

Ingrid Aal Johansen  
Åshild Raanaa Nørstebø

## Vurdering av skattyters formål etter grunnvilkåret i skatteloven § 13-2

– Objektiv vurdering av et subjektivt vilkår

Masteroppgave i regnskap og revisjon

Veileder: Odd Anders Bøyum-Folkeseth og Anne Marit Vigdal

Mai 2020



# Forord

Denne oppgaven representerer avslutningen på vårt toårige masterstudium i regnskap og revisjon, ved NTNU Handelshøyskolen i Trondheim, våren 2020.

Vi har gjennom flere år hatt interesse for skatterett, både gjennom tidligere studier og i jobbene våre som revisormedarbeider og regnskapsfører. En fordypning innenfor skatterett var derfor et naturlig valg for oss. Lovfesting av omgåelsesnormen er et dagsaktuelt tema våren 2020, samtidig som skillet mellom lovlig og ulovlig skatteplanlegging alltid vil være aktuelt. Regler som sikrer rettferdig og riktig beskatning er viktig for samfunnet vi lever i, og dette er noe som engasjerer oss. Samtidig er omgåelse et omfattende tema, da det kan ramme utallige transaksjoner og typetilfeller.

Vi vil rette en stor takk til våre veiledere Odd Anders Bøyum-Folkeseth og Anne Marit Vigdal for viktige innspill og nyttig veiledning gjennom hele prosessen. Som del av første årskull ved master i regnskap og revisjon ved NTNU Handelshøyskolen vil vi samtidig benytte anledningen til å takke øvrige veiledere, forelesere og programansvarlig for jobben som er gjort med å utvikle masterprogrammet, og ikke minst for kunnskapen de har gitt oss gjennom disse to årene.

Året 2020 vil bli husket for COVID-19-pandemien som påvirket hele verden. Som et tiltak for å begrense smitten stengte myndighetene skoler og universitet i hele landet. For vår del medførte dette at vi mistet tilgang til masterkontoret vårt, og biblioteket ble utilgjengelig. Tross omstendighetene har vi hatt god framdrift og utnyttet de teknologiske mulighetene som er tilgjengelig, både til samarbeid og veiledning.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, mai 2020

# Sammendrag

Denne oppgaven omhandler lovfestet generell omgåelsesregel i skatteretten, jf. sktl. § 13-2. Vurdering av skattyters formål med disposisjonen er ett av områdene som har vært i fokus både i prosessen med å lovfeste den generelle omgåelsesnormen, men også løpende gjennom rettsutviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen. Oppgaven drøfter endringer lovfestingen medfører for vurderingen av grunnvilkåret, og forsøker å bidra til å analysere rettstilstanden med hensyn til hvordan en skal vurdere skattyters formål. Grunnvilkåret, som er omtalt som et subjektivt vilkår, krever at det må være gjennomført en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, jf. sktl. 13-2 annet ledd bokstav a. Basert på dette er oppgavens problemstilling:

*Hvordan komme frem til skattyters formål etter grunnvilkåret i skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a?*

Oppgaven besvares ved bruk av juridisk metode. Lovtekst og forarbeider, samt tidligere høyesterettspraksis og øvrige rettskilder danner grunnlag for oppgavens analyse. I oppgaven gjennomgås først den ulovfestede omgåelsesnormen, før det foretas en gjennomgang av lovfestet omgåelsesregel. Videre drøftes nærmere hvordan skattyters formål skal vurderes, og oppgaven forsøker å gå dypere i hva en objektiv og en subjektiv vurdering faktisk innebærer. I denne delen av oppgaven trekkes det også inn andre skatteregler og andre rettsområder for å belyse hvordan vurderingen etter skatteloven § 13-2 skal gjøres, og for å belyse ulike sider av vurderingen av skattyters formål. Etter lovfestet omgåelsesregel skal skattyters formål vurderes helt objektivt. Ved en objektiv vurdering skal det tas utgangspunkt i hvordan skattyters formål fremstår utad. Det skal derfor ses bort fra hvilke motiv skattyter rent faktisk hadde. Fokuset vil dermed være hvilket motiv en tenkt rasjonell skattyter ville hatt i en tilsvarende situasjon. En slik tilnærming kan tilsynelatende fremstå relativt uproblematisk. Oppgaven illustrerer derimot at en objektiv vurdering av et subjektivt vilkår har sine utfordringer, og at hvordan en definerer sammenligningsgrunnlaget vil være avgjørende for utfallet av en helt objektiv vurdering av skattyters formål. Det vil være vanskelig å trekke en entydig konklusjon før den nye lovbestemmelsen har fått anvendelse i rettspraksis, noe det vil bli spennende å følge med på.

# Abstract

This thesis deals with the statutory General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in Norwegian tax law. Assessment of the taxpayer's purpose for the disposition is one of the areas that has been focused on, both in the legislative process of GAAR, but also continuously through the legal development of the non-statutory GAAR. The thesis discusses what changes the legislation entails for the assessment of the basic requirement and attempts to contribute analyze the legal situation regarding how one should assess the taxpayer's purpose. The basic requirement, which is referred to as a subjective condition, requires that a disposition or several contiguous dispositions must be completed, indicating that the main purpose was to obtain a tax benefit, cf. the Tax Act § 13-2 second paragraph letter a. On this basis, the thesis' problem is:

*How come to the taxpayer's purpose according to the basic requirement in the Tax Act § 13-2 second paragraph letter a?*

The thesis is answered using legal method. Legislative texts and preparatory work, as well as previous Supreme Court practices and other legal sources form the basis for the thesis' analysis. The thesis first examines the matter of the non-statutory GAAR, before it reviews the statutory GAAR. Further, the purpose of the taxpayer's assessment is discussed in more detail, and the thesis seeks to go deeper into what an objective and a subjective assessment entail. This part of the thesis brings up other tax rules and other legal areas to shed light on how the assessment according to § 13-2 in the Tax Act is to be done, and to illustrate different aspects of the assessment of the taxpayer's purpose. According to the statutory GAAR, the purpose of the taxpayer must be considered completely objectively. An objective assessment shall be based on how the taxpayer's purpose appears outwards. Therefore, it should be disregarded what motive the taxpayer had. The focus will thus be on what motive a thoughtful rational taxpayer would have had in a similar situation. Such an approach may seem relatively unproblematic. The thesis, on the other hand, illustrates that an objective assessment of a subjective requirement has its challenges, and that how one defines the basis of comparison will be decisive for the outcome of a completely objective assessment of the taxpayer's purpose. It will be difficult to draw a clear conclusion before the new statutory provision has been applied in case law, which it will be exciting to follow.

# Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>I</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>II</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>III</b>
<b>Innholdsfortegnelse</b> .....	<b>IV</b>
<b>1. Innledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Problemstilling .....	2
1.2 Metode .....	3
1.3 Begrepsavklaring og avgrensning .....	4
<b>2. Den ulovfestede omgåelsesnormen</b> .....	<b>8</b>
2.1 Historisk utvikling .....	8
2.2 Gjennomgang av ulovfestet gjennomskjæring .....	10
2.2.1 Grunnvilkåret .....	11
2.2.2 Totalvurderingen .....	13
2.3 Betydning av lovfestet omgåelsesregel .....	15
<b>3. Den lovfestede omgåelsesregelen</b> .....	<b>17</b>
3.1 Kommentarer til lovteksten .....	18
3.2 Vedtatte endringer .....	21
3.2.1 Utenlandsk skatt er ikke lenger forretningsmessige grunner .....	22
3.2.2 Betydningen av kjente tilpasningsmuligheter .....	23
<b>4. Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters formål</b> .....	<b>26</b>
4.1 Objektiv vurdering som alminnelig regel i skatteretten .....	29
4.1.1 Hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 første ledd .....	30
4.1.2 Virksomhetsbegrepet - grensen mellom hobby og virksomhet .....	37
4.2 Forholdet til skatteloven § 13-3 (tidligere § 14-90) .....	40
4.3 Andre rettsområder .....	45
4.3.1 Arverett .....	45
4.3.2 Avtalerett .....	47
4.4 Betydningen av subjektiv eller objektiv vurdering .....	49
4.4.1 Kommentar til bindende forhåndsuttalelse våren 2020 .....	57
<b>5. Avslutning</b> .....	<b>58</b>
<b>6. Litteraturliste</b> .....	<b>61</b>
<b>7. Vedlegg</b> .....	<b>67</b>

# 1. Innledning

Grunnvilkåret, etter skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a, krever at det må være gjennomført en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel I forbindelse med utredningen av den lovfestede omgåelsesregelen, som trådte i kraft fra 1. januar 2020, har det blitt fokusert på blant annet hvordan grunnvilkåret skal vurderes.

Høyesterett har tidligere vært noe uklar ved at de har vekslet mellom en subjektiv og objektiv vurdering av grunnvilkåret, og det er derfor naturlig at dette har fått økt oppmerksomhet. I diskusjonen har Folkvord et al. uttalt at «*man vil «alltid», bare man utreder nok ved hjelp av juridiske og økonomiske rådgivere, kunne dokumentere at man hadde bedriftsøkonomiske motiver for det man gjorde*» (Folkvord, Furuseth, Ferdowski & Gjems-Onstad, 2018, s. 1181). Dette tilsier at dersom en legger en subjektiv vurdering til grunn, har en skattyter med tilgjengelige ressurser alle muligheter til å drive taktisk tilrettelegging av skatteplanleggingen. Ved hjelp av intern dokumentasjon vil en kunne dokumentere at hovedformålet med disposisjonen var noe annet enn å oppnå en skattefordel, og på den måten unngå at grunnvilkåret blir oppfylt.

Skatteomgåelse har fått stor oppmerksomhet innenfor skatteretten, noe som er forståelig siden det ofte vil dreie seg om store økonomiske verdier. De fleste skattytere vil ha som mål å redusere skatten mest mulig, og grensen mellom hva som er for aggressiv skatteplanlegging og akseptabel skatteplanlegging kan være uklar. Hvor denne grensen går er hyppig diskutert i retten, næringslivet og i juridisk teori. Det er et anerkjent prinsipp at det ikke foreligger noen plikt for skattyter til å velge det alternativet som gir høyest beskatning når det er valgmuligheter (Rt. 2008 s. 1510 *Reitan*). Det kan argumenteres for at selskaper har plikt til å velge det alternativet som gir lavest beskatning for å ivareta selskapets mål om å maksimere profitt. Et selskap vil ønske å innrette seg best mulig til skattereglene for å oppnå mest mulig økonomisk og konkurransemessige fordeler som bidrar til overskudd og avkastning på de investeringer som er gjort. En tilpasning til skattereglene er også forventet fra lovgiver.

Formålet med den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsnormen har vært å klargjøre grensen mellom nettopp akseptabel skatteplanlegging og skattemessig omgåelse, og på den måten forhindre at skattyter oppnår skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. En lovfesting av omgåelsesnormen vil kunne klargjøre regelens innhold og øke forutsigbarheten for både skattytere og skattemyndigheter (Finansdepartementet, 2019, s. 5). Med mer forutsigbarhet vil det kunne bli enklere for skattyterne å innrette seg etter omgåelsesregelen og velge alternativer som bidrar til at transaksjonen blir beskattet slik som forutsatt av skatteloven.

Grunnvilkåret omtales som et subjektivt vilkår, men det skal etter ny lovfestet omgåelsesregel i skatteloven § 13-2 vurderes objektivt (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Det kan stilles spørsmål til om en objektiv vurdering av et subjektivt grunnvilkår kan være utfordrende og hensiktsmessig. Hvorfor skal disposisjonen vurderes objektivt, når det er innlysende at skattyters formål ligger til grunn for disposisjonen? En objektiv vurdering vil kunne medføre at intern dokumentasjon og forretningsmessig begrunnelse for gjennomføring av disposisjonen tillegges mindre vekt ved vurderingen, og samtidig føre til likebehandling av skattytere med ulik tilgang til juridiske og økonomiske rådgivere. Dette er i hvert fall lovgivers ønske.

For mange kan det fremstå relativt uproblematisk at skattyters formål skal vurderes objektivt. Man skal se bort fra hvilke subjektive motiv skattyter faktisk hadde, og ta utgangspunkt i hvordan skattyters formål fremstår utad. Ved en objektiv vurdering vil definisjonen av den tenkte rasjonelle skattyteren være avgjørende. Tradisjonelt har vurderingen av subjektive kriterier i skatteretten vært basert på hvilke konklusjoner en kan få ut av de objektive forholdene som foreligger (NOU 2016: 5, s. 27). Hvordan er det mulig å gjennomføre en objektiv vurdering av et subjektivt vilkår, og hvordan skal man komme frem til sammenligningsgrunnlaget?

## 1.1 Problemstilling

Omgåelsesnormen har vært i stadig utvikling de siste to-tre tiårene. Lovfestingen av omgåelsesregelen er likevel ikke enden på diskusjonene omkring temaet. Ett av områdene som har vært i fokus både i prosessen med å lovfeste den generelle omgåelsesregelen, men også løpende gjennom rettsutviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen, er vurderingen av skattyters formål med disposisjonen. Etter lovfestet omgåelsesregel i skatteloven § 13-2



annet ledd bokstav a er grunnvilkåret ett av vilkårene som må oppfylles for at det foreligger en omgåelse som kan gjennomskjæres. Grunnvilkåret innebærer en vurdering om det er *«foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel»*. Oppgaven er disponert rundt følgende problemstilling:

*Hvordan komme frem til skattyters formål etter grunnvilkåret i skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a?*

Oppgaven forsøker å bidra til å analysere rettstilstanden med hensyn til hvordan en skal vurdere skattyters formål med disposisjonen. Dette fordrer en gjennomgang av tidligere praksis knyttet til den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, og videre en gjennomgang av vedtatt omgåelsesregel, som trådte i kraft 1. januar 2020 i skatteloven § 13-2. For å belyse ulike tilnærminger til vurderingen av skattyters formål trekker vi inn andre skatteregler og andre rettsområder. Hovedfokuset er, som problemstillingen indikerer, betydningen av subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters formål med en disposisjon innenfor skatteloven § 13-2.

## **1.2 Metode**

Oppgaven har til hensikt å se nærmere på den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2, med hovedfokus på vurderingen i annet ledd bokstav a. Oppgaven besvares hovedsakelig ved bruk av juridisk metode. Som utgangspunkt tolkes lovbestemmelers ordlyd slik den er å forstå etter en naturlig språklig forståelse (Høgberg & Sunde, 2019, s. 81).

Ved lovtolkning legges det ofte stor vekt på forarbeider (Høgberg & Sunde, 2019 s. 85). Det foreligger foreløpig ingen rettspraksis som baserer seg på den nye regelen, og forarbeidene vil derfor være en tungtveiende rettskilde ved lovtolkningen i denne oppgaven (Høgberg & Sunde, 2019, s. 85). I mars 2020 publiserte Skattedirektoratet en bindende forhåndsuttalelse vedrørende skatteloven § 13-2. I tillegg avga Finansdepartementet en tolkningsuttalelse i april 2020. Begge uttalelsene er benyttet i oppgaven for å belyse problemstillingen.

Et lovvedtak i Stortinget skjer i praksis alltid på grunnlag av en proposisjon, et forslag om lovvedtak fra regjeringen (Høgberg & Sunde, 2019, s.84). I proposisjonen finner vi både generell bakgrunn for lovteksten, samt formålet med lovforslaget og nærmere forklaringer og kommentarer. Før proposisjonen fremlegges, skrives det i mange tilfeller utredninger, som utgis i serien Norges Offentlige Utredninger (NOU) (Høgberg & Sunde, 2019, s.85). Utredningene avgis av et utvalg eller en arbeidsgruppe oppnevnt av regjeringen eller et departement. Utvalget som oppnevnes består ofte av anerkjente fagpersoner med høy kompetanse og erfaring på området. Lovforslaget fra utredningen er så ute på høring, slik at det vil finnes bemerkninger fra flere interessenter. Alle disse tekstene gir støtte og retningslinjer for lovtolkningen - hva som er formålet og hvordan enkeltbestemmelser skal forstås. Til slutt vil det være proposisjonen som er avgjørende for lovtolkningen, da dette er standpunkt fra lovgiver.

Forarbeidene til lovfestet omgåelsesregel er NOU 2016: 5, Prop. 98 L (2018-2019), Innst. 24 L (2019-2020) og Lovvedtak 2 (2019–2020), der NOU 2016: 5 *Omgåelse i skatteretten - Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten*, senere referert til som *utredningen*, spiller en sentral rolle. I tillegg til lovtekst og forarbeider, vil tidligere høyesterettspraksis og øvrige rettskilder danne grunnlag for oppgavens analyse.

Utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen har skjedd gjennom et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Rettspraksis står derfor sentralt som rettskilde når det gjelder den ulovfestede omgåelsesnormen, og følgelig som grunnlag for forarbeidene til lovfestingen. Ofte vil rettstilstanden være utviklet gjennom en rekke saker, slik at gjeldende rett hviler på en samlet tolkning av disse. Derfor trekkes høyesterettsdommer inn i oppgaven slik at ulike sider ved problemstillingen kan belyses.

### **1.3 Begrepsavklaring og avgrensning**

I denne oppgaven er omgåelse og gjennomskjæring sentrale begreper, som langt på vei beskriver den samme situasjonen, og begrepene benyttes ensbetydende i oppgaven. For å illustrere ordlydstolkning av begrepene kan vi si at når en skattyter finner en vei rundt en skatteregel, f.eks. ved å gjøre en transaksjon eller en avtale for å spare skatt og denne transaksjonen/avtalen har lite eller intet reelt innhold, har det, etter nærmere vilkår, skjedd en *omgåelse*. Videre kan skattemyndighetene foreta *gjennomskjæring*, som innebærer at

transaksjonen skattemessig blir rekarakterisert som om transaksjonen/avtalen ikke hadde funnet sted. Dermed beskattes disposisjonen i tråd med skatteregelen som ble forsøkt omgått.

Begrepet tilsidesettelse er i Skatte-ABC 2019/2020 definert som «*en fellesbetegnelse for ulike rettsgrunnlag for å fravike skattyters fastsetting, herunder hvordan skattereglene er anvendt ved denne fastsettingen*» (Skatte-ABC 2019/2020, stikkord “Tilsidesettelse”, pkt. 1).

Rettsgrunnlagene deles videre inn i fire grupper:

1. Fravikelse av skattyters anvendelse av skattereglene på det faktiske forhold.
2. Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) på grunnlag av ulovfestede regler (Erstattet av lovfestet omgåelsesregel i skatteloven § 13-2 fra inntektsåret 2020.)
3. Bortfall av skatteposisjoner etter skatteloven § 13-3 (tidligere skatteloven § 14-90)
4. Tilsidesettelse etter skatteloven § 13-1, hvor en skattyter har fått redusert sin formue eller inntekt som følge av et interessefellesskap med en annen part i et rettsforhold.

Felles for alle gruppene er at man må fastsette faktum, mens rettslige vurderinger vil være ulike. I utgangspunktet skal den som leverer skattemelding mv. gi riktige og fullstendige opplysninger, jf. skatteforvaltningsloven § 8-1. Begrepene omgåelse og lovlig skatteplanlegging må ikke blandes med skatteunndragelse. Ulovlig skatteunndragelse innebærer at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, ofte bevisst og nettopp for å unndra skatt. Dette kan blant annet oppnås ved å unnlate å oppgi skattepliktig inntekt, blåse opp fradragsberettigede kostnader ved å lage falske fakturaer, eller ved å manipulere tidspunkt for inntekts- eller fradragsføringen (NOU 2016: 5, s. 12). Denne oppgaven er begrenset til å omhandle omgåelse, som inngår under typetilfelle 2 over, herunder skillet mellom akseptabel og ikke akseptabel skatteplanlegging.

Ved omgåelse handler det om en illojal skattetilpasning som, i motsetning til skatteunndragelse, ikke kan resultere i noen straffereaksjoner. Bevis- og rettsanvendelsesproblematikk er altså ulik for skatteunndragelsesaker og omgåelsessaker, der det for skatteunndragelser kan være aktuelt med tilleggsskatt og straffeforfølgning. Hjemmel for å kunne ilegge tilleggsskatt følger av skatteforvaltningsloven § 14-3, der det fremgår at skattyter, som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, kan ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. I følge Banoun finnes det, frem til 2014, ingen høyesterettssaker hvor bruk av ulovfestet gjennomskjæring har ført til tilleggsskatt for skattyteren (Banoun, 2014,

s. 48). Vi har for perioden frem til i dag heller ikke funnet eksempler dette. Videre vil vi ikke drøfte spørsmålet om tilleggsskatt ytterligere.

Internasjonalt håndteres skatteomgåelse noe forskjellig. Norge er ett av få land, sammen med blant andre Danmark og USA, hvor en ulovfestet omgåelsesnorm har fått utvikle seg så sterkt som den har gjort og der domstolene har hatt en aktiv rolle når det kommer til utvikling av normen. Problemstillingen vedrørende omgåelse er ikke spesiell for norsk skatterett, men det er derimot en erfaring at alle land med skattesystemer tilnærmet det som finnes i Norge, må forholde seg til omgåelsesproblematikken (NOU 2016: 5, s.10). Land som Sverige, Finland og Tyskland har til sammenligning hatt lovfestede omgåelsesregler i sine skattelovgivninger i lengere tid (hhv. fra 1980, 1923 og 1919), mens England (The United Kingdom, UK) fikk lovfestet omgåelsesregel senest i 2013. I disse landene har domstolene hatt en mer passiv rolle. Regelen som norsk rett nå har fått i skatteloven § 13-2 bygger på mye av de samme hensynene som utenlandsk rett, og rettskilder fra disse landene har vært til inspirasjon i utredningen av en norsk lovfesting (NOU 2016: 5, s. 10), og kan således være relevant ved fortolkningen av bestemmelsen. Denne oppgaven er begrenset til ikke å redegjøre ytterligere for utenlandsk rett, med mindre det anses som nødvendig for å besvare problemstillingen.

