

# Merverdiavgift på innførsel av fjernleverbare tjenester

*Hvor mye aktivitet skal til for at et  
holdingselskap regnes som næringsdrivende  
etter mval. § 3-30 (2)?*

Kandidatnummer:

142

Antall ord:

12483



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2017

# Innholdsfortegnelse

|                                                                                                    |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Innholdsfortegnelse .....                                                                          | 1  |
| 1 Innledning.....                                                                                  | 3  |
| 1.1 Tema for masteroppgaven .....                                                                  | 3  |
| 1.2 Rettskilder og juridisk metode.....                                                            | 4  |
| 1.3 Masteroppgavens struktur.....                                                                  | 6  |
| 2 Generelt om plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester ..... | 7  |
| 2.1 Innledning.....                                                                                | 7  |
| 2.2 Rettsvirkning: Omvendt avgiftsplikt .....                                                      | 8  |
| 2.3 Vilkår: Tjenesten må være fjernleverbar .....                                                  | 9  |
| 2.4 Vilkår: Tjenesten må være kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet .....                           | 10 |
| 2.5 Vilkår: Kjøperen må være næringsdrivende.....                                                  | 12 |
| 2.5.1 Generelt om næringsvurderingen .....                                                         | 12 |
| 2.5.2 Virksomheten må være egnet til å gå med overskudd .....                                      | 15 |
| 2.5.3 Virksomheten må drives for egen regning og risiko .....                                      | 17 |
| 2.5.4 Virksomheten må være av et visst omfang og en viss varighet .....                            | 19 |
| 3 Når er et holdingselskap næringsdrivende i henhold til § 3-30 (2)? .....                         | 21 |
| 3.1 Holdingselskap som undersøkelsesobjekt .....                                                   | 21 |
| 3.2 Rent aksjeinnehav er ikke tilstrekkelig aktivitet.....                                         | 22 |
| 3.3 Aktivitet ved kjøp av fjernleverbare tjenester .....                                           | 25 |
| 3.4 Tilleggsmomenter i aktivitetsvurderingen.....                                                  | 27 |
| 3.4.1 Generelt .....                                                                               | 27 |
| 3.4.2 Virksomhetens formål .....                                                                   | 27 |
| 3.4.3 Ansatte.....                                                                                 | 29 |
| 3.4.4 Dobbel styrerepresentasjon .....                                                             | 31 |
| 3.4.5 Kjøp og salg av aksjer .....                                                                 | 31 |
| 3.4.6 Finansiering.....                                                                            | 33 |
| 3.4.7 Bistand ved ekstern finansiering .....                                                       | 35 |
| 3.4.8 Bistand ved ansettelse i datterselskap .....                                                 | 36 |
| 3.4.9 Utleie av rettigheter .....                                                                  | 36 |
| 3.4.10 Kontantstrømmer.....                                                                        | 37 |

---

|                       |    |
|-----------------------|----|
| 3.5 Avslutning .....  | 38 |
| Litteraturliste ..... | 41 |

# 1 Innledning

## 1.1 Tema for masteroppgaven

Tema for masteroppgaven er i hvilke tilfeller holdingselskaper regnes som næringsdrivende i henhold til merverdiavgiftsloven<sup>1</sup> § 3-30 (2), og dermed blir pliktige å beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester fra utlandet, jf. § 11-3 (1).

Merverdiavgift er en av statens største inntektskilder, og ble anslått å utgjøre NOK 264 mrd. i 2016.<sup>2</sup> Det er en avgift som rammer svært bredt, ettersom det er generell avgiftsplikt på varer og tjenester ved omsetning, uttak og innførsel, jf. mval. § 1-1 (1). Unntak og fritak, som definert i § 1-3 (1) litra g og h, følger av lovens §§ 3-2 – 3-20 og kapittel 6. Ordningen er at næringsdrivende som driver avgiftspliktig virksomhet beregner utgående merverdiavgift på sin egen ytelse, som så påføres neste ledd i omsetningskjeden. Et system med fradrag for inngående merverdiavgift på egne anskaffelser sikrer at avgiften treffer *selve merverdien* av ytelsen. Avgiften er en indirekte skatt som til slutt veltes over på forbruker, og er ment å være en forbruksavgift.<sup>3</sup>

Frem til 2001 var det kun generell avgiftsplikt på varer, mens tjenester ble inkludert ved merverdiavgiftsreformen dette året. Da ble det også gitt hjemmel for avgiftsplikt ved innførsel av fjernleverbare tjenester, som denne oppgaven skal handle om. Fjernleverbare tjenester kjennetegnes ved at de kan utføres uten at fysisk nærhet til et bestemt sted eller til kjøperens person, eiendom eller gjenstand er påkrevet. Et eksempel på en fjernleverbar tjeneste er rådgivning, for eksempel advokattjenester,<sup>4</sup> mens et eksempel på en stedbunden tjeneste er eiendomsmeglertjenester.

Plikten til å beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester reguleres av mval. § 3-30 (1) og (2). Bestemmelsen oppstiller flere vilkår, hvor ett av dem er at importøren er «næringsdrivende». I tilfeller hvor importøren ikke er næringsdrivende, finnes det ikke hjemmel for å pålegge beregning av avgift. Også selskaper er dermed unntatt

---

<sup>1</sup> lov av 19. juni 2009 nr. 58. Loven er i hovedsak en «teknisk revisjon» av tidligere merverdiavgiftslovgivning, jf. Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 5 flg.

<sup>2</sup> [https://www.regjeringen.no/contentassets/0e41c00a921245f282ba5781c1ad812f/faktaark\\_statens\\_inntekter\\_utgifter.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/0e41c00a921245f282ba5781c1ad812f/faktaark_statens_inntekter_utgifter.pdf)

<sup>3</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 10.

<sup>4</sup> Advokattjenester er imidlertid regnet som stedbundne hvis de er knyttet til prosessoppdrag, jf. Rt. 2012 s. 1547.

fra beregningsplikt ved innførselen dersom de ikke driver næring, og det er denne grensedragningen som er tema i oppgaven.

Oppgaven tar for seg tilfeller hvor norske holdingselskaper står for innførsel av fjernleverbare tjenester. Som det redegjøres nærmere for i punkt 2.5 flg., krever næringsvilkåret at det må foreligge en viss økonomisk aktivitet. Karakteristisk for holdingselskaper er at de har til formål å eie aksjer i datterselskaper, og derfor ofte har nokså lite aktivitet på egen hånd. Det er vanlig å anta at rene holdingselskaper ikke har tilstrekkelig aktivitet til å regnes som næringsdrivende etter § 3-30 (2), og dermed ikke omfattes av beregningsplikt etter bestemmelsen. Oppgavens hovedproblemstilling er hvor mye aktivitet det må være i et holdingselskap for at det skal regnes som næringsdrivende etter § 3-30 (2), og bli pliktig å beregne merverdiavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester.

## 1.2 Rettskilder og juridisk metode

Merverdiavgiftsretten plasserer seg i det rettslige landskapet som en del av den spesielle forvaltningsretten. Etersom merverdiavgiften er et inngrep overfor den som rammes av den, setter legalitetsprinsippet skranker for å pålegge beregning av avgift, jf. Grl. § 113.

Hovedregelen er at statlige inngrep, herunder avgiftsberegning, krever forankring i lovens ordlyd, jf. Rt.1995 s. 530 (Fjordlaks), noe som gjør lovteksten til en særlig viktig rettskildefaktor. Fordi ordlyden «næringsdrivende» i mval. § 3-30 (2) er skjønnsmessig og ikke nærmere definert i loven, gir lovteksten likevel mindre bidrag til grensedragningen som drøftes i oppgaven.

Forarbeidene vil være relevante i den grad de gir rettledning for hvordan næringsbegrepet skal forstås og avgrenses. Imidlertid er forarbeidene nokså knappe, og oppstiller kun hovedtrekkene i næringsvurderingen, mens de for øvrig nøyer seg med å henvise til retts- og forvaltningspraksis. Forarbeidene er likevel ikke mer enn rundt ti år gamle, og må forutsettes å være noenlunde oppdatert på rettstilstanden.

Når det gjelder praksis, er høyesterettsavgjørelser den viktigste kilden ettersom Høyesterett dømmer i siste instans, jf. Grl. § 88. Høyesterett har aldri behandlet næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten, men næringsbegrepet i skatteretten har vært gjenstand for behandling flere ganger. Praksisen fra skatteretten vil ha overføringsverdi, noe jeg kommer tilbake til under presentasjonen av næringsbegrepet i punkt 2.5.

Av underrettspraksis foreligger flere relevante dommer om næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven, bl.a. Zymtech Holding-dommen fra Borgarting lagmannsrett avsagt i 2015.<sup>5</sup> Dommen ble anket, men slapp ikke inn for Høyesterett.<sup>6</sup> Selv om underrettspraksis ikke har rettskildemessig vekt på samme nivå som høyesterettspraksis, har også slik praksis en viss vekt. Det samme gjelder forvaltningspraksis, skjønt denne gjerne tillegges enda mindre vekt enn underrettspraksis. På grunn av hensynet til forutberegnelighet, vil forvaltningspraksis, så vel som underrettspraksis, tillegges størst vekt dersom praksisen er langvarig og ensartet. Eksempelvis uttales det i Rt. 2006 s. 364 at *«(...) uansett vil det ikke være grunn til å tillegge en enkeltstående uttalelse fra et fylkesskattekontor nevneverdig vekt. En klar og entydig avgiftspraksis er det under ingen omstendighet tale om.»* (avsn. 39). Og i Rt. 2007 s. 1401: *«Etter min mening er den forvaltningspraksis som foreligger, ikke så langvarig at den kan tillegges selvstendig rettskildeværdi.»* (avsn. 43).

For øvrig er det skrevet lite juridisk teori om næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten generelt og merverdiavgiftsloven § 3-30 (2) spesielt. Skatterettslig litteratur om virksomhetsbegrepet kan imidlertid ha overføringsverdi. Nærmere redegjørelser for næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten finnes også i kilder fra forvaltningen, herunder uttalelser fra Skattedirektoratet (SKD), skattekontorene og avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift (nå Skatteklagenemnda, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 (2)).

Når det gjelder internasjonal rett, kan det nevnes at merverdiavgiften ikke er en del av EØS-avtalen. EUs merverdiavgiftsdirektiv og avgjørelser fra EU-domstolen har derfor ikke direkte betydning for forståelsen av norske merverdiavgiftsregler. Men som fremhevet av Klagenemnda i KMVA-2014-8119: *«Dette utelukker selvsagt ikke at EU-domstolen kan ha fornuftige vurderinger med en viss grad av overføringsverdi.»*<sup>7</sup>

Av reelle hensyn står forutberegnelighetshensynet sentralt. Merverdiavgiften kan ha store økonomiske konsekvenser for dem som omfattes av den, og legger føringer på hvilke priser avgiftssubjektene kan operere med. Det er viktig for (de potensielle) avgiftssubjektene å vite om de skal beregne og betale utgående merverdiavgift, samt om de har rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

---

<sup>5</sup> LB-2015-40004

<sup>6</sup> HR-2016-324-U

<sup>7</sup> Dymes m. fl. 2017 s. 14 flg. legger til at avgiftsreglene kan være i strid med EØS-avtalen, selv om merverdiavgift ikke er en del av avtalen, f.eks. som ulovlig støtte.

Et annet viktig reelt hensyn er hensynet til konkurransenøytralitet, herunder å unngå dobbel eller ingen avgift. Merverdiavgiften skal i minst mulig grad ramme næringsdrivende ved å påvirke valget av leverandør.<sup>8</sup> I den grad bare noen leverandører i markedet plikter å beregne utgående merverdiavgift på sine varer eller tjenester, kan det oppstå konkurransevridning.

### 1.3 Masteroppgavens struktur

Oppgaven består av en generell del 2 og en spesiell del 3. I del 2 gis en generell presentasjon av vilkårene og rettsvirkningen i § 3-30 (1) og (2) om merverdiavgift på innførsel av fjernleverbare tjenester. Særlig den generelle presentasjonen av vilkåret om at mottakeren må være næringsdrivende, som behandles i pkt. 2.5, legger grunnlaget for den spesielle drøftelsen i del 3. I del 3 drøftes det i hvilke tilfeller et holdingselskap driver tilstrekkelig aktivitet til å regnes som næringsdrivende i henhold til mval. § 3-30 (2). I denne delen drøftes først aktivitet som er felles for alle holdingselskaper som vurderes etter bestemmelsen; de eier aksjer i andre selskaper og importerer fjernleverbare tjenester. Deretter tar oppgaven for seg andre typer av aktivitet holdingselskapet kan ha i tillegg, og i hvilken grad slik aktivitet påvirker næringsvurderingen. Avslutningsvis vil det gis en kortfattet oppsummering og noen rettspolitiske synspunkter.

