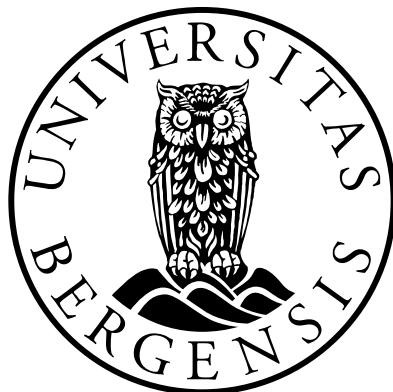


Lovfesting av omgåelsesnormen på merverdiavgiftens område

*Anvendelse av en bestemmelse utformet for
inntekts- og formueskatt på merverdiavgiftens
område*

Kandidatnummer: 155

Antall ord: 14 845



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

8. juni 2020

Innholdsfortegnelse

1	<i>Innledning</i>	4
1.1	Presentasjon av oppgaven	4
1.2	Tema og problemstilling.....	4
1.3	Aktualitet og avgrensinger	5
1.3.1	En avgrensing mot pro forma	6
2	<i>Rettsstilstanden før lovfestingen</i>	7
2.1	Fantes det en omgåelsesregel?	7
2.2	Gjennomgang av de relevante kildene før lovfestingen	7
2.2.1	Rt. 2006 s.1199 (Nagell-Erichsen).....	7
2.2.2	Rt. 2011 s.213 (Invex)	9
2.3	Formålsbasert lovtolkning, eller anvendelse av omgåelsesnormen.	10
3	<i>Vilkår for omgåelse og anvendelse av mval. § 12-1 og sktl. § 13-2</i>	12
3.1	Innledning.....	12
3.2	Anvendelse av mval. § 12-1 – En sikkerhetsventil.....	13
3.3	Grunnvilkåret.....	15
3.3.1	Hovedformål.....	15
3.3.2	Skattefordel	16
3.4	Totalvurderingen	17
3.4.1	Innledning.....	17
3.4.2	Forretningsmessig egenverdi	18
3.4.3	Skattefordelens størrelse	19
3.4.4	Uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet.	20
3.4.5	Samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av paragrafen	21
3.4.6	Reglens retstekniske utforming.	22
3.4.7	Formålsstridig utnyttelse av skattereglene og grunnleggende skatterettslige hensyn	23
3.4.8	Konklusjon	24
4	<i>Typetilfeller</i>	25
4.1	Fellesregistrering	25
4.1.1	Utleie av bygg innad i fellesregistrering	27
4.1.2	Salg gjennom fisjon.....	29
4.2	Beløpsgrenser	32

4.3	Omstrukturering	34
4.4	Konkurs	38
5	Avslutning	40
	Litteraturliste	42
5.1	Litteratur	42
5.2	Lov og Forarbeidsregister	43
5.3	Domsregister	43

1 Innledning

1.1 Presentasjon av oppgaven

Merverdiavgift er en av statens største inntektskilder. I 2019 var statens totale inntekt utenom lånetransaksjoner beregnet til å være 1430 milliarder kroner. Av disse kom 310 milliarder kroner fra merverdiavgift, dette gjorde merverdiavgift til den tredje største inntektskilden for staten¹.

I likhet med andre skattetyper er merverdiavgiften utsatt for omgåelse og unndragelse. For inntektsskatt og andre avgifter var det gjennom rettspraksis lagt til grunn at disposisjoner som illojalt utnyttet regelverket for å skaffe seg en fordel kunne gjennomskjæres. Myndighetene kunne tilsidesette skatteyterens disposisjoner, slik at den fikk en annen skattemessig virkning. Men det var usikkert om det samme gjaldt for merverdiavgiften. Myndighetene trengte derfor en måte å angripe disposisjoner som på en illojal måte tilpasset seg merverdiavgiftsregelverket for å skaffe seg en økonomisk fordel.

Ved lov 29. november 2019 nr. 73, ble omgåelsesnormen for skatteretten lovfestet gjennom Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 13-2 (heretter omtalt sktl.). Ved Lov 29. november 2019 nr. 74 ble det lovfestet at regelen skulle få tilsvarende anvendelse på merverdiavgiftsfeltet. Dette ble gjort gjennom en henvisningsbestemmelse i Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 12-1 (heretter omtalt mval.). Ved ikrafttreddelsen 1. januar 2020 fikk skattemyndighetene en lovhjemmel til å gjennomskjære illojal skatte- og avgiftsunndragelse.

1.2 Tema og problemstilling

Temaet i oppgaven er den nye lovfestede omgåelsesregelen på merverdiavgiftens område, jeg skal se nærmere på hvor bestemmelsen setter grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse. Dette skal jeg gjøre ved å analysere ordlyden i bestemmelsen, og se dette opp mot typetilfeller av avgiftsunndragelse. I oppgaven vil jeg også vurdere rettstilstanden før lovfestingen, herunder om det forelå en omgåelsesnorm for merverdiavgift. Dette for å vise utviklingen i normen, usikkerheten rundt regelen som forelå før lovfestingen

¹ Det Kongelige finansdepartement: Faktaark om statens inntekter og utgifter 2019.

og nødvendigheten av å lovfeste den. Et slikt tilbakeblikk gjør det enklere å forstå argumentene og logikken bak de valg som er gjort ved lovfestingene. Herunder de valg som departementet viser til i lovforarbeidene og kritikken som er reist av høringsinstansene.

Et rettskildemessig problem som har vist seg ved oppgaveskrivingen, og særlig ved analyse av typetilfellene, er at det innen merverdiavgiften er skrevet lite juridisk litteratur. Videre er mye av den litteraturen som finnes skrevet for personer som arbeider med merverdiavgift, tekster rundt merverdiavgift er på grunn av dette skrevet for praktiske forhold. De er i liten grad skrevet som generell juridisk teori og viser derfor mindre til hensyn bak regelverket og de overordnede hensynene som gjør seg gjeldene ved tolkning av bestemmelsene. Dette er spesielt fremtredende ved vurdering av en omgåelsesregel. Siden det før lovfestingene var usikkert om en slik regel gjaldt for merverdiavgiften på lik linje som den gjaldt for inntekt- og formueskatt. Dette har ført til at kildene til teksten ofte er artikler, disse har en snevrere inngangsvinkel og belyser ikke alle sider av saken like godt.

På bakgrunn av dette er den viktigste, og mest brukte kilden forarbeidene til bestemmelsen. Herunder spesielt Proposisjon til Stortinget 98 L om endring i skatteloven og merverdiavgiftsloven (heretter kun Prop. 98 L). Når det gjelder omgåelse for merverdiavgiftsfeltet, ble det gjort store endringer fra Fredrik Zimmer sin utredning i NOU 2016:5, slik at denne vil ha mindre betydning for tolkning av bestemmelsen slik den er nedskrevet i sktl. § 13-2

Problemstillingene i oppgaven vil hovedsakelig handle om hvordan en bestemmelse som er utformet for inntekts- og formueskatt vil anvendes på merverdiavgiftens område. Ved gjennomgang av ordlyden i sktl. § 13-2 vil store deler av drøftelsen derfor analysere ordlyden opp mot forskjeller mellom inntekt- og formuesbeskatning og merverdiavgift, og hvordan disse forskjellene kan endre hvordan bestemmelsen anvendes.

1.3 Aktualitet og avgrensinger

Oppgaven er skrevet rett etter lovfestingene trådte i kraft. Dette gjør oppgaven tidsaktuell ved at den kan gi et innblikk i hvordan domstolene kan anvende den nye bestemmelsen. Domstolene har foreløpig ikke anvendt mval. § 12-1, sentrale rettskilder i oppgaven vil derfor være tidligere rettspraksis, forarbeidene til bestemmelsen og juridisk teori, på en tilsvarende måte som de første sakene der bestemmelsen vil anvendes.

Oppgaven er avgrenset til å kun omhandle norske rettskilder. EU-rettslige problemstillinger vil derfor ikke omtales i oppgaven. Oppgaven vil heller ikke drøfte betydningen av EU-rettslige avgiftsregler for norsk rett, eller drøfte avgjørelser fra EU-domstolen.

I oppgaven har jeg valgt å gjennomføre en grundig analyse av de norske rettskildene, å gjennomføre en like grundig analyse ville ikke vært mulig med inkludering av EU-rettslige

kilder ved at oppgaven hadde gått over ordgrensen. På bakgrunn av dette har jeg valgt å eksklusivt analysere norske rettskilder.

1.3.1 En avgrensing mot pro forma

En distinksjon det er nødvendig å gjøre, er den mellom omgåelse og pro forma. Forskjellen forklarer Ole-Gjems Onstad slik: «*Ved pro forma lyver eller jukser de avgiftspliktige. Ved omgåelse er man lur. Man holder seg innenfor lovens bokstav, men forsøker å vri reglene langt til egen fordel*»². Ved omgåelse godtar myndighetene at avtalen er slik den fremlegges av partene, men avgiftssubjektene tilpasser seg reglene på en måte som er illojal mot lovgivningen for å skaffe seg en avgiftsfordel.

Ved pro forma presenteres det et fiktivt forhold utad som ikke gjelder mellom partene i avtalen. I skatte- og avgiftsretten er det enighet om at det er det reelle forholdet som skal legges til grunn. Ved pro forma vil det uriktige forholdet som presenteres settes til side, og det vil isteden gjøres en vurdering basert på det reelle underliggende forholdet. Ved en sak om pro forma er altså målet å finne ut hva det reelle forholdet er, ikke hvordan man skal klassifisere en reell disposisjon.

Ved spørsmål om omgåelse godtar skattemyndighetene at det privatrettslige forholdet er reelt. Det foreligger også avtalefrihet for skattesubjektene og det er ikke et krav om å gjennomføre transaksjoner på en måte som medfører mest mulig avgift³. Dette gir vide rammer for skatteyterne til å gjennomføre disposisjoner på en gunstig måte i forhold til regelverket. Gjennomskjæring regulerer grensen for slike tilpasninger, om det er lovlig skatteplanlegging eller en ulovlig omgåelse⁴.

² Gjems-Onstad (2017) s. 329

³ Rt 2008 s.1510 (Reitan) avsnitt 62

⁴ Hansen (2012) s. 61

2 Rettstilstanden før lovfestingen

2.1 Fantes det en omgåelsesregel?

I dette kapittelet skal jeg vurdere om det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm innenfor merverdiavgiftsretten før tilføyelsen av mval. § 12-1.

Det er ubestridt at det fantes en generell ulovfestet omgåelsesregel innenfor skatteretten før tilføyelsen av sktl. § 13-2. Enhver tvil om en slik regel eksisterte ble lagt taus etter Rt.1999 s.946 (ABB), der førsteavoterende uttaler seg generelt om gjennomskjæringsregelen. Den mest anerkjente formuleringen av regelen med en todelt vurdering, bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering ble formulert av Høyesterett i Rt. 2007 s.209 (Hex). Det er denne formuleringen sktl. § 13-2 er basert på.

Om en lignende ulovfestet regel eksisterte innenfor merverdiavgiftsretten er ikke like sikkert. Dette kommer tydelig frem i Prop. 98 L, der Finans Norge i sin merknad skriver: *«det ikke fremgår klart av rettspraksis at omgåelsesregelen gjelder for andre skattearter enn inntekts- og formueskatt»*.⁵

Grunnen til denne usikkerheten var det lave antallet med saker om gjennomskjæring på merverdiavgiftsfeltet som har vært oppe for domstolene. I saker der Høyesterett kunne fastslått at det fantes en omgåelsesregel for merverdiavgift, har domstolen isteden valgt å gjennomføre en formålsbasert tolkning. Som i Rt. 2011 s.213 (Invex) og i lagmannsrettdommer som RG. 2012 s.280 (Residens Eiendom). På grunn av dette har man i juridisk teori dratt slutninger fra generelle uttalelser i skatte- og avgiftssaker.

2.2 Gjennomgang av de relevante kildene før lovfestingen

2.2.1 Rt. 2006 s.1199 (Nagell-Erichsen)

Særlig Rt. 2006 s.1199 (Nagell-Erichsen) har blitt brukt som et argument for at en ulovfestet omgåelsesregel også gjaldt for merverdiavgift. Saken omhandlet fastsettelse av arveavgift og

⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 81

legger til grunn at det er mulighet til å gjennomføre gjennomskjæring ved arveavgift, og er senere bekreftet i Rt. 2008 s.1510 (Reitan)

I avsnitt 47 og 48 i dommen kommer førstevoterende med en generell uttalelse om en alminnelig omgåelsesnorm og anfører at en slik norm finnes i norsk rett.. Denne anførselen baserer han på at gjennomskjæringsregelen har vært praktisert og vært under utvikling siden 1920-årene. I denne tiden har normen utviklet seg fra et område til et annet uten at en generell regel ble identifisert. Det tidligere avgjørelser hadde til felles var at de var: «*basert på reelle hensyn av generell rekkevidde og en overordnet forståelse av at det i norsk rett gjelder en alminnelig omgåelsesnorm.*»⁶. Dette argumentet finner han støtte for i en artikkel av Professor Aarbakke i LoR 1970 side 1 som også bygger på en tilsvarende overordnet norm⁷.

Disse uttalelsene var ikke nødvendig for dommens resultat. De er derfor et obiter dictum og har ikke mye selvstendig tyngde som rettskilde. Men uttalelsen fikk for alvor fart i diskusjonen om en omgåelsesregel har plass i merverdiavgiftsretten.

