

GJENNOMSKJÆRING I MERVERDIAVGIFTSRETTE



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 572
Leveringsfrist: 25.04.2012

Til sammen 17 981 ord

18.04.2012

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema for oppgaven	1
1.1.1	Hva er gjennomskjæring?	1
1.2	Rettskildebildet	2
1.3	Merverdiavgiftssystemet	3
1.4	Avgrensninger	5
1.5	Historikk	7
<u>2</u>	<u>HENSYN</u>	<u>8</u>
2.1	Hensyn for adgang til gjennomskjæring	9
2.1.1	Rettferdighet og likhet	9
2.1.1.1	Konkurransenøytralitet	9
2.2	Hensyn mot adgang til gjennomskjæring	10
2.2.1	Rettssikkerhet	10
2.2.1.1	Legalitetsprinsippet	10
2.2.1.2	Selvdeklareringsprinsippet	11
<u>3</u>	<u>GJENNOMSKJÆRING PÅ ANDRE RETTSOMRÅDER</u>	<u>13</u>
3.1	Innledning	13
3.2	Gjennomskjæring i inntektsskatteretten	13
3.2.1	Grunnvilkår: hovedsakelig formål å spare skatt	14
3.2.2	Tilleggsvilkår: stridende mot reglens formål å legge disposisjonen til grunn	14
3.3	Gjennomskjæring i arveavgiftsretten	16
3.3.1	Nagell-Erichsen-dommen: adgang til gjennomskjæring i arveavgiftsretten	16
3.3.2	Reitan-dommen: stadfestelse av Nagell-Erichsen-dommen	18

3.4	Gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område i EU-retten	20
3.4.1	Halifax-saken: adgang til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten	21
3.5	Forskjeller og likheter mellom inntektsskatteretten, arveavgiftsretten og merverdiavgiftsretten	24
4	<u>GJENNOMSKJÆRING I MERVERDIAVGIFTSRETEN</u>	25
4.1	Innledning	25
4.2	Rettspraksis vedrørende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten	26
4.2.1	Invex-dommen: adgang til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten	26
4.2.2	Grasmo-dommen: første dom der gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten ble benyttet	33
4.2.3	Residens-dommen: subsidiær anførsel om gjennomskjæring vurdert av retten	35
4.2.4	Start Stadion-dommen: subsidiær anførsel om gjennomskjæring ikke vurdert av retten	36
4.2.5	«Prejudikatvirkningen»	37
4.3	Forvaltningspraksis	38
4.3.1.1	Fradragsrett for personkjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet	40
4.3.1.2	Virksomhetsoverdragelse	45
4.3.1.3	Ikke reell overdragelse	49
4.3.1.4	Oppsummering/vurdering av forvaltningspraksis	50
5	<u>VURDERING AV RETTSTILSTANDEN</u>	51
5.1	Innledning	51
5.2	Vilkårene for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten	52
5.3	Er det behov for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten?	53
5.4	Vil avgiftsmyndighetene i større grad anføre gjennomskjæring?	55
5.5	Høy terskel for å anvende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten	56
5.6	Bevisbyrde	57
5.7	Alternativer til bruk av gjennomskjæring	58
5.7.1	Lovtolkning vs. gjennomskjæring	58
5.7.1.1	Fellesregistrering	60

5.7.2	Proforma vs. gjennomskjæring	63
5.8	Er det behov for lovfesting av gjennomskjæringsnormen?	63
6	<u>OPPSUMMERING</u>	<u>65</u>
	<u>KILDEHENVISNINGER</u>	<u>66</u>
6.1	Juridisk litteratur	66
6.1.1	Bøker	66
6.1.2	Artikler	66
6.2	Lovgivning	67
6.3	Forarbeider	67
6.4	Rettspraksis	68
6.4.1	Høyesterett	68
6.4.2	Lagmannsrettene	69
6.4.3	Tingrettene	69
6.4.4	Internasjonal rettspraksis	69
6.5	Traktater	69
6.6	Forvaltningspraksis/ administrative uttalelser	69
6.6.1	Klagenemnda for merverdiavgift (KMVA)	69
6.6.2	BFU'er	70
6.6.3	Administrative uttalelser	70

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

I denne oppgaven tar jeg for meg temaet gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. I Rt. 2011 s. 213 (Invex) uttaler førstvoterende, med tilslutning fra flertallet: *«Det er sikker rett at det kan etableres skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket. Dette har også vært lagt til grunn ved arveavgift, jf. Rt-2006-1199 avsnitt 50 til 56.*

Etter mitt syn er det ikke noe til hinder for å legge lignende synspunkter til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven.»

Inntil denne høyesterettsdommen ble avsagt, var det usikkert om det gjelder en ulovfestet adgang til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Etter denne dommen må spørsmålet anses avklart. Det er ikke lenger tvil om at det eksisterer en gjennomskjæringsregel på merverdiavgiftsrettens område. Det jeg skal vurdere i denne oppgaven er rekkevidden av en slik omgåelsesnorm.

1.1.1 Hva er gjennomskjæring?

Gjennomskjæring er et ulovfestet rettslig grunnlag som innebærer at myndighetene helt eller delvis «skjærer igjennom»/ tilsidesetter skattyterens privatrettslige disposisjoner, som er en illojal tilpasning til regelverket som ikke kan godtas. Resultatet av tilpasningen vil altså stride mot reglens formål, selv om det ikke foreligger brudd på en lovregel.

«En eventuell ulovfestet gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område innebærer at avgiftsmessige konsekvenser av gyldige privatrettslige avtaler tilsidesettes.»¹

Gjennomskjæring gir altså avgiftsmyndighetene hjemmel til å gi disposisjonen en annen avgiftsmessig virkning, selv om det privatrettslige forholdet er reelt. Disposisjonen anses altså ikke som en nullitet, den er ikke ugyldig.

I budsjettet for 2012 er de forventede merverdiavgiftsinntektene stipulert til 222,3 milliarder kr.² Hovedformålet med skatte- og avgiftsretten er å sikre staten inntekter. Likevel er skatte- og avgiftsplanlegging lovlig. Avtalefriheten gir vide rammer til å innrette seg på en gunstig måte i forhold til regelverket. *«Det er tillatt å tilpasse seg skattereglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har.»³* Gjennomskjæring er med på å regulere grensen for lovlig og ulovlig tilpasning til regelverket. Gjennomskjæring er altså av stor praktisk og økonomisk betydning for både staten og næringsdrivende.

Begrepene «gjennomskjæring» og «omgåelsesnorm» brukes om hverandre i forarbeider, rettspraksis og juridisk teori. Jeg finner ingen grunn til å skille mellom disse og benytter det begrepet jeg synes passer best ut fra sammenhengen.

1.2 Rettskildebildet

I og med at gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten først nylig ble stadfestet av Høyesterett, er rettskildebildet noe begrenset. På skatterettens område foreligger det derimot mangeårig praksis. Jeg tar derfor, i kapittel 3, utgangspunkt i hvordan gjennomskjæringsproblematikken er løst på andre rettsområder.

Selv om forvaltningspraksis har relativt lav rettskildemessig vekt, vier jeg en del plass til saker fra Klagenemnda for merverdiavgift (KMVA), ettersom forarbeidene til

¹ Hartvigsen og Zahl Fjell (2008) i *Revisjon og Regnskap*, s.1.

² Prop.1LS (2011-2012), «skatter, avgifter og toll 2012», tabell 1.3.

³ Rt.2007 s.209 (Hex).

merverdiavgiftsloven ikke sier noe om gjennomskjæring og det er begrenset med rettspraksis på området.

1.3 Merverdiavgiftssystemet

For å bedre kunne plassere temaet «gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten» starter jeg med en kort gjennomgang av merverdiavgiftssystemet.

Merverdiavgiftsloven av 2009 erstattet merverdiavgiftsloven av 1969, men innebar i hovedsak bare en teknisk revisjon av den tidligere loven. I denne oppgaven tar jeg utgangspunkt i den nye loven. Ved bruk av rettspraksis som relaterer seg til 1969-loven viser jeg til både gammel og ny bestemmelse.

Merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven (mval.) 2009 § 1-1 (1). Avgiftsplikten gjaldt opprinnelig varer og visse tjenester. Ved merverdiavgiftsreformen av 2001 ble avgiftsplikten gjort generell også for tjenester.

Næringsdrivende og offentlig virksomhet plikter å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak, som er omfattet av loven, har oversteget kr 50 000 i en periode på tolv måneder, jf. mval. § 2-1 (1). Kravet til næring innebærer at det må avgrenses mot blant annet lønnstakerforhold og hobbyvirksomhet.

Et avgiftssubjekt er den som er, eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 1-3 (1) d. Registreringen innebærer en plikt til å beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak (utgående merverdiavgift), jf. mval. § 11-1 (1).

Merverdiavgiften er en avgift på forbruk. Ved at registrerte næringsdrivende har rett til å føre merverdiavgift som er påløpt ved kjøp eller innførsel (inngående merverdiavgift) til fradrag i avgiftsoppgjøret overfor staten, blir innbetalingen av avgift begrenset til verditilveksten (merverdien) på hvert omsetningsledd. Vilkåret for denne fradragsretten er at varen eller tjenesten er «*til bruk i den registrerte virksomheten*», jf. mval.

§ 8-1 (1). Først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, det vil si forbrukere og næringsdrivende uten fradragsrett, er beløpet opptjent med virkning for statskassen. Merverdiavgiften er således en form for indirekte beskatning i og med at avgiftssubjektet ikke er ment å skulle være skattebærer. Skattebyrden skal veltes over på forbrukeren.

Loven inneholder en rekke *unntak* i §§ 3-2 til 3-20. Dette er omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven, jf. mval. § 1-3 (1) g. Dette innebærer at næringsdrivende som *kun* har slik omsetning ikke skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, og vil ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det følger av forarbeidene at *«forenklingshensyn, hensynet til konkurransenøytralitet og hensynet til statens inntekter, taler for en generell merverdiavgift på tjenester hvor det avgiftspliktige området gjøres bredest mulig. Avgiftssystemet bør derfor ideelt sett gjelde uten unntak, og omfatte alle varer og tjenester som omsettes.»*⁴ Det følger videre av forarbeidene at særlige hensyn likevel kan begrunne enkelte unntak. Som eksempel nevnes *«tjenesteområder som helt eller delvis subsidieres av offentlige midler.»* Helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester er unntatt med denne begrunnelsen, jf. mval. § 3-2, § 3-4 og § 3-5.

Det er også en del sektorer som er unntatt fordi deres omsetning ikke er egnet for å avgiftsbelegge og fordi tilsvarende tjenester er unntatt også innen EU. Finansielle tjenester er eksempelvis unntatt etter mval. § 3-6. Det er vanskelig å finne en egnet måte å avgiftsbelegge slike tjenester på og finansielle tjenester er også foreløpig unntatt i EU og OECD-landene.

I tillegg inneholder loven, i kapittel 6, en rekke *fritak*. Dette er omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, jf. mval. § 1-3 (1) h. Dette betyr at den næringsdrivende skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret og at han/hun følgelig vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Et fritak ved innenlands omsetning representerer således en indirekte statlig støtte, da varer og tjenester som er fritatt ikke inneholder noen avgiftselementer

⁴ Ot.prp.nr.2 (2000-2001). Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr.66 om merverdiavgift, pkt.2.1.3.

ved salg til forbruker. Et eksempel er fritaket for aviser i mval. § 6-1, som er en del av pressestøtten.

Et annet eksempel av stor økonomisk betydning er fritaket for eksport av varer, jf. mval. § 6-21. Begrunnelsen for fritaket er at de fleste stater følger et *destinasjonslandsprinsipp*. Det vil si at merverdiavgiften belastes i det landet forbruket skjer. De fleste land har merverdiavgift på import/innførsel, inkludert Norge, jf. mval. § 3-29 for varer. Fritaket fremmer således norsk eksport ved å hindre dobbel merverdiavgiftsbelastning, i Norge ved utførsel og i utlandet ved innførsel.

Avgiftssubjekter skal levere omsetningsoppgaver til staten som viser samlet omsetning og uttak, omsetning og uttak som det etter kapittel 6 ikke skal beregnes merverdiavgift av, utgående merverdiavgift, fradragsberettiget inngående merverdiavgift og avregning av utgående og inngående merverdiavgift, jf. mval. § 15-1.

Dersom avgiftsmyndighetene avdekker feil ved en omsetningsoppgave, kan merverdiavgiften fastsettes ved skjønn. Fradragsrett kan nektes og den utgående merverdiavgiften kan økes, jf. mval. § 18-1. Avgiftsmyndighetene kan også slette næringsdrivende som har blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret, eller blitt stående registrert, uten å fylle vilkårene for registrering, og staten på grunn av dette er påført et avgiftstap, jf. § 18-1 (1) c.

1.4 Avgrensninger

Når avgiftsmyndighetene skal angripe en transaksjon har de en rekke muligheter, foruten gjennomskjæring. I de følgende avsnitt skal jeg forsøke å avgrense temaet for oppgaven. Som oppgaven vil vise er det imidlertid få klare avgrensninger mot gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Avgiftsunndragelse er ulovlig og straffbart etter merverdiavgiftsloven § 21-4. Det innebærer blant annet situasjoner hvor avgiftspliktige gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, slik at avgift ikke innberettes eller at det uriktig utbetales avgift fra staten.

