

IKEA – dommen
HR-2016-02165-A

IFA, 1. februar 2017

advokat Anders Heieren
spesialutreder Kristian Kvamme

2008 - 2012

Før:

Ikea Eiendom
& Handel AS



5 eiendommer,
2 kontrakter

Etter:

Ikea Eiendom
& Handel AS

Ikea Eiendom Holding AS



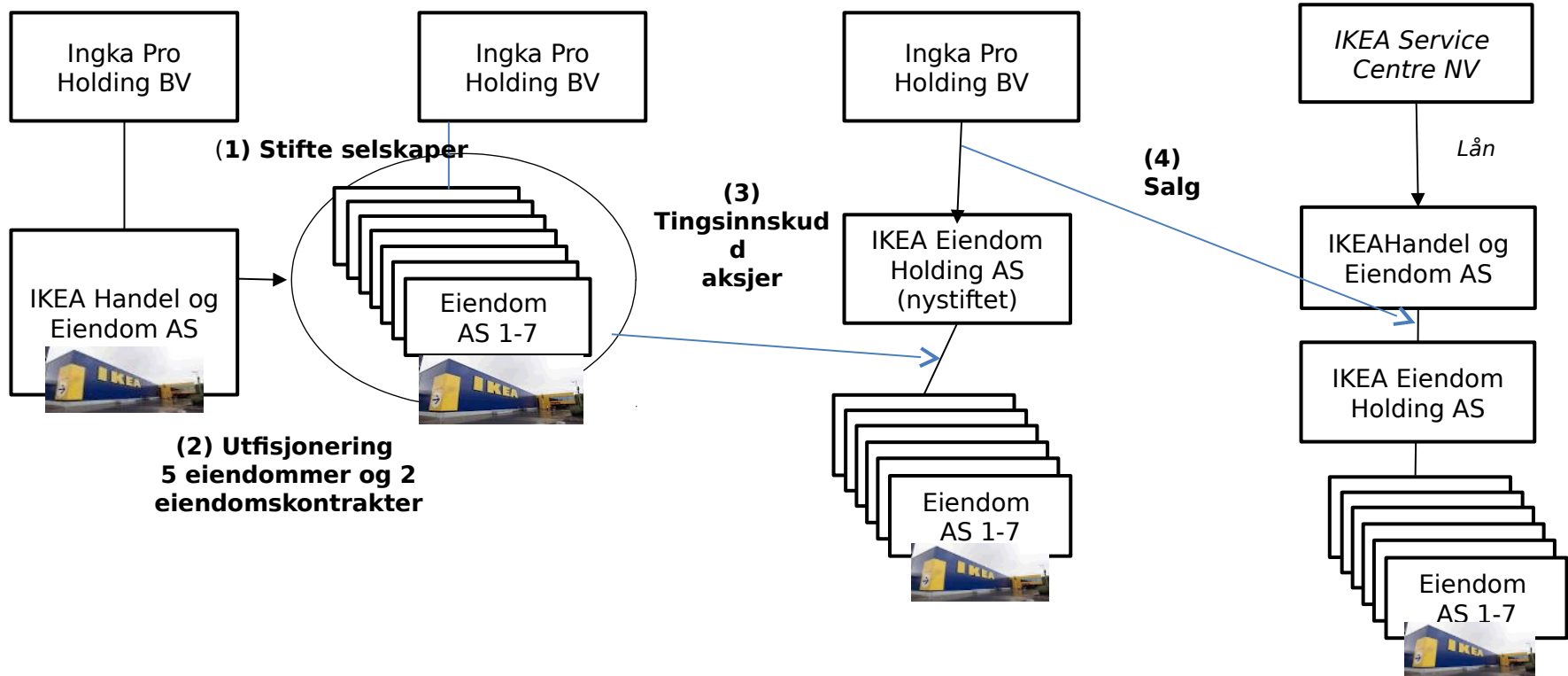
7 SP eiendomsAS

NOK
2,1 MRD
i gjeld

Ikea Service
Centre NV

NOK 439 mill
i rentefradrag?

