

UiO : **Det juridiske fakultet**

Skatterettslig omgåelse

Vilkårene for skatterettslig omgåelse i lys av forretningsmessige forhold

Kandidatnummer: 673

Leveringsfrist: Tirsdag 9. mai 2023 kl. 12:00

Antall ord: 17 992



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Oppgavens tema	1
1.2	Avgrensninger	3
1.3	Metode og rettskildebildet	4
1.4	Internasjonalt	6
2	FORRETNINGSMESSIGE FORHOLD OG OMGÅELSE	7
2.1	Overordnet om omgåelse	7
2.2	Hva er forretningsmessige forhold	9
2.2.1	Forretningsmessig egenverdi og forretningsmessige formål	9
2.2.2	Skillet mellom forretningsmessig egenverdi og forretningsmessige formål.....	12
2.2.3	Forretningsmessige forhold og omgåelsesregelens ulike vilkår	13
3	SKATTEFORDEL	14
3.1	Innledning	14
3.2	Skillet skattemessige og forretningsmessige forhold	15
3.2.1	Utenlandske skattefordeler	15
3.2.2	Parallele skatte- og avgiftsfordeler.....	19
3.2.3	Investeringsstrategier i konsern.....	20
4	«FORETATT EN DISPOSISJON ELLER FLERE SAMMENHENGENDE»	22
4.1	Innledning	22
4.2	«Sammenhengende» disposisjoner	23
4.3	«Unødvendige» disposisjoner.....	24
5	HOVEDFORMÅL OM SKATTEFORDEL	26
5.1	Om vilkåret	26
5.2	Forretningsmessige formål	28
5.2.1	Formålsvurderinger for enkeltledd i transaksjonsrekker.....	28
5.2.2	Virksomheter som objektive omstendigheter	31
5.2.3	Ikke-realiserede formål	35
5.2.4	Overflødiggjøring av formålsvurderingen	37
5.2.5	Ulemper	40
5.2.6	Alternative fremgangsmåter	41
6	TOTALVURDERINGEN	43

6.1	Om vilkåret.....	43
6.2	Egenverdi i totalvurderingen	44
6.2.1	Formuleringen av vurderingstemaet.....	45
6.2.2	Ulemper.....	49
6.2.3	Virkninger med særlig vekt.....	52
6.2.4	Betingelsestest.....	53
6.2.5	Overlapp og innflytelse	55
7	AVSLUTNING.....	58
8	LITTERATURLISTE	60

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

Formålet med denne fremstillingen er å belyse hvordan forretningsmessige forhold gjør seg gjeldende ved anvendelsen av vilkårene for skatterettslig omgåelse i skatteloven § 13-2.¹ Begrepet «forretningsmessige forhold» sikter til sidene av en disposisjon som gjelder driften av virksomhet, slik som « Eiermessige, organisatoriske, driftsøkonomiske, markedsmessige o.l.» forhold.² Skatteforhold faller utenfor begrepet.

Som hovedregel åpner norsk rett for innrettelse med sikte på redusert skattebelastning, såkalt «skatteplanlegging».³ For en konkurransedyktig bedrift er det derfor både rasjonelt og nødvendig å vurdere «skattekonsekvenser når viktige disposisjoner overveies».⁴

Slik Høyesterett uttaler i Rt. 2007 s. 209 (Hex), går det likevel en grense mellom legitim tilpasning til skattereglene og det «å omgå eller utnytte disse i strid med» deres formål⁵. Sistnevnte utgjør skatteomgåelse og rammes av skatteloven § 13-2.⁶ Bestemmelsen lovfester den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen som ble «utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori».⁷

Ved omgåelse legges ikke den aktuelle disposisjonens «rettslige karakteristikk» til grunn for beskatningen, jf. skatteloven § 13-2 fjerde ledd. Derimot skjer skattleggingen på «en måte som reflekterer» disposisjonens økonomiske innhold. «Tilsidesettelse» og «gjennomskjæring» er betegnelser på skattemyndighetenes «virkemiddel» dersom omgåelse foreligger.⁸ Det er bakgrunnen for at «tilsidesettelse» og «gjennomskjæring» også i denne fremstillingen brukes som synonymer på omgåelse.

Skatteloven § 13-2 er en erkjennelse av at et «effektivt og godt skattesystem» trenger en sikkerhetsventil hvis skattyternes tilpasningsforsøk går for langt.⁹ Slik sikrer omgåelsesregelen et «effektivt» skattesystem ved at øvrige skatteregler får sine tilsiktede virkninger¹⁰. Dermed

¹ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

² Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992 side 41.

³ Zimmer (2019) side 54.

⁴ Harboe (2012) side 240.

⁵ Avsnitt 42.

⁶ Skatteloven § 13-2 gjelder for de fleste skatter og avgifter, herunder merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 12-1, men noen unntak finnes, se nærmere om dette i Prop. 98 L (2018-2019) punkt 6.5.3.

⁷ Hex avsnitt 39.

⁸ Harboe (2012) side 207.

⁹ NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten punkt 1.1.

¹⁰ Se eksempelvis Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 46.

speiler omgåelsesregelen hensynene som de aktuelle skattereglene bygger på; «fundamentene for norsk skatt» beskyttes.¹¹ Samtidig er et «godt» skattesystem, et skattesystem som likebehandler skattytere i samme situasjon.

Felles for høyesterettspraksis der omgåelse konstateres, er at disposisjonene har «begrenset ikke-skattemessig virkning».¹² Dette henger sammen med omgåelsesregelens ovennevnte begrunnelse om å sikre effektive skatteregler og likebehandling. Skattebesparende disposisjoner uten ikke-skattemessige virkninger svekker skattereglenes effektivitet. Dette fordi reglene får utilsiktede virkninger når de kommer til anvendelse i faktiske tilfeller utenfor deres siktemål. I tillegg er slike disposisjoner problematiske av likhetshensyn, ettersom skattyteren oppnår fordeler skattytere i lignende situasjoner ikke får.

Ut over hensynene til et effektivt og likebehandlende skattesystem, favner disposisjonens forretningsmessige forhold også andre deler av omgåelsesregelens begrunnelse, blant annet prinsippet om nøytralitet.

Nøytralitetsprinsippet innebærer at det er hensiktsmessig samfunnsøkonomisk at skattereglene ikke utformes slik at de virker styrende på skattyteres adferd.¹³ Disposisjoner som er forretningsmessig rasjonelle for skattyter – skattefordelen ekskludert – antas samtidig å være samfunnsøkonomiske. Dermed ivaretas nøytralitetsprinsippet gjennom vektlegging av disposisjonens forretningsmessige side under omgåelsesregelens vilkår. Et beslektet poeng er at det medfører «samfunnsøkonomisk ressursløsning» når skattytere prioriterer ressurser til «skatteplanlegging og omgåelsesarrangement» fremfor verdiskapning.¹⁴

Et annet hensyn er å avverge en uønsket konkurransevridning ved at større aktørene kan vie mest ressurser til skatteplanlegging.¹⁵ Denne vridningen vil også øke den samfunnsøkonomiske ressursløsningen. Ved at disposisjonens forretningsmessige side vektlegges i omgåelsesregelen, fremmes en mer samfunnstjenlig ressursbruk.

Koblingen mellom omgåelse og disposisjonens ikke-skattemessige begrunnelse har historisk forankring. Allerede på 1960-tallet uttalte Kvisli den såkalte «egenverditesen».¹⁶ Kvislis poeng var at disposisjoner uten «en viss egenverdi m.h.t økonomiske realiteter», er mest utsatt for

¹¹ Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) side 466.

¹² Banoun (2003) side 15. Se lignende i Skars utredning til NOU 2016: 5, vedlegg 1 punkt 4.4.1.

¹³ Folkvord (2016B) side 2.

¹⁴ Folkvord (2016B) side 2.

¹⁵ Folkvord, Furuseth, Gjems-Onstad (2021) side 117.

¹⁶ Banoun (2014) side 30.

omgåelse «selv om de privatrettslig sett er uangripelige».¹⁷ Høyesterett gjentar uttalelsen i Rt. 1966 s. 1189 (Bergesen).¹⁸

Harboes bygger på det samme poenget når han skriver at omgåelse kjennetegnes av et spenn «mellom former og realiteter».¹⁹ For skattytere i næringslivet er konsekvensen at det er skattemotiverte disposisjoner uten forretningsmessig realitet ut over skattefordelen, som er mest utsatt for tilsidesettelse.

Det er en nær sammenheng mellom egenverdi-begrepet og disposisjonens forretningsmessige forhold. «Egenverdi» forstås som verdiene disposisjonen skaper, skattefordelen ekskludert. I profesjonelle sammenhenger er dette typisk forretningsmessige virkninger. I dag er «egenverdi» inntatt i ordlyden i skatteloven § 13-2, jf. (3) bokstav a. Begrepene «forretningsmessige forhold» og «forretningsmessig egenverdi/virkninger» har likevel ikke samme innhold. Hva som nærmere ligger i begrepene og hvilke vilkår det siktes til, følger av hoveddelen²⁰.

1.2 Avgrensninger

Omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 må avgrenses i flere retninger. Skillelinjene er ofte uklare og behandles ikke inngående.²¹

En avgrensning er mot parallelle omgåelsesregler i andre deler av privatretten, slik som i aksjeselskapsretten.²²

En annen avgrensning er mot skatteunndragelse. I motsetning til omgåelse, er skatteunndragelse straffbart etter straffeloven §§ 378 flg («skattesvik»). Spørsmålet er da om skattytere gjennom «uriktig eller ufullstendig opplysning» søker å forlede myndighetene med hensikt å oppnå urettmessige skattefordeler. Til sammenligning knytter problemstillingen ved omgåelse seg til disposisjonen og om denne skal få virkninger etter sin form. Det er ikke bestridt at disposisjonen er gjennomført.

Dette er årsaken til at pro forma – et typetilfelle ved unndragelse – også faller utenfor omgåelsesregelen.²³ Skatterettslig pro forma kjennetegnes av at skattyter oppgir et annet rettsforhold

¹⁷ Kvisli (1962) side 109.

¹⁸ Side 1193.

¹⁹ Harboe (2012) side 206.

²⁰ Punkt 2.2.

²¹ Se NOU 2016: 5 punkt 2.4 for mer utførlig behandling av grensedragningene.

²² Skar (2019) side 270.

²³ NOU 2016: 5 punkt 2.4.1.

enn de underliggende realitetene. Ved omgåelse er derimot disposisjonenes former «reelle og bindande»; spørsmålet er heller om disposisjonene har hatt realitet.²⁴

En tredje tilgrensende problematikk er tvister mellom skattytere og skattemyndighetene vedrørende den privatrettslige karakteristikk av rettsforhold.²⁵ I slike tilfeller har ofte disposisjonen faktiske virkninger og spørsmålet er hvilken lovregel virkningene hører under.²⁶

Det avgrenses også mot spesielle tilsidesettelsesregler i skatteloven §§ 13-1 og 13-3 (tidligere § 14-90). Førstnevnte gjelder «internprising» mellom selvstendige skattesubjekter i interessefellesskap.

Skatteloven § 13-3 er en spesiell omgåelsesregel ved omgåelse av forbudet mot overdragelse av «generelle» skatteposisjoner; det vil si skatteposisjoner «uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost», jf. skatteloven § 13-3 første punktum. Bestemmelsen fikk sin nåværende utforming parallelt med lovfesting av skatteloven § 13-2, og det vil i enkelte tilfeller være grunnlag for å trekke veksler på § 13-3 ved anvendelsen av § 13-2.²⁷

Den generelle omgåelsesregelen i skatteloven § 13 -2 har et videre anvendelsesområde enn skatteloven §§ 13-1 og § 13-2.

Fremstillingens fokus på forretningsmessige forhold gjør at andre ikke-skattemessige sider ved disposisjonen enn de forretningsmessige, ikke behandles. Her siktes det primært til «familie-messige og personlige» forhold.²⁸ Dommer vedrørende andre forhold trekkes likevel inn der disse har overføringsverdi.²⁹ Det samme gjelder dommer der skillet mellom forretningsmessige forhold og andre forhold ikke er klart.³⁰

1.3 Metode og rettskildebildet

Lovfestingen av omgåelsesregelen gjør at lovteksten i skatteloven § 13-2 danner utgangspunktet for fremstillingens metode, slik også alminnelig juridisk metode legger opp til. Det at bestemmelsen som hovedregel kodifiserer den ulovfestede omgåelsesnormen, innebærer likevel

²⁴ Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips).

²⁵ NOU 2016: 5 punkt 2.4.2

²⁶ I Rt. 1993 s. 173 var det for eksempel en «smakssak» hva man bygget på. Se Harboe (2012) side 211

²⁷ Se punkt 5.2.2

²⁸ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3

²⁹ Eksempelvis Rt. 2006 s. 1062 (A)

³⁰ Særlig Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) og Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)

at tidligere høyesterettspraksis fortsatt er sentralt for tolkningen.³¹ Særlig avgjørelser fra og med Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) er relevante, fordi disse er bygget opp etter samme system som skatteloven § 13-2.³²

Et annet rettskildemessig særpreg er det omfattende lovforarbeidet som ligger bak skatteloven § 13-2. Både lovutredningen³³ og lovproposisjonen³⁴ går detaljert gjennom bestemmelsens ulike sider. I tillegg foreligger Skars utredning,³⁵ som vedlegg til lovutredningen, og innstillingen.³⁶

Samtidig innebærer videreføringen av tidligere praksis at forarbeidene på mange punkter bare er tolkninger; Høyesteretts uttalelser er primærkilden. Der lovfestingen bryter med den ulovfestede omgåelsesnormen, er imidlertid forarbeidene særlig retningsgivende for lovtolkningen.

I skrivende stund foreligger ikke rettspraksis om skatteloven § 13-2, så det gjenstår å se i hvilken utstrekning Høyesterett vil bygge på forarbeidenes tolkninger og endringer. Foreløpig er det derfor grunn til å være tilbakeholden med ukritisk å bygge på forarbeidenes standpunkter. Særlig gjelder dette lovutredningen, som ble lagt frem av Zimmer alene og som proposisjonen fraviker på visse punkter.³⁷

Et annet kjennetegn er tilfanget av praksis fra forvaltningen i form av både generelle tolkningsuttalelser, herunder i Skatteetatens Skatte-ABC og fra Finansdepartementet, og konkrete avgjørelser, slik som bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet («BFU») og vedtak fra Skatteklagenemnda. Relevante uttalelser i disse trekkes frem som illustrasjon og informasjonskilde, men gis ikke særskilt tyngde ved tolkningen.

Det samme gjelder juridisk teori, som har spilt en nøkkelrolle ved utviklingen av omgåelsesnormen. Ettersom forarbeidene tar stilling til flere av omgåelsesregelens mest diskuterte

³¹ Prop. 98 L (2018-2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel) punkt 7.6.3

³² Harboe (2012) side 222 og 228.

³³ NOU 2016: 5.

³⁴ Prop. 98 L (2018-2019).

³⁵ NOU 2016: 5 vedlegg 1.

³⁶ Innst. 24 L (2019-2020) Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel).

³⁷ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 4.2. Lovutredningen skapte debatt i juridisk teori, se særlig Folkvord (2016A) og Gjems-Onstad (2016).

underproblemstillinger, kan det spørres om juridisk teori vil stå like sentralt ved omgåelsesregelens videre utvikling.³⁸ Særlig gjelder dette der forarbeidenes løsninger reflekteres i lovteksten.

Når det gjelder reelle hensyn og formålsbetraktninger, vises det til de ovennevnte hensynene bak omgåelsesregelen i punkt 1.1. Nettopp på grunn av omgåelsesregelen brede anvendelsesområde, er det saksavhengig hvilke hensyn og formål som fremstår mest relevant for problemstillingene som reises i fremsittlingen.

1.4 Internasjonalt

Et særtrekk innenfor skatterettens område er fremveksten av internasjonal skatteplanlegging.³⁹ Spesielt relevant er det at internasjonale konserner søker å utnytte forskjellene mellom skatteregler- og nivåer som gjelder for konsernselskapene for å oppnå lavest samlet skattebelastning. Slik utnyttelse kan også involvere skatteavtaler. Selv om skatteloven § 13-2 også gjelder grenseoverskridende transaksjoner, kommer omgåelsesregelen ofte til kort i slike tilfeller, fordi tilpasningsmulighetene er så mange.⁴⁰

OECDs BEPS-prosjekt, som er et initiativ fra G20, har som formål å bekjempe internasjonal skatteomgåelse fra multinasjonale selskaper.⁴¹ I prosjektet inngår 15 aksjonspunkter. Å forebygge misbruk av skatteavtaler (nummer 6) er ett av dem.

Artikkel 29 (9) i OECDs mønsteravtale (fra 2017) er foranlediget av BEPS-prosjektet og skisserer to alternative omgåelsesregler; LOB-regelen (Limitation of Benefit) og PPT-regelen (principle purpose test). Norske skatteavtaler bygger vanligvis på PPT-regelen. I likhet med skatteloven § 13-2, innebærer PPT-regelen en toleddet vurdering.⁴² Interne omgåelsesregler kan brukes også der en skatteavtale er anvendelig, men ved motstrid går skatteavtalen foran, se OECD-kommentarene artiklene 1 – 70 og 1 – 79.

EU-/EØS-retten regler ved skatteomgåelse av grenseoverskridende karakter, er en norm utviklet av EU-domstolen. Ettersom verken EU- eller EØS-retten omfatter skattepolitikk, er EU-/EØS-rettens omgåelsesnorm ikke primært en skatteregel, men et vern mot at anvendelsen av nasjonale omgåelsesregler medfører uproporsjonale inngrep i de fire friheter.⁴³

³⁸ Eksempelvis legger forarbeidene frem løsninger vedrørende behandlingen av ulemper og skattefordeler i utlandet.

³⁹ Zimmer (2017) side 19.

⁴⁰ Base erosion and profit sharing, se Zimmer (2017) side 42 flg.

⁴¹ Zimmer (2017) side 19.

⁴² Furuseth (2016) side 296.

⁴³ NOU 2016: 5 punkt 5.7.

Selv om hensynet om å bekjempe skatteomgåelse er et relevant «tvingende allment hensyn», må omgåelsesforsøket være «wholly artificial» for at den nasjonale regelen skal være proporsjonal i det gitte tilfellet.⁴⁴ I saker som reguleres av EØS-avtalen, må derfor skatteloven § 13-2 tolkes i lys av EU-domstolens norm, jf. homogenitetsprinsippet og presumsjonsprinsippet.⁴⁵

Skatteloven § 13-2 må settes i kontekst med omgåelsesregler i land med lignende rettssystemer, herunder Sverige, Tyskland og Storbritannia. Særlig lovutredningens lovforslag trekker vekslers på parallelle omgåelsesregler.⁴⁶

Sammenligninger med internasjonale omgåelsesregler inngår ikke i fremstillingens kjerne, men trekkes frem der det er naturlig.⁴⁷

2 Forretningsmessige forhold og omgåelse

2.1 Overordnet om omgåelse

Etter skatteloven § 13-2 «kan» skattemyndighetene på nærmere vilkår «rekarakterisere» skattyters privatrettslige begreper der disse ikke samsvarer med disposisjonens økonomiske innhold, jf. fjerde ledd.⁴⁸ Skattemyndighetene skjærer gjennom skattyters «privatrettslige rettsforhold» og bygger heller på rettslige karakteristikk «som bedre reflekterer transaksjonens økonomiske innhold».⁴⁹ Deretter anvendes skattereglene på de «rekarakteriserte disposisjonene».⁵⁰

Formuleringen «kan» innebærer et forvaltningsskjønn; skattemyndighetene kan prioritere ressurser til omgåelsessaker av størst betydning.⁵¹

Skatteloven § 13-2 er ingen egen hjemmel for skattlegging. Det er reglene som kommer til anvendelse på det rekarakteriserte rettsforholdet som er bestemmende for skattleggingen.⁵² Det må presiseres det ikke alltid er naturlig å knytte omgåelse til rekarakterisering.⁵³ Unntaksvis

⁴⁴ C-196/05 Cadbury Schweppes avsnitt 51 flg.

⁴⁵ EØS-avtalen art. 6 og ODA-avtalen art. 3, jf. Lov 27. november 1992 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) § 1.

⁴⁶ NOU 2016: 5 kapittel 5.

⁴⁷ Inspirasjon til sammenligningene er hentet fra lovutredningens gjennomgang av utenlandsk rett i NOU 2016: 5 kapittel 5.

⁴⁸ NOU 2016: 5 punkt 8.2.