---

<sup>8</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 26.

## 2 Generelt om plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester

### 2.1 Innledning

Merverdiavgiftsloven § 3-30 (1) og (2) lyder som følger:

*«(1) Det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder likevel ikke dersom tjenesten inngår i beregningsgrunnlaget etter § 4-11 første ledd.*

*(2) Merverdiavgiftsplikten etter første ledd oppstår dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.» (min understrekning).*

For at bestemmelsen skal komme til anvendelse, må altså transaksjonen som vurderes gjelde en tjeneste som er fjernleverbar og som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet, mest praktisk fra utlandet. Vilkårene om at tjenesten må være fjernleverbar og at det må foreligge innførsel forklares nærmere i henholdsvis pkt. 2.3 og 2.4 nedenfor. Endelig må kjøperen være næringsdrivende for at slik innførsel skal medføre plikt til beregning av avgift. Innholdet av næringsvilkåret er omfattende, og vil utgjøre hoveddelen av oppgaven. I punkt 2.5 vil jeg presentere grunnelementene i næringsvurderingen, mens jeg i kapittel 3 behandler avhandlingens hovedproblemstilling som er hvor mye aktivitet et holdingselskap må drive for at det skal regnes som næringsdrivende etter bestemmelsen.

For øvrig oppstiller bestemmelsen enkelte avgrensninger. Etter første ledd annet punktum er tjenester som inngår i beregningen av toll ved innførsel av varer unntatt fra bestemmelsen. Unntaket skal forhindre dobbeltbeskatning.<sup>9</sup> Regelen kan reise visse avgrensingsproblemer eksempelvis mot software o.l., men drøftes ikke nærmere her.

Etter annet ledd er bestemmelsen også avgrenset mot fjernleverbare tjenester som ikke belastes merverdiavgift ved innenlands omsetning. Et eksempel er finansielle tjenester som er

---

<sup>9</sup> Ot.prp.nr.76(2008-2009) s. 57.



unntatt fra merverdiavgift etter mval. § 3-6. Etter § 3-30 (2) gjelder da tilsvarende ved innførsel av slike tjenester for å sikre konkurransenøytralitet.

Rettsvirkningen av § 3-30 (1) og (2) er for det første at det må beregnes merverdiavgift ved innførselen av den fjernleverbare tjenesten, slik som ved innenlands omsetning av tjenester, herunder fjernleverbare tjenester, jf. § 3-1 (1). Rettsvirkningen etter § 3-30 (1) og (2) er likevel spesiell ved at plikten til å beregne avgift pålegges kjøper i stedet for selger, jf. § 11-3 (1). Jeg vil starte med å kommentere dette nærmere i punkt 2.2.

## 2.2 Rettsvirkning: Omvendt avgiftsplikt

Merverdiavgiftsloven § 3-30 (1) og (2) har en noe særegen rettsvirkning, ettersom avgiftsplikten pålegges et annet subjekt enn det som er hovedregelen i merverdiavgiftsretten, jf. § 11-3 (1).

Det følger av mval. § 2-1 (1) jf. § 1-3 (1) litra d at registrerte eller registreringspliktige næringsdrivende er avgiftssubjekter. Dette innebærer at både de som *er* registrert i Merverdiavgiftsregisteret og de som *skulle vært* det, ved (innenlands) omsetning og uttak av varer og tjenester skal beregne og betale merverdiavgift, jf. § 11-1 (1). Hovedregelen er altså at det er avgiftssubjektet (leverandøren) som beregner og betaler utgående merverdiavgift.

Ved innførsel av fjernleverbare tjenester er det valgt en annen løsning når omsetningen skjer mellom næringsdrivende, ved at det er tjenesteimportøren, altså kjøper, som skal beregne og betale avgiften på vegne av leverandøren, jf. mval. § 11-3 (1). Dette systemet kalles reverse charge på engelsk, og snudd avregning eller omvendt avgiftsplikt på norsk. I tråd med juridisk litteratur velges betegnelsen «omvendt avgiftsplikt», da denne anses for å være den som mest presist beskriver rettsvirkningen.<sup>10</sup> Terminologisk er det ikke korrekt å omtale den næringsdrivende importøren som «avgiftssubjekt», ettersom dette begrepet er legaldefinert i § 1-3 (1) litra d, og man ikke behøver å innfri disse vilkårene for å omfattes av mval. § 3-30 (2).<sup>11</sup> Regelen innebærer altså at en norsk næringsdrivende som kjøper merverdiavgiftspliktige fjernleverbare tjenester fra utlandet må beregne og eventuelt betale merverdiavgift ved innførselen.

---

<sup>10</sup> Gjems-Onstad m.fl. 2013 s. 242

<sup>11</sup> Se for eksempel Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 22. Denne terminologien er brukt av Kristensen i Gjems-Onstad m.fl. 2015 s. 68 flg.

Systemet med omvendt avgiftsplikt er begrunnet i et av de grunnleggende hensynene bak merverdiavgiften; å ramme norsk forbruk. Ved salg av fjernleverbare tjenester er det per definisjon ikke alltid mulig for selgeren å vite hvor tjenesten vil bli forbrukt, slik at man heller har lagt avgiftsbyrden på kjøperen for å treffe det norske forbruket.<sup>12</sup> Dette har også medført at regelverket utelukkende fokuserer på formelle kriterier som hvor kjøper og selger er hjemmehørende, og ikke tillegger for eksempel fysisk utførelse betydning.<sup>13</sup> I tillegg ville den tradisjonelle ordningen innebære at de utenlandske næringsdrivende måtte registrere seg i Norge, noe som ville være tungvint og upraktisk.<sup>14</sup>

Dersom den næringsdrivende ikke er registreringspliktig etter mval. § 2-1, skal opplysninger om innførselen innrapporteres på en skattemelding for merverdiavgift, jf. skatteforvaltningsloven § 8-3 (1) litra b. I disse tilfellene er innførselen imidlertid først avgiftspliktig når «samlede kjøp for en termin overstiger 2.000 kroner» eksklusive merverdiavgift, jf. mval. § 11-3 (1) annet punktum.

## 2.3 Vilkår: Tjenesten må være fjernleverbar

Fjernleverbare tjenester er tjenester hvis «utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted», jf. mval. § 1-3 (1) litra i. Ettersom vurderingstemaet er tjenestens *art*, er det uten betydning hva som er avtalt for den konkrete tjenesteutførelsen. En fjernleverbar tjeneste mister ikke sin karakter som sådan ved at en rapport som kunne vært sendt per e-post, printes ut og overleveres personlig i papirform. Vilkåret er at tjenesten er fjernleverbar, ikke (nødvendigvis) fjernlevert. Noen praktiske eksempler på fjernleverbare tjenester er konsulenttjenester, rådgivningstjenester, arkitekttjenester og software.<sup>15</sup>

En høyst praktisk type av fjernleverbare tjenester er elektroniske tjenester, som er tjenester som «leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringingen av tjenestene hovedsakelig er automatisert», jf. § 1-3 (1) litra j. Eksempler på elektroniske tjenester er mobilabonnement og bredbåndstelefon.<sup>16</sup> For disse tjenestene er virkeområdet til merverdiavgiften større, fordi subjektgruppen er

---

<sup>12</sup> Haugerud m.fl. 2010, med videre henvisninger til Ot.prp. nr.2 (2000-2001) pkt. 3.2.2.5 og pkt. 8.2.1.

<sup>13</sup> Norli 2016 s. 58

<sup>14</sup> Prp.1 LS (2010-2011) s. 219

<sup>15</sup> For flere eksempler, se Scheel 2015 s. 161 flg.

<sup>16</sup> Torvund 2010 s. 22

utvidet slik at innførsel er merverdiavgiftspliktig uavhengig av om mottakeren er næringsdrivende eller ikke, jf. mval. § 3-30 (4). Det er imidlertid ulikt regulert hvem som skal beregne og betale avgiften. Omvendt avgiftsplikt gjelder her ved salg til næringsdrivende, jf. § 11-3 (1), mens det tradisjonelle systemet gjelder ved salg til ikke-næringsdrivende. Ved salg til ikke- næringsdrivende må den utenlandske selgeren registrere seg i Norge, jf. mval. § 11-3 (2), jf. § 2-1 (3).

Hvis utenlandske tilbydere utfører tjenester som ikke er fjernleverbare i Norge, vil transaksjonen rammes av den generelle hjemmelen i § 3-1 (1), uavhengig av mottakergruppe. Da gjelder de vanlige reglene for beregning av merverdiavgift ved omsetning, som innebærer at tilbyderen er registreringspliktig når omsetning omfattet av loven overstiger NOK 50 000 i løpet av en tolv månedersperiode, jf. § 2-1 (1). Nærmere om grensedragningen mellom § 3-30 og 3-1 i pkt. 2.4 straks nedenfor.

## 2.4 Vilkår: Tjenesten må være kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet

For at det skal oppstå plikt til å beregne merverdiavgift etter § 3-30 (1) må den fjernleverbare tjenesten være «kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet».

At tjenesten må være «kjøpt» innebærer at merverdiavgift kun belastes tjenester som inngår i en gjensidig bebyrdende kontrakt hvor det pliktes å yte vederlag. Gaveoverføringer og lignende faller dermed utenfor. Man kunne tenke seg at avgiftsplikt i gavetilfeller ble beregnet på antatt omsetningsverdi, slik systemet er ved uttak, jf. mval. § 4-9, men denne løsningen er altså bevisst ikke valgt.<sup>17</sup> I MVA-kommentaren uttales det at kravet om kjøp betyr «... *at det betales et vederlag for ytelsen.*».<sup>18</sup> Uttrykksmåten «*betales*» er imidlertid ikke helt presis, ettersom det naturligvis ikke vil fritta for avgiftsplikt hvis det for eksempel etableres en fordring som senere ettergis. Det kan ikke stilles krav om faktisk betaling.

Vilkåret om at tjenesten må være kjøpt «utenfor merverdiavgiftsområdet» er en geografisk avgrensning. Merverdiavgiftsområdet omfatter «det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene», jf. mval. § 1-2 (2). At bestemmelsen omfatter tjenester kjøpt *utenfor* merverdiavgiftsområdet, innebærer at

---

<sup>17</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 57.

<sup>18</sup> Gjems-Onstad 2016 s. 338

for eksempel tjenesteimport fra Svalbard og kontinentalsokkelen faller inn under bestemmelsen. Det mest praktiske er imidlertid tjenesteimport fra utlandet. For enkelhets skyld brukes derfor gjerne kortformene «i/ til Norge» og «i/ fra utlandet» i denne oppgaven om henholdsvis innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet.

Tidvis kan det oppstå tvil om en transaksjon skal regnes som innførsel eller innenlands omsetning av fjernleverbar tjeneste. Denne grensedragningen har praktisk betydning selv om også innenlands omsetning av tjenester, herunder fjernleverbare tjenester, er belagt med merverdiavgift etter § 3-1 (1) jf. § 1-2 (1). Det skyldes at § 3-30 (1) avgrenser mottakergruppen til næringsdrivende, jf. § 3-30 (2), mens § 3-1 (1) ikke gjør det. I tilfeller hvor ikke- næringsdrivende er mottaker, er skillet derfor avgjørende for om det i det hele tatt eksisterer avgiftsplikt. I tillegg gjelder det etter § 3-1 (1) ingen regel om omvendt avgiftsplikt, slik at det er avgiftssubjektet som er ansvarlig for beregningen, jf. § 11-1 (1) første punktum. Hvorvidt det foreligger omsetning *i* eller *til* Norge,<sup>19</sup> beror på hvor selger driver sin virksomhet. Drives virksomheten både i Norge og i utlandet, må det foretas en nærmere vurdering av hvor omsetningen skal allokere.<sup>20</sup>

Oslo tingrett avsa 16. mai 2016 en dom som kan illustrere grensedragningen mellom innenlands og utenlands omsetning.<sup>21</sup> Dommen er anket, men foreløpig ikke behandlet i lagmannsretten.<sup>22</sup>

Saken gjaldt et selskap registrert på Svalbard som drev med formidling av spåtjenester til norske forbrukere. Tjenesten gikk ut på å sette kundene i kontakt med spåoperatører i Norge, hvor selve spåtjenestene ble utført. Det forelå således ikke noe avtaleforhold mellom kundene og spåoperatørene. Spørsmålet var om selskapet var pliktig å beregne merverdiavgift av spåtjenestene, jf. § 3-1 (1). Siden Svalbard er utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. § 1-2, er fjernleverbare tjenester som selges herfra ikke merverdiavgiftspliktige når mottakeren er forbruker, jf. § 3-30 (1) og (2). Det var derfor avgjørende om tjenesteformidlingen ble ansett som omsetning *i* eller *til* Norge. Retten uttalte at «*[d]et må skilles mellom oppfylleelsesstedet for utførelsen av tjenesten og oppfylleelsesstedet for utleien.*». Forskjellen blir nærmere beskrevet som henholdsvis «... *der kunden befinner seg under den konkrete spåsamtaalen ...*»

---

<sup>19</sup> Terminologien brukes blant annet i Dyrnes m.fl. 2017 s. 69 flg.

