeling. Dersom fordringshaver er utenfor fritaksmetoden, vil overdragelsen av kreditorposisjonen kunne utgjøre et selvstendig skattemotiv ved gjennomskjæringsvurderingen. Dette selv om overdragelsen av fordringen og den påfølgende nedbetalingen i seg selv ikke blir gjenstand for gjennomskjæring, jf. Øverby-saken¹⁴. Det er mulig det her går et skille ved avskjæring etter skatteloven § 14–90 og den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, ettersom ordlyden i § 14–90 knytter vurderingen av skattemotivet direkte opp mot den generelle skatteposisjon.

Verdsettelsen av fordringen i forbindelse med en overdragelse vil etter omstendighetene kunne kaste et visst lys over formålet ved transaksjonen. I Baltic Sea ble det betalt kr 2 mill. for aksjene i selskapet, mens et annet selskap i kjøperkonsernet betalte kr 18,5 mill. for selskapets kreditorposisjon, en gjeld på kr 36 mill. Ettersom selskapet inneholdt svært begrensede verdier, dvs. aksjer for ca. kr 2 mill., var det lite som tilsa at en uavhengig kjøper skulle være villig til å betale for kreditorposisjonen. Skattemyndighetene ønsket av

den grunn å klargjøre hva betalingen reflekterte. Under hovedforhandlingene ble det vist til note 11 Skatt i konsernregnskapet for det aktuelle inntektsåret. Det het her følgende:

«Selskapet ervervet Baltic Sea ASA i oktober 2003 med en merverdi i forbindelse med kjøpet som ble i sin helhet allokert utsatt skattefordeler med nok 18 769 tusen.»

Slik staten så dette, ga den aktuelle noten en plausibel forklaring på hva kjøpersiden mente å ha betalt for i den aktuelle transaksjonen.

3.2.4 Vurderinger knyttet til det forretningsmessige motivet

Det andre sentrale vurderingstema ved anvendelse av bestemmelsen i § 14–90, er det forretningsmessige motivet ved transaksjonen, gjerne omtalt som transaksjonens egenverdi.

Det er vurderingene knyttet til de anførte motiver som volder de største utfordringene ved praktiseringen av regelverket. Samtidig er det nok på dette området skattemyndighetene har utviklet seg mest i den senere tid. I praksis har nok dette manifestert seg i en noe mer skeptisk og reviderende holding til skattyters utredninger av de forretningsmessige motivene. En viktig del av den prøvingen som finner sted, er imidlertid å stille spørsmål ved alle sider av en transaksjon, også de forretningsmessige. Erfaringsmessig fremstår ikke rent sjeldent et tilsynelatende velregistrert motiv som tilnærmet innholdsløst etter en nærmere analyse.

Normalsituasjonen er at kjøpers motiv for å erverve et målselskap knytter seg til det aktuelle selskapets virksomhet eller til dets driftsmidler. Den aktuelle kjøperen ser selskapet som en lønnsom investering i seg selv, eller som et supplement til sin egen virksomhet. Begreper som stordriftsfordeler, synergier mv. vil da normalt ligge i bunnen av en investeringsstrategi.

Dersom de skattemessige fordelene ved å erverve et målselskap er betydelige, påligger det skattyter å sannsynliggjøre at andre hensyn var viktigere, jf. Telenorsaken¹⁵, hvor Høyesterett uttaler følgende:

«Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at

14 Rt. 1999 side 1347.

15 Rt. 2006 side 1232.

denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»

Høyesteretts uttalelse er fremsatt i relasjon til reglene om ulovfestet gjennomskjæring, men må antas å kunne legges til grunn også ved praktiseringen av bestemmelsen i § 14–90 ut fra en mer-til-det-mindre-betraktning. I tråd med dette, vil det ofte påhvile skattyter å klargjøre de forretningsmessige hensyn han mener lå til grunn for den aktuelle transaksjonen.

Skattyters redegjørelse alene er sjelden tilstrekkelig. Vi har erfart at ikke alle motiv som anføres fra skattyter er like reelle. For at det skal tas hensyn til en gitt begrunnelse, kreves det at de anførte motivene kan påvises i samtidig dokumentasjon. Videre må det foreligge en viss tidsnærhet mellom det aktuelle beviset og de forhold som søkes bevist for at den fremlagte dokumentasjon skal tillegges vekt. Selv om dette i en viss grad kan fremstå som en mistenkeliggjøring av skattyter, som kan oppleve å

føle seg mistenkt for å presse faktum, er dette sett fra vår side den eneste måten å etterprøve skattyters opplysninger på. Det må ved bevisføringen tas høyde for at skattyter har betydelige økonomiske interesser knyttet til utfallet av saken.