⁴⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 4.1.

⁵⁰ NOU 2016: 5 punkt 8.2.

⁵¹ NOU 2016: 5 punkt 10.4.

⁵² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.1.3.

⁵³ NOU 2016: 5 punkt 8.2.

kan omgåelsesregelens rettsvirkning være at «tyngende regler kan anvendes analogisk og begunstigende kan anvendes innskrenket».

Til sammenligning legger den svenske omgåelsesregelen opp til tre mulige virkninger avhengig av «transaksjonens natur».⁵⁴ Hovedregelen er at det sees bort fra disposisjonen ved skatteligningen. Ved disposisjoner som medfører omveier, baseres skattleggingen på den alternative fremgangsmåten. Den siste alternative rettsvirkningen er at skattegrunnlaget settes til et «skäligt belopp».

Zimmer forklarer skatteloven § 13-2 som et unntak fra utgangspunktet om skattlegging med grunnlag i «den privatrettslige betydningen av de ord og uttrykk som skattereglene benytter og privatrettslige transaksjonsmønstre som skattyteren har valgt».⁵⁵ Etersom skattelovgivningen «refererer til privatrettslige begreper», virker endringer av disposisjonens rettslige karakteristikk indirekte på skattleggingen.⁵⁶

Vilkårene i skatteloven § 13-2 (2) deles opp på ulike måter.⁵⁷ Denne fremstillingen baserer seg på Zimmers oppdeling i fire kumulative vilkår,⁵⁸ men behandler dem av pedagogiske årsaker i en annen rekkefølge.

Bestemmelsens første vilkår er at det foreligger en «skattefordel», jf. annet ledd bokstav a, og tredje ledd bokstav b forutsetningsvis. Det andre vilkåret er at skattyter har «foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende», jf. annet ledd. Det tredje vilkåret er det såkalte «grunnvilkåret» om at skattefordelen var «hovedformålet» bak disposisjonen, jf. annet ledd bokstav a. Det siste vilkåret innebærer en «totalvurdering» av relevante omstendigheter, jf. skatteloven annet ledd bokstav b

Bestemmelsens annet ledd bokstav a og b gjenspeiler den «den toleddede strukturen» fra høyesterettspraksis, der grunnvilkåret og totalvurderingen var omgåelsesregelens hovedvilkår.⁵⁹

Disposisjonens forretningsmessige side gjør seg gjeldende under samtlige vilkår i skatteloven § 13-2 (2). Vilkårenes forskjellige vurderingstemaer gjør imidlertid at disposisjonens forretningsmessige forhold er relevant på ulike måter avhengig av innfallsvinkelen.

⁵⁴ Skatteflyktslagen 3 §, jf. § 2, se NOU 2016:5 punkt 5.1.

⁵⁵ Zimmer (2021) side 67.

⁵⁶ Zimmer (2021) side 52.

⁵⁷ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1113 og Prop. 98 L (2018-2019) punkt 4.2 bygger på to vilkår.

⁵⁸ Zimmer (2021) side 69.

⁵⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3.

2.2 Hva er forretningsmessige forhold

Før jeg ser nærmere på de forretningsmessige forholdene under omgåelsesregelens vilkår, er det hensiktsmessig med en nærmere forståelse av begrepet «forretningsmessige forhold».

Begrepet «forretningsmessig forhold» følger ikke av lovteksten i skatteloven § 13-2 og forklares heller ikke uttrykkelig i forarbeidene eller rettspraksis. I proposisjonen brukes begrepet to ganger og i lovutredningen én gang⁶⁰. Alle gangene henviser begrepet til sidene av disposisjonen som relaterer seg til driften av virksomhet, men som ikke omfatter skatteforhold.

Når det gjelder konkrete eksempler, gir domstols- og forvaltningspraksis inntrykk av at «forretningsmessige forhold» er en ulikeartet gruppe. Det kan være alt fra at disposisjonen muliggjør risikospredning innad i et konsern, slik som i HR-2016-2165-A (Ikea) avsnitt 32, til at den leder til «mer effektiv utnyttelse av fartøy og fiskerikvoter», se eksempelvis BFU-2014-5. Sistnevnte eksempel viser at tilpasning til «andre – typisk offentligrettslige – regler enn skatteregler» utgjør «forretningsmessige forhold», så fremt tilpasningen er «i tråd med de aktuelle offentligrettslige reglers formål».⁶¹

I denne fremstillingen utgjør «forretningsmessige forhold» en samlebetegnelse på forretningsmessig egenverdi og forretningsmessige formål.

Den overordnede forskjellen mellom egenverdi og formål, er at egenverdi knytter seg til virkninger av disposisjonen, mens formål – et subjektivt spørsmål – bygger på forholdene før disposisjonens gjennomføring. Forskjellen mellom forretningsmessig egenverdi og forretningsmessig formål speiler derfor omgåelsesregelens grunnleggende hensyn. Mens forretningsmessig egenverdi/virkninger sikrer at disposisjonen har realitet, er forretningsmessig formål knyttet til skattereglenes siktemål om å ikke virke styrende på skattyteres atferd (nøytralitetsprinsippet).

En videre klargjøring av begrepet «forretningsmessige forhold» tar utgangspunkt i innholdet av forretningsmessig egenverdi og forretningsmessige formål; først forretningsmessig egenverdi.

2.2.1 Forretningsmessig egenverdi og forretningsmessige formål

Skatteloven § 13-2 (3) bokstav a viser til «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet», som et moment som «skal»

⁶⁰ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 4.1 og 7.4.2 og NOU 2016: 5 punkt 8.5.2.1.

⁶¹ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

vektlegges i totalvurderingen («egenverdimomentet»)⁶² Bestemmelsen skiller disposisjonens «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger» fra skattefordeler.

Ordlyden «virkninger» tilsier at de forretningsmessige forholdene må materialisere seg i virkninger for å inngå i egenverdimomentet. I proposisjonen og lovutredningen uttales at «egenverdimomentet referer seg til transaksjonens virkninger og ikke noe annet».⁶³ I proposisjonen forklares dette riktignok slik at vurderingen av disposisjonens virkninger omfatter både «sannsynlige» virkninger på transaksjonstidspunktet og «faktiske virkninger av disposisjonen».⁶⁴

Egenverdivurderingens vurderingstema er derfor hvilke virkninger som «fremsto som sannsynlige» for «en tenkt rasjonell aktør» på transaksjonstidspunktet.⁶⁵ Følgelig skal ordlyden «virkninger» ikke tolkes bokstavelig, ettersom også *sannsynlige* ikke-realiserede virkninger vil «kunne bli tatt i betraktning ved egenverdivurderingen», Sannsynlighetsvurderingen skal baseres på «hva de objektive forholdene i saken tilsier».⁶⁶

Som eksempel vil det tilføre disposisjonen forretningsmessig egenverdi både om den faktisk leder til effektiviserte instruksjonslinjer i konsernet og om dette bare var en objektivt sannsynlig virkning, men som ikke materialiserte seg. Lovfestingen bryter her med den ulovfestede omgåelsesnormens krav om at egenverdien gjorde seg utslag i virkninger.⁶⁷

Hvilke forhold som er avgjørende i sannsynlighetsvurderingen, behandles senere i fremstillingen.

Enkelte uttalelser fra Høyesterett indikerer at «egenverdien kun består» av utvalgte forretningsmessige virkninger, men dette er av begrenset betydning slik egenverdimomentet er formulert nå, jf. «og andre virkninger».⁶⁸ Forarbeidene legger heller ikke opp til et slikt skille.⁶⁹ I det følgende brukes derfor begrepene «forretningsmessig egenverdi» og «forretningsmessige virkninger» om hverandre. En annen sak er om enkelte virkninger veier tyngre i totalvurderingen.⁷⁰

⁶² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

⁶³ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3 og Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

⁶⁴ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

⁶⁵ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

⁶⁶ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

⁶⁷ NOU 2016: 5 punkt 4.4.4.

⁶⁸ Harboe (2012) side 258, som blant annet viser til Hex-dommen avsnitt 39.

⁶⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3..

⁷⁰ Se punkt 6.2.3

Sammenhengen mellom realitetshensynet og forretningsmessig egenverdi gjenspeiles i høyesterettspraksis, der begrepene brukes om hverandre. I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) avsnitt 62 sies det at disposisjonen var «reell og hadde forretningsmessige konsekvenser», førstvoterende i Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt 60 vurderer om disposisjonen hadde «en viss forretningsmessig realitet» og i Rt. 2006 s. 1232 (Nagell-Erichsen) avsnitt 70 kunne det «påberopte formålet, som ikke ble realisert, (...) ikke gi tilstrekkelig egenverdi».

Mens «forretningsmessig egenverdi» er et moment i totalvurderingen, utgjør forretningsmessige *formål* disposisjonens forretningsmessige motiver. Disse trekkes typisk frem i grunnvilkårets formålsvurdering, jf. skatteloven § 13-2 (2) bokstav a. Tilsynelatende medfører dette at egenverdivurderingen er en objektiv vurdering av inntrådte og sannsynlige virkninger, mens forretningsmessige formål beror på skattyters subjektive motiv.

Her må det imidlertid foretas to presiseringer.

For det første følger det av proposisjonen at «[s]killet mellom skattemessige og ikke-skattemessige forhold/virkninger skal trekkes på samme måte» under omgåelsesregelens ulike vilkår.⁷¹ Følgelig er disposisjonens forretningsmessige sider i egenverdivurderingen også forretningsmessige forhold når skatteformål skal skilles fra forretningsmessige formål i grunnvilkåret.

Et illustrerende eksempel er Skatteklagenemdas avgjørelse SKNS1-2022-4. Saken gjaldt en planlagt omorganisering med konserninterne lån. Disposisjonen medførte at skattyter gikk fra å «knapt» ha fradragsrett for gjeldsrenter til nærstående etter EBITDA-regelen i skatteloven § 6-41, til å få fullfradragsrett.

Nemda tok under grunnvilkåret stilling til om tilpasning for å unngå dobbeltbeskatning utgjorde «skattemessige eller forretningsmessige forhold», men bygde på ordlyden i § 13-2 (3) bokstav b tilknyttet egenverdimomentet i totalvurderingen. Dette fordi det «ut fra sammenhengen i lovbestemmelsen» måtte være slik at grensen ble trukket etter samme linjer «ved den forutgående vurdering av om grunnvilkåret er oppfylt».

For det andre kjennetegnes skatteloven § 13-2 av at den innebærer en objektivisering av omgåelsesregelen sammenlignet med den ulovfestede omgåelsesnormen. Som det vises i punkt 5.1, gjelder dette særlig formålsvurderingen (annet ledd bokstav a). Det vil si at vurderingstemaet ikke lenger er skattyterens konkrete subjektive motivasjon, men «hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med» transaksjonen.⁷²

⁷¹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3.

⁷² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

Konsekvensen, som lovutredningen påpeker, er at når formålsvurderingen er objektiv, «vil forskjellen mellom å legge vekt på virkninger og formål bli liten, for virkningene er blant de viktigste faktiske omstendighetene som slutningen om formål baseres på». ⁷³ Graden og omfanget av forretningsmessige formål vil derfor primært bero på hvilke forretningsmessige virkninger som foreligger («egenverdien»).

2.2.2 Skillet mellom forretningsmessig egenverdi og forretningsmessige formål

Disse presiseringene tatt i betraktning, kan det spørres om det i det hele bør skilles mellom «forretningsmessig egenverdi» og «forretningsmessige formål».

Etter forarbeidene skilles egenverdi fra forretningsmessig formål fordi også «faktiske virkninger» tilfører disposisjonen egenverdi, selv om virkningene var usannsynlige på transaksjonstidspunktet. Virkninger som var usannsynlige, men som likevel har inntrådt, faller utenfor den «helt» objektive formålsvurderingen.

Ordlyden gjenspeiler forskjellen ved at det i grunnvilkåret i bokstav a er disposisjonens «formål» som er avgjørende, mens «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger» er et moment som skal vektlegges i totalvurderingen, jf. skatteloven § 13-2 (2) bokstav b. Formålsvurderingen har derfor subjektiv innfallsvinkel knyttet til en rasjonell aktørs typiske motivasjon, mens egenverdivurderingen, som utgangspunkt, er en objektiv vurdering av hvilke konsekvenser som foreligger. Dette henger sammen med totalvurderingens objektive tradisjon. ⁷⁴

Zimmer tror derfor at inntrådte virkninger «nok» har større vekt i totalvurderingen enn i formålsvurderingen. ⁷⁵

Dette er primært et teoretisk poeng, ettersom fastleggingen av objektive formål i stor grad er basert på disposisjonens inntrådte virkninger. ⁷⁶ I praksis fremstår det anstrengt å se bort fra inntrådte virkninger i formålsvurderingen fordi virkningene var objektivt usannsynlige på transaksjonstidspunktet.

Det at begrepene i praksis er overlappende, er bakgrunnen for at lovutredningen mener grunnvilkåret vil miste sin «selvstendige betydning». ⁷⁷ Dette behandles nærmere i punkt 5.2.4.

⁷³ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

⁷⁴ Se eksempelvis Rt. 1999 s 946 (ABB) side 955.

⁷⁵ Zimmer (2021) s 74.

⁷⁶ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

⁷⁷ NOU 2016: 5 punkt 8.6.2.

Likevel medfører dette teoretiske skillet at forretningsmessig egenverdi og forretningsmessige formål ikke er synonymer, hvilket er grunnen til at «forretningsmessige forhold» benyttes som en samlebetegnelse på de to begrepene.

2.2.3 Forretningsmessige forhold og omgåelsesregelens ulike vilkår

Det betydelige overlappet mellom forretningsmessig egenverdi og forretningsmessige formål er et sentralt faktum ved denne fremstillingens behandling av forretningsmessige forhold under omgåelsesregelens vilkår. En konsekvens av sammenfallet er at det oppstår beslektede problemstillinger i relasjon til disposisjonens forretningsmessige side under omgåelsesregelens vilkår, og da særlig mellom formålsvurderingen og totalvurderingen.

Som denne fremstillingen illustrerer, løses disse problemstillingene ofte, men ikke alltid likt. Dessuten vil begrunnelsene kunne avvike avhengig av vilkårenes innfallsvinkel.

Vilkåret om skattefordel aktualiserer den nærmere grensedragningen mellom skattefordeler og forretningsmessige fordeler. Under vilkåret om disposisjon oppstår derimot spørsmål om en disposisjon skal vurderes isolert eller sammen med andre disposisjoner i en transaksjonsrekke. Grunnvilkårets formålsvurdering angår hvilke bevis som kaster lys over disposisjonens objektive formål og hvordan bevisene skal veies mot hverandre. I totalvurderingen er disposisjonens helhetsinntrykk sentralt, herunder skattefordelens størrelse, egenverdi og forholdet til skatte-reglens formål.

Fremstillingen er bygget opp etter disse utgangspunktene, selv om andre inndelinger også kunne vært hensiktsmessige. Til sammenligning har forarbeidene en annen oppbygning. Et eksempel er at lovutredningen behandler skillet mellom skattefordeler og forretningsmessige fordeler under «egenverdiments innhold i totalvurderingen»,⁷⁸ mens det her redegjøres for under skattefordel-vilkåret⁷⁹.

Et særskilt spørsmål er forholdet mellom negative virkninger (ulempen) og forretningsmessige forhold. Etter lovfestingen er utgangspunktet at ulemper indikerer skatteformål og ikke utgjør forretningsmessig egenverdi.⁸⁰ Dette utgangspunktet nyanseres imidlertid under de ulike vilkårene.⁸¹

⁷⁸ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

⁷⁹ Punkt 3.2.

⁸⁰ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3 og 7.4.3.

⁸¹ Se punkt 5.2.5 og 6.2.2.

I det følgende rettes fokuset mot hvordan forretningsmessige forhold aktualiseres under vilkårene i skatteloven § 13-2 (2), herunder problemstillinger som oppstår i den forbindelse. Fremgangsmåten krever forståelse av vilkårene. Hvert punkt innleder derfor med en generell del om det aktuelle vilkåret.

3 Skattefordel

3.1 Innledning

Med formål om å klarlegge grensene for forretningsmessige forhold ytterligere, sees det først på skattefordel-vilkåret.

Kravet om at skattyter har oppnådd en «skattefordel» står ikke direkte i annet ledd, men følger forutsetningsvis, se også tredje ledd som viser til at «skattefordelens størrelse» inngår i totalvurderingen. Forarbeidene oppstiller det også som et eget vilkår.⁸²

Når ordlyden «skattefordel» sees i sammenheng med virkningen av omgåelse, må vilkåret forstås slik at skattyters rettsforhold leder til mindre skattebelastning enn skatteligning basert på alternative rettslige karakteristikker. Lovutredninger omtaler sistnevnte som «disposisjonens reelle økonomiske innhold», men dette synspunkt forutsetter at skattyters begreper *ikke* samsvarer med disposisjonens økonomiske realitet.⁸³ Det vil være å foregripe omgåelsesregelens konklusjon.

Skatteloven § 13-2 minner her om den tyske omgåelsesregelen, hvor inngangsvilkåret også er at det foreligger en skattefordel («Steuervorteil») og dette beror på lignende sammenligning.⁸⁴

Lovutredningen påpeker at en skattefordel kan «ha mange former», slik som reduksjon av bruttoinntekt, større muligheter for fradragføring, lavere beregningsgrunnlag, m.m.⁸⁵ Verken lovteksten eller øvrige rettskilder stiller krav til skattefordelens størrelse, men det er et moment i «totalvurderingen», jf. skatteloven §13-2 (3) bokstav b, jf. (2) bokstav b. Skattefordelens størrelse vil også kunne påvirke om skattemyndighetene finner det ressursmessig formålstjenlig å argumentere for omgåelse.⁸⁶

⁸² NOU 2016: 5 punkt 8.4.

⁸³ NOU 2016: 5 punkt 8.4.

⁸⁴ Abgabenordnung (AO) § 42 (Ty), se NOU 2016: 5 punkt 5.4. Disposisjonen virkninger skal visstnok sammenlignes med en «hensiktsmessig («angemessene») transaksjon».

⁸⁵ NOU 2016: 5 punkt 8.4.

⁸⁶ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.2.

Vilkåret om skattefordel krever ikke at skatteposisjonen utnyttes – det er tilstrekkelig at den etableres – og den trenger heller ikke tilfalle samme skattesubjekt som gjennomfører disposisjonen.⁸⁷

Under skattefordel-vilkåret må det skilles mellom skattemessige og forretningsmessige forde-
ler.

3.2 Skillet skattemessige og forretningsmessige forhold

Ved at forretningsmessige forhold er avgrenset til alt som ikke er skatteforhold, fungerer disposisjonens forretningsmessige forhold som en motpol under skattefordel-vilkåret.⁸⁸ Som Skar påpeker, er konsekvensen at også fordeler som er avledet av skattefordelen faller utenfor forretningsmessige forhold.⁸⁹

Et eksempel fra Rt. 1999 s. 946 (ABB) er at sparte skatter styrker skattyters regnskapsmessige situasjon. Som Høyesterett uttalte og som forarbeidene gjentar,⁹⁰ utgjør ikke denne fordelene et forretningsmessig forhold fordi den er en «konsekvens av de sider ved transaksjonene som medfører at den eventuelt må settes til side».⁹¹

Lovutredningen påpeker at det riktignok vanligvis ikke er tvil om skillet mellom skattemessige og ikke-skattemessige virkninger.⁹² Likevel trekkes det frem to situasjoner hvor «tvil» kan oppstå; utenlandske skattefordeler og parallelle skatte- og avgiftsfordeler.⁹³ Uttalelsen viser at grensedragningen mellom skattefordeler og forretningsmessige forhold lar seg best illustrere gjennom konkrete eksempler.

Under de følgende punktene sees det nærmere på situasjonene lovutredningen nevner samt hvordan grensen trekkes ved investeringsstrategier.

3.2.1 Utenlandske skattefordeler

Det første tvilstilfellet er skattefordeler som oppstår «i utlandet».⁹⁴ Zimmer viser til at «liberaliseringen av finansmarkedene, utviklingen av IKT og globaliseringen», har gjort internasjonal

⁸⁷ NOU 2016: 5 punkt 8.4.

⁸⁸ NOU 2016: 5 punkt 10.5.2.

⁸⁹ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 3.2.

⁹⁰ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

⁹¹ Side 955.

⁹² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3.

⁹³ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

⁹⁴ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

skatteplanlegging mer utbredt og at tilpasningsmulighetene er mange⁹⁵. Behandlingen av utenlandske skattefordeler er derfor svært relevant.

