

Del III:

Lovfesting av den ulovfestede omgåelsesregelen



Advokat
Arild Vestengen
Partner i EY Advokatfirma



Advokatfullmektig
Anine Karstensen
Manager i EY Advokatfirma



Advokat
Henrik B Fantoft-Seielstad
Senior Manager i EY Advokatfirma

Denne artikkelen gjennomgår de mest sentrale aspektene ved Finansdepartementets forslag til lovfestet omgåelsesregel som skal gjelde både for skatt og merverdiavgift, samt trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt.¹

Forslaget ble fremmet 10. april 2019 og bygger på professor emeritus Frederik Zimmers utredning, men det inneholder noen viktige modifikasjoner sammenlignet med Zimmers forslag.²

Artikkelen følger opp vår artikkelserie om lovfesting av den ulovfestede omgåelsesregelen i Revisjon og Regnskap nr. 4 2016 og nr. 4 2018 der sentrale elementer i Zimmers forslag ble gjennomgått og sammenholdt med ny rettspraksis på rettsområdet, blant annet dommene i Ikea- og Armada-saken.³

Formålet med den ulovfestede omgåelsesregelen er å trekke grensen mellom det som anses som lovlig skatteplanlegging og skatteomgåelse. Imidlertid er det et anerkjent standpunkt at skattyter ikke har plikt til å velge det alternativet

som gir høyest skatt dersom man står overfor valgmuligheter som gir ulike skatterettslige konsekvenser.⁴ Denne grensen kan derfor være vanskelig å trekke ettersom mange tilfeller kan finne seg i gråsonen mellom lovlig skatteplanlegging og skatteomgåelse.

Lovfesting av omgåelsesregelen har de siste årene vært gjenstand for stor debatt i både vitenskapelige tidsskrifter og i ulike skatteblogger som blant annet problematiserer forslagene forhold til EØS-reglene samt hvorvidt tilpasninger bør gjøres før en eventuell lovfesting for å unngå uforutsigbarhet i tiden fremover.⁵ Zimmers forslag til lovfesting ble også behørig kommentert og i noen grad kritisert under høringsrunden.

Departementets lovforslag, som vil bli til skatteloven § 13–2, har en toleddet struktur som bygger på Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen. Først kommer et grunnvilkår om skatteformål, deretter en totalvurdering av ulike momenter. Momentene i totalvurderingen er ikke uttømmende angitt i forslaget til lovtekst, og omfatter bl.a. forretningsmessig egenverdi, graden av skattemotiv og formålsstrid.

Departementet foreslår også å regulere virkningen av gjennomskjæring i lovteksten. Herunder foreslås det presisert at gjennomskjæring bare skal gjennomføres så langt det er nødvendig for å hindre at skattyteren oppnår den «illojale» skattefordelen.

Departementet forutsetter at forslaget til lovfesting i hovedsak vil gi samme resultat som det som allerede følger av den gjeldende normen på inntektsskattens område med unntak av tre viktige punkter:

- Den subjektive motivvurderingen gjøres objektiv
- Skattebesparelse i utlandet skal ikke lenger anses som en forretningsmessig virkning, men holdes utenfor vurderingen
- At en omgåelsesmulighet er nevnt i lovforarbeidene uten å være fulgt opp med særskilte omgåelsesregler, skal ikke uten videre tale i skattyters favør

Omgåelsesregelen foreslås å bli gitt virkning f.o.m inntektsåret 2020.

Det foreslås videre at den spesielle omgåelsesregelen for generelle skatteposisjoner i skatteloven (sktl.) § 14–90 beholdes. Departementet foreslår videre å ikke presisere interpriseringsbestemmelsen i sktl. § 13–1 ytterligere. Forholdet mellom denne bestem-

1 Prop. 98 L (2018–2019).

2 NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten.

3 Ikea: HR-2016-02165-A. Armada: HR-2017-2410-A.

4 Rt. 2008 s. 1510 (Reitan).

5 Eksempelvis Øyvind Hovlands artikkel i Skatterett nr. 2 2017 s. 107–135 «Omgåelsesregler på skatteområde og forholdet til EØS-avtalen» og PWCs skatteblogg (<http://blogg.pwc.no/skattebloggen/lovfestet-gjennomskjaeringsnorm-pa-vei-pa-tide-a-gjore-tilpasninger>)