Årsregnskapet og styrets årsberetning vil være nærliggende kilder til informasjon. Dersom dette ikke gjenspeiler de forretningsmessige forholdene, vil det måtte forventes at dette kan påvises i annen dokumentasjon slik som notater, styreprotokoller, korrespondanse, due diligence-rapporter mv. Krav til bevis var eksempelvis tema i Karken hvor lagmannsretten eksplisitt etterlyste dokumentasjon til støtte for selskapets anførsler om forretningsmessige motiv. Begrunnelser eller forklaringer fremsatt sent i prosessen tillegges i praksis mindre vekt, se eksempelvis Ocean Partners, hvor tingretten synes å diskreditere et motiv påberopt relativt sent i saksbehandlingen.

Det er formålet med transaksjonen slik dette fremstod på og omkring overdragelsestidspunktet som er det sentrale vurde-

ringstemaet. Dette utgangspunktet må imidlertid modifieres noe. Transaksjoner gjennomført i umiddelbar sammenheng med erverv av målselskapet vil man etter omstendighetene måtte se bort fra. I en del saker har skattemyndighetene erfart at slike overføringer skjer som ledd i en pynting av målselskapet, dvs. gjennomføres for å gi transaksjonen et skinn av forretningsmessighet. Dersom slik pynting avdekkes, kan skattyter få et vanskelig utgangspunkt, både med hensyn til spørsmål om avskjæring, men også i forhold til reglene om tilleggsatt.

I CS Prosjekt¹⁶, ervervet målselskapet en eiendom i Rogaland kort tid forut for overdragelse til ny eier. Under bevisføringen i tingretten kom det frem at avtalene vedrørende kjøp av eiendommen var fremforhandlet og inngått etter særskilt ønske fra kjøpersiden. Utover dette inneholdt selskapet kun mindre verdier, herunder rettighetene til den norske filmklassikeren «Orions Belte». Etter skattemyndighetenes oppfatning var pyntingen av selskapet

¹⁶ Utv. 2007 side 1299.

9 av 10 kunder
sparer **tid**
ved å bruke
PowerOffice

Har du råd til å la være?

Velg PowerOffice

og ta første steg mot en mer effektiv hverdag.

Planlegging
Gjennomføring
Dokumentasjon
Fakturering
Ressursstyring

Ta kontakt for demo eller mer informasjon.

☎ 02230
salg@poweroffice.no

PowerOffice®

gjort med den hensikt å avlede oppmerksomheten fra skattemotivet. Tingretten fant det også sannsynliggjort at hovedmotivet for å kjøpe CS var den fordelaktige skatteposisjonen.

En transaksjons forretningsmessighet kan på samme måte svekkes om målselskapets eiendeler blir solgt relativt umiddelbart etter en overdragelse, ettersom dette kan indikere at selskapets eiendeler eller virksomhet var av underordnet betydning. I en konkret sak hentet fra ligningspraksis forelå det endatil en avtale om tilbakesalg av målselskapets eiendeler mellom kjøper og selger. Avtalen påla selger å kjøpe tilbake det alt vesentligste av eiendeler i målselskapet til en gitt pris og innen en viss tid etter overdragelsen, hvilket svekket det forretningsmessige motivet.

I enkelte tilfeller kan skatteposisjonen ligge i målselskapet, mens den forretningsmessige begrunnelsen for aksjeervert befinner seg i et datterselskap av målselskapet. Det kan i slike tilfeller oppstå spørsmål ved om et erverv av morselskapet har tilstrekkelig egenverdi.

Dette var oppe i Dyvi Eiendom, en ikke-rettskraftig dom fra Oslo tingrett av 2. august 2010. Dyvi Eiendom var opprinnelig et eiendomsselskap i DnB-strukturen og eide flere eiendomsprosjekter via aksjeselskaper og ANS-andeler. Dyvi var interessert i å overta to av eiendomsprosjektene, som var lagt ut for salg, men la i stedet inn bud på morselskapet med forutsetning om at morselskapet skulle ryddes for andre aktiva og passiva enn de to eiendomsselskapene. Staten anførte at kjøpet av morselskapet var et unødvendig mellomledd og ettersom dette i seg selv manglet forretningsmessig egenverdi, ble underskuddet avskåret. Staten vant ikke frem med sin argumentasjon i tingretten. Dommen er imidlertid påanket. Saken reiser interessante spørsmål knyttet til grensen for skattyters rett til valg av transaksjonsform.