Ikea - transaksjonene



Påberopte rettsgrunnlag

1.Skattel. § 13-1 -

interessefellesskapsbestemmelsen

- Bevistema: Om vilkårene i bestemmelsen er oppfylt
 - Interessefellesskap, inntektsreduksjon, årsakssammenheng

2.Ulovfestet gjennomskjæring

- Bevistema: Hovedsakelig skattemessig motivert, formålsstrid mv.

AH kommentar:

- Partene var enige om at størrelsen på både gjelden og rentene var ihht. armlengdeprinsippet, ikke brudd på § 13-1. Men staten anførte at rentene likevel var i strid med § 13-1.
- Finansdepartementet ga et mandat til Zimmer som klart bygger på/forutsetter at § 13-1 ikke er en hjemmel for gjennomskjæring. Litt vanskelig å forstå hvordan staten da kan påstå det motsatte for HR...
- BFU'er fra SKD og en lang rekke andre saker tyder vel heller ikke på at § 13-1 er en alminnelig «hjemmel for gjennomskjæring».
- Finansdepartementet og Skatteetaten håpet å slippe å følge opp Zimmer sin utredning? Rett skatt til rett tid eller høyest skatt så fort som mulig?

AH kommentar forts.

- Mangel kan gi grunnlag for prisavslag, for heving kreves vesentlig mangel. Ulike rettsvilkår for ulike rettsfølger.
- Men staten ønsket å kunne velge helt ulike rettsfølger, prisjustering eller gjennomskjæring, basert på samme rettsvilkår § 13-1. Etter hvert kanskje også utvidet med anførsel om fritt skjønn..?? Kan fremstå opportunistisk.
- Staten prøvde med en god sak, og toppet prosedyrelaget, men heldigvis satt HR foten klart ned.
- HR kunne nøyde seg med å statuere gjennomskjæring, men tok seg god tid til å avvise § 13-1 som rettsgrunnlag for gjennomskjæring.

Domstolsbehandlingen

- **Tingretten bygget på begge grunnlag**
- **Lagmannsretten bygget kun på sktl. § 13-1**
- **Høyesterett drøfter begge rettsgrunnlag**
 - Men ikke uvanlig, jf f.eks. Rt. 2002 s. 456 - Hydro Canada
 - Motsatt f.eks. Rt 2002 s.798 - Nordea (CBK)
- **Enstemmig dom**
- **Saksomkostninger ble ikke tilkjent**

AH kommentar:

- HR drøftet ikke vilkårene for anvendelse av § 13-1, bare om § 13-1 kunne anvendes.
- (58) – enighet om at gjeld og renter er armlengdes – ville staten vunnet frem hvis HR hadde vurdert vilkårene i § 13-1? LR fant at «tilbakekjøp med gjeld ikke var armlengdemessig», selv om både gjeldsnivå isolert og renter var ok. Kanskje HR hadde kommet til det samme, men ikke like opplagt å vurdere mer enn det enkelte trinn for seg under § 13-1.
- LR dommen har omfattende referater av notater fra advokatfirmaene Deloitte og PwC. Sendt inn frivillig under klagebehandlingen?

Rettslig tema

- Spørsmålet i vår sak er **om det er grunnlag for å se bort fra gjelden og gjeldsrentene ved ligningen (53)**
- Et reelt låneforhold (58)
 - Markedsmessige renter
 - Gir i utg.p. rentefradrag etter sktl § 6-40
 - Ikke spørsmål om omklassifisering av gjeld til egenkapital (tynn kapitalisering)
 - Sktl § 6-41 ikke ikraft de aktuelle år