Etter min mening er dette den eneste klare avgrensningen mot gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Det vil ikke være behov for gjennomskjæring ved tilfeller av avgiftsunndragelse.

Merverdiavgiftsloven inneholder også en rekke *lovbestemmelser* som søker å hindre omgåelser, samt sikre nøytralitet. Mange av omgåelsestilfellene som oppstår kan med andre ord løses ved hjelp av lovtolkning. Eksempler på slike lovbestemmelser er reglene om uttak, jf. mval. § 3-21 flg. og reglene om begrensninger i fradragsretten, jf. særlig §§ 8-3 og 8-4.

Reglene om uttak har som formål å unngå at avgiftspliktige kan bruke egne varer/tjenester uten avgiftsbelastning. Det skal beregnes merverdiavgift når varer eller tjenester tas ut av den avgiftspliktige virksomheten, for eksempel ved endret bruk av et driftsmiddel fra avgiftspliktig til unntatt virksomhet. Næringsdrivende skal ikke få fradrag for inngående merverdiavgift uten å beregne utgående merverdiavgift. Uttak skal regnskapsføres som om varen/tjenesten faktisk var solgt til en uavhengig part.

Fradragsretten omfatter ikke varer og tjenester som typisk er til personlig bruk, som servering, kost og utgifter til personkjøretøy. Begrunnelsen for begrensningene er å hindre misbruk, samt unngå vanskelige avgrensningsspørsmål. Selv om man tar med en potensiell kunde ut på middag for at virksomheten skal kunne øke inntjeningen, får man altså ikke fradrag for inngående merverdiavgift. Tilfellet vil være representasjon, som rammes av mval. § 8-3 (1) bokstav e. Det hjelper ikke at varen eller tjenesten kan sies å være «*til bruk i den registrerte virksomheten*», jf. mval. § 8-1 (1).

I *proforma* tilfeller har ikke partene ment at forholdet skal ha realitet dem imellom, men kun gjelde overfor omverdenen. Ved proforma legges det reelle forholdet til grunn. Spørsmålet i slike tilfeller blir dermed hva som er det reelle forholdet, altså fastleggelse av faktum og bevisbedømmelse. Avgiftspliktige som krever at et proforma forhold legges til grunn kan straffes etter mval. § 21-4.

Fiktiv fakturering er et eksempel på proforma. Registrerte næringsdrivende utsteder proforma salgsdokumenter inklusive merverdiavgift før levering, uten at det foreligger

avtale om salg. Svindelen foregår ved at bestillingen blir trukket tilbake, mens «kjøper»/ fakturamottaker beholder fakturaen og benytter denne som uriktig legitimasjon for fradrag for inngående merverdiavgift, uten tilsvarende innbetaling fra fakturautsteder.⁵ Denne type svindel har blant annet resultert i mval. § 15-10 (3) om at salgsdokumentasjon for en merverdiavgiftspliktig omsetning ikke kan utstedes før ved levering av varen eller tjenesten.

I Rt. 1997 s. 1564 (Naustdal Fiskefarm AS), som omhandlet fiktiv fakturering, uttalte Høyesterett følgende: «*Merverdiavgift forutsetter, som staten har pekt på, reelle transaksjoner.*»

Som utgangspunkt skal jeg behandle tilfellene der ingen av de ovennevnte grunnlag kan anvendes. John Killengreen med flere hevdet i 2000 følgende: «*Når ingen av disse rettslige grunnlag kan anvendes for å sette til side den næringsdrivendes påståtte skatte- eller avgiftsrettslige virkninger av disposisjonen, er det spørsmålet om gjennomskjæringsalternativet som gjenstår.*»⁶ Jeg er uenig i dette, da jeg er av den oppfatning at det på merverdiavgiftsrettens område er en glidende overgang mellom gjennomskjæring og de ovennevnte metodene for å angripe en disposisjon. Særlig viser forvaltningspraksis at grensen mellom gjennomskjæring og proforma kan være uklar. Som oppgaven vil vise er det også en flytende grense mellom lovtolkning og gjennomskjæring. Dette kommer jeg tilbake til i kapittel 5.

1.5 Historikk

Gjennomskjæring på skatterettens område har utviklet seg gjennom nesten hundre år med rettspraksis, fra 1920-tallet til i dag. Situasjonen har vært annerledes når det gjelder gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område.

Killengreen med flere konkluderte i artikkelen fra 2000 med at det ikke «*foreligger rettspraksis og forvaltningspraksis som klart og entydig drøfter og benytter et ulovfestet gjennomskjæringsprinsipp som rettslig grunnlag for å gi transaksjoner et annet*

⁵ Ot.prp.nr.28 (1992-1993). Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr.66 om merverdiavgift, pkt.6.1.

⁶ Killengreen, Larsen og Heggdal Larsen (2000) i *Revisjon og Regnskap*, Del 1, pkt.2.

avgiftsmessig innhold enn det partene pretenderer.» I artikkelens del 2 mener de at nærheten mellom skatte- og avgiftsretten imidlertid trekker i retning av at det også på avgiftsrettens område *bør* kunne være en adgang for myndighetene til å skjære gjennom illojale avgiftstilpasninger.

Den 16. mars 2000, én måned etter publiseringen av ovennevnte artikkel, kom den første avgjørelsen fra Klagenemnda for merverdiavgift hvor resultatet ble begrunnet med gjennomskjæring. Klagesaken, KMVA-2000-4250, samt øvrig praksis fra avgiftsmyndighetene blir nærmere behandlet i pkt. 4.3.

I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 33/05), avgitt 5. august 2005, ble det uttalt at *«spørsmålet om det i det hele tatt er adgang til gjennomskjæring i avgiftsretten er dessuten svært usikkert og det har aldri vært prøvd for domstolene.»*

I Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) ble det lagt til grunn at det ikke bare var på inntektsskatterettens område at gjennomskjæringsregelen gjaldt, men også på arveavgiftsrettens område. I dommen ble det, i et obiter dictum⁷, dessuten hevdet at det i norsk rett gjelder *«en alminnelig omgåelsesnorm»*.

I sin artikkel fra 2009 hevdet Ole Gjems-Onstad følgende: *«Rt 2006 s 1199 Nagell-Erichsen og EF-domstolens Halifax-sak C-255/02 og praksis om 'abuse of rights' bør ha fjernet enhver mulig tvil om at det finnes en omgåelsesnorm også for merverdiavgift.»*

2 Hensyn

Høyesterett har altså stadfestet at det er en adgang til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Temaet for oppgaven blir dermed hvordan gjennomskjæring vil

⁷ En uttalelse som ikke har hatt betydning for resultatet.

eller bør bli benyttet på merverdiavgiftsrettens område. I dette kapittelet ser jeg nærmere på hensynene for og mot gjennomskjæring, med særlig vekt på hensynene som gjør seg gjeldende i forhold til merverdiavgiftsretten. Vektingen av hensynene behandles nærmere i kapittel 5.

2.1 Hensyn for adgang til gjennomskjæring

2.1.1 Rettferdighet og likhet

Hovedhensynet bak skatterettens omgåelsesnorm antas å være likhetsprinsippet. Økonomisk like tilfeller skal i størst mulig utstrekning behandles likt, med mindre lovgivningen hjemler en forskjellsbehandling.

I forbindelse med oppfølging av skattereformen 1992 fikk Magnus Aarbakke i oppgave å utrede en eventuell omgåelsesklausul på inntektsskatterettens område. Det er min oppfatning at mange av Aarbakkens argumenter og konklusjoner er overførbare til merverdiavgiftsretten. Han uttalte blant annet at: «*Uten en omgåelsesregel ville enkelte skattytere kunne oppnå resultater som ikke kunne forstås eller godtas av andre.*»⁸ Dette gjelder også på merverdiavgiftsrettens område. Uten en adgang til gjennomskjæring kan ressurssterke personer innrette seg etter reglene for å redusere avgiftsbelastningen. Jeg gjentar at avgiftsplanlegging i utgangspunktet er lovlig, og at det er den *illojale* tilpasningen i strid med lovens formål som rammes.

2.1.1.1 Konkurransenøytralitet

Aarbakke uttalte også at «*omgåelsesproblemets rot ligger i skattesystemet selv. Dette er i større eller mindre grad utformet slik at det ikke virker nøytralt overfor borgernes disposisjoner.*»⁹ Dette kan til en viss grad avhjelpes ved lov- og forskriftsregulering, men ikke alt kan detaljreguleres.

⁸ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s.43.

⁹ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s.43.

Et sterkt fremtredende hensyn i merverdiavgiftsretten er hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral. Det vil si at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.¹⁰ «Avgiftssystemet skal være mest mulig nøytralt, slik at det ikke påvirker forbruksvalg eller næringsstruktur. Det skal videre være så nøytralt som mulig mellom de næringsdrivende, slik at det ikke oppstår kumulative virkninger eller gir elementer av skjult avgiftsbelastning.»¹¹

Dette hensynet antas å ha større vekt på merverdiavgiftsområdet enn på inntektsskatterettens område og er et tungtveiende hensyn for å bruke gjennomskjæring. Det kan argumenteres for at hensynet, isolert sett, tilsier at gjennomskjæring bør godtas i større grad i merverdiavgiftsretten enn i inntektsskatteretten.

2.2 Hensyn mot adgang til gjennomskjæring

2.2.1 Rettssikkerhet

At borgerne skal ha sikkerhet for sine rettigheter er et sentralt trekk ved en rettsstat. Legalitetsprinsippet, forutberegnelighet, maktfordeling og likhetsprinsippet fremmer rettssikkerheten.

2.2.1.1 Legalitetsprinsippet

Fordi skattlegging innebærer inngrep i borgernes rettssfære gjelder legalitetsprinsippet. Dette grunnleggende og ulovfestede prinsippet innebærer at skattlegging må ha hjemmel i lov. Prinsippet sikrer således forutsigbarhet og gir et vern mot ikke-tilsiktete inngrep i borgernes rettsstilling.

Aarbakke fremhevet at «*hovedinnvendingen mot en omgåelsesregel er hensynet til rettssikkerhet, som i denne sammenhengen vil si skattyternes behov for å kunne stole på det de eller deres rådgivere kan lese ut av skattelovens ordlyd.*»¹² Vekten av dette hensynet begrenses av at det er fast praksis at tolkningen av skatte- og

¹⁰ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) pkt.6.8.1.

¹¹ NOU1990:11, generell merverdiavgift på omsetning av tjenester, pkt.2.4.

¹² Ot.prp.nr.16 (1991-1992). Oppfølging av skattereformen 1992, s.43.

avgiftslovbestemmelser, i tillegg til lovteksten, skal bygge på lovforarbeider, rettspraksis, administrativ praksis med videre. Legalitetsprinsippet tilsier at lovens ordlyd går foran, men andre rettskilder kan trekke i en annen retning.

Aarbakke påpekte også at rettsusikkerheten skapt av en omgåelsesregel kun gjør seg gjeldende i spesielle tilfeller i og med at den stort sett bare rammer *«kunstige og ikke-forretningsmessig motiverte transaksjoner.»*

Utover strafferettens område er skattlegging et av de mest omfattende inngrep i borgernes frihet og rettigheter. Man kan derfor hevde at legalitetsprinsippet gjør seg ekstra gjeldende på skatte- og avgiftsrettens område. Killengreen med flere fremhever *«det sterke legalitetsprinsippet på skatte- og avgiftsrettens område.»*¹³ Zimmer hevder derimot at Høyesterett ikke har lagt til grunn et strengt legalitetsprinsipp i skatteretten.¹⁴

I KMVA-2000-4250, behandlet nedenfor, uttalte Skattedirektoratet følgende: *«Skattedirektoratet er enig med adv. O i at legalitetsprinsippet setter skranker for særlig byrdefulle inngrep overfor borgerne ved offentlig myndighetsutøvelse. Legalitetsprinsippet har imidlertid ikke vært til hinder for å benytte de ulovfestede regler om gjennomskjæring innen skatteretten, og kan heller ikke være det innen avgiftsretten.»*

Legalitetsprinsippet kan være et hinder for utvidende eller innskrenkende tolkning av en lovbestemmelse til borgernes ugunst. Etter min mening får legalitetsprinsippet minst like stor vekt i tilfeller hvor gjennomskjæring er aktuelt. Prinsippet er imidlertid ikke et absolutt hinder for å benytte gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

2.2.1.2 Selvdeklareringsprinsippet

Merverdiavgiftsretten bygger på et prinsipp om selvdeklarerer. Det er avgiftssubjektet som er ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift etter reglene, jf. mval. § 11-1

¹³ Killengreen, Larsen og Heggdal Larsen (2000) Del 2, pkt.6.2.2.

¹⁴ Zimmer (2010) s.46.

(1). Avgiftssubjektet er videre ansvarlig for rapportering av merverdiavgiften, i form av innlevering av omsetningsoppgave, jf. mval. § 15-1.

Som en følge av selvdeklareringsprinsippet, har skattekontorene en omfattende veiledningsplikt etter forvaltningsloven § 11. I praksis er det imidlertid avgiftssubjektet som i utgangspunktet må tolke lovreglene, samt anvende reglene på faktum. Avgiftspliktige må vurdere hver enkelt transaksjon og avgjøre om den er avgiftspliktig eller ikke, samt ta stilling til hvorvidt en kostnad er fradragsberettiget.