Oppsummering

Finansdepartementet fremmet 10. april 2019 et forslag til lovfestet omgåelsesregel som vil gjelde for både skatt og merverdiavgift. Departementet forutsetter at forslaget hovedsakelig vil gi samme resultat som den gjeldende normen med unntak av (i) at den subjektive motivvurderingen gjøres objektiv, (ii) skattebesparelse i utlandet skal ikke lenger anses som en forretningsmessig virkning, men holdes utenfor vurderingen og (iii) at en omgåelsesmulighet er nevnt i lovforarbeidene uten å være fulgt opp med særskilte omgå-

elsesregler, skal ikke uten videre tale i skattyters favør.

Etter vår mening er likevel departementets forslag egnet til å skape usikkerhet på enkelte punkter, for eksempel forslaget forhold til EØS-retten og hvorvidt det fra inntektsåret 2020 blir omkamp om «fisjonssalg» som i ConocoPhillips III. I tillegg kunne departementet gjort en større innsats for å klarlegge omgåelsesregelens anvendelsesområde mot skatteloven § 13–1, som forblir uendret. Vi reagerer også på at skatteloven § 14–90 beholdes som et separat hjemmels-

grunnlag for gjennomskjæring av transaksjoner som gjelder for generelle skatteposisjoner.

En lovfestet omgåelsesregel vil etter vårt syn trolig medføre at skattemyndighetene vil forsøke seg på gjennomskjæring i et større antall saker enn det som er tilfellet med dagens ulovfestede regel, ettersom gjennomskjæringsterskelen antagelig for noen typetilfeller vil kunne bli redusert sammenlignet med dagens norm. En stor gruppe skattytere går følgelig en usikker tid i møte.

melsen og den generelle omgåelsesnormen forblir derfor delvis uavklart.

Etter vårt syn har en lovfesting av omgåelsesnormen på inntektsskatteområdet enkelte fordeler i form av økt forutberegnelighet. Samtidig innebærer forslaget en del skjerpelser for skattytersiden. Vårt samlede inntrykk er således at omgåelsesnormen blir noe strengere sett fra skattyters perspektiv.

Omgåelsesregelen som foreslås, er utformet for skatteformål, men er foreslått også å gjelde på merverdiavgiftsrettens område. Dette kan skape spesielle avgrensinger og problemstillinger som etter vårt syn kunne vært nærmere utredet i departementets forslag. Vi vil ikke omtale forslaget betydning for merverdiavgift nærmere i denne artikkelen.

Nedenfor vil vi redegjøre for de mest sentrale aspektene ved departementets forslag.

Den subjektive motivvurderingen gjøres objektiv

Det er et grunnvilkår etter den gjeldende ulovfestede normen at skattyters hovedformål med transaksjonen har vært å spare skatt. Vilkåret vil bli videreført som grunnvilkår i den lovfestede regelen. «Hovedformål» vil også etter lovfesting innebere at skatteformål-

let må være *klart større* enn andre motiver/formål. Det vil altså ikke være tilstrekkelig for å gjennomskjære at det foreligger «51 %» skatteformål.

Etter den gjeldende ulovfestede omgåelsesnormen skal skattyters formål vurderes subjektivt, dvs. at man skal finne frem til skattyters faktiske motivasjon, men hvor objektive omstendigheter spiller inn ved bevisbedømmelsen.

I forslaget foreslår departementet en helt objektiv formålsvurdering. Dette innebærer at vurderingen «skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon.»

Finansdepartementet viser til at en slik objektiv vurdering vil gi et forenklet bevisstema og redusere mulighetene for å tilpasse seg omgåelsesregelen ved å «fabrikke» forretningsmessige begrunnelser i samtid. Etter vår vurdering blir bevisfabrikking i tilstrekkelig grad motvirket etter den gjeldende subjektive vurderingen ved at skattyters påståtte motivasjon uansett skal vurderes opp mot objektive omstendigheter. Av den grunn, og fordi vi mener at skattytere bør vurderes ut fra sin faktiske motivasjon, er vi skeptiske til endringen.