Ordlyden i § 13-2 (3) bokstav a holder utenlandske skattefordeler utenfor disposisjonens egenverdi. Det følger samtidig av forarbeidene at utenlandske skattefordeler heller ikke «uten videre» skal likestilles med skattemessig formål i norsk rett, så lenge transaksjonen «i vedkommende utland ikke har omgåelsespreg der».⁹⁶ Dette ledet til at lovutredningen og proposisjonen la til grunn at utenlandske skattefordeler hverken taler «for eller mot» omgåelse.⁹⁷

Standpunktet om at skattefordeler i utlandet *ikke* utgjør forretningsmessige virkninger, fraviker rettstilstanden som Hydro Canada-dommen etablerte.⁹⁸ Saken gjaldt Hydro ASAs (Hydros) salg av aksjer i sitt kanadisk datterselskap til et dansk datterselskap for å komme under danske konsolideringsregler. Salget utløste et tap for Hydro som det ble krevet fradrag for. Skattemyndighetene nektet imidlertid å godkjenne fradraget, fordi det, på bakgrunn av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, ikke forelå et «konstatert tap».

Flertall på tre høyesterettsdommere kom etter en «totalvurderingen» til at disposisjonen måtte opprettholdes. Blant annet var det avgjørende at organisering av internasjonale konsern opp mot «skattereglene i ulike land» ble ansett «forretningsmessig legitimt».⁹⁹

Lovutredningen, som forstår uttalelsen slik at internasjonal organisering ikke utgjør «skatteplanlegging», er kritisk til standpunktet¹⁰⁰. Det påpekes at «sparte skatter er noe kvalitativt annet enn sparte kostnader eller opptjente inntekter»; kun kostnadsreduksjon og inntektsøkning bør karakteriseres som «forretningsmessige formål».¹⁰¹ Siden § 13-2 (3) bokstav a tar direkte stilling til spørsmålet, er det nå av begrenset betydning hvordan uttalelsene skal forstås.

Forarbeidene plasserer skattefordeler i utlandet i en mellomposisjon, ettersom de verken utgjør skattemessige eller forretningsmessige virkninger.¹⁰² Det medfører at disposisjoner som kun utløser skattefordel i utlandet, ikke oppfyller skattefordel-vilkåret, slik at skatteloven § 13-2 ikke er anvendelig.

⁹⁵ Zimmer (2017) side 38.

⁹⁶ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

⁹⁷ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3 og Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

⁹⁸ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

⁹⁹ Side 468.

¹⁰⁰ NOU 2016:5 punkt 8.5.3.3. Zimmer var også uenig den gang, ettersom han, som kst. høyesterettsdommer, var annenvoterende for mindretallet i Hydro-dommen, se side 471.

¹⁰¹ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

¹⁰² Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1117.

Umiddelbart fremstår løsningen kritikkverdig fordi skattytere tilsynelatende kan slippe unna med utstrakt skatteplanlegging dersom disposisjonene krysser landegrenser. Konsekvensen er imidlertid at det er opp til landet der skattefordelen oppstår, å avgjøre om det foreligger omgåelse.

Dette stemmer overens med at skatteloven § 13-2 kommer til anvendelse på grenseoverskridende disposisjoner som leder til skattefordeler i Norge, slik Ikea-dommen viser

Omorganisering i Ikea-konsernet førte til at den norske konsernspissen Ikea Holding Eiendom AS («Ikea HE») ble gitt et lån på rundt to milliarder kroner fra den belgiske konsernbanken. Spørsmålet var om Ikea HE kunne få fradrag for lånets renter etter hovedregelen om «fradrag for renter av skattyters gjeld» i skatteloven § 6-40. Det følger forutsetningsvis av dommens premisser at grenseoverskridende disposisjoner likebehandles med interne norske.¹⁰³

Det er gode grunner for at rettsanvendere i landet skattefordelen oppstår, har hovedansvaret for å vurdere om det foreligger omgåelse. Ved omgåelsesregler står det typisk sentralt om disposisjonen innebærer utnyttelse av skattereglene, se skatteloven § 13-2 (3) bokstav f, jf. (2) bokstav b. For eksempel er strid mot skattereglens formål et vilkår for omgåelse i svensk rett¹⁰⁴ og et relevant moment i den britiske omgåelsesregelen.¹⁰⁵

Lokale rettsanvendere har best forutsetninger for å vurdere disposisjonens forhold til nasjonale skatteregler. Tilsvarende gjelder for skattefordelens størrelse, som det er «svært krevende» å fastlegge for norske domstoler.¹⁰⁶

Lovutredningen kritiserer Høyesteretts standpunkt om at oppnådde skattefordeler i utlandet er «forretningsmessig legitimt»¹⁰⁷. Som lovutredningen påpeker, ledet den tidligere rettstilstanden til at jo større de utenlandske skattefordelene var, desto større var «sjansene for å få godtatt at omgåelsesregelen» ikke var anvendelig.¹⁰⁸ Dette poenget kan likevel vendes; ved store skattefordeler i utlandet er det mer nærliggende at de aktuelle utenlandske skattemyndighetene håndterer omgåelsesspørsmålet selv.

¹⁰³ Zimmer (2021) side 71

¹⁰⁴ Skatteflyktslagen (Sv) 2 § nummer 4 (Sv), se NOU 2016:5 punkt 5.1

¹⁰⁵ Finance Act (2013, c. 29) (Uk) art 207 (2) litra a, se NOU 2016: 5 punkt 5.5

¹⁰⁶ NOU 2016 :5 punkt 8.5.3.3

¹⁰⁷ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3

¹⁰⁸ NOU 2016:5 punkt 8.5.3.3

Nøytralitetshensynet underbygger forarbeidenes løsning. Det er uheldig om norske skatteregler premierer skattytere som foretar skattemotiverte disposisjoner så lenge skattefordelene oppstår i utlandet. Dette argumentet kan likevel ikke følges helt, ettersom norske og utenlandske skattefordeler da skulle vært likestilt. Det ville medført at alle utenlandske skattefordeler – også de uten omgåelsespreg – talte for omgåelse etter norsk rett.

Det må understrekes at å anse utenlandske skattefordeler som forretningsmessige forhold, ikke behøver å tale mot omgåelse som sådan; bare etter norske regler. Det ville derfor ikke vært i direkte strid med nøytralitetsprinsippet.

Når utenlandske skattefordeler holdes utenfor disposisjonens egenverdi, kan samme disposisjon vurderes som omgåelse av norske og utenlandske skattemyndigheter parallelt.; potensielt uavhengig av om den norske skattefordelen er relativt sett liten sammenlignet med den utenlandske. Slik parallelbehandling er ressursmessig ineffektivt.

Ettersom hovedregelen er at skatteplanlegging er tillatt, vil det kunne virke urimelig overfor skattyter å ikke vektlegge at disposisjonen leder til skattefordeler i utlandet. Hvis det ikke tas hensyn til legitim skattetilpasning, risikerer disposisjonen å miste sin kontekst slik at momentene som taler for omgåelse utgjør en uproporsjonal stor del av disposisjonens formål.

Poenget illustreres av Hydro Canada-dommen. Norske Hydros (Hydro) salg av aksjer til det kanadiske konsernselskapet utløste i utgangspunktet et fradragsberettiget tap. Etter nåværende regler måtte Høyesterett ha vurdert omgåelsesspørsmålet uten å vektlegge at salget også førte til at datterselskapet Hydro Danmark havnet under danske konsolideringsregler. Dette selv om tilpasningen ikke hadde omgåelseskarakter etter dansk skatterett og økte verdien av Hydros aksjer i Hydro Danmark.

Det at forarbeidene tar forbehold for situasjoner der det foreligger omgåelse av utenlandske skatteregler, bedrer ikke dette.¹⁰⁹ Tvert imot tvinges norske domstoler til å vurdere disposisjonens forhold til utenlandske omgåelsesregler. Som påpekt ovenfor, vil det kunne være utfordrende.

På en annen side utelukker ikke skattefordeler i utlandet at disposisjonen leder til store skattefordeler *også* i Norge. En fordel ved forarbeidenes løsning er derfor at den norske omgåelsesregelens gjennomslagskraft ikke svekkes av at disposisjonen er skattegunstig i utlandet.

¹⁰⁹ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3

Selv om det foreligger gode grunner også mot forarbeidenes løsning, er det etter ordlyden i skatteloven § 13-2 (3) bokstav a lite sannsynlig at Høyesterett tillegger utenlandske skattefordeler vekt i skattyters favør. Samtidig kan det ikke utelukkes at Høyesterett finner grunnlag for å tolke lovteksten innskrenkende der skattefordelen i utlandet utvilsomt ikke er et resultat av omgåelse av utenlandske skatteregler.

3.2.2 Parallele skatte- og avgiftsfordeler

Skatteloven § 13-2 (3) bokstav a holder parallelle skatte- og avgiftsfordeler utenfor egenverdi-begrepet. Det vil si at «fordeler knyttet til andre norske skatter eller avgifter enn den som den aktuelle saken gjelder» ikke tilfører disposisjonen egenverdi.¹¹⁰

Dette er typisk relevant ved utfisjonering av fast eiendom i særskilte selskap, etterfulgt av salg av aksjene i det utfisjonerte selskapet istedenfor salg av eiendommen («innpakning»)¹¹¹ Ved slike transaksjonsrekker unngås ikke bare gevinstbeskatning ved realisasjon gjennom fritaks-metoden, men også dokumentavgiften ved overdragelse av eiendom.¹¹²

Forarbeidene behandler parallelle skattefordeler likt som utenlandske skattefordeler; de utgjør verken skattefordeler eller forretningsmessige forhold.¹¹³ Forarbeidene viser også til den samme argumentasjonen, men det er liten grunn til å stille seg kritisk til forarbeidenes løsning i slike tilfeller.

I motsetning til ved utenlandske skattefordeler, foreligger ikke alternative omgåelsesregler å subsumere den parallelle skattefordelen under.¹¹⁴ Dermed leder ikke inkludering av den parallelle skattefordelen i disposisjonens egenverdi til at omgåelsesvurderingen foretas av myndigheter med bedre forutsetninger.

Forarbeidenes løsning for parallelle skattefordeler er lagt til grunn i Skatteklagenemndas vedtak SKNS1-2022-4, under betegnelsen «sekundære skatteforhold». Nemda forutsetter likevel at «disposisjonene ikke bærer preg av omgåelse av den aktuelle sekundære skatteregel». Dette er samme forutsetningen som lovutredningen fremhevet ved utenlandske skattefordeler.

Det er uklart om lovfestingen bryter med den ulovfestede omgåelsesnormen på dette punkt.

¹¹⁰ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

¹¹¹ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1102.

¹¹² Så lenge salget skjer mellom to aksjeselskap, jf. skatteloven § 2-38 (1) bokstav a.

¹¹³ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3 og Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

¹¹⁴ Kan dog tenkes at lovtolkning som tilsidesettelsesgrunn kunne vært aktuelt, se punkt 1.2.

I Rt. 2014 s. 227 (Tangen) anførte skattyter at spart dokumentavgift var et ikke-skattemessig motiv ved salg av aksjer i et selskap som bare eide fast eiendom.¹¹⁵ Motivet ble imidlertid ikke nevnt av Høyesterett i den konkrete formålsvurderingen, ettersom skattebesparelsen var «så betydelig» at øvrige formål havnet i bakgrunn.¹¹⁶

I totalvurderingen foreligger likevel uttalelser som kan forstås slik at Høyesterett stilte seg positiv til at spart dokumentavgift utgjør et forretningsmessig forhold. Det trekkes nemlig frem at det for kjøper var «forretningsmessig begrunnet å overta aksjene i eiendomsselskapet».¹¹⁷ Dette kan forstås som en henvisning til at kjøper slapp dokumentavgift.¹¹⁸

Slik Zimmer påpeker, er det likevel «ikke innlysende» hva førstvoterende legger i uttalelsen.¹¹⁹

Det kan også forsås slik at kjøper har en indirekte interesse i selgers skattebelastning ved transaksjonen, ettersom lav skattebelastning kan medføre gunstigere avtalevilkår. I så fall er fordelen avledet skattefordelen og bør holdes utenfor forretningsmessige forhold, fordi det ikke har noen selvstendig forretningsmessig verdi.¹²⁰

Når det gjelder Tangen-dommens overordnede spørsmål, kom Høyesterett i totalvurderingen til at fremgangsmåten ikke stred mot reglens formål, slik at det ikke forelå omgåelse av realisasjonsbeskatningsreglene for fast eiendom.¹²¹ Dommen ble et prejudikat for at innpakning ikke utgjør skatteomgåelse.¹²² Innstillingen er klar på at skatteloven § 13-2 ikke endrer praksisen Tangen-dommen etablerte.¹²³ Det er siden stadfestet at innstillingens standpunkt også gjelder indirekte realisasjon av virksomhet og andre eiendeler enn fast eiendom, jf. Innst. 361 L (2019-2020) punkt 20.¹²⁴

3.2.3 Investeringsstrategier i konsern

Et siste tilfelle hvor grensen mellom skattemessige og forretningsmessige fordeler kan være uklar, er der konserner allokterer inntekter og kostnader mellom konsernselskapene for å oppnå

¹¹⁵ Avsnitt 21.

¹¹⁶ Avsnitt 51.

¹¹⁷ Avsnitt 60.

¹¹⁸ Zimmer (2015) side 240.

¹¹⁹ Zimmer (2015) side 240.

¹²⁰ Punkt 3.2.

¹²¹ Avsnitt 67.

¹²² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.6.

¹²³ Innst. 24 L (2019-2020) punkt 2.2. Se punkt 6.2.5.

¹²⁴ Innst. 361 L (2019-2020) Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga. Dette var uklart etter lovfestingen, fordi innstillingen viste til at praksisen fra Tangen-dommen skulle videreføres for «denne typen transaksjoner» uten at det ble presisert akkurat hvilke transaksjoner man siktet til.

lavest samlet skattebelastning. Nasjonale særregler, forskjeller mellom skattereglene i statene konsernselskapene er hjemmehørende og skatteavtaler muliggjør slik tilpasning¹²⁵.

Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips) utgjør et eksempel på investeringsstrategier med grunnlag i nasjonale særregler. Norske Conoco AS («NCAS») falt under særskatteordningen for petroleumselskaper, som påla høyere skattenivå enn det som gjaldt i alminnelighet. Da NCAS sitt datterselskap, Conoco Investments Norge («CIN»), ervervet en fordring ved hjelp av betydelig kapitaltilførsel fra morselskapet, oppstod spørsmål om disposisjonen kunne gjennomskjæres slik at NCAS ble tilordnet fordringen. Gjennomskjæring ville medført at lånets renteinntekter ble skattlagt med NCAS' høyere skattenivå istedenfor det alminnelige skatteregimet som gjaldt for CIN.

Samme kan tenkes i internasjonal kontekst, ved at inntekter føres til konsernselskaper hjemmehørende i land med lavt skattenivå, mens kostnader legges til konsernselskaper som er gjenstand for høyere skattenivå.

Lovutredningens utgangspunkt er at «sparte skatter er noe kvalitativt annet enn sparte kostnader eller opptjente inntekter».¹²⁶ I dette perspektivet er det avgjørende om investeringsstrategien endrer konsernets samlede inntekter eller kostnader; hvis ikke foreligger det en skattefordel.

Dette utgangspunktet kan sees i sammenheng med uenigheten mellom flertallet og mindretallet i ConocoPhillips-dommen, som etter Skars mening «synes å gjelde grensen mellom ikke-skattemessige og skattemessige formål».¹²⁷ Riktignok uten at det fremkommer uttrykkelig.

Flertallet konkluderte ikke vedrørende disposisjonens hovedformål, men mente disposisjonen inngikk i en «naturlig» investeringsstrategi innenfor handlingsrommet skattereglene tillot.¹²⁸ Mindretallet mente på sin side investeringsstrategien «vanskelig» kunne begrunnes i et forretningsmessig perspektiv og lå utenfor det lovgiverne «kan sies å ha akseptert».¹²⁹

Poenget er at spørsmålet om investeringsstrategien leder til en skattefordel ikke nødvendigvis innebærer at strategien utgjør skatteomgåelse etter formåls- og totalvurderingen. Etter lovutredningens betraktninger beror skattefordel-vilkåret på om investeringsstrategien leder til en

¹²⁵ Zimmer (2017) side 38.

¹²⁶ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

¹²⁷ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 3.4.3.

¹²⁸ Avsnitt 51 og 52.

¹²⁹ Avsnitt 76 og 82.

netto skattefordel for konsernet. Investeringsstrategiens naturlighet inngår derimot i totalvurderingen, som i flertallets fremgangsmåte i ConocoPhillips-dommen.¹³⁰

4 «Foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende»

4.1 Innledning

Det andre vilkåret for omgåelse i skatteloven § 13-2 (2) er at det er foretatt «en disposisjon eller flere sammenhengende». Ordlyden «disposisjon» er vid og krever kun rettslig aktivitet. I utgangspunktet går grensen nedad mot faktiske forhold.¹³¹ I lovutredningen åpnes det likevel for at omgåelsesregelen kan være aktuell ved «[v]isse faktiske forhold», for eksempel midlertidig fysisk flytting av personer eller gjenstander.¹³²

Proposisjonen bekrefter at vilkåret «i praksis» ikke begrenser omgåelsesregelen, hvilket sikrer at regelen kan anvendes på «nye og ukjente tilfeller».¹³³

Videre stemmer aktivitetskravet i «foretatt» overens med omgåelsesregelens grunnleggende formål om å ramme illegitim skatteplanlegging. Det er vanskelig å se for seg at skattyters passivitet kan utgjøre utnyttelse av skattereglene, selv om det ikke utelukkes i proposisjonen.¹³⁴

I forbindelse med disposisjonsvilkåret, kan det oppstå spørsmål om vilkårene i skatteloven § 13-2 (2) skal subsumeres på en disposisjon alene eller om flere disposisjoner skal vurderes samlet.¹³⁵

Det må understrekes at dette spørsmålet ikke omhandler hvilke begivenheter som er relevante for sakens faktum. Som det følger av lovutredningen, vil «alle ledd i begivenhetsforløpet» av relevans, kunne trekkes inn i omgåelsesvurderingen.¹³⁶

Lovutredningen viser til to situasjoner der det kan oppstå tvil om hva som er gjenstand for vurdering under omgåelsesregelen.¹³⁷ Dette gjelder for det første der disposisjoner «kan tenkes å ha egenverdi når de vurderes separat, men ikke om de sess i sammenheng»¹³⁸. Den andre

¹³⁰ Avsnitt 68.

¹³¹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3

¹³² NOU 2016: 5 punkt 10.2, hvor det vises til EU-domstolens C-9/02 (Lasteyrie) og Utv. 2005 s 424 (Transocean) som tilfeller hvor skatteloven § 13-2 kunne vært anvendelig

¹³³ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3 og 14.4

¹³⁴ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3

¹³⁵ Se NOU 2016:5 punkt 8.3 under overskriften: «Gjenstand for vurdering under omgåelsesregelen»

¹³⁶ NOU 2016: 5 punkt 8.3. Dette poenget er fremhevet i lovutredningen, fordi det forelå uttalelser i både Dyvidommen avsnitt 40 og Telenor-dommen avsnitt 49 som kunne forstås slik at Høyesterett blandet spørsmålene.

¹³⁷ NOU 2016:5 punkt 8.3

¹³⁸ NOU 2016:5 punkt 8.3

situasjonen er der disposisjonsrekker «samlet sett har forretningsmessige (...) virkninger», men hvor enkelte ledd ikke bidrar til disposisjonsrekkens egenverdi. Etter nærmere vurdering kan disposisjoner vurderes separat i slike tilfeller.

Ved begge disse situasjonene, som behandles under hvert sitt punkt, trekkes disposisjonens forretningsmessige side inn.

4.2 «Sammenhengende» disposisjoner

Etter skatteloven § 13-2 (2) skal «sammenhengende» disposisjoner vurderes samlet. Ordlyden «sammenhengende» indikerer at det må påvises en forbindelse mellom disposisjonene. Lovutredningen fremholder at det er naturlig med felles bedømmelse når disposisjonene inngår «i en samlet plan» og at høyesterettspraksis på området skal videreføres.¹³⁹

Amerikansk retts «the step transaction doctrine» er sammenlignbar her.¹⁴⁰ På nærmere vilkår gir doktrinen myndighetene adgang til å vurdere transaksjonsrekkens samlede resultat.¹⁴¹ Blant annet må det påvises en «samlet plan» fra skattyteren.