Det følger av mval. § 21-3 at den som *«forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap»* kan ilegges tilleggsavgift. Den 24. januar 2012 kom Skattedirektoratet, i en uttalelse, med nye retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift. Skattedirektoratet uttaler følgende vedrørende vilkåret om at det i det minste må foreligge uaktsomhet fra avgiftssubjektets side: *«Det foreligger uaktsomhet når avgiftssubjektet burde forstått at handlingen kunne medføre overtredelse av lov eller forskrift. Enhver som driver virksomhet plikter å sette seg inn i de regler som gjelder for beregning av avgift for sin egen virksomhets del, og en unnlattelse av å søke kunnskap om regelverket, eventuelt unnlate å sørge for å engasjere den nødvendige hjelp, kan i seg selv anses som uaktsomt.»*¹⁵

I og med at så omfattende plikter er pålagt avgiftspliktige, er det ekstra viktig at merverdiavgiftssystemet har en høy grad av forutberegnelighet, det vil si at reglene er enkle og klare, samt lar seg praktisere. Det følger av forarbeidene at: *«Klare, tydelige og lett tilgjengelige bestemmelser er viktig for å oppnå regeleffektivitet og rettsikkerhet (forutberegnelighet og likebehandling).»*¹⁶ Legalitetsprinsippet er med på å sikre forutberegnelighet ved å oppstille krav om hjemmel i lov.

De ovennevnte hensyn tilsier at ordlyden skal tillegges stor vekt ved lovtolkning på merverdiavgiftsrettens område, samt at adgangen til gjennomskjæring bør begrenses.

¹⁵ USKD-2012-6. Nye retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift, pkt.2.2.1.

¹⁶ Ot.prp.nr.76 (2008-2009). Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), pkt.5.2.

3 Gjennomskjæring på andre rettsområder

3.1 Innledning

Gjeldende rett er at det er adgang til gjennomskjæring på flere rettsområder, også i merverdiavgiftsretten. Hensynene *for* adgang til gjennomskjæring har følgelig veid tyngre enn hensynene *mot*. De ovennevnte hensyn må likevel tas med i en vurdering av om det er adgang til gjennomskjæring i en konkret sak.

Når det gjelder det nærmere innholdet av omgåelsesnormen i merverdiavgiftsretten, finner jeg det naturlig å ta utgangspunkt i hvordan gjennomskjæringsproblematikken er behandlet på andre rettsområder. Dette kan belyse hvordan gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten vil og bør anvendes.

Først behandles gjennomskjæring i inntektsskatteretten. Omgåelsesnormen i skatteretten er grundig utpenslet og gradvis tilpasset nye områder gjennom nesten hundre år med rettspraksis. Høyesterett tar fortsatt stilling til nye spørsmål om gjennomskjæring på inntektsskatterettens område.

Deretter ser jeg på hvordan gjennomskjæringsnormen, relativt nylig, ble anvendt på arveavgiftsrettens område, for bedre å kunne vurdere hvordan normen kan forventes å bli anvendt i merverdiavgiftsretten.

Jeg behandler også gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område i EU-retten, et rettsområde som får stadig mer innflytelse på norsk rett. Avslutningsvis ser jeg på forskjeller og likheter mellom inntektsskatteretten, arveavgiftsretten og merverdiavgiftsretten.

3.2 Gjennomskjæring i inntektsskatteretten

Omgåelsesnormen i inntektsskatteretten består av et grunnvilkår og en totalvurdering, oppsummert i Rt. 2007 s. 209 (Hex). Dommen er enstemmig og stadfester vilkårene som er lagt til grunn i blant annet Rt. 2006 s. 1232 (Telenor).

3.2.1 Grunnvilkår: hovedsakelig formål å spare skatt

Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt, «*at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen*» i forhold til «*de samlede virkninger av disposisjonen*», jf. Hex-dommen premiss 41. Skatteformålet må altså ha veid tyngre enn andre formål til sammen.¹⁷

Det er skattyterens subjektive formål som er avgjørende, «*hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på*», jf. premiss 42. Det er likevel ikke slik at den begrunnelse som skattyteren har gitt for disposisjonen uten videre skal legges til grunn. Det følger av premiss 43 at: «*Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelsen er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor.*» I slike tilfeller må skattyteren godtgjøre at skattebesparelsen ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor.

I Telenor-dommen kom Høyesterett til at grunnvilkåret ikke var oppfylt. Den viktigste begrunnelsen for overdragelse av aksjer fra Telenor Communication AS til Dansk Mobil Holding AS ble ikke ansett å være skattebesparelse, men omorganisering av Telenor-konsernet, ønsket om å rendyrke Telenor Communication AS som eiendomsselskap, samt å opprettholde en høy kredittverdighet. Aksjeoverdragelsen var altså først og fremst *forretningsmessig begrunnet*.

Grunnvilkåret, at det hovedsakelige formålet må ha vært å spare skatt, er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring i inntektsskatteretten.

3.2.2 Tilleggsvilkår: stridende mot reglens formål å legge disposisjonen til grunn

I tillegg til grunnvilkåret, kreves det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig at det fremstår som stridende mot

¹⁷ Zimmer (2009) s.65.

skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, jf. Hex-dommen premiss 39.

Det skal foretas en objektiv totalvurdering av disposisjonens virkninger. I forarbeidene presiserer Aarbakke følgende: «*at en transaksjon har skattemessige virkninger er ikke tilstrekkelig grunn til gjennomskjæring, så lenge disse virkninger inntreffer i samspill med eiermessige, organisatoriske, driftsøkonomiske, markedsmessige o.l. virkninger.*»¹⁸

Dette er eksempler på virkninger som gir forretningsmessig egenverdi til disposisjonen, og som kan føre til at det ikke strider mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn. Zimmer hevder at: «*Det kreves ikke at virkningene er tilnærmedesvis like viktige som skattefordelen; de vil ha vesentlig vekt ved vurderingen når de overstiger et visst minimum.*»¹⁹

I Hex-dommen, premiss 53, er det fremhevet at «*det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring*». Zimmer hevder derimot at standpunktet er lite rimelig: «*Også negative virkninger bidrar til å gi disposisjonen et ikke-skattemessig preg som bør tas i betraktning.*»²⁰

Videre skal *skattyters formål*, som er vurdert under grunnvilkåret, også med i totalvurderingen. Her er det graden av skattemessige i forhold til ikke-skattemessige formål som får betydning.

Avslutningsvis skal *omstendighetene for øvrig* vurderes. Zimmer påpeker at et viktig moment er i hvilken grad transaksjonen «*er komplisert, kunstig eller unaturlig ut fra en forretningsmessig o.l. vurdering.*»²¹ Videre nevner Zimmer at det kan legges vekt på hva slags skatteregler det dreier seg om (som hovedregel kan man ikke foreta gjennomskjæring i forhold til tilpasning til firkantede regler), i hvilken grad skattyteren

¹⁸ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s.41.

¹⁹ Zimmer (2009) s.65.

²⁰ Zimmer (2009) s.66.

²¹ Zimmer (2009) s.67.

kunne oppnådd et tilsvarende resultat på annen måte som ikke kan angripes ved gjennomskjæring, samt om skattyteren egentlig oppnår noen vesentlig fordel ut over det som følger av skattereglenes formål.

Virkningene av at det foreligger omgåelse er at *«skattyterens disposisjon ikke får skatterettslige virkninger etter sitt formelle innhold»*.²² Zimmer påpeker at skattleggingen skjer i henhold til skattelovens regler, men på grunnlag av det rekarakteriserte forholdet. Gjennomskjæring kan altså aldri hjemle skatte- eller avgiftsplikt. Hjemmel må foreligge i skatte- og avgiftslovgivningen.

3.3 Gjennomskjæring i arveavgiftsretten

3.3.1 Nagell-Erichsen-dommen: adgang til gjennomskjæring i arveavgiftsretten

I Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) stadfestet en enstemmig Høyesterett at gjennomskjæringsnormen også gjelder på arveavgiftsrettens område: *«Jeg kan ikke se at det er tvilsomt at det også i forhold til beregning av arveavgift etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift»*.

Saken gjaldt gyldigheten av Skattedirektoratets fastsettelse av arveavgift for arvingene etter Cathrine Nagell-Erichsen. Spørsmålet var om det var grunnlag for å foreta gjennomskjæring av en større overførsel av ny egenkapital til et heleid investeringselskap, som fant sted kort tid før Nagell-Erichsen døde. Konklusjonen fra en enstemmig Høyesterett var at det var adgang til gjennomskjæring i denne saken.

Høyesterett uttaler, i premiss 47, at rettspraksis vedrørende gjennomskjæring bygger på en *«overordnet forståelse av at det i norsk rett gjelder en alminnelig omgåelsesnorm.»*

I premiss 55 og 56 fremhever førstvoterende at vilkårene for gjennomskjæring som gjelder på inntektsskatterettens område utvilsomt kan *«tjene som veiledning»* og er det naturlige utgangspunkt også ved vurdering av gjennomskjæring på arveavgiftsområdet.

²² Zimmer (2009) s.77.

Som oppgaven vil vise er det ikke klart at det samme gjelder på merverdiavgiftsrettens område. Førstvoterende påpeker videre at: *«Det er imidlertid en rekke forhold som medfører at de ulike hensyn må vektlegges noe annerledes her.»*

Førstvoterende viser til at hensynet til nøytralitet er tillagt betydelig vekt i skatteretten, men at dette hensynet ikke har preget arveavgiftsområdet på samme måte. Hensynet til nøytralitet er derimot svært viktig i merverdiavgiftsretten.

Også i arveavgiftsretten gjelder grensen mellom lovlig og ulovlig avgiftsplanlegging. Det er ikke adgang til gjennomskjæring hvis man har *«organisert sine investeringer med sikte på at avgiften blir så liten som mulig»*, jf. premiss 57.

At en disposisjon har andre virkninger enn avgiftsbeparelse, forretningsmessig egenverdi, kan hindre bruk av gjennomskjæring. I premiss 58 fremholdes det at ved vurderingen av om en disposisjon har tilstrekkelig egenverdi, må det tas med i vurderingen at *«virkningene av disposisjonene kan være mer ubetydelige for en arvelater enn for andre som foretar tilsvarende disposisjoner.»* Videre må det tas hensyn til at de investeringer som er foretatt av arvelater ofte kan reverseres av arvingene umiddelbart etter arvefallet. I premiss 59 fremholder førstvoterende at hensynet til forutberegnelighet ikke får like stor vekt når *«en tilpasning vurderes i tilknytning til et arvefall»*. Ved å vektlegge de særlige hensyn som gjør seg gjeldende ved spørsmål om arveavgift, tilpasser Høyesterett den ulovfestede omgåelsesnormen i inntektsskatteretten til arveavgiftsretten. Etter min mening får ikke disse særlige hensynene vekt ved spørsmål om gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Det er imidlertid naturlig å anta at særlige hensyn som gjør seg gjeldende på merverdiavgiftsrettens område vil tillegges vekt ved spørsmål om gjennomskjæring.

Det var ikke omtvistet at transaksjonene ville føre til en betydelig reduksjon i arveavgiften og at besparelsen var en del av motivet for arrangementet, jf. premiss 67. *«Spørsmålet blir dermed om disposisjonen også var motivert av andre hensyn og hadde andre virkninger av betydning.»* Drøftelsen legges her opp på samme måte som ved vurderingen av grunnvilkåret i inntektsskatteretten. Spørsmålet er om disposisjonen har tilstrekkelig egenverdi eller om det hovedsakelige formålet var å spare avgift.

Anførselen om at transaksjonen, låneopptak og kapitalutvidelse i Timothy AS, også hadde som formål å få kontroll med Schibsted ASA blir i premiss 70 uten videre avvist av førstvoterende: «*Jeg finner det uten videre klart at disse anstrengelsene ikke kan ha vært det egentlige motiv*». Anførselen om at transaksjonen var motivert av et ønske om diversifisering, det vil si å spre investeringene for å redusere risikoen og/eller øke avkastningsmulighetene, førte heller ikke frem. Førstvoterende viser i premiss 80 til at investeringene umiddelbart kunne reverseres av arvingene og at investeringene ble gjort i nær tilknytning til den forestående arveovergangen.

I premiss 82 konkluderes det med at transaksjonene hadde ingen eller en helt ubetydelig egenvirkning. Arrangementet fremsto som et rent avgiftsarrangement, «*en illojal tilpasning*» til regelverket, og Høyesterett fant det «*klart at det er grunnlag for gjennomskjæring*.»

Høyesterett drøfter altså ikke grunnvilkåret og tilleggsvilkåret hver for seg, slik som i blant annet Telenor- og Hex-dommen. Hvorvidt disposisjonene har tilstrekkelig egenverdi får, som i inntektsskatteretten, stor vekt.

3.3.2 Reitan-dommen: stadfestelse av Nagell-Erichsen-dommen

I Rt. 2008 s. 1510 (Reitan) konkluderte Høyesteretts flertall med at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Dommen er likevel interessant fordi den gjentar at gjennomskjæring også gjelder på arveavgiftsrettens område, jf. Nagell-Erichsen-dommen.