Formålsvurderingen skal ved en slik objektiv vurdering baseres på de skattemessige og forretningsmessige og øvrige virkningene som fremstod som sannsynlige på transaksjonstidspunktet. Departementet bruker i den forbindelse sktl. § 14–90 og Høyesteretts avgjørelse i HR-2017–2410-A («Armada Eiendom») som referanse. I Armada-dommen er det slått fast at formålsvurderingen etter sktl. § 14–90 er objektiv.

Når formålsvurderingen nå skal «løsri-ves» og baseres på hva en «tenkt» rasjonell aktør «typisk» ville hatt som formål, synes dette på papiret å gi skattemyndighetene en bred adgang til i etterkant å konstruere motivasjon som ikke nødvendigvis ville ha vært til stede i det praktiske næringsliv. Slik kan det antakelig ikke forstås. Videre skal det som nevnt gjennomføres en totalvurdering før gjennomskjæring kan skje, noe som antakelig er til skattyters fordel i slike situasjoner.

Det er videre uklart hvor løserevet vurderingen egentlig blir i praksis. På papiret fremstår den som helt løserevet fra den konkrete skattyteren. Man bør imidlertid etter vår vurdering kunne ta hensyn til vedkommende bransje og andre objektive karakteristika ved denne typen skattytere.

Vi ser ikke bort fra at formålsvurderingen i praksis blir en vurdering av om skattyterens anførte (ikke-skattemessige) formål ville ha vært til stede hos en tenkt rasjonell aktør, og i så fall hva vekten av disse formålene er. Tidsnær dokumentasjon blir derfor fortsatt meget sentralt, herunder tallfesting av ønskede forretningsmessige virkninger, fordi det blir disse motivene som skal vurderes opp mot de hypotetiske motivene til den tenkte rasjonelle aktøren.

Ved vektingen av de skattemessige og ikke-skattemessige virkningene som fremstod som sannsynlige på transaksjonstidspunktet, blir tallmessige beregninger i praksis ofte det avgjørende. Finansdepartementet uttaler riktignok at momenter som ikke er så lett å tallfeste, også skal kunne vektlegges, tilsvarende som ved vurderingen etter sktl. § 14–90. På papiret ser dette ut som en gunstig håndrekning til skattyter, men vår erfaring er at det i slike tilfeller i praksis vil dreie seg om en vekting av beregnet nåverdi av skattebesparelsen vs. nåverdien av de forretningsmessige fordelene.

Omgåelsesmulighet nevnt i forarbeidene

Omkamp om enkelte fritaksmetode-transaksjoner?

I forslaget legger Finansdepartementet opp til at det ikke uten videre skal tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er nevnt i lovforarbeider uten å være fulgt opp med en særskilt omgåelsesregel.

I ConocoPhillips III-saken⁶ hadde skattyteren etter at salget av en fast eiendom var avtalt, gjennomført en fisjon slik at eiendommen kunne selges som aksjer. Dette gav skattyteren en skattefri gevinst i fritaksmetoden.⁷ Et salg av eiendommen som sådan ville ha medført skatteplikt. Høyesterett kom til at transaksjonen ikke kunne gjennomkjæres, blant annet med henvisning til at tilpasningsmuligheter var nevnt i lovforarbeidene. Tilpasningsmulighetene var følgelig meget kjent for lovgiver, som til tross for

denne kjennskapen hadde avstått fra å lovfeste regler som begrenset skattefritaket. Et annet viktig moment var naturlig nok fritaksmetodens formål, som nettopp innbyr til denne type transaksjoner.

Dommen har åpenbart plaget Finansdepartementet. Vekten av omtale av omgåelsesmuligheter i lovforarbeider var blant de særlige punktene som departementet ba Zimmer om å drøfte i sin utredning. Som i utredningen foreslår departementet at synspunktet fra ConocoPhillips III-dommen ikke bør videreføres «i sin generelle form». Departementet skriver i proposisjonen s. 43: «Det skal således ikke tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er omtalt i lovforarbeidene, uten at dette er fulgt opp med spesielle omgåelsesregler. Dette skal likevel ikke utelukke at det etter omstendighetene kan være aktuelt å legge vekt på at en tilpasningsmulighet må anses akseptert av lovgiver, eksempelvis når skattereglenes egen utforming gir holdepunkt for det.»