Hvilken betydning disse uttalelsene hadde var det forskjellige meninger om. For Ole Gjems-Onstad var disse uttalelsene avgjørende, dette ga et definitivt svar på diskusjonene som hadde vært tidligere. Slik at en diskusjon om omgåelsesnormens posisjon kunne avsluttes; «Det finnes en omgåelsesnorm innenfor merverdiavgiften»⁸

Andre var ikke like overbevist over betydningen av uttalelsen. I en artikkel i Revisjon og Regnskap skriver Øyvind Hartvigsen og Joakim Zahl Fjell etter Nagell-Erichsen-dommen: «*det er høyst uklart hvorvidt det foreligger en ulovfestet gjennomskjæringsadgang på merverdiavgiftsrettens område*»⁹. Dette baserer de på merverdiavgiftsretten sin formalistiske karakter. De viser også til at merverdiavgiftsretten bygger på en oppfatning av at inngående merverdi i tidligere ledd er fradragsberettiget. Hvis ikke kan det oppstå avgiftskumulasjon, det vil si avgift på avgiften. Dette støttes også av selvstendighetsprinsippet i merverdiavgiftsretten, som tilsier at en kjøper beholder sin fradragsrett selv om ikke selgeren har betalt merverdiavgift.¹⁰

På bakgrunn av dette legger forfatterne til grunn at det skal «*svært mye til for å tilsidesette avgiftsmessige konsekvenser av juridiske transaksjoner som ikke er i siste ledd*»¹¹. Artikkelen stenger altså ikke for eksistensen av en omgåelsesnorm innenfor merverdiavgiftsretten. Men viser at det bør vises forsiktighet ved anvendelsen av den, spesielt der den aktuelle

⁶ Rt. 2006 s.1199 avsnitt 47

⁷ Aarbakke (1970) s.1

⁸ Gjems-Onstad (2017) s. 324

⁹ Hartvigsen og Zahl Fjell (2008) s:68

¹⁰ Gjems-Onstad (2017) side 52

¹¹ Hartvigsen og Zahl Fjell (2008) s:68

disposisjonen ikke er den siste i transaksjonsrekken. Da dette kan få konsekvenser for de senere disposisjonene i rekken.

2.2.2 Rt. 2011 s.213 (Invex)

Mye av usikkerheten etter Nagell-Erichsen-dommen ble lagt vekk ved avgjørelsen i Rt. 2011 s.213 (Invex). Saken omhandlet salg av et varelager som var beheftet med pant og om det kunne nektes fradrag på inngående merverdiavgift. I saken var det klart at utgående merverdiavgift ikke ville bli betalt og isteden gå til panthaver. Et moment i saken var at det var en felles interesse mellom partene i ordningen, og at partene som undertegnet avtalen begge hadde vært involvert i de to selskapene. Ordningen var derfor konstruert for å sikre panthaver sitt krav på bekostning av staten.

Dette er den første høyesterettsdommen som direkte tar opp gjennomskjæring eller en lojalitetsstandard innenfor merverdiavgiftens område. Hverken førstevoterende (flertallets votum) eller annenvoterende kommer med et konkret svar på om en omgåelsesregel tidligere har eksistert for merverdiavgift. I dommens avsnitt 31 og 32 viser førstevoterende til gjennomskjæringsadgangen i skatteretten og arveavgiften gjennom Rt. 2006 s.1199 Nagell-Erichsen, før han uttaler: «*Etter mitt syn er det ikke noe til hinder for å legge lignende synspunkter til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven*»¹². I mindretallets votum uttaler annenvoterende: «*Jeg ser ikke bort fra at det også på merverdiavgiftens område kan være et visst rom for å gjøre unntak til skade for den private part på ulovfestet grunnlag*»¹³.

I avgjørelsen brukes ikke omgåelsesnormen som det avgjørende argumentet. Den brukes som et støtteargument for å gjennomføre en innskrenkende, formålsbasert tolkning av mval. 1969 § 21 (nåværende mval. 2009 § 8-1), basert på lojalitetshensyn og et gjensidighetsprinsipp. Dette kommer tydelig frem når førstevoterende i avsnitt 27 presiserer at «*Avgjørende er hvordan merverdiavgiftsloven § 21 skal tolkes*»¹⁴.

Men selv om ikke Høyesterett direkte anvender omgåelsesnormen, åpner avgjørelsen for gjennomskjæring i fremtidige saker. Etter dommen ble det større konsensus for at den alminnelige omgåelsesregelen kunne anvendes på saker som omhandler merverdiavgift¹⁵. Men siden gjennomskjæring ikke ble brukt som et selvstendig grunnlag i dommen, var det fortsatt enkelte som satte spørsmål rundt eksistensen av en omgåelsesnorm innen merverdiavgiftsretten. Som eksempel nevnes igjen Finans Norge sin merknad i Prop. 98 L¹⁶. Begrunnelse for denne tolkningen av rettspraksis gir ikke Finans Norge, utenom at særlig hensyn gjør seg gjeldene for avgiftsretten.

¹² Rt. 2011 s.213 avsnitt 31 og 32

¹³ Rt. 2011 s. 213 avsnitt 53

¹⁴ Rt. 2011 s. 213 avsnitt 27

¹⁵ Larsen (2011) s. 56:

¹⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s.81

2.3 Formålsbasert lovtolkning, eller anvendelse av omgåelsesnormen.

Etter Invex-dommen var det derimot spørsmål rundt normens rekkevidde og anvendelsesområde. Bakgrunnen for denne usikkerheten var at den ulovfestede omgåelsesnormen ikke hadde vært anvendt av Høyesterett. I stedet hadde domstolen benyttet regelen som støtte for en formålsbasert tolkning av de lovbestemte reglene i merverdiavgiftsloven.

Foruten Invex-dommen finner man et annet eksempel i RG. 2012 s. 280 (Residens Eiendom)¹⁷. Saken handlet om fradrag på inngående merverdiavgift ved utleie av et parkeringshus. Staten anførte at en opsjonsavtale om salg mellom utleier og leietaker medførte at det i realiteten forelå et salg og ikke et leieforhold. Etter mval. 1969 § 5a var utleie parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet avgiftspliktig, i motsetning til omsetning og utleie av tomt som var unntatt.

I dommen ble det derfor et spørsmål om det forelå et salg eller en leiekontrakt. Det kommer også frem i dommen at ordningen ble valgt for å kunne oppnå fradrag på inngående merverdiavgift. Lagmannsretten kunne derfor anvendt den ulovfestede omgåelsesnormen for å løse tvisten. Lagmannsretten valgte isteden å løse saken på bakgrunn av en formålsbasert tolkning av mval. 1969 § 21 sammenholdt med faktum, retten la til grunn at det forelå et salg og ikke et leieforhold. Videre skriver førstevoterende: «*Retten bemerker samtidig at det uansett vil følge av ulovfestede gjennomskjæringsregler at det i forhold til merverdiavgiftslovens regler må ansees å foreligge et salg i dette tilfelle*»¹⁸.

Som i Invex-dommen ble saken i Residens Eiendom løst ved å gjennomføre en formålsbasert tolkning av reglene i mval. 1969. I likhet med Invex-dommen vises det her til en ulovfestet omgåelsesnorm innenfor merverdiavgiftsretten. Men i motsetning til i Invex-dommen legges det til grunn i Residens Eiendom-dommen at omgåelsesnormen kunne blitt anvendt selvstendig, og at det ville medført samme resultat som en formålsbasert tolkning.

I likhet med Invex-dommen nevnes omgåelsesnormen i et obiter dictum. På grunn av dette var det vanskelig å si noe om hvilken betydning den ulovfestede omgåelsesnormen hadde for domsresultatet. Men ved at omgåelsesnormen nevnes i samme avsnitt som konklusjonen på det springende punkt i saken, virker det nærliggende at omgåelsesnormen ble ansett som en «sikkerhetsventil» som kunne vært anvendt om en formålsbasert tolkingen ikke hadde ført til gjennomskjæring.

¹⁷ Avgjørelsen ble anket til Høyesterett men nektet fremmet. HR-2012-927-U

¹⁸ RG. 2012 s. 280

Høyesterett kommer med et lignende obiter dictum i Rt. 2012 s. 840(Grasmo). Saken ligner på Invex-saken ved at den omhandler fradragsrett for inngående merverdiavgift ved kjøp fra et abandonert konkursbo. Høyesterett kom til at det forelå en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse, slik at kjøperen ikke hadde krav på fradrag for beløpet selgeren hadde fakturert som utgående merverdiavgift. Omgåelsesnormen ble derfor ikke direkte anvendt i saken, men førstevoterende skriver i avsnitt 78 etter å ha vist til Invex-dommen: *«også på merverdiavgiftsområdet etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift. Om fradrag for inngående avgift også kunne vært nektet på dette grunnlag, finner jeg ikke grunn til å standpunkt til»*¹⁹.

Som i Residens Eiendom er det usikkert hvilken betydning omgåelsesnormen hadde for dommens resultat, siden det igjen nevnes i et obiter dictum.

En avgjørelse der omgåelsesnormen klart anvendes som et moment i en formålsbasert tolkning er LE-2016-28020²⁰. Saken omhandlet avskjæring av fradragsrett på inngående merverdiavgift ved omsetning av edelmetaller, der store deler av kjøpesummen, inkludert merverdiavgiften ble overført direkte til utlandet.

Førstevoterende skriver tidlig i lagmannsrettens bemerkninger at: *«Avgjørende er hvordan merverdiavgiftsloven § 8-1 skal tolkes»*. Det er altså klart at omgåelsesnormen ikke er selvstendig avgjørende i saken. At normen brukes som støtte i en formålsbasert tolkning, kommer klart frem senere i avgjørelsen. Der førstevoterende skriver:

*«Merverdiavgiftsloven § 8-1 (og tidligere § 21) må tolkes i lys av lovens formål slik som beskrevet i Invex-dommen avsnitt 30 følgende. Som Høyesterett la til grunn i Invex-dommen, kan fradragsrett avskjæres for transaksjoner som ikke kan anses å omfattes av bestemmelsen om fradragsrett, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket»*²¹.

Saken ble avgjort på bakgrunn av mval. § 8-1. Det ble blant annet lagt vekt på at kjøperen måtte ha skjont at selgeren ikke drev en legitim virksomhet, og at det ikke ville bli innbetalt merverdiavgift til staten. Det forelå derfor en disposisjon som på en illojal måte utnyttet avgiftssystemet.

Som det fremkommer av dette kapitlet var det uklart om omgåelsesnormen kunne anvendes som ett selvstendig rettsgrunnlag før lovfestingen av mval. § 12-1 og sktl. § 13-2. Det var stor enighet om at normen også gjaldt innen merverdiavgiftsretten. Men om normen kunne anvendes selvstendig var usikkert.

¹⁹ Rt. 2012 s. 840 avsnitt 78

²⁰ Avgjørelsen ble anket til Høyesterett men nektet fremmet. HR-2016-2621-U

²¹ LE-2016-28020

3 Vilkår for omgåelse og anvendelse av mval. § 12-1 og sktl. § 13-2

3.1 Innledning

I dette kapittelet skal jeg gå nærmere inn på vilkårene for omgåelse etter de nye lovfestede bestemmelsene. Omgåelsesnormen er for merverdiavgift lovfestet gjennom mval. § 12-1, der det står: «Skatteloven § 13-2 får tilsvarende anvendelse for merverdiavgift.»

Skatteloven § 13-2 er den materielle regelen som regulerer omgåelse, både for inntekt- og formueskatt og merverdiavgift. Bestemmelsen sin utforming er basert på Høyesterett sin anvendelse av omgåelsesnormen i Rt. 2007 s.209 (Hex). Her anvendte Høyesterett et to-delt vurderingsgrunnlag. Med et grunnvilkår om at disposisjonen må ha vært skattemessig motivert jf. sktl. § 13-2 første ledd, og en totalvurdering om disposisjonen kan legges til grunn for beskatning jf. sktl. § 13-2 annet ledd.

Begrunnelsen for at det skal anvendes en felles omgåelsesregel for merverdiavgift og inntekts- og formueskatt, er ifølge Finansdepartementet at: *«det gir grunnlag for en felles rettsutvikling gjennom rettspraksis og juridisk teori, og kan bidra til en god utvikling av regelen»*²². Ved å ha en felles regel vil også departementet prøve å unngå at det utvikler seg flere forskjellige omgåelsesregler innenfor skatte- og avgiftsretten. Departementet anser det som uheldig at det utvikler seg flere omgåelsesregler, og mener en felles regel vil virke forenklende²³.

Men en slik felles regel er ikke uten ulemper, det er enkelte hensyn innenfor avgiftsretten som ikke gjør seg like gjeldene innenfor inntekts- og formueskatteretten og motsatt. Dette synspunktet vises det til blant annet i de tidligere nevnte artiklene fra Revisjon og Regnskap²⁴. Flere av høringsinstansene viser også til problemer med at en regel som er laget for inntekts- og formueskatt får anvendelse på merverdiavgiftslovens område²⁵. De fleste merknadene viser til at forslaget ikke er godt nok utredet. Høringsinstansene viser hovedsakelig til at hensynet til effektivitet og forutberegnelighet har større vekt for merverdiavgiften og at dette er drøftet tilstrekkelig i utredningen²⁶. Det vises også til at det ikke er tatt tilstrekkelig hensyn til at merverdiavgift er transaksjonsbasert, og problemene som kan oppstå rundt nøytralitetshensyn ved at skattesubjektene i realiteten opptrer som skatteinngrevere for staten²⁷.

²² Prop. 98 L (2018-2019) s. 100

²³ Prop. 98 L (2018-2019) s. 100

²⁴ Hartvigsen (2008) Og Larsen (2011) s. 55-58

²⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s.81-82

²⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s.81, herunder merknad fra Advokatforeningen og Regnskap Norge

²⁷ Prop 98 L (2018-2019) s. 82 herunder merknaden fra Deloitte Advokatfirma AS og Skattedirektoratet

Videre i dette kapittelet skal jeg analysere når den nye bestemmelsen kan anvendes, og hvor godt ordlyden i sktl. § 13-2 er egnet til å regulere omgåelse innenfor merverdiavgiftsretten. Ved å gjøre dette vil jeg gå inn på noen av de problemene som det vises til i høringsinstansenes merknader.

3.2 Anvendelse av mval. § 12-1 – En sikkerhetsventil.

Før jeg gjør en analyse av sktl. § 13-2 og hvordan bestemmelsen passer til merverdiavgiftens system. Må det først legges til grunn når omgåelsesregelen i mval. § 12-1 og forlengelse sktl. § 13-2 skal anvendes.

I kapittel 2 fremkom det at det var usikkert om det forelå en omgåelsesnorm for merverdiavgift. Enkelte mente den klart eksisterte, mens andre mente det var usikkert. Ved lovfesting av en slik usikker norm, hadde lovgiver etter mitt syn hovedsakelig to muligheter ved anvendelse av den nye regelen. Man kunne enten gi den nye lovfestede regelen anvendelse fullt ut, slik at den overskriver den eldre usikre normen og legger den til rettshistorien. Eller man kunne beholde rettstilstanden slik den var, med en formålsbasert tolkning av lovens øvrige bestemmelser som utgangspunkt, og benytte omgåelsesregelen dersom de øvrige reglene medfører et urimelig resultat.