Saken gjaldt gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak i klagesak om arveavgift. Spørsmålet i saken var om overføring av franchiserettigheter fra ett familieaksjeselskap til et annet, som ble stiftet av det overdragende selskaps hovedaksjonær, med påfølgende overdragelse av aksjer i det nystiftede selskap til barna av aksjonærene i det overdragende selskap, utløste arveavgiftsplikt.

I premiss 57 konkluderer førstvoterende med at formuesoverføringen etter sin art er arveavgiftspliktig, men at det ikke blir noen arveavgift å betale ettersom formuesoverføringen skal verdsettes etter arveavgiftsloven § 11A. Jeg går ikke nærmere inn på disse vurderingene. I det følgende fokuserer jeg på statens alternative grunnlag for arveavgift, «den ulovfestede gjennomskjæringsregel i skatte- og avgiftsretten», jf. premiss 58.

Førstvoterende legger, i premiss 58 og 59, til grunn at «den ulovfestede gjennomskjæringsregel i skatte- og avgiftsretten» består av et grunnvilkår, at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt eller avgift, og en totalvurdering, hvor det avgjørende er om det fremstår som stridende mot skatte- eller avgiftsreglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen eller avgiftsfastsettelsen.

Videre uttaler førstvoterende, i premiss 59, at «det er tillatt å tilpasse seg skatte- og avgiftsreglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med de formål de har, jf. Hex-dommen avsnitt 42». Her utvider førstvoterende sitatet fra Hex-dommen med «- og avgiftsreglene», kanskje for å gi gjennomskjæring i avgiftsretten større legitimitet.

Førstvoterende legger, i premiss 60, til grunn at transaksjonen var arveavgiftsmessig motivert. Det fremholdes at den viktigste grunnen til at aksjene ble tegnet av Odd Reitan alene må ha vært å søke å nyte godt av den gunstige verdsettelsespraksisen. Grunnvilkåret for gjennomskjæring var altså oppfylt.

I premiss 61 uttaler førstvoterende at disposisjonene imidlertid ikke var i strid med arveavgiftsreglenes formål. Det ser altså ut til at tilleggsvilkåret ikke var oppfylt og at det følgelig ikke var grunnlag for gjennomskjæring.

Videre fremheves det at «man kunne antakelig ha kommet i samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon. Den fremgangsmåten som ble valgt, var imidlertid like nærliggende og naturlig». Zimmer hevder at dette innebærer at det normalt ikke er grunnlag for å gripe inn med omgåelsesregelen i tilfeller hvor «skattyteren kunne ha

*oppnådd tilnærmet den samme skattefordelen på andre måter som ikke kunne vært angrepet».*²³

Førstvoterende konkluderer med at selskapsstiftelsen var reell og at fremgangsmåten ikke var unaturlig: «*arveavgift kan da ikke pålegges etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel.*»

Den dissenterende dommeren mente at transaksjonen ikke hadde noe egenverdi, men innebar et unødvendig mellomledd.

3.4 Gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område i EU-retten

Alle medlemslandene i EU er forpliktet til å ha et merverdiavgiftssystem.

Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU, som trekker opp rammene for nasjonale regler, er Rådskdirektiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet). Merverdiavgift er den mest harmoniserte skatten i EU. En av årsakene til dette er at ulike regler for merverdiavgift påvirker konkurransevilkårene i medlemslandene.

Avgiftsretten er ikke en del av EØS-avtalen og Norge er således ikke bundet av direktivets bestemmelser. Jeg behandler likevel temaet, da det kan tenkes at EU-retten, på tross av dette, får innflytelse på gjennomskjæringsnormen i norsk merverdiavgiftsrett. I stadig flere sammenhenger ses det hen til hva som skjer i EU ved tolkning av norske regler, senest de nye reglene for merverdiavgift på elektroniske tjenester, innført 1. juli 2011. Det følger av forarbeidene at: «*Departementet har tatt utgangspunkt i definisjonen av elektroniske tjenester i EU, gitt i Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 artikkel 11 nr. 1.*»²⁴

Et annet eksempel er avgrensningen av unntaket for finansielle tjenester, som nå finnes i mval. § 3-6. I forarbeidene er det vist til at unntaket må avgrensnes mot tjenester som kan sies å være rene tjenester av administrativ, økonomisk og juridisk art, blant annet av hensynet til konkurransenøytralitet. «*En slik avgrensning vil også i stor grad være*

²³ Zimmer (2010) s.54.

²⁴ Prop.1LS (2010-2011). Skatter og avgifter 2011, pkt.17.4.2.2.

sammenfallende med avgrensingen etter EFs sjette avgiftsdirektiv.»²⁵

Finansdepartementet har dessuten, i en tolkningsuttalelse av 15. juni 2001, uttalt at det ved tolkningen av unntaket skal sees hen til EUs Rådskdirektiv 2006/112/EF og praktiseringen av dette innen EU.

Gjems-Onstad påpeker imidlertid at: *«Et tilsvarende synspunkt [vektlegging av EU-retten] er ikke uttrykt direkte om anvendelsen av rettslige standarder som omgåelse innenfor merverdiavgift.»²⁶* Etter min mening innebærer ikke dette at EU-retten ikke vil kunne få innflytelse på gjennomskjæring i norsk merverdiavgiftsrett. Nasjonal rett kan tilsidesettes ved brudd på de fire friheter og EU-retten kan ha argumentasjonsverdi ved spørsmål om norsk merverdiavgiftsrett. Særlig med tanke på at merverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et system som på mange områder har likhetstrekk med det norske merverdiavgiftssystemet. Dessuten blir internasjonal skatte- og avgiftsplanlegging stadig mer utbredt. Kjennskap til EU-retten er derfor viktig. EU-retten kan også få betydning ved grenseoverskridende forhold.

3.4.1 Halifax-saken: adgang til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten

Doktrinen om «misbruk av rettigheter»/ «abuse of rights» er et prinsipp utviklet innen fellesskapsretten. Det innebærer at fellesskapsretten ikke kan gjøres gjeldende av borgerne med henblikk på å misbruke reglene for egen vinning. EU-domstolens storkammer stadfestet i 2006 at doktrinen om «abuse of rights» også får anvendelse innenfor merverdiavgiftsrettens område²⁷. Dette var den første dommen i EU-domstolen vedrørende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Dommen er en «preliminary ruling», dvs. en avgjørelse om tolkningen av EU-retten på oppfordring av en medlemsstat, i dette tilfellet Storbritannia. Dommen reiste spørsmål om tolkningen av EUs sjette Rådskdirektiv 77/388/EØF, som senere ble erstattet av det ovennevnte merverdiavgiftsdirektivet.

²⁵ Ot.prp.nr.2 (2000-2001). Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr.66 om merverdiavgift, s.124.

²⁶ Gjems-Onstad (2009) i *Skatterett*, pkt.2.

²⁷ C-255/02 (Halifax).

Halifax er en britisk bank som hovedsakelig yter tjenester unntatt merverdiavgift. Det følger av premiss 12 at virksomheten fikk tilbake mindre enn 5 % av den inngående merverdiavgiften. Halifax ønsket å oppføre «call centres» på fire forskjellige steder i Storbritannia. Gjennom en rekke transaksjoner, hvor Halifax benyttet seg av tre heleide datterselskaper, ble resultatet fradragsrett for inngående merverdiavgift på byggekostnadene.

Et av spørsmålene i saken var om en avgiftspliktig har fradragsrett for inngående merverdiavgift dersom transaksjonene som fradragsretten er basert på utgjør en «*abusive practice*». Retten fant at det følger av fast rettspraksis at fellesskapsretten ikke kan gjøres gjeldende av borgerne med henblikk på å muliggjøre «*abusive or fraudulent ends*», altså misbruk av reglene. Fellesskapsretten kan ikke utvides til å dekke transaksjoner som utøves kun med det formål å oppnå fordeler hjemlet i fellesskapsretten. «*That principle of prohibiting abusive practices also applies to the sphere of VAT.*» Her stadfester med andre ord retten at doktrinen om «abuse of rights» også får anvendelse på merverdiavgiftsrettens område.

Videre påpeker retten at å unngå avgiftsunndragelse og misbruk er formål som anerkjennes av direktivet. Deretter fremheves hensynet til klarhet og forutberegnelighet i fellesskapsretten.

I premiss 73 legges det til grunn at avgiftspliktige ikke plikter å velge den transaksjonen som medfører høyest avgiftsbelastning.

Domskonklusjonen vedrørende ovennevnte spørsmål er at direktivet utelukker fradragsrett i tilfeller der transaksjonen som gir fradragsrett er «*an abusive practice*». For å konstatere «*an abusive practice*» må to vilkår være oppfylt. For det første må de omhandlede transaksjoner innebære en avgiftsfordel som strider mot formålet til bestemmelsene i direktivet. For det andre må det, ut fra en rekke objektive omstendigheter, fremgå at hovedformålet med transaksjonene er å oppnå en avgiftsfordel. Som eksempler på slike objektive omstendigheter nevnes, i premiss 81, transaksjonens rent kunstige karakter og juridisk, økonomisk og/eller personlig forbindelse mellom aktørene, altså interessefellesskap.

Virkningen av å konstatere «*an abusive practice*» følger av premis 98: «*the transactions involved must be redefined so as to re-establish the situation that would have prevailed in the absence of the transactions constituting that abusive practice.*» Transaksjonen må altså omdefineres for avgiftsmessige formål, slik som etter norsk rett.

Når det gjelder dommens betydning for norsk merverdiavgiftsrett, hevdet Thomas Antonsen i 2006 følgende: «*Det er ikke tvil om at avgiftsmyndighetene i Norge tar i bruk avgjørelser fra EF-domstolen og bruker dem på norske forhold dersom man finner det for godt.*»²⁸ Han viser til at det er «*viktig at man kan bevise at det er kommersielle hensyn som ligger bak den aktuelle beslutningen og at det ikke kun er gjort for å omgå avgiftsreglene.*»

Ivar Løvaas hevdet at Antonsen overdrev betydningen av Halifax-dommen, men fremholdt at dommen kan «*tjene til å demme opp for eventuelle betenkeligheter domstolene måtte ha knyttet til at det på merverdiavgiftslovens område ikke foreligger en langvarig praksis for ulovfestet gjennomskjæring.*»²⁹

Gjems-Onstad hevdet i 2009 «*at EF-domstolen har valgt å utvikle en generell abuse of rights doktrine som også anvendes innenfor merverdiavgiften, må gi ytterligere vekt til uttalelsene om en generell omgåelsesnorm i Rt. 2006 s. 1199 [Nagell-Erichsen].*»³⁰

Høyesterett har stadfestet at gjennomskjæring kan benyttes på merverdiavgiftsrettens område. Etter min mening kan EU-retten likevel bidra til å styrke legitimiteten til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Det kan videre konstateres at det er de samme hensynene som vurderes, samt at vilkårene oppstilt av EU-retten har mange likhetstrekk med vilkårene for gjennomskjæring i norsk inntektsskatterett og arveavgiftsrett.

²⁸ Antonsen (2006) i *Revisjon og Regnskap*.

²⁹ Løvaas (2007) i *Skatterett*, pkt.3.4.

³⁰ Gjems-Onstad (2009) pkt.2.

Ved spørsmål om gjennomskjæring vedrørende norsk merverdiavgiftsrett, vil det etter min mening være naturlig å starte med å se hvordan problemet er løst i norsk inntektsskatterett og eventuelt også i arveavgiftsretten. Det er imidlertid min vurdering at det også kan ses hen til EU-retten, særlig dersom det dukker opp problemstillinger som ikke er aktuelle eller ikke er løst i inntektsskatteretten og arveavgiftsretten. Etter min mening vil EU-retten ha størst vekt ved gjennomskjæring på områder hvor EU-retten har hatt innflytelse, som for eksempel finansielle tjenester.

3.5 Forskjeller og likheter mellom inntektsskatteretten, arveavgiftsretten og merverdiavgiftsretten

I de følgende avsnitt skal jeg se på forskjeller og likheter mellom inntektsskatteretten, arveavgiftsretten og merverdiavgiftsretten, for å bedre kunne vurdere omgåelsesnormens innhold på merverdiavgiftsrettens område. Gjennomgangen må sees i sammenheng med kapittel 2 om hensyn for og mot gjennomskjæring.

Hovedformålet til både inntektsskatteretten og merverdiavgiftsretten er å bringe inntekter til det offentlige. Hensynet til proveny er også en av begrunnelsene for arveavgiften, selv om provenyet er vesentlig lavere for denne avgiften. Videre er hensynet til likhet et bærende hensyn i inntektsskatteretten, arveavgiftsretten og merverdiavgiftsretten.

En annen likhet mellom de ovennevnte rettsområdene er selvdeklareringsprinsippet: *«Felles for disse regelverkene er at skatte- og avgiftssystemet i stor grad bygger på at de skatte- og avgiftspliktige selv skal gi de opplysninger som kan ha betydning for deres skatte- og avgiftsplikt.»*³¹ Det er likevel slik at prinsippet medfører et større ansvar i merverdiavgiftsretten, da avgiftssubjektet alene er ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak.

Hensynet til proveny, rettferdighet og likhet, samt selvdeklareringsprinsippet er altså felles for de tre områdene. Det er imidlertid et skille mellom arveavgiften på den ene

³¹ NOU-2009-4. Tiltak mot skatteunndragelser, pkt.5.7.1.

siden og merverdiavgiften og inntektsskatten på den andre siden. Hensynet til konkurransenøytralitet, forutberegnelighet og egenverdi er viktige hensyn ved vurderingen av om det kan foretas gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten og inntektsskatteretten. Disse hensynene får derimot ikke så stor betydning på arveavgiftens område, jf. Nagell-Erichsen-dommen premiss 58 og 59, behandlet ovenfor.