Norsk skatterett har flere bestemmelser som er utformet med formål om å fange opp omgåelse. Det er naturlig å skille mellom generelle omgåelsesregler og spesielle omgåelsesregler. De spesielle omgåelsesreglene er spesifikt utformet med sikte på å fange opp omgøelser og motvirke spesifikke typer av skatteplanlegging. Eksempler på spesifikke omgåelsesregler i norsk skatterett er NOKUS-reglene i skatteloven § 10-60 mfl. om likebehandling av norske skattytere som investerer i Norge og norske skattytere som investerer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland, og skatteloven § 13-1 om fastsettelse av internpriser i konsernforhold og i andre tilfeller av interessefellesskap. Andre eksempler er skatteloven § 13-3 (tidligere § 14-90) om skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendeler og gjeld, og skatteloven § 6-41 som begrenser fradragsretten for gjeldsrenter. I tillegg er det nødvendig med en generell omgåelsesregel, da et system uten en generell omgåelsesregel vil føre til at lovgiver konsekvent vil være på etterskudd, og omfattende bruk av spesielle regler vil i det lange løp lede til et komplisert system (NOU 2016: 5, s. 10). Denne oppgaven er avgrenset til å omhandle den generelle omgåelsesregelen, og drøfter ikke nærmere de spesielle omgåelsesreglene med mindre det anses som nødvendig for å belyse

problemstillingen. Oppgaven drøfter ikke nærmere spørsmålet om Norge skal ha en generell omgåelsesregel.

Omgåelsesregelen i skattelovens §13-2 er vedtatt å gjelde også andre avgifter enn inntektsskatt, herunder trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt og merverdiavgift, jf. sktl. § 13-2 sjuende ledd og mval. § 12-1. Denne oppgaven er begrenset til å omhandle omgåelse av inntektsskatte reglene.

I juridisk teori har det vært diskutert om det eksisterer et grunnvilkår om skattemessig motivasjon for gjennomskjæring. Det fremstår som rimelig klart at en har et slikt grunnvilkår som ikke er skapt i nyere rettspraksis (Folkvord, 2007, s. 299), og det er nå klart av utredningen og lovteksten til skatteloven § 13-2 at det eksisterer et grunnvilkår. Oppgaven drøfter ikke nærmere grunnvilkårets eksistens, altså om det er behov for et grunnvilkår eller ikke.

## 2. Den ulovfestede omgåelsesnormen

### 2.1 Historisk utvikling

Historisk har den ulovfestede omgåelsesnormen blitt utviklet gjennom et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori. Allerede på 1920-tallet behandlet Høyesterett en rekke saker av omgåelseskarakter, og på dette tidspunktet forelå det ingen utviklet omgåelsesnorm som kunne begrunne rekarakteriseringen som ble gjort. Høyesteretts begrunnelser var i stedet knyttet opp mot hva som måtte anses «*virkelig*» å ha funnet sted, og flere hevder at disse dommene danner opphavet til utviklingen av den domstolskapte omgåelsesnormen (NOU 2016: 5, s. 16).

Utviklingen av omgåelsesnormen skjøt fart på starten av 1960-tallet; i Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg* stilte Høyesterett krav til økonomisk realitet, noe som dannet grunnlaget for utviklingen av egenverdi-kravet, som er anvendt i nyere tid. I etterkant av *Kollbjørg*-dommen formulerte Kvisli følgende sammenfatning som ble sitert i en rekke høyesterettsdommer senere (blant annet Rt 1966 s. 1189 *Bergesen*, s. 1193):

*«Det vil neppe i noen tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangementet være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter, vil de skatterettslig ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.»* (Kvisli, 1962, s. 109) (vår uth.).

Uttalelsen slår fast at omgåelseshensikt ikke er tilstrekkelig til å ramme en transaksjon som omgåelse. Samtidig lanserer uttalelsen begrepet «*egenverdi*» for rettsforholdets økonomiske realiteter når det ses bort fra skattefordelene. Dette anses å være mer treffende enn den henvisningen til det «*virkelige forholdet*» som preget argumentasjonen i dommene på 1920-tallet (NOU 2016: 5, s. 19).

I en artikkel i tidsskriftet «*Lov og rett*» i 1970 kommer Aarbakke med en teori om at det finnes en ulovfestet omgåelsesnorm i norsk skatterett, og begrunner dette med domstoler og skattemyndighetenes praksis, samt forfattere som anerkjenner at det eksisterer en slik norm

(Aarbakke, 1970, s. 4). Aarbakkes artikkel antas å ha spilt en betydelig rolle for den senere rettsutviklingen (NOU 2016: 5, s. 23).

Etter oppdrag fra Finansdepartementet utarbeidet Aarbakke et lovforslag i 1991 med formål om å lovfeste den ulovfestede omgåelsesnormen (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 41). Forslaget ble fremmet uten endringer fra Finansdepartementet, men Stortingets finanskomite bestemte at saken skulle sendes på høring. Lovforslaget møtte mye kritikk under høringen, spesielt fra privat sektor, som i hovedsak gikk på at forslaget ble hevdet å gå lenger enn gjeldende norm og at det svekket rettssikkerheten. Basert på de negative kommentarene ble saken ikke fremmet for Stortinget på nytt (NOU 2016: 5, s. 23).

Både i tiden før og etter lovforslaget i 1991 ble avvist, fortsatte Høyesterett sin praksis og formulerte gjeldende omgåelsesnormer omkring egenverdi- og illojalitetskravet. *Egenverdi* knytter seg til graden av ikke-skatterettslige sider ved transaksjonen, og er nært knyttet til Kvislis formulering fra 1962, mens *illojalitet* handler om misbruk av reglene og i hvilken grad disposisjonen er i strid med formålet med reglene ol. (NOU 2016: 5, s. 24). Omkring århundreskiftet begynte Høyesterett å formulere omgåelsesnormen i generelle termer, og vilkårene for gjennomskjæring ble omtalt som momenter i et grunnvilkår og en totalvurdering, der begge vilkårene må være oppfylt for at gjennomskjæring kan skje. Vilråene ble konsekvent brukt i flere dommer på tidlig 2000-tallet, og omgåelsesnormens overordnede trekk ble på dette tidspunkt ansett som relativt etablert.

Til tross for at omgåelsesnormen og vilkåret for vurdering av skattyters formål tidlig på 2000-tallet ble ansett som etablert (er å anse som etablert), avgir Høyesterett midt på 2000-tallet flere dommer med sprikende standpunkt som gjorde at gjeldende rett synes å bli inkonsekvent. På bakgrunn av dette tok Zimmer i 2007 igjen opp spørsmålet om lovfesting burde utredes på nytt (Zimmer, 2007, s. 13). Zimmer begrunnet dette spesielt med tre dommer avlagt høsten 2006, der Høyesterett anvendte ulike kriterier for vurdering av hva som er omgåelse og hvordan skattyters formål skal vurderes, noe han anså som uheldig (Zimmer, 2007, s. 2). Dommen som fikk mest kritikk var Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* der førstvoterende tok avstand fra den tradisjonelle forståelsen av hvordan skattyters formål skal vurderes, om at gjennomskjæring «*må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktiske foreliggende forhold*» (Rt. 1963 s. 478 *Siraco*, s. 482). I *Telenor*-dommen tar i stedet førstvoterende utgangspunkt i «*hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på*», og legger dermed opp til en subjektiv vurdering (Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*, avsnitt 50).

Etter vår mening bidrar dette til usikkerhet og en utvikling i feil retning for den ulovfestede omgåelsesnormen og vilkåret for vurdering av skattyters formål. Temaet drøftes nærmere senere i oppgaven. Høyesterett har i juridisk teori fått kritikk for å ha reformulert omgåelsesnormen (Banoun, 2014, s. 29-50), og dette er blant annet noe av grunnlaget for en ny utredning av lovfesting som resulterte i NOU 2016: 5.

## 2.2 Gjennomgang av ulovfestet gjennomskjæring

Å formulere en presis definisjon av den ulovfestede omgåelsesnormen som har eksistert i norsk rettspraksis, er nesten en umulig oppgave. Slik Høyesterett har formulert omgåelsesnormen består den av to kumulative vilkår som må være oppfylt. Det første vilkåret er omtalt som *grunnvilkåret* og er formulert som et krav til hovedsakelig skattemessig motivasjon. Det andre vilkåret er formulert som en *totalvurdering*, som også omtales som tilleggsvilkåret, hvor det overordnede spørsmålet er om skattefordelen ved disposisjonen strider mot skattereglenes formål.

Høyesterett har i de senere år benyttet følgende normformulering av ulovfestet gjennomskjæring: «*Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.*» (HR-2016-2165-A *Ikea*, avsnitt 84; Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III/Tangen 7*, avsnitt 48; Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi*, avsnitt 37; Rt. 2008 s. 1537 *ConocoPhillips*, avsnitt 41; Rt. 2007 s. 209 *Hex*, avsnitt 39; Rt. 2008 s. 1510 *Reitan*, avsnitt 59; Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*, avsnitt 47).

I det følgende gjennomgås grunnvilkåret og totalvurderingen etter den ulovfestede omgåelsesnormen.



## 2.2.1 Grunnvilkåret

Grunnvilkåret handler om graden av skattemessig motivasjon for gjennomføring av disposisjonen, der formålet om å spare skatt må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor hos skattyter for at transaksjonen skal bli gjennomskåret. Det vil som regel være et forretningsmessig formål der i tillegg, som altså må være underordnet formålet om skattebesparelse. Skatteformål er et nødvendig kriterium, men ikke tilstrekkelig, for at normen skal kunne anvendes.

Vilkåret reiser to sentrale spørsmål. For det første må det avklares hva som menes med «*hovedsakelig formål*» og hvor sterk skattemessig motivasjon som kreves (NOU 2016: 5, s. 27). I tillegg må det også avklares hva som er, og hvordan man finner frem til, skattyters motivasjon. Både i Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* og i Rt. 2002 s. 456 *Hydro-Canada* ble formuleringen «*den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen*» brukt for vurdering av skattyters formål. Formuleringen synes å ikke kreve mer enn at det er det viktigste formålet (NOU 2016: 5, s. 27). Hvor mye mer enn 50 % skattemessig formål som kreves, er vanskelig å uttrykke generelt. I Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* ga Høyesterett uttrykk for at hvis «*den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor*». I denne saken var skattebesparelsen på ca. 2,4 milliarder kroner, som kan anses som svært stor (NOU 2016: 5, s. 27). Likevel kom Høyesterett til at grunnvilkåret ikke var oppfylt fordi bakgrunnen for transaksjonene var forretningsmessig begrunnet. Grunnvilkåret skal forstås slik at formålet med å spare skatt må være klart viktigere enn de ikke-skattemessige formålene til sammen.

Høyesterett har vekslet noe frem og tilbake når det gjelder formuleringen av grunnvilkåret og hva som menes med «*hovedsakelig formål*». Høyesterett har historisk sett hatt ulik holdning til skattyters subjektive motivasjon (NOU 2016: 5, s. 26). I dommene Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* og Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime* ble formuleringen «*klart viktigste motivasjonsfaktor*» benyttet. I Rt. 2006 s. 1199 *Nagell-Erichsen* benyttet ikke Høyesterett denne formuleringen, men kun «*hovedsakelige formål*», mens de i Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* refererte tilbake til *Hydro Canada* og *Aker Maritime*. I etterkant, i *Hex-*, *Reitan-* og *Conoco-* dommene refererte de tilbake til *Nagell-Erichsen*-dommen.

Formuleringen «å spare skatt» må forstås som en generell henvisning til å oppebære en fordelaktig posisjon med hensyn til skattereglene (Harboe, 2012, s. 246). Det må altså tas hensyn til periodiseringseffekter.

I 1991 skrev Aarbakke følgende i sitt lovforslag: «*I praksis har man ikke lagt noen større vekt på subjektiv hensikt hos skattyterne, hverken i den ene eller andre retningen. I stedet har man foretatt en vurdering av forholdene slik disse objektivt sett fremtrer.*» (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 42). Til dette svarte departementet følgende: «*Det kreves ikke at skattyteren skal ha hatt til hensikt å oppnå skattereduksjon. Saksforholdet skal vurderes og bedømmes slik det objektivt fremtrer uavhengig av form og ytre kjennetegn.*» (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 47). Høyesterett har historisk sett hatt en objektiv tilnærming til dette, men en naturlig forståelse av «*skattyters motivasjon*» legger føringen for en subjektiv vurdering. I Rt. 1963 s. 478 *Siraco* uttalte høyesterett at det var irrelevant hvorvidt «*den stedfunne fusjon helt eller overveiende har vært bestemt av skattemessige hensyn*», og videre at «*avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold*». Dette kan antyde at Høyesterett mente at subjektive forhold ikke var av betydning ved vurdering av grunnvilkåret.

Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* kan sies å representere en endring i praksis når det gjelder hvordan man klargjør skattyters motivasjon. I denne saken, som gjaldt omorganiseringer, var bakgrunnen for transaksjonene godt dokumentert i Telenors interne dokumenter. Disse ble brukt som bevis for å synliggjøre behovet for transaksjonen og bidro til å finne frem til skattyters motivasjon. Høyesterett konkluderte med at det var tilstrekkelig tungtveiende til at grunnvilkåret ikke var oppfylt. Her endret altså Høyesterett sin oppfatning av grunnvilkåret til å innebære en subjektiv vurdering som utgangspunkt for å ta stilling til skattyters motivasjon.

Intern dokumentasjon ble også vektlagt i Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi*. Høyesterett konkluderte ikke her på om grunnvilkåret var oppfylt, men presiserte at fremlagte dokumenter som vedrører motivasjon for transaksjonen var av betydning. Dommen viderefører standpunkt fra *Telenor*-dommen og den subjektive vurderingen. Dette tydeliggjør viktigheten av intern dokumentasjon som grunnlag for disposisjonen, når Høyesterett legger til grunn en subjektiv vurdering. Konkrete forhold, møtereferat, andre notater etc. blir dermed viktig bevismateriale.

## 2.2.2 Totalvurderingen

At formålet om å spare skatt fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktoren hos skattyter, er derimot ikke tilstrekkelig for å kunne gjennomskjære en transaksjon.

Totalvurderingen må også oppfylles. Det innebærer en totalvurdering av disposisjonens virkninger, herunder ulike elementer og momenter ved skattereglens formål, egenverdi og omstendighetene for øvrig. Skattyters formål er også her relevant, men dette inngår som en del av en totalvurdering.

Det første forholdet som skal tas i betraktning er disposisjonens virkninger, som ikke er et entydig konsept (Harboe, 2012, s. 252). Det kan variere fra sak til sak hvor enkelt det er å identifisere dette forholdet og hvor enkelt det er å tallfeste. Evalueringen må ta utgangspunkt i vurderingen av virkninger under grunnvilkåret. For at det skal være poeng i å vurdere tilleggsvilkåret må grunnvilkåret være oppfylt. Da vil det være fastslått at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt. For å kunne fastslå dette må disposisjonens virkninger være vurdert. Videre kan det være vanskelig å trekke frem virkninger av disposisjonen som ikke burde vurderes under grunnvilkåret. Disposisjonens virkninger kan altså vurderes på grunnlag av den vurdering som er gjort av om grunnvilkåret er oppfylt.

Begrepet «*egenverdi*» ble brukt i rettspraksis som et av kravene for å kunne benytte gjennomskjæring frem til «*grunnvilkåret og totalvurderingen*» ble formulert. Begrepet kan oppfattes som verdiladet, dvs. at bare virkninger som kan oppfattes som ønskelige skal vektlegges (Harboe, 2012, s. 253). Jo større innslag av egenverdi, jo mer i strid med skattereglens formål må disposisjonen være for at gjennomskjæring skal kunne skje (NOU 2016: 5, s. 31). Egenverdien skal vurderes i sammenheng med flere elementer for å kunne vurdere om transaksjonene samlet sett bryter med formålet med skattelovgivningen. Høyesteretts avveininger blir svært situasjonsbestemte og dermed kan det vanskelig utledes fra en dom at de bestemte faktiske omstendigheter skal vektlegges på en bestemt måte (Harboe, 2012, s. 258). I tidligere rettspraksis har det blitt dratt likhetstegn mellom egenverdi og virkninger. De to begrepene kan altså ikke sies å være sammenfallende om egenverdien kun består av en del av virkningene. Egenverdi dreier seg altså om et utvalg virkninger av den aktuelle disposisjon, men avgrensningen er ikke avklart (Harboe, 2012, s. 259). Under totalvurderingen kan det tas hensyn til enhver virkning. Det vil derfor ikke være av stor interesse å definere begrepet egenverdi nærmere.

Ved totalvurderingen er også skattyters formål med disposisjonen relevant. Når dette trekkes inn her må det gjøres med bakgrunn i et grunnvilkår som er oppfylt. Gjennom vurderingen av om grunnvilkåret, som forutsetter at skatteformålet var det klart overveiende motiv, er oppfylt og vurdering av virkninger og egenverdi, kan det sies at skattyters formål er vurdert.

Forskjellen mellom vurderingen av grunnvilkåret og vurderingen av skattyters formål under totalvurderingen er vanskelig å trekke presist, og skatteformålet vil typisk være overveiende også ved totalvurderingen. Spørsmålet under totalvurderingen blir om supplerende formål har bidratt til å gi disposisjonen en egenverdi (Harboe, 2012, s. 259). I Rt. 2014 s. 227

*ConocoPhillips III/Tangen 7* konkluderte Høyesterett med at grunnvilkåret var oppfylt og at hovedformålet var å spare skatt, men tilleggsvilkåret var derimot ikke oppfylt. Zimmer stiller spørsmål til om skattyters formål ved totalvurderingen skal bestemmes på samme måte (et bevisspørsmål der skattyters subjektive motivasjon er bevisstemaet) som under grunnvilkåret i utredningen (NOU 2016: 5, s. 32). Da det sjelden er drøftet i praksis er det også vanskelig å ta stilling til. I utredningen konkluderer Zimmer med at *«det kan synes nærliggende og kostnadsbesparende å benytte samme subjektive fremgangsmåte som under grunnvilkåret»* (NOU 2016: 5, s. 32).

Videre skal også *«omstendighetene for øvrig»* tas i betraktning. Dette kan oppfattes som en sikkerhetsventil for nye typetilfeller av omgåelse som kan oppstå. Av utredningen fremgår det at alle momenter som kaster lys over hvorvidt det fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn, kan og skal tas i betraktning. Et av momentene som nevnes som et av de som kan vurderes som en del av totalvurderingen, er hvilken grad disposisjonen(e) fremstår som komplisert, kunstig eller påfallende ut fra en forretningsmessig vurdering (NOU 2016: 5, s. 33). I HR-2016-2165-A *Ikea* fra 2016 ble Ikea nektet fradrag for konserninterne rentebetalinger som hadde oppstått etter det vi kan kalle en komplisert omorganisering. Retten viste til tidligere saker der normen om at transaksjonskjeden skulle ses som et *«naturlig hele»* ble etablert. Ikea krevde fradrag for gjeldsrenter på kjøpesummen av noe de tidligere hadde vært eier av. Retten vedtok gjennomskjæring med bakgrunn i at det ikke var kjøpt noe nytt, og det kan derfor ikke sies å ha skjedd en realisasjon. En annen omstendighet som kan vurderes er karakteren av den aktuelle skatteregel som er forsøkt omgått, og hvilken utstrekning man kan legge til grunn at lovgiveren har regnet med og akseptert at skattytere tilpasser seg nært opp til en grense satt i loven (NOU 2016: 5, s. 33). Uttalelser i forarbeider og andre dokumenter om faren for

gjennomskjæring, og om skattyteren kunne ha oppnådd omtrent det samme på en annen måte som ikke kunne vært angrepet av omgåelsesnormen, er momenter som kan vurderes.

I Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi* kommer det frem at vurderingen av tilleggsvilkåret skal gjøres som en helhetsvurdering av transaksjoner som til sammen utgjør en «*naturlig helhet*». En enkelt transaksjons skattemessige virkninger er ikke relevant så lenge den inngår som nødvendig for en rekke andre disposisjoner (NOU 2016: 5, s. 31). Hvis en transaksjon er et unødvendig mellomledd som taler for at dens eneste reelle effekt er skattebesparelse, taler dette for gjennomskjæring (NOU 2016: 5, s. 32).

Det har i senere tid vært reist kritikk mot Høyesteretts omformuleringer av omgåelsesregelen (Banoun, 2014, s. 29-50). Høyesterett skal ikke fungere som lovgivere, og en høyesterettsdom som endrer praksis har ikke gjennomgått en lovendringsprosess. Dette er ett av argumentene som danner grunnlaget for en lovfesting av den generelle omgåelsesnormen. Lovfestingen av omgåelsesregelen innebærer betydelige endringer i selve utformingen, men i utredningen hevder Zimmer at gjeldende rett forbli, i det vesentlige, uendret.

## **2.3 Betydning av lovfestet omgåelsesregel**

Den senere tids inkonsekvente rettspraksis og usikkerhet knyttet til gjeldende rett, har som nevnt gjort at spørsmålet om lovfesting av en generell omgåelsesregel på nytt tas opp. Flere hevder det er en nærliggende løsning at lovgiver trer i aksjon (Harboe, 2012, s. 396). Spørsmålet om vi trenger en lovregulering av skattemessig gjennomskjæring har vært diskutert utallige ganger i juridisk teori de siste 20 årene, og argumentene for det ene eller andre er mange.

