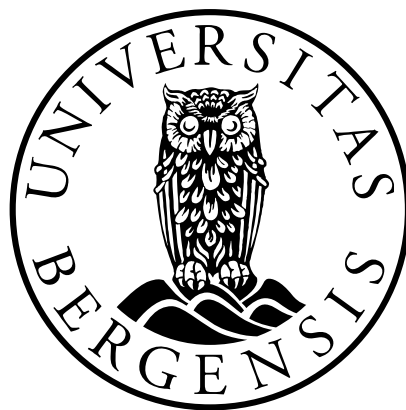


Lovfestingen av omgåelsesnormen for merverdiavgift

*Anvendelsen av skatteloven § 13-2 på
merverdiavgiftens område*

Kandidatnummer: 24

Antall ord: 14 611



JUS399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

11. mai 2020

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning	4
1.1 Om oppgaven	4
1.2 Metode og definisjoner.....	6
1.3 Avgrensninger	6
1.4 Kort om merverdiavgiftssystemet	7
2 Sentrale hensyn og prinsipper i merverdiavgiftssystemet.....	10
2.1 Generelt	10
2.2 Nøytralitetshensynet.....	10
2.3 Merverdiprinsippet	11
2.4 Symmetriprinsippet	11
2.5 Selvstendighetsprinsippet.....	12
2.6 Destinasjonsprinsippet	12
3 Den ulovfestede omgåelsesnormen	14
3.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen for inntektsskatt.....	14
3.2 Den ulovfestede omgåelsesnormen for merverdiavgift	16
3.3 EUs merverdiavgiftssystem.....	18
3.3.1 Omgåelse i EUs merverdiavgiftssystem	18
3.3.2 Halifax-saken (C-255/02).....	19
3.4 Oppsummering	23
4 Den lovfestede omgåelsesnormen.....	24
4.1 Vilkår for anvendelse	24
4.1.1 Generelt	24
4.1.2 Grunnvilkåret	26
4.1.3 Totalvurderingen	27
4.2 Virkninger av gjennomskjæring.....	31
5 Anvendelsen av omgåelsesnormen for merverdiavgift.....	32
5.1 Formålsoverordnet lovtolkning eller gjennomskjæring?	32
5.1.1 Generelt	32

5.1.2	Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig).....	34
5.1.3	Rt. 2011 s. 213 (Invex).....	35
5.1.4	Rt. 2012 s. 840 (Grasmo)	37
5.2	Aktuelle omgåelsessituasjoner	39
5.2.1	Generelt	39
5.2.2	Fradragsrett og justeringsreglene	39
5.2.3	Fellesregistrering	43
5.2.4	Omsetning i eller utenfor merverdiavgiftsområdet og fjernleverbare tjenester	44
5.2.5	Ulike avgiftssatser	47
6	Oppsummering	51
	Litteraturliste.....	53
	Forarbeider og utredninger	53
	Juridisk teori	53
	Lover, vedtak og direktiver	54
	Rettspraksis	55

1 Innledning

1.1 Om oppgaven

Overordnet omhandler oppgaven lovfestingen av omgåelsesnormen for merverdiavgift. Første januar 2020 ble omgåelsesnormen lovfestet i ny § 13-2 i lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.). Samtidig ble det inntatt en ny § 12-1 i lov 19.06.2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.), med henvisning til sktl. § 13-2.

Problemstillingen er hvordan den lovfestede omgåelsesnormen kan tenkes å få anvendelse for merverdiavgift, og om merverdiavgiftens særpreg kan tenkes å påvirke terskelen for anvendelse.

Merverdiavgift er en av statens viktigste inntektskilder og i 2019 ble statens inntekt fra merverdiavgift anslått til ca. 310 milliarder kroner¹. Til forskjell fra formues- og inntektsskatten er merverdiavgiften en indirekte skatt, noe som innebærer at avgiftsplikten følger objektet og ikke subjektet. Merverdiavgiften er altså en objektskatt som følger omsetningen av en vare/tjeneste og det er virksomheten som omsetter varen/tjenesten som er pliktig til å beregne og innbetale avgiften.

De fleste næringsdrivende driver med avgiftsplanlegging, noe som i utgangspunktet er helt legitimt. I noen tilfeller går imidlertid avgiftsplanleggingen for langt, og det er da omgåelsesnormen blir aktuell. I Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 42 ble det uttalt at «[d]et er tillatt å tilpasse seg skattereglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har». Ifølge Zimmer er det typiske for omgåelsesspørsmål at «en privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med (det man antar er) skattereglens formål»². Ved omgåelse faller altså tilfellet inn under lovens ordlyd, men er i strid med regelens formål. Disse uttalelsene er rettet mot omgåelse av inntektsskatteregler, men har overføringsverdi til omgåelse av merverdiavgiftsregler. Innenfor merverdiavgiftsretten har det vært mer vanlig med formålsorientert lovtolkning ved uakseptable tilpasninger, noe som vil bli drøftet nærmere i punkt 5.1.

¹ jf. Prop.1 LS (2019-2020) s. 309

² jf. Zimmer, Frederik (2018) s. 65

Siden omgåelser er samfunnsøkonomisk uheldig og kan medføre forskjellsbehandling av skattesubjektene er det et mål å forhindre uakseptable tilpasninger. Regelverket kan til en viss grad utformes slik at faren for omgåelser reduseres. Det at regelverket i tilfelle tar med alle tenkelige og utenkelige scenarioer vil imidlertid kunne medføre et lite dynamisk regelverk, noe som igjen kan medføre omgåelsesmuligheter.

Et redskap for å motvirke uakseptable tilpasninger er omgåelsesnormen. Før 1. januar 2020 var det uomtvistet at det fantes en ulovfestet omgåelsesnorm på inntektsskattens område. Det var imidlertid lenge uavklart om denne også kunne anvendes for merverdiavgift og i tilfelle hvilket innhold den hadde. Dette vil bli drøftet nærmere i punkt 3.

Omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 er i stor grad en kodifisering av den ulovfestede omgåelsesnormen for inntektsskatt. Etter sktl. § 13-2 første ledd kommer bestemmelsen til anvendelse dersom det foreligger en *omgåelse*. For at det skal foreligge en *omgåelse* må to kumulative vilkår være oppfylt. Etter annet ledd bokstav a) må *hovedformålet* med disposisjonen(e) ha vært å *oppnå en skattefordel* (grunnvilkåret). Videre må det foretas en *totalvurdering* av om disposisjonen(e) *ikke kan legges til grunn for beskatningen*, jf. annet ledd bokstav b), jf. tredje ledd. Virkningen av at det foreligger en omgåelse er at skattleggingen skal skje som om disposisjonen(e) var gjennomført *på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet*, jf. fjerde ledd.

Under utredningen var flere instanser kritiske til lovfesting av omgåelsesnormen for merverdiavgift, men det var enighet om at selve lovfesting var positivt med hensyn til legalitetsprinsippet, jf. Grunnloven (Grl.) § 113. Etter høringsinstansenes merknader³ kan det stilles spørsmål om lovfesting av omgåelsesnormen for merverdiavgift bygger på et for tynt rettskildemessig grunnlag sammenlignet med normens anvendelse for inntektsskatt. Et annet spørsmål er hvor grensen skal gå mellom tilpasninger som er akseptable og hvilke som ikke er det – hvor terskelen for gjennomskjæring skal ligge.

For å løse problemstillingen vil det først foretas en gjennomgang av de mest grunnleggende bestemmelsene i merverdiavgiftsloven og de viktigste hensyn og prinsipper disse bygger på. Videre vil det redegjøres for den ulovfestede omgåelsesnormen for henholdsvis inntektsskatt og merverdiavgift og vilkårene i sktl. § 13-2. Formålet med dette er å forsøke å klarlegge grunnlaget for lovfesting og på denne måten finne ut hvordan normen kan tenkes å

³ se Prop.98 L (2018-2019) pkt. 11.3

anvendes på merverdiavgiftens område. Til slutt vil det foretas en analyse av dommer hvor retten har anvendt formålsoverordnet lovtolkning og ulike aktuelle omgåelsessituasjoner.

1.2 Metode og definisjoner

Nåværende merverdiavgiftslov avløste lov 19.06.1969 nr. 66 om merverdiavgift (mval. 1969). Det er altså en relativt ny lov, noe som innebærer at endel rettspraksis dreier seg om den tidligere loven. Det følger imidlertid av forarbeidene at nåværende lov «bare [er] ment å innebære en rent språklig omskriving av gjeldende rett og ikke noen endring av realiteten»⁴. Eldre rettspraksis vil derfor kunne få betydning ved tolkningen av nåværende lov. Hvor en dom omhandler den tidligere loven, vil det løpende henvises til den aktuelle tilsvarende bestemmelsen i nåværende merverdiavgiftslov.

Når det gjelder mval. § 12-1, jf. sktl. § 13-2, er dette bestemmelser som trådte i kraft 1. januar 2020 og det foreligger derfor ingen rettspraksis som belyser anvendelsen av disse. Siden lovfestingen i stor grad er en kodifisering av den ulovfestede omgåelsesnormen for inntektsskatt, vil det likevel være naturlig å se hen til eldre rettspraksis som omhandler den ulovfestede omgåelsesnormen i den videre drøftelsen.

Begrepene «omgåelse» og «gjennomskjæring» betyr i prinsippet det samme og det vil ikke skilles mellom disse i oppgaven, men de vil bli benyttet slik det best passer inn etter sammenhengen.

1.3 Avgrensninger

Det må for det første skilles mellom omgåelse og avgiftsplanlegging. Det er i utgangspunktet ingenting i veien med avgiftsplanlegging, men dersom planleggingen går for langt og blir for omfattende, kan det gli over i omgåelse.

For det andre må det skilles mellom omgåelse og avgiftsunndragelse. Med avgiftsunndragelse siktes det til at avgiftssubjektene bevisst lar være å gi opplysninger eller gir uriktige opplysninger til myndighetene. Dette kan medføre reaksjoner etter lov 27.05.2016 nr. 14 om skatteforvaltning (sktfvl.) kapittel 14 og det kan også være straffbart etter lov 20.05.2005 nr.

⁴ jf. Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 14

28 om straff (strl.) §§ 378 og 379. Ved omgåelse legges det til grunn at det er riktige opplysninger som foreligger⁵.

For det tredje må det skilles mellom omgåelse og proforma. Karakteristisk for proforma-tilfellene er ifølge Gjems-Onstad at de ytre opplysningene ikke stemmer med det reelle forhold⁶. Ved omgåelse vil imidlertid det ytre forhold stemme med det reelle forhold og det er dette som må gjennomskjæres. Ved proforma ser man bort fra slik forholdet ser ut utad og behandler saken etter det reelle forhold. Et eksempel på dette kan være at det er konstruert en fiktiv leieavtale for å komme inn under bestemmelsen om frivillig registrering, jf. mval. § 2-3. Fremfor å gjennomskjære slike tilfeller, vil man heller se bort fra avtalen og bedømme saken som om avtalen ikke eksisterte.

Når det snakkes om «avgift», «avgiftsregler» e.l., siktes det til merverdiavgift med mindre annet fremgår av sammenhengen. Andre avgiftstyper faller utenfor oppgavens tema.

1.4 Kort om merverdiavgiftssystemet

Siden oppgavens tema både er omfattende og noe krevende forutsettes det at leser har grunnleggende kunnskaper om merverdiavgiftssystemet. Jeg vil likevel gå inn på de mest sentrale bestemmelsene for å senere kunne redegjøre for de legislative hensyn bak loven. De legislative hensyn er helt sentrale ved vurderingen av omgåelsesnormen, og jeg vil komme tilbake til de mest sentrale hensyn og prinsipper bak merverdiavgiftssystemet i punkt 2.

Merverdiavgiften er transaksjonsbasert og skal ramme siste ledd i omsetningskjeden, i all hovedsak forbrukerne. De næringsdrivende skal kun ha en slags oppkrevningsfunksjon på vegne av staten, og det er bare avgiftssubjekter som har plikt til å beregne og innbetale merverdiavgift. For å være et avgiftssubjekt må virksomheten være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav d), jf. §§ 2-1 flg.

Det opereres med tre ulike hovedtyper avgiftssatser – alminnelig sats, redusert sats og nullsats. Disse satsene blir fastsatt i Stortingets årlige vedtak om merverdiavgift⁷. Etter mval. § 5-1 første ledd første punktum skal det beregnes merverdiavgift med alminnelig sats med

⁵ jf. Zimmer, Frederik (2014) s. 51

⁶ jf. Gjems-Onstad, Ole (2009) s. 119

⁷ Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2020 (kap. 5521 post 70) (FOR-2019-12-13-1826)

mindre omsetningen/uttaket er fritatt fra merverdiavgift. I 2020 er alminnelig sats på 25 %, jf. vedtaket § 2. Næringsmidler etter mval. § 5-2 er ilagt en redusert sats på 15 %, jf. vedtaket § 3. Videre er enkelte andre ytelser ilagt en redusert sats etter mval. §§ 5-3 til 5-7 og §§ 5-9 til 5-11 på 12 %, jf. vedtaket § 4 (ved vedtak 31. mars 2020 nr. 557 ble satsen endret til 6 % med midlertidig virkning fra 1. april 2020 til 31. oktober 2020). En tredje gruppe med redusert sats er for råfisk mv., jf. mval. § 5-8 med en sats på 11,11 %, jf. vedtaket § 5. Nullsats gjelder for de næringer som er fritatt – ikke unntatt – fra merverdiavgift.

Merverdiavgiftslovens anvendelsesområde er regulert i mval. § 1-1. Etter denne bestemmelsen er all *omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester* merverdiavgiftspliktig. Unntak fra dette er fritatt eller unntatt omsetning/uttak. Det er viktig å skille mellom disse siden unntatt omsetning/uttak ikke gir fradragsrett etter mval. § 8-1.