Gjennomskjæringsnormen

- (84) Formulering av normen - Rt. 2012 s. 1888 (37) - Dyvi

"Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av **et grunnvilkår og en totalvurdering**. Grunnvilkåret er 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 **forretningmessige egenverdi**), **skattyters formål** med disposisjonen og **omstendighetene for øvrig** fremstår som **stridende mot skattereglenes formål** å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt. 2008 side 1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis."
- Høyesterett har en fast formulering av normen, etablert av Skoghøy i Hydro Canada, Rt. 2002 s. 456

Motivvurderingen

- (85) Et grunnvilkår for gjennomskjæring er at det hovedsakelige motivet for disposisjonen var å spare skatt. Vilkåret er nærmere beskrevet i Dyvidommen avsnitt 42. Under henvisning til Rt-2006-1232 avsnitt 50 og 51 (Telenor) pekes det der på at det avgjørende her er **skattyterens subjektive motiv** - hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på. Det heter at dette ikke innebærer at den begrunnelsen skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Høyesterett uttaler dernest:
«Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkning av disposisjonen at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor, jf. Telenor-dommen avsnitt 51. **Da må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»**

AH kommentar:

- Vedtaket la avgjørende vekt på at siste ledd, der eiendomsselskapene føres tilbake, kunne vært gjennomført som et tingsinnskudd i stedet for et kjøp med gjeld. Men altså at selve etableringen av «det nye eiendomskonsernet» var forretningsmessig begrunnet.
- For HR la staten mindre vekt på de forretningsmessige formål, mens IKEA la vekt på at hele transaksjonsrekken måtte vurderes samlet – ikke korrekt å vurdere tilbakekjøpet isolert.
- (94) «...ikke tvilsomt at skattebesparelsen var den hovedsakelige – kanskje den eneste – motivasjonsfaktoren ved valget av fremgangsmåte.»

Forretningsmessig formål

- Skattekontoret hadde akseptert at omorganisering av konsernet hadde et forretningsmessig formål
- (89) Jeg kan ikke se det er grunnlag for å sette til side skattekontorets opprinnelige vurdering av det forretningsmessige behovet for en restrukturering av selskapets eiendomsvirksomhet.
- Spørsmålet er etter dette om **grunnvilkåret** for gjennomskjæring likevel kan oppfylles dersom **et enkelt ledd i transaksjonen** skulle være hovedsakelig skattemessig motivert.

Transaksjonsledd som ikke er begrunnet i formålet

- (91) Etter min oppfatning er normen ikke til hinder for at **enkeltledd** i sammensatte disposisjoner som i og for seg kan ha et overordnet forretningsmessig formål, likevel bedømmes under gjennomskjæringsnormen dersom de er nødvendige ledd på veien mot å oppfylle dette formålet, jf. Rt. 2004 side 1331 (Aker Maritime) avsnitt 52 og NOU 2016: 5 side 25.
 - Rt. 2004 s. 1331 avsnitt 52:
 - Aker Maritime mente å kunne utnytte skatteforskriften til et salg av verftsaksjene ut av skattekonsernet gjennom kombinasjonen av et internt konsernsalg og en fusjon. Dette ble planlagt og iverksatt ut fra en samlet plan. .. Aker Finnyards Holding hadde ingen annen oppgave enn å være mellomstasjon for aksjeovergangen. ... Jeg anser etter dette at den valgte konstruksjonen klart stred mot forskriftens formål og at den derfor representerer en illojal utnyttelse av den skattefrihet som konsernforskriften hjemlet.

AH Kommentar:

- Det enkeltleddet som skapte problemer var tilbakekjøpet. Hvis stanset før det – uten tilbakekjøp – ingen gjennomskjæring.
- Staten påstod ikke gjennomskjæring av leddene før tilbakekjøp, hvorav kun fisjonen var av interesse. Staten påstod ingen omkamp av CoP, ikke aktuelt å beskatte eiendomssalget annet enn som aksjegevinst. Og HR har da heller ikke gått inn på dette.