Som nevnt innledningsvis er det vanligste internasjonalt at både spesielle og generelle omgåelsesnormer er lovfestet. Siden spesielle bestemmelser ikke er egnet til å avskjære alle former for omgåelse, har myndighetene sett behovet for en allmenn regel for gjennomskjæring i omgåelsestilfeller (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 48). Allerede ved lovforslaget av 1991 ble lovfestingen begrunnet med at en lovfesting vil være enklere for skattemyndighetene å forholde seg til sammenlignet med en uskrevet regel. Samtidig vil en lovfesting være mer informativ overfor skattyter, og på denne måten kunne virke preventivt på eventuelt illojale skattedisposisjoner (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 48). I tillegg vil det gi de lovgivende myndigheter større innflytelse på gjennomskjæringspraksis. Videre

vil en lovfesting avklare forholdet til legalitetsprinsippet, samt, dersom den utformes hensiktsmessig, øke forutsigbarheten for skattyterne og klargjøre retningslinjene for myndighetene om når de kan gripe inn (NOU 2016: 5, s. 11). I tillegg kan det være aktuelt, ved hjelp av lovgivning, å endre normens innhold i større eller mindre grad (NOU 2016: 5, s. 11). På det siste punktet har det skjedd en utvikling sammenlignet med utredningen fra 1991, der det kom frem at bestemmelsen ikke var ment å skulle representere noen utvidelse av adgangen til gjennomskjæring (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 48).

På den andre siden er det i juridisk teori flere innvendinger mot lovfesting av en generell omgåelsesregel. Et hovedargument mot en omgåelsesregel er hensynet til rettsikkerhet, som i denne sammenhengen vil si skattyters behov for å kunne stole på det de eller deres rådgivere kan lese ut av skattelovens ordlyd (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 43). At fremtidig rettsanvendelse og rettsutvikling knyttes til tolkning av lovtekstens ord og uttrykk er ikke ønskelig, og det kan innebære en fare for at rettsanvendelsen løsrives fra de underliggende hensyn og således stagnerer (NOU 2016: 5, s. 12). Det er dermed en risiko for at nye skatteplanleggingsopplegg faller utenfor. Det avgjørende for en lovfesting vil derfor være hvordan omgåelsesregelen utformes, og at utformingen sikres tilstrekkelig dynamikk til å fange opp nye tilfeller over tid (Finansdepartementet, 2019, s. 1).

### 3. Den lovfestede omgåelsesregelen

Finansdepartementet ga i 2015 professor emeritus Frederik Zimmer oppdraget med å utrede en lovfestet skatterettslig omgåelsesnorm. Hovedformålet med utredningen er å lovfeste en generell omgåelsesregel som på en effektiv måte kan motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, og som samtidig ivaretar skattyternes rettssikkerhet og særlig behov for forutberegnelighet på en rimelig måte (NOU 2016: 5, s. 7). Mandatet trekker særlig frem tre temaer som ønskes at drøftes nærmere i utredningen (NOU 2016: 5, s. 7):

1. Betydninger av skattebesparelse i andre stater.
2. Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters motiv.
3. Problematikken rundt omtale av omgåelsesmuligheter i lovforarbeider.

I utredningen, NOU 2016: 5 *Omgåelsesregel i skatteretten*, følger Zimmer opp punktene i mandatet, og kommer med et forslag til lovtekst, som er foreslått å skulle gjelde for alle skatter og avgifter, ikke kun for formues- og inntektsskatt. På bakgrunn av dette skrev Zimmer lovforslaget som en egen lov. Utredningen konstaterer at det ikke foreslås en generell senking av terskelen for at omgåelsesregelen skal kunne anvendes (NOU 2016: 5, s. 9).

Utredningen er, sammen med høringsuttalelsene, grunnlaget for proposisjonen med forslag til lovfestet omgåelsesregel i skatteretten som Finansdepartementet avga i april 2019 (Prop. 98 L 2018-2019). Omgåelsesregelen ble vedtatt tatt inn i skatteloven som ny §13-2 (Finanskomiteen, 2019, s. 1), og ikke i egen lov slik Zimmer foreslo i NOU 2016: 5. Fullstendig lovtekst fra skatteloven § 13-2 finnes i vedlegg til oppgaven. I det følgende kommenteres lovteksten nærmere, før vedtatte endringer med størst betydning gjennomgås. På bakgrunn av oppgavens problemstilling gjennomgås endringene knyttet til betydninger av skattebesparelser i andre land og problematikken rundt omtale av omgåelsesmuligheter i lovforarbeider på overordnet nivå. Hovedfokuset i oppgaven vil videre være på endringen knyttet til objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters motiv.

### 3.1 Kommentarer til lovteksten

I Prop. 98 L (2018-2019) *Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)* legger departementet frem et lovforslag som bygger på en tilsvarende toleddet struktur som i Høyesteretts gjeldende formulering av omgåelsesnormen. Dette innebærer at det først kommer et grunnvilkår om skatteformål, og deretter en totalvurdering av ulike momenter (Finansdepartementet, 2019, s. 7).

Skatteloven § 13-2 første ledd: «Ved omgåelse **kan** skattlegging gjennomføres etter denne paragraf» (vår uth.). Det presiseres i forarbeidene at ordet «*kan*» er benyttet fordi skattemyndighetene ikke har noe plikt til å gjennomskjære selv om vilkårene ellers synes å være oppfylt, og antar at dette er i samsvar med gjeldende rett (Finansdepartementet, 2019, s. 92). Dette synes fornuftig ut fra et effektivitets- og ressurs hensyn, og til fordel både for myndighetene og skattyter.

I skattelovens § 13-2 annet ledd bokstav a og b fremkommer de to kumulative vilkårene som må være oppfylt for at normen kan benyttes, henholdsvis grunnvilkåret og tilleggsvilkåret. Annet ledd angir at «*en omgåelse foreligger når det er foretatt en **disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner** som [...]*» (vår uth.). Ordet «*disposisjon*» skal ifølge forarbeidene tolkes vidt, og omfatter som utgangspunkt rettslige forhold. Typiske rettslige forhold som trekkes fram som typiske eksempler, men som ikke er uttømmende, er salg, gaver, finansiering, omorganisering av selskap og annen bruk av selskap og juridiske personer (NOU 2016: 5, s. 109). Det presiseres i forarbeidene at ordet «*sammenhengende*» fordrer at det må være en sammenheng mellom de forskjellige disposisjonene, f.eks. at de er ledd i en samlet plan (NOU 2016: 5, s. 109). At det må være utført «*en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner*» synes etter vårt syn å være i samsvar med gjeldende rett, og viderefører prinsippene om at flere transaksjoner kan vurderes under ett, som gjort i blant annet Rt. 1976 s. 302 *Astrup*.

Grunnvilkåret i paragrafens annet ledd bokstav a «... **tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel**» (vår uth.) skal vurderes helt objektivt (Finansdepartementet, 2019, s. 7). Dette innebærer at bevisetemaet vil være de objektive forholdene i saken, og ikke skattyters subjektive formål (Finansdepartementet, 2019, s. 94). En må videre ta stilling til hva en tenkt rasjonell skattyter typisk ville hatt som formål med den gitte transaksjonen, samtidig som vurderingen skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på



transaksjonstidspunktet (Finansdepartementet, 2019, s. 7). Skattyters formål med disposisjonen, og hvordan dette skal vurderes, drøftes senere for å belyse problemstillingen ytterligere. Formuleringen i lovteksten indikerer at skatteformålet må fremstå som klart større enn det forretningsmessige formålet. Termen «*skattefordel*» må tolkes vidt, og kan ha mange former som f.eks. fritak for skatt på en bruttoinntekt, fradrag for en utgiftspost, utsettelse av skattlegging av inntektspost, fremskyndet fradragsrett for en kostnadspost, lavere skattesatser, utnyttelse av skattekredittregler, utnyttelse av en skatteposisjon hos et annet subjekt (Skatte-ABC 2019/2020, stikkord «*Tilsidesettelse*», pkt. 6.6.2). Forarbeidene legger opp til at vilkåret om skattefordel som hovedformål gjelder norsk skatt, men regelen kan også benyttes på disposisjoner som kombinerer norsk og utenlandsk rett for å oppnå en skattefordel (Finansdepartementet, 2019, s. 94).

Størrelsen på skattefordelen har både betydning ved vurdering av grunnvilkåret og ved totalvurderingen (Finansdepartementet, 2019, s. 94). Dersom skattefordelen er stor og/eller det foreligger sterk grad av skatteformål, vil dette isolert sett indikere at det foreligger en omgåelse. Likevel vil ikke skattefordelens størrelse alltid være avgjørende ved vurderingen om det foreligger en omgåelse. Visse disposisjoner kan ha så lav egenverdi, bruke så u hensiktsmessige veier frem til det økonomiske formålet og/eller være så i strid med formålet, at de uavhengig av skattefordelens størrelse ikke kan legges til grunn for beskatningen (Finansdepartementet, 2019, s. 94).

Ved vurdering av grunnvilkåret må også ulemper ved disposisjonen vektlegges, og som utgangspunkt legger departementet opp til at ulemper skal tale i skattyters disfavør under grunnvilkåret (Finansdepartementet, 2019, s. 54). Konsekvensene av en disposisjon kan være flere; den kan gi en skattefordel, f.eks. i form av fradrag for tap. Samtidig kan disposisjonen gi ikke-skattemessige fordeler, f.eks. i form av en ønsket og hensiktsmessig konsernstruktur, og ikke-skattemessige ulemper, f.eks. transaksjonskostnader. Det legges opp til at utgangspunktet under grunnvilkåret er en nettovurdering, det vil si at de skattemessige fordelene skal veies opp mot summen av de positive og negative ikke-skattemessige virkningene (Finansdepartementet, 2019, s. 54). Ulemper er sjeldent et motiv for en disposisjon. Det er derimot antatt at ulemper har demotiverende effekt, og av den grunn kan svekke den ikke-skattemessige begrunnelsen for disposisjonen (Skar, 2017, s. 112). Det presiseres i forarbeidene at «*jo mindre innslag det er av positive virkninger, jo sterkere vil ulemper indikere at det foreligger et skattemotiv. Jo mindre positive virkninger som*

*foreligger, jo større vekt bør ulemper kunne ha i skattyters disfavør, også når man vurderer vekten av ulemper isolert sett.»* (Finansdepartementet, 2019, s. 54). Ulemper vil dermed forsterke den skattemessige begrunnelsen for disposisjonen.

Etter skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav b, jf. tredje ledd skal det tas hensyn til ulike momenter ved vurderingen av om det foreligger en omgåelse, og omtales som en totalvurdering. Departementet legger til grunn at listen ikke er uttømmende, og presiserer at det ikke er et krav at alle momentene gjør seg gjeldende, ei heller at listen gjenspeiler deres vekt og innbyrdes rang (Finansdepartementet, 2019, s. 8).

- a. forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet,*
- b. skattefordelens størrelse og graden av skatteformål,*
- c. om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,*
- d. om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf,*
- e. de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte,*
- f. om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn.*

Skatteloven § 13-2 fjerde til sjette ledd regulerer virkningene av at omgåelsesregelen er anvendelig (Finansdepartementet, 2019, s. 98). Skattlegging som er beskrevet i fjerde og femte ledd, skal bare gjennomføres så langt det er nødvendig for å hindre at det oppnås en skattefordel som omgåelsesregelen er ment å ramme, jf. sktl. § 13-2 sjette ledd.

Etter skatteloven § 13-2 fjerde ledd skal skattlegging finne sted som om disposisjonen eller disposisjonene var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet. Skattefordelen må fastsettes eksakt, noe som kan føre til at det vil bli aktuelt å anvende skjønn (Finansdepartementet, 2019, s. 99). Dette må videre ses i sammenheng med sjette ledd i paragrafen.

Skatteloven § 13-2 femte ledd har som formål å dekke de tilfeller hvor skattlegging ikke naturlig kan baseres på et rekarakterisert rettsforhold (NOU 2016: 5, s. 115). I slike tilfeller «*kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren*» (sktl. § 13-2 femte ledd).

Bestemmelsen i skatteloven § 13-2 sjetzte ledd begrenser omfanget av skattlegging etter regelen, og formålet med bestemmelsen er ikke å virke som en sanksjon, men derimot å forhindre urimelige skattefordeler (NOU 2016: 5, s. 115). Omgåelsesregelen er dermed begrenset til å eliminere skattefordeler, og øvrige (negative) virkninger som følge av den rekarakteriserte transaksjonen, ikke skal forekomme (Finansdepartementet, 2019, s. 100).

Skatteloven § 13-2 syvende ledd klargjør at omgåelsesregelen også får anvendelse for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt.

## 3.2 Vedtatte endringer

Vedtatt lovfestet omgåelsesregel skal ifølge departementet som utgangspunkt ikke gi vesentlige endringer sammenlignet med den gjeldende ulovfestede normen (Finansdepartementet, 2019, s. 6). Det er imidlertid likevel noen endringer, der de tre av størst betydning er;

- at skattefordeler i utlandet ikke lenger skal kunne være et argument mot å anvende omgåelsesnormen,
- at lovfestingen toner ned betydningen av at lovgiver kjente til tilpasningsmuligheter, samt
- at det legges opp til en helt objektiv vurdering av formål.

En objektiv formålsvurdering skiller seg altså fra Høyesteretts formulering av omgåelsesnormen, som i de senere år har lagt til grunn en subjektiv formålsvurdering. På bakgrunn av oppgavens problemstilling tillegges, som nevnt, endring knyttet til betydning av objektiv vurdering av formål hovedvekten i det påfølgende, mens de to første forholdene gjennomgås på overordnet nivå.

### 3.2.1 Utenlandsk skatt er ikke lenger forretningsmessige grunner

Betydningen av skattebesparelser i andre land var ett av tre særlige forhold mandatet ønsket at Zimmer skulle drøfte i utredningen. Teoretisk kan en tenke seg tre alternative løsninger til hvordan en skal ta hensyn til skattebesparelser i andre land. Den første kan være at den utenlandske skattebesparelsen anses som et skattemessig formål, og på den måten blir et argument for gjennomskjæring. Motsatt kan skattebesparelsen anses som et ikke-skattemessig formål, og dermed være et argument mot gjennomskjæring. En alternativ løsning er å vurdere skattebesparelsen i utlandet til hverken å være et argument for eller mot gjennomskjæring (Skar, 2017, s. 98).

Forholdet var tema i Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada*, og illustrerer gjeldende rett på tidspunktet for utredningen. Flertallet i Høyesterett kom til at en skattebesparelse i Danmark skulle anses som en forretningsmessig og ikke en skattemessig fordel, og gjennomskjæring ble dermed nedstemt. Dissens i saken, representert ved Zimmer, var svært kritisk til at skattefordelene oppnådd i utlandet kunne likestilles med forretningsmessige virkninger og mente at *«skattevirkningene i Danmark ikke kan likestilles med forretningsmessige virkninger og at de ikke kan gi noen støtte av betydning for Hydros standpunkt»*. (Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada*, s. 15). Ikke overraskende tar Zimmer samme standpunkt i utredningen, og legger opp til at en skal se bort fra besparelse av utenlandsk skatt ved vurdering av egenverdi og ved formålsvurderingen. Dette innebærer en endring i skattyters disfavør (Zimmer, 2016, s. 371), og tilsidesetter dermed Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada*.

Zimmer argumenterer i utredningen med at *«sparte skatter er noe kvalitativt annet enn sparte kostnader eller opptjente inntekter, som er de typiske gjenstandene for forretningsmessige formål»* (NOU 2016: 5, s. 90) og videre med at *«med den omfattende og kompliserte internasjonale skatteplanleggingen som hører til dagens orden, kan det være svært krevende å finne ut hvor omfattende de relevante utenlandske skattefordelene er. Og dette blir enda mer komplisert om man - slik flertallet [i Hydro Canada-dommen] antyder - skal holde utenfor tilfeller hvor det kan være tale om uakseptabel omgåelse av utenlandske regler.»* (NOU 2016: 5, s. 90). Av forarbeidene presiseres det at selv om skattefordeler i utlandet ikke skal anses som forretningsmessig formål, betyr ikke dette at slike fordeler skal likestilles med skattemessig formål knyttet til norsk rett (Finansdepartementet, 2019, s. 35), og videre at skattefordeler i utlandet hverken skal tale for eller mot at vilkåret er oppfylt. Sistnevnte såfremt disposisjonen ikke har omgåelsespreg i vedkommende land (Finansdepartementet,

2019, s.35). Bærer disposisjonen derimot preg av å være en omgåelse av utenlandske skatteregler, kan det ha negativ innvirkning på vurderingen av disposisjonens egenverdi. I denne sammenhengen er det viktig at en skiller sparte skatter fra øvrige kostnader. Zimmer mener sistnevnte er «*en form for ulemper i form av kostnader, og ikke en «skattefordel»*», og presiserer at dette skiller seg fra det som lovforslaget har som formål å ramme (Zimmer, 2016, s. 371).

Flere høringsinstanser var uenige i at skattebesparelser i utlandet ikke skal anses som forretningsmessige virkninger. Blant annet Gjems-Onstad mener at det etter en konkret vurdering av omstendighetene, kan være sterke forretningsmessige grunner til at skattefordeler i utlandet skal tas hensyn til, og mener utredningen ikke er godt nok begrunnet på dette punktet (Gjems-Onstad, 2016, s. 167). Folkvord argumenterer derimot for at skattefordeler i andre land bør tale *for* gjennomskjæring med begrunnelsen at «*også skattefordeler i andre land styrer skattyters adferd*» og hevder dette kan stride mot hensynet om nøytralitet (Folkvord, 2016a, s. 183). Til tross for kritiske høringsinnspill fra flere hold, sluttet departementet seg til vurderingene i utredningen fra Zimmer. Skatteloven § 13-2 tredje ledd bokstav a legger derfor til grunn en mellomløsning som, som nevnt, innebærer at en skattebesparelse i utlandet hverken skal tale for eller mot gjennomskjæring. Denne løsningen kan sies å være i samsvar med formålet med omgåelsesnormen som i Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* er formulert som «*[...] å beskytte fundamentene for norsk skatt*» (Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada*, s. 466), siden «*behovet for å beskytte norske skatteregler, hverken blir større eller mindre av at skattyter oppnår utenlandske skattefordeler*» (Skar, 2017, s. 100).

### **3.2.2 Betydningen av kjente tilpasningsmuligheter**

Et annet av temaene som departementet ba Zimmer om å spesifikt avklare i utredningen, var betydningen av kjente tilpasningsmuligheter. Det var ønsket avklart om skattyter bør være skjermet fra gjennomskjæring i tilfeller hvor lovgiver har vært klar over omgåelsesmuligheten, uten å ha vedtatt lovgivning for å hindre omgåelse. I gjeldende rett har det blitt anført at i tilfeller der lovgiver har kjennskap, og det ikke foreligger lovregulering av området, må det initiere at lovgiver aksepterer omgåelsen.

I utredningen diskuteres det hvor langt man skal gå og legge vekt på at lovgiver kjente til den aktuelle omgåelsesmuligheten, uten å gripe inn (NOU 2016: 5, s. 93). Et av formålene med en generell omgåelsesregel er å fange opp tilfeller som ikke er kjent. Zimmer anfører videre i

utredningen at kjente omgåelsesmuligheter bør møtes med spesielle omgåelsesregler heller enn ved å legge til grunn at den generelle er anvendelig (NOU 2016: 5, s. 93). Det kan derimot være vanskelig å utforme slike treffende spesielle omgåelsesregler, og et stort omfang av spesielle omgåelsesregler kan bidra til å komplisere systemet. Nye tilpasningsmuligheter kan også oppstå.

En generell omgåelsesregel, som også kan anvendes på omgåelsesmuligheter som lovgiver kjente eller burde ha kjent til, kan være ugunstig for rettstilstanden. Dette kan bidra til at lovgiver og lovkonsipist ikke har tilstrekkelig fokus på å utforme regler for å redusere mulighetene for omgåelse, eller at de ikke har nok fokus på å utforme spesielle regler mot kjente omgåelsesmuligheter der det ligger til rette for dette (NOU 2016: 5, s. 93).

I Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III/Tangen 7* argumenterte Høyesterett med at lovgiver kjente til tilpasningen uten å gripe inn med lovgivning. Dette synes basert på et synspunkt om at lovgiver burde ha grepet inn med en spesiell regel. I denne saken fikk skattyter medhold i å fisjonere ut driftsmiddel (eiendom) for å benytte seg av fritaksmetoden og selge aksjer skattefritt, og transaksjonen ble dermed ikke gjennomskåret. I forarbeidene til fritaksmetoden diskuteres muligheten for at skattyter skal kunne tilpasse seg på denne måten. I Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III/Tangen 7* legger førstvoterende i avsnitt 66 til grunn at «[...] lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den ... fremgangsmåten. [...] Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.» I proposisjonen til skatteloven § 2-38 (fritaksmetoden) ga departementet uttrykk for at man ville følge utviklingen nøye og eventuelt foreslå regler senere, men at slike opplegg (som i *ConocoPhillips III/Tangen 7*) måtte vurderes under den alminnelige omgåelsesregelen inntil spesielle regler eventuelt måtte bli innført (NOU 2016: 5, s. 93). Spørsmålet har blitt tatt opp igjen ved noen anledninger i etterkant, men uten nye foreslåtte regler. Høyesterett la vekt på dette i skattyters favør, og mente at man kunne se bort fra at lovgiveren med åpne øyne hadde innført et regelverk som innbyr til slike tilpasninger, men samtidig avstått fra å innføre regler for å hindre slik tilpasning (NOU 2016: 5, s. 94). De uttrykte da en oppfatning om at man skulle være varsom med å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen. Utredningen foreslår at et slikt argument ikke bør tillegges vekt og at spesielt det synspunkt som i *ConocoPhillips III/Tangen 7* ikke bør videreføres i en lovfestet omgåelsesregel. Lovgivers omtale av tilpasningsmuligheter skal ikke vektlegges ved omgåelsesvurderingen. Zimmer slår fast at de

som utreder skattelovsendringer bør kunne ta opp og diskutere omgåelsesmuligheter uten at dette blir brukt mot det offentlige (NOU 2016: 5, s. 94).