Unntatt omsetning/uttak er definert som *omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven*, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav g). Dette er altså omsetning/uttak som ikke faller inn under loven, noe som innebærer at man heller ikke blir registreringspliktig til Merverdiavgiftsregisteret etter § 2-1. Omsetning/uttak som er unntatt er regulert i §§ 3-2 til 3-20.

Fritatt omsetning/uttak er definert som *omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift*, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav h). Slik omsetning/uttak er som nevnt ilagt en nullsats, slik at det ikke er noen merverdiavgift å innbetale. Siden fritatt omsetning/uttak er omfattet av loven, blir man registreringspliktig til Merverdiavgiftsregisteret dersom vilkårene i § 2-1 er oppfylt. De fleste typer fritatt omsetning/uttak er regulert i mval. kapittel 6.

Det skilles videre mellom utgående og inngående merverdiavgift. Utgående merverdiavgift er definert som den merverdiavgift som skal *beregnes og betales ved omsetning og uttak*, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav e). Utgående merverdiavgift er altså den merverdiavgift som avgiftssubjektene skal beregne og innbetale til myndighetene, jf. også § 11-1.

Inngående merverdiavgift er definert som den merverdiavgift som er *påløpt ved kjøp mv. eller innførsel*, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav f).

Avgiftssubjektet kan på nærmere vilkår få fradrag for inngående merverdiavgift etter mval. § 8-1. Denne fradragsretten er begrunnet i grunntanken bak merverdiavgiftssystemet –

merverdiavgiften er en forbrukeravgift og de næringsdrivende skal ikke selv belastes for dette. For å ha fradragrett må det være et *registrert avgiftssubjekt* som krever det, noe som innebærer at virksomheten må være registrert i Merverdiavgiftsregisteret etter reglene i §§ 2-1 flg. Videre må anskaffelsen være *til bruk i den registrerte virksomheten*. Siden det må være snakk om en avgiftspliktig virksomhet, har virksomheter som driver med unntatt omsetning, jf. mval. §§ 3-2 til 3-20 ikke fradragrett etter § 8-1.

2 Sentrale hensyn og prinsipper i merverdiavgiftssystemet

2.1 Generelt

Merverdiavgiftssystemet bygger på en rekke hensyn og prinsipper som kan få betydning for omgåelsesvurderingen. Jeg vil derfor i de neste underkapitlene redegjøre for de viktigste hensyn og prinsipper bak merverdiavgiftssystemet og de mest sentrale reglene som bygger på disse.

2.2 Nøytralitetshensynet

Nøytralitetshensynet innebærer at merverdiavgiften så langt det lar seg gjøre ikke skal påvirke forbrukeres, næringsdrivendes og offentlige myndigheters valg i næringslivet. Isolert innebærer dette at all omsetning, uttak og innførsel av alle varer og tjenester skal behandles likt. I forarbeidene uttales det at

«[b]åde forenklingshensyn, hensynet til konkurransenøytralitet og hensynet til statens inntekter, taler for en generell merverdiavgift på tjenester hvor det avgiftspliktige området gjøres bredest mulig. Avgiftssystemet bør derfor ideelt sett gjelde uten unntak, og omfatte alle varer og tjenester som omsettes.

Særlige hensyn kan likevel tilsi at enkelte tjenesteområder bør holdes utenfor en generell merverdiavgiftsplikt. Dette gjelder blant annet tjenesteområder som helt eller delvis subsidieres av offentlige midler»⁸.

Flere av unntakene fra nøytralitetshensynet fremgår av mval. §§ 3-2 til 3-20, og felles for mange av disse er at dette er tjenester som helt eller delvis er offentlig subsidiert.

Nøytralitetshensynet begrunner også at samme type transaksjon skal behandles likt uavhengig av hvem det er som står bak den. Dette er bl.a. bakgrunnen for at også offentlige virksomheter kan være registreringspliktig etter mval. § 2-1.

⁸ jf. Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 15

Merverdiavgiftsloven inneholder også en rekke andre bestemmelser som skal ivareta nøytralitetshensynet og forhindre konkurransevridninger. Et eksempel er adgangen til frivillig registrering for næringsdrivende som driver med unntatt utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktige virksomheter, jf. mval. § 2-3. Ved frivillig registrering kan utleieren på nærmere vilkår få fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. § 8-1, noe som motvirker avgiftskumulasjon ved at man forhindrer at utleier «baker inn» en merverdiavgift i leieprisen for å dekke inngående merverdiavgift.

2.3 Merverdiprinsippet

En grunnleggende tanke bak merverdiavgiftssystemet er at merverdiavgiften skal være en forbrukeravgift. Merverdiavgiften skal ikke medføre en merverdikostnad for de avgiftspliktige. Et utslag av dette prinsippet er fradragsretten i mval. § 8-1. Fradragsretten forhindrer at de næringsdrivende blir sittende igjen med den endelige avgiftsbelastningen og det er kun mellomlegget – merverdien – mellom utgående og inngående avgift som skal innbetales.

I noen tilfeller har ikke avgiftssubjektet fradragsrett. Et eksempel er hvor en virksomhet som er unntatt fra merverdiavgift etter reglene i mval. §§ 3-2 til 3-20 leverer varer og tjenester til næringsdrivende som er avgiftspliktige. I slike tilfeller vil det ikke være noen merverdiavgift å vise til på kjøpet fra den avgiftsfrie virksomheten, men det vil likevel kunne være en «innbakt» avgift ved at selger legger inn en merverdiavgift i prisen som tilsvarer det vedkommende har blitt pådratt ved egne innkjøp av varer og tjenester. Dette vil også være uheldig i relasjon til nøytralitetshensynet. Ved at det blir en slik «innbakt» avgift presses prisene opp uten at en avgiftspliktig kjøper har fradragsrett. Slik avgiftskumulasjon bør derfor unngås så langt det lar seg gjøre.

2.4 Symmetriprinsippet

Symmetriprinsippet kommer særlig til uttrykk i mval. § 8-1 om fradragsrett – inngående merverdiavgift skal korrespondere med utgående merverdiavgift. Illustrerende er uttalelsen i Rt. 2011 s. 213 (Invex) avsnitt 30:

«Innledningsvis bemerker jeg at regelen i § 21 [nå § 8-1] er uttrykk for et **gjensidighetsprinsipp**. Utgående og inngående avgift **korresponderer og nøytraliserer hverandre**. Begrunnelsen for kjøperens fradragsrett er at samme avgift innbetales til staten av selgeren som utgående avgift, med det resultat at det er siste kjøper som til slutt betaler den endelige avgift. Siktemålet er at bestemmelsene virker konkurransemessig nøytralt, og å forhindre avgiftsmessige ulikheter mellom de næringsdrivende.» (Min utheving).

Ifølge Gjems-Onstad kan det utledes en legitimasjonsplikt, en dokumentasjons- eller bilagsplikt og et aktsomhetskrav fra dette prinsippet⁹. Legitimasjonsplikten er regulert i mval. § 15-10 første ledd, hvor det heter at *[i]nngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget*.

Det er imidlertid ikke et absolutt vilkår at selger faktisk har innbetalt den merverdiavgift som er beregnet ved omsetningen, noe som følger av selvstendighetsprinsippet.

2.5 Selvstendighetsprinsippet

Selvstendighetsprinsippet innebærer at hvert avgiftssubjekt opptrer individuelt, noe som bl.a. medfører at dersom det er flere selskaper i et konsern, vil i utgangspunktet hver og en av selskapene som er registreringspliktig etter mval. § 2-1, anses som et eget avgiftssubjekt¹⁰. Et unntak fra dette følger av mval. § 2-2 første ledd, hvor det fremgår at selskaper med samme eier skal registreres som ett avgiftssubjekt. Videre kan flere selskaper på nærmere vilkår fellesregistreres etter § 2-2 tredje ledd slik at de anses som ett avgiftssubjekt.

2.6 Destinasjonsprinsippet

Destinasjonsprinsippet innebærer at merverdiavgiftsplikt skal oppstå i det land hvor bruken av varen/tjenesten foregår¹¹. Illustrerende er mval. § 3-29 og § 6-21 om henholdsvis innførsel og utførsel av varer. Det følger av § 3-29 at det er merverdiavgiftsplikt ved innførsel av varer til Norge, mens utførsel av varer etter § 6-21 er fritatt fra merverdiavgiftsplikt.

⁹ se Gjems-Onstad, Ole (2017) s. 48

¹⁰ se Gjems-Onstad, Ole (2017) s. 40

¹¹ jf. Gjems-Onstad, Ole (2017) s. 202

Særregler gjelder imidlertid for innførsel av fjernleverbare tjenester. Fjernleverbare tjenester er definert som *tjenester der utførelsen eller leveringens etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted*, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav i). Etter mval. § 3-30 første ledd, jf. annet ledd, foreligger det merverdiavgiftsplikt for fjernleverbare tjenester kun dersom mottaker er *næringsdrivende eller offentlig virksomhet som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet*. I slike tilfeller er det mottakeren selv som beregner og innbetaler merverdiavgiften – også kalt «reversed charge». Kjøp av fjernleverbare tjenester kan dermed skje avgiftsfritt for forbrukere.

3 Den ulovfestede omgåelsesnormen

3.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen for inntektsskatt

På inntektsskattens område var det uomtvistet at det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm. Siden sktl. § 13-2 i stor grad er en kodifisering av den ulovfestede omgåelsesnormen for inntektsskatt er det hensiktsmessig å foreta en kort, ikke uttømmende, gjennomgang av den ulovfestede omgåelsesnormen for inntektsskatt. Formålet med dette er å belyse grunnlaget for lovfestingen av § 13-2 og på denne måten også klarlegge hvordan den kan anvendes for merverdiavgift.

Utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen for inntektsskatt kan spores tilbake til 1920-årene da Høyesterett startet med å reklassifisere skatterettslige disposisjoner¹². Etter dette stoppet utviklingen opp før rettspraksis og juridisk teori på 1960-tallet stadfestet at det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm for inntektsskatt. I 1962 formulerte Kåre Kvisli omgåelsesnormen slik:

«Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke **en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter**, vil de skattemessig sett ligge i faresonen, selv om de privatrettslig sett er uangripelige»¹³.
(Min utheving).

Etter denne formuleringen var altså det sentrale hvorvidt disposisjonen hadde en økonomisk egenverdi. Høyesterett benyttet seg av denne formuleringen i flere dommer på 1960- og 70-tallet¹⁴.

¹² se f.eks. Rt. 1921 s. 462 (Skovveien) hvor Høyesterett anså salg av samtlige aksjer i et eiendomsselskap som et salg av eiendommen

¹³ Kvisli, Kåre (1962) s. 109

¹⁴ se f.eks. Rt. 1976 s. 302 (Astrup) s. 305-306: «Transaksjonen kan ha et slikt innhold at den skattemessig sett må settes til side fordi den ikke har noen egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter utover skattespørsmålet»

I Innst.S.nr.5 (1990-1991) kom Finanskomiteen enstemmig til at det burde utformes en generalklausul mot omgåelser av skatteregler¹⁵. Finansdepartementet ga Magnus Aarbakke oppdraget med å utrede en lovregel¹⁶. Aarbakkes utredning førte til et lovforslag, begrenset til inntektsskatt:

«1. Når bestemmelser i skattelovgivningen skal anvendes på et forhold eller en transaksjon, skal eksistensen og innholdet av forholdet eller transaksjonen fastlegges etter alminnelige prinsipper for stiftelse og tolking av slike forhold eller transaksjoner, men med **særlig vekt på forholdets eller transaksjonens økonomiske virkninger** for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

2. Når det er en innbyrdes sammenheng mellom flere forhold eller transaksjoner, skal disse behandles som en enhet i forhold til skattelovgivningen.

3. Et forhold eller en transaksjon skal i forhold til skattelovgivningen **karaktiseres og klassifiseres etter sine reelle virkninger** for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

4. Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, kan denne reduksjon ikke kreves når dette ville være urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på»¹⁷. (Min utheving).

Det avgjørende etter lovforslaget var altså «forholdets eller transaksjonens økonomiske virkninger», noe som var i tråd med formuleringen av normen i rettspraksis og juridisk teori på 1960- og 70-tallet. Lovforslaget førte imidlertid ikke til en lovfesting, og den ulovfestede normen fortsatte derfor å utvikle seg gjennom rettspraksis og teori på 1990- og 2000-tallet.

I Rt. 2007 s. 209 (Hex) presiserte Høyesterett formuleringen av normen (avsnitt 39):

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et **grunnvilkår** og en **totalvurdering**. Grunnvilkåret går ut på at **det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt**. Dette er et

¹⁵ jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 38

¹⁶ jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 38

¹⁷ jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 46

nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra **en totalvurdering av disposisjonens virkninger** (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Høyesteretts dom 17. oktober 2006 (Rt-2006-1232) i Telenor-saken avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis». (Min utheving).

I denne saken formulerte altså Høyesterett omgåelsesnormen som en toleddet vurdering med et grunnvilkår og en totalvurdering. Denne formuleringen ble fulgt opp i en rekke dommer og i sktl. § 13-2 annet ledd er vurderingen inndelt i et grunnvilkår og en totalvurdering etter mønster fra den ulovfestede omgåelsesnormen. Også momentene i totalvurderingen etter tredje ledd er i stor grad en kodifisering av momentene etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

3.2 Den ulovfestede omgåelsesnormen for merverdiavgift

Det var lenge gjenstand for diskusjon om det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm for merverdiavgift. I dag er dette avklart – det fantes en ulovfestet omgåelsesnorm også på merverdiavgiftens område. Det er imidlertid ikke like avklart hvordan den ulovfestede omgåelsesnormen skulle anvendes på merverdiavgiftens område. Var normen ment å ha samme innhold som for inntektsskatt eller hadde den et annet innhold for merverdiavgift? I dette underkapitlet skal jeg forsøke å klarlegge den ulovfestede normens innhold for merverdiavgift idet dette kan få betydning for anvendelsen av sktl. § 13-2.