Transaksjonsledd og metoder

- (92) Jeg finner det lite tvilsomt at den gjennomskjæring som ble foretatt i Aker Maritime-dommen overfor et forretningsmessig unødvendig og klart skattemessig motivert *mellomledd* i en ellers forretningsmessig fornuftig transaksjonsrekke, også må kunne foretas mot et skattemessig motivert *sluttledd*.
 - NOU 2016: 5 - Zimmer - side 80:
 - For det annet kan det tenkes at et disposisjonsmønster samlet sett har forretningsmessige eller andre ikke-skattemessige formål og virkninger, men at ett (eller flere) *ledd* i disposisjonsrekken ikke er nødvendig for å oppnå disse formål og virkninger, men typisk er *skutt inn* for å oppnå en skattefordel (gjerne omtalt som unødvendig mellomledd). Det er sikker rett at et slikt mellomledd kan vurderes særskilt under omgåelsesnormen selv om disposisjonsrekken samlet sett har ikke-skattemessig formål og virkninger
- (93) Det er etter min oppfatning klart at denne normen også må få anvendelse på *unødvendige metoder* for å gjennomføre et ellers nødvendig transaksjonsledd.

AH kommentar:

- (93)

..unødvendige metoder for å gjennomføre et ellers nødvendig transaksjonsledd»

- Henger sammen med (100)

Jeg kan etter en totalvurdering ikke se at det ut fra de hensyn som kontinuitets- og fradragsreglene skal ivareta, vil være forenlig med skattereglernes formål å gi selskapet rett til fradrag.

- Fisjonen (og tingsinnskuddet) var relevant fordi de var nødvendig for å legge til rette for tilbakekjøpet. *Metoden* var skattefritt å skille ut noe man eide, og så kjøpe tilbake med gjeld (til Belgia).

AH kommentar forts.

- Henvisningen til at *unødvendige metoder* kan gjennomskjæres var naturlig for å begrunne resultatet i saken slik det er formulert i (100), og må ses i sammenheng med Ikea sin anførsel om at man ikke kunne se isolert på tilbakekjøpet.
- Unødvendige metoder – en utvidelse av området for gjennomskjæring? Hvilke andre «metoder» kan rammes? Alle metoder uten annet formål og virkning enn å spare skatt hvor lovgiver ikke har tatt stilling, men det stemmer vel med gjennomskjæringsnormen slik den er sitert i Ikea.
- HR har her presisert normen (for den som var i tvil), men ikke utvidet.

AH Kommentar forts.

- «*..rammes imidlertid ikke låneopptaket og rentekostnadene i vår sak av § 13-1*»
- HR vurderte altså ikke primært en EK transaksjon, men det eneste trinnet i transaksjonsrekken som var finansiert med fremmedkapital: Kjøpet, med fremmedkapital. Sier det ikke rammes av § 13-1.
- Hvorfor sa HR noe om EK transaksjoner og § 13-1?
- Rene egenkapitaltransaksjoner kan vel vanskelig rammes av gjennomskjæring. Og derfor sa HR at man kan heller ikke senke listen for dette ved å bruke § 13-1. Men fisjonen som sådan var aldri noe tema..?
- Tilbakekjøpet ble ikke vernet mot gjennomskjæring - effekten av transaksjonsrekken kunne likevel rammes, bare ikke under § 13-1.

Den konkrete vurdering - grunnvilkåret

- (94) Etter mitt syn er det ikke tvilsomt at skattebesparelse var den hovedsakelige – kanskje den eneste – motivasjonsfaktoren ved valget av fremgangsmåte. **Fremgangsmåten resulterte i** at Ikea Handel og Eiendom AS påtok seg store kostnader ved erverv av eiendommer som selskapet nettopp hadde avstått vederlagsfritt. Disse kostnadene oversteg langt skattebesparelsen selskapet oppnådde gjennom rentefradraget. **Måten rekken av disposisjoner ble gjort på, kan derfor ikke ha hatt noe annet formål** enn å skape en gjeldsbyrde i Ikea Handel og Eiendom AS som ga grunnlag for et skattemessig fradrag i Norge, hvilket samlet sett var gunstig for Ikea-konsernet som sådan. **Jeg kan ikke se at selskapet har gjendrevet dette.**
- (95) Jeg er **derfor** kommet til at det hovedsakelige formålet med **måten** rekken av disposisjoner ble utført på, var å spare skatt. Grunnvilkåret er da oppfylt.