Av resultatet fra høringen kan vi konstatere at et generelt trekk er at privat sektor mener at terskelen for gjennomskjæring kan bli senket som følge av endringene som foreslås med hensyn til blant annet betydningen av at lovgiver kjente til omgåelsesmuligheten. Gjems-Onstad er blant de som stiller seg bak denne påstanden. Han mener at det høye abstraksjonsnivået kan gjøre det vanskelig å anvende lovteksten (Gjems-Onstad, 2016, s.162).

I forarbeidene presiserer departementet viktigheten av at den generelle omgåelsesregelen kan brukes på nye og ukjente tilfeller (Finansdepartementet, 2019, s. 94). Derfor vil det ikke være hensiktsmessig å liste opp alle relevante momenter i skatteloven § 13-2 tredje ledd, som setter føringen for totalvurderingen. Lovgiver ønsker med dette at de ulike momentene skal vurderes på samme tid og i lys av hverandre for å kunne gjøre en god vurdering av det konkrete saksforholdet. Departementet stiller seg bak utredningens forslag om at hva lovgiveren kjente til ikke bør strekkes så langt at det også taler i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er diskutert, men ikke spesielt regulert (Finansdepartementet, 2019, s. 97). Det er svært utfordrende å lage omgåelsesregler som skal dekke alle kjente og ukjente situasjoner. Etter vårt syn bidrar dette også til at utformingen av den generelle omgåelsesnormen er krevende, og at lovfestingens formuleringer bør være godt begrunnet og veloverveid.

Muligheten til å gjennomføre salg av fast eiendom og andre driftsmidler som aksjesalg for å få skattefritak etter fritaksmetoden, har vært et omdiskutert tema i forkant av lovfestingen av omgåelsesnormen. Betydningen av kjente tilpasningsmuligheter ble tatt opp i innstillingen til lovfestet omgåelsesregel, der det ble gitt uttrykk for at Høyesteretts begrunnelser i Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III / Tangen 7* er uheldige, men at den etablerte praksis videreføres (Finanskomiteen, 2019, s. 4). I revidert nasjonalbudsjett for 2020 presiserte myndighetene at omgåelsesregelen ikke skal få anvendelse i slike saker som *ConocoPhillips III / Tangen 7* (Finansdepartementet, 2020a). Departementet legger derimot til grunn at omgåelsesregelen kan benyttes på vanlig måte når annet enn fast eiendom blir overdratt på tilsvarende vis som i *ConocoPhillips III / Tangen 7* (Finansdepartementet, 2020a).

## 4. Objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters formål

Grunnvilkåret krever som tidligere nevnt at det må være gjennomført en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, jf. sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a. Grunnvilkåret omtales som et subjektivt vilkår (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Et sentralt spørsmål hva angår dette blir om skattyters formål skal vurderes subjektivt eller objektivt. Departementet legger som nevnt opp til en helt objektiv vurdering av skattyters formål ved lovfesting av omgåelsesregelen, noe som innebærer en endring fra gjeldende ulovfestet rett. Når det drøftes om det er skattyters objektive eller subjektive motiv som skal vurderes, menes det at en subjektiv vurdering tar utgangspunkt i skattyters faktiske motiv og intensjon med disposisjonen i en konkret sak. Ved en objektiv vurdering ses det bort fra hvilke motiv skattyter rent faktisk hadde, og det tas i stedet utgangspunkt i hvordan skattyters formål fremstår utad. Fokuset ved en objektiv vurdering vil dermed være hvilket motiv en tenkt skattyter ville hatt i en tilsvarende situasjon (Folkvord, 2006, s. 412). Ved en slik tilnærming kan det være utfordrende, og samtidig helt avgjørende, hvordan en definerer den tenkte rasjonelle skattyteren. Dette er noe vi anser som kjernen i vurderingen av skattyters formål.

Skar har, i vedlegg til NOU 2016: 5, pekt på at sentrale vurderingstemaer under omgåelsesnormen, herunder vurdering av skattyters formål, forutsetter en sammenligning, og at vurderingene ikke lar seg besvare uten at en sammenligner disposisjonen med et handlingsalternativ (NOU 2016: 5, s. 122). Et av de grunnleggende premissene for en omgåelsesregel er at økonomisk sett like forhold i størst mulig utstrekning skal behandles likt (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 43). Skar mener at nettopp derfor baserer omgåelsesvurderingen på en sammenligning, og at dersom en ikke foretar en sammenligning vil det ikke være mulig å vurdere om noe er likt eller ulikt (NOU 2016: 5, s. 124). Når det kommer til skattyters formål og motivasjon, sier Skar at *«motivene bak en handling er motiver for hvorfor man velger denne handlingen fremfor en annen»* og videre at *«virkningene av en handling er virkninger av at man har valgt denne handlingen i stedet for en annen»* (NOU 2016: 5, s. 122). Hva eller hvem som skal utgjøre sammenligningsgrunnlaget vil derfor være avgjørende for utfallet av vurderingen. Dette problemet vil vi drøfte videre i oppgaven.



Hvordan skattyters formål med disposisjonen skal vurderes, har blitt drøftet i flere høyesterettsdommer. I Rt. 1963 s. 478 *Siraco* la Høyesterett opp til at subjektive forhold ikke var relevant for vurderingen. Saken gjaldt fusjon av to selskaper, og spørsmål om underskudd i A/S Hamar & Nes Dampskipsselskap (selskap B) kunne fratrekkes A/S Siracos (selskap A) overskudd. Selskap A drev dels handelsvirksomhet og dels rederivirksomhet, mens selskap B drev fergevirksomhet på Mjøsa (Rt. 1963 s. 478 *Siraco*, s.478). På samme måte som i *Kollbjørg*-dommen blir det her gjort en konkret vurdering om fusjonen innebar en realitet, eller om selskap B var et “dødt” eller “tomt” selskap da fusjonen ble gjennomført. Selskapet fikk ikke medhold i å kunne kreve fradrag, noe som fra Høyesterett hovedsakelig var begrunnet med:

*«[...] I motsetning til byretten og lagmannsretten finner jeg ikke grunn til å gå inn på spørsmålet om den stedfunne fusjon helt eller overveiende har vært bestemt av skattemessige hensyn. Jeg er enig med den ankende part i at dette moment er irrelevant, og at **avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktiske foreliggende forhold.** Det hendingsforløp jeg har skissert i det foregående, taler imidlertid i denne henseende etter min mening et tilstrekkelig tydelig spor. Som det fremgår, var A/S Hamar & Nes Dampskipsselskap havarert og ferdig - for så vidt både «dødt» og «tomt» - lenge før fusjonen fant sted.*

*[...] For meg etterlater opplysningene i saken ingen tvil om at det inkorporerte selskap intet av betydning brakte med i fellesskapet, og at Siraco like godt kunne ha oppnådd det tilsiktede resultat uten noen sammenslutning. Under disse omstendigheter ville det ikke bare være urimelig, men i strid med det prinsipp som er fastslått i *Kollbjørg*-dommen, om det sammensluttende selskap skulle innrømmes fradragsrett for Dampskipsselskapets eldre gjeld.»* (Rt. 1963 s. 478 *Siraco*, s. 481-482) (våre uth.)

Både *Kollbjørg*- og *Siraco*-dommen har vært viktige for utviklingen av den norske omgåelsesnormen (Banoun, 2003, s. 135). Uttalelsen om at avgjørelsen «*må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktiske foreliggende forhold*» kan tolkes som en prinsipputtalelse om betydningen av skattyters motivasjon. Uttalelsen bør tolkes slik at det ikke er nødvendig med vurdering av skattyters subjektive motiver og intensjon (Banoun, 2003, s. 136). Når skattyters formål skal bedømmes, må grunnlaget være hva han har gjort - hvorfor han gjorde det har ikke betydning (Harboe, 2012, s. 232).

En slik tilnærming synes å være gjeldende rett frem til 2000-tallet. Likevel tar førstvoterende i Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*, som tidligere nevnt, avstand fra denne tradisjonelle forståelsen om at omgåelsesnormen skal bygge på en objektiv vurdering, og legger i stedet vekt på «*hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på*». I saken blir dermed skattyters subjektive motivasjon og interne dokumenter tillagt avgjørende vekt. Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* møtte stor motstand i juridisk teori blant annet fra Banoun og Zimmer. I sin kritikk mot en subjektiv vurdering mener Banoun at et «*fokus på objektive forhold gjør at gjennomskjæring får nærmere tilknytning til alminnelig lovtolkning og formålsbetraktninger*» (Banoun, 2014, s. 39), noe som tilsier en objektivisert vurdering. Til tross for kritikken synes Høyesterett å videreføre tilnærmingen om subjektiv vurdering i Rt. 2007 s. 209 *Hex* der Høyesterett blant annet uttaler at «*bakgrunnen for det avgjørende er hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, er at formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre omgåelse av skattereglene.*» (Rt. 2007 s. 209 *Hex*, avsnitt 42). Også de to påfølgende dommene, Rt. 2008 s. 1510 *Reitan* og Rt. 2008 s. 1537 *Conoco Phillips* gir Høyesterett uttrykk for samme synspunkt. Etter at kritikken ble reist i juridisk teori i etterkant av *Telenor*-dommen, hadde Høyesterett alle muligheter til å velge å omformulere vilkåret og på denne måten ta avstand fra subjektiv vurdering i de påfølgende dommene. Dette blir imidlertid ikke gjort, noe som indikerer at Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* er et prejudikat for dette forholdet.

Vurdering av objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters motiv var, på bakgrunn av kritikken, ett av tre særlige tema mandatet ønsket at utredningen skulle vurdere. Basert på tidligere uttalelser fra forfatteren av utredningen (Zimmer, 2007, s. 9) finner vi det ikke veldig overraskende at utredningen, og den tilhørende proposisjonen, tar avstand fra den subjektive vurderingen som har utviklet seg i rettspraksis, og foreslår å gjeninnføre en objektiv vurdering. I utredningen legges det opp til at vurderingen skal bli *mer* objektivt (NOU 2016: 5, s. 9), mens proposisjonen, og innstillingen til denne, presiserer at vurderingen skal være *helt* objektiv (Finansdepartementet, 2019, s. 7).

At grunnvilkåret for lovfestet gjennomskjæring etter norsk skatterett nå skal vurderes objektivt er i hovedsak i samsvar med gjeldende praksis i andre land. Internasjonalt, samt EU og OECD, legges det i det alt vesentlige en objektivisert vurdering av skattyters formål til grunn. Dette kommer frem via f.eks. referanse til at det subjektive formålet skal fastsettes ut fra «*all facts and circumstances*» o.l. (NOU 2016: 5, s. 102). Tilsvarende fremhever Sverige i forarbeidene til lovfestet omgåelsesregel at vurderingen er objektiv (SOU 1996: 44 s. 91-92

og s. 135-136). Lovfestet objektiv vurdering i norsk skatterett innebærer dermed en harmonisering av de internasjonale skattereglene.

## **Oppgavens videre oppbygging**

Etter lovfestet omgåelsesregel skal som nevnt skattyters formål vurderes helt objektivt. Vi ønsker å belyse hvordan en skal komme frem til skattyters formål ved en helt objektiv vurdering. I det følgende ser vi derfor på objektiv vurdering som alminnelig regel i skatteretten, og hva vi kan trekke ut av dette for å belyse den objektive vurderingen som skal gjøres etter skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a.

En objektiv vurdering av skattyters formål etter grunnvilkåret i skatteloven § 13-2, bygger på de samme prinsippene som i den spesielle lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven § 13-3 (tidligere § 14-90) (Finansdepartementet, 2019, s. 53). På bakgrunn av dette finner vi det relevant å se nærmere på vurderinger som er gjort i rettspraksis knyttet til tidligere skatteloven § 14-90 og hvordan forarbeidene til paragrafen tar stilling til dette forholdet. Videre retter vi fokuset mot to andre rettsområder, herunder arverett og avtalerett. Vi mener nærmere innsikt i disse rettsområdene vil være relevant for å belyse vurderingen som skal gjøres av skattyters formål etter lovfestet omgåelsesregel. Arveretten er et godt eksempel på et rettsområde der en ren subjektiv vurdering er tema. Det er kun ensidige rettsstiftende erklæringer som testamenter som kan tolkes etter et rent subjektivt tolkningsprinsipp, uten noen vekt på hvilke berettigede forventninger en annen part får ved lesning av dokumentet (Woxholth, 2017, s. 405). Avtaleretten inneholder både en subjektiv og en objektiv tilnærming, avhengig av om partene er enige, og vil på den måten belyse begge tilnærmingene. Avslutningsvis forsøker vi å gå dypere i hva en objektiv og subjektiv vurdering faktisk innebærer, og ser på utfordringer ved de ulike tilnærmingene.

## **4.1 Objektiv vurdering som alminnelig regel i skatteretten**

Det er en alminnelig regel i skatteretten at skattyters formål skal vurderes objektivt, selv om formål i seg selv er et subjektivt kriterium (NOU 2016: 5, s. 101). Dette er således ikke unikt for formålsvurderingen i lovfestet omgåelsesregel. Tradisjonelt har vurderingen av subjektive kriterier i skatteretten vært basert på hvilke konklusjoner en kan få ut av de objektive forholdene som foreligger (NOU 2016: 5, s. 27). Eksempler på skatteregler som beror på en

objektiv vurdering er tilknytningsvurderinger i skatteloven § 6-1 som gjelder spørsmål om en kostnad er pådratt med sikte på inntektsskapende aktivitet, og for spørsmål om skatteplikt for gevinst på fordringer i skatteloven § 9-3 første ledd c, herunder spørsmål om fordringen har tilknytning til virksomhet (NOU 2016: 5, s. 27). Nedenfor går vi nærmere inn på hva tilknytningsvurderingen i skatteloven § 6-1 innebærer. Grensedragningen mellom hobby og virksomhet, og skillet mellom arbeidsinntekt og virksomhetsinntekt beror også på en objektiv vurdering av skattyters formål med aktiviteten. Vi går også nærmere inn på hvilke vilkår som ligger til grunn for denne vurderingen, og hvordan det subjektive kriteriet vurderes objektivt i denne sammenhengen.

#### **4.1.1 Hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 første ledd**

Hovedregelen om skattemessig fradrag er regulert i skatteloven § 6-1 første ledd. Etter bestemmelsen gis det *«fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt»*. For å oppnå rett til fradrag må to vilkår være oppfylt; oppofrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret. Det må foreligge en oppofrelse av en fordel, som innebærer at *«kostnaden»* må være *«pådratt»* (Zimmer, 2018, s. 189). Tilknytningsvilkåret innebærer at den må være pådratt *«for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt»* (Zimmer, 2018, s. 190).

Vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt er omfattende, og det er mange momenter som må tas hensyn til. Et av de sentrale spørsmålene er hvorvidt formålet med at kostnaden som er pådratt har tilstrekkelig tilknytning til den skattepliktige inntekten som erverves, vedlikeholdes eller sikres. Aarbakke har hevdet at *«når det gjelder omkostninger som skattyteren aktivt har pådratt seg, er det avgjørende for fradragsretten om en slik disposisjon kan anses objektivt sett egnet til å innvinne inntekter i skattelovens forstand»* (Aarbakke, 1990, s. 244). Han skriver videre at *«det er ... ikke avgjørende hvilket formål skattyteren subjektivt sett hadde for øye da han pådro seg omkostningen»* (Aarbakke, 1990, s. 244). Når skattyters formål skal vurderes er det ikke det subjektive formål hos den aktuelle person som skal vurderes. Det sentrale er hvilke(t) formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger (Zimmer, 2018, s. 209). I en høyesterettsdom fra 2018 mot SalMar uttalte Høyesterett at *«avgjørelsen av hva som må anses som hovedformålet med kostnaden må i slike tilfelle tas ut fra en objektivisert vurdering basert på faktum i saken»* (HR-2018-580-A SalMar, avsnitt 38). Det presiseres videre i dommen at dette ikke er noen ny tilnærming, og videreføring av praksis fra Samdal-dommen (Rt. 2009 s. 1473 Samdal,

avsnitt 34) og *Skagen*-dommen (Rt. 2012 s. 744 *Skagen*, avsnitt 47, 53 og 56). Det er også i tråd med *Kverva*-dommen (HR-2015-1947-A) og *Armada*-dommen (HR-2017-2410-A *Armada Eiendom*, avsnitt 42). Zimmer trekker her inn sammenligninger mot tilnærmingen Høyesterett har lagt til grunn under omgåelsesnormen; «*en annen og langt mer subjektiv tilnærming*» (Zimmer, 2018, s. 209).

Det foreligger ikke fradragsrett hvis formålet er å gi en gave eller å gi et tilskudd til et veldedig formål med mindre gaven er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-50 (Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.). I noen tilfeller kan formålet med gave/tilskudd være blandet, både å gi støtte og skape fremtidige inntekter til giver. Hva som er hovedformålet vil da være avgjørende for om giver får fradrag. For bidrag som ikke omfattes av skatteloven § 6-50, vil altså fradragsretten i hovedsak bero på en tolkning av hovedregelen for fradrag i skatteloven § 6-1. Det som vil være det avgjørende for konklusjonen er om kostnaden er knyttet til erverv av skattepliktig inntekt. *Skagen*-dommen og *Kverva*-dommen tar opp denne problemstillingen.

### **Skagen-dommen**

I Rt. 2012 s. 744 *Skagen* var saken at Skagen AS (fondsforvaltningsselskap) hadde inngått to profileringsavtaler med to allmenntilgittige organisasjoner, overført betydelige beløp til dem som «*prosjektstøtte*» og krevet fradrag for beløpene ved skattleggingen. Skagen AS hadde en avtale med SOS-barnebyer om å overføre rundt 4 millioner kroner til bruk i forskjellige prosjekt. Skagen AS skulle som motytelse bli profilert som hovedsponsor, og de kunne benytte SOS-barnebyers logo i sine markedsføringskanaler. I avtalen var det spesifisert 10 % som merverdiavgiftspliktig betaling for markedsføring, og resten var avgiftsfritt. Skagen AS inngikk også en slik avtale med Children At Risk Foundation Norge på 3 millioner kroner, der 3 % var merverdiavgiftspliktig. Skagen AS krevde fradrag for tilskuddene i sin helhet med grunnlag i god markedsføringseffekt. Høyesterett kom enstemmig til at vilkåret om fradragsrett etter skatteloven § 6-1, altså at utgiften er pådratt for å sikre skattepliktig inntekt, ikke var oppfylt (Rt. 2012 s. 744 *Skagen*). Ligningsmyndighetene godtok kun fradrag for den delen som var merverdiavgiftspliktig, noe Høyesterett stilte seg bak. I avtalene var det benyttet begrepet «*støtte*», sponsoravgiften i fakturaen var benevnt «*prosjektbidrag*» og bidragene var omtalt i offentligheten som gaver. De veldedige organisasjonene skulle heller ikke yte noen motytelse som kunne verdsettes, noe som bidro til en samlet konklusjon om at det ikke var nødvendig tilknytning mellom kostnad og potensiell inntekt. I denne saken ble

det lagt vekt på intern dokumentasjon som bevis for å belyse formålet med tilskuddet som ble gitt. Høyesterett forsøker å foreta en objektivisert formålsvurdering ved å legge vekt på intern dokumentasjon som Skagen AS har utarbeidet. Etter vårt syn kan dette tyde på at subjektive forhold ved saken har fått betydning ved vurderingen av skattyters hovedformål.