I 2006 ble den første dommen som konstaterte at det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm for avgift avsagt – Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen). Saken omhandlet arveavgift, men førstvoterende uttalte i et obiter dictum at

«(47) [s]iden 1920-årene er det gjennom Høyesteretts praksis etablert at det i forhold til ulike skatteregler etter omstendighetene vil kunne foretas gjennomskjæring og ved det etablere skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel. Denne praksis ble lenge utviklet fra et område til det neste uten at det

ble identifisert noen generell regel om gjennomskjæring innenfor skatterettens område. De avgjørelser som ble truffet var imidlertid basert på reelle hensyn av generell rekkevidde og en overordnet forståelse av at det i norsk rett gjelder en alminnelig omgåelsesnorm. [...]».

Høyesterett la her til grunn at den ulovfestede omgåelsesnormen skulle anvendes likt som for inntektsskatt. Førstvoterende hadde imidlertid noen bemerkninger vedrørende anvendelsen av normen for arveavgift, som ifølge Gjems-Onstad¹⁸ kan gi utgangspunkt for bemerkninger om anvendelsen for merverdiavgift. Det uttales i dommens avsnitt 55-57 at

«(55) Sammenfatningen kan utvilsomt tjene som veiledning selv om den allerede innenfor det snevrere felt «inntektsskatteretten», først får sitt egentlige innhold i tilknytning til den enkelte skattebestemmelse som det blir aktuelt å anvende normen i forhold til.

(56) Arveavgift er en form for beskatning, og jeg finner at den siterte sammenfatning er det naturlige utgangspunkt også ved vurdering av gjennomskjæring på arveavgiftsområdet. Det er imidlertid en rekke forhold som medfører at de ulike hensyn må vektlegges noe annerledes her.

(57) Mens man ved de siste skattereformer, har lagt betydelig vekt på å skape nøytralitet innen skatteområdet, har dette hensynet ikke på samme måte preget arveavgiftsområdet[...].».

Førstvoterende la altså til grunn at omgåelsesnormen er generell og kan anvendes i konkrete tilfeller, til den enkelte skattebestemmelse. Uttalelsen har gode grunner for seg og kan tale for at normen også skulle være lik for merverdiavgift som for inntektsskatt – merverdiavgift er, i likhet med arveavgift, «en form for beskatning». Videre slås det fast at nøytralitetshensynet ikke er like viktig for arveavgift som på andre områder i skatteretten. Når det gjelder merverdiavgift er imidlertid nøytralitetshensynet, spesielt konkurransenøytralitetshensynet, et viktig bakenforliggende hensyn som kan tenkes å påvirke anvendelsen av normen sammenlignet med arveavgift.

¹⁸ Gjems-Onstad, Ole (2017) s. 341

Den neste dommen som berørte temaet var Rt. 2008 s. 1510 (Reitan), som også omhandlet arveavgift. Her la også retten til grunn at den ulovfestede omgåelsesnormen kunne anvendes likt for arveavgift som for inntektsskatt, med et grunnvilkår og en totalvurdering¹⁹.

Den første høyesterettsdommen som direkte stadfestet at det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm for merverdiavgift er Rt. 2011 s. 213 (Invex). Her uttales det i avsnitt 31 og 32 at

«[j]eg er enig i at lovskravet kan tilsi varsomhet ved tolkningen av bestemmelsen. På den annen side må loven tolkes i lys av sitt formål. Illustrerende er adgangen til gjennomskjæring i skatteretten. Det er sikker rett at det kan etableres skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel, dersom dette er **nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket**. Dette har også vært lagt til grunn ved arveavgift, jf. Rt-2006-1199 avsnitt 50 til 56. Etter mitt syn er det ikke noe til hinder for å legge lignende synspunkter til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven.»
(Min utheving)

Synspunktet i Invex-saken ble fulgt opp i Rt. 2012 s. 840 (Grasmo)²⁰. Den ulovfestede omgåelsesnormen ble imidlertid ikke direkte anvendt i noen av disse sakene og det finnes heller ingen andre høyesterettsdommer hvor normen blir direkte anvendt på merverdiavgiftens område. Fremfor å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen fremstår det som at rettspraksis har anvendt formålsoverordnet lovtolkning som redskap mot uakseptable tilpasninger på merverdiavgiftens område. Dette vil bli drøftet nærmere i punkt 5.1.

3.3 EUs merverdiavgiftssystem

3.3.1 Omgåelse i EUs merverdiavgiftssystem

EUs merverdiavgiftssystem er regulert i EUs Rådskivediv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektiv). Merverdiavgiftsdirektivt er ikke en del av EØS-avtalen og Norge er derfor ikke bundet av dette. I forarbeidene uttales det imidlertid at

¹⁹ se dommens avsnitt 59

²⁰ se dommens avsnitt 78

«[m]erverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et merverdiavgiftssystem som i sin oppbygging på mange måter samsvarer med det norske»²¹ og det legges til grunn at EU-domstolens praksis vil være relevant for tolkningen og anvendelsen av den norske omgåelsesnormen²².

I Halifax-saken (C-255/02)²³ slo EU-domstolen fast at abuse of rights-doktrinen gir adgang til å gjennomskjære tilpasninger på merverdiavgiftens område som er i strid med skattereglens formål. Samme dag som Halifax-saken ble det avsagt flere andre dommer som bygde på samme resonnering²⁴. Sakene slår altså fast at det eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm på merverdiavgiftens område også i EUs merverdiavgiftssystem.

Siden EU-domstolens praksis etter forarbeidene er relevant for tolkningen av den norske omgåelsesnormen, vil jeg i det neste underkapitlet redegjøre for en av de mest sentrale sakene vedrørende omgåelse i EUs merverdiavgiftssystem – Halifax-saken (C-255/02).

3.3.2 Halifax-saken (C-255/02)

Saksforhold

Halifax-saken (C-255/02) omhandlet en britisk bank som for det meste var fritatt fra merverdiavgiftsplikt. Etter britiske regler hadde Halifax fradragsrett for inngående merverdiavgift på inntil 5 %.

Parter i saken var Halifax, Leeds Permanent Development Services Ltd. («Leeds») og County Wide Property Investments Ltd. («County»). Leeds og County var sammen med et tredje selskap, Halifax Property Investments Ltd. («Property») heleide datterselskaper av Halifax. Både Leeds og County var mva.-registrert, i motsetning til Property som ikke var det.

Som ledd i sin finansieringsvirksomhet ønsket Halifax å opprette såkalte «call-centre» på fire forskjellige tomter i Storbritannia. Halifax inngikk derfor en låne- og utbyggingsavtale med Leeds på til sammen 59 mill. GBP og en avtale om bygging på en av tomtene for 120 000 GBP, inkludert ca. 20 000 i merverdiavgift. Leeds fikk også en leierett til tomtene og inngikk

²¹ Prop.98 L (2018-2019) s. 78

²² Prop.98 L (2018-2019) s. 80

²³ Dom av 21. februar 2006 [GC], Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121

²⁴ bl.a. Bupa Hospitals Ltd. (C-419/02) og University of Huddersfield Higher Education Corporation (C-223/03)

deretter en etablerings- og låneavtale med County, hvor County skulle sørge for byggearbeidene på tre av tomtene.

I februar 2000 overførte Halifax de første lånebeløpene på nesten 45 mill. GBP til Leeds, som deretter overførte samme beløp til County, inkludert mer enn 6,6 mill. GBP i merverdiavgift. Leeds krevde så fradrag for inngående merverdiavgift på nesten 6,7 mill. GBP.

I mars 2000 inngikk Halifax og Leeds en låneavtale vedrørende en annen tomt, som inkluderte en leierett og en avtale om byggearbeider. For de gjennomførte byggearbeidene betalte Halifax 41 900 GBP, herunder omtrent 6 000 GBP i merverdiavgift. Samtidig utbetalte Halifax det første lånebeløpet for denne tomten på ca. 3 mill. GBP til Leeds. Samme dag inngikk Leeds og County en etablerings- og finansieringsavtale, hvor Leeds forskuddsbetalte County og fakturerte for mer enn 3 mill. GBP for utførte byggearbeider. For å utføre byggearbeidene engasjerte County selvstendige entreprenører og fagfolk.

I april 2000 fikk Leeds leierett til tomtene i medhold av avtalen for et ekstra beløp på 7,4 mill. GBP. Hver leierett var avgiftsunntatt omsetning. Samme dag inngikk Leeds en avtale Property om overføring av leierettene. Prisen på dette skulle gi Leeds en fortjeneste på 180 000 GBP. Property inngikk så avtaler om fremleie av tomtene, med antatt fortjeneste på 85 000 GBP.

Ifølge dommens avsnitt 30 var det fire ulike avgiftsmessige målsetninger med avtalene:

- 1) Halifax ville få fradrag for merverdiavgift som var betalt iht. avtalen med Leeds.
- 2) Leeds kunne få fradrag for merverdiavgift som var betalt ved fakturaene fra februar og mars 2000.
- 3) County kunne kreve fradrag for merverdiavgift som var betalt for arbeid som var utført av selvstendige entreprenører.
- 4) Leeds avtale fra april 2000 om overdragelse av leierettene skulle være fritatt fra merverdiavgift.

Det var tre ulike forutsetninger for å oppnå disse målsetningene, jf. avsnitt 31:

- 1) Halifax, Leeds og County kunne ikke være fellesregistrert.

2) Leeds' avgiftspliktige utgående merverdiavgift skulle utgjøre størstedelen av selskapets utgående ytelser. Derfor skulle selskapets ytelser som var fritatt fra merverdiavgift utsettes til et senere utgiftsår.

3) Eiendomsrettene over tomtene som ble overdratt til Leeds skulle utformes slik at de ikke kunne anses som investeringsgoder (dette var for å unngå at overdragelsen til Property påvirket Leeds' fradragdragsrett for inngående merverdiavgift).

I juli 2000 fikk Leeds og County avslag på kravet om fradrag for inngående merverdiavgift ved engasjeringen av de selvstendige entreprenørene. Dette ble begrunnet med at Leeds ikke hadde levert byggearbeid til Halifax, og de hadde heller ikke mottatt byggearbeid fra County. Videre ble dette begrunnet med at Halifax hadde mottatt byggearbeid fra selvstendige entreprenører og ikke fra Leeds.

EU-domstolens vurdering

I sin vurdering uttaler EU-domstolen i avsnitt 68-71 at

“Notwithstanding that finding, it must be borne in mind that, according to settled case-law, Community law cannot be relied on for abusive or fraudulent ends [...].

The application of community legislation cannot be extended to cover abusive practices by economic operators, that is to say transactions carried out not in the context of normal commercial operations, but solely for the purpose of wrongfully obtaining advantages provided for by Community law [...].

That principle of prohibiting abusive practices also applies to the sphere of VAT.

Preventing possible tax evasion, avoidance and abuse is an objective recognized and encouraged by the Sixth Directive[...].”

EU-domstolen slår her fast at det å forhindre skatteunndragelser, omgåelser og misbruk er noe som både er anerkjent og støttet i det sjette avgiftsdirektiv (Rådskonklusjon 77/388/EØF, i dag Rådskonklusjon 2006/112/EF). Det blir også understreket at hensynet til klare regler og forutberegnelighet er viktig på merverdiavgiftens område.

Videre fremheves det i avsnitt 78 at fradragsretten har som formål å helt avlaste den avgiftspliktige fra merverdiavgiftsplikt og på denne måten sikre nøytralitet for de næringsdrivende.

I avsnitt 86 konkluderes det med at

“[f]or it to be found that an abusive practice exists, it is necessary, first, that the transactions concerned, notwithstanding formal application of the conditions laid down by the relevant provisions of the Sixth Directive and of national legislation transposing it, result in the accrual of a tax advantage the grant of which would be contrary to the purpose of those provisions. Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage”.

Domstolen konstaterer altså at for at det skal foreligge misbruk av reglene må skattyter for det første ha oppnådd en skattefordel som er i strid med reglernes formål, og for det andre må formålet etter en objektiv vurdering av ulike momenter ha vært å oppnå en slik skattefordel. Sammenlignes denne uttalelsen med Høyesteretts formulering av den ulovfestede omgåelsesnormen i Rt. 2007 s. 209 (Hex) avsnitt 39 er formuleringen på mange punkter sammenfallende²⁵. Det som skiller EU-domstolens formulering fra utformingen av den norske ulovfestede omgåelsesnormen er at grunnvilkåret etter Høyesteretts formulering gikk ut på at hovedformålet må ha vært å spare skatt. Slik EU-domstolen formulerer normen er det tilstrekkelig for at grunnvilkåret er oppfylt at det er oppnådd en skattefordel i strid med reglernes formål. Avgiftssubjektets eget formål med disposisjonen kommer etter EU-domstolens formulering først inn ved totalvurderingen.

Halifax-saken er et godt eksempel på at det er behov for en omgåelsesnorm på merverdiavgiftens område. Det kan tenkes at en lignende sak dukker opp i Norge, og det er da ikke sikkert at retten ville ha klart å «tolke seg ut av» fradragsretten i mval. § 8-1. Det er også lagt til grunn av finanskomiteen at rettspraksis fra EU-domstolen viser behovet for en lovfestet omgåelsesregel for merverdiavgift²⁶.

²⁵ se pkt. 3.1

²⁶ Innst.24 L (2019–2020) s. 6

3.4 Oppsummering

Gjennomgangen ovenfor viser at det var uavklart hvilket innhold den ulovfestede omgåelsesnormen hadde på merverdiavgiftens område.

