

Forslag om lovfesting av generell omgåelsesregel (gjennomskjæringsregel)

Presentasjon av stipendiat Henrik Skar



Lovfesting generell omgåelsesregel

- Utredning og lovforslag Zimmer NOU 2016: 5.
- Ment å avløse den ulovfestede omgåelsesnorm.
- Mandat: Behøver ikke å være en ren kodifisering av gjeldende rett.
- Zimmer: Utredningen foreslår ikke en generell senking av terskelen. Sktl. § 14-90 oppheves.

Hva er omgåelse?

- Grensen mot skatteunndragelse, jf. lignl. § 10-2.
- Grensen mot pro forma.
- Grensen mot lovtolkning.
- Kjennetegn: Skattemotiverte disposisjoner med liten grad av virkninger utover skattefordelen.

Hvorfor lovfeste?

- Bringe normen mer på linje med legalitetsprinsippet.
- EU har anbefalt nasjonale myndigheter å innføre generelle omgåelsesregler.
- De fleste sammenlignbare land har i dag lovfestede generelle omgåelsesregler.
- Enkeltuttalelser i høyesterettspraksis har blitt oppfattet som unyanserte, særlig Rt. 2014 s. 227 «Tangen 7»:
 - Omgåelsesnormen må anvendes med varsomhet dersom lovgiver kjente til omgåelsesmuligheten.

Den ulovfestede omgåelsesnorm

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består ... av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. ... For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger ..., skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen ...», jf. bl.a. Rt. 2007 s. 209 «Hex».

Gjeldende rett (forts.):

- **Grunnvilkår:** Det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Presisert til «*klart*» hovedsakelig.
- **Totalvurdering (momentliste):**
 - Skattyters formål
 - Disposisjonens virkninger
 - Omstendigheter for øvrig
- Strid mot skattereglenes formål (overordnet spørsmål)

(forts.) Strid mot skattereglenes formål

- Totalvurdering, ikke et enten-eller spørsmål.
 - Eksempel «Tangen 7» (avsnitt 53-56):

«Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid uten interesse fordi reglene i fritaksmodellen nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning. ... [avsnitt] ... Den sentrale begrunnelse for å innføre denne ordningen var å forhindre at aksjeinntekter ble beskattet flere ganger, såkalt kjedebeskatning ... [avsnitt] ... Jeg har vanskelig for å se at resultatet av den aktuelle transaksjonen er i strid med formålet bak fritaksmodellen slik dette er beskrevet i forarbeidene. ... Aksjeinntekten er ikke tatt ut av selskapssektoren, og kjedebeskatning er unngått i tråd med regelens formål.»

Zimmers forslag:

- Avklarer at normen gjelder alle skatter/avgifter (§ 1).
- Grunnvilkår plasseres etter totalvurdering og blir en sikkerhetsventil.
- Totalvurdering (§ 2 andre og tredje ledd): Momentene presiseres nærmere og noen momenter angis å ha særlig vekt.
- Sikkerhetsventil (§ 2 fjerde ledd): Skattyter går uansett klar dersom disposisjonens hovedformål eller sentrale formål var annet enn å spare skatt.

Hovedmomenter i totalvurderingen, forslag § 2 annet ledd

- Om det var fornuftig eller hensiktsmessig å gjennomføre disposisjonen uavhengig av skattefordelen.
- Disposisjonens skattemessige og ikke-skattemessige virkninger.
- Grad av strid mot den omgåtte bestemmelses formål.

Noen realitetsendringer

- Utenlandske skattefordeler regnes ikke som forretningsmessige virkninger, sml. Rt. 2002 s. 456 «*Hydro Canada*».
- Mindre betydning at lovgiver kjente til omgåelsesmuligheten da lovgivningen ble vedtatt, sml. Rt. 2014 s. 227 «*Tangen 7*».
- Skattyters formål/motiver skal fastsettes ut fra en objektivisert vurdering; perspektivet til en alminnelig fornuftig person i skattyters situasjon, sml. Rt. 2006 s. 1232 «*Telenor*».

Rettsvirkning, forslag § 3

- Hovedregel: Disposisjonen rekarakteriseres (omklassifiseres).
 - Disposisjonens privatrettslige klassifisering (f. eks. salg) endres til et annet som bedre reflekterer transaksjonens økonomiske innhold (f. eks. utbytte).
- Der rekarakterisering ikke er mulig, kan resultatet beskrives som innskrenkende, utvidende eller analogisk lovanvendelse.

Sktl. § 14-90 («overveiende motiv»)

- Foreslått opphevet.
- Konsekvens: Snevrere rammer for gjennomskjæring mot skatteposisjoner.
- Eksempel: Utv. 2015 s. 147 «Visma Academy» hvor lagmannsretten uttaler:
 - «På denne bakgrunn har lagmannsretten ikke vanskeligheter med å se at kjøpet av aksjene i Ajourit AS i utgangspunktet fremstår som forretningsmessig velbegrunnet. Som redegjort for tidligere var Ajourit AS markedsledende innenfor IT-opplæring; selskapet hadde et kjent navn, betydelig omsetning, attraktiv kundekrets, et etablert kurstilbud, lokaler i fire byer og kompetente ansatte.»
 - «Lagmannsrettens klare konklusjon [er] at skatteposisjonene i Ajourit AS var det overveiende motiv for transaksjonen.»

Forholdet til sktl. § 13-1

- Utredningen anfører at anvendelsesområdet for en lovfestet omgåelsesregel og sktl. § 13-1 ikke bør overlappe. Zimmer kritiserer Lignings-ABC, hvor det heter:¹³
 - «[§ 13-1] kan også benyttes til å omklassifisere en transaksjon, for eksempel fordi parter kan ha felles interesse i å få en transaksjon klassifisert på en bestemt skatterettslig måte.»
- Zimmer kritiserer lagmannsrettens avgjørelse i IKEA-saken (LB-2015-17431). Burde ikke ha brukt § 13-1, men vurdert omgåelsesnormen.

(forts.) Zimmer NOU 2016: 5 s. 68:

- *«Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvor det foreligger direkte eller indirekte interessefellesskap mellom skattyteren og annen person, selskap eller innretning og interessefellesskapet har gitt seg utslag i fastsettelse av vederlag som avviker fra omsetningsverdien.»*