Det kommer tydelig frem i forarbeidene at lovgivers intensjon ved mval. § 12-1 er at lovfesting ikke skal endre eller fjerne den eldre rettstilstanden. En formålsbasert tolkning av de øvrige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven skal fortsatt være utgangspunktet. Lovfestingen skal videreutvikle regelen og medføre klarhet når det gjelder normens vilkår og rekkevidde. Dette leser jeg ut av forarbeidene, der departementet skriver: «*Departementet legger ikke opp til at lovfesting av omgåelsesregelen skal medføre noen endret rettsanvendelse eller hindre rettsutviklingen knyttet til merverdiavgiftsrettens øvrige regler. Merverdiavgiftsspørsmålet vil fremdeles løses med utgangspunkt i en tolkning av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven*»²⁸.

Som vist til tidligere i oppgaven har tidligere saker hvor en omgåelsesregel kunne blitt anvendt av domstolene, isteden blitt løst gjennom en formålsbasert tolkning av de øvrige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Bakgrunnen for dette er nok et ønske om å oppnå en så stor grad av forutberegnelighet som mulig.

Større forutberegnelighet oppnås ved at de øvrige bestemmelsene i loven har blitt anvendt i større grad tidligere, slik at reglene er nærmere definert gjennom forvaltningspraksis og tidligere rettsavgjørelser. Skatteyterne kan dermed se hvordan lignende spørsmål om avgift har blitt løst tidligere, både av forvaltningen og av domstolene. For domstolspraksis vil prejudikatslæren skape forutberegnelighet for hvordan tilsvarende saker vil løses. For

²⁸ Prop. 98 L (2018-2019) s. 85

forvaltningspraksis kan forhåndsuttalelser vektlegges av domstolene, særlig hvis tolkningsspørsmålet er i avgiftssubjektet sin favør. I tillegg er det et utgangspunkt for domstolene at kjent avgiftspraksis skal tillegges betydelig vekt²⁹. Siden det er større omfang av praksis rundt de øvrige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven enn ved omgåelse, er det for avgiftssubjektene lettere å finne uttalelser og praksis som omhandler de øvrige bestemmelsene som bidrar til å øke forutberegneligheten.

De øvrige bestemmelsene i loven er også utformet etter hensyn i merverdiavgiftens system, herunder at avgiften er transaksjonsbasert, og det at skattesubjektet i realiteten er forbrukerne selv om disse ikke betaler avgiften til staten selv. Dette medfører at bestemmelsene er klarere avgrenset og mer forutberegnelig. Omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 derimot inneholder flere skjønsmessige vurderinger, som både minker forutberegneligheten for skatteyterne og vil bidra til lengre behandlinger av saker, som vil gjøre systemet mindre effektivt.

Departementet legger til grunn at disse hensynene fortsatt gjør seg gjeldende, og at merverdiavgiftslovens øvrige regler som utgangspunkt skal anvendes på saker der skatteyter har fått en urettmessig avgiftsfordel. Den lovbestemte omgåelsesregelen skal anvendes der de øvrige reglene i loven ikke kan forhindre dette. Den lovbestemte omgåelsesregelen vil derfor i praksis fungere som en sikkerhetsventil, som skal anvendes etter en formålsbasert tolkning av de øvrige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Støtte for denne tolkningen finner jeg i forarbeidene der finansdepartementet skriver: «*Omgåelsesregelen aktualiseres først dersom skatteplikt mv. ikke kan etableres ved anvendelse av de ordinære merverdiavgiftsreglene*»³⁰.

Dette er et viktig moment å ha med seg når man ser videre på den materielle regelen i sktl. § 13-2. Dersom kun den nye lovfestede regelen skulle anvendes ved omgåelse ville den lovfestede omgåelsesnormen ved enkelte tilfeller fått et snevrere anvendelsesområde enn den ulovfestede normen. I høringsinstansens merknader viser Norsk Øko-Forum til at sakene i Rt. 2011 s. 213 (Invex) og Rt. 2012 s.840 (Grasmo), ikke kunne gjennomskjæres etter den nye regelen³¹. Det kan tenkes flere slike eksempler av omgåelse som ikke vil dekkes av den nye lovbestemmelsen. Men når lovgiver har gitt uttrykk for en tolkning som tilsier at den nye bestemmelsen skal settes inn i merverdiavgiftens system, og at utgangspunktet fortsatt er en formålsbasert tolkning av de øvrige bestemmelsene blir disse uttalelsene mindre betydningsfulle.

²⁹ Gjems-Onstad (2017) s. 64

³⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 85

³¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 81

3.3 Grunnvilkåret.

3.3.1 Hovedformål

I sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a, er grunnvilkåret formulert slik at en omgåelse foreligger når en eller flere sammenhengende disposisjoner: «Tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel».

Et problem med bestemmelsens ordlyd er at ved disposisjoner der det kan være aktuelt å gjennomskjære, vil det sjeldent være et «hovedformål å oppnå en skattefordel». Hovedformålet med transaksjonen vil være selve varen eller tjenesten, og omsetningen av denne. Å kjøpe eller selge en vare kun for å oppnå en skattefordel ved å betale mindre avgift, er lite praktisk. Hovedformålet vil være å skaffe seg varen/tjenesten, eller å skaffe seg penger ved å selge varen. Å betale mindre eller ingen merverdiavgift vil derfor ikke være hovedformålet med transaksjonen.

I forarbeidene fastslår Finansdepartementet at ved spørsmål om grunnvilkåret er oppfylt og herunder hva hovedformålet med transaksjonen er, skal transaksjonens struktur være avgjørende for anvendelsen av mval. § 12-1³². Slik at vilkåret om hovedformål er oppfylt når transaksjonen er gjennomført på en måte som tilsier at formålet med transaksjonens struktur var å oppnå en skattefordel.

Som eksempel bruker forarbeidene RG 2012 s.280 Residens Eiendom³³. Fremgangsmåten i den saken var en utleieavtale med salgsopsjon, dette anså departementet til å være en måte å strukturere transaksjonen på som var valgt hovedsakelig for å oppnå en avgiftsfordel. Siden fremgangsmåten ikke hadde noen reel egenverdi.

Et annet eksempel som nevnes i forarbeidene er skjevfordeling av totalvederlag ved sammensatte ytelser. I forarbeidene nevnes hotellvirksomhet, der kan transaksjoner struktureres på en måte som gjør at overnatting- eller matserveringstjenestene utgjør en for stor andel av prisen i forhold til de reelle kostnadene. En hotellvirksomhet kan se seg tjent med dette siden romutleie i hotellvirksomhet beregnes med redusert sats etter mval. § 5-5 mens serveringstjenester av næringsmidler skal beregnes med alminnelig sats jf. mval. § 5-2 første ledd 2.setning. Virksomheten kan utnytte forskjellen i disse satsene og på den måten betale mindre merverdiavgift.

Andre problemstilling kan også oppstå ved sammensatte ytelser, dette så man et eksempel på i Rt. 2008 s. 932 (Bowling-dommen). Der hotell-eksempelet fra forarbeidene problematiserer at det blir betalt inn for lite avgift, handlet Bowling-dommen om fradrag for inngående merverdiavgift. Om det kunne gjøres fradrag for inngående avgift for kostnader til den avgiftsfrie delen av virksomheten, som ble utført i samme lokale og i samsvar med den

³² Prop. 98 L (2018-2019) s. 85 og 86

³³ Prop. 98 L (2018-2019) s. 86

avgiftspliktige delen av virksomheten. Saken ble løst på bakgrunn av tilknytningen mellom den avgiftsfrie og avgiftspliktige delen av virksomheten. Slik at omgåelsesnormen ikke fikk direkte anvendelse.

Ved blant annet bowlinghaller kan man omdisponere pakkeavtaler, bruke fellesutgifter eller justere prisene internt i virksomheten, for eksempel ved å øke prisen på matservering og senke prisen tilsvarende på bowlingtjenestene. På den måten kan man gjøre matserveringen til en større del av omsetningen enn den reelt er. Siden utleie av selve bowling-tjenesten er unntatt merverdiavgift etter mval. § 3-8 annet ledd mens matservering har alminnelig sats, kan virksomheten dermed få et større fradrag enn hva den egentlig har krav på. Ved å gjøre dette kan det bygges en struktur rundt disposisjonene til den næringsdrivende, denne strukturen kan angripes av omgåelsesnormen. Så langt strukturen er valgt for å oppnå en skattefordel, og totalvurderingen tilsier at gjennomskjæring kan gjennomføres.

Et grunnvilkår som baserer seg på strukturen i transaksjonen, er mer anvendelig for spørsmål om omgåelse innenfor merverdiavgiftsretten enn det vilkåret som fremgår av ordlyden i sktl. § 13-2. I eksemplene med utleie med kjøpsklausul og sammensatte ytelser, foreligger ikke omgåelsen i den enkelte transaksjonen. Det er strukturen rundt transaksjonen som fører til avgiftsbeparelse, ikke det enkelte salget. Det er dette som kan angripes av omgåelsesregelen.

Det er uheldig at man må i forarbeidene for å finne denne løsningen, spesielt med tanke på at sktl. § 13-2 også skulle ha anvendelse på merverdiavgiftens område for å være forenklende. Det kunne vært enklere for næringsdrivende å vite om en transaksjon er innenfor hva lovgiver anser som akseptabel bruk av regelverket, hvis det i merverdiavgiftsloven var en egen omgåelsesbestemmelse, som i ordlyden viser at det er transaksjonens struktur som er avgjørende ved vurderingen av transaksjonens hovedformål.

I praksis vil dette neppe medføre store vanskeligheter, siden omgåelsestilfeller innenfor merverdiavgiften ofte vil oppstå ved gjennomtenkte transaksjoner der flere parter har et ønske om å begrense avgiften. Dette har sin bakgrunn i merverdiavgiften bygger på et transaksjonssystem. Det er derfor mer automatikk i hvordan avgifter skal betales, og dermed mindre slingringsmonn for partene til å tilpasse seg regelverket.

3.3.2 Skattefordel

Etter grunnvilkåret i sktl. §13-2 må hovedformålet være å «oppnå en skattefordel». Anvendelsen av regelen vil derfor basere seg på hva som konstaterer en «skattefordel».

Ordlyden i bestemmelsen setter ingen grenser for noen kvalifisert fordel. Slik at omgåelsesregelen kan anvendes på enhver skattefordel, så langt skattefordelen har vært hovedformålet med disposisjonen. Dette støttes opp i forarbeidene, der departementet skriver: *«vilkåret om skattefordel vil være oppfylt dersom det innbetales mindre merverdiavgift til*

staten, enn det som ville blitt innbetalt uten de(n) skattemotiverte disposisjonen(e)»³⁴. Etter forarbeidene vil det foreligge en skattefordel dersom et avgiftssubjekt oppnår en større fradragsrett eller redusert utgående merverdiavgift.

Det skal dermed foreligge en lik terskel for både inntektsskatt og merverdiavgift. Det er flere hensyn som taler for at terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen burde være høyere for saker som omhandler merverdiavgift. Et av disse hensynene er at merverdiavgiftssystemet er basert på egenfastsetting og innlevering av skattemelding, som hovedregel 6 ganger i året. Dette systemet krever en stor grad av forutberegnelighet for å fungere godt, terskelen for anvendelse derfor burde settes høyere, slik at det er større slingringsmonn som igjen vil føre til mindre tvister rundt merverdiavgift og et mer effektivt system³⁵.

Departementet adresserer dette ved å skrive at forutberegnelighet er et viktig hensyn både for merverdiavgiften og inntektsskatten. Videre viser de til at regelverket for merverdiavgiften ellers er utformet for å være brukervennlige og forutsigbare, og at dette var bakgrunnen for revideringen av lovverket i 2009. Etter departementets vurdering er det derfor *«ikke grunnlag for å nedfelle et prinsipp om at terskelen for anvendelse av omgåelsesregelen skal være en annen for merverdiavgift enn for direkte skatt»³⁶.*

Hvor høyt terskelen skal settes for anvendelse av omgåelsesregelen ved merverdiavgift og inntektsskatt er i stor grad overført fra lovgiver til skattemyndigheten. Dette er gjort gjennom ordlyden i sktl. § 13-2 der det står at «ved omgåelse kan skattlegging gjennomføres». På den måten vil forvaltningspraksis forme terskelen for anvendelse, ved at skattemyndighetene selv kan regulere når den lovbestemte omgåelsesregelen skal påberopes.

Om skattemyndighetene vil vise større tilbakeholdenhet ved å påberope seg omgåelsesregelen på merverdiavgiftsfeltet vil tiden vise. Men det er hensyn i merverdiavgiftsretten som tilsier at terskelen for anvendelse bør settes høyere enn ved inntekts- og gevinstbeskatning.

3.4 Totalvurderingen

3.4.1 Innledning

For at det skal foreligge en omgåelse i etter regelen i sktl. § 13-2, er det ikke nok at grunnvilkåret er oppfylt. I tillegg må en totalvurdering tilsi at disposisjonen ikke kan legges til grunn for beskatning jf. sktl. § 13-2 2. ledd bokstav b.

³⁴ Prop. 98 L (2018-2019) s. 85

³⁵ Prop. 98 L s 82, særlig merknadene til Gjems-Onstad og Skattedirektoratet, Killengreen, Larsen og Larsen (2000) s.62, Hansen (2012) s.63 og Gjems-Onstad (2017) s .331

³⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 89

I bestemmelsens tredje ledd er det listet opp momenter som skal inngå i vurderingen. Denne listen er ikke uttømmende, andre momenter som egner seg godt kan derfor anvendes, selv om de ikke står i bestemmelsen, jf. bestemmelsens ordlyd «blant annet vektlegges». At listen ikke er uttømmende kommer også klart frem i forarbeidene³⁷. At listen ikke er uttømmende gjør den mer fleksibel, dette er en fordel ved omgåelse, siden regelen må kunne regulere nye og tidligere ukjente tilfeller og transaksjonsmønstre. Dette er også grunnen til at departementet har valgt å ikke liste opp alle relevante momenter³⁸, dette viser igjen til at andre momenter enn de som er opplistet kan vektlegges ved totalvurderingen. Det er på grunn av dette ikke et krav at alle momentene i bestemmelsen må gjøre seg gjeldene i en enkelt sak.