### **Kverva-dommen**

I HR-2015-1947-A *Kverva* var Høyesteretts vurdering noe annerledes. Kverva AS (holdingselskap) hadde betydelige eierinteresser i oppdrettsnæringen, blant annet i SalMar ASA på Frøya. Kverva gav i 2010 et tilskudd på 50 millioner kroner til kommunen for oppføring av skole, kombinert med kulturhus på Frøya. Bevisbedømmelsen av hva som var Kvervas hovedformål var primært basert på intern skriftlig dokumentasjon. Dette kan mange skattytere ta lærdom av (Hauge, 2015, s. 43). I de interne dokumentene var det beskrevet at Kverva sitt formål med tilskuddet var å bidra til vekst i samfunnet for å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse i SalMar, og krevde derfor fradrag for tilskuddet. Det var grundig forklart hvilken relevans tilskuddet hadde for selskapet i både styredokumentasjon, i tildelingsbrevet til kommunen og i vedlegget til selvangivelsen. Skattemyndighetene nektet fradrag fordi de mente at tilskuddet i hovedsak ble gitt for å ivareta samfunnsmessige interesser, og at det ikke var tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og Kvervas inntektserviv (HR-2015-1947-A *Kverva*, avsnitt 18). De anførte videre at det ikke forelå en fradragsberettiget eierkostnad etter sktl. § 6-24. Høyesterett la til grunn at fradragsretten skulle vurderes etter sktl. § 6-24, på bakgrunn av at Kverva hadde utelukkende aksjeinntekter fra datterselskaper på 332 millioner kroner i fritatte inntekter (etter fritaksmetoden) i inntektsåret, hvor 120 millioner av dem var utbytte fra SalMar, og videre var 7,6 millioner kroner skattepliktige inntekter for Kverva (HR-2015-1947-A *Kverva*, avsnitt 60). Skattefrie inntekter gir ikke grunnlag for fradrag, jf. sktl. § 6-1. Etter sktl. § 6-24 kan det gis fradrag for å erverve skattefrie inntekter etter fritaksmetoden. Høyesterett viser til at det i forarbeidene er uttalt at kravet til tilknytning mellom kostnad og inntekt i sktl. § 6-24 første ledd, skal tolkes i samsvar med det alminnelige vilkåret for fradrag i sktl. § 6-1 (HR-2015-1947-A *Kverva*, avsnitt 56). Flertallet i Høyesterett kom til at tilskuddet var fradragsberettiget etter sktl. § 6-24, jf. sktl. § 6-1 (HR-2015-1947-A *Kverva*). Tilknytningskravet for sammenhengen mellom tilskuddet og holdingselskapets næringsvirksomhet ble ansett som oppfylt. Skattemyndighetene la vekt på at sktl. § 6-24 kun gjaldt administrasjonskostnader vedrørende aksjeporteføljen, mens Høyesterett la til grunn at tilknytningskravet er likt etter sktl. § 6-1 og

§ 6-24, med grunnlag i at den også omfattet kostnader til å sikre og øke utbyttet fra aksjeposter. De særlige forholdene på Frøya legger også førstvoterende vekt på, hvor det uttales at det ville være «*vanskelig å opprettholde (bosettingen) uten de tiltakene det var tale om*». Det legges videre vekt på at tiltakene med stor sannsynlighet ikke kunne vært gjennomført uten tilskuddet fra Kverva (HR-2015-1947-A *Kverva*, avsnitt 75). At tilskuddene også bidro til kompetanseutvikling utover de fagområder som Kverva hadde bruk for, endret ikke på dette. For å forsvare dette viste de til en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet hvor et selskap hadde fått tilskudd til etablering av en broforbindelse som kom flere til gode. Høyesterett oppsummerer rettstilstanden med at skattyters subjektive formål står sentralt, sett i lys av de ytre omstendighetene (HR-2015-1947-A *Kverva*, avsnitt 64). Førstvoterende svarer til Skatteklagenemda at de må synes å ha lagt avgjørende vekt på sin egen, og ikke selskapets vurdering av hva som er hovedformålet med tilskuddet (HR-2015-1947-A *Kverva*, avsnitt 72).

Til sammenligning med *Skagen*-dommen, anførte Høyesterett at det i denne saken var vanskelig å se hvilket grunnlag tilskuddet skulle gi av inntekt på givers hånd. I *Kverva*-dommen er det ingen krav om motytelse, slik det ble krevd i *Skagen*-dommen. Om tilknytningsvilkåret er oppfylt må bygge på en vurdering av hva som er det hovedsakelige formålet med tilskuddet. Det synes å være større sannsynlighet for at tilskuddet i *Kverva*-dommen vil kunne bidra til vekst i samfunnet og at det tiltrekker økt sysselsetting i kommunen. Ved tilskudd til en veldedig organisasjon vil det være umulig å dokumentere markedsføringseffekten det har å benytte seg av SOS-barnebyer sin logo. Kostnadene i *Kverva*-dommen er heller ikke direkte tilknyttet, men en indirekte tilknytning må vi kunne si at det er. De direkte virkningene vil derimot kunne vise seg over lengre tid. Konklusjonen i *Kverva*-dommen var derimot ikke enstemmig, da det var en dommer som mente at fradrag måtte nektes fordi virkningen var for indirekte og diffus (HR-2015-1947-A *Kverva*, avsnitt 96). Det er klart at en vurdering av virkninger og formål med tilskuddet er komplisert. Etter vår mening vil det alltid være vanskelig å sette en klar og tydelig linje for å vurdere skattyters formål.

## **SalMar-dommen**

I motsetning til Kverva AS i 2015 fikk ikke SalMar ASA medhold i sitt krav om fradrag i 2018 for tilskudd til ulike fritids- og ungdomsaktiviteter på Frøya (HR-2018-580-A *SalMar*). Det var større tvil om formålet med tilskuddet og det ble dermed konkludert med at det ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til potensiell inntekt. Saken i SalMar ASA og Kverva AS er like på mange punkt, og etter vår oppfatning gir det et bilde på hvor langt grensen kan trekkes og hvor skillet går. SalMar ASA argumenterte med at bidragene var gitt for å sikre selskapets fremtidige inntjening. Selskapet har forretningssted på Frøya og på grunn av den geografiske beliggenheten har det vært vanskelig å beholde stabil arbeidskraft (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 13). SalMar viser til bevisførselen i *Kverva*-dommen og anfører at tilknytningen i denne saken ikke er mer vag og fjerntliggende enn i den saken (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 18). For SalMar er det av stor betydning å kunne holde på de ansatte over tid. Statens argumentasjon var her at man ikke ut fra en objektiv vurdering kunne legge til grunn at hovedformålet var eget inntektserverv, men et gaveformål ved å gi noe tilbake til lokalsamfunnet. På bakgrunn av det konkluderte de med at det ikke var tilstrekkelig sammenheng mellom kostnadene og eventuelle fremtidige inntekter (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 21 og 22). Videre anfører staten at «*formålsfastleggelsen må skje objektivt basert på de ytre omstendighetene*» (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 23). Staten mener at siden denne saken mangler den utdanningsdimensjonen som var til stede i *Kverva*-dommen Rt-2015-1068, er det «*[...] uklart om tiltakene er egnet til å påvirke bosettingen på Frøya*» (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 25). Hvis det gis medhold til SalMar i denne saken, mener staten at det vil være en utvidelse av vurderingen av fradragsrettens formål.

I HR-2018-580-A *SalMar* avsnitt 34 angir førstvoterende at det «*i normaltilfellene er det uansett en presumsjon for at et selskap som har økonomisk vinning som formål, også har inntektserverv som siktemål når det pådrar seg en kostnad*». I *SalMar*-dommen henvises det til *Kverva*-dommen der utgangspunktet for vurderingen av formålet er formulert følgende: «*[...] Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg*» (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 35). Skattyter skal på eget initiativ kreve fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde og sikre skattepliktig inntekt. Skattyter



krever da fradrag basert på eget grunnlag, og det vil da være naturlig å ta utgangspunkt i det skattyter oppgir som bakgrunnen for kostnaden som er pådratt. Førstvoterende anfører videre at skattemyndighetene «[...] ikke uten videre kan legge opplysningene til grunn dersom det er omstendigheter i saken som tilsier noe annet, eller det oppgitte formålet ikke stemmer med hvordan transaksjonen fremstår utad» (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 36). I tilfeller der det kan være ulike alternativer til formål med en kostnad, anfører førstvoterende i avsnitt 37 at «det er grunnlag for nærmere prøving av hva som er hovedformålet med kostnaden».

Høyesterett henviser til *Samdal*-dommen, *Skagen*-dommen og *Kverva*-dommen der praksis har vært at «avgjørelsen av hva som må anses som hovedformålet med kostnaden må i slike tilfelle tas ut fra en objektivisert vurdering basert på faktum i saken» (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 38). *SalMar* hadde kun lagt frem e-postkommunikasjon der kommunens kultursjef etterspør overføringer til kommunen. I motsetning til *Kverva AS* hadde ikke *SalMar* interne dokument som kunne benyttes til å forsvare deres argumentasjon for at tilskuddet bidro til bosetting for å sikre stabil arbeidskraft. *SalMar* begynte i 2014 å utgi rapport om miljø- og samfunnsansvar, men her var ikke målsetningen om å sikre bosetting og arbeidsstyrke nevnt (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 48). I motsetning til i *Kverva*-saken, der det var uttrykt i selskapsdokumenter og i vedlegg til selvangivelsen hva som var formålet med tilskuddet. Mangelen på tidsnær dokumentasjon fra *SalMar* bidrar til at formålet er dårlig underbygd.

*SalMar* fikk ikke skattemessig fradrag for sitt tilskudd til lokalsamfunnet. Det kan stilles spørsmål til hvor sikkert det er at *Kverva* sitt tilskudd bidrar mer til direkte inntektsskapende aktiviteter enn hva et tilskudd til renere samfunnsmessige aktiviteter gjør. I *Kverva*-saken vil noen mene at tilskuddet var mer rettet mot å utvikle videregående opplæring innenfor fagområdene som selskapet driver innenfor. Det er derimot ikke nødvendigvis sammenheng i at flere med den kompetansen *SalMar* etterspør vil bosette seg på Frøya. Bedre idrettsanlegg, festivaler etc. vil kanskje ha like stor effekt på dette. Så hvor langt skal man gå? Etter vår oppfatning vil dette kunne bidra til at det spekuleres i hvordan man begrunner tilsagn til samfunnsmessige bidrag i interne dokument. En god advokat som har satt seg grundig inn i *Kverva*-dommen, *Skagen*-dommen og *SalMar*-dommen vil kunne trekke ut de bevisene som bidro til avgjørende standpunkt i vurdering av skattyters formål.

Det blir stadig økte forventninger til at større selskaper gir bidrag tilbake til samfunnet de er en del av. Med et større fokus på miljø og klima vil det også påvirke samvittigheten til de som både påvirker samfunnet i stor og liten grad. Det er ikke nødvendigvis slik at det bare er store miljøskadelige selskaper som gir tilbake til samfunnet, men også andre selskaper vil kunne være interessert i å gi tilskudd som kan bidra til gode markedsføringseffekter. Vi begynner da å bevege oss inn i at det er en nødvendig kostnad for selskapet for å kunne etablere seg på slike geografiske områder som for eksempel Frøya.

### **Formålsvurdering etter skatteloven § 6-1**

Loven er formulert slik at «*kostnader ... pådratt for*» kan synes å gi uttrykk for at det må være skattyters formål å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekt. Det er lite usikkerhet knyttet til at når skattyters eneste formål er å innvinne skattepliktig inntekt foreligger det fradragsrett, og motsatt foreligger det ikke fradragsrett om skattyters eneste formål er noe annet enn å innvinne skattepliktig inntekt. Tilskudd som er øremerket til skole og kulturhus vil nok ikke være fradragsberettiget i sin alminnelighet, men vurderingen bør ses i sammenheng med den enkelte bedrifts behov (Stoveland, 2015, s. 17). Det store spørsmålet er hvordan skal man fastslå hva skattyters formål er, og herunder hvor stor vekt skattyters subjektive formål skal tillegges. Dette kan i en del tilfeller være vanskelig. En subjektiv vurdering av formålet vil bygge på hva skattyter har uttalt er formålet. Det vil da kunne oppstå problemer med vurdering om skattyteren snakker sant. En skattyter vil da kunne vri sin forklaring mot oppnåelse av et mål om fradragsrett. Dette bidrar til behov for å legge til grunn en objektiv vurdering av skattyters formål. Det må da foretas en vurdering på grunnlag av andre omstendigheter enn bare skattyters uttalte formål. I Rt. 2009 s. 1473 *Samdal* fremgår det at «[...] *dei objektive kjennsgjeringane rundt investeringa tilseier at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt*» (Rt. 2009 s. 1473 *Samdal*, avsnitt 34). At det er de objektive kjennsgjeringene som er avgjørende kommer også til uttrykk i *Skagen*-, *Kverva*- og *Salmar*-dommen.

Førstvoterende i *Skagen*-dommen synes ikke å legge skattyters uttalte formål til grunn. Det som heller ble lagt til grunn var skriftlig dokumentasjon i form av avtale mellom *Skagen* og gavemottakeren. Derfor ble det lagt til grunn at uttrykket «*støtte*» indikerte «*at Skagens formål først og fremst har vært å berike organisasjonene med dette beløpet*» og at uttrykket «*prosjektbidrag*» indikerte «*at formålet var å berike organisasjonen*». Deres forklaring under rettssaken synes ikke å være lagt til grunn. I *Kverva*-dommen går det derimot fram at

formålet «*må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen*» (HR-2015-1947-A *Kverva*, avsnitt 64), men det skal vurderes ut fra de objektive kjensgjerningene om skattyter snakker sant. Hva så om skattyter påfører seg en kostnad som han selv ikke vet er lite egnet til å oppnå formålet? På bakgrunn av det kan ikke skattyter nektes fradrag.

Etter vårt syn må det i en vurdering av hva formålet er med slike gaver/tilskudd tas i betraktning om skattyter har hatt omdømmebygging som formål, og hvor stor del av formålet det kan sies å ha. Historisk kan det sies at næringslivet har gitt til ideelle organisasjoner av godhet. Gjør vi en vurdering av betydningen av at næringslivet ikke velger å gi bidrag til ideelle organisasjoner, vil vi kunne konkludere med at det skaper en negativ omdømmeeffekt. Vi forstår derimot rettens ønske om å sette en strek en plass. En for bred tolkning av hva som kan regnes som en kostnad som pådras for å innvinne skattepliktig inntekt, vil føre til at regelen fordufter mer eller mindre. Det vil da bli vanskelig, ut fra en objektiv vurdering, å vurdere rett til fradrag eller ikke.

Bøyum-Folkeseth drøfter om selskaper som gir bidrag til ideelle organisasjoner bør dokumentere sine formålsvurderinger som gjøres i forkant av bidragene som underbygger at formålet er omdømmebygging (Bøyum-Folkeseth, 2018, s. 3-14). Som ved skattemessig omgåelse vil det være det samme som å si at skattyteren bør dokumentere sin formålsvurdering for å underbygge at det er et forretningsmessig motiv, og at hovedformålet ikke var å spare skatt. Da er vi tilbake til en rettstilstand der de sterkeste aktørene, med muligheter for å kjøpe seg en god subjektiv vurdering av formålet blir vinneren. Hvis skattemyndighetene skal ta utgangspunkt i at formålet med at skattyter gir bidrag til ideelle organisasjoner ikke er av godhet, vil være det samme som å si at skattemyndighetene må legge til grunn i omgåelsessaker at skattyters hovedformål ikke var å spare skatt.

#### **4.1.2 Virksomhetsbegrepet - grensen mellom hobby og virksomhet**

Etter hovedregelen i skatteloven om inntekt, jr. sktl. § 5-1, vil «*[...] enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet [...]*». Virksomhetsinntekt omtales videre i sktl. § 5-30 første ledd som en «*fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet fordel ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten*». Loven definerer ikke grensdragningene av virksomhetsbegrepet (Zimmer, 2018, s. 137-139). Dette har blitt til gjennom rettspraksis.

Av skatteloven § 6-1 følger det som nevnt tidligere at det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Kostnader og inntekter av samme art skal behandles likt (Zimmer, 2018, s. 32). Symmetriprinsippet i skatteretten kan medføre at ulike skattytere ønsker å definere sin aktivitet forskjellig. For aktiviteter med høye kostnader vil det kunne være gunstig for skattyter å få aktiviteten definert som virksomhet for å kunne få fradrag for pådratte kostnader ved skattefastsettelsen. I motsatte tilfeller vil det være mer lønnsomt for en skattyter å ikke definere aktiviteten som virksomhet for å unnlate å beskatte sporadiske eller store inntekter. Begge disse problemstillingene avgjøres ut fra den samme definisjonen når forholdet mellom skatteplikt eller ikke skal bestemmes. Etter FSFIN § 5-15-7 regnes ikke avkastning av hobbyvirksomhet som skattepliktig inntekt.

I forarbeidene til skatteloven av 1999 fremgår det at det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand (Finans- og tolldepartementet, 1998, s. 48). Vurderingen baseres på følgende sentrale vilkår:

- *Omfang og varighet*: Det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet.
- *Egen regning og risiko*: Det må være utøvet aktivitet for skattyterens regning og risiko. Skattyteren står selv ansvarlig for eventuelle tap og andre resultater av sitt arbeid. Herunder også skattyterens mulighet til å fritt legge opp arbeidet etter eget ønske.
- *Økonomisk karakter og egnethet til å gi overskudd*: Aktiviteten må ha en økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Skattyters subjektive motivasjon trenger ikke å være egnet til å gå med overskudd. En hobby vil f.eks. kunne være skattepliktig om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd, uavhengig av hva skattyters hensikt med aktiviteten var. Dette er en av de mest tungtveiende punktene i den skjønnsmessige vurderingen av en aktivitet (Skaar & Kristiansen, 2017).

For å skille mellom arbeidsinntekt og virksomhetsinntekt benyttes definisjonen om selvstendig næringsdrivende etter folketrygdloven § 1-10. I vurderingen legges det vekt på blant annet følgende: om virksomheten har et visst omfang, om vedkommende har ansvaret for resultatet av virksomheten, arbeidstakere i sin tjeneste eller bruker frilansere, driver virksomheten fra et fast forretningssted, den økonomiske risikoen for virksomheten og bruker

egne driftsmidler. Om virksomheten har et visst omfang har vært avgjørende i flere aktuelle dommer.

### ***Brækstad-dommen***

Rt. 1952 s. 150 *Brækstad* omhandler en skattyter som i flere år samlet på frimerker og etter hvert begynte å selge og kjøpe frimerker. Dette resulterte i en stor netto gevinst for Brækstad. Retten bemerket i dette tilfellet at da aktiviteten bar preg av å være tenkt drevet som en hobby, men omfanget av innkjøp og videresalg ble etter hvert så stort at det var å regne som virksomhet. Brækstad ble skattlagt for gevinsten.

### ***Ringnes-dommen***

Rt. 1985 s. 319 *Ringnes* omhandler spørsmålet om drift av en liten jordbrukseiendom skulle skattlegges som jordbruk eller bolig- og fritidseiendom. Ringnes ønsket å skattlegge aktiviteten som virksomhet for å kunne føre underskudd til fradrag i sine store inntekter. Historisk har eiendommen blitt skattlagt som jordbruk og virksomhet, og siste året som bolig- og fritidseiendom. I alle år gikk driften med relativt betydelige underskudd. Høyesterett presiserer i denne saken at det sentrale i virksomhetsbegrepet er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd (Rt. 1985 s. 319 *Ringnes*, s. 323). Det er ikke tilstrekkelig at virksomheten har inntekter, når utgiftene som pådras er større. I saken ble det lagt vekt på at aktiviteten gikk med underskudd i flere år, og at det ikke var lagt planer som skulle endre på denne utviklingen i senere år. Det var heller ikke rimelig å anta at aktiviteten skulle gå med overskudd i senere år, og Høyesterett konkluderte dermed med at Ringnes ikke drev virksomhet.

### ***Vister-dommen***

Rt. 1965 s. 1159 *Vister* omhandler spørsmålet om inntekt av travsport drevet som hobby var skattepliktig. Vister krevde at inntekten ikke ble tatt med i skattleggingen. Han hadde hatt overskudd på travsporten i 3 år, men de tre siste årene var det derimot et akkumulert netto underskudd. Høyesterett la vekt på at det ikke var rene tilfeldigheter for hvilke hester som vant de ulike løpene, og synet på den økonomiske vinningen var i fokus. Partene var enige om at dette var Vister sin hobby, og motivet bak var ikke å oppnå økonomisk vinning. Det subjektive synet var her ikke avgjørende, og aktiviteten hadde i perioden vist seg å gi overskudd og var objektivt sett egnet til å gi overskudd (Skaar & Kristiansen, 2017).

## Oppsummering rettspraksis

Det virker som om domstolene vektlegger det økonomiske omfanget av aktivitetene, og som om det er et objektivt grunnlag for å fastslå om aktiviteten er å regne som virksomhet. I flere av sakene har det vært skattyters hensikt å drive en skattefri hobby, men på grunn av omfanget og den økonomiske karakteren ble aktiviteten regnet som virksomhet. Objektive vurderinger av de faktiske forhold i saken medførte at aktivitetene var å regne som virksomhet. I *Ringnes*-dommen legges det også stor vekt på omfang mot varighet, der det ble konkludert med at omfanget ikke var egnet til å gi overskudd. Aktiviteten ble derfor ikke ansett for å være virksomhet. Vister hadde derimot vist evne til å gå med overskudd og ble regnet til å drive virksomhet. Førstvoterende uttalte at han ikke kunne se noen grunn til at fordel vunnet ved en virksomhet som travsport skulle veie mindre som skattefundament enn en fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet som har et klart økonomisk formål (Rt. 1965 s. 1159 *Vister*, s. 1162). Travsport er å regne som en hobby, men aktiviteten ga faktisk høyere inntekter enn kostnader i enkelte inntektsår. Aktiviteten var altså objektivt sett egnet til å gi overskudd. Uavhengig av hvor gode bevis skattyter kunne legge frem som viste at dette var hans hobby, var ikke det avgjørende i saken. Å betale en advokat godt for å komme opp med de beste argumentene for hvorfor dette for den gitte skattyteren var en hobby, ville ikke vært til hjelp her. Hvem skattyter var, hvilken stilling han hadde, hva han gjorde på fritiden etc. var ikke relevant for konklusjonen i saken. Med en slik objektiv vurdering i f.eks. Rt. 2006 s. 1232, *Telenor*, ville skattebeparelsen objektivt sett vært et sterkt argument for at hovedformålet med disposisjonen var å spare skatt. Sett i lys av den klare objektive tolkningen som kommer til syne i *Vister*-dommen kunne *Telenor*-dommen etter vårt syn fått et helt motsatt utfall.