AH kommentar:

- Sterk kontrast til skattyters anførelse: «Å spare skatt var ikke et hovedformål». «Muligheten for gjeldsopptak var ikke et hovedformål».
- Slik saken fremstår i HR sin dom er det vanskelig ikke å være enig med HR (gjennomskjæring er en veldig konkret vurdering) «Ba om bråk og fikk det»

AH kommentar forts.

- Men hva hvis den kommersielle (del)begrunnelsen hadde vært nettopp økt gjeld? F.eks. «hensiktsmessig kapitalstruktur for å betjene konsernets eksterne gjeld, ønske om fattige døtre, ønske om likt kapitaliserte døtre for lettere å styre/sammenligne avkastningskrav»
- Rammes debt push down generelt (salg til nytt holdingselskap)? Nytt holding får ingen (netto)kostnad, så dommen løser ikke dette direkte. Hva hvis f.eks. solgt til et nytt norsk eiendomsselskap direkte eiet av Ingka Pro Holding?
- Kunne belånt utviklingen av eiendommer løpende. Paradoks at man straffes for å ta opp gjelden senere? Må alt lån ved oppkjøp tas dag 1?

Totalvurderingen

- (98) De forretningsmessige formål kunna ha vært oppnådd uten at selskapet pådro seg rentekostnader
- (99) [Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) omtaler] at omorganiseringer "som i hovedsak er skattemessig motivert bør derfor ikke komme inn under skattefritaket". Etter min oppfatning **treffer dette bærende synet bak de aktuelle skattereglene også den metoden som ble benyttet i vår sak.** Metoden var ikke nødvendig for å oppnå transaksjonens legitime forretningsmessige formål, men var i all hovedsak skattemotivert.
- (100) Jeg kan etter en totalvurdering ikke se at det ut fra de hensyn som kontinuitets- og fradragsreglene skal ivareta, vil være forenlig med skattereglenes formål å gi selskapet rett til fradrag.

AH kommentar:

- Premiss (100), rammer kombinasjonen av fisjonsreglene og realisasjonsreglene.
- Rammer kun det kumulative, transaksjonsrekken i denne saken, kombinasjonen utfisjonering og tilbakesalg til seg selv. Ender opp der man var, men med ny gjeld. Intet annet formål (som HR trodde på) og ingen annen effekt (som HR la vekt på).
- Fisjonen som sådan var uproblematisk, også for staten. Tilsvarende med tingsinnskuddet i trinn 3. Gjelden/rentene var problemet, uten salget ingen gjennomskjæring. Samtidig kunne ikke salget skje uten først å fisjonere ut.

AH kommentar forts.

- Dommen kan ikke tas til inntekt for at fisjoner kan gjennomskjæres i større utstrekning enn før. Staten anførte ikke engang at fisjonen kunne gjennomskjæres som et salg av eiendommene direkte.
- I og for seg liten grunn for HR til å vise til forarbeidene for fusjon/fisjon. Men at man har benyttet en fisjon først betyr altså ikke at enhver etterfølgende disposisjon står seg.