Videre skal jeg gjennomgå noen av de momentene som kan inngå i denne helhetlige vurderingen, herunder de momentene som nevnes i sktl. § 13-2 og drøfte hvordan disse vil anvendes på merverdiavgiftsfeltet.

Før jeg gjennomgår de enkelte momentene bør det poengteres at flere av momentene vil være overlappende, og at flere av momentene har bakgrunn i de samme hensynene. Derfor vil også flere momenter være anvendelig på lignende, eller samme sak³⁹.

3.4.2 Forretningsmessig egenverdi

Det første momentet i skatteloven § 13-2 tredje ledd er: «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet». Dette momentet har likhetstrekk med vilkåret om disposisjonens hovedformål. Når en disposisjon ikke har noen nevneverdig egenverdi foruten skattefordeler, vil den sannsynligvis ha vært motivert av et ønske om å oppnå en skattefordel.

Ved anvendelse av momentet på merverdiavgift vil derfor de samme problemene oppstå som ved avgjørelsen av hovedformålet med disposisjonen. Herunder at merverdiavgiften er en transaksjonsbasert avgift. Dette kan gjøre det vanskelig for myndighetene å anvende momentet, ved at det vil være vanskelig å påvise at transaksjonen ikke er fornuftig og har noen nevneverdig egenverdi.

På grunn av dette vil nok momentet i likhet med disposisjonens hovedformål i grunnvilkåret, basere seg på strukturen i disposisjonen. Et eksempel der denne tolkningsmåten hadde talt for at det forelå en omgåelse, var i «Teleworld-saken» i LB-2016-106840. Å etablere selskapet utenfor det norske merverdiavgiftsområde var her utenom forretningsmessig egenverdi, og derfor motivert av en skattefordel. Om det ikke forelå en avgiftsbesparelse ved å etablere selskapet på Svalbard, ville nok lokasjonen for etablering vært en kostnad for selskapet. Dette er på grunn av den begrensede mengden arbeidstakere, disse kan derfor forhandle seg til en

³⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 86

³⁸ Prop. 98 L (2018-2019) s. 94

³⁹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 94

høyere lønn, alternativet ville være å fly inn arbeidstakere fra fastlandet, som klart utgjør en kostnad.

På den andre siden vil saksforholdet i for eksempel Invex-saken (Rt. 2011 s.213) og Grasmo (Rt. 2012 s.840) sannsynligvis ikke bli omfattet av momentet. Siden myndighetene ville hatt problemer med å bevise at transaksjonene ikke var fornuftige, og at de ikke hadde noen «forretningsmessig egenverdi».

I tillegg til «forretningsmessig egenverdi» skal det vurderes om disposisjonen har «andre virkninger ... enn skattefordel». Dette vil omfatte valg som er tatt rundt disposisjonen som ikke har sin bakgrunn i hvor lukrativ den er, dette kan være valg som er tatt på bakgrunn av familie, personlig livsutfoldelse eller politiske hensyn⁴⁰. Som tidligere nevnt vil automatikken i merverdiavgiftsretten gjøre vurderinger rundt dette momentet mindre fremtredende enn ved inntektsskatt.

3.4.3 Skattefordelens størrelse

Det andre momentet i totalvurderingen er: «skattefordelens størrelse og graden av skatteformål» jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav b. Dette momentet vil fungere som en forlengelse av den forretningsmessige egenverdien i tredje ledd bokstav a, og hovedformålet med disposisjonen i grunnvilkåret.

Størrelsen på skattefordelen vil være et viktig moment for myndighetene når de bestemmer hvilke disposisjoner de vil prøve å gjennomskjære. Siden skattemyndighetene ikke har ubegrensede ressurser, bør omgåelse av større summer prioriteres, siden dette vil medføre større avgiftsinnbetalinger for staten. Dette fiskale hensynet tilsier at størrelsen på skattefordelen vil regulere hvilke saker skattemyndighetene vil prøve å få reklassifisert. Dette momentet ville derfor blitt vektlagt av skattemyndighetene uavhengig av om momentet står i loven. Momentet vil få større betydning når lovteksten også tilsier at størrelsen på skattefordelen er et moment i totalvurderingen.

Dette betyr ikke at disposisjoner der skatteyder oppnår en mindre skattefordel, ikke er gjenstand for gjennomskjæring. Mindre avgiftsfordeler må også kunne gjennomskjæres. Men når avgiftsfordelen blir mindre vil andre momenter ved disposisjonen få større betydning. Som om den strider med hensyn i skatte- og avgiftsretten, eller om disposisjonen er spesielt uhensiktsmessig gjennomført og kun motivert av avgiftsfordelen⁴¹. En disposisjon som gir avgiftsfordeler for en skatteyder vil også kunne utnyttes av andre. For å forhindre at flere forskjellige skatteydere benytter seg av samme struktur. Må det være en mulighet til å

⁴⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

⁴¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

gjennomskjære mindre omgåelser, dette for å vise at strukturen er ulovlig og forhindre at flere benytter seg av den.

I sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav b, kan også «graden av skatteformål vektlegges». Vurderingen av dette momentet vil skje som en forlengelse av hovedformålet i grunnvilkåret. Grunnvilkåret setter et minimumskrav om at disposisjonen må ha som hovedformål å oppnå en skattefordel. Momentet i totalvurderingen legger vekt på om skatteformålet strekker seg over dette minimumskravet. Isolert sett vil en høyere grad av skatteformål tale for at det foreligger en omgåelse fra skatteyter.

Ved vurdering om det er foreligger en omgåelse, vil momentene i sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a og b forlenge vilkårene i andre ledd. Det vil være hensiktsmessig å vurdere disse momentene mot hverandre, siden disse tar opp de skatterettslige og ikke-skatterettslige virkningene av disposisjonen. Å vurdere momentene sammen vil på denne måten invitere til en drøftelse der man vurderer disposisjonen fra flere sider, både det selvstendige forretningsmessige aspektet, skattevirkningen av disposisjonen og strukturen rundt denne.

3.4.4 Uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet.

«Om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet med disposisjonen» er det tredje momentet i totalvurderingen jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav c. Et avgiftssubjekt har som utgangspunkt handlefrihet til å organisere sin virksomhet, og kan gjennomføre disposisjoner på den måten den selv mener er hensiktsmessig. Det er videre ikke et krav for skattesubjekter å velge det alternativet som gir høyest skatt eller avgift⁴². For at momentet skal tale for at det foreligger en omgåelse ved å være en «uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet», må det derfor foreligge en disposisjon som til en kvalifisert grad skiller seg fra hva som er hensiktsmessig.

Ved en vurdering om en disposisjon skiller seg fra hva som er hensiktsmessig vil et moment være om den er unødvendig komplisert. Herunder om disposisjonen er gjennomført gjennom flere steg som ikke er relevant for sluttresultatet. Det må altså drøftes om det samme resultatet kunne vært oppnådd ved å gjennomføre disposisjonen på en mer direkte måte. Momentet vil derfor se mest anvendelse på disposisjoner der myndighetene anser enkelte ledd i transaksjonsmønsteret som eksklusivt motivert av skatt- og avgiftsbesparelse. På grunn av dette vil transaksjonsmønsteret og strukturen rundt disposisjonen bli vektlagt også ved dette momentet. Dette vil også medføre at momentene i sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a og b vil ha en mer glidende overgang ved anvendelse på merverdiavgiftsspørsmål, enn ved spørsmål om inntekt- og formueskatt. Dette er fordi strukturen rundt disposisjonen vil vektlegges mer i

⁴² Rt 2008 s.1510 avsnitt 62

avgiftsretten, ved å utnytte strukturen rundt disposisjonen for å få en avgiftsfordel vil det ofte oppstå flere ledd i transaksjonen, som er uhensiktsmessig for det økonomiske formålet.

Et eksempel der momentet kunne vært anvendt er leieavtale med salgsopsjon, som i utv. 2012 s.414 (Residens Eiendom). Lagmannsretten skrev om avtaleforholdet at: «*leieavtalen var inngått utelukkende for å oppnå en formell utsettelse av salget*». Delen som omhandlet leie kunne derfor ansees som en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske målet, som var å selge parkeringsplassene som kontrakten omhandlet. Et slik tilfelle der partene har valgt å gjennomføre et steg som ikke fører partene nærmere det reelle innholdet i avtalen, men er gjennomført for å oppnå en skattefordel vil bli omfattet av momentet i sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav c.

3.4.5 Samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av paragrafen

Det fjerde momentet i totalvurderingen er: «om det samme resultatet kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf» jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav d.

Formålet til omgåelsesregelen er å påse at skatteyttere ikke får skattefordeler de ikke har krav på. Et argument mot å anvende bestemmelsen vil derfor være når skatteyteren kunne ha oppnådd den samme skattefordelen på en annen måte, som ikke kan angripes av omgåelsesregelen. Momentet har sin bakgrunn i den rettslige handlefriheten skattesubjektene har og nøytralitetsprinsippet i skatte- og avgiftsretten. Hvis skatteyter kunne oppnådd et likt resultat, på en måte som ikke hadde vært omfattet av omgåelsesregelen taler dette for at det ikke skal gjennomføres gjennomskjæring.

Et motstridende hensyn er at man som hovedregelen i skatte- og avgiftsretten skal bedømmes etter de transaksjoner man har gjennomført, ikke de man kunne ha gjennomført⁴³.

I utredningen til lovforslaget⁴⁴ benyttet man ordlyden «tilnærmet samme resultat». Dette er noe som kunne medført en økning av saker til domstolene om omgåelse. Den vagere ordlyden med «tilnærmet samme resultat» er noe som måtte ha blitt utpenslet gjennom domstolspraksis, og kunne medført økninger i saker om gjennomskjæring ved at det hadde gitt mindre forutberegnelighet. Flere næringsdrivende kunne da ha sett seg tjent med å etterprøve myndighetenes gjennomskjæring, ved at totalvurderingen hadde åpnet for en bredere adgang for at det ikke skulle foreligge omgåelse. Om dette i realiteten hadde medført noen reel forskjell ved regelens anvendelse er det vanskelig å uttale seg om. Men ved å fjerne ordlyden «tilnærmet» fra bestemmelsen minsker i teorien anvendelsesområde for momentet. Dette vil øke forutberegneligheten, ved at færre disposisjoner vil være angripelige av momentet.

⁴³ Rt. 2004 s. 1331, avsnitt 55 og Rt. 2008 s.1510 avsnitt 61

⁴⁴ NOU 2016 nr.5 s. 97

Dette er nok en av grunnene til at departementet endret ordlyden. Et annet hensyn er at Høyesterett i senere tid, har stilt strenge krav for klargjøring om en annen fremgangsmåte hadde oppnådd det samme resultatet, herunder i HR-2016-2165-A (Ikea) og Rt 2004 s. 1331 (Aker Maritime)⁴⁵. Dette vil føre til en mer forutsigbar regel, der en drøftelse rundt anvendelsen av omgåelsesregelen vil ha færre spekulasjoner. Både rundt andre eventuelle fremgangsmåter enn den som er anvendt, og resultatet av disse fremgangsmåtene.

3.4.6 Reglens retstekniske utforming.

I bokstav e i totalvurdering står det at et moment i vurderingen er: «de aktuelle skattereglens retstekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte» jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav e.

Merverdiavgiftsloven inneholder flere slike regler som er klart avgrenset. Eksempelvis kan det nevnes justeringsreglene. Merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd inneholder klare beløpsgrenser for når det foreligger en kapitalvare. Videre har mval. § 9-4 tidsfrister for justeringsperioder, og mval. § 9-5 tredje ledd fastslår at inngående merverdiavgift ikke skal justeres hvis bruksendringen utgjør mindre enn ti prosentpoeng i forhold til justeringsperiodens begynnelse. I merverdiavgiftsloven er det også beløpsgrenser for registreringsplikt etter mval. § 2-1 og ubetydelighetsregler i mval. § 8-2 tredje og fjerde ledd.

Utgangspunktet er at dersom skatteyteren holder seg innenfor disse grensene, skal ikke disposisjonen gjennomskjæres. Den retstekniske bakgrunnen for å utforme reglene på denne måten er for å hjelpe skatteyterne å holde seg innenfor hva lovgiver har ansett som akseptabelt. Å sanksjonere skatteyteren ved å gjennomskjære og kreve høyere avgift og eventuelt tilleggsavgift vil derfor være mot sin hensikt. Når lovgiver har valgt å lage et regelverk med skarpt avgrensede regler, tilsier momentet at disposisjoner der skatteyter legger seg tett inntil, men innenfor disse grensene ikke skal gjennomskjæres, det samme synspunktet kommer også frem av førstevoterendes votum i Rt. 2008 s.1537 (ConocoPhillips I)

Med andre ord tilsier momentet at siden lovgiver har utformet en skarpt avgrenset bestemmelse, vil lovgiver være klar over omgåelsestilfellene rundt de grensene som er satt. Dette skal tale i skatteyters favør, når skatteyter holder seg innenfor denne grensen.

Dette kan åpne opp for problemstillinger rundt argumentasjonen som ble benyttet av Høyesterett i HR-2014-496-A (ConocoPhillips III), dommen drøftes nærmere senere i oppgaven. I saken ble det brukt som argument i skatteyters favør at en omgåelsesmåte var nevnt i forarbeidene men ikke senere lovfestet, lovgiver var altså klar over omgåelsesmuligheten uten å lovfeste regler mot den. Finansdepartementet går i forarbeidene inn for at at dette synspunktet ikke videreføres ved anvendelse av den lovfestede

⁴⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 46

omgåelsesnormen⁴⁶. Når det gjelder omgåelse av merverdiavgift tar finansdepartementet dette et steg lenger. I forarbeidene skriver departementet at tilpasning etter skarpt avgrensede regler som utgangspunkt ikke vil utgjøre en omgåelse. Men at tilpasning til slike regler «kombinert med andre forhold» kan etter omstendighetene utgjøre en omgåelse⁴⁷. Som eksempel på slike forhold nevnes Utv. 2012 s.414 (Residens Eiendom), departementet kaller saksforholdet her et «kunstig eierskap» gjennom justeringsperioden. Tilpasningen av justeringsreglene sammen med kjøpsklausulen, blir her ansett som et slikt forhold som tilsier at det forelå en omgåelse.