Rettspraksis vedrørende den ulovfestede omgåelsesnormen for arveavgift indikerer imidlertid at normen var ment å ha samme innhold på merverdiavgiftens område som på inntektsskattens område – med et grunnvilkår og en totalvurdering.

Dette styrkes ytterligere av at omgåelsesnormen for merverdiavgift i EU-retten er nokså sammenfallende med Høyesteretts formulering av normen for inntektsskatt. I denne sammenheng uttaler Gjems-Onstad at det at

«EF-domstolen har valgt å utvikle en generell abuse of rights doktrine som også kan anvendes innenfor merverdiavgiften må gi ytterligere vekt til uttalelsene om en generell omgåelsesnorm i Rt. 2006 s. 1199 [Nagell-Erichsen-dommen]»²⁷.

Etter dette kan det legges til grunn at den ulovfestede omgåelsesnormen var ment å ha samme innhold på merverdiavgiftens område som på inntektsskattens område, med et grunnvilkår om skatteformål og en totalvurdering.

²⁷ Gjems-Onstad, Ole (2009) s. 118

4 Den lovfestede omgåelsesnormen

4.1 Vilkår for anvendelse

4.1.1 Generelt

For å kunne vurdere den lovfestede omgåelsesnormens anvendelse for merverdiavgift, er det nødvendig å foreta en kort gjennomgang av vilkårene i sktl. § 13-2. Redegjørelsen er kun ment å gi en overordnet oversikt og er ikke uttømmende.

Det følger av mval. § 12-1 at *skatteloven § 13-2 får tilsvarende anvendelse for merverdiavgift*. Departementet understreker at sktl. § 13-2 skal være uttømmende og at det dermed «ikke vil være grunnlag for en supplerende ulovfestet omgåelsesregel for merverdiavgift»²⁸. Terskelen for anvendelse skal i utgangspunktet være lik for merverdiavgift som for direkte skatter²⁹.

Etter sktl. § 13-2 første ledd må det foreligge en *omgåelse* for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. For at det skal foreligge en *omgåelse* må to kumulative vilkår være oppfylt, jf. annet ledd. For det første må *hovedformålet* med disposisjonen ha vært å *oppnå en skattefordel*, jf. bokstav a) (grunnvilkåret). Videre må det foretas en *totalvurdering* av om disposisjonen *ikke kan legges til grunn for beskatningen*, jf. bokstav b), jf. momentene i tredje ledd.

Skatteloven § 13-2 er i utgangspunktet en kodifisering av den ulovfestede omgåelsesnormen, men med noen endringer som ifølge departementet vil innebære en strengere anvendelse av normen³⁰:

1) Formålsvurderingen i annet ledd bokstav a) skal ikke lenger være subjektiv. Det skal foretas en objektiv vurdering basert på «hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon»³¹. Begrunnelsen var at «[e]n mer objektiv vurdering vil

²⁸ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 85

²⁹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 89

³⁰ se Prop.98 L (2018-2019) s. 57

³¹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 40

reducere de bevismessige problemene knyttet til å avdekke skattyters formål, og slik sett kunne skape større grad av konsistens og forutberegnelighet»³².

2) Det skal ikke tale i skattyters favør at lovgiver har omtalt omgåelsesmuligheter i forarbeidene, uten å gjøre en lovendring³³. Dette fraviker standpunktet i Rt. 2014 s. 277 (ConocoPhillips III), hvor retten konkluderte med at forholdet ikke skulle gjennomskjæres fordi lovgiver hadde sett muligheten for tilpasning uten å foreslå en lovregel mot den.

3) Skattefordeler i utlandet skal ikke lenger anses for å ha forretningsmessig egenverdi³⁴, sml. Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada), hvor Høyesterett kom til at skattefordeler i Danmark hadde tilstrekkelig egenverdi.

Siden merverdiavgiften er en transaksjonsbasert avgift vil det ofte foreligge transaksjoner i flere ledd. Slike flerleddede transaksjoner skal i utgangspunktet ses under ett, men «unødvendige ledd» kan skilles ut til særskilt vurdering³⁵.

Når det gjelder bevis og bevisbyrde uttales det i forarbeidene at

«anvendelse av omgåelsesnormen først og fremst er rettsanvendelse som er styrt av normene for rettslig argumentasjon og ikke av bevisreglene. Særlig er det viktig å fastholde at spørsmålet om det er grunnlag for å rekarakterisere et privatrettslig rettsforhold ved anvendelse av skattereglene, er rettsanvendelse og ikke bevisbedømmelse»³⁶.

Det kan likevel oppstå bevisspørsmål, og i slike tilfeller skal det samme gjelde som i sivilretten ellers – hovedregelen om sannsynlighetsovervekt gjelder, noe som innebærer at det mest sannsynlige forhold skal legges til grunn³⁷. I slike tilfeller er det skattemyndighetene som har bevisbyrden.

³² jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 40

³³ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 43

³⁴ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 57

³⁵ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 84 og 29, hvor det bl.a. vises til Rt. 2012 s. 1188 (Dyvi) og HR-2016-02165-A (Ikea)

³⁶ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 22

³⁷ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 22-23

4.1.2 Grunnvilkåret

Vurderingen av om *hovedformålet* har vært å *oppnå en skattefordel*, jf. sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a) er objektiv, og skal

«løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon. Vurderingen skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet. Dette skal gjelde både for skattemessige virkninger og andre virkninger»³⁸.

Siden skattebesparelse må ha vært *hovedformålet*, må skatteformålet i hovedsak overskygge alle andre ikke-skattemessige formål med disposisjonen. Det må foretas en avveining av formålene og «det skattemessige motivet må fremstå som klart større enn det forretningsmessige»³⁹.

Det kan tenkes at det skal mer til for at grunnvilkåret er oppfylt på merverdiavgiftens område enn på inntektsskattens område. Siden merverdiavgiften er en objektskatt vil det ofte være flere andre formål med disposisjonen enn å spare avgift. Vurderingen skal derfor foretas på «grunnlag av hvordan transaksjonen(e) er strukturert»⁴⁰. Dette kan bøte på det faktum at det ofte vil være ikke-skattemessige formål med disposisjonen i seg selv og grunnvilkåret vil dermed kunne være oppfylt dersom det hovedsakelig er skatteformål bak selve struktureringen av disposisjonene.

Vilkåret om skattebesparelse vil «være oppfylt dersom det innbetales mindre merverdiavgift til staten, enn det som ville blitt innbetalt uten de(n) skattemotiverte disposisjonen(e)»⁴¹. Det er dermed tilstrekkelig at det er beregnet og innbetalt mindre merverdiavgift enn det i utgangspunktet skulle etter loven eller at avgiftssubjektet har fått mer i fradrag enn vedkommende i utgangspunktet hadde rett på.

³⁸ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 53

³⁹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 54

⁴⁰ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 85

⁴¹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 85

4.1.3 Totalvurderingen

Generelt

Hvis grunnvilkåret er oppfylt, må det foretas en *totalvurdering* av om disposisjonen(e) *ikke kan legges til grunn for beskatningen*, jf. annet ledd bokstav b), jf. momentene i tredje ledd.

Vedrørende anvendelsen for merverdiavgift fremgår det av forarbeidene at

«[e]tter departementets vurdering er en slik totalvurdering naturlig også for merverdiavgift. Totalvurderingen bygger på generelle ikke-uttømmende momenter og gir rom for å ta hensyn til særegenhetene ved merverdiavgift som skatteart»⁴².

Det er dermed rom for at de bærende hensyn og prinsipper bak merverdiavgiftssystemet⁴³ tas i betraktning ved vurderingen. To hensyn/prinsipper som kan tenkes å få betydning i denne sammenheng er nøytralitetshensynet, særlig konkurransenøytralitetshensynet og symmetriprinsippet.

Forretningsmessig egenverdi

Etter tredje ledd bokstav a) skal det legges vekt på om disposisjonen(e) har en *forretningsmessig egenverdi* og andre ikke-skattemessige virkninger. I forarbeidene uttales det at «spennet mellom forretningsmessig egenverdi og skattemessige virkninger også er fremtredende i merverdiavgiftsretten»⁴⁴, og det blir vist til LB-2016-106840 (Utv. 2018 s. 17) (Teleworld)⁴⁵, som omhandlet fjernleverbare tjenester fra Svalbard til forbrukere på fastlandet. Ved vurderingen skal det tas utgangspunkt i «de virkningene som fremsto som *sannsynlige på transaksjonstidspunktet, og faktiske virkninger* av disposisjonen». ⁴⁶

Det er særlig dette momentet som etter mitt skjønn kan medføre at det skal mer til for at totalvurderingen tilsier gjennomskjæring på merverdiavgiftens område sammenlignet med inntektsskatt. Som departementet påpeker i proposisjonen pkt. 11.4.2 har avgiftssubjektene ofte flere andre formål med disposisjonen enn å spare avgift, og ville ofte ha gjennomført

⁴² jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 86

⁴³ se pkt. 2

⁴⁴ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 86

⁴⁵ se pkt. 5.2.4

⁴⁶ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 95

disposisjonen uavhengig av om de oppnådde skattefordelen eller ikke. Dette kan også tenkes å medføre at det vil være flere tilfeller på merverdiavgiftens område som har tilstrekkelig egenverdi enn på inntektsskattens område, noe som også har sammenheng med at merverdiavgift er en indirekte skatt som følger objektet og ikke subjektet.

Skattefordelens størrelse og graden av skatteformål

Videre skal *skattefordelens størrelse og graden av skatteformål* vektlegges, jf. bokstav b). Momentet har nær sammenheng med momentet forretningsmessig egenverdi, og etter merknadene vil det være naturlig å vurdere dette opp mot de ikke-skattemessige virkningene under bokstav a)⁴⁷. Generelt kan det sies at jo større skattefordel, desto mindre skal det til for at disposisjonen kan gjennomskjæres. Når det gjelder graden av skatteformål uttales det i forarbeidene at «[h]vilken grad det er av skatteformål ut over det minimumskravet som ligger i grunnvilkåret, kan deretter inngå som moment under totalvurderingen»⁴⁸. Dette innebærer at dersom det f.eks. utelukkende er skatteformål bak disposisjonen, vil dette tale for at det foreligger en omgåelse også under totalvurderingen.

Uhensiktsmessig vei til det økonomiske formål

Etter bokstav c) skal det legges vekt på om disposisjonen var en *uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen*. Sentralt her er om disposisjonen er «forretningsmessig uhensiktsmessig, komplisert, kunstig osv.»⁴⁹. Det må dermed vurderes om disposisjonen representerer en omvei til det økonomiske formål med disposisjonen.

Vurderingstemaet er «hva en rasjonell aktør ville ha gjort»⁵⁰ og momentet bør «neppe inneholde noen referanse til hvorvidt transaksjonen er normal eller vanlig, for det kan virke bakoverskuende og legge urimelig bånd på aktørenes nytenkning»⁵¹.

⁴⁷ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 96

⁴⁸ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 40

⁴⁹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 96

⁵⁰ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 45

⁵¹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 44

Samme resultat kunne vært oppnådd på annen måte

Fjerde moment er om samme resultat *kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf*, jf. bokstav d). I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan), som omhandlet arveavgift, ble det uttalt i avsnitt 61 at «[m]an kunne antakelig ha kommet i samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon. Den fremgangsmåten som ble valgt, var imidlertid like nærliggende og naturlig». Dette viser at momentet kan ha sammenheng med momentet i bokstav c).

I utredningen uttales det at «[h]vis skattyteren kunne ha nådd tilnærmet samme resultat på en måte som ikke ville vært i faresonen for omgåelsesnormen, er det derfor gjennomgående liten grunn til at transaksjonen skal rammes»⁵². Departementet valgte imidlertid å sløyfe «tilnærmet» med den begrunnelse at «Høyesterett har stilt strenge krav til å klargjøre at en annen fremgangsmåte ville gitt samme resultat»⁵³. Utgangspunktet er at vurderingen skal dreie seg om disposisjonen(e) som faktisk er gjennomført, ikke eventuelle alternative disposisjoner⁵⁴. Dette innebærer at det vil være en høy terskel for at dette momentet får utslag.

Reglenes utforming

Det er også et moment hvordan den aktuelle regelen som omgås er utformet, *herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte*, jf. bokstav e). Hvis det er snakk om en firkantet regel eller en regel med klar avgrensning og skattyter har lagt seg nært opp til grensen, kan dette normalt ikke tale for at det foreligger en omgåelse. Et eksempel på dette er regelen i mval. § 2-1 første ledd om at *næringsdrivende* skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom omsetning/uttak har *oversteget 50.000 kroner* i løpet av en 12-månedersperiode. Dersom den næringsdrivende planlegger det slik at omsetningen/uttaket havner på kr 49 000, innebærer ikke dette i seg selv at forholdet skal gjennomskjæres.

Departementet understreker imidlertid

«at skarp avgrensning i lovgivningen ikke utelukker at omgåelsesnormen kan anvendes. Hvilken betydning det har at man står overfor en skarp avgrensning, som for eksempel en kvantitativ grense, avhenger normalt av disposisjonens virkninger»⁵⁵.

⁵² jf. NOU 2016:5 s. 97

⁵³ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 46, hvor det vises til HR-2016-2165-A (Ikea) og Rt. 2004 s. 1331(Aker Maritime)

⁵⁴ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 46

⁵⁵ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 41

Det at regelen er skarpt avgrenset skal dermed ikke ubetinget tilsi at disposisjonen ikke kan gjennomskjæres.

Skattereglenes formål eller andre grunnleggende skatterettslige hensyn

Siste moment er om disposisjonen er i strid med den aktuelle skatteregelens formål eller andre *grunnleggende skatterettslige hensyn*, jf. bokstav f). Man må her klarlegge formålet med regelen som eventuelt omgås og det følger av merknadene at

«med «formål» siktes ikke bare til hva lovgiveren positivt har ønsket å oppnå med regelen, men også hensyn som har betydning for utforming og begrenning i en regels anvendelsesområde, derunder hva skattelovgiveren må anses å ha forutsett og akseptert av tilpasninger. Momentet har her sammenheng med [bestemmelsen] om reglenes retts tekniske utforming [...]»⁵⁶ .