Etter dette kan det konkluderes med at de tre områdene har mange likheter, men at det også er betydelige forskjeller mellom arveavgiften og de to andre skattene. Det er derfor naturlig at metoden for gjennomskjæring i merverdiavgiften ligger nærmere gjennomskjæring i inntektsskatteretten enn arveavgiftsretten. Rettspraksis vedrørende gjennomskjæring i arveavgiftsretten viser imidlertid at vilkårene for gjennomskjæring i inntektsskatteretten blir benyttet også her, men de blir tilpasset de spesielle hensyn som gjør seg gjeldende i arveavgiftsretten. Dette kan tyde på at hovedvilkårene for gjennomskjæring bør være like på de tre rettsområdene, men at de spesielle hensynene på hvert område bør vektlegges og være med i helhetsvurderingen.

4 Gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten

4.1 Innledning

Jeg går nå over til å behandle gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Etter min mening bør hovedvilkårene for gjennomskjæring være de samme som i inntektsskatteretten og arveavgiftsretten. Først og fremst fordi sammenligningen av de tre rettsområdene viser en del felles trekk, samt vektlegging av de samme hensyn.

Gjems-Onstad hevdet i 2009 at det faktum at omgåelsesnormen ikke har ført til høyesterettssaker innenfor merverdiavgift kan tyde på at avgiftsmyndighetene nøler med å anvende normen her. Han viste til at årsaken nok ikke bare skyldes usikkerheten rundt dens eksistens, men også at man antagelig ikke finner normen så egnet innenfor

merverdiavgiftsretten.³² Artikkelen er imidlertid skrevet før Invex-dommen³³, som stadfestet normens eksistens. Spørsmålet blir dermed hva omgåelsesnormen i merverdiavgiftsretten går ut på i dag.

For å klargjøre rekkevidden av omgåelsesnormen i merverdiavgiftsretten, ser jeg det som naturlig å ta utgangspunkt i hva som kan utledes av rettspraksis på området. I og med at det ikke står noe om gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten i forarbeidene, er rettspraksis den viktigste rettskildefaktoren.

Deretter tar jeg for meg forvaltningspraksis vedrørende gjennomskjæring og proforma i merverdiavgiftsretten.

4.2 Rettspraksis vedrørende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten

4.2.1 Invex-dommen: adgang til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten

Høyesteretts dom av 16.02.2011 (Invex) er så langt den eneste Høyesterettsdommen som berører gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Saken gjaldt gyldigheten av Skatt øst sitt vedtak om tilbakeføring av fradragført inngående merverdiavgift.

Badehuset Norge AS var konkurs. Konkursloven § 117 b omhandler abandonering. Etter denne bestemmelsen kan bostyreren beslutte å oppheve konkursbeslaget i en eiendel som er uten økonomisk interesse for boet. Hvis det skjer, overtar skyldneren risikoen for eiendelen fra abandoneringstidspunktet. Varelageret til Badehuset ble abandonert som overbeheftet etter denne bestemmelsen, deretter ble varelageret solgt til Invex AS.

Spørsmålet var om Invex AS, som kjøpte varelageret som var beheftet med pant av Badehuset, skulle få fradrag for inngående merverdiavgift. Det var klart for kjøper (Invex) at utgående merverdiavgift ikke ville bli betalt til staten fordi Badehuset var

³² Gjems-Onstad (2009) pkt.5.1.

³³ Rt.2011 s.213.

konkurs og hele kjøpesummen skulle innbetales til panthaver (DnB NOR) til nedbetaling av gjeld.

Konklusjonen i saken var at nekting av fradragsrett var et gyldig vedtak. Det var dissens i saken, 3-2.

I premiss 27 slår førstvoterende fast at det avgjørende for å løse spørsmålet om fradragsrett er hvordan mval. § 21 (nå: § 8-1) skal *tolkes*.

Deretter bemerker førstvoterende, i premiss 30, at regelen i mval. § 21 er uttrykk for et *gjensidighetsprinsipp* og at siktemålet er at bestemmelsene virker konkurransemessig nøytralt. Førstvoterende viser til at begrunnelsen for kjøpers fradragsrett er at selger innbetaler avgiften. Det som normalt skjer i en salgssituasjon er at kjøper betaler merverdiavgift til selger, som innberetter den utgående merverdiavgiften til staten. Kjøper får fradrag for den inngående merverdiavgiften.

Hovedregelen er likevel at kjøper beholder sin fradragsrett selv om selger ikke innbetaler avgiften. Merverdiavgiftssystemet bygger på et prinsipp om selvdeklarerer. Prinsippet innebærer at hvert avgiftssubjekt er ansvarlig for egen håndtering av avgiften. Dette kan således føre til et avgiftstap for staten, men det er *selger* som er pålagt å innberette og betale utgående merverdiavgift. Det er følgelig urimelig om kjøper skulle straffes for manglende innbetaling fra selger.

Videre fremholder førstvoterende, i premiss 31, at ordlyden er generell og unntaksfri og at lovskravet kan tilsi varsomhet ved tolkningen. Her kommer altså legalitetsprinsippet inn. «*På den annen side må loven tolkes i lys av sitt formål*», legalitetsprinsippet er ikke til hinder for at andre rettskildedefaktorer enn ordlyden kan trekkes inn. «*Illustrerende er adgangen til gjennomskjæring i skatteretten*». Lovens, eller den enkelte bestemmelses, formål tillegges ofte vekt ved lovtolkning. Formålet kommer også inn ved vurderingen av gjennomskjæringsspørsmålet. Det andre vilkåret for gjennomskjæring i inntektsskatteretten er om det vil være stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn.

I premiss 32 slår førstvoterende fast at man kan legge lignende synspunkter, altså gjennomskjæring, til grunn ved *tolkningen* av merverdiavgiftsloven. Det er min vurdering at tolkning og gjennomskjæring er to ulike metoder, selv om det kan være en glidende overgang fra tolkning av en lovbestemmelse til bruk av gjennomskjæring. Et annet spørsmål er om Høyesterett er av samme oppfatning. Følgende uttalelse taler for det motsatte: «... *Om man vil anse dette for å følge direkte av selve loven eller om man vil se det slik at lovreglene her må suppleres med skatterettslige omgåelses- og gjennomskjæringssynspunkter, kan vel nærmest være en smakssak.*»³⁴

Videre i premiss 32 presiserer førstvoterende at fradrag for inngående merverdiavgift kan nektes uten at det uttrykkelig følger av § 21. Det vises til RG 2008 s. 914 (Risør Restaurantdrift), som hadde et lignende faktum som Invex-saken. Fradragsrett ble nektet etter kjøp av driftstilbehør og varelager fra konkursdebitor, som ikke innberettet eller betalte utgående avgift. Også her hadde selger og kjøper samme ledelse og eier, og kjøper hadde på avtaletidspunktet sikker kunnskap om at selger ikke kom til å betale utgående avgift.

I Risør Restaurantdrift tas det utgangspunkt i Rt. 1994 s. 885 (Dyb-kjennelsen), der Høyesteretts kjæremålsutvalg ga sin tilslutning til at «*fradrag for inngående merverdiavgift ikke kan kreves der kjøperen visste at selgeren ikke var registrert i avgiftsmanntallet og ikke betalte merverdiavgift, og at det samme må gjelde der kjøperen har utvist kvalifisert uaktsomhet i relasjon til dette.*»

Denne «læren om kvalifisert uaktsomhet» ble utvidet og fortolket i Rt. 2000 s. 268 (Brødrene Gjermundshaug) og Rt. 2008 s. 727 (MMC Tendos), som gjennomgås nedenfor. Heggdal Larsen viser til at man kan oppfatte begrepet som «*en merkelapp på en innskrenkende fortolkning av lovens fradragsbestemmelse.*»³⁵

I Risør Restaurantdrift utvides altså Dyb-kjennelsen ved at også tilfeller hvor selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men kjøper visste at den utgående merverdiavgiften ikke kom til å bli betalt til staten, omfattes. Lagmannsretten begrunner

³⁴ Rt.1993 s.173, s.179.

³⁵ Heggdal Larsen (2011) i *Revisjon og Regnskap*, s.3.

utvidelsen av anvendelsesområdet for Dyb-kjennelsen med at begrunnelsen til Høyesteretts kjæremålsutvalg er «*minst like treffende for vår sak*». Anke til Høyesterett ble nektet fremmet i saken om Risør Restaurantdrift.³⁶

Begrunnelsen for å nekte fradragsrett i ovennevnte saker er antakeligvis at det ikke er urimelig at kjøper nektes sin rettighet (fradragsrett) når vedkommende er klar over at selger ikke kommer til å oppfylle sin plikt (innberette/betale avgiften).

I Invex-dommen påpeker førstvoterende at det i praksis ikke er uvanlig at konkursdebitor og panthaver samarbeider om salg av abandonerte eiendeler. Hvis en konkursdebitor selger eiendeler som er abandonert og panthaveren beholder hele vederlaget, vil ikke konkursdebitor ha penger til å betale utgående merverdiavgift.

Staten anfører at fradragsrett for kjøper kan nektes der partene hadde en slik «*felles forståelse*» om at avgiften ikke skulle innbetales. Retten tilbakeviser dette argumentet, da det er fremmet flere lovforslag vedrørende problematikken, men ingen har blitt vedtatt. Her kommer legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet inn. Førstvoterende viser til at det er en lovgiveroppgave å innføre et slikt generelt kriterium, og ikke opp til domstolene å lage ny rett i dette tilfellet. Et slikt generelt kriterium må «*utformes i lys av de mange ulike situasjoner som kan oppstå ved abandonering i konkurs.*» Dette krever utredninger og behandling i Stortinget.

Det kan reises spørsmål vedrørende om Høyesterett bruker argumentet likevel. Det vises til at kjøpesummen «*uavkortet*» skulle gå til innfrielse av bankens krav og at formålet med avtalen var å sikre bankens krav. Det var ikke meningen at merverdiavgiften skulle betales til staten. Det påpekes at Badehuset og Invex, samt banken, hadde «*felles interesse*» i ordningen og at den tilsynelatende var «*arrangert og ikke i samsvar med reelle verdier*». Det kan argumenteres for at begrepene «*felles interesse*» og «*felles forståelse*» ikke er så ulike. Det kan synes at det med «*felles interesse*» siktes til interessefellesskapet, altså noe som er rent objektivt konstaterbart, mens det med «*felles forståelse*» siktes til hva partene subjektivt er enige om. Likevel

³⁶ HR-2008-1227-U.

mener jeg at begrepene er så sammenfallende at ettersom tungtveiende hensyn hindrer bruken av det ene, burde man være forsiktig med å bruke det andre begrepet. Etter mitt syn hadde det vært mer presist å bruke uttrykket interessefellesskap i stedet for felles interesse.

I premiss 45 viser førstvoterende til det objektivt konstaterbare, sterke interessefellesskapet som forelå mellom partene og at det «*må få betydning ved vurderingen av Invex' senere krav om fradrag for inngående merverdiavgift*». Det vises videre til at saken er svært parallell til saksforholdet i Risør Restaurantdrift-saken.

Deretter bemerker førstvoterende at å nekte fradrag for inngående avgift heller ikke er «*urimelig*», altså ikke i strid med hensynet til rimelighet i den konkrete sak. Det konstateres altså tilsynelatende at heller ikke reelle hensyn tilsier et annet resultat enn nekting av fradragsrett.

Avslutningsvis forkaster retten Invex sin anførsel om at resultatet strider mot EU-retten. «*Det er enighet om at merverdiavgiftsretten innen EU ikke utgjør en del av EØS-avtalen. Allerede av den grunn kan det ikke bli tale om å sette den løsning som følger av interne rettskilder til side.*» Jeg er ikke enig i at EU-retten nødvendigvis er helt uten vekt ved spørsmål om norsk merverdiavgiftsrett, jf. drøftelsen i pkt. 3.4. Førstvoterende går imidlertid inn på de konkrete anførselene, men konkluderer med at «*jeg finner heller ikke grunnlag for at EU-domstolens praksis fører til fradragsrett i vår sak*». Retten påpeker at selv om dommene det vises til omhandler «*momssvig*», «*inneholder avgjørelsen flere uttalelser om nasjonale myndigheters adgang til å bekjempe også avgiftsunndragelse og misbruk når det foreligger objektive holdepunkter for det*».

Høyesterett forkaster også anførselen om at avskåret fradragsrett medfører brudd på EMK, jeg går ikke nærmere inn på denne drøftelsen.

Heggdal Larsen er av den oppfatning at selv om prinsippet om gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten stadfestes, begrunnes ikke dommens resultat «*i*

omgåelsesnormen, men i en illojalitetsbasert fortolkning av loven.»³⁷ Han viser til at det er en glidende overgang fra tolkning til gjennomskjæring og at «det synes derfor ikke nødvendig for flertallet å foreta et skarpt skille mellom lovfortolkning og omgåelsesnorm i dette konkrete tilfellet.»