## 4.2 Forholdet til skatteloven § 13-3 (tidligere § 14-90)

En objektiv vurdering av skattyters formål i skatteloven § 13-2 bygger som nevnt på de samme prinsippene som i skatteloven § 13-3 (tidligere § 14-90) (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Også etter den spesielle lovfestede omgåelsesregel i skatteloven § 13-3, som gjelder *bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner*, må skattemessig motivasjon vurderes. Spørsmålet om hvordan vurderingen skal foretas har blitt diskutert i rettspraksis flere ganger.

Skatteloven § 13-3 inneholder vilkåret om at «[...] *det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen*», som må oppfylles for å kunne benytte paragrafen. Dette vilkåret fremstår som tilsynelatende sammenfallende med grunnvilkåret i den ulovfestede omgåelsesnormen («*hovedsakelig formål*») (Stoveland, 2014, s. 542). I forarbeidene til bestemmelsen (tidligere § 14-90) forutsetter departementet at motivet for transaksjonen skal vurderes objektivt og legger til grunn at «*kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) side 72*» (Finansdepartementet, 2005, s. 82) (vår uth.). Tilsvarende som ved lovfestet omgåelsesregel, innebærer en objektiv vurdering også i denne sammenheng at det skal legges vekt på hvordan motivene fremstår utad. Selve ordlyden i paragrafen, ved «[...] *og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende **motiv** ...*» (vår uth.) kan imidlertid tolkes i retning av en subjektiv vurdering på bakgrunn av at ordet «*motiv*» naturlig kan tolkes som en subjektiv vurdering. Folkvord peker på samme forhold, men konkluderer imidlertid med at gjeldende rett må være en objektiv vurdering, med referanse til Rt. 1986 s. 58 *Asdahl* som synes å gi uttrykk for et alminnelig skatterettslig prinsipp om at subjektive vurderingstema objektiviseres (Folkvord, 2006, s. 413).

I Rt. 1986 s. 58 *Asdahl* måtte Høyesterett ta stilling til om et tap som en selvstendig næringsdrivende bedriftsrådgiver hadde på et selskap han hadde styreverv i og hadde investert i, var «*i næring*». I dommen uttaler førstvoterende at «*skattyterens motiv for å ha engasjert seg økonomisk i selskapet er blitt tillagt vesentlig betydning i slike tilfelle. Man vil se hen til om motivet – eller iallfall hovedmotivet – har vært hva man gjerne kaller kapitalanbringelse med sikte på avkastning, eller om det har vært å oppnå økonomiske fordeler i hans egen virksomhet. Men det ligger i sakens natur at vurderingen av hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad objektivt sett, ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg.*» (Rt. 1986 s. 58 *Asdahl*, s. 64) (våre uth.). Etter vårt syn oppsummerer uttalelsen fra førstvoterende godt hva som synes å være den alminnelige regelen i skatteretten om at *motiv* skal vurderes objektivt, og at dette, som tidligere nevnt, nettopp innebærer å vektlegge hvordan forholdene fremstår utad og se bort fra den enkelte skattyters subjektive motiv.

I LB-2008-186462 *Caretaker*, en lagmannsrettsdom fra 2008, tolkes objektivitetsspørsmålet og forarbeidene til skatteloven § 14-90 noe annerledes. Saken gjaldt et norsk selskap med datterselskap i USA som i 2004 deltok i en fusjon med to andre selskaper, og spørsmål om bortfall av skatteposisjoner etter skatteloven § 14-90 (LB-2008-186462 *Caretaker*, s. 3). I saken anfører begge parter at skattemessig motivasjon må vurderes helt objektivt. Retten viser derimot til «[...] at det i bestemmelsens forarbeider – i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) på s. 82 – uttales at det «må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv ...» (lagmannsrettens uthevelse). Denne uttalelsen kan forstås slik at det objektive ikke er mer enn et utgangspunkt.» (LB-2008-186462 *Caretaker*, s. 7). At de objektive forholdene ikke skal vektlegges mer som et utgangspunkt, taler for at det avgjørende er den subjektive motivasjonen. Retten anfører videre at «uansett om det skulle være slik at motivasjonen i prinsippet må vurderes subjektivt, ser lagmannsretten det slik at **der skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet er det en presumsjon for at dette har vært tilfelle også subjektivt sett.** Dette innebærer, etter lagmannsrettens oppfatning, at der skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet kreves det særlige omstendigheter for å legge til grunn at skattehensyn likevel ikke har vært hovedmotivet.» (LB-2008-186462 *Caretaker*, s. 7) (vår uth.). Dette tilsier at for subjektive vurderinger vil som regel det som objektivt sett fremstår utad som det mest sannsynlige, danne utgangspunktet fra hva som fremstår som subjektivt sett mest sannsynlig.

Også i LB-2014-16409 *Visma* tas det stilling til hvordan vurderingen i skatteloven § 14-90 skal forstås. Saken gjaldt et norsk selskap i et større konsern som hadde kjøpt aksjene i et selskap som drev kurs- og opplæringsvirksomhet, og spørsmål om bortfall av fremførbart underskudd og positiv saldo knyttet til saldogruppe b, ervervet forretningsverdi, etter sktl. § 14-90 (LB-2014-16409 s. 3). Lagmannsretten uttaler at «*bevistemaet i skatteloven § 14-90 gjelder skattyters subjektive motivasjon, men i sannsynlighetsvurderingen må det tas utgangspunkt i en objektivisert vurdering av alle opplysninger i saken.*» (LB-2014-16409 *Visma*, s. 7). Dette synes igjen å støtte synspunktet i *Caretaker*-dommen.

Så sent som i 2017 måtte Høyesterett i HR-2017-2410-A *Armada Eiendom* på nytt ta standpunkt til subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters formål etter sktl. § 14-90. Saken gjaldt gyldigheten av vedtaket om bortfall av retten for et selskap til å fremføre underskudd fra forutgående år, etter at en av aksjonærene hadde kjøpt alle aksjene i selskapet (HR-2017-2410-A *Armada Eiendom*, avsnitt 1). I *Armada*-dommen hevdet den ankende part, *Armada*



Eiendom, at lagmannsretten la feil betingelser til grunn når den ikke tok stilling til hva som var den subjektive motivasjonen for transaksjonen (HR-2017-2410-A *Armada Eiendom*, avsnitt 18), og begrunner dette med hvordan den ulovfestede omgåelsesnormen forstås og at den naturlige forståelsen av ordet «*motiv*» må være en subjektiv motivasjon. Dette er som diskutert over en naturlig tolkning av ordet, og det er dermed ikke vanskelig å forstå den ankende parts argumenter.

Høyesterett begrunnet sin enstemmige konklusjon med at det er liten tvil i paragrafens forarbeid at motivet skal vurderes objektivt, og forsterket dette argumentet med en gjengivelse av høringsuttalelse fra Skattedirektoratet som inngår i forarbeidene. Direktoratet uttaler at **«å sannsynliggjøre hva partene i forbindelse med en transaksjon rent subjektivt har ment, vil imidlertid svært ofte ikke være mulig. På bakgrunn av de bevismessige vanskeligheter som knytter seg til slike subjektive vilkår, vil en slik regel være svært vanskelig å praktisere. Dersom det skal lovfestes en lojalitetsstandard er det derfor etter direktoratets oppfatning en forutsetning at den utformes slik at det må anses tilstrekkelig at det for en utenforstående ut fra objektive kriterier framstår som sannsynlig at hensikten hovedsakelig har vært å oppnå skattemessig fordeler for noen av partene»** (HR-2017-2410-A *Armada Eiendom*, avsnitt 47) (vår uth.). Skattedirektoratet har utvilsomt et poeng når de sier at en subjektiv vurdering er krevende, og tidsperspektivet forverrer situasjonen når vurderingen ofte skal gjøres flere år etter disposisjonene er gjort. Videre forutsetter Høyesterett i *Armada*-dommen at dersom departementet hadde vært uenige med Skattedirektoratets uttalelse, burde dette kommet klart frem i proposisjonen, noe det ikke gjør. At det ikke er presisert at begrepet «*motiv*» skulle ha det subjektive innholdet taler dermed for en objektiv vurdering (HR-2017-2410-A *Armada Eiendom*, avsnitt 48). Etter en konkret vurdering kom Høyesterett til at **«motivet om å kunne utnytte det fremførbare underskuddet fremsto som det overveiende motivet for oppkjøpet av de øvrige aksjene i selskapet»** (HR-2017-2410-A *Armada Eiendom*), og forkastet anken slik at vedtaket om bortfall av retten til fremføring av underskudd ble stående.

Det er liten tvil om at gjeldende rett i etterkant av *Armada*-dommen nå er inkonsekvent (Folkvord et.al, 2018, s. 1182); etter den ulovfestede omgåelsesnormen basert på *Telenor*-dommen vurderes skattyters formål subjektivt, mens etter den lovfestede regelen basert på *Armada*-dommen vurderes det objektivt. At departementet i forarbeidene til skatteloven § 13-2 legger opp til en objektiv vurdering av skattyters formål i annet ledd bokstav a, er etter vårt

syn positivt. Nettopp for å unngå inkonsekvent rettspraksis synes det rimelig at den generelle lovfestede omgåelsesregelen i § 13-2 og den spesielle lovfestede omgåelsesregelen i § 13-3 bygger på de samme tilnærmingene.

### **Tidspunkt for vurdering**

Departementet legger opp til at formålsvurderingen skal være basert på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet (Finansdepartementet, 2019, s. 53) og presiserer at dette skal gjelde både for skattemessige virkninger og andre virkninger. Dette betyr at det ikke bare er virkninger som er lette å tallfeste og identifisere som er relevante, men at også andre typer objektive forhold som kan ha hatt betydning, skal tas hensyn til (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Også på dette punktet bygger lovfestet omgåelsesregel på samme prinsipp som skatteloven § 13-3 (tidligere § 14-90), med referanse til HR-2017-2410-A *Armada Eiendom* som gjaldt daværende § 14-90 som nevnt over. Her fremgår det at «[...] Ved vurdering av transaksjonen vil det også, etter omstendighetene, **måtte trekkes inn elementer som ikke så lett lar seg tallfeste**. Omfanget av den virksomheten som videreføres, finansiell eksponering, sikring av nødvendig leveranser til selskap innenfor samme konsern, er alt eksempler på omstendigheter som vil kunne inngå i vurderingen av om en transaksjon er overveiende skattemessig motivert.» (HR-2017-2410-A *Armada Eiendom*, avsnitt 59) (vår uth.).

En slik tilnærming innebærer også at formål som ikke ble realisert skal vektlegges i vurderingen (Finansdepartementet, 2019, s. 53), noe som også antas å være tilfelle etter gjeldende rett (Banoun, 2003, s. 309), som kommer til uttrykk gjennom Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*, der Høyesterett vektla et planlagt finansieringsopplegg, til tross for at det ikke ble noe av, som et forretningsmessig motiv. Dette synes også å være tilsvarende for skatteloven § 13-3. I LB-2014-16409 *Visma*, som nevnt over, uttales det at «*det er skattyters beveggrunner for transaksjonen, og ikke dens virkninger, som er avgjørende etter bestemmelsen. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn at en transaksjons virkninger likevel ofte vil være egnet til å belyse hva som var skattyters motiv.*» (LB-2014-16409 *Visma*). Også Banoun argumenterer for at dette er et naturlig utgangspunkt, og mener at etterfølgende forhold kun bør trekkes inn i vurderingen i den grad det kan bidra til å forklare transaksjonens egenverdi på transaksjonstidspunktet (Banoun, 2003, s. 304).

Etter vår mening må vurderingstidspunktet være transaksjonstidspunktet. Tilnærmingen om at formål som ikke blir realisert skal vektlegges i vurderingen, synes for oss fornuftig, samt også at etterfølgende forhold kun vektlegges for å underbygge transaksjonens egenverdi. Det kan ta flere år før saker blir tatt opp i Høyesterett, og en motsatt tilnærming vil da innebære at skattyter kan tilpasse sin sak ved å justere eller endre virkningene av transaksjonen til sin fordel, i etterkant av transaksjonstidspunktet. Dette vil i så fall være en lite robust og hensiktsmessig tilnærming.

## 4.3 Andre rettsområder

Som tidligere nevnt er det en alminnelig regel i skatteretten at formål skal vurderes objektivt, selv om skattyters formål i seg selv er et subjektivt kriterium. Ser vi derimot til andre rettsområder, er ikke en objektiv vurdering nødvendigvis en alminnelig regel.

### 4.3.1 Arverett

Tolkning av testamenter innenfor arveretten skiller seg noe fra vanlig formuerettslige avtaler. Det er som nevnt kun ensidige rettsstiftende erklæringer som testamenter som kan tolkes etter et rent subjektivt tolkningsprinsipp, uten noen vekt på hvilke berettigede forventninger en annen part får ved lesning av dokumentet (Woxholth, 2017, s. 405). Når det gjelder tolkning av testamenter er utgangspunktet gitt av arveloven § 65 første ledd; «*Testament skal tolkast i samsvar med det testator meinte*». Innenfor arverett er dermed den grunnleggende tolkningsregel at testamentet skal tolkes subjektivt. Dette innebærer at en forsøker å finne ut hva testator har ment, med de ord og uttrykk som er brukt. De fleste testamentene er fri for tolkningsproblemer, men det kan oppstå situasjoner der meningsinnholdet er uklart og innholdet må tolkes (Lødrup, 2003, s. 324). Når en skal forsøke å finne frem til testators individuelle vilje, handler det derfor om å forsøke å tolke hva testator «*i denne situasjonen mente med disse ord i denne forbindelse*» (Lødrup, 2003, s. 324) (vår uth.). Ved vurderingen skal det tas utgangspunkt i testamentets ordlyd og ordenes alminnelige tolkning (Lødrup, 2003, s. 325), til tross for at det er testator individuelle vilje en ønsker å finne. Dette innebærer at en ved vurderingen tar utgangspunkt i at testator legger til grunn «*det samme meningsinnholdet i dem som folk flest*» (Lødrup, 2003, s. 325). Dette synes å være sammenfallende med den tradisjonelle vurderingen av subjektive kriterier i skatteretten, hvor vurderingen baseres på hvilke konklusjoner en kan få ut av de objektive forholdene som foreligger. Samtidig kan det forekomme tilfeller der testator legger til grunn en annen

tolkning av ordene, enn det som «folk flest» gjør. I slike tilfeller er det det som testator har ønsket som skal vektlegges, og følgelig blir testators språklige vane det sentrale. Lødrup illustrere dette med et godt eksempel: «*Har A testert sitt bibliotek til sin vin venn B, skal ikke B ha bøker hvis det er allment kjent at A kalte sin vinkjeller for «biblioteket»»* (Lødrup, 2003, s. 325).

I tillegg kan formålet med testasjonen føre til at ord må tildeles en tolkning som avviker fra vanlig språkbruk (Lødrup, 2003, s. 326). I Rt. 1987 s. 1339 ser vi eksempel på dette. Saken gjaldt tolkningen av testamentet til testator som døde etter 40 års samboerforhold med en ni år eldre mann. I testamentet fremkom det at samboeren skulle arve henne, men dersom han døde samtidig eller før henne, skulle hennes niese arve alt. Samboeren tok sitt eget liv åtte dager etter at testator døde. I dommen tolkes ordlyden i testamentet, og førstvoterende uttaler at «*[...] Spørsmålet blir ... om testamentets ordlyd gir rom for en tolkning i samsvar med testators formodede vilje i den spesielle situasjon som oppstod. Jeg er kommet til et bekræftende svar, som jeg mener kan utledes av ordene «samtidig med». Hvilke forestillinger testator positivt har hatt om innholdet av disse ordene da hun underskrev testamentet, vet vi ikke noe bestemt om. Har meningen vært absolutt samtidighet, f.eks. ved en ulykke hvor begge ble drept momentant, ville ordene ikke ha selvstendig betydning, jf. arveloven § 71 og § 72. En så snever tolkning kan jeg ikke se følger av en naturlig språklig forståelse, men det oppstår selvsagt fort grenser for hvor stort tidsavvik som kan aksepteres uten å sprengte ordenes innhold. Her har det gått åtte dager mellom dødsfallene. [...] Med den nære tidsmessige - og årsaksmessige - sammenheng det var mellom dødsfallene, finner jeg at testamentets vilkår «samtidig med» her må antas oppfylt. Jeg er som nevnt ikke i tvil om at resultatet stemmer med hva testator ved opprettelsen av testamentet ville ha ment om hun hadde forutsett situasjonen»*. (Rt. 1987 s. 1339, s. 1342). I denne saken er det naturlig å tenke at formålet med testasjonen var å sikre samboerens (omtalt som «D» i dommen) økonomiske situasjon dersom hun skulle dø først. Denne forutsetningen kan imidlertid sies å være brutt siden samboeren døde bare 8 dager etter hennes død. Konklusjonen til Høyesterett ble at de fant niesen som arving i dette tilfelle, noe som resulterte i at arven ikke ville gå videre til samboerens slekt som var ankemotpart i saken (Rt. 1987 s. 1339).

Når en skal forsøke å tolke hva testators vilje har vært, vil bevismidler av enhver art være aktuelt å vektlegge (Lødrup, 2003, s. 324). I situasjoner der det oppstår tolkningsproblemer vil en måtte benytte tolkningsmateriale utenfor selve testamentet, for å finne testators vilje

(NOU 2014: 4, s. 121). Dette kan være bevismateriale i form av brev, vitneprov, arvelaters forutsetninger osv. (Lødrup, 2003, s. 325). Dette innebærer at tolkningen blir forholdsvis fri, men samtidig må testamentet vurderes som en helhet (Lødrup, 2003, s. 325). En helhetlig vurdering kan bidra til å belyse hva testator har ønsket, og således gi et annet resultat enn hva vurdering av isolerte avsnitt ville gitt. Når det gjelder tidspunkt for vurderingen må momentene i tolkningen bero på det som er antatt å være testators vilje på testasjonstidspunktet, og evt. senere uttalelser eller handlinger fra testator kan bare tas hensyn til dersom de kan klargjøre testators vilje på testasjonstidspunktet (NOU 2014: 4, s. 121). Testasjonstidspunktet kan sammenlignes med transaksjonstidspunktet, som er tidspunktet formålsvurderingen etter lovfestet omgåelsesregel skal ta utgangspunkt i. Som tidligere nevnt skal formålsvurderingen være basert på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet. En testator utarbeider sitt testament på bakgrunn av informasjon og kunnskap på testasjonstidspunktet, men hva om det inntreffer forhold etter testamentet er utarbeidet eller etter testators død, slik at en vesentlig forutsetning for testamentet er borte? Da må i så fall testators hypotetiske vilje kunne trekkes inn i vurderingen, og en må forsøke å finne ut hva testator ville ha ment om han hadde kjennskap til disse forholdene på testasjonstidspunktet (Lødrup, 2003, s. 325). Om vi sammenligner dette med lovfestet omgåelsesregel i skatteretten ser vi imidlertid en forskjell. Som tidligere nevnt skal det som utgangspunkt ikke ha betydning at en transaksjon blir annerledes enn forutsatt, dette uavhengig om de faktiske forhold endrer seg eller om det skjer endringer i skattereglene som gjør at konsekvensene blir forskjellig fra det som var sannsynlig på transaksjonstidspunktet. Dette innebærer som nevnt at også formål som ikke ble realisert skal vektlegges i vurderingen. I situasjoner der virkningene blir annerledes enn forutsatt, blir det altså i formålsvurderingen ikke tatt hensyn til hva skattyter ville gjort om den hadde kjennskap til de endrede forutsetningene allerede på transaksjonstidspunktet, noe som er tilfelle i arveretten.

### **4.3.2 Avtalerett**

Som utgangspunkt er det kontraktsfrihet innenfor avtaleretten, noe som innebærer at partene fritt kan regulere sitt innbyrdes rettsforhold ved avtale. Skulle partene i etterkant bli uenige om innholdet i avtalen, f.eks. at det oppstår uenighet om hvilke rettigheter og plikter partene har, kan det i siste rekke bli domstolenes oppgave å fastlegge avtalens innhold. En slik oppgave som domstolene utfører når de forsøker å presisere innholdet av en avtale, kalles *tolkning* av avtalen (Langfeldt & Bråthen, 2011, s. 219). Formålet med all kontrakttolkning er

å finne ut hva partene har ment med en konkret avtale (Rt. 1993 s. 564, s. 569), og hovedoppgaven blir dermed å finne den felles forståelsen som eventuelt måtte ha vært tilstede ved avtaleinngåelsen (Langfeldt & Bråthen, 2011, s. 219).

Utgangspunktet innenfor avtaleretten er todelt; er partene enige om avtalens innhold eller det kan bevises en felles forståelse av avtalens innhold, vil en subjektiv tolkning være hovedregelen. Dette innebærer at det er *partenes felles forståelse* som gjelder, selv om dette fraviker fra normal språklig forståelse. Dette følger blant annet av RG 1992 s. 728 der voldgiftsretten uttaler at «*hvis begge parter i et kontraktsforhold har forstått kontrakten på samme måte, vil denne felles forståelsen være avgjørende, ikke bare hvor kontrakten er taus, men også på punkter hvor kontraktens ord synes å gi en avvikende løsning.*» (RG 1992 s. 728, s. 738). Tilsvarende budskap uttales av førstvoterende i Rt. 2003 s. 1132: «*Subjektive momenter ved fortolkningen kan imidlertid også i næringslivets kontrakter føre til en annen forståelse enn det som følger av kontraktens ordlyd. I de tilfeller det kan påvises at kontraktspartene har hatt en felles forståelse som avviker fra en naturlig forståelse av kontrakten, må den omforente forståelsen legges til grunn. Det kreves i slike tilfeller relativt klare holdepunkter for at partene har vært enige om en avvikende forståelse.*» (Rt. 2003 s. 1132, avsnitt 35).