AH kommentar – «strid med skattereglernes formål»

- (100) Ingen presis drøftelse, bare en konklusjon om strid med skattereglernes formål å gi fradrag for gjeld/renter.
- Strid med formålet til hvilken regel? Regelen om rentefradrag krever at det er gjeld/renter. Gjeld/renter var armlengdes, men kunne likevel gjennomskjæres.
- Det er skatteeffekten av den kombinerte transaksjonen som kommer i fokus. Ingenting i veien for å kjøpe eiendomsselskaper, med konsernintern gjeld. Men når man selv eide de fra før, og gjorde en skattefri tilpasning for å kunne selge til seg selv med pådragelse av gjeld, så ble ikke effekten av gjelden akseptert.

Betydningen av alternative handlingsmuligheter

- (104) ...Jeg viser her til Rt. 2004 side 1331 avsnitt 55 (Aker Maritime). Selskapet hadde gjort gjeldende at det ville være urimelig å foreta gjennomskjæring i et tilfelle der det tilsvarende resultatet kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempling. **Førstvoterende uttaler at en skattyter må finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er foretatt. Dette utgangspunktet er jeg enig i.** Deretter heter det:
 - "Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville vært oppnådd med en slik søknad. Men det er ikke tilfelle her."
- (105) Uttalelsen er knyttet til utfallet av en søknad og ikke til hva som er korrekt anvendelse av et regelsett. Men også i en situasjon der en skattyter etter en **profesjonell overveielse** har valgt én metode fremfor en annen, er det grunn til å kreve at den alternative fremgangsmåten ville være **uangripelig og uten tvil** hadde gitt et likt skattemessig resultat. En slik fullt ut avklart, alternativ fremgangsmåte har Ikea Handel og Eiendom AS ikke påvist.

AH kommentar:

- Positivt at HR bekrefter at alternative transaksjoner er relevant. Stiller krav om at alternativet klart måtte vært mulig.
- Zimmer sitt forslag: «om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke rammes av omgåelsesregelen»
- Samme utfall med Zimmer sin regel, i alle fall i denne saken. Lån i Belgia og utbytte kan neppe rammes, men gir ikke «tilnærmet samme resultat»
- Er HR strengere i Ikea enn i Reitan samt Zimmer sin regel? Preget av faktum? Jeg tror veldig få, om noen, saker vil avgjøres på disse nyansene.
- Typisk en del av totalvurderingen, men kan også komme inn ved vurderingen av grunnvilkåret - skattemotiv

Betydningen av manglende lovgiveraktivitet

- (106) Selv om lovgiver har vært kjent med de utfordringer rentefradrag mellom nærstående har skapt, uten å gripe regulerende inn, **skyldes ikke den manglende reguleringen at man ikke har villet ramme dette**, men at feltet er vanskelig å regulere treffsikkert. Den senere bestemmelsen i skatteloven § 6-41 og dens forarbeider viser dette. I slike tilfeller vil den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kunne anvendes.
 - Sml. Rt. 2014 s. 227 - ConocoPhillips III avsnitt 66
 - Samtidig har lovgiveren - etter utførlige vurderinger ved to anledninger - avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

AH Kommentar:

- Den senere bestemmelsen i skatteloven § 6-41 og dens forarbeider viser dette. *I slike tilfeller* vil den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kunne anvendes.
- Betyr at i andre tilfeller, altså når vi har fått § 6-41, så kan den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke anvendes?
- Forarbeidene sier gjennomskjæring er vanskelig, derfor § 6-41, inspirert av andre land og hegner om norsk skattefundament. Men står vel ingenting om at gjennomskjæring kan anvendes i tillegg.
- HR sin formulering antyder at i fremtiden rammes debt push down av § 6-41 (samt evt. thin cap under § 13-1?) men ikke av gjennomskjæring. Paradoks hvis Ikea ville kommet bedre ut med § 6-41?

AH Kommentar forts.

- Betydningen av «manglende lovgiveraktivitet» som overskrift, og trekker så en parallell til CoP dommen om fisjon og salg.
- Var vel ikke akkurat manglende lovgiveraktivitet, snarere veldig aktiv lovgiver med et bevisst valg.

Endring av lånets karakter?