Forarbeidene viser blant annet til Rt. 1976 s. 302 (Astrup). Saken gjaldt de personlige aksjonærene i A/S Ragelas («Ragelas») sitt salg av Ragelas-aksjer til Skips A/S Pegasus («Pegasus») mot vederlag i fordringer på Pegasus. Selskapet Pegasus var kontrollert av «samme personkrets» som kontrollerte Ragelas. En måned etter overdragelsen, ble Ragelas besluttet likvidert, og selskapets formue ble siden overført til Pegasus.

Høyesterett fant at både aksjesalget og likvidasjonen måtte gjennomkjæres, fordi det forelå en omgåelse av den dagjeldende regelen om skatteplikt ved likvidasjonsutbytte til personlige aksjonærer, men ikke til selskapsaksjonærer. Skatteleggingene skjedde derfor på grunnlag av at likvidasjonsutbyttet fra Ragelas gikk direkte til de personlige aksjonærene.

Dommen er relevant i denne sammenheng fordi Høyesterett vurderte disposisjonene samlet.¹⁴² Førstvoterende viste til at aksjesalget og likvidasjonen «skjedde etter en samlet, på forhånd fastsatt plan».¹⁴³ Dette standpunktet ble blant annet begrunnet med at disposisjonene verken hadde «forretningsmessig eller personlig interesse» for Pegasus eller skattyterne.

¹³⁹ NOU 2016: 5 punkt 10.2.

¹⁴⁰ Doktrinen er en «undergruppe» i den delvis lovfestede «substance over form»-doktrinen i Internal Revenue Code § 7701(o) (Us).

¹⁴¹ NOU 2016: 5 punkt 5.6.

¹⁴² Harboe (2012) side 198.

¹⁴³ Side 305.

Selv om disposisjoner isolert sett har egenverdi, viser Astrup-dommen at flere disposisjoner kan vurderes samlet når disposisjonene sett i sammenheng mangler egenverdi.

Et annet eksempel på at manglende «egenverdi» kan resultere i samlet bedømmelse av disposisjonene, er «sirkulære transaksjonsmønstre/disposisjonskjeder». Dette innebærer at en disposisjon «nøytraliserer» effekten av en annen.¹⁴⁴ Zimmer forklarer det slik at skattyter ender opp helt eller omtrent på samme sted» som man startet.¹⁴⁵

Eksempelvis vil en skattyter som fusjonerer selskaper som denne nettopp har fisjonert, ha problemer med å argumentere for at fisjonens forretningsmessige formål var risikospredning. Et annet eksempel er en skattyter som ønsker å skaffe likviditet gjennom realisasjon av aktiva, men som kjøper formuesgjenstanden tilbake kort tid etterpå.

Likheten mellom eksemplene og Astrup-dommen er at disposisjonene hver for seg har realitet, men at de mangler forretningsmessige virkninger når de sees i sammenheng.

Det kan også tenkes at disposisjoner anses «sammenhengende» ved såkalte «lineære disposisjonsrekker»; det vil si der disposisjonsrekken leder til en annen situasjon enn den som forelå.¹⁴⁶ Lovutredningen forklarer at dette er aktuelt om disposisjonen isolert sett har egenverdi, men «inngår i en transaksjonskjede som samlet sett har (...) en annen egenverdi enn det formen tilsier».¹⁴⁷

Uavhengig av om disposisjonsrekken betegnes som «lineær», «sekundær» eller har elementer av begge, vil derfor «sammenhengende»-vurderingen innebære at disposisjonenes egenverdi fastlegges allerede før grunnvilkåret og totalvurdering.

Neste punkt viser at det samme gjelder der enkeltdisposisjoner i transaksjonsrekker gjøres til gjenstand for særskilt omgåelsesvurdering.

4.3 «Unødvendige» disposisjoner

Den andre situasjonen som tas opp i lovutredningen, er der disposisjonsrekken har et forretningsmessig formål, men én eller flere disposisjoner ikke medvirker til formålet.¹⁴⁸

¹⁴⁴ NOU 2016: 5 punkt 8.2

¹⁴⁵ Zimmer (2021) side 92

¹⁴⁶ Zimmer (2021) side 92

¹⁴⁷ NOU 2016: 5 punkt 8.3

¹⁴⁸ NOU 2016: 5 punkt 8.3.

Lovutredningen, som bygger på høyesterettspraksis, kaller slike disposisjoner for «unødvendige», fordi de mangler funksjon for transaksjonsrekkens overliggende formål.¹⁴⁹

Slike «unødvendige» disposisjoner kan vurderes «særskilt (...) selv om disposisjonsrekken samlet sett har ikke-skattemessig formål og virkninger».¹⁵⁰

Folkvord m.fl. begrunner adgangen til særskilte omgåelsesvurderinger i at omgåelsesregelens bakenforliggende hensyn gjør seg like sterkt gjeldende ved «unødvendige» disposisjoner som «når det dreier seg om transaksjonsrekker».¹⁵¹

Ordlyden i skatteloven § 13-2 (2) angir ikke retningslinjene for når «særskilte» vurdering skal foretas, men forarbeidene og rettspraksis sett i sammenheng viser at dette er aktuelt for «unødvendige» ledd, som «typisk» skytes «inn for å oppnå en skattefordel».¹⁵² Både «mellomledd» og «sluttledd» kan vurderes isolert, jf. Ikea-dommen avsnitt 92.

Nettopp fordi denne vurderingen er bestemmende for hva som vurderes under formåls- og totalvurderingen, må det tas stilling til dette innledningsvis. Dett gjenspeiles i høyesterettspraksis, se eksempelvis Ikea-dommen avsnitt 89 til 93, Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) avsnitt 36 til 49 og Dyvi-dommen avsnitt 36 til 41.

Samtidig viser eksemplene fra Høyesterett at utfallet av «nødvendighetsvurderingen» har stor innvirkning på formålsvurderingen. I både Ikea- og Aker Maritime-dommen, hvor «unødvendige» disposisjoner ble vurdert særskilt, konkluderte Høyesterett samtidig med at skattyters hovedformål var skattefordelen.¹⁵³ Til sammenligning ble det i Dyvi-dommen, der Høyesterett vurderte disposisjonene samlet, holdt åpent om skattyters disposisjoner var hovedsakelig skattemotivert.¹⁵⁴ Dette fordi karakteristikken «unødvendig» blir førende for formålsvurderingen, slik at det tilsynelatende blir kunstig å skille «nødvendighetsvurderingen» fra vilkåret om skattemessig hovedformål, jf. skatteloven § 13-2 (2) bokstav a. Dette behandles nærmere i punkt 5.2.1.

¹⁴⁹ Se eksempelvis HR-2016-2165-A avsnitt 92.

¹⁵⁰ NOU 2016: 5 punkt 8.3.

¹⁵¹ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1120.

¹⁵² NOU 2016: 5 punkt 8.3 og Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.2.3.

¹⁵³ HR-2016-2165-A avsnitt 93 til 94 og Rt. 2004 s. 1331 avsnitt 49.

¹⁵⁴ Avsnitt 49. Det ble ikke foretatt noen «nødvendighetsvurdering». Saken ble avgjort etter totalvurderingen.

Folkvord m.fl. påpeker at nødvendighetsvurderingen også overlapper med momentet om «uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål» i totalvurderingen, jf. skatteloven § 13-2 (3) bokstav c, jf. (2) bokstav b.¹⁵⁵

Uansett viser dommene at det ved spørsmål om en disposisjon skal vurderes særskilt, er påkrevet å vurdere disposisjonens forretningsmessige verdi for transaksjonsrekkens forretningsmessige formål.

5 Hovedformål om skattefordel

5.1 Om vilkåret

Vilkåret om at skattefordelen var «hovedformålet» ved disposisjonen, innebærer etter ordlyden at den mest fremtredende årsaken bak skattyters handlinger, må være skattemessig, jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav a. I en naturlig språklig forståelse kreves ikke at skattefordelen var «en nødvendig betingelse for disposisjonen».¹⁵⁶ Vilkåret er oppfylt selv om skattyter uansett ville gjennomført disposisjonen av ikke-skattemessige årsaker, slik det følger av proposisjonen og legges til grunn i Skatte-ABC 2022 punkt T-6-3.¹⁵⁷

Forarbeidene, som viderefører terskelen fra høyesterettspraksis, presiserer at skattemotivet må være «klart større enn» andre motiver regnet sammen.¹⁵⁸ Dermed er det ikke tilstrekkelig at skatteformålet er det mest fremtredende formålet; det må «klart» overstige summen av øvrige formål.¹⁵⁹ Folkvord m.fl. påpeker likevel at det «i praksis» ikke er mulig å bestemme «eksakt» hvilken prosentandel av formålet som må være skattemessig.¹⁶⁰

Samtidig bygger både ordlyden og forarbeidsuttalelsene på tolkninger av høyesterettspraksis. Som Skar påpeker, etterlater Høyesteretts formuleringer «rom for fleksibilitet» som Høyesterett kan tenkes å benytte seg av.¹⁶¹ Det gjenstår å se hvor Høyesterett legger terskelen for skattemessig hovedformål, herunder hvor nært ordlyden tolkningen vil ligge.

Formuleringen «tilsier» viser at den konkrete skattyterens motivasjon ikke er avgjørende, men hva som følger av omstendighetene. Formålsvurderingens objektive inngang formuleres i

¹⁵⁵ Folkvord, Furueth og Gjems-Onstad (2021) side 1120 og 1123.

¹⁵⁶ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 3.1.

¹⁵⁷ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3. Dette er likevel sentralt i totalvurderingen (punkt 6.2.3).

¹⁵⁸ Prop.98 L (2018-2019) punkt 14.3.

¹⁵⁹ Zimmer (2021) side 75.

¹⁶⁰ Folkvord, Furueth, Gjems-Onstad side 1113.

¹⁶¹ Skar (2015) side 139.

forarbeidene som et spørsmål om «hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål» med transaksjonen.¹⁶²

Dette til forskjell fra nyere høyesterettspraksis, hvor den konkrete skattyterens motivasjon var vurderingstemaet.¹⁶³ Det at formålsvurderingen kalles for «grunnvilkåret» og ikke «det subjektive vilkåret», som før, skyldes denne endringen.¹⁶⁴

Også den tyske omgåelsesregelen¹⁶⁵ og OECDs PPT-regel i mønsteravtalens art. 29 (9) inneholder objektive formålsvurderinger, selv om graden av objektiviseringen varierer. I OECDs mønsteravtale art. 29 (9) følger dette av at spørsmålet om «principal purpose» beror på «all relevant facts and circumstances».

En konsekvens av formålsvurderingens endrede innfallsvinkel, er at objektive beviser «blir sentrale». Dermed begrenses skattyters muligheter til å fremheve forretningsmessige formål gjennom manipulasjon av subjektive bevismomenter.¹⁶⁶ Folkvord m.fl. påpeker dessuten det urimelige i at bevismanipulasjon er mer tilgjengelig for ressurssterke skattytere.¹⁶⁷

I tillegg er endringen ressurseffektiv, ettersom skattemyndighetene ikke må bevise skattyters formål¹⁶⁸.

Samtidig styrkes overføringsverdien i Høyesteretts uttalelser når de forankres i sakens objektive sider¹⁶⁹. Det gir økt foruberegnelighet at det blir lettere å skille ut transaksjoner som utgjør skatteomgåelse. Dette fremmer også «likebehandling av skattytere»,¹⁷⁰ som er et «bærende hensynene bak omgåelsesregelen».¹⁷¹

En objektiv vurdering stemmer også overens med at omgåelsesregelens fokus på disposisjonen og ikke om «skattyteren hadde den rette tanken i hodet».¹⁷²

¹⁶² Prop.98 L (2018-2019) punkt 14.3.

¹⁶³ Harboe (2012) side 249 og 250 argumenterer for at omgåelsesnormen hadde et mer objektivt innhold før tusenårs-skiftet.

¹⁶⁴ Pop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

¹⁶⁵ Abgabenordnung (AO) § 42 (De), se NOU 2016:5 punkt 5.4.

¹⁶⁶ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

¹⁶⁷ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1117.

¹⁶⁸ NOU 2016: 5 punkt 8.5.4.

¹⁶⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.4.

¹⁷⁰ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

¹⁷¹ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 2.

¹⁷² Banoun (2014) side 39.

En siste oppside er at det åpner for å trekke veksler på praksis fra den objektive formålsvurderingen i den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-3 tredje punktum.

Formålsvurderingens kjerne er en avveining mellom skattefordelen og disposisjonens øvrige formål, herunder forretningsmessige.¹⁷³ I likhet med de forretningsmessige forholdene, er det riktignok ikke den faktisk oppnådde skattefordelen som bedømmes, men hva som fremstod sannsynlig på transaksjonstidspunktet.¹⁷⁴ Virkningene danner uansett formålsvurderingens utgangspunkt.¹⁷⁵

5.2 Forretningsmessige formål

Som Folkvord mfl. forteller, vil det under en objektivisert formålsvurdering «uunngåelig» være slik at forretningsmessig egenverdi har betydning.¹⁷⁶ Poenget er at jo mer positive forretningsmessige virkninger, desto større grad av forretningsmessig formål og «desto mindre sannsynlig» at skattefordelen var hovedmotivet.¹⁷⁷

Når det er sagt, sørger de forvaltningsrettslige kravene om en forsvarlig saksbehandling, herunder kontradiksjonsprinsippet, for at skattyter får redegjøre for forretningsmessige formål under saksbehandlingen;¹⁷⁸ også mindre «synbare» formål. Dette bygges på i proposisjonen og gjentas av Finansdepartementet i UFIN-2020-1023.¹⁷⁹ I en objektiv formålsvurdering er forutsetningen likevel at skattyters påstander støttes av objektive bevis.

De følgende punkter ser nærmere på relevante temaer i relasjon til forretningsmessige forhold under formålsvurderingen. Temaene er formålsvurderinger for enkeltledd i transaksjonsrekker, virkninger som objektive omstendigheter, betydningen av ikke-realiserede formål, ulemper og alternative fremgangsmåter.

5.2.1 Formålsvurderinger for enkeltledd i transaksjonsrekker

En konsekvens av at både transaksjonsrekkeres mellomledd og sluttledd kan vurderes isolert, er at grunnvilkåret oppfylles for disposisjoner som hovedsakelig er skattemessig motivert, uansett om transaksjonsrekken generelt er hovedsakelig forretningsmessig begrunnet.¹⁸⁰

¹⁷³ Prop.98 L (2018-2019) punkt 14.3.

¹⁷⁴ Prop.98 L (2018-2019) punkt 14.3.

¹⁷⁵ Se punkt 2.2.2.

¹⁷⁶ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad side 1115.

¹⁷⁷ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad side 1116.

¹⁷⁸ Se Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) §§ 17 og 18.

¹⁷⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

¹⁸⁰ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.2.3.

Ikea- og Aker Maritime-dommene, som begge gjaldt isolerte omgåelsesvurderinger av ledd i transaksjonsrekker, er illustrerende.

I Ikea-dommen uttalte Høyesterett at det ikke var grunnlag for å tilsidesette «skattekontorets opprinnelige vurdering av det forretningsmessige behovet for en restrukturering av selskapets eiendomsvirksomhet».¹⁸¹ Omorganiseringen ble derfor ansett hovedsakelig forretningsmessig begrunnet.

Et ledd i transaksjonsrekken innebar et betydelig låneopptak for det norske konsernselskapet Ikea HE i den belgiske konsernbanken for å finansiere gjenkjøp av eiendom Ikea HE eide før omorganiseringen. Ikea HE krevde fradrag for gjeldsrentene etter sktl. § 6-40 (1) samtidig som renteinntektene ble skattlagt med lavere skattesats i Belgia enn de ville blitt i Norge.

Forskjellene mellom skattenivåene førte til at skattyter omgikk symmetriprinsippet bak norske gevinst- og fradragregler.¹⁸² Tilfellet er et eksempel på internasjonal skatteplanlegging.

Når Høyesterett så på lånopptaket konkret, viste førstvoterende til at det forelå alternative omorganiseringsmuligheter som ikke nødvendiggjorde «lånefinansiert gjenkjøp».¹⁸³ Samtidig påførte lånet Ikea HE lånekostnader som «oversteg langt skattebesparelsen». Mangelen på forretningsmessige sider gjorde at skattefordelen var låneopptakets «kanskje» eneste motivasjon. Dermed fremsto disposisjonen hovedsakelig skattemotivert.¹⁸⁴

Også Aker Maritime-dommen angikk en omorganisering. Høyesterett bygde uforbeholdent på at omorganiseringens hensikt var «å samle verftsinteressene til Aker Maritime og Aker RGI» i Aker Yards.¹⁸⁵ Gjennomskjæring var dermed ikke aktuelt overfor transaksjonsrekken som helhet.

Et mellomledd i transaksjonsrekken var at Aker Maritimes aksjer i verftselskapet Aker Finnyards OY («AF») ble overført nystiftede Aker Finnyards Holding («AFH»). AFH ble deretter fusjonert med Aker Yards. Det at Aker Maritimes aksjer i AF ble overført til Aker Yards via AFH, gjorde at både overføringen til AFH og fusjonen mellom AFH og Aker Yards var skattefrie etter dagjeldende regler.¹⁸⁶

¹⁸¹ Avsnitt 89.

¹⁸² Innst. 273 S (2015–2016) Innstilling fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst punkt 3.1.

¹⁸³ Avsnitt 93.

¹⁸⁴ Avsnitt 94.

¹⁸⁵ Avsnitt 48.

¹⁸⁶ Avsnitt 9.

Utnyttelsen av nystiftede AFH ledet dermed til en skattefri overføring av AF-aksjene som ikke ville blitt oppnådd ved direkte aksjeoverdragelse mellom Aker Maritime og Aker Yards. Mellomleddet ble gjennomskåret av Høyesterett, som mente «bruken av Aker Finnyards Holding» utelukkende var skattemotivert, ettersom den manglet funksjon for disposisjonsrekkens overordnede formål.¹⁸⁷

Dommene viser at dersom disposisjoner anses «unødvendig», er dette ofte avgjørende for formålsvurderingen. Dette fordi disposisjonens forretningsmessige funksjon for transaksjonsrekkens overliggende formål er en sentral del av formålsvurderingen.¹⁸⁸

Lagmannsrettsdommen LB-2021-64263 (HMH) illustrerer dette. Transaksjonene fant sted før lovfesting av omgåelsesregelen, slik at den ulovfestede omgåelsesnormen utgjorde det rettslige grunnlaget.

Strawberry-konsernet kjøpte selskapet HP Malmø Holding («HMH») med sikte på å erververe en eiendom som HMH eide. Det var ubestridt at ervervet av eiendommen var forretningsmessig motivert. Skattemyndighetene hevdet imidlertid at det forelå omgåelse av regelen mot overføring av skatteposisjoner. Dette fordi kjøpet av HMH istedenfor eiendommen direkte, ga Strawberry tilgang på HMHs gunstige skatteposisjoner, herunder en gjeldsforpliktelse i forbindelse med en rentebytteavtale.

Lagmannsretten vurderte først om kjøpet av HMH var et «unødvendig ledd for å erverve eiendommen».

Skattyter argumenterte for at man ved å påta seg ansvaret for gjeldsforpliktelsene, kunne erverve selskapet med «lavt kontantutlegg». Dermed kunne kostnadene ved eiendomservervet fordeles over lengre tidsrom, hvilket lagmannsretten var enig i at var «en klar fordel».

Lagmannsretten viste imidlertid til at ulike forhold svekket dette argumentet, og at disse «oppveiet fordelene med lavt kontantutlegg». Følgelig var fordelene ved å kjøpe HMH ikke tilstrekkelige til at det hadde en funksjon for eiendomservervet, og aksjeoverdragelsen ble betegnet som et «unødvendig ledd».

Når lagmannsretten deretter vurderte om kjøpet av HMH var «hovedsakelig skattemessig motivert», ble det vist «til vurderingen ovenfor der konklusjonen er at kjøpet var et unødvendig

¹⁸⁷ Avsnitt 48 og 49.

¹⁸⁸ Se punkt 4.3.

ledd». Kjøpet hadde heller ikke «forretningsmessig innhold» ut over dette og grunnvilkåret ble ansett oppfylt.

Selv om «nødvendighetsvurderingen» og formålsvurderingen ble foretatt atskilt og med klarere skillelinjer enn i Ikea- og Aker Maritime-dommene, utgjør lagmannsrettsdommen enda et eksempel på vurderingenes overlapp. Alle tre dommene resulterte for øvrig i gjennomskjæring.