I lovforslaget legges det tilsynelatende også opp til at vekten skal skyves noe over fra formålet til den regelen som brukes til å omgå («redskapsregelen») til den regelen som blir omgått, sammenlignet med den vektingen Høyesterett foretok i ConocoPhillips III-dommen.

Ser man disse to justeringene i sammenheng, kan det stilles spørsmål ved om det fra inntektsåret 2020 blir omkamp om «fisjonssalg» som i ConocoPhillips III og om f.eks. egenkapitaltransaksjoner som bringer personlig eide aksjer inn i fritaksmetoden i forkant av salg.⁸

Det sies ikke klart i proposisjonen om lovforslaget ønsker å ramme ConocoPhillips III-transaksjoner (herunder mindre offensive varianter av slike fisjonssalg). Formuleringene kan kanskje vel så gjerne forstås dithen at det siktes mot nye, lignende tilpasninger eller ny lovgivning, hvor redskapsregelens formål i mindre klar grad enn ved fritaksmetoden åpner for tilpasninger.

Vår mening er at skattemyndighetene uansett bør være varsomme med å

angripe fisjonssalg etter den lovfestede omgåelsesnormen hvis denne vedtas. Det er ikke til å komme utenom at det i fritaksmetoden ligger en uttrykt villet og klar forskjell mot innmatssalg, og det synes unaturlig ikke å legge betydelig vekt på et så klart redskapsregel-formål.

Det er heller ikke noe virksomhetskrav ved skattefri fisjon. Det kan i den forbindelse vises til Rt. 2008 s. 438 (Habberstad) hvor det eneste overførte aktivumet var en fisjonsfordring etablert samtidig med fisjonsbeslutningen. Høyesterett kom til at det ikke var et vilkår for fisjon at det ble overført verdier i tillegg til denne fordringen.

Dessuten er det jo ikke slik at den latente skattepliktige gevinsten på den faste eiendommen forsvinner; den videreføres med skattemessig kontinuitet og ligger følgelig fortsatt latent i eiendomsselskapet etter aksjesalget.

Det er også et poeng at næringslivet har innrettet seg etter fritaksmetoden, og salg av f.eks. fast eiendom skjer i stor grad som salg av aksjer i SPV-er. Det har etter vår vurdering lite for seg å vende tilbake til tilstanden før ConocoPhillips III-dommen, hvor man måtte «vente» en periode fra utfisjoneringen til det faktiske aksjesalget kunne skje for å unngå gjennomskjæring. Hvor lenge skal man i tilfelle vente nå før fisjonen har en tilstrekkelig forretningsmessig egenverdi/virkning? En slik «karantenetid» blir kunstig, og grensen mot ordinære eiendoms-SPV-er og vanlig forretningsmessig konsernstrukturering blir uklare.

Skattytere som planlegger å fisjonere i forkant av aksjesalg, kan spare seg en del bekymring ved å gjennomføre fisjonen og aksjesalget før nyttår.

Skattebesparelse i utlandet holdes utenfor

Hydro Canada-dommen

Etter Hydro Canada-dommen har man lagt til grunn at skattefordeler som er oppnådd i utlandet, kan anses å

⁶ Også kalt Tangen 7, Rt. 2014 s. 227.

⁷ Sktl. § 2-38.