- Har lånet etterhvert endret karakter til å bli driftsfinansiering?
 - (108) Slik man har innrettet seg, er det ikke tvilsomt at det er det samme lånet som er videreført gjennom flere år. Om man i stedet kunne ha innfridd lånet og tatt opp andre lån, kan ikke ha betydning. Det må være selskapets ansvar å sørge for at løpende finansielle disposisjoner foretas med nødvendig klarhet og notoritet slik at avgjørelsen av skattespørsmål ikke i ettertid skal måtte løses gjennom kompliserte nettobetraktninger. Saken har etter det jeg kan se, heller ikke vært lagt opp med dette for øyet - verken for forvaltningen eller domstolene.

AH kommentar:

- (108) illustrerer at Ikea burde nedbetalt og tatt nye lån, ville hjulpet litt.

Omgåelse og sktl. § 13-1

- (59) [Skatteloven § 13-1](#) står i kapitlet om skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap. Første og tredje ledd, som er de relevante delene i saken her, lyder:
«(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (61) Loven stiller etter sin ordlyd ingen kvalitative krav til hvordan interessefellesskap har ført til at «inntekt er redusert». Dette kan, lest isolert, tyde på at bestemmelsen har et ubegrenset anvendelsesområde. Forarbeidene og forhistorien gir imidlertid et mer nyansert bilde:

Forarbeider - Rettspraksis

- Ot. Prp. nr. 26 (1980-1981) punkt 9.1 - «transaksjon»
- Utviklingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel
- Ot. Prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.13 - primært tilordning- og prisingsregel
- Ot. Prp. nr. 62 (2006-2007) - OECD-tilfrøyelsen i fjerde ledd
- Rettspraksis § 13-1 - ikke anvendelse på egenkapitaldisposisjoner
 - Rt. 1940 s. 598 - Fornebo, Rt. 1936 s. 833 - Allers, Rt. 2003 s. 536 - Storhaugen Rt. 2010 s. 790 Telecomputing, Rt. 1995 s. 124 - Schlumberger, Rt. 2001 s. 1265 - Agip, Rt. 2006 s. 1573 - Dillerud, Rt. 2007 s. 1025 - Statoil Angola, Rt. 2014 s. 614 - Elysee
- Rettspraksis gjennomskjæring - anvendt ved selskapsendringer
 - Rt. 2002 s. 456 - HydroCanada, Rt. 2002 s. 798 - Nordea, Rt. 2004 s. 1331 - Aker Marit,
 - Rt. 2006 s. 1232 - Telenor

AH kommentar

- «Rettspraksis § 13-1 – ikke anvendelse på egenkapitaldisposisjoner»
- Jeg ville sagt – «ikke anvendelse utover prisjustering eller strukturell justering»
- Strukturell justering er justering av enkeltvilkår slik at de blir armlengdemessig, før prising finner sted. F.eks. Agip – egenandelen i forsikring justert opp før premien ble sammenlignet med markedspremien. Noe helt annet enn å sette strek over hele forsikringen.
- At § 13-1 ikke gjelder for egenkapitaldisposisjoner... Det skal mye til for at slike rammes av gjennomskjæring også...

Øvrige rettskilder

- LigningsABC 2014 og 2015/16 – antyder videre anvendelsesområde
- Juridisk litteratur gir liten veiledning
- **Endelig vurdering:**
- (77) Sktl § 13-1 har lang historikk, det er utviklet en ulovfestet gjennomskjæringsregel
- (78) uttalelser i forarbeidene til sktl. § 13-1, forutsetningene for det pågående arbeid med lovfesting av gjennomskjæringsnormen
- (79) Egenkapitaldisposisjoners karakter – anvendelse av sktl § 13-1 vil kunne ramme lojale og legitime disposisjoner, vanskelige grensedragninger
- (80) Disposisjoner vil kunne bli mer sårbare ved vurdering etter sktl. § 13-1