Poenget understrekes når dommene sees sammen med Dyvi-dommen.

Dyvi-dommen gjaldt Jan-Erik Dyvi AS («Dyvi») sitt kjøp av Salko AS («Salko») og selskapets to datterselskaper, som eide hver sin eiendom. Morselskapet Salko hadde et betydelig fremførbart underskudd som Dyvi senere avregnet mot konsernbidrag fra andre selskaper i Dyvi-konsernet. Skattemyndighetene avskar avregningen etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

Som Zimmer påpeker, vurderte ikke Høyesterett om det var «nødvendig» å kjøpe morselskapet for transaksjonsrekkens forretningsmessige formål om å erverve datterselskapenes eiendommer¹⁸⁹. Til forskjell fra HMM-dommen, ble dermed transaksjonsrekken vurdert samlet.

Konsekvensen var at spørsmålet om skattemessig hovedformål ble holdt åpent, noe Zimmer mener det «neppe» ville blitt om kjøpet av morselskapet ble vurdert særskilt.¹⁹⁰

I HMM-dommens formålsvurdering legger imidlertid lagmannsretten opp til at disposisjonen kan tenkes å ha «forretningsmessig innhold» uavhengig av disposisjonsrekken. Det innebærer i så fall at «unødvendige» disposisjoner ikke nødvendigvis anses hovedsakelig skattemessig motivert.

Poenget er likevel mest teoretisk. Dersom disposisjonen har selvstendig egenverdi, vil skattyter antageligvis fokusere på dette fremfor disposisjonens rolle for transaksjonsrekkens forretningsmessige formål. Følgelig blir ikke spørsmålet om isolert betraktning satt på spissen.

5.2.2 Virkninger som objektive omstendigheter

Høyesteretts fremgangsmåte i Ikea-dommen gir grunn til å se nærmere på virkningers rolle i omgåelsesregelens objektive formålsvurdering.

¹⁸⁹ Zimmer (2013) s 142.

¹⁹⁰ Avsnitt 49 og Zimmer (2013) s 143.

Lovutredningen påpeker at disposisjonens virkninger får større vekt «jo mer objektiv vurderingen av formålet gjøres».¹⁹¹ Dette fordi disse er utslag av disposisjonen uten å være påvirkelig for hvordan skattyter ønsker disposisjonen skal fremstå, herunder for skattemyndighetene.

Disposisjonens virkninger var riktignok sentrale også under den ulovfestede omgåelsesnormens subjektive formålsvurdering.¹⁹² For eksempel trekkes det Ikea-dommens frem at «kostnadene» det lånefinansierte kjøpet medførte for Ikea HE, langt oversteg «skattebesparelsen selskapet oppnådde gjennom rentefradraget»¹⁹³.

Disposisjonens negative økonomiske virkninger gjorde at disposisjonen manglet forretningsmessig begrunnelse ut over skattefordelen. Med vekt på at skattyter som et aksjeselskap forutsettes å drive med sikte på økonomisk vinning («aksjeselskapers vinningsformål»), fremsto disposisjonen derfor hovedsakelig skattemessig motivert.¹⁹⁴

Rt. 2006 s. 1062 (A) er et annet eksempel på virkninger – riktignok ikke forretningsmessige – innflytelse under den subjektive formålsvurderingen. A solgte en eiendom til sine barn som videresolgte eiendommen til et selskap, slik at A unngikk gevinstbeskatning. Skattemyndighetene hevdet A måtte gevinstbeskattes fordi det i realiteten forelå overdragelse direkte fra A til selskapet.

Høyesterett kom enstemmig til at det forelå omgåelse.¹⁹⁵

I formålsvurderingen åpnet førsvoterende med en kartlegging av disposisjonens skattemessige virkning.¹⁹⁶ Dette resulterte i at et «skattemotiv» ble stadfestet. For å avgjøre om disposisjonen også hadde ikke-skattemessige formål, tok Høyesterett utgangspunktet i andre virkninger.¹⁹⁷ Den eneste øvrige virkningen – at barna kunne bli ansvarlig overfor selskapet ved mislighold – var det imidlertid «høyst teoretisk» at ville få betydning. Dermed var det «ikke særlig trolig» at dette var et viktig formål for A.

¹⁹¹ NOU 2016: 5 punkt 8.6.5.

¹⁹² Harboe (2012) side 243.

¹⁹³ Avsnitt 94.

¹⁹⁴ Avsnitt 95. Aksjeselskapers vinningsformål følger av Lov 13. juni 1997 om aksjeselskaper (aksjeloven) § 2-2 (2) tolket antitetisk.

¹⁹⁵ Dissensen gjaldt andre spørsmål.

¹⁹⁶ Avsnitt 43 og 44.

¹⁹⁷ Avsnitt 46.

Skar, som også viser til Rt. 1994 s. 499 (Gokstad), forklarer det slik at begrunnelser som er «irrasjonelle» sett utenfra, «normalt» anses mindre troverdig.¹⁹⁸ Han trekker paralleller til den tyske omgåelsesregelen, hvor det følger eksplisitt at skattyter har bevisbyrden for at han opptrådte irrasjonelt.¹⁹⁹

Ettersom virkninger er objektive bevis, vil argumentasjon lik den i ovennevnte dommer bli enda viktigere under den lovfestede omgåelsesregelen.²⁰⁰ Som konsekvens vil det være vanskeligere å argumentere for forretningsmessig formål når disposisjonen mangler egenverdi. Dette påpekes også av Folkvord m.fl.²⁰¹

Dette vil likevel ikke automatisk medføre andre resultater enn under den ulovfestede omgåelsesnormen, noe som er i overensstemmelse med at lovfestingen ikke skal medføre en terskelendring.²⁰² Det er fordi ovennevnte dommer viser at det sjelden er grunn til å skille mellom disposisjonens rasjonalitet sett i etterkant og skattyters subjektive motivasjon på transaksjonstidspunktet. Folkvord m.fl. forklarer det slik at når disposisjoner har liten egenverdi og skaper store skattefordeler, vil man «uansett normalt konkludere med» skattemessig hovedformål også etter frie bevisvurderinger.²⁰³

Her må også vises til Høyesteretts tidligere lære om at det i tilfeller hvor disposisjonen leder til store skattefordeler, skulle legges til grunn «sterk presumsjon» for at skattefordelen var hovedformålet, se Telenor-dommen avsnitt 51.

Lagmannsrettsdommen HMH kan igjen trekkes frem. Et sentralt spørsmål ved vurderingen av Strawberry-konsernets formål ved kjøpet av HMH, var om Strawberry ved ervervet hadde forretningsmessig interesse av å påta seg ansvaret for rentebytteavtalen. I så fall ville det gi transaksjonen egenverdi ut over skattefordelen.

Etter å ha konkludert med at avtalen objektivt sett var ugunstig for Strawberry, la lagmannsretten tilsynelatende til grunn at skattyter ikke hadde vektlagt rentebytteavtalen. Det ble ikke vurdert om også skattyter hadde denne oppfatningen av avtalens fordeler og ulemper på transaksjonstidspunktet.

¹⁹⁸ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 3.2.

¹⁹⁹ Abgabenordnung (AO) § 42 (Ty)

²⁰⁰ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3.

²⁰¹ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1115 og 1116.

²⁰² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.6.3.

²⁰³ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1116. Se lignende i Harboe (2012) side 243 og 244.

Ut fra Ikea-, A- og HMM-dommene synes fokuset på virkninger å være et resultat av at domstolene allerede før objektiviseringen erkjente at skattytere ofte har gode muligheter til å forutberegne disposisjonenes virkninger. Folkvord mfl. understreker at dette særlig gjelder ressurssterke skattytere, som derfor – under den subjektive formålsvurderingen – benyttet seg av rådgivere for å fremheve disposisjonens «bedriftsøkonomiske motiver».²⁰⁴

Forarbeidene og juridisk teori viser likevel til Telenor-dommen som eksempel på en sak som kunne fått annet utfall ved en objektiv formålsvurdering.²⁰⁵ Sakens spørsmål var om Telenor Eiendom Holding AS kunne nektes fradrag for et tap etter en konsernintern aksjeoverdragelse, fordi overdragelsen utgjorde omgåelse.

Høyesterett kom til at grunnvilkåret ikke var oppfylt, slik at aksjeoverdragelsen ikke medførte skatteomgåelse.²⁰⁶

Årsaken til at grunnvilkåret ikke ble ansett oppfylt, var at disposisjonen «først og fremst» fremsto forretningsmessig motivert. Dette begrunnet Høyesterett blant annet i inntrykket fra interne dokumenter forutfor disposisjonens gjennomføring. Etter disse var «omorganiserings- og rendyrkingshensyn» og muligheten til «å opprettholde en høy kredittverdighet («rating») hos de internasjonale kredittvurderingsbyråene» overdragelsens viktigste formål.²⁰⁷ Samtidig var disposisjonens virkninger en skattebesparelse på over 2 milliarder kroner og at finansieringsopp- legget, som var omtalt i interne dokumenter, ikke ble gjennomført.

Høyesteretts fokus på subjektive bevismomenter fremfor den betydelige skattebesparelsen, er hovedårsaken til at dommen kunne fått et annet resultat bedømt etter den lovfestede omgjø- sesregelens objektive formålsvurdering.²⁰⁸ I en objektiv formålsvurdering får subjektive bevis- momenter «mindre verdi».²⁰⁹

Proposisjonen er likevel klar på at ikke bare «virkninger som er lette å identifisere og tallfeste, skal være relevante»; også «elementer som ikke så lett lar seg tallfeste», skal vektlegges²¹⁰. Det er for øvrig lagt til grunn også i forvaltningen, se SKNS1-2022-4 og UFIN-2020-1023.

²⁰⁴ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad side 1117.

²⁰⁵ NOU 2016: 5 punkt 8.6.2 og Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad side 1116.

²⁰⁶ Avsnitt 55.

²⁰⁷ Avsnitt 53.

²⁰⁸ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 116.

²⁰⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

²¹⁰ Prop.98 L (2018-2019) punkt 7.5.3. Proposisjonen bygger her på HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 59 som gjaldt den beslektede «objektive» formålsvurderingen i den spesielle omgjøelsesregelen i skatteloven § 13-3.

5.2.3 Ikke-realiserede formål

Det påpekes i lovutredningen at ikke «alle relevante objektive omstendigheter for å konstatere formål, er virkninger».²¹¹ For eksempel vil formål som ikke er oppnådd («ikke-realiserede formål») fortsatt kunne «bli tatt i betraktning» ved vurderingen av disposisjonens hovedformål²¹². Forutsetningen er at de ikke-realiserede formålene fremsto «sannsynlige på transaksjonstidspunktet».

Dette må sees i sammenheng med at disposisjonens virkninger ikke er avgjørende i seg selv, men at de kaster lys over «sannsynlige» virkninger på transaksjonstidspunktet; de utgjør bevismidler og ikke bevisetmaet.²¹³

Ikke-realiserede formål er noe annet enn at skattyter ikke utnytter disposisjonens fordeler fullt ut. Hvis det blir lettere å få konsesjoner fra staten som følge av disposisjonen, er dette et legitimt forretningsmessig formål uavhengig om disposisjonen etterfølges av konsesjonssøknad. Det er «situasjonen på transaksjonstidspunktet som er avgjørende».²¹⁴ Et annet eksempel er Dyvidommen. Der styrket det disposisjonens forretningsmessige formål at den la til rette for eieendomssatsning, selv om forhold innenfor skattyters kontroll ledet til at satsningen ble «relativt kortvarig».²¹⁵

Lovutredningen åpner tilsynelatende for at også skattyters subjektive ikke-realiserede formål kan tale mot skatteformål.²¹⁶ Det vises nemlig til at skattyters ikke-realiserede formål «tillegges betydning etter gjeldende rett» samtidig som «ingen endring» foreslås. Uttalelsen skiller ikke mellom objektive og subjektive formål.

Til sammenligning foreslo proposisjonen en «helt objektiv» formålsvurdering, løsrevet fra «den eller de konkrete beslutningstagerne».²¹⁷ Proposisjonen standpunkt ble ikke imøtegått i innstillingen og må anses som gjeldende rett.

Følgelig kan ikke skattyter påberope seg formål som ikke har materialisert seg, med mindre virkningen objektivt sett var «sannsynlig» på transaksjonstidspunktet. Formuleringen «sannsynlig» tilsier at det må ha vært større sannsynlighet for virkningens realisasjon enn ikke. Et banalt eksempel er at skattyter har foretatt en investering med skattefordel som eneste virkning,

²¹¹ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

²¹² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3.

²¹³ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3 og NOU 2016: 5 punkt 8.6.5.

²¹⁴ Harboe (2012) side 248.

²¹⁵ Avsnitt 48.

²¹⁶ NOU 2016: 5 punkt 8.6.5.

²¹⁷ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3

men at investeringen på transaksjonstidspunktet mest sannsynlig også ville øke skattyters inntekt.

Foruten at kun omstendighetene «på transaksjonstidspunktet» er relevante, sier forarbeidene ingenting om hva skattemyndighetene skal bygge sannsynlighetsvurderingen på. Det siktes særlig til om utgangspunktet skal tas i skattyters perspektiv eller om også omstendigheter som var ukjente for skattyter, er relevante.

At vurderingen som hovedregel er «helt objektiv», tilsier at også omstendigheter som skattyter ikke kjente til, skal vektlegges. Hvis ikke vil skattyters utilstrekkelige undersøkelser medføre at urealistiske forretningsformål likevel får relevans. I tillegg vil det innebære bevisføring om hva skattyter kjente til, hvilket er ressursmessig ineffektivt og åpner for manipulasjon fra skattyter.

På den andre siden er det urealistisk at skattyter skulle hatt innsikt i alle forhold av betydning for disposisjonen– særlig ettersom skattemyndighetene foretar vurderingen i etterkant og da vet hvilke forhold som ble avgjørende. Det er dessuten betenkelig ressursmessig å pålegge skattemyndighetene omfattende undersøkelser.

Hertil kommer at skattyteres bransjekunnskap taler for at skattemyndighetene bør være tilbakeholdne ved overprøvingen av profesjonelle vurderinger, særlig når disse foretas på forsvarlig grunnlag.

Zimmer går langt i å legge til grunn at skattyters egne vurderinger er sannsynlighetsvurderings utgangspunkt.²¹⁸ Han skriver at skattemyndighetene ikke skal «overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger (basert på antatte virkninger) (...) selv om de viser seg uegnet for formålet». Denne uttalelsen er likevel rettet mot en annen situasjon; der tilsiktede virkninger har inntrådt, men det stilles spørsmål ved virkningenes egnethet for skattyters formål, for eksempel om disposisjonen faktisk reduserte skattyters kommersielle risiko.

I Telenor-dommens subjektive formålsvurdering bygger Høyesterett på en mellomløsning, ved at et ikke-realiseret formål ble vektlagt i formålsvurderingen fordi det hadde grunnlag i en «forsvarlig vurdering».²¹⁹

²¹⁸ Zimmer (2021) side 78.

²¹⁹ Avsnitt 53.

Telenor anførte at disposisjonen «la til rette for å finansiere et senere kjøp» som var aktuelt for selskapet.²²⁰ Ettersom kjøpet aldri ble gjennomført, ble heller ikke finansieringsopplegg testet og formålet aldri realisert. Høyesterett vektla likevel finansieringsopplegget, fordi det, som Zimmer påpeker, «avgjørende» måtte være Telenors oppfatning etter en «grundig vurdering av forholdet».²²¹

Samtidig ble lignende anførsel knyttet til et ikke-realisert formål, ikke «godtatt» i Nagell-Erichsen-dommen.²²² Zimmer mener dette skyldtes at Høyesterett fant alternativer til disposisjonen som ville gjort «samme nytten». Vurdering av behovet for disposisjonen var derfor ikke tilfredsstillende.

Uttalelsen i Telenor-dommen kan ha overføringsverdi til den objektive vurderingen i skatteloven § 13-2 (2) bokstav a. Dette fordi Høyesterett bruker kvaliteten på vurderingen – «forsvarlig» – til å tegne et bilde av at formålet var realistisk, hvilket igjen talte for å vektlegge formålet i vurderingen.²²³

En slik fremgangsmåte er både i overensstemmelse med den objektive vurderingen og hensyntar skattyteres særlige innsikt. Samtidig risikerer ikke skattemyndighetene å bindes av skattyteres mangelfulle eller uriktige vurderingsgrunnlag.

Finansdepartement synes å ha lagt lignende til grunn i uttalelsen UFIN-2020-1023. Der fremheves det at vurderingstemaet er en rasjonell aktørs sannsynlighetsvurdering «under de samme omstendighetene». Selv ikke en rasjonell aktør har innsikt i alle relevante forhold.

Blir løsningen at skattyters vurderinger legges til grunn der disse er forsvarlige, kan det stilles spørsmål ved om objektiviseringen innebærer praktiske forskjeller for behandlingen av ikke-realiserte formål. Dette fordi vektleggingen av skattyters påberopte formål også under den ulovfestede omgåelsesnormen var avhengig av at formålene fremsto rasjonelle og dermed sannsynlige.²²⁴ Hvis ikke hadde det formodningen mot seg at de inngikk i skattyters motivasjon.

5.2.4 Overflødiggjøring av formålsvurderingen

Det at skatteloven § 13-2 (2) bokstav a er utformet etter proposisjonens «helt» objektive formålsvurdering, risikerer etter lovutredningens synspunkt at grunnvilkåret vil miste selvstendig

²²⁰ Avsnitt 53.

²²¹ Zimmer (2007) side 348.

²²² Avsnitt 70 og Zimmer (2007) side 356.

²²³ Harboe (2012) side 249.

²²⁴ Punk 5.2.2.

betydning.²²⁵ Dette er årsaken til at lovutredningen, som her bygger på Stoveland og Banoun, kun gikk inn for en delvis objektivisert formålsvurdering.²²⁶

Banoun mener totalvurderingen var omgåelsesregelens «sentrale» vilkår allerede før lovfestingen, fordi «[f]lyttingen av egenverdivurderingen» til totalvurderingen medførte at totalvurderingen inneholdt «det som tidligere var hele gjennomskjæringsregelen»²²⁷. Det at Høyesterett ikke fant det nødvendig å konkludere vedrørende grunnvilkåret i verken ConocoPhillips-dommen eller Dyvi-dommen, mener Banoun må sees i dette perspektiv.²²⁸

Forskjellen mellom skatteloven § 13-2 og den ulovfestede omgåelsesnormen er likevel at egenverdivurderingen nå inngår i både formålsvurderingen og totalvurderingen. Dette fordi de relevante momentene i en fullstendig objektivisert formålsvurdering, «langt på vei» er de samme som i egenverdivurderingen.²²⁹ Bakgrunnen er at det i praksis ikke er forskjell mellom et objektivt forretningsmessig formål og disposisjonens forretningsmessige egenverdi.²³⁰

Spørsmålet om grunnvilkåret har mistet sin «selvstendige betydning», oppstår når denne overlappingen sees i sammenheng med Skars studie av høyesterettspraksis. Skar mener det ikke foreligger eksempler på gjennomskjæring der de ikke-skatterettslige realitetene var tilstrekkelig kvalifisert til at skattyter ville gjennomført disposisjonen uavhengig av skattefordelen.²³¹

Hvis det først påvises forretningsmessig formål av betydning under formålsvurderingen – uavhengig av disposisjonens hovedformål – vil det også foreligge tilstrekkelig forretningsmessige realiteter i totalvurderingen. Grunnvilkårets konklusjon blir underordnet. Samtidig blir innholdet i grunnvilkårets formålsvurdering sentralt, fordi to av totalvurderingens viktigste momenter foregripes; egenverdi/virkninger, jf. skatteloven § 13-2 (3) bokstav a, og skattefordel/skatteformål, jf. (3) bokstav b.

SKNS1-2022-4 illustrerer dette. I formålsvurderingen kom sekretariatet til at disposisjonen «uten tvil» hadde forretningsmessig verdi for skattyteren. Likevel var grunnvilkåret oppfylt, fordi skattefordelen var «det klare hovedformålet».

²²⁵ NOU 2016: 5 punkt 8.6.2.

²²⁶ Stoveland (2014) side 539 og Banoun (2014) side 42.

²²⁷ Banoun (2014) side 42.

²²⁸ Begge dommene ble avgjort på at det etter totalvurderingene ikke var grunnlag for gjennomskjæring

²²⁹ NOU 2016: 5 punkt 8.6.2.