<sup>20</sup> Nærmere om dette i Dyrnes m.fl. 2017 s. 73.

<sup>21</sup> UTV-2016-1389

<sup>22</sup> Det opplyses av prosessansvarlig i Skatt nord at anken skal behandles av Borgarting lagmannsrett 16. juni 2017.

og «... der tjenesteforholdet etableres, dvs. der avtalen skjer.». Ettersom avtalen og sammenkoblingen til operatørene skjedde på Svalbard, ble dette regnet som omsetning *til* Norge. Følgelig var man på området til mval. § 3-30 (1) og (2) hvor det kreves at kjøper er næringsdrivende. Dermed var ikke spåformidleren pliktig å beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av spåtjenestene.

Dommen illustrerer ikke bare forskjellen på innenlands og utenlands omsetning, men også hvordan regelen i § 3-30 (1) og (2) kan virke konkurransevridende, og dermed i strid med et av grunnhensynene bak merverdiavgiftsretten; at avgiften skal være konkurransenøytral. Hadde formidleren av spåtjenestene vært hjemmehørende på fastlandet, ville tjenesteyteren vært beregningspliktig etter § 3-1 (1). Fordi formidlerne var hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet samtidig som at kjøperne var forbrukere innenfor merverdiavgiftsområdet, var salget unntatt fra avgiftsplikt. Dermed fikk den utenlandske tilbydereren en konkurransefordel.

## 2.5 Vilkår: Kjøperen må være næringsdrivende

### 2.5.1 Generelt om næringsvurderingen

Det følger altså av mval. § 3-30 (2) jf. (1) at innførsel av fjernleverbare tjenester er merverdiavgiftspliktig når mottakeren er «næringsdrivende». Bestemmelsen sier derimot ikke noe om hva som skal til for å innfri dette kravet. Punkt 2.5 tar sikte på å redegjøre nærmere for de alminnelige vilkårene i næringsbegrepet, slik disse er utpenslet i rettspraksis og juridisk teori.

Å regnes som næringsdrivende utløser ulike rettigheter og forpliktelser innenfor skatte- og avgiftsretten. Det opereres tradisjonelt med et skatterettslig og et avgiftsrettslig næringsbegrep. Eksempelvis uttales det i Rt. 1994 s. 1064 (Bye): «*Merverdiavgiftsloven og skattelovgivningen opererer ikke med det samme næringsbegrep.*» (s. 1069). Distinksjonen ligger i at momentene kan få ulik vekt i vurderingene, ettersom reglene skal ivareta noe ulike hensyn. Mens skatteloven først og fremst er tuftet på skatteevneprinsippet, skal merverdiavgiftsloven ivareta omsetningsrelaterte hensyn.<sup>23</sup> Ved anvendelse av rettskildene

---

<sup>23</sup> Berg-Rolness 2009 s. 56

om næringsbegrepet må det derfor undersøkes i hvilken grad de er relevante mer spesifikt for mval. § 3-30 (2).

Et terminologisk poeng er at skatteloven gjennomgående bruker betegnelsen «virksomhet», mens merverdiavgiftsloven anvender «næringsvirksomhet». I merverdiavgiftsretten brukes gjerne begrepet «virksomhet» i betydningen aktivitet. Begrepene virksomhet og næringsvirksomhet er derfor ikke sammenfallende i denne oppgaven. I avgiftsretten er det vanlig å formulere problemstillingen som hva som skal til for at en virksomhet anses å drives i næring.

Næringsbegrepet er sentralt i avgiftsretten, ettersom næringsdrivende er en av to hovedgrupper, ved siden av offentlig virksomhet, som kan være avgiftssubjekter, jf. mval. § 1-3 (1) litra d. Dette innebærer at subjektgruppen på nærmere angitte vilkår er pliktig å registrere seg, og beregne og betale merverdiavgift, jf. § 2-1 (1). Oppgavens tema er imidlertid knyttet spesielt til § 3-30 (2), som står på egne ben. Man kan falle innenfor virkeområdet av § 3-30 (2), men utenfor § 2-1, hvis man ikke har tilstrekkelig omsetning eller driver unntatt virksomhet. Det er heller ikke gitt at terskelen for å regnes som næringsdrivende er helt sammenfallende, selv om utgangspunktene vil være de samme.

Om næringsvurderingen sies i forarbeidene til merverdiavgiftsloven at:

*«I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som i skatteretten, men heller ikke skatteloven inneholder noen definisjon av næringsbegrepet. Begrepets innhold er imidlertid blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis på skatterettens område. Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drives for eiers egen regning og risiko. I vurderingen av om vilkårene er oppfylt, vil en rekke momenter være relevante.»* (mine understrekninger).<sup>24</sup>

Problemstillingen i oppgaven, om hvor mye aktivitet det må være i et holdingselskap før det regnes som næringsdrivende i henhold til § 3-30 (2), er altså knyttet til det første momentet i sitatet over; varigheten og omfanget av virksomheten.

---

<sup>24</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 26.

Forarbeidsuttalelsen, som er 14 år nyere enn Bye-dommen, synes å tone ned skillet mellom næringsbegrepet innen skatte- og avgiftsretten. Likevel åpner den for at det kan være forskjeller, og de ulike hensynene innen skatte- og avgiftsretten gjør seg fortsatt gjeldende.

Det er særlig hensynet til konkurransenøytralitet, herunder å unngå dobbel eller ingen avgiftsbelastning, som begrunner at det merverdiavgiftsrettslige næringsbegrepet divergerer fra det skatterettslige. Wilt m.fl. utdyper:

*«Selv om hensynet til å unngå konkurransevriddinger også er relevant innen skatteretten, har ikke dette hensynet tradisjonelt blitt viet stor oppmerksomhet ved fastsettelsen av det nærmere innholdet i næringsbegrepet. Grunnen til dette kan være at klassifikasjonen «virksomhet» i skatteretten ikke har samme betydning for prissettingen i markedet som klassifikasjonen har i merverdiavgiftsretten.»<sup>25</sup>*

Det er derfor etter min mening på generelt grunnlag god grunn til å legge listen lavt for å regnes som næringsdrivende etter mval. § 3-30 (2), slik at avgiften i minst mulig grad virker konkurransevridende.

Høyesterett har som nevnt bare behandlet næringsbegrepet i henhold til skattelovgivningen. Denne praksisen kan likevel bidra til å kaste lys over den generelle næringsvurderingen i merverdiavgiftsloven, jf. drøftelsen over.

En prinsipielt viktig dom om virksomhetsbegrepet i skatteloven er inntatt i Rt. 2015 s. 628 (Solér). En personlig aksjonær som hadde betydelig aktivitet i en fotballklubb han eiet 50 % via sitt holdingselskap, måtte innfri et garantibeløp stilt for selskapets gjeld. Han krevet fradrag for tapet ved sin egen ligning, jf. sktl. § 6-2 (2). Hovedspørsmålet var hvorvidt aktiviteten kunne anses som hans egen virksomhet, slik at aktivitetskravet var oppfylt for ham personlig. Høyesterett ga ham medhold i at så var tilfelle, og uttalte at virksomhetsbegrepet «... må ta opp i seg endringer i næringsliv og samfunnet for øvrig – det må være dynamisk.» (avsn. 35). Retten viste til Rt. 2005 s. 1157 (Commercial Buildings), som gjaldt kravet til tilknytning mellom tapet og virksomheten jf. sktl. § 6-2 (2). I denne dommen ble det uttalt at man ved vurderingen «... må ta hensyn til den utviklingen som har funnet sted innen vedkommende bransje.» (avsn. 56). Konkret gjaldt dommen organisering i single purpose-

---

<sup>25</sup> Wilt m.fl. 2010 s. 67

selskaper og tap i horisontal integrasjon. I Solér-dommen uttales det: «*Selv om vår sak ikke gjelder tilknytningskravet, har uttalelsen interesse.*» (avsn. 36).

Slik jeg ser det, bør disse uttalelsene også være relevante for forståelsen av næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven. Behovet for en dynamisk tilnærming til næringsbegrepet gjør seg også gjeldende på dette området, særlig med tanke på å ivareta konkurranselighet innenfor nye bransjer og organiseringsformer. I Solér-dommen ble utslaget av rettssetningen at det måtte «... *kreves en aktivitet av betydelig omfang ...*» for at skattyter skulle innrømmes fradragsrett (avsn. 43). Merverdiavgiftsrettslig er det interessant at organiseringen innen næringslivet i økende grad foregår som strukturer med holding- og datterselskap, jf. drøftelsen i pkt. 3.1 nedenfor. Det kan tilsi at listen legges lavt for hvilken aktivitet på holdingselskapets hånd som kvalifiserer til næringsvirksomhet, når datterselskap i konsernet er næringsdrivende, ettersom resultatet ellers blir ingen avgiftsbelastning.

### **2.5.2 Virksomheten må være egnet til å gå med overskudd**

Ett av vilkårene for at en virksomhet skal anses å drives i næring, er at den er egnet til å gå med overskudd. I skatteretten er dette hovedkriteriet for å avgrense virksomhetsinntekter mot hobbyaktivitet og privat forbruk.<sup>26</sup> Mest aktuelt innen avgiftsretten er nok grensen mot veldedige organisasjoner<sup>27</sup> og potensielle avgiftssubjekter som i utgangspunktet er rettet inn mot næring, men som ikke har økonomisk bæreevne over tid. Avgiftsrettslig er vilkåret viktig fordi den som blir regnet som næringsdrivende i henhold til § 2-1 gis fradrag for inngående merverdiavgift, samt krav på tilbakebetaling dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift, jf. mval. §§ 8-1 og 11-5 (1). Staten skal ikke subsidiere underskuddsbedrifter gjennom merverdiavgiftsreglene.

Vilkåret er at virksomheten må være *egnet* til å gi overskudd, det er ikke et krav om at den *går* eller tidligere *har gått* med overskudd. Det har likevel blitt tillagt vekt i rettspraksis som et moment i vurderingen hvorvidt virksomheten tidligere har gått med overskudd, jf. Rt. 1985 s. 319 (Ringnes). I dommen ble det at en jordbrukseiendom ikke tidligere hadde gitt

---

<sup>26</sup> Berg-Rolness 2009 s. 34

<sup>27</sup> Hvis «veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner» likevel driver næring, er det først registreringsplikt ved omsetning som overstiger NOK 140 000 i løpet av en tolv månedersperiode, jf. § 2-1 (1) annet punktum.



overskudd, vektlagt som et moment for at den heller ikke var egnet til å gjøre det i henhold til skattelovgivningen.<sup>28</sup>

I kravet om overskudd ligger at det ikke er tilstrekkelig at virksomheten genererer inntekter, om utgiftene den pådrar seg overstiger disse. Det er et økonomisk, og ikke et skattemessig, overskuddsbegrep som skal vurderes.<sup>29</sup> Dermed skal det for eksempel ikke gjøres fradrag for avskrivninger. Hensynet til konkurransenøytralitet har også gjort at aktører som har innrettet seg mot balanse har blitt ansett å oppfylle vilkåret.<sup>30</sup>

I de fleste tilfeller vil et holdingselskap være egnet til å gi overskudd, ettersom økonomisk formål er et typisk kjennetegn på et aksjeselskap, jf. aksjeloven §§ 1-1 (2) og 2-2 (2) forutsetningsvis. Det fremgår likevel av Zymtech Holding- dommen at «... *det skal foretas en konkret vurdering av om virksomheten er egnet til å gi økonomisk overskudd, også overfor virksomheter som i utgangspunktet har økonomisk siktemål.*».<sup>31</sup> Uttalelsen viser at vurderingen er objektiv. Det presiseres videre at det ikke er et krav om sannsynlighetsovervekt, og med henvisning til lovforarbeidene at det er tilstrekkelig med en «*rimelig mulighet*» for overskudd.<sup>32</sup> I dommen ble også muligheten for avkastning på aksjene i datterselskapet tatt med i vurderingen, ettersom virksomhetsformålet var å utvikle verdien av disse.