⁸ Typisk ved trekantfusjon.

ha en forretningsmessig verdi under omgåelsesnormens totalvurdering.⁹

Slike utenlandske skattefordeler skal imidlertid ikke lenger anses som en forretningsmessig virkning, men holdes utenfor vurderingen. Dette er etter vår vurdering en noe unyansert og uheldig innskjerping av omgåelsesnormen. Forslaget gjør ikke noe forsøk på å skille mellom på den ene siden helt legitim skattetilpasning i utlandet og på den annen side aggressiv skattetilpasning som kanskje kunne vært rammet av omgåelsesregler i det aktuelle utlandet. At helt legitim skatteplanlegging ikke skal anses som et forretningsmessig hensyn, vil være fremmed for mange i næringslivet. Dette bidrar til at vurderingene som skal gjøres etter omgåelsesreglen, i noen tilfeller vil avvike fra de reelle forretningsmessige vurderingene som begrunner en transaksjon. Det er etter vårt syn uheldig at viktige skatteregler utformes på en slik måte.

For internasjonale konsern kan det være en vanskelig vurdering hvorvidt reglene som benyttes er innenfor det «normale» eller befinner seg i gråsonen. Imidlertid synes det fornuftig at gråsonetilpasningene vurderes annerledes enn ved bruk av typiske normale skatteregler som for eksempel konsernbidrag.

Som rådgivere for multinasjonale selskaper med grenseoverskridende transaksjoner har vi vanskeligheter med å se gode grunner til at skattekostnader generelt skal håndteres annerledes enn andre kostnader. I tillegg synes hverken Zimmers utredning eller departementets forslag å gi klare svar på hvorfor skattekostnader i utlandet skal stå i en særstilling i den sammenheng.

IKEA-dommen

IKEA-dommen kan benyttes som eksempel for å belyse problemstillingen fra et praktisk perspektiv.¹⁰ I dommen ble Ikea Handel og Eiendom AS nektet fradrag for gjeldsrenter på et konserninternt lån. Skattekontoret anførte at fradrag kunne nektes både med hjemmel i skatteloven § 13–1 og omgåelsesregelen.

Ikea Handel og Eiendom AS var konsernspissen i den norske delen av det internasjonale Ikea-konsernet. Konsernet foretok i 2007 en omorganisering der selskapets fem eiendommer ble utfisjonert og lagt i nye, særskilte selskaper i et eget eiendomskonsern under Ikea Handel og Eiendom AS med Ikea Eiendom Holding AS som holdingselskap. Eiendommene gikk ved disposisjonene fra å være direkte til indirekte eid av Ikea Handel og Eiendom AS, som nå hadde pådratt seg konsernintern gjeld i konsernets internbank ved at selskapet kjøpte aksjene i Ikea Eiendom Holding AS og på den måten fikk indirekte eierskap til eiendommene.

I multinasjonale konsern er det svært vanlig med internbanker som forvalter konsernets likviditet. Det er derfor viktig at konsernets struktur bidrar til at midler effektivt kan flyttes mellom de enkelte selskapene innad i konsernet, for eksempel gjennom løpende overføringer av renter på lån inngått i tråd med armlengdeprinsippet. På denne måten kan internbanken opprettholde likviditet og sikre konsernets øvrige gjeldsforpliktelse. Gjeldsfinansiering kan derfor være begrunnet i legitime forretningsmessige motiv som ivaretar konserninteressene.

Etter vårt syn tar man i liten utstrekning hensyn til de forretningsmessige virkningene og den motivasjonen som ligger utenfor det aktuelle selskapet. Ofte er selskaper en del av større konsern og har konserninterne transaksjoner. Man kan derfor reise spørsmål om det er riktig at man ikke skal ta hensyn til forretningsmessige virkninger på konsernnivå i slike omgåelsesvurderinger.

Som et eksempel kan man tenke seg et multinasjonalt konsern med et lite norsk underkonsern. La oss si at konsernledelsen i utlandet beslutter å gjennomføre en transaksjon hvis virkninger har lav eller kanskje ingen egenverdi i Norge isolert sett, men at transaksjonen utløser en betydelig skattefordel i Norge. Hvordan skal departementets forslag anvendes på et slikt scenario? Skal skattefordelen i Norge

veies mot egenverdi i Norge eller opp mot den forretningsmessige egenverdien som har utløst transaksjonsbeslutningen?

Slik vi forstår dagens ulovfestede norm og forslaget er det vel intet som tilsier at vurderingen skal begrenses til kun norske egenverdier. For ordens skyld poengteres det at dette er noe annet enn oppnåelse av *skattefordeler* i utlandet. Vi har ikke svaret på dette, men det er en kjensgjerning at slike problemstillinger blir stadig vanligere.