Nødvendigheten av denne presiseringen er ikke uklar, siden det er snakk om et moment i en helhetlig vurdering. Den viser derfor like mye til at departementet vil være på den sikre siden, og unngå en lignende sak som i HR-2014-496-A (ConocoPhillips III).

3.4.7 Formålsstridig utnyttelse av skattereglene og grunnleggende skatterettslige hensyn

Det siste momentet i totalvurderingen er: «om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn» jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f. Dette momentet åpner for en selvstendig helhetlig vurdering innenfor totalvurderingen, hva som vektlegges her vil variere fra skatteretten til avgiftsretten. Det må kunne legges til grunn at de avgiftsrettslige hensynene skal vektlegges ved anvendelse av regelen på merverdiavgiftsområde.

Merverdiavgiften skal i utgangspunktet ikke påvirke næringsstrukturen eller hvilke valg forbrukerne tar. Dette gjennomføres ved at likeartede varer og tjenester skal ha lik avgift. Men andre hensyn enn nøytralitet gjør seg også gjeldende for avgiftsretten, dette er grunnen til at det er forskjellige satser innen merverdiavgiften, og at enkelte varer og tjenester er unntatt eller har fritak for merverdiavgift. Reglene som regulerer fritak, unntak og de forskjellige satsene kan tilpasses på en kunstig måte for å oppnå et resultat som strider med de grunnleggende hensynene. Det er ved en slik utnyttelse av reglene, at momentet i punkt F kan vektlegges.

I lovforarbeidene skriver departementet at hensynet til å oppnå konkurransenøytrale resultater bør være relevant og vektlegges i totalvurderingen⁴⁸, i totalvurdering må dette hensynet tolkes inn under bokstav f. Fradragsretten skal hindre avgiftskumulasjon, som igjen vil medføre at det ikke er en konkurransemessig fordel å velge egenproduksjon (uten avgift) over å kjøpe varer og tjenester av andre (med avgift). Fradragsretten gjør også at det ikke er noen prismessig forskjell på om et produkt har en lang eller kort produksjonskjede, siden avgiften skal betales fullt i siste ledd av forbrukeren. På den måten bidrar merverdiavgiftsreglene og hensynene bak reglene til nøytralitet i både produksjonskjeden og næringsstrukturen. Å bruke

⁴⁶ Prop. 98 L (2018-2019) s. 42-43

⁴⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s.87

⁴⁸ Prop. 98 L (2018-2019) s.88

reglene i merverdiavgiftsloven mot disse hensynene vil derfor tale for at det kan foreligge en omgåelse etter momentet.

Hensynet til merverdiavgiftsregelverket sin effektivitet kan også vektlegges her. Om enkelte skatteyttere finner en struktur som åpner for avgiftsbesparelser, kan andre skatteyttere benytte seg av samme struktur. Når en skatteyter finner et slikt system, kan hensynet til effektivitet anvendes som et moment for å anvende omgåelsesregelen. Hvis disposisjonen er på grensen av hva som vil ansees som en omgåelse, vil regelverket sin generelle effektivitet, samt risikoen for at andre benytter samme strukturen, være et moment for å anvende omgåelsesregelen, for å sikre reglens og systemets effektivitet.

3.4.8 Konklusjon

I dette kapitlet vises det til enkelte problemer ved utformingen og ordlyden i sktl. § 13-2 når den skal anvendes på merverdiavgiftens område. Spesielt ved anvendelse av grunnvilkåret kommer forskjellene mellom inntekts- og formueskatt og merverdiavgiften frem.

Løsningen lovgiver har valgt for å løse disse problemene kommer klart frem av lovens forarbeider. At grunnvilkåret i bestemmelsen er utformet for inntekts- og formueskatt bør derfor ikke skape store problemer når den skal anvendes av domstolene. Men det viser til at det kunne vært hensiktsmessig å ha en egen omgåelsesregel for merverdiavgiftsretten.

Momentene i totalvurderingen utformet på en slik måte at de kan direkte anvendes på merverdiavgiftssaker. Dette er fordi momentene som står i lovteksten er generelt utformet, og tar for seg overordnede problemer i skatte- og avgiftsretten. Videre er også momentene del av en helhetsvurdering, der ikke alle momentene må tilsi at det foreligger en omgåelse. Dette betyr også at andre momenter enn de som er nevnt i bestemmelsen kan vektlegges ved en vurdering. Dette er viktig for omgåelse, siden metoder og transaksjoner for å omgå avgift som enda ikke er tiltenkt også må kunne omfattes av bestemmelsen.

4 Typetilfeller

I dette kapitlet skal jeg se på typetilfeller hvor den nye omgåelsesbestemmelsen kan anvendes. Det vil her omtales saksforhold der omgåelse tidligere har blitt anført av skattemyndighetene. Eller saker der domstolen enten har drøftet omgåelsesregelen eksplisitt, eller der domstolen har drøftet de samme momentene som gjør seg gjeldende etter bestemmelsen i sktl. § 13-2.

4.1 Fellesregistrering

Merverdiavgiftssystemet bygger på et selvstendighetsprinsipp der hvert enkelt rettssubjekt skal vurderes individuelt. Et unntak fra dette prinsippet er muligheten til fellesregistrering etter mval. § 2-2 tredje ledd. Bestemmelsen åpner for at flere samarbeidende selskaper kan registrere seg sammen i Merverdiavgiftsregisteret, ved å gjøre dette kan selskapene operere som ett avgiftssubjekt. Vilkårene for å gjennomføre en slik registrering er at selskapene «samarbeider» og at «minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene». Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse for «uekte konserner» der den samme personen/samme personene eier kapitalen i flere selskaper, slik at det er de samme aksjonærene i de forskjellige selskapene⁴⁹.

Virkingen av fellesregistrering er at selskapene blir «solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgift» jf. mval. § 2-2 tredje ledd. Overføringer mellom selskapene blir derfor ansett som en intern overføring, og utløser ikke avgiftsplikt. For salg av varer mellom de fellesregistrerte selskapene, kan overføring ansees som et uttak dersom selgeren er avgiftspliktig og kjøperen er unntatt avgift jf. mval. § 3-21. For tjenester er utgangspunktet at det ikke skal beregnes merverdiavgift når tjenesten ytes fra en avgiftspliktig til en unntatt virksomhet jf. mval. § 3-22. Dette kan leses ut av ordlyden i mval. § 3-22 1.ledd «utenfor den samlede virksomheten», ordlyden «samlede virksomheten» tilsier at tjenesten må ut av hele den samlede fellesregistreringen før det skal beregnes merverdiavgift.

Bakgrunnen for reglene om fellesregistrering er et nøytralitetssynspunkt. Så lenge interessene i selskapene er like, burde det være opp til eierne om de vil dele opp en virksomhet, eller holde den samlet. Ved fellesregistrering kan man oppnå de samme avgiftsmessige fordelene som om man drev virksomhetene i et stort selskap. Reglene om fellesregistrering gjør dette ved å fjerne avgiften på outsourcing av visse tjenester til andre aktører innen samme konsern.

⁴⁹ Ot.prp. nr. 82 (1992-1993) s. 5

Ved å følge reglene om fellesregistrering i tråd med lovgiverviljen vil avgiftssubjektet oppnå en redusert avgift ved for eksempel overføring av tjenester. Med andre ord oppnår fellesregistreringen «en skattefordel» etter sktl. § 13-2. Dette kan skape problemer for anvendelse av omgåelsesregelen, ved at en transaksjon som gjennomføres gjennom en struktur hvor formålet er å spare avgift, både kan være i tråd med lovgivers vilje og i strid med denne.

En transaksjon kan skje ved kjøp av tjenester innad i en fellesregistrering, en struktur som kan være valgt for å unngå avgift. Dette er en fremgangsmåte og struktur som lovgiver anser som godkjent avgiftsplanlegging. Blant annet for å fremme nøytralitetsprinsippet og unngå at lovbestemmelsene gir enkelte selskapsstrukturer en konkurransemessig fordel⁵⁰. Men disse reglene gir også muligheter til illojale avgiftsbesparelser eller avgiftsunndragelser. På den måten kan regelverket utnyttes for å få et resultat som strider med lovgivers vilje, eksempler på dette drøftes senere i teksten. Eksempler på utnyttelser av regelverket står også i forarbeidene og i den juridiske litteraturen⁵¹.

Som nevnt tidligere er det ikke et krav om at skatteyter må gjennomføre en transaksjon etter det handlingsmønsteret som gir høyest avgift⁵². Dette vil kunne medføre mindre forutberegnelighet for selskaper som er fellesregistrert, og de som vurderer å fellesregistrere seg. Ved at det er adgang til å fellesregistrere seg, og dette etter merverdiavgiftsloven gir skattefordeler, er det klart at ikke alle transaksjoner mellom fellesregistrerte selskaper skal være angripelig av omgåelsesregelen. Hvis dette hadde vært lovgivers intensjon ville lovgiver fjernet muligheten til fellesregistrering.

Det kan også legges til grunn at «hovedformålet» med fellesregistrering kan være å oppnå en skattefordel. Slik at grunnvilkåret for omgåelsesnormen er oppfylt. Dette tilsier at transaksjoner mellom de fellesregistrerte selskapene må løses på bakgrunn av totalvurderingen i sktl. § 13-2 tredje ledd. Dette vil kunne senke forutberegneligheten, som er viktig del av merverdiavgiftssystemet⁵³. Siden de næringsdrivende må ta sjansen på at den aktuelle disposisjonen ikke vil bli ansett som en omgåelse etter totalvurderingen.

Det vil også kunne medføre en stor økning av saker som vil bli tatt inn for domstolene og klageorgan. For å unngå dette bør det settes en klar grense på hvilke transaksjoner innenfor en fellesregistrering som kan medføre en omgåelse. I forarbeidene til omgåelsesregelen viser Finansdepartementet til to eksempler ved fellesregistrering der det foreligger en omgåelse. Utenom disse eksemplene må anvendelsen av omgåelsesregelen utpensles av domstolene og forvaltningspraksis.

⁵⁰ Ot.prp.nr.17 (1968-1969) s: 53

⁵¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 86 og Gjems-Onstad (2017) s. 342

⁵² Rt. 2008 s.1510 avsnitt 62

⁵³ Viktigheten av forutberegnelighet innenfor merverdiavgift drøftes av finansdepartementet på Prop. 98 L side 88

4.1.1 Utleie av bygg innad i fellesregistrering

Et eksempel i forarbeidene omhandler utleie av bygg fra et selskap til de øvrige selskapene i fellesregistreringen, der fellesregistreringen har både merverdiavgiftsunntatt og merverdiavgiftspliktig omsetning⁵⁴. Ved en slik sammensetting kan det merverdiavgiftsunntatte selskap midlertidig melde seg ut av fellesregistreringen og flytte ut av lokalene. Hvis lokalet da blir brukt til avgiftspliktig virksomhet, vil fellesregistreringen kunne oppnå full fradragsrett for anskaffelser til lokalene. Når den unntatte virksomheten flytter inn igjen, vil den økte fradragsretten fellesregistreringen får på grunn av utflyttingen være en skattefordel.

Ved dette eksempelet blir resultatet forskjellig om det foreligger justeringsplikt eller ikke. Jeg skal først ta for meg tilfeller der avgiftssubjektet har justeringsplikt.

Etter mval. § 9-1 er det justeringsplikt på «kapitalvarer». Med kapitalvarer menes «maskin, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner» jf. mval. § 9-1 annet ledd bokstav a. Det vil også foreligge en kapitalvare når fast eiendom har vært «gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kr» jf. mval. § 9-1 annet ledd bokstav b.

Dersom anskaffelsene gjelder en kapitalvare og det avgiftsunntatte selskapet flytter tilbake før justeringsperioden er over, må den fradragsførte inngående avgiften tilbakeføres over justeringsperioden etter de nærmere reglene om justering i mval. kapittel 9⁵⁵. Avgiftsfordelen vil da bli redusert til likviditetsfordel og at man oppnår fradrag for perioden der den avgiftsunntatte virksomheten ikke brukte lokalene.

Ved et slikt tilfelle vil reglene om justering tilsi at fellesregistreringen får den fradragsretten den har krav på. Det er derfor tvilsomt om det er grunnlag for gjennomskjæring, siden det samlet sett oppnås et fradrag som tilsvarer den faktiske bruken.

Det kan også argumenteres for at momentet i sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav e, om de aktuelle reglens retts tekniske utforming tilsier at det ikke skal gjennomføres gjennomskjæring. Reglene om justering har allerede som et av sine formål å forhindre omgåelse av avgift, justeringsreglene medfører at fradraget samsvarer med den faktiske bruken. Det ville vært urimelig strengt om reglene om justering og omgåelsesnormen skulle benyttes på samme sak, slik at det skjer en gjennomskjæring på en fradragsrett som er basert på den faktiske bruken.

⁵⁴ Prop 98 L (2018-2019) s. 86

⁵⁵ Fjermeros: (2014) s. 54

På bakgrunn av dette kan det legges til grunn at det ikke vil gjennomføres gjennomskjæring ved utleie innad i en fellesregistrering når den inngående merverdiavgiften omhandler en kapitalvare.

Videre blir spørsmålet hvordan en slik sak vil løses dersom fradraget ikke omhandler en kapitalvare. Det kan være flere grunner til at det ikke foreligger en kapitalvare, for eksempel fordi beløpsgrensene for kapitalvare i mval. § 9-1 annet ledd ikke er oppnådd. Eller at den inngående kostnaden gjelder vedlikehold på fast eiendom, som ikke er omfattet av ordlyden «ny-, på- eller ombygging» etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, det sistnevnte tilfelle skal her drøftes videre.

Vedlikehold og reparasjon er i motsetning til anskaffelser til bygg ikke omfattet av justeringsreglene. Dette er fordi det må foreligge en aktiveringsplikt for at det skal være en «kapitalvare», en slik aktiveringsplikt er det ikke ved vedlikehold og reparasjon. Det ble i 2002 foreslått av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet å endre dette, slik at vedlikehold og reparasjonskostnader skulle omfattes av justeringsreglene. Dette ble ikke etterfulgt av departementet⁵⁶. Begrunnelsen for at justeringsreglene ikke gjelder ved vedlikehold og reparasjon, er hovedsakelig ett effektivitetshensyn. Departementet anså det som meget arbeidskrevende å vurdere beløpsgrenser, spesielt for frivillig registrerte, der det ofte skjer en utskifting av leietakere. Det forelå også uenigheter om hvordan beløpsgrensene skulle beregnes, om dette skulle avgjøres på bakgrunn av bygg eller utleieobjekter i bygget. At justeringsreglene ikke gjelder for vedlikehold og reparasjon er hovedsakelig på grunn av hensyn ved frivillig registrering hvor det kan være en stadig utskifting av leietakere. Men dette åpner også for muligheter til illojal avgiftsplanlegging.