Jeg er enig i at Høyesterett ikke benytter gjennomskjæring som begrunnelse for resultatet. Uttalelsen om gjennomskjæring er dermed et *obiter dictum*, en uttalelse som ikke har hatt betydning for resultatet. Det er uenighet om den rettskildemessige vekten til *obiter dicta*, ofte omtalt som «slengbemerkinger». Uansett vekt kan slike uttalelser bidra til rettsutvikling, ved at avgiftsmyndighetene og de øvrige domstolene anser det som et signal om hva Høyesterett vil vektlegge fremover. Det kan også bidra til rettsavklaring for både staten og avgiftspliktige.

Den dissenterende dommer Normann kom til motsatt resultat. Han så imidlertid 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.» Det er dermed ikke dissens vedrørende uttalelsen om at det eksisterer en gjennomskjæringsnorm også på merverdiavgiftsrettens område.

Han ønsket derimot ikke å oppstille et unntak fra regelen om fradragrett i dette tilfellet. Han la vekt på at lovgiver, av hensyn til forutberegneligheten, er nærmest til å foreta regelutformingen. Han mener også at et eventuelt unntak bør reserveres for de «klare misbrukstilfellene».

Normann var av den oppfatning at det ikke var klart hva som var «riktig pris» for varelageret. Han påpekte at avtalen ikke førte til at partene helt ble kvitt sin «økonomiske eksponering knyttet til salget av varelageret.»

Han viste videre til at å nekte fradrag i de tilfeller der det foreligger interessefellesskap mellom kjøper og selger kan føre til konkurransevridning. «En uavhengig kjøper ville, i motsetning til Invex, ikke blitt nektet fradrag for inngående avgift, selv om han hadde

³⁷ Heggdal Larsen (2011) s.4.

kunnskap om selgers manglende innbetaling av merverdiavgift.»

Konkurransenøytralitet er et viktig hensyn i merverdiavgiftsretten, som i dette tilfellet anføres som et argument mot innskrenkende lovtolkning/gjennomskjæring.

Normann legger begrenset vekt på Risør Restaurantdrift-dommen.

Dommer Sandberg er enig med dommer Normann. En slik skarp dissens (3-2) begrenser den rettskildemessige vekten av dommen. Det er med andre ord ikke gitt at Høyesterett vil komme til samme resultat i en annen sak.

Skattedirektoratet legger til grunn at Høyesterett *«ikke har trukket opp grenser for fradragsretten i abandoneringstilfellene, men bare slått fast at i dette konkrete tilfellet var fradragsretten avskåret.»*³⁸ Det vises til at spørsmålet om fradragsrett må løses konkret. *«Imidlertid har retten gitt en del momenter av betydning for den helhetsvurdering som må foretas. Hvorvidt transaksjonen må karakteriseres som en illojal utnyttelse av avgiftssystemet eller ikke, vil blant annet bero på...»* Etter min mening er det uklart hvilken helhetsvurdering Skattedirektoratet viser til. Det kan se ut til at lovtolkning og gjennomskjæring igjen blandes sammen.

Videre viser Skattedirektoratet til at *«fradragsbestemmelsen i § 21 (§ 8-1) ikke er satt til side med grunnlag i gjennomskjæringsbetraktninger, men på grunn av transaksjonens preg av illojal tilpasning til og utnyttelse av avgiftsreglene.»* Jeg er uenig i denne uttalelsen, ettersom jeg ikke er av den oppfatning at Høyesterett *tilsidesetter* bestemmelsen, men tolker den innskrenkende. Det kan her se ut til at Skattedirektoratet sikter til at loven er tolket innskrenkende på bakgrunn av formålsbetraktninger, men formuleringen bærer, etter min mening, større preg av gjennomskjæring.

³⁸ Merverdiavgiftshåndboken, 8. utgave 2012, s.576. Boken utgis av Skattedirektoratet og er en omtale av lovbestemmelsene i merverdiavgiftsloven med særlig vekt på avgiftsmyndighetenes praksis. Formålet med boken er å forenkle arbeidet i avgiftsforvaltningen og å oppnå en riktig og ensartet praksis i etaten. Skattedirektoratet forutsetter at de anvisninger boken gir normalt blir fulgt i etaten.

4.2.2 Grasco-dommen: første dom der gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten ble benyttet

I Eidsivating lagmannsretts dom av 28.09.2011³⁹ ble skattekontorets vedtak om å nekte næringsdrivende fradrag for inngående merverdiavgift opprettholdt ut fra gjennomskjæringsbetraktninger. Det ble ansett å foreligge et planlagt arrangement som var illojalt i forhold til merverdiavgiftslovens system, jf. Invex-dommen. Dommen er enstemmig.

Faktum i saken ligner faktum i Invex-dommen. Også i denne saken var det spørsmål om fradragsrett ved kjøp av varelager fra selger som var konkurs og som ikke betalte inn den utgående merverdiavgiften til staten.

Lagmannsretten tar, som Høyesterett, utgangspunkt i at mval. § 21 (§ 8-1) bygger på et gjensidighetsprinsipp og at siktemålet med bestemmelsen er at den virker konkurransemessig nøytralt.

Videre gjentas premissene fra Invex-dommen om at lovskravet tilsier varsomhet med å fortolke unntak inn i § 21, men at bestemmelsen må tolkes etter sitt formål og at det er rom for unntak ut i fra *«gjennomskjæringsbetraktninger der dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av lovverket.»*

Etter en drøftelse som faller utenfor denne gjennomgangen, konkluderer lagmannsretten med at kjøpekontrakten ikke utgjorde en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse etter mval. § 16 nr. 6 (§ 6-14). Spørsmålet var dermed om Grasco kunne nektes fradragsrett ut fra gjennomskjæringsbetraktninger.

Lagmannsretten viser til at det i Invex-dommen konkluderes med at det *«ikke kan oppstilles som en generell regel at fradrag kan nektes i tilfeller hvor det foreligger en felles forståelse mellom avtalepartene om at avgiften ikke skal innbetales.»* Retten

³⁹ LE-2011-55868.

finner det, på bakgrunn av Invex-dommen, *«noe uklart hvilke momenter som er avgjørende i en slik vurdering og hvilken innbyrdes vekt de skal tillegges.»*

Det konkluderes med at ut fra Invex-dommen er det relevant å legge vekt på følgende objektive momenter: om det er et interessefellesskap mellom kjøper og selger, om det foreligger en felles økonomisk interesse mellom kjøper og kreditorer, samt om prissettingen er markedsmessig.

Retten finner at de to første momentene er oppfylt, men er delvis enig med Grasmo AS i at det ikke er et like sterkt interessefellesskap som i Invex-dommen. Det foreligger imidlertid et *«klart interessefellesskap... som må tillegges vekt»*. Det er *«de samme kapital- og eierinteresser som står bak selskapene, de samme personer i selskapenes ledelse og styrende organer, og de samme personer som har sittet på hhv. selger og kjøpersiden ved avtaleinngåelsen.»*

Når det gjelder det siste momentet, at prissettingen ikke er markedsmessig, uttaler lagmannsretten at den ikke har *«grunnlag for å anta at dette er tilfellet i saken her»*. Retten påpeker imidlertid at partene *«selv [har] regulert størrelsen på merverdiavgiften.»*

Resultatet i denne dommen virker altså svakere fundert enn i Invex-saken. Av de tre momentene retten trekker ut av Invex-dommen, er kun to momenter oppfylt. Et av momentene som er oppfylt er heller ikke like sterkt forankret som i Invex, da det foreligger et svakere interessefellesskap i denne saken.

Lagmannsretten finner det heller *«ikke urimelig at Grasmo AS nektes fradrag for avgiften»*.

Anke ble tillatt fremmet for Høyesterett 4. januar 2012.⁴⁰

⁴⁰ HR-2012-57-U.

Det er min oppfatning at lagmannsretten foretar gjennomskjæring, men at dette gjøres på en uklar måte. Særlig med tanke på at drøftelsen legges opp likt som i Invex-dommen, der gjennomskjæring ikke ble benyttet. Etter min mening er dommen et eksempel på den uklare grensen mellom lovtolkning og gjennomskjæring. Jeg kommer tilbake til dette i kapittel 5.

4.2.3 Residens-dommen: subsidiær anførsel om gjennomskjæring vurdert av retten

I Borgarting lagmannsretts dom av 17.02.2012⁴¹ var spørsmålet om Residens Eiendom hadde krav på fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til oppføring av et parkeringsanlegg. Residens inngikk en avtale med et borettslag om utleie av anlegget og hevdet at dette var avgiftspliktig utleievirksomhet av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet, jf. mval. § 5 a annet ledd nr. 1 (nå: § 3-11 annet ledd bokstav c). Leieavtalen inneholdt en bestemmelse om rett for Residens til å pålegge borettslaget å kjøpe anlegget til en angitt pris, og på nærmere angitte vilkår etter tre år.

Lagmannsretten kom til at det ut fra en tolkning av loven, sammenholdt med det foreliggende faktum, i realiteten forelå et salg av parkeringsanlegget. Salg av fast eiendom gir ikke grunnlag for fradragsføring av inngående avgift, jf. mval. § 5 a første ledd (nå: § 3-11 første ledd). Retten la blant annet vekt på at leieavtalen la større plikter på leietaker enn det som anses alminnelig i et utleieforhold, at formålet med utbyggingen var å etablere parkeringsplasser for borettslaget, samt ovennevnte bestemmelse i leieavtalen. Retten påpekte at *«i en slik situasjon kan det ikke tillegges avgjørende vekt at avtalen formelt ikke innebar noen plikt for Residens til å selge garasjeanlegget til borettslaget.»* Retten la altså vekt på realiteten.

Retten behandlet likevel statens subsidiære anførsel om gjennomskjæring, og bemerket at det *«uansett vil følge av ulovfestede gjennomskjæringsregler at det i forhold til merverdiavgiftslovens regler må anses å foreligge et salg i dette tilfellet.»* Retten viste til at vilkårene var oppfylt ved at *«leieavtalen var inngått utelukkende for å oppnå en*

⁴¹ LB-2011-22877.

formell utsettelse av salget og dermed ikke var reell.» Det ble vist til at avtalen fremsto som forretningsmessig unaturlig. Heller ikke her viser retten til grunnvilkåret og tilleggsvilkåret for gjennomskjæring. Det er for øvrig min mening at man heller bør bruke proforma dersom man hevder at avtalen ikke var reell.

Uttalelsene om gjennomskjæring hadde ingen betydning for resultatet i saken og er således obiter dicta. Jeg antar at det ikke er så vanlig med obiter dicta i lagmannsretten. Årsaken til at lagmannsretten likevel behandler den subsidiære anførselen fra staten kan være at det ble brukt mye tid på gjennomskjæringsspørsmålet under hovedforhandlingen. Dessuten er gjennomskjæring et relativt nytt rettslig grunnlag i merverdiavgiftsretten, og det kan tenkes at retten derfor valgte å behandle temaet.

Gjennomskjæring ble ikke anført for tingretten. At staten velger å anføre gjennomskjæring for lagmannsretten skyldes trolig uttalelsene vedrørende gjennomskjæring i Invex-dommen.

4.2.4 Start Stadion-dommen: subsidiær anførsel om gjennomskjæring ikke vurdert av retten

Den 15.02.2012⁴² avsa Kristiansand tingrett dom i saken om Start Stadion. Spørsmålet i saken var om Start Stadion skulle beregne utgående merverdiavgift ved overdragelsen av navnerettigheter til et stadion til Sparebanken Sør.

Ved generalforsamlingsvedtak av 12. oktober 2006 ble det besluttet utfisjonering og nystiftning av fem selskaper, deriblant Rettighetskompaniet AS, som fikk overdratt navnerettighetene til stadionet. Fisjonen trådte i kraft 20. desember 2006.

Rettighetskompaniet AS ble ved formell aksjesalgavtale av 29. desember 2006 solgt til Sparebanken Sør.

Tingretten var enig med Skatt sør i at det forelå en endelig avtale mellom Start Stadion og Sparebanken Sør om salg av navnerettigheter til stadionet, forut for fisjonen og

⁴² Saksnr.11-131751TVI-KISA/05.

aksjesalget. Det var altså navnerettighetene som ble solgt, ikke aksjeselskapet (Rettighetskompaniet). Slik omsetning er avgiftspliktig jf. mval. § 13, jf. § 2 (nå: § 3-1).

Staten v/ Skatt øst ble frifunnet.

Subsidiært anførte staten ulovfestet gjennomskjæring som grunnlag for etterberegning. Skattekontorets vedtak ble for øvrig også subsidiært begrunnet med gjennomskjæring. Tingretten fant ikke noen grunn til å behandle anførselen, men statens anførsler er uansett interessante. Staten viste til den «alminnelige omgåelsesnormen» som følger av Nagell-Erichsen-dommen. Staten påpekte at transaksjonen ikke hadde annet formål enn å spare avgifter, og at den måtte betegnes som illojal. Det ble hevdet at fisjonen ikke kunne begrunnes ut fra risikomessige betraktninger, at det ikke var nødvendig å selge navnerettighetene via et aksjeselskap og at det kun dreide seg om en tilrettelegging for å unngå avgifter. Det ble altså anført at transaksjonen ikke hadde forretningsmessig egenverdi. *«Gjennomskjæring anføres fordi fellesregistreringen [mellom Rettighetskompaniet og Sparebanken Sør] er et arrangement for å gi banken [som driver unntatt virksomhet uten fradragsrett] mulighet til å unngå merverdiavgift.»*

Her ser vi altså at staten anfører gjennomskjæring ovenfor omstrukturering for å redusere avgiftsbelastningen, i dette tilfellet en fisjon og en etterfølgende fellesregistrering. Den ovennevnte Halifax-saken er også et eksempel på omstrukturering for å redusere avgiftsbelastningen.