IKEA-dommen er på mange vis også her illustrerende. I IKEA-dommen var det så vidt vi kan se anført at transaksjonsrekken også var motivert ut ifra et ønske om å flytte kapital fra en tykt kapitalisert norsk del av konsernet til andre deler av IKEA-konsernet globalt. Det kunne vært interessant å få avklart hvordan Høyesterett hadde angrepet dette hvis man fra IKEA sin side hadde dokumentert at dette var den helt sentrale motivasjonsfaktoren for transaksjonsrekken.

I dommen ble siste ledd i transaksjonsrekken, dvs. tilbakekjøpet av aksjene, vurdert som et unaturlig ledd i transaksjonsrekken, noe som medførte gjennomskjæring. Hvis hovedbeveggrunnen for transaksjonsleddet derimot hadde vært å flytte kapital, ville ikke dette leddet kunne blitt bedømt som unaturlig all den tid dette sannsynligvis var den eneste sikre fremgangsmåten som gjorde slik kapitalflytting mulig. Dette siste siden en slik transaksjon ga måling til virkelig verdi.

Det kan videre stilles spørsmål om Norge, tatt i betraktning våre EØS-rettslige forpliktelser, i det hele tatt har anledning til å gjennomskjære situasjoner som i IKEA, i den utstrekning transaksjonsrekken åpenbart er forretningsmessig begrunnet og lånevilkårene er armlengdes priset. Det følger av IKEA-dommen at partene var enige om at lånearrangementet ikke var problematisk verken i forhold tynn kapitalisering eller i forhold til prising av lånevilkårene. Mer om dette nedenfor.

⁹ Rt. 2002 s. 456.

¹⁰ HR-2016-02165-A.

Forholdet til EØS-retten og skatteavtaler

Forslaget inneholder ingen substansiell drøftelse av forholdet mellom omgåelsesregelen og Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og skatteavtaler. Zimmers utredning fikk kritikk for at vurderingene av disse problemstillingene ikke gikk nok i dybden og det endelige forslaget inneholder heller ingen drøftelse av betydning.

Det er etter vår oppfatning spesielt at Norge slutter seg til internasjonale avtaler, men ikke bidrar til å klargjøre grensesnittet mellom norsk intern rett og den internasjonale retten på særlig kompliserte områder. Slik avklaring og veiledning ville blitt satt pris på av næringslivet som må manøvrere i og etterleve stadig mer kompliserte regler.

Det kan tenkes situasjoner som neppe ville blitt gjennomskåret hvis bare norske selskaper var involvert, men som det er interessant å vurdere ut fra et omgåelsesperspektiv når bare det ene selskapet i transaksjonen er hjemmehørende i Norge. I den grad omgåelsesnormen ikke anvendes likt på norske selskaper og EØS-selskaper, slik at EØS-selskapene i realiteten blir diskriminert, kan den være i strid med EØS-retten. For eksempel kan en transaksjon som fra et rent norsk perspektiv kan fremstå som skattemessig motivert, i et konsernperspektiv være motivert av et behov for å flytte egenkapital til et annet sted i konsernet hvor det er større behov for den, slik som belyst i eksempelet fra IKEA-dommen.

Dersom kreditor i IKEA-dommen hadde vært norsk, ville det neppe vært grunnlag for gjennomskjæring. Dette er basert på at EØS-retten begrenser seg til å avskjære rent kunstige arrangementer («wholly artificial») og at partene i IKEA-dommen var enige i at struktureringen var forretningsmessig motivert og prisingen som sådan var armlengdes. Dette har blitt grundig behandlet i juridisk litteratur.¹¹

Opphever sktl. § 14–90 og ny bestemmelse i sktl. § 13–3

Skatteloven § 14–90 retter seg mot selskaper med generelle skatteposisjoner (typisk fremførbart underskudd) hvor det skjer endringer i eierskap og omorganiseringer etter skatteloven kapittel 11, og hvor det er sannsynlig at det «overveiende motiv» ved transaksjonen er «utnyttelse av den generelle skatteposisjonen».