I likhet med skatteretten, er det i merverdiavgiftsretten slik at vedlikehold gir umiddelbart inntektsfradrag og dermed direkte fradragsrett. Det er derfor mulig å oppnå store avgiftsfordeler gjennom fradrag ved å melde en avgiftsunntatt virksomhet ut av en fellesregistrering og flytte ut av en eiendom. For så å gjennomføre større vedlikeholdsarbeid på bygget, etter en avgiftspliktig virksomhet har flyttet inn.

På den andre siden er påkostninger aktiveringspliktige, og må utgiftsføres ved avskrivninger⁵⁷. Et avgjørende spørsmål i slike saker blir derfor om det foreligger vedlikehold eller påkostning. Denne grensen skal trekkes likt som i skatteretten, i skatterettslitteraturen er denne grensen satt ved «standardheving». Kostnader som gir bygget en bedre standard er å anse som en påkostning, mens å bringe bygget tilbake til en standard det hadde før, er å anse som vedlikehold⁵⁸. Som eksempel vil det være vedlikehold å bytte et slitt gulv som ikke kan repareres, det vil være en påkostning å installere varmekabler i gulvet mens man bytter gulvplatene. Siden man her gir bygget en ny funksjon den ikke hadde før. Slikt vedlikehold kan omfatte store summer, særlig ved vedlikehold og reparasjon på gulv, vegger og tak.

⁵⁶ Ot.prp.nr 59 (2006-2007) s. 51-52

⁵⁷ Ot.prp.nr 59 (2006-2007) s.52

⁵⁸ Zimmer 2018 s. 194

Ved kostnader på vedlikehold gis det fradragsrett ut fra formålet på anskaffelsestiden. Om bygget brukes eksklusivt av avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet, vil det derfor foreligge full fradragsrett. Den avgiftsunntatte virksomheten kan en tid etter dette så flytte inn igjen. Siden det her ikke foreligger en kapitalvare, og dermed ingen justeringsplikt er fradragsretten i utgangspunktet endelig ut fra formålet på anskaffelsestiden. Slik at fellesregistreringen vil oppnå fullt fradrag på anskaffelser til et bygg som er til bruk i avgiftsunntatt virksomhet.

I dette eksempelet er det klart at strukturen på transaksjonen med midlertidig utmelding av fellesregistreringen og utflytting, gjennomføres for å oppnå «en skattefordel» slik at grunnvilkåret er oppfylt. En slik ordning vil heller ikke ha noen reel egenverdi for selskapet, foruten å oppnå en uforholdsmessig stor fradragsrett. Strukturen som er valgt og samarbeidet mellom partene, viser også til et illojalt preg mot skattemyndighetene og skatte- og avgiftsreglementet. Dette taler for at en domstol også vil anse arrangementet for en omgåelse. Ved en gjennomgang av momentene i totalvurderingen er ingen av momentene som taler for det ved en slik disposisjon ikke skal gjennomføres en gjennomskjæring, på bakgrunn av dette kan man legge til grunn at en slik disposisjon vil gjennomskjæres etter mval. § 12-1 og sktl. § 13-2.

4.1.2 Salg gjennom fisjon

Et annet eksempel der fellesregistrering kan gi muligheter til omgåelse av merverdiavgift, er ved salg gjennom fisjon.

Et slikt eksempel på salg gjennom fisjon er: Et selskap i en fellesregistrering skal selge en maskin som har vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet, utgangspunktet er da at det skal beregnes utgående merverdiavgift på salget. Hvis selgeren isteden oppretter et nytt datterselskap innen fellesregistreringen og overfører maskinen til datterselskapet. Kan aksjene i dette selskapet selges avgiftsfritt, siden aksjer er unntatt merverdiavgift etter mval. § 3-6. Hvis kjøper i dette scenarioet ikke har fradragsrett, kan det medføre en avgiftsbesparelse⁵⁹. Det vil her ikke foreligge et uttak jf. mval. § 3-21 1.ledd 2.setning, så langt maskinen omfattes av mval. § 9-1 2.ledd bokstav a.

Eksempelet ligner på saksforholdet i HR-2014-496-A (ConocoPhillips III) som omhandlet petroleumsskatt. Den saken gjaldt også fisjonssalg, her ved å fisjonere en eiendom ut i et eget selskap for å unngå å betale gevinstbeskatning. I avgjørelsen fikk staten ikke medhold i at selskapet på en illojal måte hadde omgått skattereglene, det kunne derfor ikke gjennomføres en reklassifisering etter den da ulovfestede omgåelsesregelen. I avgjørelsen ble det blant annet vektlagt at fisjoneringsalg, slik det ble gjennomført var nevnt i forarbeidene. Dette ble brukt som et moment for at lovgiver var godt kjent med transaksjonstypen, men likevel valgte å

⁵⁹ Gjems-Onstad (2017) s. 154

ikke lovfeste den. Etter domstolens syn at hadde de selskapet dermed ikke handlet utenfor hva lovgiver anså som akseptabel skatteplanlegging, det skulle derfor ikke gjennomføres gjennomskjæring, se særlig avsnitt 59 i dommen.

Etter avgjørelsen var det enighet i næringslivet om at slike fisjonssalg var godtatt, og at de ikke ville gjennomskjæres. Resultatet i dommen var dermed satt gjennom prejudikatslæren, men Finansdepartementet ser ut til å være misfornøyd med argumentasjonen Høyesterett bruker i avgjørelsen. I Prop. 98 L kommer dette tydelig frem når departementet skriver i et delkapittel om «omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeider» at: «*Utredningen legger derfor til grunn at det synspunktet som på dette punkt er etablert ved ConocoPhillips III-dommen, ikke bør videreføres i en lovfestet omgåelsesnorm i sin generelle form*»⁶⁰. Departementet får gehør for dette synspunktet av høringsinstansene og legger til grunn at: «*Det skal således ikke tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er omtalt i lovforarbeidene, uten at dette er fulgt opp med spesielle omgåelsesregler*»⁶¹.

Men selv om det i forarbeidene er skrevet mye om ConocoPhillips III-dommen og argumentasjonene som ble anvendt i den, er ikke forarbeidene like klar om lovfesting av omgåelsesnormen skal videreføre resultatet i dommen. Dette førte til usikkerhet rundt hvordan den foreslåtte lovfesting ville påvirke et transaksjonsmønster som nå var godt innarbeidet i praksis.⁶²

På bakgrunn av denne usikkerheten kom stortinget med ytterligere merknader til avgjørelsen i Innst. 24 L (2019-2020). Flertallet i komiteen skriver: «*Den praksis som er etablert for denne typen transaksjoner, er det etter flertallets syn ikke grunn til å endre. Flertallet legger med dette til grunn at rettstilstanden for denne typen transaksjoner ikke vil bli endret som følge av vedtakelsen av en ny bestemmelse i § 13-2 i skatteloven*»⁶³. Videre viser flertallet til at selv om en omgåelsesmulighet er nevnt i forarbeidene men ikke lovfestet, skal dette ikke komme skatteyteren til gode, i likhet med Prop. 98 L. Komiteen ser seg altså enig med det som står i Prop 98 L, og legger til at avgjørelsen i ConocoPhillips III-dommen ville blitt den samme etter den nye lovregulerte regelen. Men at det ikke skal komme skatteyter til gode at en omgåelsesmulighet er nevnt i forarbeidene.

Hvilken betydning dette har for merverdiavgift har komiteen ingen uttalelse om. Måten innstillingen er utformet, taler for at uttalelsene ikke er ment for å også omhandle merverdiavgift, siden det er satt opp et eget delkapittel for spørsmål rundt HR-2014-496-A og et delkapittel for merknader til merverdiavgift.

Det reises derfor spørsmål om uttalelsen også skal gjelde for merverdiavgiften, slik at det ikke skal gjennomføres reklassifisering ved utfisjonering før salg. Eller om merverdiavgiftens systematikk tilsier at en slik reklassifisering skal gjennomføres. I innstillingen er komiteens

⁶⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 42

⁶¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 43

⁶² Vestengen, Karstensen og Fantoft-Seielstad (2019) s.58 og Liland (2019)

⁶³ Innst. 24 L (2019-2020) kapittel 2

merknader om HR-2014-496-A og merknadene om merverdiavgiftsloven plassert i forskjellige kapitler, og temaene nevnes ikke sammen gjennom hele innstillingen. Det må derfor enten være et bevisst valg fra lovgiver å holde de to adskilt. Eller så har problemstillingen blitt oversett under lovgivningsprosessen.

Når det skal gjøres en vurdering om hvordan merverdiavgiftsplikt ved utfisjonering før salg vil behandles av domstolene, er et utgangspunkt å se hvordan forarbeidene forklarer forskjellen ved regelens anvendelse fra inntektsskatt til merverdiavgift. I Prop 98 L står det at *«anvendelsen og tolkningen av omgåelsesregelen i merverdiavgiftsloven § 12-1 skal skje i lys av merverdiavgiftens systematikk og bærende hensyn»*⁶⁴. I Innst. 24 L kommer det samme synspunktet frem; *«Selv om regelen i skatteloven og merverdiavgiftsloven benytter felles lovtekst, vil det materielle innholdet i omgåelsesregelen på de to rettsområdene ikke nødvendigvis være identiske i alle sammenhenger, men tilpasset den enkelte skattarts behov og systematikk»*⁶⁵.

Om domstolene vil anvende omgåelsesregelen på lik linje ved merverdiavgift som ved inntekt- og formueskatt, vil dermed basere seg på om merverdiavgiftsretten sitt «system og hensyn» tilsier det. De vanligste momentene som anvendes ved en slik vurdering er at avgiftsretten er mer firkantet, siden den er transaksjonsbasert og dermed er basert på en større grad av automatikk. Dette er også for å oppnå en stor grad av forutberegnelighet, som er viktig med tanke på merverdiavgiftens selvdeklareringsprinsipp.

Et slikt synspunkt om at avgiftsretten skal være mer forutberegnelig, tilsier at domstolene i mindre grad burde gjennomføre reklassifisering ved spørsmål om merverdiavgift, enn inntektsskatt. Grunnen til dette er at løsningen i ConocoPhillipsIII kan medføre inkonsistente løsninger⁶⁶. Tanken er at transaksjonen omhandler aksjer, og at salget derfor må tillegges de avgifter som følger med et aksjesalg. Hvis omgåelsesregelen skal anvendes på slike salg etter utfisjonering, vil det oppstå usikkerhet for begge parter om transaksjonen er avgiftspliktig eller ikke. Når Høyesterett har lagt til grunn at slike transaksjoner ikke skal skattlegges ved inntektsskatt, og dette senere er bekreftet av lovgiver vil det å gjøre samme transaksjonsformen avgiftspliktig stride med de hensyn som legges til grunn i forarbeidene. Herunder at omgåelsesregelen skal som utgangspunkt være likt for både skatte- og avgiftsretten, spesielt når systematikken i avgiftsretten i mindre grad åpner for en reklassifisering.

Et argument mot denne tolkningen er effektiviteten til merverdiavgiftssystemet. Om fisjonssalg som nevnt i dette kapitlet ikke omfattes av omgåelsesregelen vil effektiviteten til merverdiavgiftssystemet bli svekket, spesielt ved salg av enkeltgjenstander med store verdier. Tidligere i kapitlet har jeg allerede nevnt hvordan dette kan utnyttes ved salg av maskiner, et lignende eksempel vil være salg av kunst, salg av kunst er avgiftspliktig når det ikke selges av opphavsmannen jf. mval. § 3-7 (5) ved at kunstverket er en vare jf. mval. § 3-1. Ved kjøp av

⁶⁴ Prop. 98 L side 100, se også lignende formulering på side 21

⁶⁵ Innst 24 L (2019-2020)

⁶⁶ Liland brev til Stortingets finanskomite av 15. mai 2019

kunst er det ikke fradragsrett. når kjøper ikke «omsetter samme slag i sin virksomhet», jf. mval. § 8-3 (1) c. Et eksempel her vil være et advokatselskap som kjøper et kunstverk til sin resepsjon av en kunstforhandler⁶⁷.

Ved salg av dyre kunstverk vil det være et ønske om å unngå å betale inngående merverdiavgift, siden selskapet ikke får fradrag. Ved kunst er det ofte er snakk om store verdier, ved å fisjonere ut kunstverket til et eget selskap og selge aksjene i dette avgiftsfritt kan partene oppnå en stor skattefordel.

Dette kan medføre at det i praksis aldri betales merverdiavgift ved slike varer. Dette taler for at det skal skje en gjennomskjæring ved slike fisjonssalg, siden det kan tilsidesette hele merverdiavgiftssystemet ved enkelte salg.

Om domstolene vil godkjenne en gjennomskjæring slike salg vil nok variere etter faktum i saken. Men som det er visst til her, kan det argumenteres for at begge løsninger. Dette medfører at det bør utvises forsiktighet når en presedens skal settes for slike saker.

4.2 Beløpsgrenser

Et annet område der det kan oppstå spørsmål rundt omgåelse av merverdiavgift, er ved utnyttelse av beløpsgrensene i merverdiavgiftsregelverket. Disse beløpsgrensene åpner for omgåelsesmuligheter rundt registreringsplikt etter mval. § 2-1 og ubetydelighetsregelen i mval. § 8-2 tredje og fjerde ledd. Jeg skal her utdype om omgåelsesmuligheter rundt ubetydelighetsgrensen, også ved beløpsgrenser vil de mer nyanserte spørsmålene oppstå rundt fellesregistrering.

I forarbeidene skriver finansdepartementet at tilpasninger til slike beløpsgrenser som utgangspunkt ikke vil utgjøre en omgåelse, men bemerker at «*tilpasning til slike skarpt avgrensede regler, kombinert med andre forhold, etter omstendighetene kan utgjøre en omgåelse*»⁶⁸.