Således er det i utgangspunktet uten betydning hvordan overskuddet tilflyter selskapet. Inntektene behøver ikke komme fra omsetning av varer eller tjenester, de kan også være avkastning på aksjer. Følgelig kan det settes spørsmålsteget ved domspremissene i LB-2016-67586, som gjaldt spørsmål om fradrag for tap etter sktl. § 6-2 (2). Det ble uttalt at «... *holdingselskapet som sådan verken var innrettet på, eller objektivt sett egnet til, å gi overskudd*», selv om det tidligere i dommen var uttalt at selskapet var et «...*eierselskap som forvaltet sine eierinteresser i datterselskapene med sikte på størst mulig samlet utbytte av sine investeringer.*». Premisset synes likevel ikke å ha vært avgjørende for resultatet, ettersom lagmannsretten mente aktivitetsnivået uansett var for lavt til at det kunne foreligge næringsvirksomhet.

---

<sup>28</sup> Se dommen s. 323 flg.

<sup>29</sup> Wilt m.fl. 2010 s. 69

<sup>30</sup> Wilt m.fl. 2010 s. 70 med videre henvisninger

<sup>31</sup> LB-2015-40004

<sup>32</sup> Ot.prp.nr.86(1997-1998) s. 48

Det er også et spørsmål hvilket tidsperspektiv som skal tas i betraktning ved vurdering av overskuddsevnen. Det er ikke tvilsomt at bedrifter i oppstartsfasen kan gå med underskudd i flere år og fortsatt regnes som å være egnet til å gi overskudd.<sup>33</sup> Dette vil eksempelvis typisk være tilfellet med virksomheter som skogdrift, som krever store og tidlige investeringer som ikke gir avkastning før flere år frem i tid. Andre eksempler i samme retning er forsknings- og utviklingsbedrifter. Tidsaspektet må i noen grad være bransje- og produktavhengig.

Skattedirektoratet har også mer generelt i overskuddsvurderingen vurdert «selve arten av virksomheten», og tillagt vekt at det finnes aktører på markedet innenfor samme bransje som driver forretningsmessig med overskudd som «*et moment som tilsier at denne type virksomhet er egnet til å gå med overskudd.*».<sup>34</sup> Rt. 2002 s. 1469 (Eksakt Regnskap AS), som gjaldt spørsmål om vederlag for tjenester utført til selvkost skulle betraktes som avgiftspliktig omsetning, er tatt til inntekt for at dette synet er akseptert i Høyesterett. Resonnementet er at ettersom Høyesterett drøftet tjenestetypen, om det forelå arbeidsutleie, forutsettes det at det foregår omsetning i næring, ettersom spørsmålet ellers ikke kommer på spissen. Slike tjenester var for øvrig ikke avgiftspliktige på det aktuelle tidspunktet. Det er ikke uten videre lett å lese disse forutsetningene ut fra domspremissene, men dommen er forstått slik i juridisk teori.<sup>35</sup> Synspunktet gir etter min mening god sammenheng med hensynet til at avgiften skal være konkurransenøytral, ettersom man da også tar i betraktning konkurrentene til den aktuelle virksomheten.

Wilt m.fl. utdyper:

*«Et resonnement som bygger på en vurdering av om andre aktører innenfor den aktuelle bransje driver forretningsmessig med overskudd synes fremmed innen skatteretten, og representerer etter vår mening en forskjell mellom de to områdene.»*<sup>36</sup>

Dette må forklares med at faren for konkurransevridning ikke er like påtakelig i skatteretten, og at man derfor i større grad vurderer hver skattyter for seg.

### **2.5.3 Virksomheten må drives for egen regning og risiko**

---

<sup>33</sup> Se f.eks. Zimmer 2014 s. 141.

<sup>34</sup> Skattedirektoratets brev av 27. november 2001 til et fylkesskattekontor

<sup>35</sup> Wilt m.fl. 2010 s. 70 med videre henvisninger

<sup>36</sup> Wilt m.fl. 2010 s. 71

Vilkåret om at virksomheten må drives for eiers egen regning og risiko er i skatteretten det sentrale kriteriet for avgrensning av virksomhetsinntekter mot arbeidsinntekt i tjenesteforhold.<sup>37</sup> I merverdiavgiftsretten vil dette få betydning ved at det ikke legges merverdiavgift på tjenester som for eksempel utføres som ledd i et arbeidsforhold, men kun dersom den som utfører tjenesten er næringsdrivende.

Berg- Rolness utdyper at kravet om at aktiviteten må drives for skattyters regning innebærer at vedkommende har «... *ansvaret for utførelsen av aktiviteten og må bære de kostnader som virksomheten fører med seg, skattyter må hefte for de forpliktelser som kan oppstå i virksomheten.*». Og at kravet om at aktiviteten må drives for skattyters risiko innebærer «... *at resultatet av virksomheten faller på skattyter, i form av overskudd eller underskudd.*».<sup>38</sup>

Denne karakteristikken er treffende for de fleste aksjeselskaper, herunder holdingselskaper. Aksjeeiernes forpliktelser overfor tredjepersoner og selskapet er begrenset til kapitalen de har skutt inn i selskapet, jf. asl. § 1-2 (1) og (2), og selskapet bærer dermed typisk ansvaret for virksomheten som drives, og hefter som subjekt for forpliktelsene sine. Virksomheten resulterer i et overskudd eller underskudd på selskapets hånd. Aksjeselskaper vil dermed for de fleste praktiske tilfeller drive sin virksomhet for egen regning og risiko.

Kriteriet om at virksomheten må drives for egen regning og risiko kan likevel ha praktisk betydning hvis det er tvil om det er selskapet (eller noen andre) som driver den aktuelle aktiviteten. Det var situasjonen i HR-2017-627-A (Nikita/ Raise). Saken gjaldt et konsern som drev frisørvirksomhet. Et selskap var opprettet som ledd i konsernets utenlandssatsing, og hadde lidd tap på lån til et av sine datterselskap. Det var ikke tvilsomt at både konsernspissen og det låntakende selskapet var næringsdrivende. Spørsmålet var om det långivende selskapet (*Raise International AS*) var det, og kunne kreve fradrag etter skatteloven § 6-2 (2). Selskapet hadde en styreleder og en daglig leder som, i tillegg til to ansatte i et annet selskap i konsernet, jobbet aktivt mot utenlandssatsingen. Imidlertid mottok ingen av disse personene lønn fra det långivende selskapet. «*Utenlandssatsingen skjedde dermed ikke for Raise International AS sin regning.*» (avsn. 40). Selskapet ble derfor ikke regnet som næringsdrivende, og fikk ikke fradragsført tapet, jf. sktl. § 6-2 (2).

---

<sup>37</sup> Berg-Rolness 2009 s. 34

<sup>38</sup> Berg-Rolness 2009 s. 35

## 2.5.4 Virksomheten må være av et visst omfang og en viss varighet

For at et potensielt skatte- eller avgiftssubjekt skal regnes som næringsdrivende, må virksomheten som drives for egen regning og risiko og som er egnet til å gi overskudd være av et visst omfang og en viss varighet. Et enkeltstående kjøp og salg av et kapitalobjekt vil derfor sjelden regnes som næringsdrift.

I skatteretten avgrenser aktivitetskravet virksomhetsinntekter mot kapitalinntekter, samt gevinst/tap utenfor virksomhet og arbeidsinntekter utenfor arbeidsforhold.<sup>39</sup> Særlig den førstnevnte grensedragningen mot kapital kan gi betydelig veiledning, ettersom det kan være avgjørende for næringsvurderingen etter § 3-30 (2) hvorvidt holdingselskapets inntekter fra datterselskapet er et resultat av passiv kapitalforvaltning eller aktivt eierskap.

Aktivitetskravet må betegnes som det mest skjønnsmessige av de tre hovedvilkårene i næringsbegrepet. At aktiviteten må være av en *viss* varighet og et *visst* omfang peker mot en glideskala hvor man på et punkt anser aktivitetsnivået som tilstrekkelig. Selv om også de andre vurderingstemaene kan være vanskelige og tvilsomme, viser de etter mitt skjønn til noe klarere grenser, i hvert fall i henhold til mval. § 3-30 (2). Dette tilsier også at det primært er aktivitetskravet som kan innebære at det skatterettslige og det avgiftsrettslige næringsbegrepet divergerer.<sup>40</sup>

Det antas at kravene til omfang og varighet virker komplementært, slik at mer av det ene vil kreve mindre av det annet.<sup>41</sup> Ellers fremgår det av Skatte- ABC 2017 på s. 1462 at «[d]et viktigste momentet for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang.». Uttalelsen gjelder virksomhetsbegrepet i skatteloven, men er trukket frem i Zymtech Holding- dommen i tilknytning til mval. § 3-30 (2).<sup>42</sup> Varigheten som kreves er antakelig bransjeavhengig, jf. for så vidt også drøftelsen under punkt 2.5.2. Uttalelsen underbygger at aktivitetskravet er det sentrale vilkåret i næringsvurderingen av holdingselskaper etter § 3-30 (2).

---

<sup>39</sup> Berg-Rolness 2009 s. 34

<sup>40</sup> Et eksempel på at begrepene forstås ulikt etter overskuddskravet er at balanse har vært godtatt i avgiftsretten, jf. pkt.2.5.2.

<sup>41</sup> Berg- Rolness 2009 s. 36

<sup>42</sup> Konkret ble det henvist til Lignings-ABC 2012/13, s. 1477, hvor det samme fremgår.

En gjennomgang av praksis viser også at det er aktivitetskravet som gir opphav til flest tvister om hvorvidt holdingselskap er næringsdrivende i henhold til § 3-30 (2).<sup>43</sup> Grunnen til at det oftest er aktivitetskravet som kommer på spissen må antas å være at den aktivitet som er i et aksjeselskap typisk er egnet til å gå med overskudd, ettersom økonomisk formål er standardformålet for aksjeselskaper, jf. asl. § 1-1 (3) nr. 2 forutsetningsvis, og at den i lys av aksjeselskapsformens natur vil drives for egen regning og risiko.

---

<sup>43</sup> Se bl.a. UTV-2015-2156 (Zymtech Holding), KMVA-2014-8119, KMVA-2015-8735

# 3 Når er et holdingselskap næringsdrivende i henhold til § 3-30 (2)?

## 3.1 Holdingselskap som undersøkelsesobjekt

Kjøperen av de fjernleverbare tjenestene må altså være næringsdrivende, herunder ha en viss aktivitet, for at det skal oppstå plikt til å beregne utgående merverdiavgift etter § 3-30 (1), jf. (2). Holdingselskaper er et interessant undersøkelsesobjekt i denne forbindelse, ettersom de typisk har lite aktivitet på egen hånd. Spørsmålet om aktivitetsnivået er tilstrekkelig for å kvalifisere til næringsvirksomhet kommer derfor gjerne på spissen for denne gruppen selskaper.

En annen grunn til at det er av særskilt betydning å kartlegge holdingselskapers plikt til beregning av merverdiavgift etter bestemmelsen, er at avgiften kan bli en endelig avgiftsbelastning for slike selskaper. Holdingselskaper uten egen omsetning vil ikke oppfylle vilkårene for registrering etter § 2-1, og vil derved ikke ha fradragrett. I slike tilfeller vil innberettet utgående merverdiavgift på fjernleverbare tjenester representere en endelig kostnad for kjøper. Et holdingselskap vil på nærmere vilkår kunne søke fellesregistrering med datterselskaper i medhold av mval. § 2-2 (3), og på slik måte oppnå fradrag for betalt avgift, forutsatt at den betalte avgiften er relevant for avgiftspliktig virksomhet i fellesregistreringen, jf. mval. § 8-1.<sup>44</sup>

Et holdingselskap beskrives hos Andenæs som et selskap hvis formål er «... *begrenset til kun å eie aksjer eller andeler i datterselskaper ...*».<sup>45</sup> Et holdingselskap er med andre ord først og fremst et morselskap. Ut fra Andenæs' beskrivelse omfatter begrepet i utgangspunktet selskaper hvor aktiviteten ikke er særlig omfattende. Dette er også realiteten for mange holdingselskaper. Begrepet er imidlertid ikke legaldefinert, og i praksis varierer det hvor mye aktivitet som finnes i selskaper som betegnes eller betegner seg selv som holdingselskaper.

---

<sup>44</sup> En slik fellesregistrering krever nærmere særskilt søknad fra subjektene i fellesskap, og er ikke en automatikk som følger av loven. Videre vil en fellesregistrering kun ha virkning fra søknadstermin, og vil ikke avhjelpe en plikt til beregning og betaling av avgift som har oppstått i tidligere terminer for holdingselskapet, jf. § 14-1 (3).