4 Forholdet til opplysningsplikten

En stadig tilbakevendende problemstilling ved praktiseringen av reglene om avskjæring av skatteposisjoner, er grensen mellom skattyters opplysningsplikt og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt. Opplysningsplikten har primært betydning for spørsmålet om endringsadgang og tilleggs-skatt, jf. ligningsloven § 9–6 og §§ 10–2 til 10–4. Opplysningsplikten har imidlertid også en side mot profesjonsansvaret, ettersom skattyters rådgivere har en akt-

somhetsplikt med hensyn til å påpeke grensene for opplysningsplikten overfor skattyter.

Utgangspunktet for opplysningsplikten følger av ligningsloven § 4–1, hvor det heter at:

«Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt.»

Bestemmelsens innhold er nærmere presisert i blant annet Gaard-saken¹⁷, hvor Høyesterett uttalte følgende:

«...ligningsloven § 4–1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge frem det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges frem, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert, var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4–1 praktiseres «strengt», jf. Rt. 2006 side 333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt. 1996 side 932 og Rt. 1997 side 1117, gjaldt illeggelse av tilleggs-skatt. Da det ved anvendelsen av § 9–6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt – kanskje endatil strengere – i denne sammenheng.»

I forarbeidene til endringer i reglene om tilleggs-skatt¹⁸ gjør Finansdepartementet rede for kriteriet uriktige og ufullstendige opplysninger etter gjeldende rett:

«Grovt sagt har skattyter en plikt til å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendige for å anvende skattelekene. Dette innebærer at skattyter må gi tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kan vurdere et forhold opp mot skattelekene, eventuelt gi tilstrekkelig

med opplysninger til at ligningsmyndighetene blir gjort oppmerksom på at de må innhente ytterligere opplysninger for å kunne vurdere forholdet.»

Dersom skattyter ikke har forholdt seg til dette, er det i utgangspunktet gitt uriktige og ufullstendige opplysninger.

Et gjennomgående tema i saker vedrørende avskjæring av skatteposisjoner, er hvorvidt selskapet er pliktig til å gi mer opplysninger enn det som følger av obligatoriske ligningsoppgaver. Blant annet vil man ut fra en konsernbidragsoppgave kunne se tidspunkt for det aktuelle aksjeervert. Sammenholdt med balansen i næringsoppgaven og eventuelle realisasjonsoppgaver, anføres det regelmessig at skattemyndighetene hadde opplysninger nok til å identifisere det aktuelle skatte-spørsmålet og dermed grunnlag for å tilskrive skattyter for ytterligere opplysninger, jf. prinsippet i (Lofflandsaken¹⁹).

Lofflanddommen og rettspraksis i kjølvannet av denne reiser viktige spørsmål med hensyn til rekkevidden av opplysningsplikten. I forhold til saker hvor gjennomskjæring er tema, er det imidlertid grunn til å reise spørsmål ved hvor relevante disse spørsmålene er.

Som Banoun påpeker i sin artikkel fra 1998, er det sjelden en skattyter snubler inn i en gjennomskjærings sak. Kjøp av et selskap med store skatteposisjoner og der til lite forretningsmessighet, er som oftest et resultat av bevisste avveininger fra skattyters side, både med hensyn til spørsmål om gjennomskjæring og med hensyn til oppdagelsesrisiko. Når en transaksjon dermed blir klassifisert som overveiende skattemessige motivert, synes en innsnevring av opplysningsplikten til obligatoriske ligningsskjema å ligge et godt stykke unna den lojalitetsstandarden som følger av ligningsloven kapittel 4 og Gaard-dommen. I Gaard-dommen, som dreide seg om omklassifisering av aksjegevinst til lønn, antyder eksempelvis Høyesterett at skattyter blant annet skulle ha fremlagt aksjesalgavtalen.