Et eksempel som her kan utgjøre en omgåelse er kunstig eierskap til kapitalvare gjennom en justerings eller tilbakeføringsperiode, slik som saksforholdet i Utv. 2012 s.414 (Residens Eiendom). Et annet eksempel er formelt eierskap av et selskap gjennom 85 % av selskapskapitalen⁶⁹, ved bruk av aksjeklasser i selskapet kan det settes opp et system slik at eierandelen i selskapet ikke tilsvarer kontroll over selskapet, i motsetningen til utgangspunktet i aksjeloven jf. Lov om aksjeselskaper 13. juni 1997 nr 44 §§ 4-1 og 5-3 første ledd.

⁶⁷ Gjems-Onstad (2017) s.242

⁶⁸ Prop. 98 L s. 87

⁶⁹ Prop. 98 L s. 87

Ved et slikt eierforhold kan selskapene fellesregistrere seg etter mval. § 2-2 tredje ledd, dette kan medføre avgiftsbesparelse som kan reklassifiseres etter sktl. § 13-2 hvis det «i tillegg er etablert en struktur som gir minoritetseierne den økonomiske eierinteressen»⁷⁰.

I tillegg til de nevnte eksemplene bør det også gjennomføres reklassifisering dersom det er majoritetseierne som har den økonomiske eierinteressen i fellesregistreringen. Dette er ikke nevnt i forarbeidene, der departementet kun nevner tilfeller der minoritetseierne har den økonomiske interessen. At det burde gjennomføres gjennomskjæring ovenfor majoritetseiere ved fellesregistrering kan man vise med et eksempel om utnyttelse av ubetydelighetsregelen i mval. § 8-2.

Ubetydelighetsregelen i mval. § 8-2 tredje og fjerde ledd regulerer de tilfeller der en avgiftspliktig eller ikke-avgiftspliktig del av den totale omsetningen for en virksomhet, er så liten at det ville vært upraktisk å gjennomføre en fordeling av hva som er avgiftspliktig og ikke. I mval. § 8-2 er denne grensen satt til 5% av den totale omsetningen i et regnskapsår. Virkningen av dette er at det i en virksomhet hvor mer enn 95% av omsetningen er avgiftspliktig, kan all inngående avgift som ikke utelukkende gjelder unntatt virksomhet fradragsføres. På lik linje vil en virksomhet der mer enn 95% av omsetningen er unntatt avgift ikke ha noen fradragsrett. Et unntak fra regelen er finansielle tjenester, jf. mval. § 8-2 tredje ledd annet punktum. Ved finansielle tjenester kan være snakk om store beløp har disse fortsatt rett til fradrag, selv om den avgiftspliktige omsetningen utgjør mindre enn 5% av den totale omsetningen.

Bakgrunnen for ubetydelighetsregelen er å unngå unødvendig arbeid og ressursbruk. Både fra skatteyter som må føre tall og regnskap, og skattemyndighetene som slipper å kontrollere dette. Men siden regelverket bygger på tillit og legger et stort ansvar over på selskapene, kan dette utnyttes for å oppnå en skattefordel man ikke har krav på. På lik linje som nevnt tidligere, kan fellesregistrering her brukes til å strukturere en transaksjon på en måte som kan medføre avgiftsbesparelser.

Denne regelen kan utnyttes av majoritetseieren ved fellesregistrering gjennom oppkjøp av mindre selskaper for å endre hvor stor del av den totale omsetningen som er avgiftspliktig. Et større selskap som har en avgiftspliktig del på under 95% kan kjøpe opp et mindre selskap som er fullstendig avgiftspliktig og fellesregistrere seg med dette. På den måten kan den totale avgiftspliktige omsetningen overstige 95% av den totale omsetningen. Dette vil medføre fullstendig fradragsrett for anskaffelser som er til den avgiftspliktige og avgiftsunntatte delen av selskapet, som kan medføre avgiftsbesparelse⁷¹.

Dersom selskapene i realiteten handler som før, og den eneste grunnen til å gjennomføre fellesregistreringen var for å oppnå en skattefordel, kan dette bli vanskelig å slå ned på for skattemyndighetene om disposisjonsrekken ikke blir ansett som pro forma. Å ta utgangspunkt i egenverdien her kan bli problematisk, ved at det oppkjøpte selskapet kan være lukrativt, noe

⁷⁰ Prop. 98 L s. 87

⁷¹ Gjems-Onstad (2017) s. 155

som tilsier at det å kjøpe opp selskapet har en verdi utenom skattefordelen. En reklassifisering må derfor skje på bakgrunn av at disposisjonen utnytter skattereglene i strid med sitt formål eller hensyn, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f.

Om dette er en form for avgifts-omgåelse som lovgiver har drøftet, kommer ikke frem i utredningen. Dette kan vise til at utredning ikke var godt nok drøftet, som flere av høringsinstansene viser til i forarbeidene.

At det oppkjøpte selskapet er lukrativt, og at arrangementet derfor har en forretningsmessig egenverdi, er ikke til hinder for at domstolene kan bruke den lovfestede omgåelsesregelen på en slik sak. Siden «forretningsmessig egenverdi» kun er et moment i totalvurderingen, om det vil foreligge en omgåelse på slike saker må baseres på faktum i den konkrete saken. Hovedregelen vil nok bli at det ikke foreligger en omgåelse ved slike saker. Dette er fordi det vil bli vanskelig å bevise at oppkjøpet var gjort hovedsakelig for å oppnå en skattefordel. Samtidig taler nøytralitetsprinsippet og skatteyteren sin handlingsfrihet til å drive sitt eget selskap som man selv mener er forsvarlig for at det ikke burde gjennomføres en gjennomskjæring.

En tilnærming som kan anføres av skattemyndighetene er kravet til at selskapene må være «samarbeidende» jf. mval. § 2-2. Om selskapene ikke anses som samarbeidende av domstolene vil ikke vilkåret for fellesregistrering være oppfylt, og strukturen vil være ugyldig.

4.3 Omstrukturering

Tidligere i oppgaven er det nevnt flere eksempler der fisjon og etterfølgende salg er benyttet for å oppnå en avgiftsfordel. Eksemplene har vært basert på utfisjonering av selskapet for å selge eiendeler i selskapet. I TKISA-2011-131751 (Start stadion), var det spørsmål om omstrukturering av selskapet gjennom fisjon for å omsette en del av selskapet og omstrukturere selskapets struktur.

Saken omhandlet Start Stadion AS, et heleid datterselskap av Start toppfotball AS som ble stiftet i forbindelse med oppføringen av nytt fotballstadion i 2005. Styret i Start Stadion AS besluttet i 2006 å utfisjonere de ulike forretningsområdene i selskapet til 5 egne selskap, herunder Rettighetskompaniet AS som eide navnerettigheter for klubben. Fisjonen vedrørende Rettighetskompaniet AS trådte i kraft 20. desember 2006, Rettighetskompaniet AS ble så ved formell aksjesalgsavtale den 29. desember 2006 solgt til Sparebank Sør. Skatteetaten fattet så vedtak om etterberegning av merverdiavgift for Start stadion.

For tingretten anførte Skatt sør at det forelå en omsetning av nevnerettighetene fra Start Stadion før fisjonen og overdragelsen av aksjene til Sparebank Sør. Subsidiært anførte Skatt sør at det under enhver omstendighet var grunnlag for etterberegning etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Saken ble løst etter merverdiavgiftsloven 1969, etter lovens § 13 ville salget av navnerettighetene bli ansett som en «omsetning» som var avgiftspliktig, mens salg av aksjer var unntatt fra avgift. Tingretten kom frem til at det forelå et salg av navnerettigheten før fisjonen, på grunn av dette forelå en merverdiavgiftsplikt for Start Stadion. Tingretten behandlet derfor ikke spørsmålet om gjennomskjæring.

Ved at Skatt sør anførte omgåelse, er det klart at skattemyndighetene mente at et slikt disposisjonsmønster kunne gjennomskjæres etter den da ulovfestede omgåelsesregelen. Anførselen til Skatt sør med de momentene de mener er avgjørende, vil derfor være av interesse når man drøfter om en gjennomskjæring kunne vært gjennomført etter den lovfestede omgåelsesregelen.

Skatt sør anførte at transaksjonen ikke hadde noe «*annet formål enn å spare avgift, og den må betegnes som illojal*»⁷². Videre anfører Skatt sør at fisjonen ikke kunne begrunnes med «*risikomessige betraktninger*» og at det ikke var «*nødvendig å selge navnerettighetene via et aksjeselskap*».

Om saken skulle vært løst etter den lovfestede omgåelsesregelen, ville disse anførlene tilsvart momentene i sktl. § 13-2. At fisjonen ikke hadde et annet formål enn å spare avgift, viser klart til grunnvilkåret, og at hovedformålet har vært å spare avgift. At det ikke var noen risikomessige betraktninger bak det å selge navnerettighetene via et aksjeselskap og at fisjoneringsen derfor var unødvendig, tilsvarer momentene i totalvurderingen om «*forretningsmessig egenverdi*» i tredje ledd bokstav a og «*om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei til det økonomiske formålet*» etter bokstav c.

Den forretningsmessige egenverdien av å fisjonere ut en del av virksomheten og overføre visse rettigheter til denne, vil være å sikre morselskapet ved å spre ut formuesposter, slik at ikke hele selskapet rammes i en vanskeligere økonomisk periode. I dommen kommer det frem at dette ikke var tilfelle ved Start Stadion og fisjoneringsen av Rettighetskompaniet, årsaken for utfisjoneringsen ble ansett å være basert på et ønske om å skaffe seg en avgiftsfordel. Årsaken til fisjonen er et bevisspørsmål for domstolene, om det besluttes at en slik oppdeling er gjort for å spare avgift, og ikke for å gi selskapet økonomisk sikkerhet, vil grunnvilkåret for gjennomskjæring være oppfylt.

Videre i totalvurderingen, ville momentet i bokstav c blitt vektlagt. Momentet tilsier at hvis en disposisjon har skattefordel som hovedformål, taler det for gjennomskjæring at disposisjonen er en uhensiktsmessig vei til det økonomiske formålet. I Start Stadion-dommen var ifølge Skatt sør det økonomiske formålet med disposisjonen å selge navnerettighetene til Sparebank

⁷² TKISA-2011-131751

Sør. Dette er et mål man kunne oppnådd uten å fisjonere ut Rettighetskompaniet og overføre navnerettighetene. Start Stadion AS kunne ha solgt navnerettighetene direkte til Sparebank Sør, en disposisjon som hadde vært avgiftspliktig.

Ved anvendelse av dette momentet ligner saken på Utv. 2012 s. 414 (Residens Eiendom), som er nevnt flere ganger tidligere i oppgaven. Den saken gjaldt leieavtale med salgsoption, der leieavtalen ble ansett for å være en disposisjon som kun var gjennomført for å få avgiftsfradrag. På tilsvarende måte kan fisjoneringen i Start Stadion dommen sees på som en disposisjon som kun ble gjennomført for å ikke betale avgift. I lovforarbeidene er Residens Eiendom-saken nevnt flere ganger som et eksempel på et saksforhold der den lovfestede omgåelsesregelen ville medføre gjennomskjæring⁷³. I forarbeidene viser departementet til lagmannsrettens vurdering i dommen: «vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt ved at leieavtalen var inngått utelukkende for å oppnå en formell utsettelse av salget»⁷⁴. Denne uttalelsen vurderer departementet til å tilsvare momentet om en disposisjon som er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet.

Dette momentet ville vært anvendelig på samme måte i Start Stadion-saken som i Residens eiendom. Både domstolspraksis og lovforarbeidene har vist til at dette er en type disposisjon som kan gjennomskjæres. Ved anvendelse av den lovfestede omgåelsesregelen på slike omstruktureringer, kan man derfor legge til grunn at en gjennomskjæring ville blitt godtatt.

En virksomhet kan også skaffe seg en avgiftsfordel gjennom omstrukturering ved å utnytte beløpsgrensene som nevnt i kapittel 4.2, herunder beløpsgrensen ved registreringsplikt i mval. § 2-1. Etter mval. § 2-1 første ledd skal næringsdrivende registreres i Merverdiavgiftsregisteret «når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteg 50.000 kroner i en periode på tolv måneder». Det er når omsetningen overstiger 50.000 kroner det inntreer en avgiftsplikt, og den næringsdrivende må kreve inn og innbetale merverdiavgift jf. mval. §§ 11-1 og 15-11 første ledd. Dersom omsetningen er under 50.000 kroner vil det ikke foreligge registreringsplikt, og virksomheten er ikke avgiftspliktig

Dette kan utnyttes av selskaper gjennom omstruktureringer ved å dele opp selskapet i flere mindre deler. Hvis den som kjøper varen eller tjenesten ikke har fradragsrett, vil det at selgeren ikke skal betale inn merverdiavgift medføre en skattefordel. Hvis kjøperen er siste omsetningsledd, vil det medføre en konkurransefordel for selgeren at det ikke skal betales avgift. Selgeren kan da senke prisen på produktet i henhold til avgiftssatsen og oppnå en fordel ovenfor andre aktører som selger samme type produkt med avgift. Dette er en avgiftsfordel for selgeren som også strider mot nøytralitetshensynet i avgiftsretten.

Et eksempel på en slik omgåelse kan være et selskap som driver produksjon og salg av varer, der virksomheten har en anslått årlig omsetning på 80.000 kroner.

⁷³ Se Prop.98 L side 85-88

⁷⁴ Utv.2012 s.414

Dersom selskapet deler seg i to, med like stor omsetning på hver del gjennom en fisjon. Vil de separate selskapene ikke ha registreringsplikt, siden de vil ha en årlig omsetning på under 50.000 kroner. Selskapene vil derfor ikke ha avgiftsplikt, at det ikke betales inn merverdiavgift på omsetningen over 50.000 kroner vil her medføre en skattefordel. Skattefordelen vil være større der kostnaden for materialer ved den produserte varen er lav, siden virksomheten heller ikke vil ha fradragrett.

Ved anvendelse av sktl. § 13-2 på dette eksempelet vil grunnvilkåret tilsi at det foreligger en omgåelse. Som nevnt ovenfor vil forretningsmessige grunner til å dele opp et selskap for eksempel være å spre formuesposter for å minimere skaden ved vanskelige økonomiske tider. Igjen vil begrunnelsen for delingen av selskapet bli et spørsmål domstolene må ta stilling til, om det legges til grunn at delingen er gjennomført for å unngå registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Må delingen ansees å ha vært gjennomført for å oppnå en avgiftsfordel, strukturen rundt disposisjonen taler derfor for at det foreligger en omgåelse.