Bestemmelsen skal forhindre at det oppstår et marked for omsetning av generelle skatteposisjoner,¹² og motvirke skattemotiverte overføringer av skatteposisjoner («misbruk») som kan bety tap av skatteproveny.¹³

Bestemmelsen ble foreslått opphevet i Zimmers utredning fordi det ikke ble ansett å foreligge tilstrekkelig grunn til å opprettholde en spesiell omgåelsesregel for skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler/gjeldspost ved siden av en lovfestet generell omgåelsesregel.

Etter departementets vurdering gir det en viktig signaleffekt å ha en øremerket bestemmelse for «kjøp og salg» av bestemte skatteposisjoner og foreslår derfor at bestemmelsen flyttes til ny § 13–3. Den lave terskelen for anvendelse videreføres, men det tydeliggjøres hvilke skatteposisjoner som er omfattet (for eksempel underskudd, tom positiv saldo, saldo på gevinst- og tapskonto). Formålsvurderingen etter § 13–3 skal knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon og skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet.

Selv om en presisering av bestemmelsens innhold gir bedre forutberegnelighet, er det etter vår mening lite naturlig å ha en bestemmelse for skatteposisjoner i tillegg til en generell omgåelsesregel. Det er videre vanskelig å se hvorfor terskelen for å gjennomskjære skatteposisjon-transaksjoner skal være lavere eller annerledes enn for andre transaksjoner. Departementets argumentasjon på dette punktet synes lite

overbevisende og det er heller ikke gjort forsøk på å imøtegå Zimmers argumentasjon for at bestemmelsen burde oppheves.

Skatteposisjoner knyttet til eiendeler faller utenfor virkeområdet til sktl. § 14–90, og vil fortsatt gjøre det i den nye sktl. § 13–3. Det legges i proposisjonen også opp til at skattemotiverte transaksjoner knyttet til skatteposisjonen innbetalt kapital (altså en konkret skatteposisjon tilknyttet aksjer/selskapsandeler) kan gjennomskjæres etter den nye generelle regelen, og at dette kan gjøres allerede på det tidspunktet skatteposisjonen erverves.

Videreføring av dagens ordlyd i sktl. § 13–1

Skatteloven § 13–1 regulerer skattemyndighetenes adgang til å skjønnsmessig justere inntekt dersom inntekten er redusert på grunn av interessefelleskap med en annen person eller selskap. I utredningen til Zimmer ble det foreslått å klargjøre virkeområdet til bestemmelsen ved å presisere at sktl. § 13–1 kun gjelder prisfastsettelse.

Departementet viser i sitt forslag til at anvendelsesområdet til sktl. § 13–1 har fått en tilstrekkelig avklaring gjennom IKEA-dommen og at dommen bekrefter at § 13–1 kan få anvendelse ved tynn kapitalisering. Reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning, faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Etter departementets vurdering bør de avgrensningene som dommen innebærer, legges til grunn ved videre anvendelse av bestemmelsen og foreslår derfor at skatteloven § 13–1 videreføres uten endringer. Tolkning av IKEA-dommen blir således meget viktig ved avgrensningen mellom § 13–1 og den foreslåtte lovfestede omgåelsesregelen. Vi er enig i at IKEA-dommen ga noen viktige avklaringer, men det gjenstår fortsatt flere ubesvarte spørsmål. Slik sett ville det vært en fordel om virkeområdet heller ble presisert direkte i bestemmelsens ordlyd.

¹¹ Øyvind Hovland, Skatterett nr. 2 2017 s. 107–135 «Omgåelsesregler på skatteområde og forholdet til EØS-avtalen».

¹² Innst. O. nr. 36 (1996–1997) s. 12.

¹³ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.