<sup>45</sup> Andenæs 2016 s. 30

En struktur med holding- og datterselskap kan være valgt ut fra et ønske om å fordele risiko, eller det kan være begrunnet i forretningsmessige hensyn.<sup>46</sup> Etter innføringen av fritaksmetoden i 2004 kan organiseringen også være skattemessig motivert. Fritaksmetoden innebærer at selskapsaksjonær i stor utstrekning kan motta utbytte og realisasjonsgevinst skattefritt, jf. sktl. § 2-38. Man kan dermed i større grad enn etter de tidligere reglene styre når skatteplikt inntre; ved utdeling videre til personlig aksjonær. Dette har gjort at antall holdingselskaper har økt de siste årene.<sup>47</sup>

Holdingselskapene kan i praksis ha mange ulike oppgaver og funksjoner. I dette kapittelet vil jeg drøfte ulike typer av (potensiell) aktivitet, og undersøke hvordan den kan påvirke vurderingen av om holdingselskapet er «næringsdrivende» jf. § 3-30 (2).

Ettersom selskapsretten mer generelt er et redskap for å organisere næringsvirksomhet, er den klare hovedregelen i praksis at aksjeselskaper regnes som næringsdrivende. For undergruppen holdingselskaper må det gjøres en nærmere vurdering, gitt kjennetegnene nevnt over.

I pkt. 3.2 drøftes aktivitet som er felles for alle holdingselskaper, at de eier og forvalter aksjer i andre selskaper. I pkt. 3.3 drøftes aktivitet som er felles for alle § 3-30- tilfellene; selve innførselen av fjernleverbare tjenester. I pkt. 3.4 drøftes andre typer aktiviteter holdingselskapene kan ha ut over dette, og jeg vil ta stilling til hvordan denne påvirker næringsvurderingen.

Et morselskap kan selvsagt også ha næringsvirksomhet på egen hånd uten konkret tilknytning til datterselskap. Aktiviteten kan for eksempel gå ut på fremstilling og salg av varer eller tjenester, eller å eie og forvalte fast eiendom. Slik aktivitet vil selskapet imidlertid da ha som (et hvilket som helst) aksjeselskap, og ikke i egenskap av å være holdingselskap. Oppgaven avgrenses derfor mot slike aktivitetstyper.

## **3.2 Rent aksjeinnehav er ikke tilstrekkelig aktivitet**

Det er vanlig å anta at et rent aksjeinnehav ikke er tilstrekkelig til at aksjonæren driver næringsvirksomhet. Med passiv kapitalforvaltning menes at et selskap eller en person kun eier og passivt forvalter aksjer. Slik forvaltning innebærer å utøve alminnelige eierbeføyelser som

---

<sup>46</sup> For flere eksempler, se Andenæs 2016 s. 41

<sup>47</sup> Matre 2015 s. 223

å motta utbytte, stemme på generalforsamling, oppnevne styret mv. Selv om også slike oppgaver innebærer en viss aktivitet, antas det at denne ikke er tilstrekkelig til å utgjøre næringsvirksomhet. At passiv kapitalforvaltning ikke er tilstrekkelig aktivitet følger bl.a. av flere dommer i skatteretten.

Rt. 1990 s. 958 (Quatro) gjaldt spørsmål om fradrag på tap på aksjer i skatteretten, hvor det etter de tidligere reglene var avgjørende om aksjene var eiet i næring. Høyesterett uttalte at «... selve aksjonærposisjonen- det å erverve og eie aksjer, eventuelt også å handle med dem- ikke i seg selv sees på som en næringsutøvelse på aksjonærens hånd.» (s. 962). Rettssetningen gjentas i Solør- dommen fra 2015 (avsn. 32).

Begge de ovennevnte dommene gjaldt skatterett, og det foreligger som nevnt ikke høyesterettspraksis om næringsbegrepet innen merverdiavgiftsretten. I underrettspraksis er det imidlertid forutsatt at passiv kapitalforvaltning heller ikke i merverdiavgiftsretten utgjør næring i seg selv. Eksempelvis ble det uttalt i næringsvurderingen i Zymtech Holding- dommen at «[d]et er grensen mot passiv kapitalforvaltning som er av særlig interesse i saken her.».

Også forvaltningen har lagt til grunn dette utgangspunktet. Skattedirektoratet avga en prinsipputtalelse i brev av 22. juli 2011, hvor spørsmålet var om rene holdingselskaper, som bare har til formål å eie aksjer i datterselskap, kan anses som næringsdrivende etter mval. § 3-30 (2). Et skattekontor hadde konkludert «under tvil» med at et slikt selskap ikke kunne regnes som næringsdrivende. Skattedirektoratet var derimot klar på at holdingselskaper hvis eneste formål er å eie aksjer i datterselskap «... ikke driver næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, men passiv kapitalforvaltning.».

Synet om at en passiv kapitalplassering i aksjer ikke kvalifiserer til næringsvirksomhet synes også å være overensstemmelse med merverdiavgiftsretten i EU. Det uttales i Polysar-saken:

*«... a holding company whose sole purpose is to acquire holdings in other undertakings, without involving itself directly or indirectly in the management of those undertakings, without prejudice to its rights as shareholder, does not have the status of a taxable person for the purpose of value added tax ...» (para. 17).<sup>48</sup>*

---

<sup>48</sup> Dommen har referanse C-60/90



Utgangspunktet om at et rent aksjeinnehav ikke er tilstrekkelig til å kvalifisere til næringsvirksomhet er naturlig ettersom aktivitetsvilkåret ellers ville blitt nærmest innholdsløst. Et rent aksjeinnehav representerer liten grad av aktivitet på selskapets hånd.

I Skatte-ABC 2016/2017 på s. 1463 står det likevel at «[d]et kan være virksomhet i seg selv å eie, kjøpe og selge aksjer og andre verdipapirer, såfremt omfanget av aktiviteten er tilstrekkelig stor.». Nyanseringen er treffende. Hvis man forvalter og omsetter aksjer i stort omfang, vil aktiviteten på et tidspunkt kvalifisere til næringsvirksomhet. Dette omtales nærmere i pkt. 3.4.5 nedenfor.

Enkelte teoretikere har på denne bakgrunn argumentert for at man bør være varsom med å trekke en grense mellom aktiv og passiv kapitalforvaltning. Wilt m.fl. skriver:

*«Selv om man også i forhold til det merverdiavgiftsrettslige næringsbegrepet må vurdere om aktiviteten har et tilstrekkelig omfang, medfører hensynet til å unngå konkurransevridninger mellom like aktører i markedet at det ikke på generelt grunnlag kan trekkes noen grense mot passiv kapitalavkastning.»*<sup>49</sup>

Etter mitt syn er det lite problematisk at man som et klart utgangspunkt avgrenser næringsvirksomhet mot passiv kapitalforvaltning. Blant annet av praktiske hensyn er det nyttig å operere med en lik hovedregel, selv om det naturligvis kan tenkes unntak ved særlig stort aksjeinnehav.

Det er også verdt å merke seg at uttalelsen til Wilt m.fl. relaterer seg til mval. § 2-1 om registreringsplikt, hvor det også oppstilles vilkår om avgiftsmessig omsetning på mer enn NOK 50 000 i løpet av en tolv månedersperiode. Sistnevnte vilkår innebærer at grensedragningen mot passiv forvaltning blir mindre praktisk enn under § 3-30 (2). Dette kan forklare hvorfor forfatterne tar til orde for å tone ned den selvstendige betydningen av næringsvilkåret, og dermed grensen mot passiv kapitalforvaltning etter § 2-1. Siden § 3-30 (2) ikke oppstiller et omsetningskrav, har synspunktet mindre overføringsverdi til denne bestemmelsen.

---

<sup>49</sup> Wilt m.fl. 2010 s. 68

### 3.3 Aktivitet ved kjøp av fjernleverbare tjenester

Hvis kjøp av tjenester fra utlandet foregår i noen utstrekning, kan det i seg selv lede til at aktivitetskravet er oppfylt, og at holdingselskapet regnes som næringsdrivende. Siden oppgaven fokuserer på egenskapen som holdingselskap, vil jeg i dette punktet fortrinnsvis behandle kjøp av fjernleverbare tjenester knyttet til aksjeinnehavet i eller driften av datterselskap.

Det vil bero på en konkret vurdering av aktivitetens karakter, omfang og varighet om selve tjenesteimporten er tilstrekkelig til å innfri næringsvilkåret i mval. § 3-30 (2).

For det første kan tjenestens karakter ha betydning. Fjernleverbare tjenester som er forenlig med passiv kapitalforvaltning, slik som revisjonstjenester, vil gjennomgående ikke være tilstrekkelig. Representerer derimot tjenesten involvering i datterselskapets drift, for eksempel i form av kjøp av ingeniør- og arkitekttjenester, kan det stille seg annerledes etter en nærmere vurdering.

I tillegg må det tas hensyn til tjenestens varighet og omfang. Enkeltstående kjøp av tjenester vil nok som regel falle utenfor, med mindre tjenesten er vedvarende og/ eller særlig kostbar.<sup>50</sup> For eksempel vil nok enkeltstående due dilligence-, ingeniør- og arkitekttjenester og økonomisk rådgivning ofte i seg selv være utilstrekkelig. Men skulle flere slike tjenester bli kjøpt med en viss hyppighet eller ha særlig stort omfang, kan det til sammen være tilstrekkelig aktivitet. Foreligger det et vedvarende kundeforhold hvor den samme tjenesten leveres med jevne mellomrom, kan det innebære et desto høyere aktivitetsnivå.

Zymtech Holding- dommen er et eksempel på et tilfelle av stor aktivitet forbundet med kjøp av fjernleverbare tjenester. Et holdingselskap (Zymtech Holding) kjøpte blant annet konsulenttjenester knyttet til forretningsutvikling, markedsføring, salg og omstrukturering fra egne aksjonærer gjennom deres utenlandske selskaper. Tjenestene ble i det alt vesentlige forbrukt i datterselskapet Zymtech Production, som hadde til formål å produsere og selge aminosyrer til produsenter av næringsmidler, helsekost og farmasøytiske produkter. Holdingselskapet finansierte den løpende driften gjennom lån til datterselskapet.

Lagmannsretten uttalte:

---

<sup>50</sup> Sml. Gjems-Onstad s. 108

«... [D]en virksomheten som Zymtech Holding AS har drevet gjennom de innkjøpte konsulenttjenestene fra Sjøberg og Janson, gjelder [ikke] oppfølging av holdingselskapets aksjonærposisjon, men er tjenester knyttet til utvikling og ledelse av datterselskapet. ... Dette er tjenester som etter sin karakter går langt ut over hva som normalt følger av posisjonen som aksjeeier, og viser at holdingselskapet gjennom innkjøpte konsulenttjenester har arbeidet svært aktivt for å utvikle datterselskapet ved å utføre arbeidsoppgaver knyttet til den strategiske utviklingen og daglige driften av selskapet.» (min understrekning).

At lagmannsretten uttaler at virksomheten ble «drevet gjennom de innkjøpte konsulenttjenestene» viser at den mente tjenesteimporten og videreformidlingen av tjenestene i seg selv var nok til å kvalifisere til næringsvirksomhet.

Måten lagmannsretten ordlegger seg på viser at den neppe anså dommen som et grensetilfelle for hvilket aktivitetsnivå som kreves for å regnes som næringsdrivende etter mval. § 3-30 (2). Rettsoppfatningen understøttes for så vidt av at saken ikke slapp inn for behandling i Høyesterett, selv om dette også kan ha andre forklaringer. Tjenestene var innkjøpt over en fireårsperiode og beløp seg til i overkant av MNOK 8,5. Det viser en aktivitet av betydelig omfang og varighet, og tjenestene knyttet seg til driften av datterselskapet. Dommen er derfor et godt eksempel på at kjøp av tjenester i seg selv kan oppfylle aktivitetskravet og kvalifiserer til næringsvirksomhet.

Det er imidlertid høyst praktisk at kjøp av fjernleverbare tjenester foregår i såpass begrenset omfang at det i seg selv ikke er tilstrekkelig til å kvalifisere til næringsvirksomhet. Som nevnt ovenfor kan det dreie seg om enkeltstående oppdrag, for eksempel rådgivning i forbindelse med et oppkjøp, eller arkitekttegninger anskaffet til et konkret byggeprosjekt i datterselskapet. Slik aktivitet vil antakelig ikke kvalifisere til næringsvirksomhet i seg selv, men kan være et moment som i kombinasjon med annen aktivitet er tilstrekkelig for at det foreligger næringsvirksomhet. I det følgende vil jeg drøfte noen andre aktivitetstyper som kan foreligge i tillegg.