Et aktuelt eksempel er avgiftsbehandlingen av akutte asylmottak. Asylmottak er en type sosialtjeneste som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, jf. mval. § 3-4. Under flyktningsstrømmen til Norge i 2015 og 2016 ble det opprettet flere akutte asylmottak i private hoteller, campingplasser ol. i regi av Utlendingsdirektoratet. Det var altså snakk om private virksomheter som i utgangspunktet drev med merverdiavgiftspliktige tjenester, noe som medførte at de hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift etter mval. § 8-1. I Skattedirektoratets fellesskriv av 7.04.2016 ble det imidlertid fastslått at også akutte asylmottak omfattes av mval. § 3-4 og dermed er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Uten denne klargjøringen kunne det oppstå omgåelsesmuligheter ved at virksomheten som drev de akutte mottakene oppnådde fradragsrett, typisk ved at hotellvirksomheten fikk overført avtalen med UDI fra et annet avgiftsunntatt selskap. Formålet bak § 3-4 er å unnta sosiale tjenester generelt og det er uten betydning om tjenesten er drevet i privat eller offentlig regi, noe som også har sammenheng med nøytralitetshensynet. Ved at hoteller o.l. driver akuttmottak uten at dette hadde blitt rammet av § 3-4, ville dette vært i strid med formålet bak regelen.

⁵⁶ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 97

4.2 Virkninger av gjennomskjæring

Hvis det foreligger en *omgåelse* etter sktl. § 13-2 første ledd, jf. annet ledd, skal skattleggingen finne sted *som om disposisjonen eller disposisjonene var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet*, jf. fjerde ledd. Det skal altså foretas en rekarakterisering av forholdet, og disposisjonen(e) skal behandles etter sitt økonomiske innhold. Dette innebærer at dersom det f.eks. foreligger en omgåelse av regelen om fellesregistrering i mval. § 2-2 tredje ledd, skal fellesregistreringen ses bort fra.

Hvis en slik rekarakterisering ikke lar seg gjøre, skal man foreta en *analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren* eller en *innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren*, jf. femte ledd.

Etter sjette ledd skal skattleggingen gjennomføres *bare så langt det er nødvendig for å hindre at det oppnås en slik skattefordel som omtalt i annet ledd*. Dette innebærer en innskrenkning sammenlignet med virkningen etter den ulovfestede omgåelsesnormen og virkningene bør «[...] ikke gå lenger enn til å eliminere skattefordelen».⁵⁷

⁵⁷ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 99

5 Anvendelsen av omgåelsesnormen for merverdiavgift

5.1 Formålsorientert lovtolkning eller gjennomskjæring?

5.1.1 Generelt

Det finnes som sagt ingen høyesterettsdom hvor den ulovfestede omgåelsesnormen direkte har vært anvendt på merverdiavgiftens område. I flere tilfeller hvor det foreligger en uakseptabel tilpasning til regelverket har det vært diskutert om retten har avgjort saken på bakgrunn av formålsorientert lovtolkning eller på bakgrunn av gjennomskjæringsbetraktninger. Dette har særlig vært tilfeller som omhandler fradragsretten etter mval. § 8-1.

Et sentralt spørsmål er i hvilken grad slik formålsorientert lovtolkning kan tenkes å påvirke terskelen for gjennomskjæring på merverdiavgiftens område etter sktl. § 13-2. I forarbeidene til sktl. § 13-2 uttales det at

«[g]jennomgangen av rettspraksis viser at de avgjørelser som foreligger om uakseptable tilpasninger til merverdiavgiftsreglene er avgjort på bakgrunn av formålsorientert lovtolkning. Departementet legger ikke opp til at lovfesting av omgåelsesregelen skal medføre noen endret rettsanvendelse eller hindre rettsutviklingen knyttet til merverdiavgiftsrettens øvrige regler. Merverdiavgiftsspørsmål vil fremdeles løses med utgangspunkt i en tolkning av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Omgåelsesregelen aktualiseres først dersom skatteplikt mv. ikke kan etableres ved anvendelse av de ordinære merverdiavgiftsreglene»⁵⁸.

⁵⁸ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 85

Formålstolkning skal altså fortsatt være utgangspunktet ved uakseptable tilpasninger, noe som innebærer at det kun er aktuelt å anvende den lovfestede omgåelsesnormen hvor slik formålstolkning ikke strekker til.

Det som kan være problematisk med formålstolkning er forholdet til legalitetsprinsippet. Siden merverdiavgift er en type inngrep overfor borgerne som faller inn under Grl. § 113, gjelder legalitetsprinsippet også på merverdiavgiftens område. Ved å tolke en lovbestemmelse innskrenkende eller utvidende oppstår det et spenningsforhold med legalitetsprinsippet, noe som også kan gå utover hensynet til forutberegnelighet. Hensynet til forutberegnelighet er viktig for at avgiftssubjektene skal kunne innrette seg til reglene og vite hva de har å forholde seg til. Illustrerende er uttalelsen i Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II) avsnitt 34 fra inntektsskatteretten:

«[...]hensynet til forutberegnelighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå i å anse at det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder når lovteksten etterlater tvil eller som her, er taus. Det må kreves at skattyterne i rimelig utstrekning skal kunne forutse sin rettsstilling, jf. eksempelvis Rt-1990-1293 (Ytterbøe) på side 1297.»

Det som særlig skiller formålstolkning fra omgåelsesvurderingen er anvendelsen av faktum. Ved formålstolkning vurderes det hvorvidt faktum i saken oppfyller den aktuelle bestemmelsens vilkår. Ved omgåelsesvurderingen er imidlertid vurderingstemaet om rettsforholdet skal behandles etter dets privatrettslige form og innhold eller etter dets skattemessige form og innhold (det økonomiske innholdet)⁵⁹. Rene fakta i saken er dermed i utgangspunktet irrelevant for omgåelsesvurderingen.

I de neste underkapitlene vil jeg foreta en gjennomgang av utvalgte saker hvor retten har anvendt formålsorientert lovtolkning som rettsgrunnlag og drøfte hvorvidt den lovfestede omgåelsesnormen kan tenkes å komme til anvendelse på disse tilfellene. Formålet med dette er å forsøke å kartlegge hvor grensen går mellom formålstolkning og gjennomskjæring, og dermed også hvor terskelen for anvendelse av normen på merverdiavgiftens område kan tenkes å ligge.

⁵⁹ jf. Zimmer (2018) s. 66

5.1.2 Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig)

En problemstilling som ifølge Gjems-Onstad kunne vært løst på bakgrunn av omgåelsesnormen var tema i Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig)⁶⁰. Spørsmålet i saken var om Tønsberg Bolig AS hadde fradragsrett, jf. mval. 1969 § 21 (nå § 8-1), for utgifter i forbindelse med juridisk og økonomisk opprydningsarbeid i et datterselskap (Bygg Nor AS).

Konkret var spørsmålet for retten om vilkåret *til bruk i* avgiftspliktig virksomhet var oppfylt, jf. mval. § 8-1.

Høyesterett la til grunn at det avgjørende måtte være om tjenesten hadde en «naturlig og nær tilknytning» til den virksomhet som har betalt for den. Konklusjonen var at tilknytningskravet var oppfylt med den begrunnelse at dersom datterselskapet gikk konkurs, ville dette også gå utover Tønsberg Bolig AS. Høyesterett avgjorde altså spørsmålet på bakgrunn av formålstolkning ved å tolke vilkåret *til bruk i* utvidende slik at det også omfattet betaling av et datterselskaps utgifter for å forhindre konkurs.

Spørsmålet er da om omgåelsesnormen kunne vært anvendt i et slikt tilfelle, slik Gjems-Onstad hevder. Merk at i dette tilfellet tolket Høyesterett mval. 1969 § 21 i favør av den avgiftspliktige. I forarbeidene til sktl. § 13-2 er det imidlertid lagt til grunn at det ikke skal gjelde en generell omgåelsesnorm i skattyters favør⁶¹.

Etter sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a) må *hovedformålet* med disposisjonen ha vært å *oppnå en skattefordel*. For at grunnvilkåret skal være oppfylt må skatteformålet etter en objektiv vurdering fremstå som «klart større» enn det forretningsmessige⁶². Sentralt er hva en «tenkt rasjonell aktør ville hatt som formål med en slik transaksjon»⁶³. I en slik sak som dette, hvor morselskapet betaler datterselskapets utgifter for å forhindre konkurs, må det kunne legges til grunn at det er forretningsmessige formål bak dette som i hovedsak overskygger eventuelle skattemessige formål. Grunnvilkåret er dermed ikke oppfylt, og det foreligger derfor ingen *omgåelse* etter sktl. § 13-2 første ledd, jf. annet ledd. Siden vilkårene for omgåelse er kumulative, har det ingen hensikt å foreta totalvurderingen etter annet ledd bokstav b).

⁶⁰ se Gjems-Onstad, Ole (2009) s. 128-129

⁶¹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 18 og 19

⁶² jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 54

⁶³ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 94

5.1.3 Rt. 2011 s. 213 (Invex)

Spørsmålet i Rt. 2011 s. 213 (Invex) var om Invex AS hadde fradragsrett, jf. mval. 1969 § 21 (nå § 8-1) for inngående merverdiavgift pådratt ved kjøp av et pantsatt varelager. Det var her klart at utgående merverdiavgift ikke ville bli innbetalt idet selger (Badehuset Norge AS) var konkurs. Hele kjøpesummen ble derfor betalt til panthaver (DNB NOR Bank ASA). Konkret var spørsmålet om kjøper kunne få fradrag når vedkommende selv var klar over at utgående merverdiavgift ikke ville bli innbetalt av selger.

Skattemyndighetene anførte ikke den ulovfestede omgåelsesnormen, men det ble anført et aktsomhetskrav begrunnet i merverdiavgiftslovens system og bærende hensyn som tilsa at Invex ikke hadde fradragsrett.

Førstvoterende uttaler innledningsvis i avsnitt 27 at det «[a]vgjørende er hvordan merverdiavgiftsloven § 21 skal tolkes». Dette indikerer at førstvoterende går inn for å løse saken ut fra lovtolkning. Videre blir formålene bak fradragsretten fremhevet i avsnitt 30 – proporsjonalitet og nøytralisering (symmetriprinsippet). Det vises med andre ord til systembetragtninger.

Førstvoterende tar opp temaet gjennomskjæring i avsnitt 31. Det fremheves at merverdiavgiftsloven må tolkes i lys av formålene, men samtidig gjelder legalitetsprinsippet, noe som tilsier forsiktighet ved tolkningen. Det blir uttalt at omgåelsesnormen kan anvendes for merverdiavgift «dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket». Videre vises det til Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) og det uttales i avsnitt 32 at «[e]tter mitt syn er det ikke noe til hinder for å legge lignende synspunkter til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven».

Førstvoterende konkluderer i avsnitt 42 med at det ikke var «tvil om at formålet med avtalen var å sikre bankens krav» og at det «ikke var meningen at noe av beløpet skulle gå til innbetaling av slik avgift». Det forelå også et interessefellesskap mellom Badehuset, Invex og Banken idet begge avtalepartene hadde vært involvert i både Invex og Badehuset. Salgssummen var heller ikke «i samsvar med reelle verdier», jf. avsnitt 43.

Avtalen var videre

«ikke i samsvar med den symmetri mellom utgående og inngående avgift som loven bygger på [...]. Tvert om var hensikten at selgers avgift skulle benyttes til nedbetaling av lån og frigivelse av kausjonsforpliktelser, noe alle de involverte var fullt inneforstått med. Det er da ikke urimelig at det ikke gis fradrag for kjøpers avgift», jf. avsnitt 45.

Høyesterett konkluderer med at Invex på denne bakgrunn ikke hadde fradragsrett etter mval. 1969 § 21. Saken ble altså avgjort ved å tolke § 21 innskrenkende på bakgrunn av formålstolkning basert på illojalitetsbetraktninger.

Spørsmålet er da om omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 kan anvendes i et slikt tilfelle.

For at det skal foreligge en *omgåelse* må som nevnt *hovedformålet* med disposisjonen ha vært å *oppnå en skattefordel*, jf. annet ledd bokstav a). Invex oppnådde en skattefordel ved at selskapet fikk fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøpet av varelageret.

Slik faktum fremstår er det objektivt sett forretningsmessige formål bak kjøpet av varelageret. Disposisjonen ville mest sannsynlig ha blitt gjennomført uavhengig av om Invex oppnådde fradrag eller ikke. På den annen side må hovedformålet «vurderes på det grunnlag av hvordan transaksjonen(e) er strukturert»⁶⁴. Man må derfor se på hvordan salget av varelageret var strukturert. Her forelå det en avtale mellom Invex, Badehuset og banken om at kjøpesummen skulle dekke bankens krav mot Badehuset. Objektivt sett er det fortsatt lite som indikerer at hovedformålet med avtalen var å spare avgift – formålet med avtalen var tilsynelatende å dekke bankens krav mot Badehuset. Dette tilsier at det hovedsakelige formålet med struktureringen av kjøpet var av forretningsmessig karakter. Grunnvilkåret er dermed ikke oppfylt i dette tilfellet. Det er da ikke nødvendig å vurdere om det etter en totalvurdering foreligger en omgåelse etter annet ledd bokstav b).