Som eksempel på uklarheter for anvendelsesområdet til § 13–1 og omgåelsesnormen kan det nevnes at OECD TP Guidelines, som er en lovbestemt rettskildefaktor etter § 13–1, har formuleringer om både å definere transaksjonen som har funnet sted og om restrukturering av transaksjoner. Disse avsnittene skaper vanskelige grensdragingsproblemer. I praksis ser vi i enkelte saker at skattemyndighetene bruker disse formuleringene i OECD TP Guidelines til å gjennomskjære transaksjoner på et i beste fall tvilsomt grunnlag. Etter vårt syn bør disse rekarakteriseringstilfellene brukes med stor varsomhet. Det kan stilles spørsmål om noen av disse tilfellene heller skulle vært vurdert etter omgåelsesnormen, som har en mer sammensatt vurdering.

Avsluttende bemerkninger

Vi er i utgangspunktet positive til en lovfesting av den ulovfestede omgåelsesregelen, ettersom en lovfesting prin-

sipielt vil kunne bidra til større forutberegnelighet for skattyter. Rent lovteknisk er også departementets forslag forbedret og forenklet sammenlignet med Zimmers utredning.

Etter vår mening er likevel departementets forslag egnet til å skape usikkerhet på enkelte punkter, for eksempel forslaget forhold til EØS-retten og hvorvidt det fra inntektsåret 2020 blir omkamp om «fisjonnssalg» som i ConocoPhillips III. I tillegg kunne departementet gjort en større innsats for å klarlegge omgåelsesregelens anvendelsesområde mot skatteloven § 13–1. Vi reagerer også på begrunnelsen for å beholde skatteloven § 14–90, som etter vår vurdering ikke burde være egnet til å overbevise noen.

At den subjektive motivvurderingen gjøres objektiv, blir etter vårt syn antagelig mer semantikk enn realitet. Selv om dagens omgåelsesregel har hatt et subjektivt utgangspunkt, er det etter

vår vurdering få spor i rettspraksis av at det rent subjektive har vært avgjørende for resultatet. Høyesterett har ved flere anledninger vist at skattyters anførte subjektive motiv må underbygges med objektive og tidsnære bevis.

I tillegg vil departementets forslag sannsynligvis medføre betydelig usikkerhet knyttet til regelens anvendelse på merverdiavgift og andre særavgifter. Det må antas at avgiftsjuristene kommer tilbake til dette i egne analyser.

En lovfestet omgåelsesregel vil etter vårt syn trolig medføre at skattemyndighetene vil forsøke seg på gjennomskjæring i et større antall saker enn det som er tilfellet med dagens ulovfestede regel, ettersom gjennomskjæringsterskelen antagelig for noen typetilfeller vil kunne bli redusert sammenlignet med dagens norm. En stor gruppe skattytere går følgelig en usikker tid i møte.

Uoversiktlige forenklinger

Årsberetning for små foretak

I slutten av 2017 ble det vedtatt at små foretak ikke lenger skulle ha plikt til å utarbeide årsberetning. I utgangspunktet burde dette være enkelt og greit, noe det har vist seg ikke å være. Denne artikkelen omhandler hvilke krav som gjelder for de fleste foretak og virksomheter.



Statsautorisert revisor
Erik Avlesen-Østli
Den norske Revisorforening

Utgangspunktet er klart. Regnskapsloven¹ unntar små foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning. Årsberetningen er imidlertid nevnt i en rekke lov- og forskriftsbestemmelser for forskjellige

selskapsformer og virksomhetstyper. Ved endringen i regnskapsloven i 2017 ble ikke disse bestemmelsene gjennomgått. Behovet for konsekvensjusteringer ble ikke vurdert, unntatt i aksjeloven. Heller ikke alle bestemmelsene i regnskapsloven ble konsekvensjustert!

Hva reguleringen går ut på, varierer. Det er eksempelvis bestemmelser som krever at årsberetning skal utarbeides, at

bestemte forhold skal omtales i årsberetningen, hjemler som sier at reglene for små foretak ikke gjelder, regulerer hvilket organ som skal godkjenne årsberetningen, fastsetter frister for godkjenning og stiller krav til hvem som skal underskrive årsberetningen. I tillegg pålegger eller anbefaler enkelte instanser at det utarbeides årsberetning. Dermed er det et spørsmål om hvilke regler, pålegg og anbefalinger som med-

1 Regnskapsloven § 3-1 annet ledd.