Skulle partene på den andre siden være uenige om avtalens innhold, og det samtidig ikke er mulig å bevise en felles forståelse, følger det av alminnelige prinsipper for avtaletolkning at det skal legges til grunn en objektiv tilnærming ved tolkning av avtalen (Huser, 1983, s. 435). Dette følger blant annet av Rt. 1980 s. 84 der det uttales at «*partene hevdet å ha lagt hver sin mening i forbeholdet. Det avgjørende her blir da hva saksøkte med rimelighet kan legge i ovennevnte utsagn slik det fremtrer etter sitt innhold og etter hele situasjonen. Dette spørsmålet må løses på grunnlag av avtalerettslige regler. Hovedregelen er da at utsagnet skal tolkes objektivt.*» (Rt. 1980 s. 84, s. 91).

Norsk avtalerett inneholder ingen generell lovregel om tolkning av kontrakter (NU 1984: 5, s. 392). Formålet med en objektiv tolkning er etter moderne norsk teori å finne «*den objektivt sett rimelige og fornuftige mening i kontraktens bestemmelser*» (NU 1984: 5, s. 392). En formulering som ofte er brukt er «*hvordan en forstandig person med samme kjennskap som partene til bakgrunnen for kontrakten, ville oppfattet vilkårene*», og målet med tolkningen blir dermed å fastslå hvordan partene kunne forstå kontraktsmotpartens utspill (Ørstavik, 2018, s. 354). Dette kommer til uttrykk blant annet i anbudsretten der førstvoterende i Rt.

2007 s. 1489 Byggholt uttaler at han «*kan vanskelig se at anbyders subjektive oppfatning bør være avgjørende her. Det avgjørende må være hvor klart anbudsinnbyderens intensjon framstår ut fra en objektiv fortolkning av anbudsgrunnlaget.*». Kjøpsloven art. 8, som gjelder internasjonale løssørekjøp, gir likevel en regel som synes å være en god beskrivelse. Artikkel 8 annet ledd sier at dersom det er uenighet skal en forsøke å finne «*den forståelsen en fornuftig person i samme egenskap og stilling som den andre parten ville hatt under de samme forhold*», og for å fastslå dette skal en ifølge tredje ledd ta «*omsyn til alle relevante forhold i saken, derunder forhandlinger, eventuell praksis som partene har fulgt seg imellom, handelsbruk samt partenes etterfølgende opptreden*» (vår uth.).

All avtaletolkning er konkret, og har som mål å løse et konkret tolknings spørsmål. For å løse dette er det spørsmål om hvordan ordlyden, objektivt tolket, skal gjøres når partenes felles oppfatning utledes i ettertid. Tolkningen for å finne frem til en felles partsoppfatning vil bero på argumenter utledet fra kilder som partenes korrespondanse før avtaleinngåelsen. Det vil også være avgjørende hvordan hver av partene oppfatter avtalevilkåret, altså hvordan en forstandig person med samme kjennskap som partene til bakgrunnen for kontrakten ville oppfatte vilkåret. Denne tolkningen er mer som en renere objektiv tolkning, og vil basere seg mer på argumenter fra kilder uten tilknytning til de konkrete partene. Ved avtaletolkning er det generelt lite rom for partenes subjektive oppfatninger.

Den objektive tolkningen skal bidra til å fremme forutsigbarhet i avtaleretten ved at de forventningene som gir grunnlag for rettslig bindende avtaleforpliktelser holdes innenfor et normalt intervall (Ørstavik, 2018, s. 354). På samme måte er det nå ønskelig at en lovfesting av den generelle omgåelsesregelen skal bidra til større forutsigbarhet for skattytere.

#### **4.4 Betydningen av subjektiv eller objektiv vurdering**

At skattyters formål skal vurderes objektivt kan tilsynelatende fremstå relativt uproblematisk. På generelt grunnlag vil en objektiv vurdering være det motsatte av en subjektiv vurdering. Altså, skal en som nevnt se bort fra hvilke subjektive motiv skattyter rent faktisk hadde, og heller ta utgangspunkt i hvordan skattyters formål fremstår utad. Går vi derimot dypere inn i spørsmålet om hva en objektiv vurdering av skattyters formål faktisk innebærer, ser vi at svaret nødvendigvis ikke er rett frem.

Det kan diskuteres hva som er vurderingstemaet i den objektive vurderingen. Hva vil en egentlig finne? Er en ute etter å finne ut hva som faktisk er skattyters subjektive formål, altså å sjekke om skattyteren snakker sant, basert på de objektive opplysningene? Eller er det å finne frem til hva en gjennomsnittlig profesjonell skattyter ville hatt som formål ut fra de objektive opplysningene i saken, uavhengig av påstandene til skattyter? Dette innebærer altså at man forsøker å finne hva formålet egentlig har vært eller normalt vil være, uavhengig av hva skattyter sier formålet har vært. Konklusjonen vil ofte kanskje være sammenfallende, men det er ikke usannsynlig at retten vil kunne gjøre ulike vurderinger og komme frem til ulike konklusjoner i enkelte saker.

Både Bøyum-Folkeseth og Zimmer diskuterer problemstillingen knyttet til objektiv vurdering i forbindelse med vurdering av fradragsretten etter sktl. § 6-1, og vi mener vi kan dra paralleller fra denne diskusjonen til vurderingen som skal gjøres etter lovfestet omgåelsesregel. Bøyum-Folkeseth mener den korrekte tilnærmingen må være å vurdere om skattyter snakker sant ut fra de objektive kjensgjerningene (Bøyum-Folkeseth, 2018, s. 11), og holder dermed på synspunktet om at objektive opplysninger kan brukes til å vurdere om skattyter snakker sant. Zimmer mener derimot at den andre tilnærming har mest for seg, både de lege late og de lege ferenda (Zimmer, 2018, s. 204), og holder på tilnærmingen som innebærer at de objektive opplysningene brukes mer selvstendig, uavhengig av skattyters uttalte formål. Bøyum-Folkeseths synspunkt støttes blant annet av HR-2018-580-A *SalMar*, der førstvoterende siterer *Kverva*-dommen og sier at formålet «*må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen*». I tillegg legges det vekt på at det må vurderes om skattyter snakker sant, ved at det uttales at «*[...] hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. Domstolene skal imidlertid ikke sensurere forretningskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad.*» (HR-2018-580-A *SalMar*, avsnitt 35) (våre uth.).

Samtidig argumenterer Zimmer for sitt synspunkt med at annen tidligere rettspraksis, dog på andre områder enn skatteloven § 6-1, har gått rett på en objektivisert vurdering og utelatt å vurdere om skattyter snakker sant eller ikke (Zimmer, 2018, s. 204). Dette var tilfelle i Rt. 1986 s. 58 *Asdahl* der førstvoterende uttaler at motivet må vurderes i «*hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte*



*skattyter kan ha gjort seg»* (Rt. 1986, s. 58 *Asdahl*, s. 63). Tilsvarende synspunkt kan sies å trekkes ut fra Rt. 1971 s. 264 *Kielland*, som gjaldt den ulovfestede omgåelsesnormen, der førstvoterende uttaler i forbindelse med formålsvurderingen, at man er «*her – som formodentlig i de fleste saker av samme art - henvist til å slutte vesentlig ut fra en objektiv vurdering av situasjonen»* (Rt. 1971 s. 264 *Kielland*, s. 267).

Ved den første tilnærmingen, der en forsøker å finne ut om skattyteren snakker sant, vil det kunne argumenteres for at det er en ulempe at skattyters uttalte formål er det eneste som legges til grunn, fordi en ikke vet om skattyter *faktisk* snakker sant. I forbindelse med vurdering av omgåelsessaker kan det tenkes situasjoner der skattyter «*fabrikkerer*» både forretningsmessige begrunnelser for disposisjonen og intern dokumentasjon for å underbygge disposisjonen. Når skattyter er kjent med at det er dens subjektive motivasjon som vurderes, og samtidig er kjent med at grunnvilkåret krever at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, kan det tenkes situasjoner der skattyter unnlater å dokumentere skattemessige sider ved transaksjonen. På den måten kan de påståtte forretningsmessige formålene overskygge de skattemessige formålene, som kanskje lå som opprinnelig utgangspunkt for disposisjonene, og dermed bidra til at gjennomskjæring unngås. En slik tilnærming vil kunne føre til mindre likebehandling av ulike skattytere, da tilgangen til juridisk ekspertise og andre ressurser som kan hjelpe i prosessen med dokumentasjon og forretningsmessige begrunnelser, vil variere stort fra skattyter til skattyter. På bakgrunn av dette synes det for oss fornuftig at også andre omstendigheter enn bare skattyters uttalte formål skal vurderes, som tilfelle ved den andre tilnærmingen. Da blir de objektive forholdene ved saken bevistema, noe som fremstår mer konkret, håndfast og etterprøvbart ved at det vil begrense mulighetene til å «*fabrikkere*» begrunnelser, som nevnt over. Samtidig vil en ved en slik tilnærming slippe å ta hensyn til om skattyteren snakker sant. Sistnevnte poeng er noe også Zimmer peker på som en klar fordel ved denne tilnærmingen (Zimmer, 2018, s. 204). Forarbeidene til lovfestet omgåelsesregel synes å ha lagt til grunn sistnevnte tilnærming. En slik objektiv tilnærming er ifølge utredningen bedre og mer i tråd med det som gjelder ved subjektive kriterier ellers i skatteretten, og samtidig i samsvar med andre land (NOU 2016: 5, s. 101).

Det kan videre diskuteres om det er mulig å gjøre en *helt* objektiv vurdering, slik forarbeidene til skatteloven § 13-2 forutsetter (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Som tidligere nevnt legger proposisjonen opp til at vurderingen av grunnvilkåret skal *gjøres helt* objektivt. Dette er en ytterligere objektivisering sammenlignet med Zimmers utredning som

foreslo en *mer* objektiv vurdering sammenlignet med gjeldende rett, som har lagt til grunn en subjektiv tilnærming.

Ved en subjektiv vurdering er beviset skattyterens formål i seg selv, og de objektive omstendighetene i saken vil være bevismomenter, noe som ifølge utredningen gjør vurderingen mindre robust (Finansdepartementet, 2019, s. 49). En subjektiv vurdering av formål kan være vanskelig, og vanskeligere blir det av at selskapet kan tenkes å utarbeide bevis i form av notater og møtereferater, som enten faktisk eller tilsynelatende, understøtter og påpeker forretningsmessige formål med disposisjonen. Det kan samtidig tenkes at selskapet unnlater å dokumentere det skattemessige formålet i frykt av at dette kan brukes som bevis mot skattyter på et senere tidspunkt. En subjektiv vurdering innebærer en risiko for moralsk begrunnet beskatning og fokuset fra rettsanvenderen bør dermed være om den aktuelle transaksjonen tilsier at skattyteren erverver en skattefordel, ikke om skattyteren hadde de rette tankene i hodet (Banoun, 2014, s. 39). Etter vår oppfatning vil en subjektiv vurdering av skattyters formål legge til rette for en fordel for de sterkeste aktørene, som har muligheten for å kunne benytte seg av de beste advokatene/rådgiverne.

Ved en subjektiv vurdering av formål kan det også bli en problemstilling *hvem* sitt formål som skal legges til grunn. Det er selskapet som er juridisk person og skattyter, og dette som reelt foretar disposisjonen eller transaksjonen, men bak står ofte en rekke ulike fysiske personer i ulike stillinger, som kan tenkes å ha ulike begrunnelser og argumenter for disposisjonen/transaksjonen. Når omgåelsesnormen får anvendelse på et selskap som skattyter, rammes ikke personlige aksjonærer direkte. Et selskap kan imidlertid ikke ha motiv, og det vil dermed alltid være fysiske personer som foretar disposisjoner på vegne av selskapet, og det er nettopp dette formålet man legger til grunn når selskapets subjektive motiv vurderes (Folkvord, 2006, s. 412).

Ved en *helt* objektiv vurdering, som departementet legger opp til, skal det derimot vurderes hva en *tenkt rasjonell skattyter* typisk ville hatt som formål i en *tilsvarende situasjon*, og det ses dermed bort fra hvilket formål skattyteren rent faktisk hadde. Ved en objektiv vurdering er det kun de subjektive momentene som kan utledes av objektive forhold, som blir tatt hensyn til (Zimmer, 2018, s. 209). Her kan det bli en problemstilling *hvem* denne tenkte rasjonelle skattyteren er, som skal utgjøre sammenligningsgrunnlaget, og samtidig en problemstilling hvordan en skal vurdere hva en tenkt rasjonell skattyter ville gjort i en *tilsvarende situasjon* uten å ta stilling til hvordan situasjonen faktisk er. Skal det tas

utgangspunkt i hvilket formål en gjennomsnittlig norsk skattyter ville hatt? Skal denne skattyteren være et sammenlignbart selskap? Og hvordan sammenlignbart i så fall; sammenlignbart når det gjelder størrelse, bransje, strategi, kapitalstruktur e.l.? Eller er det motivet til de fysiske personene som foretar disposisjoner på vegne av selskapet som skal vurderes og sammenlignes med f.eks. en person i tilsvarende stilling i et selskap i tilsvarende bransje? Ser vi mot tilsvarende objektiv vurdering i avtaleretten søker en der å finne forståelsen til en *fornuftig person i samme stilling og egenskap* som den andre parten ville hatt under tilsvarende forhold, uten å ta hensyn til argumenter fra de konkrete partene. Forarbeidene synes ikke å diskutere dette nærmere, utover at Skar i sin utredning forutsetter at det vil bli avgjørende hva en *alminnelig fornuftig person* ville ha tenkt i en tilsvarende situasjon (NOU 2016: 5, s. 127).

Spørsmålet om hvordan en skal vurdere hva en tenkt rasjonell skattyter ville gjort i en tilsvarende situasjon, uten å ta stilling til hvordan situasjonen faktisk er, synes å bli klargjort i en tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet. Tolkningsuttalelsen er publisert 1. april 2020 og omhandler formålsvurderingen i den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven (Finansdepartementet, 2020b). I tolkningsuttalelsen presiseres det at «*Skattyters forklaring omkring formålet med en disposisjon vil kunne bidra til at mulige relevante momenter ikke blir oversett ved vurderingen. Selve vurderingen skal uansett knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør ville ansett som sannsynlige virkninger på transaksjonstidspunktet, under de samme omstendighetene*» (Finansdepartementet, 2020b). Siden den objektive vurderingen skal ta utgangspunkt i hva en tenkt rasjonell skattyter ville gjort under de *samme omstendighetene* som skattyter var i, kan man dermed ikke se bort fra de spesifikke forholdene som var relevante for skattyter. Dersom man ser bort fra de spesifikke forholdene vil situasjonen ikke bli den samme.

Når både den tenkte rasjonelle skattyter og den tilsvarende situasjonen skal bygge på den faktiske skattyter og den faktiske situasjonen, vil den objektive vurderingen etter vår mening få et visst subjektivt preg. Den objektive vurderingen vil naturligvis få et mer subjektivt preg jo likere sammenligningsgrunnlaget er (Folkvord, 2006, s. 412). Dette innebærer at selv om vurderingen som utgangspunkt skal være objektiv, så vil vurderingen i praksis få et visst subjektivt preg, og en kan dermed si at en utelukkende objektiv vurdering er vanskelig.

En objektiv vurdering skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og bevis som gjelder den subjektive motivasjonen får mindre verdi (f.eks. bevis i form av notater, møtereferater, e-postkorrespondanse o.l.) (Finansdepartementet, 2019, s. 53). De objektive forholdene i saken blir det sentrale og ikke den konkrete skattyters subjektive hensikt (Stoveland, Matre, Sund & Sønning, 2020, s. 1292). Ved en subjektiv vurdering vil intern dokumentasjon, i ulike former som nevnt, være sentrale bevis for å indikere skattyters formål og motivasjon på transaksjonstidspunktet. En objektiv vurdering gjør dermed som nevnt at mulighetene for å tilpasse slike interne dokumenter reduseres, noe som legger til rette for større likebehandling av skattyter, uavhengig av deres tilgang til juridisk ekspertise og andre ressurser (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Samtidig kan det diskuteres om også en objektiv vurdering av et subjektivt grunnvilkår kan være utfordrende og hensiktsmessig. Hvorfor skal disposisjonen vurderes objektivt, når det er innlysende at skattyters formål ligger til grunn for disposisjonen? Ifølge departementets proposisjon vil en objektiv vurdering gi et forenklet bevistema (Finansdepartementet, 2019, s. 53), men en kan likevel spørre seg om det blir et rettferdig bevistema. Det kan tenkes situasjoner der skattyters faktiske motivasjon strider mot det en objektivt ville tro var naturlig ut fra den gitte situasjonen. Vil det da være rettferdig at disposisjonen gjennomskjæres? Og er det virkelig enklere å vurdere en situasjon ut fra ståstedet til en hypotetisk rasjonell skattyter, fremfor å vurdere skattyters faktiske motivasjon for situasjonen?

Spørsmålet om skillet mellom subjektive og objektive vurderinger har vesentlig praktisk betydning er ofte diskutert i juridisk teori, og det fremheves at forskjellen på tilnærmingene er liten i praksis (NOU 2016: 5, s.101). Det kan likevel tenkes å få praktisk betydning og i tillegg være vanskelig å vurdere forskjellen, avhengig av den konkrete saken. Når vurderingen gjøres objektivt ser en som nevnt bort fra skattyters egen oppfatning av motiv. Om vurderingen ikke var objektiv ville en normalt også gjort det samme, noe som ville ført til at resultatet beror på prinsippet om fri bevisvurdering (Folkvord, 2006, s. 412). Når skattyters motiv skal vurderes ut fra en objektiv bevisføring vil utvilsomt transaksjonens forretningsmessige egenverdi ha betydning. Jo større positiv forretningsmessig egenverdi en transaksjon har uavhengig av det skattemessige, desto mindre sannsynlig er det at det skattemessige hensyn har vært hovedmotivet (Folkvord et.al, 2018, s. 1180). Har transaksjonen derimot lav egenverdi, men er skattemessig fordelaktig, vil konklusjonen normalt bli at transaksjonen er skattemessig motivert uavhengig av skattyters egen forklaring om motiv (Folkvord, 2006, s. 413).

I Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* var skattefordelen utvilsomt stor. Saken gjaldt et krav om fradrag for et tap på 8,6 milliarder kroner, oppstått i forbindelse med salg av en aksjepost i et dansk mobiltelefonselskap til et søsterselskap i Telenor-konsernet (Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*). Førstvoterende tok avstand fra den tradisjonelle forståelsen av at omgåelsesnormen skal bygge på en objektiv vurdering, og la i stedet vekt på hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på. Samtidig som Høyesterett legger opp til en subjektiv vurdering av skattyters formål, presiserer førstvoterende at *«Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelsen er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»* (Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*, avsnitt 51) (vår uth.). Selv om førstvoterende mener at vurderingstemaet skal ta utgangspunkt i hva skattyter faktisk har lagt vekt på, legges dette ikke uten videre til grunn. Det presiseres at skattyters motivasjon skal fastslås på grunnlag av en fri bevisbedømmelse, altså at det tas hensyn til hva som er de sannsynlige motiver ut fra en så objektiv bevisføring som mulig (Folkvord et al., 2018, s. 1180). Spørsmålet som skal besvares er likevel hva som rent faktisk var den viktigste motivasjonsfaktor (Harboe, 2012, s. 61). Til tross for at førstvoterende uttrykker at han tar avstand fra en objektiv vurdering, blir vurderingstemaet etter vårt syn samtidig objektivisert ved at det må avgjøres basert på en *«samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken»*. Videre i vurderingen er det likevel Telenors subjektive begrunnelse for transaksjonen som blir tillagt avgjørende vekt.

For Telenor utgjorde skattebesparelsen 2,4 milliarder kroner, noe som basert på uttalelsen fra førstvoterende isolert sett skulle tale for å være den viktigste motivasjonsfaktoren, og dermed tilsi at grunnvilkåret var oppfylt. Til tross for dette uttalte førstvoterende *«[...] På bakgrunn av de opplysningene som foreligger i saken, finner jeg det imidlertid klart at det ikke var skattebesparelsen som var den viktigste begrunnelse for aksjeoverdragelsen. Den viktigste begrunnelse for aksjeoverdragelsen var omorganiseringen av Telenor-konsernet og ønsket om å rendyrke Telenor Communication AS som eiendomsselskap. [...] Jeg finner det klart at den forståelsen av avtalen som Telenor la til grunn, ikke kan overprøves av ligningsmyndighetene eller av domstolene i en tvist om gyldigheten av ligningen.»* (Rt. 2006

s. 1232 *Telenor*, avsnitt 52) (vår uth.). Telenors interne dokumenter ble brukt som argument for å synliggjøre behovet for transaksjonen, noe førstvoterende vektla i sin vurdering. I de interne dokumentene var de skattemessige konsekvensene av transaksjonen ikke omtalt. I tillegg ble det vektlagt at aksjeoverdragelsen la til rette for å finansiere et senere kjøp av de resterende aksjene i mobiltelefonselskapet ved egenkapital, og dette finansieringsopplegget anså førstvoterende til å ha forretningsmessig egenverdi. Førstvoterende presiserer samtidig at myndighetene ikke har anledning til å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger, som her var basert på grundige utredninger av advokater og rådgivere. Et stort konsern som Telenor må man kunne anta er i en slik posisjon til å innhente de beste advokatene for å bistå i en slik omorganiseringsprosess. At skattevirkningen på 2,4 milliarder kroner ikke er vurdert gjennom prosessen, synes å være en ganske usannsynlig påstand. Ved muligheten for en skattemessig fordel på et slikt beløp, vil alle skattytere med stor sannsynlighet velge å benytte seg av den og planlegge en omorganiseringsprosess med hensyn på den.