²³⁰ Slik vist i punkt 2.2.2.

²³¹ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 4.4.1.

I totalvurderingen viste sekretariatet til at det «allerede» var nevnt at disposisjonene hadde forretningsmessig egenverdi som «klart» oversteg terskelen fra høyesterettspraksis. Dermed sto disposisjonen seg etter totalvurderingen. Avgjørelsen viser at formålsvurderingens innhold ble bestemmende for totalvurderingen, mens konklusjonen tilknyttet grunnvilkåret var underordnet.

Lignende sees i Ikea-dommen. I totalvurderingens egenverdivurdering viser førstvoterende til at det var «vanskelig å se at det, for det forretningsmessige formål med omorganiseringen, hadde noen forretningsmessig egenverdi» for skattyter å gjennomføre den aktuelle disposisjonen.²³² Førstvoterende erkjenner at han «allerede» var inne på disse argumentene i formålsvurderingen. Forholdene som undergravde skattyters forretningsmessige formål under grunnvilkåret, var de samme som begrunnet disposisjonens manglende egenverdi i totalvurderingen.

Selv om det er for tidlig å konkludere – særlig i mangel av høyesterettspraksis – foreligger det også avgjørelser i forvaltningen som fortsetter trenden. Det siktes blant annet til BFU-2022-11, BFU-2020-4, nevnte SKNS1-2022-4, SKNS1-2021-83 og BFU-2021-21. I de to førstnevnte avgjørelsene fant ikke Skattedirektoratet det «nødvendig» å ta stilling til grunnvilkåret. I de tre sistnevnte var disposisjonens objektive hovedformål skattemessig, men resultatet ble fortsatt ikke omgåelse, slik som i Reitan-dommen.

Det må påpekes at egenverdimentet riktignok ikke var det avgjørende argumentet mot omgåelse i de to sistnevnte avgjørelsene. Dette er likevel i tråd med at essensen i Skars poeng er at egenverdi over et visst nivå stenger for omgåelse; det utelukkes ikke at også andre momenter kan hindre gjennomskjæring. Punkt 6.2.5 inneholder eksempler på slike «andre momenter».

Samlet sett virker det derfor berettiget å stille spørsmål ved nødvendigheten av en objektiv formålsvurdering ved siden av den objektive totalvurderingen.

I proposisjonen imøtegås for øvrig ikke lovutredningens argument om at en fullstendig objektivisering vil kunne svekke grunnvilkårets «selvstendige betydning».²³³ Finansdepartementet viser istedenfor til at de samme hensynene som begrunnet en delvis objektivisering – ressurs-effektivitet, likebehandling, m.m. – i enda større grad sikres med en «helt objektiv formålsvurdering».²³⁴ Likevel er det ingen av disse hensynene som ikke også ivaretas gjennom den objektive totalvurderingen.

²³² Avsnitt 98.

²³³ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

²³⁴ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

At formålsvurderingens konklusjon blir overflødig, kan også sees på bakgrunn av omgåelsesregelens grunnleggende hensyn. I en subjektiv formålsvurdering er hensynet til nøytralitet sentralt, ettersom vurderingen fokuserer på graden av skattepåvirkning hos skattyter. Når formålsvurderingen objektiviseres, medfører det økte fokuset på virkninger at realitetshensynet, som er tungtveiende i totalvurderingen, blir sentralt også under grunnvilkåret.

5.2.5 Ulemper

Et poeng som Finansdepartementet likevel trekker frem, er at ulemper kan få ulik betydning i vurderingene.²³⁵

Lovproposisjonen er klar på at ulemper i «utgangspunktet» indikerer skatteformål.²³⁶ Dette samsvarer med at begrepet «egenverdi» brukes om ikke-skattemessige virkninger i totalvurderingen, se skatteloven § 13-2 (3) bokstav a. Negative virkninger har ingen «verdi» for skattyter; følgelig skal ulemper – som utgangspunkt – ikke styrke disposisjonens forretningsmessige formål.

Skar hevder dessuten at «Høyesterett har definert formål/motiv som ønskede virkninger av disposisjonen».²³⁷ Tilsynelatende bygger han dette på at ulemper verken inngår i formålsvurderingen i Hydro Canada-dommen eller Hex-dommen, selv om ulemper inngår i dommenes totalvurderinger.

Ved at ulemper som hovedregel indikerer skatteformål, skal det foretas en «netto vurdering» der «differansen mellom positive og negative virkninger» («netto» forretningsmessig formål) sammenholdes med skattefordelen.²³⁸ Forarbeidene understreker likevel at ulemper i visse tilfeller kan styrke det forretningsmessige formålet ved å «indikere at andre og positive virkninger var sterkt ønsket».²³⁹ Forutsetningen er at det foreligger «klare og betydelige positive» forretningsmessige virkninger.²⁴⁰

En beslektet problemstilling er ulempers betydning i totalvurderingen, som behandles i punkt 6.2.2.²⁴¹ Forarbeidene legger opp til en annen løsning i den forbindelse, hvilket skyldes at vurderingstemaet i totalvurderingen «er ulikt».²⁴² I formålsvurderingen fungerer ulemper som

²³⁵ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

²³⁶ Prop.98 L (2018-2019) punkt 14.3.

²³⁷ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 3.2.

²³⁸ Prop.98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

²³⁹ Prop.98 L (2018-2019) punkt 14.3.

²⁴⁰ Prop.98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

²⁴¹ Zimmer (2009a) side 271 og 272 og Folkvord (2009) side 176 er bevisste dette skillet.

²⁴² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3.

indikatorer på disposisjonens formål.²⁴³ Da er hensynet til nøytralitet sentralt, fordi det retter seg mot atferd/motivasjon. I totalvurderingen vil derimot realitetshensynet ha større vekt.

5.2.6 Alternative fremgangsmåter

Alternative fremgangsmåter kan forklares som andre måter skattyter kunne disponert på og oppnådd samme forretningsmessig formål, men uten skattefordelen. Høyesterett har brukt alternative fremgangsmåter både til å fastlegge skattyters motivasjon og som et moment i totalvurderingen. I tråd med sistnevnte er alternative fremgangsmåter blant momentene som «skal» vektlegges i totalvurderingen, jf. skatteloven § 13-2 (3) bokstav c, jf. (2) bokstav b.

Bruken av alternative fremgangsmåter i formålsvurderingen kan sees i sammenheng med Skars poeng om at omgåelsesregelens mest «sentrale vurderingstemaer», kjennetegnes av at de er «relative».²⁴⁴ Spørsmålet om disposisjonen er «skattemessig motivert, unaturlig, komplisert, unødvendig e.l.», kan ikke besvares uten at disposisjonen sammenlignet «med et handlingsalternativ». Dette fordi «[m]otivene bak en handling er motiver for hvorfor man velger denne handlingen fremfor» andre.

Når disposisjonene sammenlignes, klarlegges handlingsalternativenes fordeler og ulemper.

Under den subjektive formålsvurderingen fungerte alternative fremgangsmåter som en måte å ettergå skattyters anførte begrunnelse på.²⁴⁵ Hvis skattyter påsto at disposisjonens motivasjon var å øke spesialiseringen i konsernselskapene, ble disposisjonen sammenlignet med alternativet for å vurdere om disposisjonen bedre tilrettela for spesialisering. Dersom alternativet var minst like egnet forretningsmessig, men mindre gunstig skattemessig, indikerte dette at skattefordelen var disposisjonens formål.

I formålsvurderingen i Ikea-dommen ble det for eksempel vist til to alternative fremgangsmåter som begge oppnådde formålet om utskilling av eiendommene i egne selskap uten låneopptaket i den belgiske konsernbanken.²⁴⁶

Et annet eksempel er Nagell-Erichsen-dommen. Sakens spørsmål var om det forelå omgåelse av arveavgiften ved at arvelater, via heleid investeringsselskap, disponerte slik at arvingene mottok arv i aksjer istedenfor kontant som etter daværende regler ga lavere skattemessig beregningsgrunnlag

²⁴³ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.3.

²⁴⁴ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 2.

²⁴⁵ Rt. 2006 s. 1232 avsnitt 50.

²⁴⁶ Avsnitt 93.

Skattyter anførte at formålet om diversifisering begrunnet fremgangsmåten. Høyesterett mente imidlertid det «naturlige utgangspunkt» var at arvelater hadde foretatt investeringene direkte.²⁴⁷ Ettersom alternativet utløste samme forretningsmessige resultat – skattefordelen ekskludert – indikerte dette at skattefordelen var disposisjonens hovedformål.

I den objektive formålsvurderingen er formålet ved oppstilling av alternative fremgangsmåter ikke å avklare skattyters konkrete motivasjon. I stedet vil alternative fremgangsmåter tegne et bilde av hva som normalt sett motiverer en rasjonell aktør som, i valget mellom ulike alternativer, disponerer slik skattyter gjorde. En rasjonell aktør som velger det mest skattebesparende alternativ, er derfor «typisk» hovedsakelig skattemessig motivert.

Sett i sammenheng med den sentrale rollen virkninger har i den objektive formålsvurderingen, blir eksistensen av alternative fremgangsmåter i praksis avgjørende for grunnvilkåret. Forutsatt at alternativene leder til samme ikke-skattemessige resultat, er det i utgangspunktet kun skattefordelen som objektivt begrunner disposisjonen. Unntak kan tenkes hvis det foreligger ikke-realiserte forretningsmessige formål som fremstod «sannsynlige» på transaksjonstidspunktet.

Der alternative fremgangsmåter ikke leder til identisk forretningsmessig resultat, må disposisjonens skattefordel veies mot dens forretningsmessige fordeler.

Folkvord m.fl. forklarer det slik at der en transaksjon gir 50 millioner i positiv skatteeffekt og samtidig 5 millioner i forretningsmessig gevinst, er fortsatt skattefordelen objektivt sett hovedårsaken bak den valgte disposisjonen.²⁴⁸ Dette fordi skattefordelen er relativt sett større enn de forretningsmessige fordelene.

Ordlyden «hovedsakelige formål» i skatteloven § 13-2 (2) bokstav a indikerer at grunnvilkåret er oppfylt i slike tilfeller.²⁴⁹ En annen sak er at det at skattyter ville gjennomført transaksjonen uten skattefordelen, er et tungtveiende argument i skattyters favør i totalvurderingen.²⁵⁰

Trolig vil derfor alternative fremgangsmåter også være retningsgivende i den objektive formålsvurderingen. Særlig hvor alternativene leder til samme forretningsmessige resultat, men er mindre gunstig skattemessig. Det gjenstår å se hvordan Høyesterett vil bruke alternative

²⁴⁷ Avsnitt 75.

²⁴⁸ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1114.

²⁴⁹ Punkt 5.1.

²⁵⁰ Punkt 6.2.4.

fremgangsmåter for å fastlegge det typiske hovedformålet til en «rasjonell» aktør i skattyters sted, herunder om grunnvilkåret også vil være oppfylt i eksempelet fra Folkvord m.fl.

Uansett må det presiseres at selv om alternative fremgangsmåter er et viktig moment i *formålsvurderingen*, vil det ikke alene avgjørende omgåelsesspørsmålet. Det er et sentralt prinsipp i skatteretten at skattytere, i valget mellom forskjellige handlingsalternativer, ikke plikter å velge det mest skattebesparende alternativ, se for eksempel Reitan-dommen avsnitt 62. Dette gjentas også i lovutredningen.²⁵¹

Selv om den aktuelle fremgangsmåten objektivt sett fremstår hovedsakelig skattemessig motiver, gjenstår derfor fortsatt totalvurderingen, jf. skatteloven § 13-2 (2) bokstav b.

6 Totalvurderingen

6.1 Om vilkåret

Omgåelsesregelens siste vilkår innebærer en «totalvurdering» av om disposisjonens rettslige karakteristikk «kan legges til grunn for beskatningen», jf. skatteloven § 13-2 (2) bokstav b. Etter ordlyden «totalvurdering» skal akseptabel skatteplanlegging skilles fra skatteomgåelse gjennom avveining av sakens relevante omstendigheter.

Bestemmelsens annet ledd bokstav b henviser videre til «tredje ledd», hvor det er opplistet momenter som «blant annet» er relevante. Ordlyden «blant annet» signaliserer at momenter ut over de lovfestede, kan vektlegges.²⁵²

Lovteksten sier lite om hvilke krav som stilles til totalvurderingens utfall for at vilkåret er oppfylt. Det er ingen uttalt målestokk, ut over det Zimmer betegner som «det svært løse» at disposisjonen «ikke kan legges til grunn for beskatning».²⁵³ Zimmer mener rettsanvendelsen derfor beror på «hvordan Høyesterett i sin praksis avveier momentene mot hverandre ved totalvurderingen».

Fraværet av en uttalt standard henger sammen med at Høyesterett historisk har benyttet forskjellige utgangspunkter for totalvurderingen.²⁵⁴ Her kan det vises til forskjellen mellom Tele-nor-dommen avsnitt 57, hvor vurderingstemaet var «strid med skattereglernes formål», og A-dommen avsnitt 47, der totalvurderingen skulle baseres på ulike «sentrale spørsmål».

²⁵¹ NOU 2016: 5 punkt 10.5.2.

²⁵² Prop.98 L (2018-2019) punkt 14.4.

²⁵³ Zimmer (2021) side 77.

²⁵⁴ NOU 2016: 5 punkt 8.5.1.

Løsningen gir fleksibilitet ved at omgåelsesregelen ikke bindes til momenter som er mindre betydningsfulle i den konkrete saken. Dette gjør også omgåelsesregelen dynamisk i forbindelse med utviklingen av både skattesystemet og transaksjonsmønstre. Momenter som er viktige i dag, kan bli mindre viktige i fremtiden. Slik begrenses risikoen for at omgåelsesregelens lovfesting gir rettstilstanden en «stillstand».²⁵⁵

Det fremgår av proposisjonen at momentenes vekt er situasjonsavhengig.²⁵⁶ Det er ikke «noe hierarki mellom momentene».²⁵⁷ Momentene i skatteloven § 13-2 (3) behandles ikke særskilt, men trekkes inn i den grad de kaster lys over behandlingen av egenverdimomentet.²⁵⁸

6.2 Egenverdi i totalvurderingen

Disposisjonens forretningsmessige og øvrige ikke-skatterelaterte virkningene «har alltid vært et sentralt element i den norske omgåelsesnormen» og inngår som et lovfestet moment i skatteloven § 13-2 (3) bokstav a.²⁵⁹ Både faktiske virkninger og virkninger som «fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet» inngår.²⁶⁰

Zimmer presiserer at skattemyndighetene ikke skal overprøve skattyters forretningsmessig vurderinger av om tilsiktede virkninger bidrar til disposisjonens forretningsmessige formål.²⁶¹ Det er tilstrekkelig at virkningene foreligger.

Det at egenverdimomentet er det første i lovens opplisting, taler for at det utgjør et utgangspunkt for totalvurderingen. Proposisjonen understreker imidlertid at momentenes rekkefølge ikke sier «noe om deres vekt og innbyrdes rang».²⁶²

Ettersom proposisjonen legger opp til at det «konkrete saksforholdet» avgjør vektingen, forkastes lovutredningens forslag om at enkelte momenter skulle «tillegges særlig vekt».²⁶³ Lovutredningens forslag var basert på at det i høyesterettspraksis var «klart at noen momenter er viktigere enn andre».

²⁵⁵ Innst. 24. L (2019-2020).

²⁵⁶ Prop. 98 L (2018-19) punkt 14.4.

²⁵⁷ Zimmer (2021) side 76.

²⁵⁸ Se særlig punkt 6.2.5.

²⁵⁹ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.1.

²⁶⁰ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

²⁶¹ Zimmer (2021) side 78.

²⁶² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

²⁶³ NOU 2016: 5 punkt 10.5.2.

Det er derfor grunn til å nevne at disposisjonens virkninger, herunder egenverdi, inngikk i momentene lovutredningens lovforslag tilla særlig vekt.²⁶⁴ I tillegg skulle være spesielt tungtveiende «om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre transaksjonen uansett skattefordelen».²⁶⁵

Selv om lovutredningens forslag ikke fikk gjennomslag i lovforslaget, forteller dette at egenverdimomentet har vært tungtveiende i Høyesteretts vurderinger. Ettersom lovfestingen ikke tok sikte på «noen generell endring i terskelen for bruk av normen».²⁶⁶ bør dette gjelde fortsatt. Det er også lagt til grunn i proposisjonen at dette skal «være et sentralt moment».²⁶⁷

Betydningen egenverdimomentet tillegges i forarbeidene, bygger på vekten Høyesterett har tillagt momentet i sine vurderinger. Dette stemmer overens med at det er Høyesteretts avveininger som er «målestokken» for totalvurderingen.²⁶⁸ Samtidig er det, som Skar påpeker, «skjønnsmessig» hvor mye egenverdi som kreves for at disposisjonen står seg i den konkrete saken; det lar seg ikke besvare generelt.²⁶⁹

Fremstillingens kommende punkter ser nærmere på forretningsmessige virkninger i totalvurderingen. Både generelle temaer og forhold som innvirker på egenverdimomentets konkrete vekt, behandles. Det første og siste underpunktet, henholdsvis formuleringen av vurderingstemaet og egenverdimomentets overlapp med øvrige momenter, er temaer av mer generell karakter. Temaene «ulemper», «virkninger med særlig vekt» og «betingelsestesten» knytter seg derimot til sakers konkret egenverdivurderinger.

6.2.1 Formuleringen av vurderingstemaet

Den lovfestede omgåelsesregelens åpne vurderingstema bryter med nyere høyesterettspraksis, der totalvurderingens standard var om disposisjonen fremstod som «illojal eller stridende mot skattereglens formål».²⁷⁰ Denne formuleringen, med skattereglens formål som målestokk, ble utformet av Høyesterett første gang rundt årtusenskiftet og har ifølge Zimmer blitt anvendt av Høyesterett «i alle dommer iallfall siden» Hex-dommen.²⁷¹

²⁶⁴ NOU 2016: 5 punkt 10.5.2.

²⁶⁵ NOU 2016: 5 punkt 10.5.2.

²⁶⁶ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.6.3.

²⁶⁷ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

²⁶⁸ Zimmer (2021) s. 77.

²⁶⁹ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 4.4.2.

²⁷⁰ Rt. 2007 s. 209 (Hex), se eksempelvis Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) og HR-2016-2165-A (Ikea).

²⁷¹ Zimmer (2017) side 233.

Tidligere var likevel egenverdi og disposisjonens forhold til skattereglenes formål «selvstendige, kumulative vilkår», eventuelt, som i ABB-dommen, to sideordnede momenter i totalvurderingen.²⁷² I ABB-dommen sies det at «de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har (...) og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål».²⁷³

Høyesterett seneste formulering innebar at disposisjonens forhold til skattereglenes formål var det sentrale. Fremgangsmåten var at retten formulerte skattereglenes formål «og så» vurderte øvrige omstendigheter i lys av dette. Tidligere gikk retten istedenfor «rett på den økonomiske egenverdien (...) og tillå dette nærmest avgjørende vekt (sammen med graden av strid med lovmålet)».²⁷⁴

Konsekvensen er at «formuleringen av de aktuelle skattereglenes formål blir helt sentral».²⁷⁵ Vektingen av momentene avhenger av hvilke forhold som er mest relevant etter formålsangivelsen.²⁷⁶ Når totalvurderings målestokk er skattereglenes formål, fremstår derfor egenverdimomentet avledet fra skattereglenes formål, fremfor at det har selvstendig vekt.

Egenverdimomentets selvstendighet under den lovfestede omgåelsesregelen, medfører at disposisjoner nå kan stride mot skattereglenes formål «uten å rammes av omgåelsesregelen, typisk fordi egenverdien er stor».²⁷⁷

Skar fremholder likevel at «mangel på ikke-skattemessige virkninger» utgjorde «et avgjørende argument» for omgåelse også i høyesterettspraksis før lovfesting.²⁷⁸ Det vil si at manglende egenverdi var utslagsgivende selv der vurderingstemaets målestokk var skattereglenes formål. Eksempler fra Høyesterett viser at dette kan sees i sammenheng med at disposisjonens forretningsmessige begrunnelse ofte ble trukket frem i forarbeidene til de omgåtte/utnyttede skattereglene.

For eksempel gikk Høyesterett i Hex-dommen gjennom aktuelle skattereglers formål og uttalte at disposisjoner som var «hovedsakelig skattemessig motivert (...) normalt anses å stride mot

²⁷² Banoun (2014) side 32.

²⁷³ Side 955.

²⁷⁴ NOU 2016: 5 punkt 8.5.1.