Dommen viser at den lovfestede omgåelsesnormen ville ha kommet til kort i et slikt tilfelle hvor det foreligger tilpasninger i form av illojalitet uten at det foreligger et hovedformål om skattebesparelse. Dette er også påpekt av høringsinstansene i forarbeidene⁶⁵. Postdoktor Henrik Skar mener imidlertid at dommen ikke er et godt eksempel på at omgåelsesnormen

⁶⁴ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 85

⁶⁵ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 81-82

ikke er egnet på merverdiavgiftens område, i motsetning til Gjems-Onstad og Mikelsen⁶⁶. Dette er jeg enig i, og etter mitt skjønn viser dommen at det er en grense for når man kan løse saken ved formålsoorientert lovtolkning og når den kan løses etter omgåelsesnormen. I tilfeller hvor hovedformålet med disposisjonen ikke har vært å oppnå en skattefordel, men hvor det likevel foreligger en uakseptabel tilpasning, kan man anvende formålstolkning. Det er altså bare hvor skatteformålet er fremtredende at omgåelsesnormen er aktuell å anvende.

5.1.4 Rt. 2012 s. 840 (Grasmo)

Også i Rt. 2012 s. 840 (Grasmo) var det spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift etter mval. 1969 § 21 (nå § 8-1) for utgifter i forbindelse med kjøp av et pantsatt produksjonsanlegg fra et konkursbo. Et spørsmål i saken var om det hadde skjedd en avgiftsfri overdragelse av produksjonsanlegget, jf. mval. 1969 § 16 nr. 6 (nå § 6-14), noe som ville innebære at Grasmo (kjøper) ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift. Et annet spørsmål var om fradrag kunne nektes fordi det forelå en «illojal utnyttelse av avgiftsreglene».

Skattemyndighetene anførte subsidiært at fradrag kunne nektes fordi transaksjonen «utgjør en illojal utnyttelse av avgiftsreglene, jf. Rt-2011-213 (Invex)», jf. avsnitt 43. Det ble videre uttalt i avsnitt 46 at

«[d]et gjelder utvilsomt en ulovfestet omgåelsesnorm på merverdiavgiftsrettens område, selv om det her ikke er like avklart som på inntektsskatterettens område hvilken rekkevidde normen har. [...] Det er videre klart at normen ikke kan uttrykkes på samme måte her som i inntektsskatteretten; det sentrale vil måtte være om transaksjonen fremstår som en illojal utnyttelse av utformingen av regelverket».

Vedrørende den subsidiære anførselen viste førstvoterende til Invex-saken og uttalte i avsnitt 78 at

«det også på merverdiavgiftsområdet etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift. Om fradrag for inngående

⁶⁶ jf. Skar, Henrik (2017) s. 313-320 s. 315

avgift også kunne vært nektet på dette grunnlag, finner jeg ikke grunn til å ta standpunkt til.».

Dette var fordi retten kom til at det hadde skjedd en avgiftsfri overdragelse, jf. mval. 1969 § 16 nr. 6, og Grasmo hadde derfor ikke fradragsrett etter § 21.

I lagmannsretten (Eidsivating lagmannsrett)⁶⁷ kom imidlertid retten til at fradrag måtte nektes fordi det forelå en illojal tilpasning til regelverket. Siden dommen ble anket til Høyesterett har saken begrenset rettskildemessig verdi, men den kan likevel belyse illojalitetsvurderingen idet Høyesterett ikke vurderte dette.

Lagmannsretten viste først til at mval. 1969 § 21 bygger på et symmetriprinsipp og at fradragsretten skal sikre nøytralitet mellom de næringsdrivende. Retten konkluderte deretter med at kjøpet ikke utgjorde en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse etter mval. 1969 § 16 nr. 6.

Ved vurderingen av fradragsrett viste lagmannsretten til avsnitt 41-45 i Invex-saken og uttalte at det

«vil være relevant å legge vekt på interessefellesskapet mellom kjøper og selger, om det foreligger en felles økonomisk interesse mellom kjøper og kreditorene, samt om prissettingen er markedsmessig [...]».

Lagmannsretten kom til at det «klart» forelå et interessefellesskap mellom Norsk Pellets AS (selger) under konkurs og Grasmo, og at Grasmo var klar over at betalingen ble innbetalt direkte til panthaverne. Det forelå også et interessefellesskap mellom Grasmo og panthaverne som måtte tillegges vekt. Av denne grunn var det «ikke urimelig at Grasmo AS nektes fradrag for avgiften».

Lagmannsretten kom altså til at Grasmo ikke hadde fradragsrett på bakgrunn av en formålsoverordnet lovtolkning basert på illojalitetsbetraktninger, i likhet med Invex-saken.

Spørsmålet er da om omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 kan tenkes å komme til anvendelse i et slikt tilfelle. Saksforholdet i Grasmo-saken er svært likt som i Invex-saken i punkt 5.1.3. I begge sakene var det spørsmål om fradragsrett ved kjøp av produksjonsanlegg/varelager av konkursbo hvor kjøper var klar over at utgående merverdiavgift ikke ville bli innbetalt av

⁶⁷ LE-2011-55868 (UTV-2011-1411)

selger. Også i dette tilfellet må det kunne legges til grunn at hovedformålet med struktureringen var å dekke panthavers krav mot konkursboet. Hovedformålet må derfor kunne sies å hovedsakelig være av forretningsmessig karakter og grunnvilkåret i sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a) er heller ikke oppfylt i dette tilfellet.

5.2 Aktuelle omgåelsessituasjoner

5.2.1 Generelt

I dette underkapitlet vil jeg drøfte ulike aktuelle omgåelsessituasjoner og hvordan omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 kan tenkes å komme til anvendelse i disse tilfellene. Aktuelle bestemmelser er fradragsretten i mval. § 8-1 og justeringsreglene i mval. §§ 9-1 flg., vilkårene for fellesregistrering i mval. § 2-2 tredje ledd, hvorvidt en omsetning skjer i eller til merverdiavgiftsområdet, jf. mval. § 1-2 og ulike avgiftssatser, jf. § 5-2.

5.2.2 Fradragsrett og justeringsreglene

Fradragsretten i mval. § 8-1 er basert på et symmetriprinsipp – fradrag for inngående merverdiavgift skal korrespondere med utgående merverdiavgift. Fradrag er videre betinget av at varen er *til bruk* i avgiftspliktig virksomhet. I noen tilfeller kan imidlertid bruken av en kapitalvare endres i løpet av brukstiden slik at den ikke lenger er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. For å ivareta symmetriprinsippet og forhindre omgøelser skal justeringsreglene i mval. §§ 9-1 flg. korrigere fradragsretten ved slike bruksendringer ved at det bl.a. kan kreves tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift.

Illustrerende er RG 2012 s. 280 (Utv. 2012 s. 414) (Residens Eiendom) fra Borgarting lagmannsrett. Residens Eiendom kjøpte en tomt i 2004 og bygde et kombinert nærings- og boligbygg på denne i 2007. Boligene ble solgt til et borettslag og 1. august 2007 inngikk selskapet en avtale med borettslaget om utleie av parkeringsanlegget. Avtalen inneholdt en særbestemmelse som ga Residens en rett til å pålegge borettslaget å kjøpe parkeringsanlegget først etter tre år. Residens krevde så fradrag for kr 2 555 955 i inngående merverdiavgift som var påløpt i forbindelse med oppføringen av parkeringsanlegget. I 2009 fattet Skatt Øst vedtak

om at Residens måtte tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift med den begrunnelse at vilkårene for fradrag etter mval. 1969 § 21 (nå § 8-1) ikke var oppfylt.

Merverdiavgiftsloven 1969 § 21 tredje ledd inneholdt en justeringsbestemmelse om at fradragsført avgift for bygg og anlegg kunne kreves tilbakeført dersom bygget eller anlegget før det var fullført eller innen tre år etter fullføring *selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor loven* (nå § 9-2, i dag er justeringsperioden på 10 år, jf. § 9-4 annet ledd). Etter mval. 1969 § 5a første ledd (nå § 3-11 første ledd) falt omsetning og leie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom utenfor lovens anvendelsesområde. Dette gjaldt imidlertid ikke for *utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet*, jf. § 5a annet ledd nr. 1 (nå § 3-11 annet ledd bokstav c)). Dette innebar at så lenge parkeringsanlegget var utleid til borettslaget i justeringsperioden, kom ikke § 21 tredje ledd til anvendelse.

Konkret var spørsmålet for lagmannsretten om det hadde skjedd et *salg* av parkeringsanlegget, jf. mval. 1969 § 21 tredje ledd med den virkning at Residens ikke hadde full fradragsrett etter første ledd.

I retten anførte Residens at innholdet i leieavtalen måtte være avgjørende og at parkeringsanlegget ikke kunne anses for å være solgt til borettslaget. Videre ble det anført at det ikke var grunnlag for å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen idet disposisjonene som ble foretatt var en «fullt ut lovlig og lojal tilpasning til regelverket».

Skattemyndighetene anførte at parkeringsanlegget måtte anses for å være solgt og at Residens derfor ikke hadde fradragsrett. Subsidiært ble det anført at den ulovfestede omgåelsesnormen måtte komme til anvendelse fordi det forelå en «illojal tilpasning til avgiftsregelverket».

Lagmannsretten tolket leieavtalen og kom til at særbestemmelsen om salg av parkeringsanlegget innebar et *salg* etter § 21 tredje ledd. Dette medførte at Residens ikke hadde full fradragsrett. Vedrørende gjennomskjæring uttalte lagmannsretten at

«[r]etten bemerker samtidig at det uansett vil følge av ulovfestede gjennomskjæringsregler at det i forhold til merverdiavgiftslovens regler må anses å foreligge et salg i dette tilfellet. Vilårene for gjennomskjæring er oppfylt ved at leieavtalen var inngått utelukkende for å oppnå en formell utsettelse av salget og dermed ikke var reell. Avtalen fremstår videre som forretningsmessig unaturlig. Lagmannsretten legger til grunn at det gjelder en ulovfestet gjennomskjæringsregel

også innenfor avgiftsretten, jf. Høyesteretts avgjørelser om arveavgift i Rt-2006-1199 [Nagell-Erichsen] og Rt-2008-1510 [Reitan] samt Ole Gjems Onstad, Omgåelse og merverdiavgift, Skatterett 2009 side 115 flg.»

Lagmannsretten slo altså fast at hvis det likevel ikke kunne sies å foreligge et *salg* av parkeringsanlegget, jf. § 21 tredje ledd, ville den ulovfestede omgåelsesnormen ha kommet til anvendelse slik at forholdet kunne blitt rekarakterisert til at det hadde skjedd et salg.

Spørsmålet er da om omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 kan anvendes i et slikt tilfelle. Ved vurderingen legges det til grunn at det ikke hadde skjedd et *salg* av parkeringsanlegget, jf. mval. 1969 § 21 tredje ledd.

Det må først vurderes om *hovedformålet* med leieavtalen og særbestemmelsen var å *oppnå en skattefordel*, jf. annet ledd bokstav a). Skattefordelen i dette tilfellet var at Residens oppnådde full fradragrett etter mval. 1969 § 21 første ledd.

Det er her snakk om en leieavtale med en særbestemmelse om at Residens kunne pålegge borettslaget å kjøpe parkeringsanlegget først etter 3 år. Dette sikret at Residens ikke falt inn under justeringsbestemmelsen i § 21 tredje ledd og selskapet oppnådde dermed full fradragrett etter første ledd. På den ene siden kan et formål med en slik avtale være å sikre salg av parkeringsanlegget, dersom det ikke lenger er ønskelig å leie den ut. Avtalen gjør det også enklere for leietakeren å komme seg ut av avtaleforholdet enn dersom det hadde skjedd et kjøp fra begynnelsen av. Selv om det her kan foreligge forretningsmessige formål bak avtalen, er skatteformålet likevel «klart større»⁶⁸ enn de forretningsmessige. Det må derfor kunne legges til grunn at *hovedformålet* med avtalen og særbestemmelsen var å *oppnå en skattefordel*. Grunnvilkåret er dermed oppfylt.

Det må så vurderes om disposisjonen *etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen*, jf. sktl. § 13-2 annet ledd bokstav b), jf. tredje ledd.

Etter tredje ledd bokstav a) må det vurderes om avtalen hadde en *forretningsmessig egenverdi* og andre ikke-skattemessige virkninger. På den ene siden kunne avtalen ha en viss forretningsmessig egenverdi ved at Residens kunne sikre seg salg av parkeringsanlegget. På den annen side kan det vanskelig sies at det at avtalen om kjøp først skulle gjelde etter tre år har en forretningsmessig egenverdi eller andre ikke-skattemessige virkninger. Avtalen om

⁶⁸ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 54

kjøp først etter tre år hadde dermed ingen forretningsmessig egenverdi, noe som styrkes ytterligere av at det er snakk om en stor skattefordel på kr 2 555 955 i fradrag, jf. bokstav b). Dette taler for at det foreligger en omgåelse.

Lagmannsretten la også vekt på at avtalen fremsto som «forretningsmessig unaturlig». Ved vurderingen av momentet i bokstav c), om disposisjonen var en *uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen*, er det relevant om disposisjonen bl.a. er unaturlig ut fra et forretningsmessig perspektiv⁶⁹. Dette tilsier at avtalen var en *uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål*, noe som også taler for at det foreligger en omgåelse.

Når det gjelder regelens utforming, jf. bokstav e), var § 21 tredje ledd en regel som var skarpt avgrenset tidsmessig ved at den gjaldt inntil tre år etter fullføring. Ved at Residens tilpasset seg slik at særbestemmelsen om kjøp først gjaldt etter disse tre årene, taler dette mot at det foreligger en omgåelse. Departementet understreker imidlertid at dette ikke utelukker at det også i slike tilfeller kan foreligge en omgåelse⁷⁰.