*Vister*-dommen kan vi si har en ganske ren objektiv vurdering av skattyters formål. Det var saken at Vister sin hobby objektivt sett var egnet til å gi overskudd, og inntekten ble derfor klassifisert som skattepliktig inntekt. Begge partene i saken var ikke i tvil om at aktiviteten var Vister sin hobby, men det hadde ikke betydning for avgjørelsen. I *Telenor*-dommen var det heller ingen tvil om at Telenor foretok omorganiseringen med intensjon om å rendyrke Telenor Communication AS som et rent eiendomsselskap. Det subjektive synet ble derimot likevel avgjørende, noe *Vister*-dommen kan sies å være en motsetning til.

En enstemmig Høyesterett kom i *Telenor*-dommen til at grunnvilkåret ikke var oppfylt på bakgrunn av at transaksjonen først og fremst var forretningsmessig begrunnet, da omstendighetene som nevnt over ble vurdert til å ha større betydning for skattyters subjektive motivasjon (Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*, avsnitt 55). Det er i denne sammenheng naturlig å spørre seg hva konklusjonen i saken ville blitt dersom Høyesterett tok utgangspunkt i en helt objektiv tilnærming til vurdering av skattyters formål. Det er utvilsomt nærliggende å tenke seg at den store skattefordelen ville fått vesentlig større betydning, dersom en la en objektiv tilnærming til grunn. Samtidig ville Telenors interne dokumenter, som tilsynelatende begrunner den forretningsmessige bakgrunnen for transaksjonen, ikke blitt tatt hensyn til på samme måte. En motsatt konklusjon er etter vår mening dermed ikke utenkelig.

#### 4.4.1 Kommentar til bindende forhåndsuttalelse våren 2020

Omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 trådte i kraft 1. januar 2020. Det har i tidsperioden frem til ferdigstilling av denne oppgaven ikke blitt avgitt dommer som baserer seg på den nye lovfestede regelen. Vi har derfor ikke fått mulighet til å analysere hvordan retten i praksis foretar en objektivisert formålsvurdering av grunnvilkåret. Det var derfor med stor iver vi fant at Skattedirektoratet i mars 2020 har publisert en bindende forhåndsuttalelse vedrørende skatteloven § 13-2. Saken omhandlet en planlagt omorganisering av eierskap i et selskap, og spørsmål om omorganiseringen ville medføre skatteplikt for aksjonæren og selskapet etter den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 (Skattedirektoratet, 2020, s. 1).

Skattedirektoratet tar i sin vurdering først utgangspunkt i totalvurderingen, og kommer til den konklusjonen om at vilkåret for beskatning etter skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav b ikke er oppfylt (Skattedirektoratet, 2020, s. 9). Da vilkårene er kumulative, finner Skattedirektoratet det videre ikke nødvendig å vurdere grunnvilkåret nærmere (Skattedirektoratet, 2020, s. 9).

Det er for oss noe overraskende, og samtidig skuffende, at Skattedirektoratet vurderer totalvurderingen først. Slik vi tolker Finansdepartementet i Prop. 98L skal grunnvilkåret vurderes først. Zimmer la i sin utredning opp til at grunnvilkåret skulle komme som et vurderingstema til slutt, og i hans forslag til lovtekst kom derfor totalvurderingen før grunnvilkåret. Dette var en løsning departementet mente det knyttet seg visse ulemper til (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Folkvord har i sin høringsuttalelse til utredningen ment at grunnvilkåret bør komme før totalvurderingen. Han mener det bare er nødvendig å gå inn på totalvurderingen dersom grunnvilkåret er oppfylt, og mener det fremstår som lite pedagogisk og unødvendig kompliserende, at lovteksten skal begynne med totalvurderingen før grunnvilkåret (Folkvord, 2016b, s. 6). Departementet stilte seg bak denne vurderingen og fremmet lovforslaget i samsvar med dette (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Etter vår mening hadde Skattedirektoratet i den bindende forhåndsuttalelsen alle muligheter til å sette standard, eller i det minste danne et grunnlag, for hvordan en objektivisert vurdering av skattyters formål skal gjennomføres i praksis. Vi stiller oss undrende til at Skattedirektoratet tilsynelatende velger å hoppe bukk over det innledende grunnvilkåret, og den tilhørende formålsvurdering. Vi venter derfor fortsatt i spenning på hvordan myndighetene kommer til å håndtere den objektiviserte vurderingen i kommende saker.

## 5. Avslutning

Lovfesting av den generelle omgåelsesnormen vil forhåpentligvis bidra til mer forutsigbarhet, og til en korrigerende av det mange mener har vært en uheldig rettsutvikling. Lovfestingen er likevel ikke enden på diskusjonen omkring temaet. Oppgaven forsøker å belyse hvordan en skal vurdere skattyters formål med disposisjonen etter lovfestet omgåelsesregel. Det er en alminnelig regel i skatteretten at skattyters formål skal vurderes objektivt, og med lovfestingen av den generelle omgåelsesregelen er det fastslått at skattyters formål med disposisjonen skal vurderes helt objektivt. Det som derimot ikke er like klart etter vårt syn, er hvordan en slik objektiv vurdering skal gjøres. Hva innebærer en helt objektiv vurdering i praksis? Hva skal utgjøre sammenligningsgrunnlaget? Hvilken betydning vil dette ha for rettstilstanden?

Grunnvilkåret omtales som et subjektivt vilkår – altså et subjektivt vilkår som skal vurderes helt objektivt. Er dette egentlig mulig? Hvordan skal retten ta stilling til subjektive forhold og vurdere dem helt objektivt? Hvor mye kan subjektive forhold vektlegges når man vurderer helt objektivt? Zimmer foreslo i sin utredning at grunnvilkåret skal vurderes mer objektivisert enn daværende gjeldende rett. Etter vårt syn kunne en slik tilnærming gi retten en større mulighet til å gi subjektive forhold mer betydning i den aktuelle saken. Dersom skattyter legger frem grundige og gode vurderinger i styredokument etc., om hvorfor disposisjonen gjennomføres slik den gjør, og en beskrivelse av hvorfor dette ikke er gjort for å utnytte en skattemessig fordel, – ville dette ikke da fått noen betydning for resultatet i saken? Hvilken betydning vil det eventuelt få? Med den lovfestede omgåelsesregelen blir det de objektive omstendighetene i saken som blir det sentrale og ikke den konkrete skattyterens subjektive hensikt, og bevis som gjelder subjektiv motivasjon vil dermed få mindre verdi (Stoveland et al., 2020, s. 1292). Hva vil det si at bevisene får mindre verdi, når skattyters formål skal vurderes helt objektivt? Burde de fått betydning i det hele tatt?

Det kan diskuteres om en objektiv vurdering vil være mer utfordrende enn en subjektiv vurdering. Som nevnt uttrykker departementet at en objektiv vurdering vil gi et forenklet bevistema (Finansdepartementet, 2019, s. 53). Hvor rettferdig det derimot vil være, er en annen sak. Ved å ta hensyn til alle subjektive forhold, og ta stilling til hva skattyter faktisk har ment, vil resultatet kunne bli mer rettferdig. Dette forutsetter selvfølgelig at skattyter snakker sant, og at ingen bevis er konstruert for at saken skal gå i en gitt ønsket retning fra



skattyters side. Da vil vi kanskje kunne si at det er mer rettferdig at skattyters formål vurderes helt objektivt. I omgåelsessaker er interne dokumenter relevante bevis. Hva som ville ført til den enkleste rettsprosessen, og den enkleste fremgangsmåten for å komme frem til om disposisjonen var skattemessig motivert eller ikke, er usikkert. Å komme frem til en tenkt rasjonell skattyter som sammenligningsgrunnlag, som tar hensyn til alle relevante forhold i saken, vil muligens være mer krevende enn å gjøre en vurdering av hva skattyteren faktisk har hatt som formål.

I fremtiden vil det bli interessant å se hvordan den lovfestede omgåelsesregelen tas i bruk og utvikler seg, og hvordan retten kommer til å forholde seg til de subjektive forholdene i saken. Det å gjennomføre en helt objektiv vurdering av et subjektivt vilkår er vanskelig. En kommende omgåelsessak vil med stor sannsynlighet innebære en vurdering av subjektive forhold som ikke har blitt vurdert i retten tidligere. Vil det da være gjennomførbart for retten å foreta en helt objektiv vurdering av skattyters formål? I den første omgåelsessaken som kommer i retten, etter lovfesting, vil retten måtte avgjøre hva en objektiv vurdering skal gjøres på grunnlag av, basert på en tolkning av lovteksten og forarbeidene. Hvordan retten definerer en tenkt rasjonell skattyter vil ha stor betydning for hvordan neste omgåelsessak kommer til å bli behandlet. Vi stiller spørsmål til at Skattedirektoratet (2020) i en bindende forhåndsuttalelse først tar utgangspunkt i totalvurderingen, og på den måten unnlater å vurdere grunnvilkåret, siden totalvurderingen etter Skattedirektoratets vurdering ikke ga grunnlag for gjennomskjæring. Etter vårt syn skal oppbyggingen av lovteksten i skatteloven § 13-2 legge føringen for hvordan en omgåelsessak skal behandles, noe som tilsier at grunnvilkåret og skattyters formål med disposisjonen skal vurderes først. Hva er årsaken til at Skattedirektoratet tilsynelatende unnlater å vurdere grunnvilkåret først? Er det for komplekst og vanskelig?

Dersom lovgiver hadde lagt opp til en ren subjektiv vurdering av skattyters formål, mener vi at systemet ville blitt designet for aktørene med sterke ressurser. Rettssystemet skal være rettferdig, noe som innebærer at hvor sterke ressurser man har til å produsere bevis ikke skal være et avgjørende forhold i en sak. Etter vår mening er det derfor et steg i riktig retning at vurderingen av skattyters formål nå skal bero på en objektiv vurdering. En helt objektiv vurdering vil etter vårt synspunkt være det optimale, og det absolutt mest rettferdige, forutsatt at vurderingen faktisk blir helt objektiv i praksis. I fremtidig rettspraksis vil det etter vårt syn

være avgjørende at retten ikke tøyser grensen i tolkningen slik at vurderingen ender opp med å få et subjektivt preg.

Det er vanskelig å trekke en entydig konklusjon om hvordan komme frem til skattyters formål etter grunnvilkåret i skatteloven § 13-2 annet ledd bokstav a. Skattyters formål med disposisjonen skal ifølge forarbeidene vurderes helt objektivt. Den objektive vurderingen skal etter vårt syn ta utgangspunkt i en tenkt rasjonell skattyter som er i den samme faktiske situasjonen som skattyter var i, og dermed kan man ikke se bort fra konkrete forhold som var relevante for skattyter. Hvordan myndighetene vil praktisere en slik objektiv vurdering av et subjektivt vilkår vil bli spennende å se i kommende rettspraksis.

## 6. Litteraturliste

### **Bøker og artikler:**

- Aarbakke, M. (1970), Omgåelse av skattereglene som rettsanvendelsesproblem, *Lov og rett* 1970 s. 4-24. Oslo: Universitetsforlaget.
- Aarbakke, M. (1990). *Skatt på inntekt* (4. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Banoun, B. (2003). *Omgåelse av skattereglene. En studie av Høyesterettspraksis* (Doktoravhandling). Cappelen Akademiske Forlag, Oslo.
- Banoun, B. (2014). Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen. I B. Banoun, O. Gjems-Onstad & A.A. Skaar (Red.), *Høyt skattet; festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen 28. mars 2014* (s. 29-50). Oslo: Universitetsforlaget.
- Bøyum-Folkeseth, O.A. (2018). Inntektsfradrag for bidrag til ideelle organisasjoner – særlig om bidrag med formål å sikre bedrifters omdømme. *Skatterett 01-02/2018*, s. 3-14. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2018-01-02-02>
- Folkvord, B. (2006). *Skatt ved fusjon og fisjon* (1. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Folkvord, B. (2007). Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring. *Skatterett 04/2007*, s. 293-300. Hentet fra <https://www.idunn.no/skatt/2007/04/er-skattemessig-motivasjon-et-grunnvilkar-for-gjennomskjering-replikk-til>
- Folkvord, B. (2016a). Lovfestet omgåelsesnorm - Forslag som ikke vet hvor det vil. *Skatterett 02/2016*, s. 177-185. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2016-02-06>
- Folkvord, B., Furuseth, E., Ferdowski, S.O. & Gjems-Onstad, O. (2018). *Norsk bedriftsskattrett*. (10. utg.). Oslo: Gyldendal.

- Gjems-Onstad, O. (2016). Uforutsigbar omgåelsesnorm. *Skatterett 02/2016*, s. 156-170.  
<https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2016-02-04>
- Harboe, E. (2012). *Skattemessig gjennomskjæring*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hauge, H. (2015). Høyesteretts dom i Kverva-saken. *Revisjon og regnskap 08/2015*, s. 42-45.  
Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2015/8/rr08-15-materie-a-1243>
- Huser, K. (1983). *Avtaletolking: en innføring i avtaletolkningslærens alminnelige del*.  
Bergen: Universitetsforlaget.
- Høgberg, A.P. & Sunde J.Ø (Red.). (2019). *Juridisk metode og tenkemåte*. Oslo:  
Universitetsforlaget.
- Kvisli, K.H. (1962). *Innføring i skatteretten*. Oslo: Brødrene Tengs boktrykkeri.
- Langfeldt, S.F. & Bråthen, T. (2011) *Lov og rett for næringslivet* (18. utg.). Oslo:  
Focus forlag / Universitetsforlaget.
- Lødrup, P. (2002). *Nordisk arverett - En sammenlignende studie av dansk, finsk, islandsk, norsk og svensk rett med drøftelser av harmoniseringsmuligheter og reformbehov*.  
København: Nordisk Ministerråd.
- Skaar, A. A. & Kristiansen, R. K. (2017). *Lærebok i bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal  
juridisk.
- Skar, H. (2017) *Den ulovfestede omgåelsesnormen i skatteretten - En analyse av rettsanvendelsesprosessen i omgåelsessaker* (Doktoravhandling). Universitetet i Bergen, Bergen.
- Skattedirektoratet. (2019). *Skatte-ABC 2019/2020*. Hentet fra  
<https://www.skatteetaten.no/rettetkilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/>

Stoveland, P.H. (2014). § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring. I B. Banoun, O. Gjems-Onstad & A.A. Skaar (Red.), *Høyt skattet; festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen 28. mars 2014* (s. 534-552). Oslo: Universitetsforlaget.

Stoveland, P.H. (2015). Fradrag for tilskudd. *Magma 07/2015*, s. 16-17. Hentet fra <https://www.magma.no/fradrag-for-tilskudd>).

Stoveland, P.H (Red.), Matre, H., Sund, E., Sønning, S.T. (2020). *Skatteloven med kommentarer* (1. utg.). Oslo: Gyldendal.

Woxholth G. (2017), *Avtalerett* (10. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.

Zimmer, F. (2007). Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? *Skatterett 01/2007*. s. 2-13. Hentet fra [https://www.idunn.no/skatt/2007/01/hva\\_er\\_vurderingstemaet\\_i\\_omgaelsessaker](https://www.idunn.no/skatt/2007/01/hva_er_vurderingstemaet_i_omgaelsessaker)

Zimmer, F. (2016). Omgåelseslovforslaget - kritikk og motkritikk. *Skatterett 04/2016*, s.359-378. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2016-04-06>

Zimmer, F. (2018). *Lærebok i skatterett* (8. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.

Ørstavik, I.B (2018). Prinsippet om objektiv tolkning. Særlig om tolkning av forhandlede standardavtaler. *Tidsskrift for Rettsvitenskap 04/2018*, s. 331-381. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-3096-2018-04-01>

### **Lover og forskrifter:**

Arvelova. (1972). Lov om arv m.m. (LOV-1972-03-03-5). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1972-03-03-5>

Folketrygdloven. (1997). Lov om folketrygd (LOV-1997-02-28-19). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-02-28-19>

Skatteloven. (1999). Lov om skatt av formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14>

FSFIN Forskrift til skatteloven. (1999). Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. Av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FOR-1999-11-19-1158). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1999-11-19-1158>

Skatteforvaltningsloven. (2016). Lov om skatteforvaltning (LOV-2016-05-27-14). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27-14>

### **Lovforarbeider:**

#### **Offentlige utredninger:**

NU 1984: 5 (1984). Nordiska köplagar. Förslag av den nordiska arbetsgruppen för köpslagstiftning. Helsingfors: Nordisk Ministerråd.

SOU 1996: 44 (1996) Översyn av skatteflyktslagen - Reformerat förhandsbesked. Stockholm. Hentet fra [https://data.kb.se/datasets/2015/02/sou/1996/1996\\_44%28librisid\\_18074436%29.pdf](https://data.kb.se/datasets/2015/02/sou/1996/1996_44%28librisid_18074436%29.pdf)

NOU 2014: 1. (2014). Ny arvelov. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2014-1/id750736/>

NOU 2016: 5. (2016). Omgåelse i skatteretten - Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2016-5/id2479830/>

#### **Proposisjoner og innstillinger:**

Finans- og tolldepartementet. (1991). *Oppfølging av skattereformen 1992*. (Ot.prp. nr. 16. (1991-1992)). Hentet fra <https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-16-199192?searchResultContext=1216&rowNumber=1&totalHits=670>

Finans- og tolldepartementet. (1998). *Ny skattelov*. (Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-86-1997-98-/id120734/>

Finansdepartementet. (2005). *Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer*. (Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-1-2004-2005-/id393628/?ch=1>

Finansdepartementet. (2019). *Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)* (Prop. 98 L (2018-2019)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-98-l-20182019/id2640864/>

Finanskomiteen. (2019). *Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)* (Innst. 24 L (2019-2020)). Hentet fra <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/innstillinger/stortinget/2019-2020/inns-201920-024l.pdf>

Finansdepartementet. (2020a). *Endringar i skatte-, avgifts og tollavgivninga* (Prop. 107 LS (2019-2020)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/5768f375acb6435987442ea7dfb74d2f/nn-no/pdfs/prp201920200107000dddpdfs.pdf>

### **Øvrige offentlige uttalelser**

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

Finansdepartementet. (2020b). *Tolkningsuttalelse: § 13-2 Formålsvurderingen i den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/-13-2-formalsvurderingen-i-den-lovfestede-omgaelsesregelen-i-skatteloven/id2699260/>

Skattedirektoratet. (2020). *2020-03-17. BFU 4/20. Fisjon, fusjon og spørsmål om lovfestet omgåelse - skatteloven § 13-2*. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/fisjon-fusjon-og-sporsmal-om-lovfestet-omgaelse--skatteloven--13-2/>

**Rettsdommer:**

Rt. 1952 s. 150 *Brækstad*

Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg*

Rt. 1963 s. 478 *Siraco*

Rt. 1965 s. 1159 *Vister*

Rt. 1966 s. 1189 *Bergesen*

Rt. 1971 s. 264 *Kielland*

Rt. 1976 s. 302 *Astrup*

Rt. 1980 s. 84

Rt. 1985 s. 319 *Ringnes*

Rt. 1986 s. 58 *Asdahl*

Rt. 1987 s. 1339

RG 1992 s. 728

Rt. 1993 s. 564

Rt. 2002 s. 456 *Hydro-Canada*

Rt. 2003 s. 1132

Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime*

Rt. 2006 s. 1199 *Nagell- Erichsen*

Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*

Rt. 2007 s. 209 *Hex*

Rt. 2007 s. 1489 *Byggholt*

LB-2008-186462 *Caretaker*

Rt. 2008 s. 1510 *Reitan*

Rt. 2008 s. 1537 *Conoco Phillips*

Rt. 2009 s. 1473 *Samdal*

Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi*

Rt. 2012 s. 744 *Skagen*

Rt. 2014 s. 227 *ConocoPhillips III/Tangen 7*

LB-2014-16409 *Visma*

HR-2015-1947-A *Kverva*

HR-2016-2165-A *Ikea*

HR-2017-2410-A *Armada Eiendom*

HR-2018-580-A *Salmar ASA*



# 7. Vedlegg

## Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

### § 13-2. Omgåelse

- (1) Ved omgåelse kan skattlegging gjennomføres etter denne paragraf.
- (2) En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som
- a) tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og
  - b) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd.
- (3) Ved totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på følgende:
- a) forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet,
  - b) skattefordelens størrelse og graden av skatteformål,
  - c) om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,
  - d) om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf,
  - e) de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte,
  - f) om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn.
- (4) Skattlegging etter denne paragraf skal finne sted som om disposisjonen eller disposisjonene var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet.
- (5) Hvis skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.

(6) Skattlegging etter fjerde og femte ledd gjennomføres bare så langt det er nødvendig for å hindre at det oppnås en slik skattefordel som omtalt i annet ledd.

(7) Denne paragraf får også anvendelse for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt.

Tilføyd ved lov 29 nov 2019 nr. 73 (ikr. 1 jan 2020 med virkning fra 1 jan 2020)