Konklusjon § 13-1

- (81) Mitt syn er at § 13-1 ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning. De vurderingstemaer den ulovfestede gjennomskjæringsregelen inneholder, er velegnet for å bedømme slike tilfeller. På den måten begrenses også utfordringene med å trekke grensen mellom den lovbestemte og den ulovfestede regelens anvendelsesområde. For ordens skyld legger jeg til at § 13-1 selvfølgelig kan anvendes på de deler av en slik disposisjonsrekke som bestemmelsen rammer, slik som internpris og tynn kapitalisering. Som jeg har vært inne på, rammes imidlertid ikke låneopptaket og rentekostnadene i vår sak av § 13-1.
- Egenkapitaldisposisjoner?
 - (53) Fisjon (79) Utdeling av utbytte eller kapitalnedsettelse

Zimmer, NOU 2016:5 s. 68

- Hvis det antas at skatteloven § 13-1 har den rekkevidden etter gjeldende rett som Lignings-ABC [2015/16 s. 1313] gir uttrykk for, foreslår utredningen derfor at det ved endring av skatteloven § 13-1 gjøres klart at bestemmelsen bare gjelder hvor det er aktuelt å endre priser på transaksjonen mellom skattytere med interessefellesskap, herunder å foreta slik strukturell justering som omtalt foran, som ledd i slik prising.
- Note 175:
- Bestemmelsen i skatteloven § 13-1 første ledd kan f.eks. endres til å lyde: «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.»

AH kommentar:

- Grensen mot strukturelle justeringer. Ikke et tema i Ikea-saken - ikke tynn kapitalisering men hele gjeldsforholdet/låneavtalen.
- Hvis noen mener Action 8-10 gir rett til noe mer enn strukturelle justeringer under Art 9, så er internretten altså ikke der. § 13-1 viser til OECD GL og Ikea dommen gir støtte til et syn om at det ikke ligger noen adgang til gjennomskjæring i Art 9 heller, noe teoretisk da internretten nå er klar.
- Kunne Ikea påberopt seg støtte i EØS-retten?

AH kommentar

- Er dommen både starten og slutten på gjennomskjæring ved debt push down (for år etter 2014)?
- Er dommen starten på en ny bølge med saker om gjennomskjæring?

AH kommentar – hva med gjelden?

- Renter påløper årlig, for å avskjære alle renter alle år må HR anses for å ha avskåret gjelden som sådan, med den effekt at ingen renter kommer til fradrag. Er vel i samsvar med vedtaket, som i resultat opprettholdes.

AH quiz

- Belgia vil ha tilbakebetalt. Behandles gjelden «skattemessig som egenkapital»? Selskapsrettslig er den fortsatt gjeld, kan konvertere til fri EK og betale tilbake (?) Hva hvis Ikea lånefinansierer tilbakebetalingen, eller refinansierer hele lånet i en norsk bank; kan man refinansiere et lån som i Norge skattemessig ikke er der - fortsatt gjennomskjæring eller må det tas opp som ny sak om gjennomskjæring? Problem med EØS-retten? Eller ikke-sak pga. § 6-41? Hvis klagenemndsvedtaket bygger på § 13-1, kunne da Ikea krevet MAP?

AH oppsummering

- Hvis vi skal trekke enkeltsetninger ut av sin sammenheng:
(94) «*Disse kostnadene [til tilbakekjøp] oversteg langt skattebesparelsen selskapet kunne oppnådd gjennom rentefradraget*»
- HR sier nå at spart norsk skatt er et relevant moment som taler mot gjennomskjæring?
- Vår gjennomgang av enkeltformuleringer i dommen har sin svakhet. Alle dommerne var «*i det vesentlige og i resultat*» enige. Fisjon og tilbakekjøp med lån kan gjennomskjæres. § 13-1 er ikke hjemmel for gjennomskjæring.

TAKK FOR OSS!

Kristian Kvamme Anders Heieren

SKD

AdeB