²⁷⁵ NOU 2016: 5 punkt 8.5.1.

²⁷⁶ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 4.4.1.

²⁷⁷ NOU 2016: 5 punkt 10.5.2

²⁷⁸ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 4.4.1.

formålet».²⁷⁹ Dermed ble disposisjonens egenverdi avgjørende, og ettersom denne var begrenset, konkluderte Høyesterett med omgåelse.²⁸⁰

Et annet eksempel er Dyvi-dommen, der formålet ved reglene om konsernbidrag var «å gi selskaper innenfor samme konsern adgang til å utjevne inntektsforskjeller».²⁸¹ Det å kjøpe aksjene i et selskap med underskudd og kreve fradrag for konsernbidrag ytt til dette selskapet, var ikke i strid med skattereglenes formål så lenge aksjeervervet hadde «en viss forretningsmessig realitet».²⁸² Ettersom Høyesterett mente de ervervede selskapene hadde «betydelige verdier og inntekter», var det ikke «grunnlag for gjennomskjæring».²⁸³

Ikea-dommen kan også nevnes. Høyesterett viste til at adgangen til skattefri fisjon etter regelen forarbeider var begrunnet i «næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger».²⁸⁴ Hovedsakelig skattemessig motiverte disposisjoner «bør derfor ikke komme under skattefritaket», het det videre.

Dette ble deretter sett i sammenheng med at den aktuelle disposisjonen ikke var «nødvendig for å oppnå transaksjonens legitime forretningsmessige formål»; disposisjonen manglet egenverdi. Følgelig konkluderte Høyesterett med gjennomskjæring.²⁸⁵

Dommene viser at selv om totalvurderingens målestokk knyttet seg til skattereglenes formål, var egenverdimomentet i praksis avgjørende.

Dette poenget underbygger Skars observasjon og er blant årsakene til det åpne vurderingste-maet. Som det sies i lovutredningen, må egenverdi uansett vurderes «først».²⁸⁶ Det stemmer også best overens med parallelle omgåelsesregler internasjonalt om «det legges vekt på transaksjonens egenverdi og forretningsmessige forhold som sentrale og selvstendige momenter». Et eksempel på en slik internasjonal omgåelsesregel er den britiske, hvor forholdet mellom disposisjonen og skattereglenes formål «bare er et moment i vurderingen».²⁸⁷

²⁷⁹ Avsnitt 49 og 50.

²⁸⁰ Avsnitt 55.

²⁸¹ Avsnitt 57.

²⁸² Avsnitt 62.

²⁸³ Avsnitt 64.

²⁸⁴ Avsnitt 99.

²⁸⁵ Avsnitt 100.

²⁸⁶ NO 2016: 5 punkt 8.5.2.1.

²⁸⁷ Finance Act (2013, c. 29) art 207 (2) litra a, se NOU 2016: 5 punkt 5.5.

Praksis fra forvaltningen gjenspeiler at konsekvensen av det åpne vurderingstemaet er at egenverdimomentet fremover vil være mer selvstendig og «ikke direkte knyttet opp mot de omgåtte reglernes formål».²⁸⁸

I BFU-2022-11, som gjaldt spørsmål om omgåelse av reglene om skattepliktig realisasjon i forbindelse med en planlagt omorganisering, baserte Skattedirektoratet seg på vurderingstemaet som er angitt i § 13-2 (2) bokstav b. Deretter gikk direktoratet gjennom de opplistede momentene i § 13-2 (3) i bokstavelig rekkefølge.

Under egenverdimomentet viste direktoratet til skattyters anførte forretningsmessige begrunnelse om å «begrense den kommersielle risiko» og gjøre det mulig å få «bygd opp en tilstrekkelig cash buffer». Direktoratet konstaterte på denne bakgrunn at omorganiseringen hadde «forretningsmessig egenverdi».

Egenverdimomentet ble deretter trukket inn «oppsummeringsvis» som et moment ved siden av og uavhengig av «spørsmålet om skattereglene er utnyttet i strid med sine formål». Dette selv om skattyters forretningsmessige begrunnelse også var relevant etter skattereglernes formål.

Et annet eksempel er BFU-2020-8. Også her tok direktoratet utgangspunkt i det åpne vurderingstemaet, behandlet de opplistede momentene i bokstavelig rekkefølge og tok uttrykkelig stilling til hvor mye egenverdi som forelå. Etter å ha gjennomgått skattyters anførte forretningsmessige begrunnelse, ble den forretningsmessige egenverdien funnet å være «liten», noe som talte for omgåelse.

Vurderingene i Skatteklagenemdas vedtak SKNS1-2022-4 og SKNS1-2021-83 følger samme linjer. I SKNS1-2022-4 sies det etter en grundig gjennomgang av skattyters anførte begrunnelse at det «foreligger ikke ubetydelig forretningsmessig motiv», mens nemda i SKNS1-2021-83 konstaterte at disposisjonene hadde «forretningsmessig egenverdi av betydning». I begge vedtakene ender totalvurderingen med en oppsummering der momentene trekkes inn uavhengig av hverandre.

Vurderingstemaets endring er ikke ment å flytte terskelen for omgåelse.²⁸⁹ For egenverdimomentets vedkommende kan det likevel antas at den åpne formuleringen kombinert med oppstillingen av momenter vil gjøre rettsanvendere mer bevisste på disposisjonens forretningsmessige egenverdi i det konkrete tilfellet. Ovennevnte forvaltningspraksis gir det inntrykket, etter som skattemyndighetene grundig vurderer og tar stilling til hvor mye egenverdi som foreligger.

²⁸⁸ NOU 2016: 5 punkt 8.5.2.1.

²⁸⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.6.3

Forvaltningens avgjørelser skiller seg fra for eksempel Reitan-dommen, der Høyesterett, som Zimmer påpeker, uten videre forklaring konstaterer at disposisjonen var «reell og hadde forretningsmessige konsekvenser»²⁹⁰.

Lignende sees i Tangen-dommen. Førsvoterende la til grunn at skattyters «dominerende motiv» var skattefordelen.²⁹¹ Deretter, istedenfor å vurdere disposisjonens øvrige virkninger, nøyer han seg med å uttale at han har «vanskelig for å se at dette skulle være tilstrekkelig til å konstatere (...) strid med» skattereglenes formål. Slik Zimmer fremholder, er dermed førstvoterendes ståsted at andre momenter, herunder spesielt egenverdi, «ikke kan spille noen rolle».²⁹²

Det gjenstår å se om Høyesterett vil følge totalvurderingens oppsett like grundig som forvaltningen har gjort. Det er likevel nærliggende å anta at det åpne vurderingstemaet og opplistingen av momenter, vil lede til mer inngående behandling av egenverdimomentet. Dermed vil trolig ubegrunnede uttalelser, som de i Tangen- og Reitan-dommene, kun forekomme unntaksvis.

6.2.2 Ulemper

Skatteloven § 13-2 (3) bokstav a er tar ikke direkte stilling til om ulemper tilfører disposisjonen «egenverdi». Den mest nærliggende forståelsen av begrepet «egenverdi», er at det avgrenser mot ulemper; disposisjonens negative virkninger skaper ikke verdier for skattyter. Samtidig indikerer formuleringen «og andre virkninger» at ikke kun positive virkninger er relevante i totalvurderingen.

Proposisjonens forslag, som ikke ble imøtegått i innstillingen, legger opp til en forskjellsbehandling av ulemper avhengig av deres bakgrunn.²⁹³ Transaksjonskostnader skal «reducere den fordel de knytter seg til», mens andre typer ulemper skal tillegges «betydning ut fra hvordan den konkrete disposisjonen fremstår».

I det følgende sees det nærmere på de to kategoriene og de ulike behandlingsmåtene; først transaksjonskostnader.

Transaksjonskostnader forstås av Zimmer som «kostnader som er en forutsetning for at disposisjonen gjennomføres».²⁹⁴ I dette ligger at ulempene er økonomiske og nært tilknyttet

²⁹⁰ Avsnitt 63 og Zimmer (2009b) side 356

²⁹¹ Avsnitt 60

²⁹² Zimmer (2015) side 241

²⁹³ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

²⁹⁴ Zimmer (2021) side 80

disposisjonsformen, for eksempel kostnader til megler, dokumentavgift, eller stiftelsesgebyr ved registrering av selskap.

Ifølge lovproposisjonen skal det legges til grunn en «vid» forståelse av begrepet.²⁹⁵ Det vises deretter til rentekostnader, slik som i Nagell-Erichsen-dommen avsnitt 66, som eksempel på kostnader som også inngår i begrepet. Dette må forstås dithen at det ikke stilles strenge krav til kostnadenes tidsmessige nærhet til disposisjonen, så lenge de er en unngåelig følge av den.

Ved erverv av gjenstander må det likevel skilles mot kostnader som knytter seg til gjenstandens besittelse og ikke til ervervet av den, for eksempel eiendomsskatt.

Behandlingen av transaksjonskostnader i totalvurderingen er i hovedsak den samme som for ulemper i formålsvurderingen.²⁹⁶ Det skal foretas en «nettovurdering» av disposisjonens forretningsmessige formål, hvor transaksjonskostnadene reduserer «den fordel de knytter seg til».²⁹⁷

Forarbeidenes standpunkt bygger på rettstilstanden etablert ved Nagell-Erichsen-dommen. I dommen forelå et låneopptak hvor rentekostnader utgjorde transaksjonskostnadene. Høyesterett, som karakteriserte låneopptaket som «anstrengt og lite naturlig», mente rentekostnadene var en «ulempe» som «ikke hadde noe annet siktemål» enn å spare skatt.²⁹⁸

Poenget er at kostnader direkte utløst av disposisjonen, reduserer det økonomiske utbyttet. Samtidig formodes skattytere å alltid søke størst mulig overskudd, slik at transaksjonskostnadene alltid er uønsket. Dermed begrenser transaksjonskostnadene disposisjonens forretningsmessige verdi.

Når det gjelder øvrige ulemper, er holdningen i lovproposisjonen mindre generaliserende. Slike ulemper tillegges ikke konsekvent «vekt i en bestemt retning», men skal heller være gjenstand for en «samlet vurdering av om disposisjonen er i samsvar med skattereglens formål og grunnleggende skatterettslige hensyn».²⁹⁹

Det ligger i dette at ulempene må sees i lys av deres konkrete effekt. Var ulempene en konsekvens av eller nødvendighet for skattefordelen, fremhever dette disposisjonens skattemessige

²⁹⁵ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3

²⁹⁶ Punkt 5.2.5

²⁹⁷ Prop.98 L (2018-2019) punkt 14.4

²⁹⁸ Avsnitt 66

²⁹⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

side. Motsatt kan det for eksempel tenkes at det er en betingelse for det forretningsmessige formålet at skattyters likviditet svekkes i en periode. Denne ulempen vil styrke egenverdien.

Proposisjonens løsning må sees på bakgrunn av ulempenes diversitet. Det økonomiske resonnementet bak behandlingen av transaksjonskostnader gjør seg ikke gjeldende for alle ulemper og deres betydning vil «avhenge av den konkrete situasjonen».³⁰⁰ Proposisjonen er likevel klar på at prinsippet fra Hydro Canada-dommen om at fordeler skal «tillegges større vekt» enn ulemper, opprettholdes.³⁰¹

Zimmer mener det ikke er «helt klart» hva disse konkrete vurderingene «nærmere bestemt innebærer».³⁰² Han fremhever imidlertid at «ulemper som knytter seg til sentrale sider ved den aktuelle skatteregelens utforming eller begrunnelse», bør tale til skattyters favør, ettersom slike ulemper innebærer at «skattyter tar (negative) konsekvenser som det er meningen at skattyter skal ta».³⁰³ Zimmer foreslo også dette i lovutredningen, men forslaget fikk ikke tilslutning i proposisjonen.³⁰⁴

Zimmers argument bygger på realitetshensynet. Vektleggingen av egenverdi i totalvurderingen sikrer at disposisjonens rettslige karaktereristikker gjenspeiler dens faktiske konsekvenser.³⁰⁵ Dermed kan ikke skattlegging skje på en måte som bedre «reflekterer det økonomiske innholdet», slik skatteloven § 13-2 fjerde ledd legger opp til.

Kvislis formulering om at transaksjoner som ikke har «en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter», er mest utsatt for gjennomskjæring, kan også gjentas.³⁰⁶ Det at disposisjonen har «forretningsmessig realitet», bidrar til at skattereglene anvendes slik lovgiver har hatt til hensikt å anvende dem. Dermed begrenses spenningen som typisk foreligger mellom form og økonomisk innhold i omgåelsestilfeller.

Poenget om at realitet taler mot omgåelse gjør seg gjeldende også for ulemper.

³⁰⁰ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

³⁰¹ Side 467 og Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

³⁰² Zimmer (2021) side 80.

³⁰³ Zimmer (2021) side 80. Se også lignende poeng under punkt 6.2.3 «virkninger med særlig vekt»

³⁰⁴ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

³⁰⁵ Punkt 2.2.1.

³⁰⁶ Kvisli (1962) side 109.

Motargumentet som lovproposisjonen viser til, er «nøytralitetshensyn», slik blant andre Folkvord anførte i høringsrunden.³⁰⁷ Et skattesystem som belønner skattytere som foretar disposisjoner med ulemper, vil ikke bare påvirke skattyteres økonomiske valg, men også motivere til samfunnsøkonomisk ugunstige handlinger.³⁰⁸

Hex-dommen kan sees i lys av realitetshensynet. I forbindelse med en avtale om krysseierskap, anførte skattyterne at avtalen skapte ulemper som viste at den hadde reelle konsekvenser. Høyesterett avviste imidlertid argumentet, og begrunnet dette med at det «ikke kan redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring» at disposisjonen medfører visse ulemper».³⁰⁹ Utsagnet må sees i lys av at Høyesterett ikke fant positive virkninger for skattytere ut over skattefordelen.

Holdningen til ulemper kreve derfor konkrete avveininger av hensynene til realitet og nøytralitet. Tatt i betraktning Hex-dommen, er det nærliggende at omfanget positive forretningsmessige virkninger vil prege retningen ulempene trekker. Jo større grad av skatteformål, desto mer fremstår ulempene som noe skattyter har vært villig til å akseptere for å oppnå skattefordelen.

Ulempers rolle i egenverdimomentet er nært knyttet til spørsmålet om enkelte virkninger skal tillegges særlig vekt, ettersom begge gjelder innholdet av virkningene som foreligger.

6.2.3 Virkninger med særlig vekt

Når lovutredningen konstaterer at ikke alle forretningsmessige virkninger «har like stor betydning» i totalvurderingen, innebærer det kvalitativ bedømmelse av disposisjonens egenverdi. Fokuset flyttes fra hvor mange virkninger som foreligger til *hvilke* virkninger som foreligger.

Dette temaet er beslektet med spørsmålet om ulemper taler i skattyters favør når de er utslag av kjennetegn ved skatteregelen som er hevdet omgått.

Utredningens uttalelse bygger på at Skar, med bakgrunn i høyesterettspraksis, konkluderte med at virkninger som «representerer et typisk kjennetegn på» lovens privatrettslige begrep, har størst relevans.³¹⁰ Skar viste blant annet til at Høyesterett i saker vedrørende utnyttelse av realisasjonsbegrepet, har vektlagt om virkningene «gjenspeiler en overføring av eierbeføyelser eller andre endringer i eierforholdet».³¹¹

³⁰⁷ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3. Zimmer og Folkvord har historisk vært uenige vedrørende behandlingen av ulemper, se særlig Zimmer (2009A) og Folkvord (2009).

³⁰⁸ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1119.

³⁰⁹ Avsnitt 53.

³¹⁰ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 4.4.2.

³¹¹ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 4.4.2.

Et lignende tilfelle er ved spørsmål om utnyttelse av retten til fradrag for gjeldsrenter, jf. skatteloven § 6-40, for eksempel i forbindelse med skillet mot aksjeutbytte, som selskapet ikke får fradrag for. Da er virkninger som kjennetegner gjeldsforpliktelser sentralt, for eksempel reell tilbakebetalingsplikt, renter og bestemte forfallstidspunkt for avdragene.³¹²

Det at kjennetegnende virkninger har størst vekt, følger ikke av skatteloven § 13-2 (3) bokstav a og kommenteres ikke i proposisjonen. Dette fremstår heller som en konsekvens av at lovutredningen ikke foreslo å lovfeste poenget enn et utslag av uenighet i proposisjonen³¹³. Det at Skars betraktninger er basert på høyesterettspraksis, som lovbestemmelsen som utgangspunktet viderefører, underbygger dette.³¹⁴

Også gode grunner taler for å tillegge kjennetegnende virkninger særskilt tyngde, ettersom omgåelsesvurderingens kjerne er en vurdering av om skattyters rettslige karakteristikk sammenfaller med de virkningene slike disposisjoner forventes å medføre.³¹⁵

Dersom virkninger overskrider et visst omfang og det er spørsmål om disse er typiske kjennetegn på lovens kjennetegn, vil det likevel ofte være nærliggende å basere tilsidesettelsesargumentet på lovtolkning istedenfor skatteloven §13-2.³¹⁶ Dette fordi spenningen mellom form og realiteter, som ligger til grunn for omgåelsesregelen, ikke oppstår når disposisjonen utvilsomt har hatt realitet. Da er spørsmålet heller om skattyter har anvendt skattereglene riktig på foreliggende virkninger, slik som i eksempelet ovenfor med gjeldsrenter eller når «en inntekt skal anses som lønn eller virksomhetsinntekt».

Den nære sammenhengen mellom omgåelse og forholdet mellom disposisjonens form og realiteter, ses også i finsk rett der spenning mellom disposisjonens «egentlige natur» og dens «rättslig form» er hovedvilkåret for omgåelse.³¹⁷

6.2.4 Betingelsestest

Et sentralt spørsmål for vekten av egenverdimomentet, er om disposisjonens egenverdi er tilstrekkelig kvalifisert til at «en rasjonell aktør» ville gjennomført disposisjonen uavhengig av

³¹² Her vil også grensene mot lovtolkning, eventuelt pro forma, være aktuelt, se punkt 1.2.

³¹³ NOU 2016: 5 punkt 8.5.3.3.

³¹⁴ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 2.

³¹⁵ Se skatteloven § 13-2 fjerde ledd.

³¹⁶ Punkt 1.2. Se Skatte-ABC 2022/2023 punkt T-7-4.

³¹⁷ Lag om beskattningsförfarande (Fi) § 28, se NOU 2016: 5 punkt 5.2.

skattefordelen.³¹⁸ Dette spørsmålet, omtalt som «betingelsestesten», sto sentralt i lovforarbeidene.³¹⁹

I korte trekk mente Skar at det i høyesterettpraksis omtrent alltid var avgjørende for omgåelsesregelen om skattefordelen var en «nødvendig forutsetning for gjennomføringen».³²⁰ Ville disposisjonen blitt gjennomført uten skattefordelen, sto disposisjonen seg mot gjennomskjæring.

ABB-dommen er et eksempel. Også den saken, som gjaldt aksjeoverdragelse, gjaldt spørsmål om omgåelse av regelen om at skatteposisjoner ikke kan overføres.

Førstvoterende kunne ikke se at «salget hadde noen annen virkning enn» skattemessige. Dermed kunne ikke disposisjonen forsvares forretningsmessig. Her skilte saken seg fra den lignende saken Rt. 1997 s. 1580 (Zentih), hvor disposisjonene sto seg.³²¹ En enstemmig Høyesterett ga dermed skattemyndighetene medhold i omgåelsesspørsmålet.

I forarbeidene ble det vurdert å innta et krav om årsakssammenheng mellom disposisjonen og skattefordelen i omgåelsesregelens ordlyd, men utfallet ble istedenfor en videreføring av den «avveiiings-tilnærmingen» som Høyesteretts egne formuleringer ga anvisning på.³²² Betingelsestesten skal istedenfor trekkes frem i totalvurderingen, ved at det er av betydning for vekten av egenverdimomentet. Derfor har egenverdien en «annen plass i argumentasjonsmønsteret» enn tidligere.³²³

En viktig presisering er at betingelsestesten kun styrker egenverdimomentet om det «fremstår som sikkert» at en rasjonell aktør ville gjennomført disposisjonen uten skattefordelen³²⁴. Proposisjonen forklarer det slik at betingelsestesten, som moment i egenverdivurderingen, ikke bør «tillegges vekt» så lenge det «hersker en viss usikkerhet omkring dette». Skattedirektoratet gjentar det samme i Skatte-ABC 2022 punkt T-7-2.