Siste moment er om avtalen er i strid med formålet bak regelen som omgås eller andre *grunnleggende skatterettslige hensyn*, jf. tredje ledd bokstav f). Merverdiavgiftsloven 1969 § 21 tredje ledd var en justeringsregel ved at den rammet fradragsretten ved bruk som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven. Justeringsreglene i nåværende mval. §§ 9-1 flg. skal bl.a. sørge for at vilkåret *til bruk i*, jf. mval. § 8-1 er oppfylt under hele justeringsperioden og dermed forhindre omgåelser ved at f.eks. en virksomhet bygger et bygg som først leies ut til næringsdrivende for så å leie det ut til forbrukere senere. Hvis det skjer en endring i bruken som faller inn under reglene i §§ 9-1 flg., må fradragsretten justeres og bestemmelsen ivaretar dermed også symmetriprinsippet. I det foreliggende tilfellet skulle særbestemmelsen i avtalen medvirke til at Residens ikke ble rammet av dagjeldende § 21 tredje ledd. Siden avtalen medførte at parkeringsanlegget først kunne kjøpes etter justeringsperioden på tre år, er dette både i strid med formålet bak § 21 tredje ledd og symmetriprinsippet, noe som taler for at det foreligger en omgåelse.

Etter dette tilsier momentene ovenfor at disposisjonen *etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen* og det foreligger dermed en *omgåelse* etter sktl. § 13-2 første ledd. Skattleggingen må derfor skje *på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet*, jf. fjerde ledd. Privatrettslig var det ikke snakk om et salg. Etter disposisjonens økonomiske innhold

⁶⁹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 96

⁷⁰ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 41

har det imidlertid skjedd et salg. I dette tilfellet innebærer derfor rekarakteriseringen at man behandler saken som om det har skjedd et salg på avtaletidspunktet. Dette medfører at tilfellet faller inn under mval. 1969 § 21 tredje ledd og fradragsført inngående merverdiavgift kan dermed justeres og kreves tilbakeført.

Dommen viser dermed at det også vil være aktuelt å gjennomskjære uakseptable tilpasninger til justeringsreglene, selv om disse er inntatt for å forhindre omgåelser.

5.2.3 Fellesregistrering

Et unntak fra selvstendighetsprinsippet⁷¹ følger av reglene om fellesregistrering i mval. § 2-2 tredje ledd. Etter denne bestemmelsen kan to eller flere *samarbeidende selskaper* registreres som ett avgiftssubjekt hvis *minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene*. Formålet med slik fellesregistrering er å sikre nøytralitetshensynet – merverdiavgiftsreglene skal gjelde likt uavhengig av om en virksomhet er organisert som ett selskap eller ett avgiftssubjekt som består av flere selskaper⁷².

Virkningene av fellesregistrering er at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved overføringer mellom selskapene som er fellesregistrert og avgiftsberegningen skjer samlet⁷³.

Når det gjelder omgåelsesvurderingen ved fellesregistrering må man ha i mente at bestemmelsen er ment å muliggjøre avgiftsbesparelse. Hovedformålene med bestemmelsen er at virksomhetene skal få fradragsrett for inngående merverdiavgift⁷⁴ og at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved overføringer mellom virksomhetene. Dette innebærer at dersom virksomheter fellesregistreres, er ikke dette i seg selv et argument for gjennomskjæring. Ifølge Gjems-Onstad må man i slike tilfeller se nærmere på disposisjoner som er foretatt for å kunne fellesregistreres og sentralt ved vurderingen vil være om det foreligger et kundeforhold mellom de virksomheter som fellesregistreres⁷⁵.

Et eksempel kan være følgende: selskap A driver med avgiftsunntatt virksomhet og er ikke mva.-registrert. Selskapet har derfor ikke fradragsrett etter mval. § 8-1. Selskapet skal så gjøre et stort innkjøp fra selskap B, som er selskapets faste leverandør. B er mva.-registrert og A må

⁷¹ se pkt. 2.5

⁷² Gjems-Onstad, Ole, Dyrnes, Cecilie Aarsprong og Kildal, Tor S. (2012) s. 42

⁷³ Gjems-Onstad, Ole og Dyrnes, Cecilie Aarsprong (2015) s. 123

⁷⁴ jf. Merverdiavgiftshåndboken 2020 s. 163

⁷⁵ Gjems-Onstad, Ole (2017) s. 342

derfor betale merverdiavgift ved kjøpet, jf. hovedregelen i mval. § 3-1. Selskap A kjøper først opp aksjer/eierandeler i selskap B slik at det eier mer enn 85 % av kapitalen i selskapet. Det legges til grunn at selskapene er *samarbeidende*, slik at vilkårene for fellesregistrering i mval. § 2-2 tredje ledd er oppfylt. I og for seg er dette greit – vilkårene for fellesregistrering er oppfylt og selve formålet bak regelen er at selskapene skal oppnå en skattefordel, både ved felles fradragsrett og ved at de slipper å beregne merverdiavgift ved overføringer internt mellom selskapene. Her er det imidlertid snakk om et kundeforhold – B er As faste leverandør og minoriteten i B har fortsatt den økonomiske interessen i selskapet. Dette tilsier at det ikke er andre formål med registreringen enn å oppnå en skattefordel. Grunnvilkåret kan dermed tenkes å være oppfylt i slike tilfeller.

5.2.4 Omsetning i eller utenfor merverdiavgiftsområdet og fjernleverbare tjenester

Det er kun omsetning/uttak *i merverdiavgiftsområdet* som er ilagt merverdiavgiftsplikt, jf. mval. § 1-2 første ledd. Hvis virksomheten driver med omsetning *i merverdiavgiftsområdet*, men ikke har forretningssted eller ikke er hjemmehørende her, skal den registreres i Merverdiavgiftsregisteret ved representant, jf. mval. § 2-1 sjette ledd.

Særlige regler gjelder for fjernleverbare tjenester, jf. mval. §§ 3-30 og § 6-22. Utgangspunktet etter mval. § 3-30 første ledd, jf. annet ledd, er at det skal beregnes merverdiavgift ved salg av fjernleverbare tjenester fra utlandet til næringsdrivende eller offentlig virksomhet i merverdiavgiftsområdet («reversed charge»). Omsetning til forbrukere er dermed ikke merverdiavgiftspliktig.

I forarbeidene nevnes LB-2016-106840 (Utv. 2018 s. 17) (Teleworld) fra Borgarting lagmannsrett som et eksempel som kan illustrere behovet for en omgåelsesnorm for merverdiavgift⁷⁶. Saken omhandlet et selskap etablert på Svalbard som drev med formidling av spåttjenester via telefon. Det var altså snakk om en fjernleverbar tjeneste etter mval. § 1-3 første ledd bokstav i). Svalbard er utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. mval. § 1-2 annet ledd og selskapet var derfor i utgangspunktet ikke omfattet av merverdiavgiftslovens anvendelsesområde.

⁷⁶ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 83

Spåtjenestene ble operert av spåoperatører på fastlandet i Norge og markedsføringen foregikk hovedsakelig i norske aviser, tidsskrifter og nettsider. Det var for det meste norske forbrukere som kjøpte tjenestene. Selskapet fikk etterberegnet tjenestene som innenlands omsetning på til sammen kr 33 923 390 ved vedtak av 19. desember 2013.

Konkret var spørsmålet for lagmannsretten om tjenestene var omsatt *i* eller *til* Norge. Hvis tjenestene ble ansett for å være omsatt *i* Norge, ville de vært ilagt merverdiavgiftsplikt etter hovedregelen i mval. § 3-1, jf. § 1-2 første ledd. Hvis ikke ville tjenestene vært omfattet av mval. § 3-30, noe som ville innebære at tjenestene ikke var avgiftspliktige siden de ble solgt til norske forbrukere.

Lagmannsrettens konklusjon var at omsetningen skjedde *til* Norge og at det var ikke grunnlag for å pålegge avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester som er solgt fra et utenlandsk selskap *til* norske forbrukere. Konklusjonen var begrunnet i legalitetsprinsippet – dagjeldende mval. 1969 § 65a, jf. forskrift nr. 121 (nå § 3-30) var uttømmende regulert, og mangler i regelverket måtte overlates til lovgiver. Retten ville altså ikke tolke lovbestemmelsen utvidende med grunnlag i formålstolkning. Dommen ble anket til Høyesterett, men saken ble avvist fordi ankefristen ikke var overholdt⁷⁷.

Spørsmålet er da om omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 kan anvendes i et slikt tilfelle.

Ved vurderingen av om *hovedformålet* med å omsette tjenestene fra Svalbard var å *oppnå en skattefordel*, jf. annet ledd bokstav a), må det ses hen til om det var noen forretningsmessige formål bak dette, som i hovedsak overskygger eventuelle skattemessige formål. Det er struktureringen av tjenestene som er avgjørende – ikke tjenestene i seg selv⁷⁸. Skattefordelen i dette tilfellet var at Teleworld ikke beregnet utgående merverdiavgift for spåtjenestene.

Selskapet hadde fire fast ansatte på kontoret på Svalbard som skulle overføre samtalene til operatørene i Norge og markedsføringen foregikk i norske aviser, magasiner og internettsider. Selskapet hadde videre en norsk nettside (.no) og det var norske forbrukere som kjøpte tjenesten. Objektivt sett kan det være visse forretningsmessige formål med å omsette tjenester fra Svalbard, f.eks. tilgang på arbeidskraft o.l. Med tanke på hvordan omsetningen av tjenestene var strukturert, er det imidlertid overveiende sannsynlig at det var skattebesparelse

⁷⁷ HR-2018-430-U

⁷⁸ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 85

som var hovedformålet. Det kan dermed legges til grunn at *hovedformålet* med omsetningen av tjenestene fra Svalbard var å *oppnå en skattefordel*, og grunnvilkåret er dermed oppfylt.

Det må så vurderes om disposisjonen *etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen*, jf. annet ledd bokstav b), jf. tredje ledd.

Når det gjelder momentet *forretningsmessig egenverdi* og andre ikke-skattemessige virkninger, jf. bokstav a), uttales det i forarbeidene at

«[f]orutsatt at etablering av virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet medfører at det ikke skal beregnes merverdiavgift av omsetningen, vil det være relevant å vurdere de skattemessige virkningene av en slik etablering mot de ulike ikke- skattemessige virkningene»⁷⁹.

De skattemessige virkningene i dette tilfellet var at selskapet ikke var merverdiavgiftspliktig ved salgene av tjenestene til forbrukerne i Norge, noe som medførte at selskapet oppnådde en skattebesparelse på kr 33 923 390 i utgående merverdiavgift. Det er altså snakk om en stor skattebesparelse, jf. momentet i bokstav b). Ved behandlingen hos skattekontoret fremhevet Teleworld i sitt tilsvarende svar at det å drive virksomheten fra Svalbard medførte en merverdi for selskapet i form av stabil arbeidskraft og lave lønnskostnader mv.⁸⁰. Det må dermed kunne legges til grunn at det å drive virksomheten fra Svalbard hadde en viss forretningsmessig egenverdi. Hensett til skattefordelens størrelse er imidlertid den forretningsmessige egenverdien forsvinnende liten i forhold. Dette taler for at det foreligger en omgåelse.

Når det gjelder formålet bak regelen eller *andre grunnleggende skatterettslige hensyn*, jf. bokstav f) må det først klargjøres hvilken regel som omgås og hva som er formålet med denne. I dette tilfellet er det to regler som henger nært sammen. For det første er dette hovedregelen om merverdiavgiftsplikt i mval. § 3-1 om avgiftsplikt ved *omsetning av varer og tjenester*. En betingelse for at denne gjelder er at omsetningen skjer *i merverdiavgiftsområdet*, jf. § 1-2 første ledd. Regelen som søkes omgått er derfor mval. § 3-1, med mval. § 1-2 første ledd som «redskapsregel». Et viktig bakenforliggende hensyn i merverdiavgiftssystemet er nøytralitetshensynet, herunder konkurransenøytralitetshensynet – all omsetning av alle varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet er i utgangspunktet

⁷⁹ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 86

⁸⁰ jf. KMVA-2015-8476 s. 12

avgiftspliktig⁸¹. Dette hensynet begrunner også hovedregelen i mval. § 3-1. Det at et selskap omsetter tjenestene fra Svalbard, men opererer i Norge, er markedsført i Norge og leverer tjenester til norske forbrukere uten å være omfattet av merverdiavgiftslovens anvendelsesområde, må kunne sies å være i strid med konkurransenøytralitetshensynet. Dette kan medføre konkurransevridning i det norske markedet ved at selskapets tjenester kan selges 25 % billigere eller med høyere fortjeneste enn tilsvarende tjenester fra virksomheter som omfattes av merverdiavgiftsloven. Ved at det foreligger strid med et av de mest sentrale hensynene i merverdiavgiftssystemet, taler det sterkt for at det foreligger en omgåelse.

Etter dette tilsier momentene at disposisjonen *etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen* og det foreligger dermed en *omgåelse* etter første ledd. Skattleggingen må derfor skje *på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet*, jf. fjerde ledd. Dette innebærer at man må skattlegge som om omsetningen av tjenestene skjedde i *merverdiavgiftsområdet*, jf. mval. § 1-2 første ledd. Virksomheten må derfor registreres ved en representant i Merverdiavgiftsregisteret dersom den ikke har forretningssted her, jf. § 2-1 sjette ledd og tjenestene er dermed ilagt merverdiavgiftsplikt etter hovedregelen i § 3-1. Saken er altså, slik departementet hevder, godt egnet til å illustrere behovet for en lovfestet omgåelsesnorm for merverdiavgift.

5.2.5 Ulike avgiftssatser

I noen tilfeller kan virksomheter omsette varer/tjenester som faller inn under ulike avgiftssatser. Et eksempel kan være at virksomheten både driver med levering og servering av mat. Servering av mat er underlagt normalsats på 25 %, mens levering av mat er underlagt en redusert sats på 15 % (næringsmiddel), jf. mval. §§ 5-1 og 5-2 første ledd, jf. Stortingets årlige vedtak om merverdiavgift §§ 2 og 3⁸².