Om det foreligger en omgåelse må derfor avgjøres etter totalvurderingen i sktl. § 13-2 tredje ledd. Momentet som taler for at det ikke foreligger en omgåelse her er «skattefordelens størrelse». Det kan tenkes at en slik oppdeling også gjennomføres i virksomheter med større omsetningen, men dette vil også medføre at selskapet må deles til flere selskaper, ved større omsetninger kan bli dette upraktisk å gjennomføre, å bruke en slik oppdeling vil derfor være mer hensiktsmessig ved mindre selskaper.

Den forretningsmessige egenverdien etter sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav a, vil ved en slik struktur være ikke-eksisterende om det legges til grunn at oppdelingen er gjort for å unngå registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Som vist til tidligere vil fisjoneringen her kunne ansees som å være et nødvendig ledd for formålet med disposisjonen, herunder å selge varene. Dette momentet taler derfor også for at det foreligger en omgåelse, ved at disposisjonen er en uhenktsmessig vei frem til det økonomiske formålet jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav d.

Det viktigste momentet for at det foreligger en omgåelse ved en slik sak er at det strider med formål og grunnleggende hensyn i avgiftsretten jf. sktl. § 13-2 fjerde ledd bokstav f. Ved å bruke denne strukturen kan mange selskaper totalt unngå å betale merverdiavgift, for større selskaper vil dette være upraktisk, siden selskapet må deles opp i mange deler. Men hensynet til effektivitet taler for at muligheten til å gjennomføre et slikt arrangement bør utelukkes helt.

Ved avgjørelse av slike saker vil domstolene sannsynligvis komme frem til at en slik struktur kan gjennomkjæres.

4.4 Konkurs

Omgåelse av merverdiavgift ved konkurs har også blitt nevnt tidligere i oppgaven. Både i Rt. 2011 s. 213 (Invex) og Rt. 2012 s.840 (Grasmo) var konkurs en sentral del av avgiftsbesparelsen. Som vist til tidligere var omgåelsesregelen ikke avgjørende i sakene, men i begge sakene ville gjennomskjæring etter sktl. § 13-2 vært en naturlig anførsel fra skattemyndighetene.

Begge sakene omhandlet fradragsrett ved kjøp av varelager, der selgeren var konkurs og ikke hadde midler til å betale utgående merverdiavgift til staten. I sakene var et annet viktig moment at både kjøper og selger av varelageret, var klar over at det ikke var midler til å betale merverdiavgiften. Det var dette som gjorde disposisjonene illojale mot avgiftssystemet, det var inngått en avtale der man visste at avgiften ikke ville bli betalt.

Tilsvarende var avgjørende i TOSLO-2011-108739 (Eiker Eiendom). Spørsmålet i denne saken var om Eiker Eiendom hadde fradragsrett på merverdiavgift med grunnlag i en faktura fra et subjekt som ikke hadde midler til å betale utgående avgift. Selgeren hadde slutt fakturert avgiftssubjektet for et prosjekt som ikke var ferdigstilt eller levert. Tingretten vektla at selgeren og Eiker Eiendom hadde til dels samme eiere, og la til grunn at Eiker eiendom derfor visste eller burde visst at selger ikke kom til å betale avgiften. På bakgrunn av dette ble fradrag nektet, da retten anså fakturaen som en disposisjon som eksklusivt var ment til å skaffe fradragsrett for kjøperen.

En annen konkurssak hvor fradrag ble nektet basert på partenes kjennskap til hverandres økonomiske situasjon er TOSLO-2011-100809 (MTU Nett AS Konkursbo). Spørsmålet i denne saken var om et konkursbo hadde krav på fradrag for en transaksjon konkursdebitor hadde gjennomført ett år tidligere. Senere gikk også selgeren konkurs og begge konkursboene hadde samme bobestyrer. Bobestyreren oppdaget feilen ved avgiftsbehandlingen, foretok en korreksjon og sendte inn korrigerede merverdiavgiftsoppgaver. Tingretten kom frem til at det ikke forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift. I avgjørelsen vektla retten at det var samme eiere hos kjøper og selger, samt at det var samme bobestyrer i begge konkursboene. Arrangementet ble derfor ansett som en illojal tilpasning av avgiftsreglene for å sikre et netto innskudd fra staten. I dommen vises det også til drøftelsen i Rt. 2011 s.213 Invex, som argument for at det ikke forelå fradragsrett⁷⁵.

Tidligere har slike saker med spørsmål om fradragsrett for kjøper hvor selger ikke har midler til å betale utgående avgift blitt løst gjennom formålsbasert lovtolkning. De har ikke blitt løst ved bruk av omgåelsesregelen, men av de øvrige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven.

Høringsinstansenes merknader i forarbeidene har også påpekt at slike omgåelsestilfeller ikke vil rammes av ordlyden i sktl. § 13-2⁷⁶.

⁷⁵ Hansen (2012) s:64

⁷⁶ Prop. 98 L side 81

Om kjøperen i de eksemplene som nevnt her vil kunne angripes av mval. § 12-1 og sktl. § 13-2 vil et avgjørende moment være om kjøper er klar over selger sin økonomiske situasjon. Dette er fordi skattefordelen til kjøperen oppnås ved at han får fradragrett for et beløp som ikke vil bli betalt til staten. På den måten opprettholdes ikke balansen mellom utgående og inngående merverdiavgift, som fører til at kjøperen urettmessig får en subsidie fra staten. Om kjøperen ikke var klar over at selgeren ikke ville betale avgiften, ville kjøperen heller ikke vært klar over muligheten for å oppnå en «skattefordel». Det ville da heller ikke vært mulig for kjøperen å ha dette som «hovedformål», dermed ville ikke grunnvilkåret i sktl. § 13-2 vært oppfylt og det ville foreligget en omgåelse.

Om grunnvilkåret er oppfylt, ved at kjøperen er klar over selgerens økonomiske posisjon, og grunnen til at disposisjonen gjennomføres er å oppnå en skattefordel. Vil spørsmålet være om totalvurderingen tilsier at disposisjonen kan legges til grunn for beskatning.

Som nevnt i kapittel 3.3.1 vil skattemyndighetene kunne få vanskeligheter med å påvise at slike transaksjoner ikke har noen «forretningsmessig egenverdi». Det er her bevisspørsmål som vil være avgjørende, et poeng her er at «forretningsmessig egenverdi» er et moment i totalvurderingen. De resterende punktene i totalvurderingen reiser ikke særlige vanskelige spørsmål. Slik at en slik disposisjon i fremtiden vil kunne bli ansett som en omgåelse etter sktl. § 13-2.

Om domstolen eventuelt vil benytte dette til å gjennomskjære en slik disposisjon, er mindre sikkert. Av de tidligere nevnte dommene har en tolkning av de øvrige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven vært sentrale. Det foreligger nå rettspraksis til å støtte opp en lignende tolkning av de øvrige bestemmelsene i fremtiden. Ved lovfesting av omgåelsesnormen har både skattemyndigheten og domstolene fått en ny inngangsvinkel ved løsning av fremtidige saker om fradragrett ved selgers konkurs, og manglende betalingsevne av merverdiavgift.

5 Avslutning

Gjennom drøftelsene og analysene gjort i oppgaven har jeg vist til noen av punktene der det kan medføre problemer at bestemmelsen i sktl. § 13-2 skal regulere omgåelse for både inntekts- og formueskatt og merverdiavgift. Spesielt ved fellesregistreringer er det blitt reist spørsmål ved anvendelsen av regelen på merverdiavgiftsfeltet, dette er noe som kunne vært drøftet bedre i lovforarbeidene.

I oppgaven har punktene der bestemmelsen kan medføre problemer blitt fremhevet, tilfeller der anvendelsen av sktl. § 13-2 på merverdiavgiftsfeltet ikke vil medføre problemer har ikke blitt gitt like mye oppmerksomhet. Oppgaven kan derfor gi et skjevt bilde på hvor godt bestemmelsen passer til å regulere omgåelse for merverdiavgift i praksis. Ved anvendelse av grunnvilkåret kommer det frem i oppgaven at en felles omgåelsesregel ikke er optimalt. Men utenom eksemplene som er nevnt her kan jeg ikke se at det vil medføre problemer at bestemmelsen i sktl. § 13-2, skal regulere omgåelse for både inntekts- og formueskatt og merverdiavgift.

På de resterende punkter der ordlyden i sktl. § 13-2 ikke tilsvarer merverdiavgiftssystemet på en god måte, gir forarbeidene føringer på hvordan den skal anvendes på merverdiavgiftsfeltet. Av forarbeidene kommer det også klart frem at omgåelsesregelen ikke skal få en påvirkning for de øvrige bestemmelsene i Merverdiavgiftsloven⁷⁷. Det er derfor usannsynlig at lovfestingen vil ha noen uventede negative virkninger over merverdiavgiftssystemet generelt.

Dette tilsier også at bestemmelsen ikke vil ha mye anvendelse, med tanke på hvor få saker om omgåelse innenfor merverdiavgift som har vært oppe til domstolene før lovfestingen. Lovfestingen kan ha den virkningen at skattemyndighetene i større grad vil prøve å reklassifisere disposisjoner. Siden normen er lovfestet kan skattemyndighetene føle seg mer rustet til å angripe illojale disposisjoner. Dette med bakgrunn i legalitetsprinsippet ved at de kan anføre en lovbestemt regel, som gjør at vilkårene for omgåelse er klarer lagt frem for domstolene, næringsdrivende og skattemyndighetene. Dette kan gi skattemyndighetene større trygghet i at anførselen vil føre frem.

Men som det kommer frem av oppgaven er ikke terskelen for omgåelse endret i særlig grad av lovfestingen. At bestemmelsen har et to-delt vurderingsgrunnlag med et grunnvilkår om hovedformål og en totalvurdering, som i Hex-dommen er noe man benyttet seg av før lovfestingen⁷⁸. Dette vil derfor ikke medføre noen endring for terskelen ved anvendelse. At momentene i totalvurderingen nå er nedskrevet og nærmere definert, kan ha en betydning for terskelen for gjennomskjæring. Men som nevnt tidligere er det momenter i en totalvurdering, listen er derfor ikke uttømmende. De momentene som står i lovteksten er også ganske generelle innenfor skatt- og avgiftssystemet.

⁷⁷ Prop. 98 L s. 85

⁷⁸ Rt. 2007 s. 209

Gjennom dette vil lovfestingen av omgåelsesnormen både fastslå normens eksistens innenfor merverdiavgiften, og hjelpe med å definere reglens omfang uten å medføre store endringer i normens anvendelse.

Litteraturliste

5.1 Litteratur

Fjermeros Morten: «Bevisvurdering og omgåsesnorm» Revisjon og regnskap Utg. 6 (2014) s. 45-54

Gjems-Onstad Ole mfl. Lærebok i Merverdiavgift 5. utgave, Oslo: Gyldendal 2017

Hansen Ida Holm “Gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten” Revisjon og Regnskap utg. 7 (2012) s. 61-63

Hartvigsen Øyvind og Zahl Fjell. «Ulovfestet gjennomskjæring på MVA-området» Revisjon og regnskap utg. 6 (2008) s.66-69

Killengreen John, Larsen Trond og Larsen Frode Heggdal. «Gjennomskjæring på avgiftsrettens område Del 2» Revisjon og Regnskap utg. 2 (2000) s. 60-65

Larsen Frode Heggdal. «Omgåelsesnorm på avgiftsrettens område» Revisjon og Regnskap utg. 5 (2011) s. 55-58

Liland Anders. «Prop. 98 L (2018-2019) Lovfesting av en generell omgåelsesregel – motforestillinger til punkt 7.4.10 Hvor skattlegging på grunnlag av omgåelsesregel vil ha inkonsistente virkninger» - Brev til Stortingets finanskomite av 15. mai 2019

Liland Anders. «lovfesting av skatteregel om omgåelse – skaper usikkerhet ved fisjon før aksjesalg» (2019) <https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2019/05/lovfesting-av-skatteregel-om-omgaelse---skaper-usikkerhet-ved-fi.html> Hentet 22.05-2020

Vestengen Arild, Karstensen Anine og Fantoft-Seielstad Henrik: «Lovfesting av den ulovfestede omgåelsesregelen» Revisjon og Regnskap utg. 5 (2019) s. 56-61

Zimmer Fredrik. Lærebok I Skatterett 8. Utgave, Oslo: Universitetsforlaget 2018

Aarbakke, Magnus. «Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem» Lov og Rett nr. 1(1970) s. 1-24

Det Kongelige finansdepartement: Faktaark om statens inntekter og utgifter 2019. <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Satsinger/?pid=89003> (Lest 19.05.2020)

5.2 Lov og Forarbeidsregister

1997 Lov 13. juni nr. 44 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven)

1999 Lov 26. mars nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

2009 Lov 19. juni nr. 58 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Ot.prp.nr.17 (1968-1969):

Ot.prp. nr. 82 (1992-1993)

Ot.prp.nr 59 (2006-2007)

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

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

Innst. 24 L (2019-2020) Om endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)

5.3 Domsregister

Høyesterett

Rt.1999 s.946 (ABB)

Rt. 2006 s.1199 (Nagell-Erichsen)

Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime

Rt. 2007 s.209 (Hex)

Rt. 2008 s. 932 (Bowling-dommen)

Rt 2008 s.1510 (Reitan)

Rt. 2008 s.1537 (ConocoPhillips I)

Rt. 2011 s.212 (Invex)

Rt. 2012 s. 840(Grasmo)

HR-2012-927-U

HR-2014-496-A (ConocoPhillips III)

HR-2016-2165-A (Ikea)

HR-2016-2621-U

Eidsivating lagmannsrett

LE-2016-28020

Borgarting lagmannsrett

RG. 2012 s.280 (Residens Eiendom)

LB-2016-106840

Kristiansand tingrett

TKISA-2011-131751 (Start stadion)

Oslo tingrett

TOSLO-2011-108739 (Eiker Eiendom)

TOSLO-2011-100809 (MTU Nett AS Konkursbo)