Poenget er at egenverdimomentet vil kunne tillegges vekt selv der betingelsestesten ikke er oppfylt, men at momentet gis særskilt tyngde om det er «klart» at det ikke foreligger årsakssammenheng mellom disposisjonen og skattefordelen.

³¹⁸ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

³¹⁹ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 3.1.

³²⁰ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 3.5.

³²¹ Side 956.

³²² NOU 2016: 5 punkt 8.5.8 og Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.9. Lovutredningen gikk riktignok inn for å lovfeste betingelsestesten som et *moment* i totalvurderingen, men fikk ikke tilslutning i proposisjonen.

³²³ NOU 2016: 5 punkt 8.5.11.

³²⁴ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.4.3.

Skatteklagenemnda bygger på proposisjonen i SKNS1-2022-4. De relevante disposisjonene hadde forretningsmessig egenverdi, men det var «usikkerhet» ved om de ville «gjennomføres dersom skattefordelen tenkes bort». Dermed fikk ikke egenverdimomentet «særskilt styrke/vekting». Det var ikke irrelevant i totalvurderingen, da de aktuelle disposisjoner likevel «klart» hadde egenverdi som oversteg grensen satt i høyesterettspraksis.

Til sammenligning er det også i den tyske omgåelsesregelen sentralt om «rasjonelle tredjemenn» – skattefordelen ekskludert – ville gjennomført disposisjonen for å nå disposisjonens økonomiske formål.³²⁵ I likhet med skatteloven § 13-2 følger heller ikke dette direkte av bestemmelsens ordlyd. I stedet inngår det i spørsmålet om transaksjonen er «unangemessene» («uhensiktsmessig»)³²⁶.

6.2.5 Overlapp og innflytelse

Overlappet mellom totalvurderingens momenter kan gjøre det «naturlig å vurdere momenter på samme tid og i lys av hverandre».³²⁷ Også i juridisk teori poengteres dette.³²⁸ Særlig har egenverdimomentet innflytelse på øvrige momenter.

Et eksempel er bokstav b, «skattefordelens størrelse og graden av skatteformål». Ordlyden viser til graden av skatteformål som ble påvist i formålsvurderingen. Dette innebærer at disposisjonens egenverdi «sammenholdes med skattefordelens størrelse», slik at større egenverdi vil lede til mindre grad av skatteformål ved disposisjonen.³²⁹

Zimmer viser til at bokstav c, «uhensiktsmessig vei til det økonomiske formålet», «etter omstendighetene» kan inkluderes i egenverdimomentet, jf. bokstav a.³³⁰ Særlig gjelder dette tilfeller hvor «unødvendige» ledd i disposisjonsrekker vurderes isolert, fordi det nettopp da vil være sentralt å vurdere disposisjonens egenverdi for transaksjonsrekkens formål.³³¹

Ikea-dommen er et eksempel. Både under formålsvurderingen og under behandlingen av egenverdimomentet legger Høyesterett vekt på at det fantes «andre fremgangsmåter» som ville oppnådd transaksjonsrekkens formål.³³²

³²⁵ Abgabenordnung (AO) § 42 (De). Se NOU 2016: 5 punkt 5.4.

³²⁶ NOU 2016:5 punkt 5.4.

³²⁷ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

³²⁸ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1122 og Zimmer (2021) side 76.

³²⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 14.4.

³³⁰ Zimmer (2021) side 76.

³³¹ NOU 2016: 5 punkt 4.4.7.

³³² Avsnitt 98. Se punkt 5.2.6.

Også dette bygger på Skars poeng om at omgåelsesregelens mest sentrale vurderingstemaer, er relative.³³³ Disposisjonens «egne» verdi er tydeligst når det undersøkes hvordan disposisjonen skiller seg fra alternative fremgangsmåter.

Det følger av Hex-dommen at det også er aktuelt å se til disposisjonens egenverdi der skatteregelen er «skarpt avgrenset, tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte», jf. skatteloven § 13-2 (3) bokstav e. Disposisjoner som ligger nærme slike grenser, er som «hovedregel» ikke illojale dersom de er reelle.³³⁴ En skattyter som argumenterer for «reell» tilpasning til en lovbestemmelse som er skarpt avgrenset, må derfor uansett påvise at disposisjonen hadde forretningsmessige virkninger.

Rettspraksis viser dessuten at egenverdi typisk er relevant for om skattereglene er «utnyttet i strid med sitt formål», jf. bokstav f.³³⁵ Som Banoun påpeker, kjennetegnes skatteomgåelse av at skattyter oppnår en skattefordel «uten at transaksjonen har de økonomiske konsekvenser som lovgiver har forutsatt at en slik transaksjon skulle ha (illojalitet)».³³⁶

Når disposisjonen har forretningsmessige konsekvenser, plasserer den skattyter i den faktiske situasjonen bestemmelsen er ment å gjelde for. Da er veien til formålsstrid lengre.

Dette understrekes av førstvoterende for flertallet i Reitan-dommen. Skattytere står fritt til å velge det skattebesparende handlingsalternativ, forutsatt at alternativet som velges «er reelt og ikke fremstår forretningsmessig unaturlig».³³⁷ Siden den relevante disposisjonen var «reell og hadde forretningsmessige konsekvenser», kom flertallet til at den ikke stred mot de aktuelle skattereglens formål.³³⁸ Mindretallet, som derimot mente disposisjonen manglet «egenverdi», kom til at disposisjonen stred mot de aktuelle skattereglens formål.³³⁹

Et eksempel fra forvaltningspraksis etter lovfesting, er Skatteklagenemdas vedtak SKNS1-2022-4. I forbindelse med bokstav f, om «skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål», vektla nemda at omorganiseringen ikke var «uhensiktsmessig» for virksomheten.

³³³ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 2.

³³⁴ Avsnitt 50.

³³⁵ Punkt 6.2.1.

³³⁶ Banoun (2003) side 334.

³³⁷ Avsnitt 62.

³³⁸ Avsnitt 62.

³³⁹ Avsnitt 77.

Egenverdimomentets innflytelse på og sammenheng med andre momenter, er blant årsakene til at totalvurderingens utfall ofte avhenger av disposisjonens egenverdi, som blant annet Reitan-dommen viser. Likevel behøver ikke egenverdimomentet å virke styrende for totalvurderingens resultat, ettersom relevante argumenter også kan være uavhengig av disposisjonens egenverdi.

Praksisen som utviklet seg etter Tangen-dommen og som innstillingen uttrykkelig gikk innfor videreføring av, er ett eksempel. Saken er et prejudikat for at «innpakning» verken utgjør skatteomgåelse ved realisasjon av fast eiendom eller andre eiendeler og virksomhet. Skatteetaten følger opp dette i Skatte-ABC 2022/2023 T-10-2.

Konsekvensen er at flere avgjørelser fra forvaltningen avgjøres på hvilken grad det aktuelle tilfellet er sammenlignbart med Tangen-dommen, mens opplistede momenter i skatteloven § 13-2 (3), herunder egenverdimomentet, får begrenset betydning.

Dette sees blant annet i BFU-2020-8, BFU-2021-21 og SKNS1-2021-83. I førstnevnte uttalte Skattedirektoratet at den aktuelle disposisjonsrekken hadde «liten forretningsmessig egenverdi», noe som talte for omgåelse. Likevel ble utfallet at disposisjonen sto seg, fordi den «retts-tilstanden som er etablert etter Tangen», plasserte disposisjonene «innenfor de tilpasningsmuligheter som skattereglene åpner for».

I BFU-2021-21 hadde ikke disposisjonene egenverdi «av betydning», men siden tilfellet delte «en rekke likhetstrekk» med Tangen-dommen, ble resultatet at disposisjonene måtte «legges til grunn for beskatning etter totalvurderingen» i skatteloven § 13-2 (2) bokstav b.

SKNS1-2021-83 ble avgjort på at det – etter en sammenligning – ikke forelå forskjeller «av betydning for Tangen-dommens rettskildevekt i foreliggende sak».

Også i andre tilfeller hvor lignende disposisjoner har vært akseptert i tidligere avgjørelser, kan egenverdimomentet havne i bakgrunnen; enten slik praksis er forvaltningens egen eller Høyesteretts. Dette er i tråd med likebehandlingshensynet som både skattesystemet og skatteloven § 13-2 bygger på og hindrer brudd på det forvaltningsrettslige prinsippet om usaklig forskjellsbehandling.

BFU-2022-11 er et delvis eksempel. I totalvurderingens sammenfatning trakk Skattedirektoratet frem at «tilsvarende omorganiseringer tidligere er akseptert i praksis fra Skattedirektoratet». Riktignok hadde disposisjonen også «en viss forretningsmessig egenverdi».

Folkvord m.fl. trekker frem BFU-2020-4 og «dropdown» fusjons-fisjoner som et annet eksempel.³⁴⁰ Denne fremgangsmåten innebærer at innmat utfisjoneres til et hjelperselskap med samme eierforhold som morselskapet og at hjelperselskapet deretter fusjoneres med et datterselskap. Slik unngås den realisasjonsbeskatningen som vanligvis ville påløpt overføringen mellom morselskapet og datterselskapet.

Sammen med innpakning utgjør disse avgjørelsene tegn på «spesielle omgåelsesregler» i type-tilfeller.³⁴¹ Fellesnevneren for spesielle omgåelsesregler er at de «redder» disposisjonsrekker med manglende egenverdi fra gjennomskjæring; ikke at disposisjonen tilsidesettes på tross av tilstrekkelig egenverdi.

7 Avslutning

Skal skatteloven § 13-2 legge seg på samme «terskelen» som den ulovfestede omgåelsesnormen, bør Skars poeng om at manglende egenverdi omtrent «alltid» er et avgjørende argument for omgåelse, stå seg også fremover.³⁴² I dette perspektivet kan egenverdimomentets innflytelse på øvrige momenter sees både som en konsekvens av og nødvendighet for å unngå terskelendring.³⁴³

Slik fremstillingen har vist, går disposisjonens forretningsmessige forhold som en rød tråd gjennom samtlige vilkår i skatteloven § 13-2 (2). Dette legger opp til at hvorvidt disposisjonen mangler «ikke-skattemessige virkninger» blir avgjørende også under den lovfestede omgåelsesregelen.

Når det er sagt, resulterer likevel dette i at mange av omgåelsesregelens vurderinger blir overlappende og gjentakende. Særlig gjelder dette spørsmålet om disposisjonen er «unødvendig» – og dermed skal vurderes særskilt – og om disposisjonen er hovedsakelig skattemotivert. Et annet eksempel er at vurderingen av disposisjonens forretningsmessige side i praksis er den samme i grunnvilkårets formålsvurdering som i totalvurderingen.

Dette leder også til at de samme momentene vektlegges og de samme underproblemstillingene oppstår. Graden av nærliggende alternative fremgangsmåter er et slikt moment som kan følges helt fra nødvendighetsvurderingen i disposisjonsvilkåret via formålsvurderingen og til totalvurderingen, jf. skatteloven § 13-2 (3) bokstav c. Betydningen av ulemper er et eksempel på en overlappende underproblemstilling.

³⁴⁰ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) side 1102.

³⁴¹ Se Folkvord (2015) side 160.

³⁴² Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.6.3. og

³⁴³ NOU 2016: 5 vedlegg 1 punkt 4.4.1.

For å unngå dobbeltbehandlingene, kunne omgåelsesregelen i større grad vært sentrert rundt ett vilkår; særlig ettersom grunnvilkåret vil kunne miste sin «selvstendige betydning» etter objektiviseringen av formålsvurderingen.³⁴⁴ Tysk rett er til inspirasjon, der spørsmålet om disposisjonen var hensiktsmessig («angemessene») for disposisjonens økonomiske formål, er omgåelsesregelens hovedvilkår.³⁴⁵ Riktignok slik at uhensiktsmessige disposisjoner kan «reddes» hvis skattyter viser «relevante ikke-skatterettslige grunner for transaksjonen».³⁴⁶

Lovutredningens lovforslag var bygget opp etter samme mønster, ved at grunnvilkårets formålsvurdering kun skulle foretas om totalvurderingen talte for gjennomskjæring.³⁴⁷ Dette forslaget ble likevel fraveket i proposisjonen, slik at lovteksten la seg «nærmere opp til Høyesteretts gjeldende formulering» av omgåelsesnormen.³⁴⁸ Begrunnelsen var at «de fleste» disposisjoner ikke er skattemessig motivert³⁴⁹. Derfor burde et «subjektivt grunnvilkår» av «pedagogiske hensyn og forenklingshensyn» komme «før totalvurderingen i lovteksten».

Svakheten i proposisjonens argument er for det første at det i både forvaltnings- og høyesterettspraksis er eksempler på at det er grunnvilkåret rettsanvendere ikke finner det nødvendig å ta stilling til³⁵⁰.

For det andre bygger argumentet på en «subjektiv» formålsvurdering. I en objektiv formålsvurdering må det tas stilling til totalvurderingens første to momenter; egenverdi og skatteformål/skattefordel. Reelt medfører derfor lovteksten ingen egentlig forenkling. Også en saksbehandler som i totalvurderingens innledende fase finner at det foreligger tilstrekkelig egenverdi eller liten grad av skatteformål, vil kunne avslutte omgåelsesvurderingen allerede der.

³⁴⁴ NOU 2016: 5 punkt 8.6.2.

³⁴⁵ Abgabenordnung (AO) § 42 (Ty), se NOU 2016: 5 punkt 5.4 og 8.1.

³⁴⁶ NOU 2016: 5 punkt 5.4

³⁴⁷ NOU 2016: 5 punkt 10.6

³⁴⁸ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 4.2

³⁴⁹ Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3

³⁵⁰ Fra forvaltningen: BFU-2022-11 og BFU-2020-4. Fra Høyesterett: Dyvi- og ConocoPhillips-dommene

8 Litteraturliste

Lover og lovforarbeider

1967	Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven – fvl.)
Ot.prp. nr. 16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992
1992	Lov 27. november 1992 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)
1997	Lov 13. juni 1997 om aksjeselskaper (aksjeloven)
1999	Lov 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Innst. 273 S (2015–2016)	Innstilling fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst
NOU 2016: 5	Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten
NOU 2016: 5 Høringssvar Professor Benn Folkvord	NOU 2016: 5 Høring – forslag om lovfesting av en omgåelsesregel i skatteretten
Prop. 98 L (2018-2019)	Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)
Innst. 24 L (2019-2020)	Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)
Innst. 361 L (2019-2020)	Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga

Rettsavgjørelser

Høyesterett

Rt. 1966 s. 1189 Bergesen
Rt. 1976 s. 302 (Ragelas)
Rt. 1994 s. 499 (Gokstad)
Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)
Rt. 1999 s. 946 (ABB)
Rt. 2002 s. 456 (Hydro)
Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime)
Rt. 2006 s. 1062 (Sameie)
Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen)
Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)
Rt. 2007 s. 209 (Hex)
Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)
Rt. 2008 s. 1537 (ConocoPhillips)
Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi)
Rt. 2014 s. 227 (Tangen)
HR-2016-2165-A (Ikea)
HR-2017-241-A (Armada)

Underrettssaker

Utv. 2005 s. 424 (Transocean)
LB-2021-64263 (HMH)

EU-domstolen		
Sak C-196/04 Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd mod Commissioners of Inland Revenue		ECLI:EU:C:2006:544
Sak C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mod Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie		ECLI:EU:C:2004:138

Forvaltningen – avgjørelser og uttalelser

BFU-2014-5	Skattedirektoratet
BFU-2020-4	Skattedirektoratet
BFU-2020-8	Skattedirektoratet
UFIN-2020-1023	Finansdepartementets uttalelser
BFU-2021-21	Skattedirektoratet
SKNS1-2021-83	Skatteklagenemnda
BFU-2022-11	Skattedirektoratet
Skatte-ABC 2022	Skattedirektoratet
Skatte-ABC 2022/2023	Skattedirektoratet
SKNS1-2022-4	Skatteklagenemnda

Internasjonale rettskilder

Abgabenordnung (AO) (Ty)	Abgabenordnung (AO) Ausfertigungsdatum: 16.03.1976 https://www.gesetze-im-inter-net.de/ao_1977/index.html (Tyskland)
Finance Act (2013) (Uk)	Finance Act (2013, c. 29) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/contents (Storbritannia)
Lag om beskattningsförfarande (Fi)	Lag om beskattningsförfarande § 28 18.12.1995/1558 https://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1995/19951558

	(Finland)
Internal Revenue Code (Us)	Internal Revenue Code of 1986, 26 U.S.C § 7701 https://www.law.cornell.edu/us-code/text/26/7701 (USA)
OECD mønsteravtale (2017) og OECD-kommentarene (2017)	Organisation for Economic Co-operation and Development, Modelax Convention on Income and on Capital: Full Version, 2017. https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm
Skatteflyktslagen (Sv)	Lag mot skatteflykt (1995:575) https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-1995575-mot-skatteflykt_sfs-1995-575 (Sverige)

Litteratur

- Banoun (2003) Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene – en studie av høyesterettspraksis*, Cappelen 2003
- Banoun (2014) Banoun, Bettina, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen», *Høyt skattet: Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen 28. mars 2014*, Banoun, Bettina, Gjems-Onstad, Ole og Aage Skaar, Arvid (red.), Universitetsforlaget 2014, side 29-50
[Sitert fra Lovdata.no].
- Folkvord (2009) Folkvord, Benn, «Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse», *Tidsskrift for skatterett*, Volum 28 nr. 2 2009, side 169-178

[Sitert fra Idunn.no].

Folkvord (2015)

Folkvord, Benn, «Hva er igjen av den ulovfestede omgåelsesnormen etter Rt 2014 s. 227 «Tangen»?», *Tidsskrift for skatterett* (2015), side 150-164.

[Sitert fra Lovdata.no].

Folkvord (2016A)

Folkvord, Benn, «Lovfestet omgåelsesnorm – Forslag som ikke vet hvor det vil», *Tidsskrift for skatterett*, Volum 35 nr. 2 2016, side 177-186.

Folkvord (2016B)

Folkvord, Benn, *NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – Høringsuttalelse*, 2016, <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--forslag-om-lovfesting-av-en-omgaelsesregel-i-skatteretten/id2479843/?uid=756342c9-8fc8-4970-a1cd-523ac29b9b43>

Folkvord, Furuseth, Gjems-Onstad (2021)

Folkvord, Benn, Furuseth, Eivind, Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 11 utg., Gyldendal 2021

Furuseth (2016)

Furuseth, Eivind, «En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purposes test»», *Tidsskrift for Skatterett*, Volum 35 nr. 4 2016, side 291-319

[Sitert fra Idunn.no].

Gjems-Onstad (2016)

Gjems-Onstad, Ole, «Uforutsigbar omgåelsesnorm», *Tidsskrift for skatterett*, Volum 35 nr. 2 2016, side 156-170

Harboe (2012)

Harboe, Einar, *Skattemessig gjennomskjæring*, 1. utg., Universitetsforlaget 2012

Kvisli (1962)

Kvisli, Kåre H., *Innføring i skatteretten*, Eget forlag 1962

- Skar (2019) Skar, Henrik, «Omgåelse i aksjeselskapsretten», *Tidsskrift for rettsvitenskap*, Volum 132 nr. 3-4 2019 side 269-306
- Stoveland (2014) Stoveland, Per Helge, «§ 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring», *Høyt skattet: Festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen*, Banoun, Bettina, Gjems-Onstad, Ole og Aage Skaar, Arvid (red.), side 534-552
- Zimmer (2007) Frederik, Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2006», *Tidsskrift for skatterett*, Volum 26 nr. 4 side 325-383
[Sitert fra Lovdata.no].
- Zimmer (2009A) Frederik, Zimmer, «Omgåelser og ulemper», *Tidsskrift for skatterett*, Volum 28 nr. 3 2009, side 268-272
- Zimmer (2009B) Frederik, Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2008», *Tidsskrift for skatterett*, Volum 28 nr. 3, side 305-367
[Sitert fra Lovdata.no].
- Zimmer (2013) Frederik, Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012», *Tidsskrift for skatterett*, Volum 32 nr. 2, side 124-158
[Sitert fra Lovdata.no].
- Zimmer (2015) Frederik, Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II», *Tidsskrift for skatterett*, Volum 34 nr. 3, side 225-251
[Sitert fra Lovdata.no].
- Zimmer (2017) Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*. 5. utg., Universitetsforlaget 2017.

Zimmer (2019)

Zimmer, Frederik (red.) mfl., *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utg., Universitetsforlaget 2019.

Zimmer (2021)

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8. utg., Universitetsforlaget 2021.