## 3.4 Tilleggsmomenter i aktivitetsvurderingen

### 3.4.1 Generelt

Et rent aksjeinnehav kvalifiserer altså som utgangspunkt ikke til næringsvirksomhet etter § 3-30 (2), jf. pkt. 3.2, noe som er naturlig ut fra at næringsvilkåret inneholder et krav til en viss aktivitet, jf. også drøftelsen i pkt. 2.5.4. I tilfeller hvor selve tjenesteimporten heller ikke er tilstrekkelig, jf. pkt. 3.3, må det vurderes om det foreligger tilleggsmomenter som kan gjøre at selskapet regnes som næringsdrivende. I det følgende drøftes slike tilleggsmomenter av mulig aktivitet. Ettersom mitt undersøkelsesobjekt holdingselskaper, og ikke aksjeselskaper generelt, vil jeg konsentrere meg om aktivitet i holdingselskapet som gjelder involvering i datterselskapets drift, jf. også drøftelsen i pkt. 3.1.

Ved å avgrense oppgaven på denne måten, vil jeg også spisse drøftelsen inn mot grensedragningen mellom aktivt eierskap og passiv kapitalforvaltning. I den grad holdingselskapet involverer seg i driften i datterselskap, vil det i større grad være aktiviteten på holdingselskapets hånd, og ikke den rene kapitalplasseringen, som bringer utbytte til holdingselskapet. Det vil tale for at det foreligger næringsvirksomhet, og har vært en viktig sontring i retts- og forvaltningspraksis.

Flesteparten av momentene som trekkes frem i det følgende er materielle argumenter i næringsvurderingen. Enkelte av momentene er imidlertid bare bevismomenter for at det foreligger involvering i driften i datterselskap. I den overordnede strukturen vil jeg ikke skille mellom bevismomenter og materielle momenter, men det vil fremgå av sammenhengen i drøftelsene. Det bemerkes at næringsvurderingen må gjøres konkret for den samlede aktiviteten som foreligger. Jeg finner også grunn til å minne om at næringsbegrepet i mval. § 3-30 (2) ikke er knyttet til registreringsplikten i § 2-1, slik at det er uten betydning om aktiviteten som drives gjelder unntatte tjenester. For eksempel er handel med aksjer og lånevirksomhet unntatte tjenester, men de kan likevel representere aktivitet som er relevant i næringsvurderingen etter § 3-30 (2).

### 3.4.2 Virksomhetens formål

I drøftelsen av næringsbegrepet er det vanlig at domstolene og forvaltningen starter med å presentere selskapets vedtektsfestete formål, se for eksempel HR-2017-627-A (Raise/Nikita)

avsn. 32.<sup>51</sup> Selv om den faktiske aktiviteten har avgjørende betydning, kan forklaringen være at formålsangivelsen er lett tilgjengelig, og som regel gjenspeiler eller forteller noe om den faktiske aktiviteten.

I tillegg skal i utgangspunktet virksomheten vurderes over tid, hvor også forventet fremtidig aktivitet kan spille en rolle. I den sammenheng kan det vedtektsbestemte formålet kaste lys over hva slags aktivitet som er tilsiktet av selskapet. Går for eksempel formålet ut på å kjøpe og selge aksjer, kan et konkret aksjekjøp bli å vurdere annerledes enn om formålet er å eie aksjer i et enkeltstående selskap.

Fordi det i hovedsak er den faktiske aktiviteten som er avgjørende, og det er enkelt å tilpasse hva som står i vedtektene, må man likevel være forsiktig med å legge for mye vekt på det vedtektsbestemte formålet. I noe forvaltningspraksis kan det stilles spørsmål om man har formulert begrunnelsene noe uheldig ved å gi inntrykk av at vedtektsfestet formål trer i forgrunnen av faktisk aktivitet.

I prinsipputtalelsen om næringsvurderingen av rene holdingselskap uttaler Skattedirektoratet at et holdingselskap som «... *har som eneste formål å eie aksjer i datterselskap[] ...*» ikke driver næringsvirksomhet. Slik uttalelsen er formulert, kan den lede tanken hen på at det vedtektsfestete virksomhetsformålet er av avgjørende betydning. Det er imidlertid neppe dette som er ment i uttalelsen. Det er den faktiske aktiviteten holdt opp mot formålet som skal vurderes i praksis. Dersom den faktiske aktiviteten går lenger enn det vedtektsfestete formål, vil som regel førstnevnte være av størst betydning.

Lagmannsretten tok i Zymtech Holding- dommen utgangspunkt i virksomhetsformålet, og uttalte at holdingselskapet hadde til formål «... *å eie aksjer i datterselskapet Zymtech Holding AS (sic!)*<sup>52</sup> *og medvirke til en refinansiering og utvikling av dette selskapet.*». Lagmannsretten uttalte at det ville bero på en nærmere vurdering hvorvidt aktivitetskravet var oppfylt, og videre i dommen fokuseres det nesten utelukkende på faktisk aktivitet. Som nevnt under punkt 3.3, var aktiviteten tjenestekjøpet utgjorde knyttet til utvikling og ledelse i datterselskapet, og gikk langt ut over den aktiviteten som naturlig følger med aksjeeierposisjonen. Selskapet var derfor å anse som næringsdrivende i henhold til § 3-30 (2).

---

<sup>51</sup> Det overordnede formålet til et aksjeselskap vil i alminnelighet være å tjene penger, jf. asl. § 2-2 (2), men det er ikke dette formålet som det siktes til her. Etter asl. § 2-2 (1) nr. 3 skal vedtektene angi «selskapets virksomhet», og det er denne mer presise formålsangivelsen som trekkes frem i praksisen.

<sup>52</sup> Skal vel være Zymtech Production AS

For øvrig kan virksomhetens formål også få betydning andre steder i næringsvurderingen, og da særlig under vilkåret om at virksomheten må være egnet til å gå med overskudd, jf. drøftelsen av Zymtech Holding- dommen i pkt. 2.5.2.

### 3.4.3 Ansatte

Et av de første momentene som ofte tas opp i retts- og forvaltningspraksis om næringsvurderingen av holdingselskaper, er om selskapet har egne ansatte.<sup>53</sup> Hvis selskapet har ansatte som utfører arbeid av et visst omfang, kan det være et sterkt argument for at det foreligger næringsvirksomhet.

Det er illustrerende at personer som driver enkeltpersonforetak blir ansett for å være næringsdrivende både i skatte- og avgiftsrettslig henseende, selv når de er den eneste som utfører oppgaver i foretaket. Dette tilsier at det ikke skal mye til for at også selskaper med ansatte anses som næringsdrivende.

Gjennomgående vil holdingselskaper regnes som næringsdrivende hvis de har fulltidsansatte, for eksempel en daglig leder. Også lavere stillingsbrøk vil nok ofte være tilstrekkelig. Ved lav stillingsbrøk kan det likevel bli nødvendig med en nærmere vurdering av aktiviteten. Her kan blant annet arbeidets karakter ha betydning. Det vesentlige er i hvilken grad arbeidet går ut over hva som forbindes med passiv kapitalforvaltning. Det at selskapet har en deltidsansatt regnskapsfører medfører derfor ikke nødvendigvis at det har beveget seg over i aktiv kapitalforvaltning. Har selskapet derimot ansatt rådgivere eller en daglig leder som involverer seg i driften av datterselskap, vil det regelmessig foreligge næringsvirksomhet på tross av lav stillingsbrøk. Også antall ansatte vil være relevant. Har selskapet i tillegg til en daglig leder ansatt en regnskapsfører på deltid, vil det tale ytterligere for at det foreligger tilstrekkelig aktivitet.

I KMVA-2014-8119 ble det i næringsvurderingen lagt avgjørende vekt på at selskapet hadde hatt egen daglig leder, som videre hadde blitt leiet ut til datterselskapet. Det er mulig poenget fikk en noe større plass i drøftelsen siden ansettelsen var bestridt av selskapet, men uansett viser begrunnelsen at ansettelsen av daglig leder ble ansett det som et viktig moment. Den aktuelle lederen var ansatt i 100 % stilling i holdingselskapet, og var leid ut til datterselskapet gjennom hele året, hvor han hadde utført arbeid i til sammen 62 dager.

---

<sup>53</sup> Se f.eks. LB-2015-40004, KMVA-2014-8119 og KMVA-2015-8735

I Zymtech Holding- dommen var holdingselskapet uten egne ansatte, noe som ble bemerket innledningsvis i domspremissene. Retten konkluderte likevel med at kjøp og videreformidling av tjenester var foretatt i såpass stor utstrekning at aktivitetskravet likevel var oppfylt. Som jeg var inne på i pkt 3.3 forelå det stor grad av aktivitet i denne saken, ettersom det var innkjøpt konsulenttjenester over en fireårsperiode som beløp seg til MNOK 8,5.

Det er verdt å merke seg at det skal mindre til for at det foreligger næringsvirksomhet der de som utfører oppdragene er ansatte, og ikke eksterne tjenesteytere. Fordi aktiviteten til den ansatte utføres for selskapets regning og risiko, tilordnes aktiviteten som helhet selskapet i næringsvurderingen. Ved kjøp av eksterne tjenester vil derimot ikke selve arbeidet som utføres regnes som aktivitet på selskapet hånd. Aktiviteten begrenser seg da først og fremst til avtaleinngåelsen, betalingen, den løpende korrespondansen og selve mottaket av tjenesten.

Videre må næringsvurderingen gjøres separat for hvert enkelt selskap, sml. Raise/Nikita-dommen nevnt under pkt. 2.5.3. Selv om det i aktivitetsvurderingen kan være fristende å sammenlikne aktivitetsnivået med de andre selskapene i konsernet, er dette ikke uten videre relevant. For eksempel skal det normalt ikke ha betydning hvor mange ansatte det er i andre selskaper i konsernet. At et annet konsernselskap har betraktelig flere ansatte og klarere oppfyller kravene til næringsdrift, påvirker ikke vurderingen av det nærværende selskapets drift.

Undertiden kan det som nevnt oppstå tvil om hvilket selskap den ansattes aktivitet skal tilordnes, jf. pkt. 2.5.3. Dette kan særlig komme på spissen hvis samme person har ansettelsesforhold i flere av konsernselskapene. I så fall må det foretas en nærmere vurdering av hvor aktiviteten må allokere. Hva som fremgår av arbeidskontraktene vil da være et utgangspunkt. I tillegg kan det være relevant å se på lønnsutbetalingene. Hvor stor forholdsmessig del av lønnen vedkommende mottar av holdingselskapet, kan være en indikasjon på hvor stor del av arbeidet som skal allokere dit. Karakteren av arbeidet som er utført vil også være relevant. Hvis ikke omstendighetene for øvrig tilsier noe annet, må nok arbeid som direkte angår datterselskapets virksomhet tilordnes dette.

### 3.4.4 Dobbel styrerepresentasjon

Det kan reises spørsmål om det har noen betydning i næringsvurderingen at styremedlemmer i holdingselskapet også sitter i styret i datterselskapet. Problemstillingen er om den doble styrerepresentasjonen på noen måte kan medføre økt aktivitet på holdingselskapets hånd.

Utgangspunktet er at holding- og datterselskap er ulike retts- og pliktsubjekter, både i selskapsrettslig og i skatte- og avgiftsrettslig forstand. Styret i et aksjeselskap er en del av ledelsen, og står for forvaltningen av selskapet, jf. asl. § 6-12 (1). Den aktiviteten styremedlemmet utøver i styremøter for det aktuelle selskapet, er å anse som dette selskapets aktivitet. Aktiviteten til styremedlemmer i datterselskaper kan følgelig ikke tilordnes holdingselskapet selv om dette har oppnevnt medlemmene på generalforsamling.<sup>54</sup> At vedkommende styremedlem også sitter i styret i holdingselskapet, endrer ikke på dette.

Grensedragningen stenger likevel ikke for at det kan foreligge økt aktivitet hos holdingselskapet i den grad dets styremedlemmer under styremøter i holdingselskapet, drøfter spørsmål knyttet til driften av datterselskapet. Dette er særlig praktisk når styremedlemmene er identiske. Etterfølgende styremøter i datterselskapet kan da fremstå mer som formaliteter for å fatte vedtak, mens de reelle drøftelsene og avgjørelsene allerede er fattet i møter i holdingselskapet. I slike tilfeller vil styremedlemmet i realiteten motta vederlag fra holdingselskapet for å utøve ledelsesfunksjoner i datterselskapet, sml. resonnementet i Nikita/Raise-dommen nevnt under pkt. 2.5.3. Da vil holdingselskapet lettere regnes som næringsdrivende, forutsatt at slik aktivitet foregår over noe tid og i et visst omfang.

Etter sistnevnte moment skjer det i og for seg ingen identifikasjon mellom styremedlemmene i selskapene, men på grunn av den doble styrerepresentasjonen kan det oppstå uklarheter knyttet til hvilket selskap aktiviteten er utøvet på vegne av. Dobbel styrerepresentasjon kan derfor ikke *i seg selv* tas til inntekt for at holdingselskapet har aktivitet på egen hånd.