4.2.5 «Prejudikatvirkningen»

I de følgende avsnitt tar jeg for meg tilfeller som kan tenkes rammet av gjennomskjæring ut fra ovennevnte rettspraksis.

Et prejudikat er en høyesterettsavgjørelse som inneholder en rettsoppfatning som senere blir lagt til grunn i andre lignende tilfeller. Foreløpig er Invex-dommen den eneste høyesterettsavgjørelsen vedrørende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Også underrettsavgjørelser har rettskildemessig vekt, men betydelig mindre vekt enn høyesterettspraksis. Forvaltningen har plikt til å rette seg etter domstolens avgjørelse og

«dersom dommen bryter med forvaltningspraksis, anses det vanligvis riktig å endre denne.»⁴³ Dette gjelder også avgjørelser fra underrettene.

Invex- og Grasmo-dommen berører en viktig side av fradragsretten, *aktsomhetskriteriet*. Det vil si om og i tilfelle hvilken betydning det kan ha for kjøpers fradragsrett at selger ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Alternativt at selger er registrert, men kjøper har kunnskap om at vedkommende ikke vil innbetale utgående merverdiavgift. Det var det siste alternativet som ble behandlet i disse sakene. I begge dommene ble vedtaket om nekting av fradragsrett opprettholdt.

Problemstillingen er ikke ny, men dommene viser at man endrer metode for å løse problemet. I Invex-dommen, og i tidligere lignende saker, benytter retten seg av lovtolkning for å nekte fradragsrett. I Grasmo-dommen benytter retten seg derimot av gjennomskjæring.

Det er naturlig å anta at avgiftsmyndighetene vil anføre gjennomskjæring som argument i fremtidige saker vedrørende aktsomhetskriteriet, samt at dette vil bli godtatt av retten.

Dommene om Residens og Start Stadion er også eksempler på tilfeller som avgiftsmyndighetene trolig ikke vil godta, i og med at anførselene vedrørende gjennomskjæring er et uttrykk for avgiftsmyndighetenes syn. Det knytter seg derimot sterkere tvil til hvorvidt retten vil godta gjennomskjæring her. Uttalelsene i Residens-dommen vedrørende gjennomskjæring var obiter dicta, og i Start Stadion-dommen ble ikke anførselen om gjennomskjæring behandlet av retten.

4.3 Forvaltningspraksis

Gjennomgangen av rettspraksis viser at det er en adgang til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Spørsmålet jeg skal vurdere i de følgende avsnitt er i hvilke tilfeller det kan være aktuelt for avgiftsmyndighetene å foreta gjennomskjæring, utover

⁴³ Eckhoff (2001) s.233.

det som følger av «prejudikativirkingen». Dette blir også følgelig en gjennomgang av tilfeller avgiftspliktige antakelig bør styre unna.

Gjennomskjæring kan i prinsippet tenkes benyttet i forhold til alle tilpasninger der avgiftspliktige forsøker å minske den totale merverdiavgiftsbelastningen. Høyesterett har imidlertid gjentatte ganger presisert at ingen plikter å innrette seg slik at skatte- og avgiftsbelastningen blir størst mulig. Det må altså kreves en *illojal* tilpasning til regelverket og grensen kan være vanskelig å trekke.

I de følgende avsnitt tar jeg for meg utvalgte temaer i forvaltningspraksis vedrørende gjennomskjæring og proforma.

Klagenemnda for merverdiavgift er et uavhengig klageorgan som avgjør klage over skattekontorets/ Skattedirektoratets vedtak om blant annet fastsetting av merverdiavgift ved skjønn og tilleggsavgift, jf. mval. § 19-1 (1). Saker fra Klagenemnda vil være eksempler på tilfeller som kan tenkes rammet av gjennomskjæring, da forvaltningspraksis har stor betydning for praktiseringen av regelverket utenfor domstolene. Sakene kan også være en kilde til argumenter, spesielt hvis argumentene synes holdbare og velbegrunnede.

Forvaltningspraksis har derimot begrenset *rettskildemessig* vekt. Retten er, som et utgangspunkt, ikke bundet av forvaltningspraksis og står fritt til å fravike forvaltningspraksis ved avgjørelsen av en sak. Forvaltningspraksis blir imidlertid til tider vektlagt av domstolene. Dette beror blant annet på hvor fast, varig og utbredt praksisen er, om praksisen anses for å gi et godt/rimelig resultat, om den er til den private partens gunst eller ugunst og om den skriver seg fra organer som anses å ha særlig kyndighet på vedkommende felt. Skatteretten er et område hvor forvaltningspraksis ofte blir anført og til tider vektlagt.

Klagesakene som gjennomgås er avsagt før Invex-dommen, som stadfestet at gjennomskjæring også gjelder på merverdiavgiftsrettens område. Derfor har gjennomgangen først og fremst et historisk aspekt. Den viser utviklingen av

gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område, samt om rettspraksis blir fulgt i forvaltningspraksis.

Selv om følgende avsnitt fortrinnsvis er en gjennomgang av forvaltningspraksis, behandler jeg i tillegg enkelte dommer der det er nødvendig ut fra kronologien og sammenhengen. Gjennomgangen er ikke uttømmende.

4.3.1.1 Fradragsrett for personkjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet

Fradragsretten er som hovedregel avskåret for anskaffelse og drift av personkjøretøy, jf. mval. § 8-4 (1). Det er imidlertid blant annet unntak for «utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet», jf. mval. § 8-4 (1) b. Det er mange eksempler på at avgiftspliktige har forsøkt å tilpasse seg regelverket for å få fradragsrett for personkjøretøy. Tilpasningen har blant annet blitt møtt med gjennomskjæring fra avgiftsmyndighetenes side.

I Borgarting lagmannsretts dom av 23.03.2004⁴⁴ (Li Bil-dommen) var spørsmålet om Li Bil AS oppfylte vilkåret om «yrkesmessig utleie» av biler i merverdiavgiftsloven, og dermed hadde rett til fradrag for inngående avgift ved anskaffelse av bilene.

Li Bil AS ble etablert som heleid datterselskap av Bilsenteret AS. Li Bil kjøpte 12 biler fra Bilsenteret, de fleste av bilene ble deretter leid ut til Bilsenteret og til ansatte i dette selskapet. Bilene som ble leid ut til Bilsenteret ble brukt til demonstrasjonsformål i Bilsenteret og til korttidsutleie til kunder. Etter leieperioden ble bilene solgt tilbake til Bilsenteret. Skjedde salgene senere enn åtte måneder etter anskaffelsen kunne bilene, i henhold til daværende forskrift nr. 90 (nå: § 9-6, krav om tre års eiertid), selges uten tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift.

Ved å innrette seg på følgende måte oppnådde Bilsenteret AS en avgiftsfordel. Alternativet var uttak av biler fra varelageret i Bilsenteret, som ville ha medført bortfall av fradragsretten, jf. mval. § 22, jf. § 14 annet ledd nr. 5 (nå: § 8-4, jf. § 9-6).

⁴⁴ LB-2003-10516.

Lagmannsretten la til grunn at det i begrepet «yrkesmessig utleievirksomhet» ikke ligger noe mer enn at det må foreligge næringsvirksomhet. Dette innebærer «*krav til en viss varighet og omfang av virksomheten, at denne er egnet til å frembringe et økonomisk overskudd, i alle fall på noe lengre sikt, og at virksomheten drives for eiers regning og risiko.*»

Etter å ha gjennomgått ovennevnte momenter foretar flertallet følgende vurdering: «*Staten har med styrke anført at det eneste formål med opprettelsen av Li Bil var å dekke Bilsenterets behov for driftsmidler på en avgiftmessig gunstig måte, og at Li Bils virksomhet var uten egenverdi utover å spare avgift på en illojal måte i forhold til avgiftsreglenes formål; noe som representerer en omgåelse i forhold til reglene om fradragsrett. Lagmannsrettens flertall legger til grunn at en del, og kanskje en viktig del, av bakgrunnen for etableringen av Li Bil var å spare avgift på Bilsenterets hånd. Det forhold at man ved etableringen av Li Bil har innrettet seg etter de gjeldende avgiftsregler, kan etter flertallets oppfatning likevel ikke uten videre medføre at virksomheten faller utenfor reglene om yrkesmessig utleie.*»

Flertallet viser til hensynet til forutberegnelighet for de næringsdrivende, og peker på viktigheten av å kunne «*innrette seg etter regelverket slik det er.*» Flertallet er av den oppfatning at dersom regelverket leder til uønskede resultater, bør det normalt rettes opp gjennom endring/presisering av regelverket. Det ser altså ut til at flertallet ikke ønsker å tolke regelen innskrenkende eller foreta gjennomskjæring.

Deretter vises det til at de avgiftsmessige konsekvenser av etableringen av Li Bil ikke er andre enn det situasjonen hadde blitt dersom Bilsenteret hadde valgt å etablere en tilsvarende ordning med et eksternt selskap. «*Hensynet til at avgiftsreglene skal virke konkurransenøytralt, taler derfor mot at man skal nekte Li Bil den fradragsrett som et 'eksternt' selskap ville hatt.*» Dette hensynet vektlegges også av den dissenterende dommeren i Invex-saken, gjennomgått ovenfor.

Lagmannsretten la videre til grunn at Li Bil hadde som mål å komme inn på bilutleiemarkedet. «*Det kan da ha vært ulike grunner for å etablere et eget utleieselskap, herunder ønsket om å redusere risikoen for Bilsenteret.*» Det fantes altså

flere grunner enn avgiftsbesparelse for å innrette seg på følgende måte, disposisjonene hadde egenverdi.

Flertallet konkluderer med at hvorvidt kravet til yrkesmessig utleie er oppfylt, må bero på en helhetsvurdering. «*Selv om avgiftsfordelen sannsynligvis har vært et viktig element ved etableringen av Li Bil, og selv om det i en del sammenhenger kan reises spørsmål ved om alle disposisjoner mellom partene, sett fra Li Bils ståsted, har vært fullt ut forretningsmessige, finner lagmannsrettens flertall likevel ikke at det er sannsynliggjort noen illojal omgåelse i forhold til reglene om fradragsrett.*» Det kan her se ut til at retten er av den oppfatning at grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke er til stede.

Retten kom til at vilkåret om «yrkesmessig utleie» av biler var oppfylt, og opphevet vedtaket fra Klagenemnda. Det var dissens i saken, 2-1.

Mindretallet konkluderte med at «*etableringen av Li Bil ikke har hatt noen forretningsmessig realitet ut over å oppnå en avgiftsbesparelse. Lovens krav om yrkesmessig utleie er da ikke oppfylt.*» Mindretallet løser altså tilsynelatende saken ved hjelp av lovtolkning. Etter min oppfatning ligner argumentasjonen imidlertid på gjennomskjæring.

Skattedirektoratets knappe kommentar til dommen er at «*Skattedirektoratet er uenig i dommen.*»⁴⁵ Årsaken til dette kan være at Skattedirektoratet er av den oppfatning at flertallet oppstiller et for strengt beviskrav for avgiftsmyndighetene. Det kan også tyde på at Skattedirektoratet ikke ønsker å legge så stor vekt på hensynet til konkurransenøytralitet i slike tilfeller, slik retten har gjort.

KMVA 2004-5202 omhandlet et tilfelle hvor klager kjøpte vare- og lastebiler fra M AS og bokførte bilene som utleiebiler, for så å selge bilene tilbake til M AS innen to måneder. Bilene ble solgt som bruktbiler, uten beregning av merverdiavgift, og det skulle ikke betales omregistreringsavgift da bilene hadde vært registrert under 2

⁴⁵ Merverdiavgiftshåndboken (2012) s.627.

måneder. Det skulle ikke foretas noen tilbakeføring av merverdiavgift, da vare- og lastebiler ikke var omfattet av forskrift nr. 90.

Spørsmålet i saken var hvorvidt det forelå fradragrett for klager ved kjøp av kjøretøyene fra M AS. Fylkesskattekontoret kom til at bilene ikke var anskaffet til bruk i utleievirksomheten.

Klager hevdet at lagmannsrettens avgjørelse i Li Bil-saken innebar at det ikke kunne være tvil om at klager måtte anses å drive yrkesmessig utleievirksomhet. Skattedirektoratet bemerket at det var vesentlige forskjeller i saksforholdet, og at lagmannsrettens avgjørelse ble avsagt under dissens.

Skattedirektoratet viste til at fylkesskattekontoret ikke hadde vurdert om klagers utleievirksomhet ble drevet i næring, som i Li Bil. Fylkesskattekontoret hadde i stedet *«vurdert en rekke enkeltanskaffelser, og etter en konkret vurdering kommet til at disse ikke er anskaffet til bruk i utleievirksomhet, jf. mval. § 21.»*

Klager anførte at selskapet kun hadde innrettet seg etter gjeldende avgiftsregler. Skattedirektoratet bemerker til dette at *«de avgiftsmessige forhold av klagers disposisjoner bare er ett av flere momenter i en helhetsvurdering av om de konkrete bilene er anskaffet til bruk i utleievirksomhet.»* Avgiftsmyndighetene løste altså spørsmålet ved lovtolkning og konkluderte med at relevanskravet i mval. § 21 (§ 8-1) ikke var oppfylt.