Vårt budskap er følgelig at dersom rettsanvender først kommer til at den aktuelle transaksjon kan gjennomskjæres, og skattyter ikke har gjort noe forsøk på å klargjøre de forhold som særpreger transaksjonen, så har skattyter i utgangspunktet ikke oppfylt sin opplysningsplikt.

¹⁷ Rt. 2009 side 813.

¹⁸ Ot. prp. nr. 82 (2008–2009) pkt 8.2.1.

¹⁹ Rt. 1992 side 1588.

Tilsvarende betraktninger finnes i foreliggende underrettspraksis, blant annet i Aktiv Hotellinvest, hvor det heter følgende om forholdet til opplysningsplikten:

«Etter lagmannsrettens syn skulle skattyter her ha gitt nærmere opplysninger. Det måtte for Aktiv Hotellinvest AS – i alle fall ut fra en objektiv vurdering – ha framstått som et aktuelt spørsmål om det var berettiget å føre skatteposisjonene videre etter aksjeoverdragelsen i selskapet. For at ligningsmyndighetene skulle få oppfordring til å vurdere dette, og trekke de korrekte konklusjoner, skulle skattyter i forbindelse med selvangivelsen ha gitt utfyllende opplysninger om det som hadde skjedd i selskapet etter at hotellet var solgt i slutten av 1993, dvs. situasjonen gjennom 1994 og det som skjedde i forbindelse med aksjeoverdragelsen.»

Forholdet til endringsadgang samt tilleggsskatt var også tema i en annen sak (Utv. 2008 side 1259) og Ocean Partners AS, hvor staten i begge sakene fikk medhold i bruk av tilleggsskatt med forhøyet sats. Skattyter påtar seg derfor en betydelig

risiko om han velger å begrense sin opplysningsplikt til det som eventuelt følger av obligatoriske ligningsoppgaver.

Et forhold skattyter bør være seg bevisst, er de implikasjonene de nye reglene om tilleggsskatt kan medføre for skattyter. Reglene, som trådte i kraft 1.1.2010, innebærer bl.a. at effektivering skal skje i det året de uriktige eller ufullstendige opplysningene gis, uavhengig av om skattyter er i underskuddsposisjon, jf. ligningsloven § 10–4 nr. 3. Tidligere skulle tilleggsskatten fremføres til det/de årene skattyter hadde positiv inntekt. Dette innebar at effektivering av ilagt tilleggsskatt kunne utsettes i årevis, og skattyter kunne på den måten unngå sanksjonering. Endringen innebærer i praksis en betydelig strengere reaksjon ved at hele tilleggsskatten utlignes umiddelbart.

Avsluttende bemerkninger

Skatteloven § 14–90 er en forholdsvis ny bestemmelse, og problemstillinger knyttet til denne har fremdeles ikke vært oppe i Høyesterett. Det er derfor grunn til å tro at man i tiden fremover vil få en avklaring

på flere av de spørsmålene som er reist i fremstillingen ovenfor. Det er for tiden et forslag om endringer i regelverket til høring, hvor det er foreslått å knytte et virksomhetsvilkår til bestemmelsen. Om dette blir vedtatt, er det grunn til å anta at det også vil kunne ha en viss betydning for praktiseringen av reglene om ulovfestet avskjæring av skatteposisjoner.

Når det gjelder forholdet til tilleggsskatt, ønsker vi å formidle at skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt bør kunne utfylle hverandre på en balansert og effektiv måte. For å foreta en nærmere undersøkelse vil skattemyndighetene normalt være avhengig av tilleggsopplysninger. Skulle man stå i en situasjon hvor ulovfestet gjennomskjæring eller skatteloven § 14–90 kan komme til anvendelse, anbefales det derfor å vedlegge de mest sentrale dokumenter, eventuelt utarbeide en kortfattet beskrivelse av de mest sentrale faktiske forhold som vedlegg til selvangivelsen.



Sticos Oppslag

- *Alt på ett sted*
- *Alltid oppdatert*
- *Rask tilgang til regelverk og faglitteratur*

Sticos Oppslag er din trygghet i arbeidet. Her får du rask tilgang til lover, forskrifter, uttalelser, standarder og faglitteratur. Du finner fyldig omtale av tema innen fagområdene skatt, avgift, regnskap, lønn og personal. Med Sticos Oppslag finner du korrekt informasjon raskt og enkelt.

Enkelt, trygt og effektivt for deg – og for kundene!

For demo eller mer informasjon,
ring 7356 0000 eller se www.sticos.no