Dette var tema i Utv. 2014 s. 1364⁸³ fra Asker og Bærum tingrett, som forarbeidene også nevner som et eksempel som kan illustrere behovet for en lovfestet omgåelsesnorm for merverdiavgift⁸⁴. Saken gjaldt et selskap, Nobel Catering og Conditori AS («Nobel»), som drev med cateringvirksomhet underlagt 15 % sats. Selskapet var datterselskap av et

⁸¹ jf. Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 15

⁸² Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2020 (kap. 5521 post 70) (FOR-2019-12-13-1826)

⁸³ TAHER-2013-186795

⁸⁴ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 83-84

holdingselskap, Bocata Norge AS («Bocata»), som drev med serveringsvirksomhet underlagt 25 % sats. Skattemyndighetene gjennomførte bokettersyn hos Nobel for årene 2008-2010 og fattet vedtak om etterberegning av merverdiavgift og tilleggsavgift på til sammen kr 825 776. En del av etterberegningen gjaldt vederlag for cateringtjenester hvor Nobels kunder samtidig med cateringtjenester også fikk kokke- og serveringstjenester. Kokke- og serveringstjenestene ble fakturert fra og betalt til Bocata, men ble produsert og sendt av ansatte ved Nobel. Ved behandlingen i klagenemnda for merverdiavgift stadfestet klagenemnda skattekontorets vedtak basert på ulovfestet gjennomskjæring⁸⁵. Skattemyndighetene valgte imidlertid ikke å påberope omgåelsesnormen som rettsgrunnlag i retten.

Konkret var spørsmålet for tingretten om cateringtjenesten skulle anses *som del av* serveringstjenesten, jf. mval. § 5-2 første ledd annet punktum. Formålstolkning ble altså anvendt som rettsgrunnlag. Tingretten konkluderte med at vilkårene var oppfylt, og det skulle derfor beregnes alminnelig sats på begge tjenestene.

Spørsmålet er da om omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 kan tenkes å komme til anvendelse i et slikt tilfelle.

Det må først vurderes om *hovedformålet* med disposisjonen var å *oppnå en skattefordel*, jf. sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a).

Ifølge forarbeidene skal man ikke se på disposisjonen isolert, men hvordan den er strukturert⁸⁶. Vi må derfor se på selve struktureringen av tjenestene. Etter rettens vurdering var det sannsynliggjort at det var Nobel som tok seg av bestillingene av både catering- og serveringstjenestene og det var ansatte i Nobel som tok kontakt med Bocata vedrørende utføringen av kokke- og serveringstjenestene. Det var også Nobel som utferdiget ordrebekreftelsene og fakturaene fra Bocata. Ved oppfyllelsen av tjenestene benyttet kokkene arbeidsklærne til Nobel og det var også noen av kokkene som stod for utkjøringen av maten. Det kan være flere grunner til at man velger å organisere virksomheter på denne måten, f.eks. fordeling av risiko, arbeidskapasitet osv., noe som tilsier at det kan være visse forretningsmessige formål bak en slik strukturering. På den annen side må det kunne sies at

⁸⁵ KMVA-2013-7681

⁸⁶ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 85

skatteformålet her er «klart større»⁸⁷ enn det forretningsmessige og at *hovedformålet* med struktureringen av tjenestene var å *oppnå en skattefordel*. Grunnvilkåret er dermed oppfylt.

Det må så vurderes om disposisjonen *etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen*, jf. annet ledd bokstav b).

Første moment er om disposisjonen hadde en *forretningsmessig egenverdi* og andre ikke-skattemessige virkninger, jf. tredje ledd bokstav a). Det at det var Nobel som stod for avtaleinngåelse, fakturering og sørget for personale til å utføre tjenestene fra Bocata synes ikke å ha noen forretningsmessig egenverdi av betydning. Dette styrkes ytterligere av at det er snakk om en relativt stor skattebesparelse, jf. momentet i bokstav b). Disposisjonen har dermed liten *forretningsmessig egenverdi*, noe som taler for at det foreligger en omgåelse.

Et annet moment er om disposisjonen er en *uhensiktsmessig vei til det økonomiske formål med disposisjonen*, jf. bokstav c). Struktureringen av tjenestene synes i dette tilfellet å være noe kunstig og komplisert⁸⁸. En mer hensiktsmessig vei til det økonomiske formål med disposisjonen kunne f.eks. vært at Bocata selv stod for håndteringen av kokke- og serveringstjenestene (ordrebekreftelse, fakturering og utførelse), eventuelt at begge tjenestene ble fakturert under ett og betalt til Nobel slik at selskapene kunne foreta et oppgjør senere. Dette taler også for at det foreligger en omgåelse.

Videre må det vurderes om disposisjonen er i strid med formålet bak regelen som søkes omgått eller andre *grunnleggende skatterettslige hensyn*, jf. bokstav f). Formålet bak mval. § 5-2 er «[...] å styrke lavinntektshusholdninger og barnefamilienes økonomi (utjevning), og for å redusere forskjellen i matvarepriser i forhold til våre naboland (reduksjon av grensehandel)»⁸⁹. Tingretten uttaler i denne sammenheng at «[i] situasjoner hvor kunder bestiller både mat og serveringstjenester, slår ikke dette formålet til. Situasjonen har da større likhetstrekk med restauranter, hvor det ved bespisning på stedet beregnes ordinær sats av hele tjenesten». Det foreligger altså strid med formålet bak regelen som søkes omgått, noe som også taler for at det foreligger en omgåelse.

Momentene ovenfor tilsier at disposisjonen *etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen*, og det foreligger dermed en *omgåelse*, jf. § 13-2 første ledd. Skattleggingen

⁸⁷ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 54

⁸⁸ jf. Prop.98 L (2018-2019) s. 96

⁸⁹ jf. Merverdiavgiftshåndboken 2020 s. 502

må derfor skje *på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet*, jf. fjerde ledd.

Privatrettslig er det snakk om salg av to ulike tjenester fra to ulike virksomheter, underlagt to ulike avgiftssatser. Økonomisk sett er det imidlertid snakk om salg av to tjenester fra samme virksomhet. Dette innebærer at cateringtjenestene til Nobel skal behandles som en del av serveringstjenestene til Bocata etter mval. § 5-2 første ledd annet punktum, noe som igjen innebærer at cateringtjenestene skulle vært ilagt normalsats på 25 %.

6 Oppsummering

Gjennomgangen viser at det også på merverdiavgiftens område er behov for en omgåelsesnorm som kan motvirke uakseptable tilpasninger. Selv om merverdiavgiftsloven inneholder en rekke bestemmelser som skal forhindre omgåelser, f.eks. mval. § 3-22 om uttak, justeringsreglene i §§ 9-1 flg. og avansereglene i §§ 4-5 og 4-6, er det ikke mulig å utforme reglene på en slik måte at det ikke foreligger noen muligheter for uakseptable tilpasninger. Enkelte bestemmelser er også av retts tekniske hensyn nødt til å ha en dynamisk og skjønnsmessig utforming, f.eks. mval. § 8-1 om fradragsrett.

Gjennomgangen av dommene under punkt 5.2 og analysen av hvordan omgåelsesnormen kunne vært anvendt i disse sakene viser videre at sktl. § 13-2 er godt egnet som hjemmel for gjennomskjæring også for merverdiavgift. Skatteloven § 13-2 er en dynamisk regel og gir et bredt rom for skjønnsutøvelse og tolkning, spesielt når det gjelder momentene i totalvurderingen. Dette medfører at det er mulig å ta hensyn til merverdiavgiftens særpreg og bærende hensyn ved vurderingen.

Et spørsmål i punkt. 5.1 var om utgangspunktet om formålsorientert lovtolkning kunne tenkes å påvirke terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen. Gjennomgangen av Tønsberg Bolig-, Invex- og Grasmo-sakene viser at formålstolkning først og fremst vil være aktuelt i tilfeller hvor det foreligger en illojal tilpasning til regelverket, men hvor det skattemessige hovedmotiv mangler. Omgåelsesnormen vil kun være aktuell å anvende hvor slik formålstolkning ikke strekker til, og hvor det foreligger et hovedformål om skattebesparelse. Det vil likevel være en glidende overgang mellom de tilfeller som kan løses ved hjelp av formålsorientert lovtolkning og de tilfeller som vil kunne løses ved gjennomskjæring.

Det er på den annen side et skille mellom formålsorientert lovtolkning og omgåelsesvurderingen når det gjelder hva som er vurderingstemaet. Ved formålstolkning vurderes det om faktum oppfyller vilkårene i bestemmelsen, mens det i omgåelsesvurderingen vurderes om forholdet skal legges til grunn for beskatningen eller ikke. Ved omgåelser vil saksforholdet i de fleste tilfeller falle inn under den aktuelle bestemmelsens ordlyd. Av denne grunn kan det etter mitt skjønn ikke legges til grunn at utgangspunktet om formålstolkning vil påvirke terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen.

Formålsorientert lovtolkning er som nevnt i punkt 5.1.1 problematisk med hensyn til legalitetsprinsippet. Når omgåelsesnormen nå er lovfestet er det mulig at skattemyndighetene i større grad enn tidligere vil påberope omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 som rettsgrunnlag fremfor formålstolkning. Lovfestingen av omgåelsesnormen kan dermed være positivt med hensyn til legalitetsprinsippet ved at en hyppigere anvendelse av normen både vil kunne forhindre uthuling av avgiftsreglene og unødvendig eller uriktig bruk av formålstolkning.

Siden merverdiavgiften er en indirekte skatt som følger objektet, vil de avgiftspliktige ofte ha andre formål med disposisjonen enn skattebesparelse. I utgangspunktet kunne dette tenkes å medføre at det skal mer til for at grunnvilkåret om skatteformål etter sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a) er oppfylt. Det at man her ikke skal vurdere disposisjonen isolert, men hvordan den er strukturert, vil imidlertid kunne bøte på dette problemet. Dette kan medføre at det likevel ikke skal mer til for at grunnvilkåret er oppfylt på merverdiavgiftens område.

Samlet sett er det lite som indikerer at merverdiavgiftens særpreg påvirker terskelen for anvendelse av omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 på merverdiavgiftens område. Det er imidlertid vanskelig å forutse hvordan en helt ny lovfesting vil utvikle seg i praksis, og den videre utviklingen på dette området må overlates til forvaltningspraksis og domstolene.

Litteraturliste

Forarbeider og utredninger

Innst. S. nr. 5 (1990-1991)

Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992

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

Ot.prp.nr.2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Ot.prp.nr.76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten. Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten

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

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

Prop.1 LS (2019-2020) Skatter, avgifter og toll 2020

Juridisk teori

Artikler

Gjems-Onstad, Ole, *Omgåelse og merverdiavgift*, Skatterett 2009, nr. 2, s. 115-142 – (SR-2009-115)

Litteratur

Gjems-Onstad, Ole, Dyrnes, Cecilie Aarsprong og Kildal, Tor S. (red.), *Praktisk merverdiavgiftsrett*, 1. utgave, Gyldendal juridisk, 2012

Gjems-Onstad, Ole og Dyrnes, Cecilie Aarsprong (red.), *Aktuell Merverdiavgiftsrett*, Gyldendal juridisk, 1. utgave 2015

Gjems-Onstad, Ole (Kildal, Tor S.; Dyrnes, Cecilie Aasprong og Mikelsen, Anders), *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, 2. opplag, Gyldendal Norsk Forlag 2017

Kvisli, Kåre, *Innføring i Skatteretten*, eget forlag, 1962

Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020, utarbeidet av Skattedirektoratet

Skar, Henrik, *Den ulovfestede omgåelsesnormen i skatteretten - en analyse av rettsanvendelsesprosessen i omgåelsessaker*, 2017 s. 313-320

Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA, *Bedrift, selskap og skatt* 6. utgave, Universitetsforlaget 2014

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2018

Lover, vedtak og direktiver

Lov 17.05.1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven – Grl.)

Lov 19.06.1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval. 1969) (opphevet)

Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.)

Lov 20.05.2005 nr. 28 om straff (straffeloven – strl.)

Lov 19.06.2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.)

Lov 27.05.2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.)

Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2020 (kap. 5521 post 70) (FOR-2019-12-13-1826)

EUs Rådskildirektiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet) av 28. november 2006

Rettspraksis

EU-domstolen

Dom av 21. februar 2006 [GC], Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, (C-255/02)

Dom av 21. februar 2006 [GC], Bupa Hospitals Ltd., EU:C:2006:122, (C-419/02)

Dom av 21. februar 2006 [GC], University of Huddersfield Higher Education Corporation, EU:C:2006:124, (C-223/03)

Høyesterett

Rt. 1921 s. 462 (Skovveien)

Rt. 1976 s. 302 (Astrup)

Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)

Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime)

Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II)

Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen)

Rt. 2007 s. 209 (Hex)

Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)

Rt. 2011 s. 213 (Invex)

Rt. 2012 s. 840 (Grasmo)

Rt. 2012 s. 1188 (Dyvi)

Rt. 2014 s. 277 (ConocoPhillips III)

HR-2016-2165-A (Ikea)

HR-2018-430-U

Lagmannsretter

LE-2011-55868 (UTV-2011-1411) (Eidsivating lagmannsrett) (Grasmo)

RG 2012 s. 280 (Utv. 2012 s. 414) (Borgarting lagmannsrett) (Residens eiendom)

LB-2016-106840 (Utv. 2018 s. 17) (Borgarting lagmannsrett) (Teleworld)

Tingretter

TAHER-2013-186795 (Utv. 2014 s. 1364) Asker og Bærum tingrett

Klagenemnda for merverdiavgift

KMVA-2013-7681 avsagt 13. juni 2013

KMVA-2015-8476 avsagt 16. februar 2015