### 3.4.5 Kjøp og salg av aksjer

Som det fremgår av drøftelsen i pkt. 3.2, er utgangspunktet at selve aksjeinnehavet samt utøvelse av alminnelige eierbeføyelser ikke kvalifiserer til næringsvirksomhet etter mval. § 3-

---

<sup>54</sup> Som eier vil holdingselskapet ved dets styre eller eventuelt daglig leder utgjøre hele eller deler av generalforsamlingen i datterselskapet i samsvar med eierbrøken, jf. asl. §§ 5-1 (1) og 5-3 (1) første punktum. Hvis holdingselskapet har ansatt en daglig leder, kan dette for så vidt også i seg selv tale for aktivitet, jf. drøftelsen i pkt. 3.4.3.



30 (2). I dette punktet skal det vurderes hvordan det stiller seg dersom selskapet handler med aksjene. Enkelte tilfeller av aksjesalg over et lengre tidsrom gjør ikke at aksjeinnehaveren mister sitt preg av å være passiv kapitalplassering. Men handles det regelmessig og i større utstrekning, kan det medføre at det foreligger næringsvirksomhet.

Skatte-ABC 2016/2017 s. 1463 trekker frem en del momenter som kan påvirke næringsvurderingen ved aksjehandel:

*«Ved avgrensningen mot passiv kapitalplassering legges blant annet vekt på om handelen med aksjer og andre verdipapirer er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre er det av betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster i motsetning til en passiv plassering ut fra et langsiktig mål.»* (min understreking).

Aktivitetsnivået gjenspeiles først og fremst av antallet og hyppigheten av transaksjoner. Skatte-ABC viser til to BFU-er hvor dette momentet var utslagsgivende, og ga forskjellig utfall. Begge sakene gjaldt spørsmål om skattefri omdanning til aksjeselskap i medhold av sktl. § 11-20.

I BFU 07/06 var det over en toårsperiode foretatt 14 kjøp og tre salg for henholdsvis ca. MNOK 1,0 og 0,6. Markedsverdien på aksjene var MNOK 8. Dette ble ikke regnet som virksomhet. Det ble uttalt at «... *skattyters aksjehandel har vært lite omfattende og antall transaksjoner er få.*».

I BFU 24/06 var det over en seksårsperiode gjennomført 94 salg og 132 kjøp, altså gjennomsnittlig noe over 37 transaksjoner pr. år. Markedsverdien på aksjene var i overkant av MNOK 32. Dette ble ansett som virksomhet. Det ble særlig lagt vekt på at «... *verdipapirporteføljen har en betydelig markedsverdi ...*», og at «... *en slik betydelig verdipapirportefølge etter direktoratets oppfatning [vil] kreve en tett og kontinuerlig oppfølging.*».

Den sistnevnte BFU angikk et tilfelle med et såpass høyt aktivitetsnivå av antall transaksjoner at det neppe var tvilsomt at det kvalifiserte til næringsvirksomhet. Den førstnevnte var etter mitt syn nærmere et grensetilfelle. Her ble det som nevnt konkludert med at 14 kjøp og tre salg innenfor en toårsperiode ikke kvalifiserte til næringsvirksomhet. Det er tenkelig at konklusjonen kunne ha blitt motsatt innen merverdiavgiftsretten, ettersom hensynet til konkurransenøytralitet kan tilsi at terskelen for å fastslå næringsvirksomhet er lavere.

I tillegg til antallet og hyppigheten av transaksjoner, kan det være relevant å se på formålet med aksjeinnehavet og –handelen. Hvis formålet er langsiktig investering i aksjer, kan det være at det skal mer til for at det foreligger næringsvirksomhet, selv om det i noen perioder har foregått salg i en viss utstrekning. Viser derimot den faktiske aktiviteten at selskapet har beveget seg over fra en passiv kapitalforvaltning til å drive med aksjespekulasjon, vil grensen være overskredet.

Også størrelsen på aksjeporteføljen vil være av betydning. Som fremhevet i BFU 24/06, vil det ved en stor aksjeportefølje være mer arbeid, og dermed aktivitet, forbundet med å holde seg oppdatert i markedet og foreta løpende lønnsomhetsvurderinger. Det kan derfor tenkes å være en omfattende aktivitet selv om antall faktiske transaksjoner ikke er så stort. Et tilsvarende resonnement ble også trukket frem i henhold til mval. § 3-30 (2) i korrespondansen mellom skattekontoret og Skattedirektoratet i forkant av prinsipputtalelsen om rene holdingselskaper av 22. juli 2011.<sup>55</sup> Det ble særlig lagt vekt på at det kunne være uheldig å la næringsstatusen endres etter om selskapet var inne i en aktiv eller passiv periode, samt at uttrykket «alt er til salgs, bare prisen er den rette», antas å være særlig treffende for finansielle instrumenter som aksjer.

Gode grunner kan således tale for at man må innta et noe bredere tidsmessig perspektiv i aktivitetsvurderingen, og ikke bare se på antall transaksjoner i senere tid. Som nevnt vil også formålet og størrelsen på aksjeporteføljen være av betydning. Hvis aksjeporteføljen er av stor verdi, men virksomhetsformålet og faktisk aktivitet tilsier passiv kapitalforvaltning, må dette etter mitt skjønn legges til grunn. Har selskapet tidligere handlet med aksjer i en utstrekning som viser aktivt eierskap, eventuelt i tillegg til at virksomhetsformålet peker i samme retning, kan det ikke være avgjørende at selskapet er inne i en stille periode når spørsmålet om næringsdrift kommer på spissen.

### **3.4.6 Finansiering**

Dersom det ytes lån fra mor til datter, vil låneaktiviteten naturlig innebære en viss aktivitet i form av at penger overføres og det mottas renter og avdrag fra datterselskapet. Hovedregelen om at rent aksjeinnehav ikke er tilstrekkelig til å kvalifisere som næring gjelder derfor ikke nødvendigvis hvis det også foreligger låneforhold til datterselskapet. Det er illustrerende at

---

<sup>55</sup> Korrespondansen er skaffet til veie ved henvendelse om dokumentinnsyn til Skatteetaten.

Skattedirektoratet i sin prinsipputtalelsen av 22. juli 2011 om rene holdingselskaper avgrensner mot tilfeller hvor holdingselskapet yter datterselskapet lån, fordi dette var «... *ikke mulig å besvare ut fra de foreliggende opplysninger.*». Uttalelsen viser at Skattedirektoratet mente situasjonen kunne stille seg annerledes hvis holdingselskaper også yter lån, og at det må foretas en konkret vurdering i slike tilfeller.

På den annen side behøver ikke lånefinansiering av datterselskapet å innebære vesentlig større aktivitet enn der selskapets kapital stiftes ved egenkapitalinnskudd. Særlig enkeltstående langvarige lån vil nok vanskelig kunne kvalifisere til næringsvirksomhet. Er lånevirkomheten mer omfattende, vil det etter omstendighetene kunne foreligge næringsvirksomhet. Avgjørende blir etter mitt skjønn en vurdering av antall lån som er ytt, størrelsen på lånene, om holdingselskapet låner til ett eller flere selskaper og om lånene gis på langvarig eller kortvarig basis. Det må også være relevant hvilken aktivitet holdingselskapet mer konkret har med å administrere låneforholdene.

I forvaltningspraksis har det også vært vektlagt om lånevilkårene er markedsmessige. I KMVA-2013-7874 (Zymtech Holding) ble det fremhevet at holdingselskapet hadde bidratt til å refinansiere datterselskapet ved å yte betydelige lån, uten at det var avtalt en nedbetalingsplan eller at lånet var blitt renteberegnet. Det kan således synes som at de gunstige lånevilkårene ble tillagt vekt som et ytterligere moment for at det forelå næringsvirksomhet. Da Zymtech Holding-saken ble behandlet i Oslo tingrett, ble det lagt vekt på den betydelige lånefinansieringen og uttalt at «*[d]ette har man nettopp gjort i den hensikt å drive en aktiv utvikling av datterselskapet*»,<sup>56</sup> men de gunstige lånevilkårene ble ikke trukket frem. Lagmannsretten viser til tingrettens begrunnelse. Etter mitt syn har tingrettens og lagmannsrettens begrunnelse de beste grunner for seg. Aktivitetsnivået øker ikke selv om lånevilkårene avviker fra markedspris.

Størrelsen på lånet har også blitt vektlagt i forvaltningspraksis. I KMVA-2016-8920 var spørsmålet om det skulle beregnes merverdiavgift på konsulenttenester kjøpt fra USA. Aktiviteten til holdingselskapet var å låne ut penger til datterselskap. Det ble ytt lån i tidsrommet 2006-2013 på mellom MNOK 20,6 og 34,6. Renteinntektene i perioden 2006-2012 lå årlig på rundt MNOK 0,9 til 1,5, og i 2013 på MNOK 0,17. Klagenemnda slo fast at

---

<sup>56</sup> TOSLO-2013-73624

*«[b]åde renteinntekter og lånebeløp indikerer låneaktivitet av stort omfang og med lang varighet.».*

Sistnevnte avgjørelse er etter min mening også et godt eksempel på hvordan formålet kan tillegges vekt i samspill med den faktiske aktiviteten, jf. drøftelsen i pkt. 3.4.2. Klagenemnda la vekt på at formålsangivelsen å *«[e]ie skip, samt eie og forvalte aksjer og andeler i andre selskaper og hva herved står i forbindelse»* indikerte at formålet var mer enn å eie aksjer. *«Registrert formål og ovennevnte lånevirksomhet ...»* dannet til sammen grunnlag for at næringsvilkåret var oppfylt. Det kan likevel stilles spørsmål ved om aktivitetskravet ble satt noe lavt i avgjørelsen, fordi selskapet ikke hadde aktivitet ut over passivt å motta renter og avdrag. Siden det dreier seg om en enkeltstående forvaltningsavgjørelse, har den uansett begrenset rettskildemessig vekt, jf. pkt. 1.2.

### **3.4.7 Bistand ved ekstern finansiering**

I noen tilfeller kan holdingselskap bidra med å skaffe finansiering til datterselskap uten selv å låne ut penger. Denne bistanden kan for eksempel bestå i at holdingselskapet på vegne av datterselskapet forhandler frem lånevilkårene med en finansinstitusjon. Dette kan være praktisk hvis holdingselskapet besitter relevant kompetanse eller selv har et låneforhold til vedkommende kreditor fra før av, slik at man er i en mer gunstig forhandlingsposisjon enn datterselskapet er. Det kan også være at holdingselskapet stiller sikkerhet for hele eller deler av datterselskapets gjeld.

Også slik aktivitet i form av bistand og sikkerhetsstillelse vil være momenter i næringsvurderingen. Aktiviteten vil typisk medføre økt overskudd i datterselskapet, og dermed økt verdi på aksjene. Når holdingselskapet er med på å øke datterselskapets resultat ved å skaffe finansiering til driften, blir utdelinger fra datterselskapet i større grad en følge av aktivt eierskap enn passiv kapitalforvaltning fra holdingselskapets side.

Ofte vil likevel denne formen for aktivitet ha en mer passiv eller indirekte karakter enn når holdingselskapet selv er kreditor, som er omtalt i forrige punkt. Hvis aktiviteten bare består av at holdingselskapet i startfasen kontakter en finansieringsinstitusjon for å undersøke lånemuligheter på vegne av datterselskapet, er det neppe et tungtveiende argument for å fastslå næringsvirksomhet. Hvis holdingselskapet ved for eksempel styret går i møter og inngår forhandlinger, vil det trekke sterkere i retning av næringsvirksomhet. Dersom

holdingselskapet i tillegg stiller sikkerhet for gjelden, som forplikter holdingselskapet gjennom hele låneperioden, vil det innebære et desto høyere aktivitetsnivå. Selv om slik aktivitet i en konkret sak ikke i seg selv er tilstrekkelig til å fastslå næringsvirksomhet, kan det være et tungtveiende moment i en helhetlig næringsvurdering.

### **3.4.8 Bistand ved ansettelse i datterselskap**

Det kan skje at styret eller en daglig leder i holdingselskapet bidrar ved ansettelse av personell i datterselskapet, for eksempel daglig leder. Slik aktivitet innebærer typisk en involvering i driften av datterselskapet som går ut over en rent passiv kapitalforvaltning.

At for eksempel styret i holdingselskapet avholder et intervju ved en enkeltansettelse i datterselskapet er i seg selv neppe tilstrekkelig til å fastslå næringsvirksomhet. Men gjentas bistanden, eventuelt i forbindelse med flere ansettelse, skal det nok mindre til for at holdingselskapet blir ansett for å drive aktiv kapitalforvaltning. I denne sammenheng vil det også kunne ha betydning hvilke ansettelse bistanden gjelder. Ansettelse av nøkkelpersonell som for eksempel daglig leder må veie tyngre i vurderingen, ettersom slike personer er viktige faktorer for resultatet av driften. Forbindelsen mellom aktiviteten hos holdingselskapet og inntektene som genereres i datterselskapet er derfor påtakelig.

### **3.4.9 Utleie av rettigheter**

Det kan tenkes at holdingselskapet i tillegg til aksjer eier kapitalobjekter som fast eiendom eller immaterielle rettigheter, som kan gi avkastning ved utleie eller annen utnyttelse. Selv om et slikt innehav kan ha likhetstrekk med en passiv kapitalplassering i aksjer, er ofte innehavet forbundet med en omsetning, som gjør at det skal lite til for å fastslå næringsvirksomhet.

Når det gjelder fast eiendom i form av forretningsbygg, fremgår det av Skatte-ABC s. 1464 at vurderingen må ta utgangspunkt i bygningens størrelse, omfanget av aktiviteten og aktivitetens varighet. Skatte-ABC oppstiller likevel en nokså kasuistisk retningslinje, da det anslås at det skatterettslig dreier seg om virksomhet ved utleie av forretningsbygg over 500 kvm. Hvorvidt denne retningslinjen har overføringsverdi til merverdiavgiftsretten, er tvilsomt. Uansett kan retningslinjen neppe gjelde for selskaper som også eier aksjer i datterselskaper og innfører fjernleverbare tjenester, som er undersøkelsesobjekt i denne oppgaven. For slike

selskaper skal det antakelig langt mindre til før utleie av fast eiendom til sammen med øvrig aktivitet innebærer næringsvirksomhet.

Også når det gjelder utleie av immaterielle rettigheter, typisk lisensieringsavtaler, skal det nok lite til for at det foreligger næringsvirksomhet. Dette kan illustreres ved en uttalelse fra skattedirektøren av 1971. Saken gjaldt en enke i uskiftet bo som mottok vederlag i størrelsesordenen NOK 12 000 til 20 000 som årlige lisensavgifter for utleie av patentrettigheter etter sin avdøde ektemann.<sup>57</sup> Tjenesten var avgiftsbelagt i medhold av mval. 1969 § 13 annet ledd nr. 5 som «utnyttelse av patenter», ettersom det den gang ikke var generell avgiftsplikt for tjenester.<sup>58</sup> Spørsmålet var om hun skulle regnes som næringsdrivende etter mval. 1969 § 10, hvilket ble besvart bekreftende. Hun ble regnet som næringsdrivende selv om hun ikke drev «*vanlig aktiv virksomhet*». I den senere prinsipputtalelsen av 22. juli 2011 om rene holdingselskaper gjentok Skattedirektoratet dette synspunktet, og la til at saken om enken ikke var sammenliknbar med rene holdingselskaper da «*[u]tnyttelse av en rettighet er ingen passiv kapitalforvaltning.*».

Umiddelbart kan det være vanskelig å forstå et klart skille mellom å sitte passivt og motta utbytte og å sitte passivt og motta godtgjørelse. I begge tilfeller sikrer man seg avkastning på kapitalobjekter. Grunnen til at skillet trekkes opp, må være at utnyttelse av patentrettigheter og andre kapitalobjekter representerer en omsetning på rettighetssubjektets hånd, som i lys av hensynet til konkurransenøytralitet med tyngde tilsier at det foreligger næringsvirksomhet. Når holdingselskapet eier og mottar avkastning på andre kapitalobjekter enn aksjer, mister det sin karakter som rent holdingselskap.

Dette punktet viser en forskjell mellom næringsbegrepet i skatteretten og merverdiavgiftsretten. I Skatte-ABC 2016/2017 s. 1465 uttales nemlig at «*[r]oyalty som oppbæres av andre, for eksempel arvinger mv., anses som kapitalinntekt.*».

### **3.4.10 Kontantstrømmer**

Ettersom formålet med aksjeselskaper grunnleggende sett er at de skal generere overskudd og dele ut utbytte til eierne, er det i utgangspunktet ikke noe påfallende ved at det går penger fra datter til mor. Hvis kontantstrømmene overstiger det som deles ut som utbytte, kan det

<sup>57</sup> Publisert i «Uttalelser om merverdiavgift nr. 3/71», Oslo 10. mars 1971

<sup>58</sup> Denne delen av drøftelsen er basert på Refsland m.fl. 1974 og dennes henvisninger til paragrafene, da lovtæksten er for gammel til å gjenfinnes på lovdata.no.

imidlertid være en indikasjon på at det betales for eksempelvis tjenester, som igjen vil tilsi at det foregår næring i form av omsetningsvirksomhet på holdingselskapets hånd.

Det er regulert i asl. § 8-1 hvor mye av selskapets midler som kan deles ut som utbytte mv. Disse reglene begrenser ikke pengebruken generelt. For eksempel kan selskapet lovlig kjøpe varer og tjenester fra morselskapet. Dersom kontantstrømmen fra datter til mor overstiger det som lovlig kan deles ut som utbytte, kan det være en indikasjon på at det foregår annen aktivitet.

Selv om kontantstrømmene bare er en indikasjon på at det foreligger aktivitet, vil dette i praksis ofte være forhold som skattemyndighetene kan konstatere, og som dermed kan spille en betydelig rolle for å avdekke aktivitet på holdingselskapets hånd.

Det kan selvsagt tenkes andre forklaringer på kontantstrømmene enn betaling for tjenester, for eksempel at det dreier seg om utdelinger uten at aksjelovgivningens formelle regler er overholdt («maskert utbytte»). Den praktiske hovedregelen er nok likevel at kontantstrømmer som overstiger utdelinger er en klar indikasjon på at det finnes aktivitet hos holdingselskapet som gir grunn for nærmere undersøkelser, blant annet fordi selskapet har et skattemessig incentiv til å følge aksjelovens regler, jf. sktl. § 2-38 (2) litra a, som stiller krav til at utbyttet må være «lovlig utdelt» for å være skattefritt.<sup>59</sup>

### 3.5 Avslutning

Oppgavens hovedproblemstilling, i hvilke tilfeller et holdingselskap driver tilstrekkelig aktivitet til å regnes som næringsdrivende etter § 3-30 (2), lar seg ikke besvare med en klar og kortfattet konklusjon. Utgangspunktet er at et rent aksjeinnehav ikke er tilstrekkelig aktivitet, og ut over dette må det foretas en konkret vurdering. Selve innførselen av fjernleverbare tjenester vil være et moment, og dersom denne er av et visst omfang, kan den sammen med aksjeinnehavet medføre at det foreligger næringsvirksomhet. I tillegg kan det tenkes andre former for aktivitet, som at selskapet har ansatte, driver handel med av aksjer, finansiering eller leier ut rettigheter til datterselskapet.

---

<sup>59</sup> Det antas likevel i juridisk teori at ikke enhver overskridelse av formelle regler vil lede til at utbyttet skattlegges, se Zimmer 2014 s. 313

De lege ferenda kan det spørres om avgrensningen til næringsdrivende er hensiktsmessig, eller om det bør innføres en generell avgiftsplikt på innførsel av fjernleverbare tjenester. Reguleringen er allerede slik for elektroniske tjenester, jf. § 3-30 (4). I disse tilfellene er det den utenlandske tilbyderen som er ansvarlig for beregningen når mottakeren ikke er næringsdrivende, jf. § 11-3 (2). Begrunnelsen for at elektroniske tjenester ble underlagt en slik regulering med virkning fra 2011, var at de er «... særlig egnet for levering over landegrensene.»<sup>60</sup> Også andre fjernleverbare tjenester kan imidlertid være godt egnet for levering over landegrenser. Dette var man også oppmerksom på i de nevnte forarbeidene, da det ble uttalt at det «prinsipielt sett» burde vært generell avgiftsplikt ved innførsel av fjernleverbare tjenester.

Dagens regulering gir norske tilbydere av fjernleverbare tjenester en konkurranseulempe, ettersom forbrukere og andre ikke- næringsdrivende gis et incentiv til å kjøpe fjernleverbare tjenester fra utlandet. En generell avgiftsplikt vil også avhjelpe provenyrtapet som dagens regulering representerer.

Selv om det innføres generell avgiftsplikt ved innførsel av fjernleverbare tjenester, vil riktignok næringsvilkåret fortsatt kunne spille en rolle. Næringsvilkåret vil ikke da være avgjørende for om det foreligger beregningsplikt, men det kan bli avgjørende for hvem som skal foreta beregningen. Etter gjeldende regler om elektroniske tjenester i fjerde ledd, er mottaker ansvarlig for beregningen når denne er næringsdrivende, jf. § 11-3 (1) første punktum, mens den ansvarlige ellers er selger, jf. § 11-3 (2). Dersom tilsvarende løsning velges ved en eventuell innføring av generell avgiftsplikt, vil grensedragningen som er drøftet i oppgaven fortsatt være aktuell.

Alternativt kan det være aktuelt å oppheve regelen om omvendt avgiftsplikt og pålegge utenlandske tilbydere som tilfredsstillt det alminnelige omsetningskravet, jf. § 2-3 jf. § 2-1 å beregne merverdiavgift ved salg av fjernleverbare tjenester til norske kjøpere generelt, gjerne ved representantregistrering. I så fall unngår man den vanskelige grensen mellom næringsdrivende og ikke- næringsdrivende. På den annen side kan en slik regulering skape vanskeligheter på andre måter, ved at de utenlandske tilbyderne i større utstrekning må registrere seg i Norge for å beregne avgift, herunder skaffe seg den nødvendige kunnskap om

---

<sup>60</sup> Prop.1 LS (2010-2011) s. 230, pkt. 17.4.2.1



dette. Norske næringsdrivende mottakere vil normalt ha bedre forutsetninger for å utføre beregningen av avgiften.

Et tredje alternativ er å endre § 3-30 (2) slik at enhver aktivitet, også et rent aksjeinnehav, kvalifiserer til at næringsbegrepet er oppfylt. Da vil alle holdingselskaper omfattes av regelen om omvendt avgiftsplikt i § 11-3 (1). Det er tenkelig at en slik regulering er den som enklest avhjelper både den vanskelige grensedragningen, konkurransevridningen og provenytapet.

# Litteraturliste

## Bøker

- Andenæs 2016                      Andenæs, Mads Henry: *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*, 3. utgave, Oslo 2016
- Berg-Rolness 2009                Berg-Rolness, Gregar: *Inntekt av virksomhet*, Oslo 2009
- Dyrnes m.fl. 2017                 Dyrnes, Cecilie Aasprong/ Mikelsen, Anders B.: *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv*, Oslo 2017
- Gjems-Onstad m.fl. 2013         Gjems-Onstad, Ole/ Kildal, Tor S.: *Lærebok i merverdiavgift*, 4.utgave, Oslo 2013
- Gjems-Onstad m.fl. 2015         Gjems-Onstad, Ole/ Dyrnes, Cecilie Aasprong (red.): *Aktuell merverdiavgiftsrett*, Oslo 2015
- Gjems-Onstad m.fl. 2016         Gjems-Onstad, Ole m.fl.: *MVA-kommentaren*, Oslo 2016
- Refsland m.fl. 1974               Refsland, Thor/ Thesen, G. E.: *Merverdiavgiftsloven med kommentarer*, Oslo 1974
- Scheel 2015                        Scheel, Marianne: *Norsk merverdiavgift ved internasjonal handel*, Oslo 2015
- Zimmer 2014                        Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014

## Artikler

- Haugerud m.fl. 2010                Haugerud, Agnete/ Grape, Maj Hines: *Norsk merverdiavgift på utenlands forbruk*, trykket i Revisjon og regnskap nr. 3/2010 s. 70-73.
- Matre 2015                         Matre, Hugo: *Troen på eget AS*, trykket i Skatterett 2015 s. 223-224.
- Norli 2016                         Norli, Geir Tollak Bjørndal: *Fjernleverbare tjenester til norske forbrukere*, trykket i Revisjon og regnskap nr. 2/2016 s. 56-59.

- Torvund 2010                      Torvund, Olav: *Merverdiavgift og elektroniske tjenester levert fra utlandet*, trykket i Lov&Data nr. 104, 4/ 2010 s. 22-23.
- Wilt m.fl. 2010                      Wilt, Frédéric/ Willumsen, Tor: *Opererer skatte- og merverdiavgiftsretten med forskjellig næringsbegrep?*, trykket i Skatterett 01/2010 s. 62-74

### **Internettadresser**

[https://www.regjeringen.no/contentassets/0e41c00a921245f282ba5781c1ad812f/faktaark\\_statens\\_inntekter\\_utgifter.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/0e41c00a921245f282ba5781c1ad812f/faktaark_statens_inntekter_utgifter.pdf) (nedlastningsdato 26. mai 2017)