Etter min mening foretar avgiftsmyndighetene en for snever tolkning av Li Bil-dommen. Selv om en lagmannsrettsdom med dissens har mindre vekt enn en enstemmig dom, har den større vekt enn avgiftsmyndighetenes egen praksis. Fylkesskattekontoret vurderer enkeltanskaffelser og ikke hvorvidt det drives næringsvirksomhet, slik som i Li Bil. Etter min mening er det likevel den samme måten å innrette seg etter reglene på som rammes ulikt.

Klagenemnda sluttet seg enstemmig til Skattedirektoratets innstilling og etterberegningen ble stadfestet.

Klager saksøkte staten, men Trondheim tingrett⁴⁶ var enig i at arrangementet fremsto som «en konstruksjon med det ene formål at AS Maskinagentur skulle kunne selge bilene videre som brukte uten avgiftsbelastning.» Retten viste videre til at det var vanskelig å se et annet formål ved anskaffelsene enn å optimalisere positiv avgiftseffekt.

Retten presiserte at «resultatet ikke innebærer en utvidende fortolkning av lovteksten, men konkret subsumsjon i samsvar med den regel Høyesterett har utledet av bestemmelsen. Problematisering knyttet til legalitetsprinsippet og manglende lovhjemmel for å nekte avgiftsfradrag kan derfor ikke sees å være aktuell.»

Tingretten løser altså spørsmålet ved hjelp av lovtolkning. Etter min mening minner rettens argumentasjon mer om gjennomskjæring enn lovtolkning. Dette viser hvor flytende grensen mellom lovtolkning og gjennomskjæring kan være.

Klagenemndas vedtak ble opphevet vedrørende én av bilene. For øvrig ble Staten frifunnet.

KMVA 2005-4874A dreide seg også om tolkning av begrepet «yrkesmessig utleievirksomhet». Saken gjaldt anmodning om omgjøring av Klagenemndas vedtak under henvisning til resultatet i Li Bil-dommen.

Skattedirektoratet bemerket at «det at det opprettes et utleieselskap er i seg selv ikke diskvalifiserende for fradragsretten.» Det må imidlertid, etter Skattedirektoratets vurdering, kreves at de to virksomheter drives på armlengdes avstand og at virksomhetene hver for seg oppfyller vilkårene som stilles til avgiftspliktig virksomhet. Skattedirektoratet var av den oppfatning at det ikke må foreligge en illojal omgåelse av reglene for å kunne nekte fradragsrett for inngående avgift. «Det må være tilstrekkelig

⁴⁶ TTRON-2005-27124.

for å kunne nekte fradragsrett, å fastslå hvorvidt det foreligger yrkesmessig utleie av personkjøretøy for egen regning og risiko og om denne virksomheten er egnet til å gå med overskudd.» Her påpeker Skattedirektoratet at det ikke er behov for gjennomskjæring, da saken kan løses ut fra lovtolkning og realitetene i saken.

Direktoratet viser til to forhold som skiller saken fra Li-Bil. At det ikke var ført relevante kostnader vedrørende driften i regnskapet de første årene og at hensikten med virksomheten ikke var å komme ut på det åpne marked.

Tre av Klagenemndas medlemmer sa seg enig i Skattedirektoratets innstilling om å fastholde vedtaket. Ett medlem dissenterte og hevdet at lagmannsrettens dom i Li Bil-saken styrket hans oppfatning om at det ble drevet yrkesmessig utleie, men at prisen mellom de nærstående partene var feil.

Klagenemnda fattet vedtak om å fastholde vedtaket og stadfestet således etterberegningen.

Etter min mening er dette også et eksempel på at Skattedirektoratet snevrer inn anvendelsesområdet for avgjørelsen vedrørende Li Bil. I Li Bil var kostnadene for to år stipulert til kr 12 000 og det ble lagt vekt på at Li Bil hadde som hensikt å komme ut på det åpne markedet. Jeg er av den oppfatning at en så lav kostnad og en «hensikt» som ikke er objektivt konstaterbar, ikke bør føre til etterberegning av avgift og renter med over en million kroner i denne saken. Selv om dommen om Li Bil er avsagt med dissens, plikter forvaltningen å følge resultatet i dommen.

Jeg tolker Li Bil-dommen slik at avgiftsmyndighetenes innskrenkende fortolkning av loven ikke ble godtatt. Disse sakene er etter mitt syn et eksempel på avgiftsmyndighetenes manglende vilje til å følge en rettsavgjørelse som de er uenig i.

4.3.1.2 Virksomhetsoverdragelse

Det følger av mval. § 6-14 at omsetning av varer og tjenester som ledd i overdragelse av en virksomhet, eller del av denne til en ny innehaver, er fritatt for merverdiavgift.

Begrunnelsen for dette fritaket er å gjøre omorganiseringer enklere å gjennomføre. Vilkårene for fritaket er at virksomheten, eller en del av denne, overdras og at virksomheten i det store og hele fortsetter som tidligere på den nye eiers hånd.

Fritaket er altså først og fremst en fordel for de avgiftspliktige. Det finnes en rekke eksempler på at avgiftsmyndighetene er uenig i at det foreligger en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse og følgelig etterberegner utgående avgift.

Eksemplene jeg skal gjennomgå handler imidlertid om det motsatte. Avgiftspliktige hevder at det foreligger avgiftspliktig omsetning og beregner utgående avgift, mens avgiftsmyndighetene hevder at det foreligger avgiftsfri virksomhetsoverdragelse. Jeg skal i det følgende gjennomgå to klagesaker og en dom fra Høyesterett som har et lignende faktum som Invex- og Grasmo-dommen, behandlet ovenfor. Både klagesakene og dommen er imidlertid avsagt før disse dommene. Sakene omhandler «avgiftspliktig» salg av varelager, hvor den utgående merverdiavgiften hverken ble innberettet eller innbetalt. Den utgående avgiften endte i stedet opp hos konkursdebitors bankforbindelse og kjøper fikk fradrag for inngående merverdiavgift.

I KMVA-2000-4250 gikk et selskap (A) konkurs og solgte et varelager til selskap (B) etter avtale med banken, som hadde pant i varelageret. Salget ble fakturert med utgående avgift og beløpet dekket bankens gjeld. A innbetalte ikke beregnet utgående avgift til staten og B fikk fradrag for den inngående avgift.

B solgte på sin side varelageret videre til selskap (S) som ble opprettet av styreformann og daglig leder i A for å drive virksomheten videre. S overtok komplett driftstilbehør avgiftsfritt som ledd i overdragelse av virksomhet, jf. mval. § 16 (1) nr. 5 (nå: § 6-14).

Spørsmålet i saken var om det kunne sees bort fra overdragelsen av varelageret til B ved den avgiftsmessige behandlingen av saken. Altså om overdragelsen av varelageret til S i realiteten var ledd i overtakelse av virksomhet og følgelig fritatt for avgiftsplikt. Fylkesskattekontoret nektet fradragsrett med den begrunnelse at det dreide seg om en uriktig faktureringsrunde om B, et proformaverk.

Skattedirektoratet var imidlertid uenig i fylkesskattekontorets vurdering. Under den forberedende behandling for Klagenemnda fant Skattedirektoratet at B var den reelle eier av varelageret og at det følgelig ikke var grunnlag for å sette transaksjonen til side etter reglene om proforma.

Direktoratet fant derimot grunnlag for å nekte fradragsrett «med hjemmel i de ulovfestede regler om gjennomskjæring.» Dette tilsier at det er et skille mellom proforma og gjennomskjæring, om enn ikke så skarpt. Jeg er av den oppfatning at begrepene er delvis overlappende, men ikke fullstendig. Dette blir behandlet nærmere i kapittel 5.

Skattedirektoratet begrunnet altså etterberegningen med gjennomskjæring, som defineres på følgende måte: «*De sentrale elementer i vurderingen av om det foreligger grunnlag for såkalt gjennomskjæring, vil være i hvilken grad rettsforholdet har vesentlige andre virkninger for avgiftspliktige enn de avgiftsrettslige, og i hvilken utstrekning resultatet ellers vil være i strid med avgiftsreglenes formål*». Dette er i samsvar med vurderingen som foretas i inntektsskatteretten.

Direktoratet la vekt på at én og samme person hadde kontroll over samtlige selskaper, samt den nærhet i tid som forelå mellom overføringen av varelageret til B og videresalget til S. Her fikk altså det foreliggende interesserefellesskap stor vekt, slik som i Invex- og Grasmo-dommen.

For den avgiftsmessige behandlingen ble det lagt til grunn at varelageret ble overdratt fra A til S som ledd i overdragelse av virksomhet.

Klagenemnda fattet vedtak om å oppheve tilleggsavgiften, for øvrig ble etterberegningen stadfestet.

KMVA-2005-5287 omhandlet også tilbakeføring av fradragsført inngående avgift, da varelager ble ansett kjøpt som ledd i overdragelse av virksomhet. Konkurselskapene A, B og C solgte driftsmidler avgiftsfritt til nyopprettede selskaper D, E og F. Varelageret

ble imidlertid solgt med avgift til selskap G. Betalingen for dette, inkludert avgift, gikk til konkursselskapenes kreditor. Senere solgte G varelageret videre til D, E og F.

Fylkesskattekontoret viste til likheten med KMVA-2000-4250, der ulovfestet gjennomskjæring ble benyttet, og kunne ikke se at det forelå omstendigheter som tilsa en annen avgiftsbehandling i angjeldende sak.

Nemndas medlem Langballe sa seg enig i innstillingen under tvil. Han bemerket for øvrig, med tilslutning fra tre av nemndas fire øvrige medlemmer, at isolert sett blir et kjøp av varebeholdning og kundefordringer ikke betraktet som overdragelse av virksomhet og følgelig avgiftspliktig. *«Men når varebeholdningen selges direkte til de selskaper som overtar virksomheten, anser jeg dette for å være en omgåelse av reglene i MVA-lovens § 16 nr 6, kun med det formål å få 6 millioner ut av staten.»* Det eneste formålet var avgiftsbesparelse og transaksjonen manglet egenverdi. Her blir altså gjennomskjæring benyttet som begrunnelse for vedtaket.

Klagenemnda fattet vedtak om å oppheve tilleggsavgiften, for øvrig ble etterberegningen stadfestet.

I Høyesteretts dom av 26. mai 2008⁴⁷ (MMC Tendos-dommen) var spørsmålet om omsetningen av et varelager, som ble fakturert med avgift fra konkursdebitor, egentlig var avgiftsfri etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 (nå § 6-14). Kjøpesummen inkludert merverdiavgiften ble ikke innberettet og endte opp hos konkursdebitors bankforbindelse.

Høyesterett la til grunn at overdragelsen var avgiftsfri og at de samme personer opptrådte både på selger- og kjøpersiden, det vil si det forelå et interessefellesskap. Retten fant videre at det forelå kvalifisert uaktsomhet fra MMC Tendos AS' side ved mangelfulle undersøkelser av selgers avgiftsforhold. En enstemmig Høyesterett kom til at selskapet måtte tilbakeføre fradragført inngående avgift.

⁴⁷ Rt.2008 s.727.

Saken ble løst ut fra lovtolkning og ikke gjennomskjæring, slik som i ovennevnte klagesaker.

4.3.1.3 Ikke reell overdragelse

Som tidligere nevnt, forutsetter merverdiavgift reelle transaksjoner. Etter min oppfatning bør transaksjoner som anses som ikke reelle tilsidesettes som proforma. I de to følgende sakene ser vi imidlertid at i én sak benyttes gjennomskjæring, mens i den andre benytter avgiftsmyndighetene proforma.

KMVA-2004-5260 omhandlet blant annet tilsidesettelse av omsetningen av to maskiner. Fylkesskattekontoret begrunnet vedtaket med at overdragelsene i all hovedsak var avgiftsmessig motivert.

Fylkesskattekontoret fant grunnlag for å sette omsetningen til side med hjemmel i de ulovfestede regler om gjennomskjæring. Det ble fremhevet at de sentrale elementer i vurderingen av om det foreligger grunnlag for gjennomskjæring er *«i hvilken grad rettsforholdet har vesentlige andre virkninger for avgiftspliktige enn de avgiftsrettslige, og i hvilken utstrekning resultatet ellers vil være i strid med avgiftsreglenes formål.»* Altså en vurdering av grunnvilkåret og tilleggsvilkåret for gjennomskjæring.

Det vises til at det avgjørende i saken har vært *«en samlet vurdering av det foreliggende interessefellesskap, at det fremstår som usannsynlig at uavhengige parter ville kjøpt maskiner med salgspant, samt at bruken av maskinene ikke har endret karakter etter overdragelsen.»* Transaksjonen hadde altså ingen realitet. Etter fylkesskattekontorets oppfatning indikerte dette at det ikke forelå en reell overdragelse mellom partene. En vurdering av realitetene kan imidlertid tyde på at det ble foretatt en proformavurdering, snarere enn gjennomskjæring.

En enstemmig klagenemnd sa seg enig i Skattedirektoratets innstilling og etterberegningen ble stadfestet.

I KMVA-2006-5663 hevdet klager at utviklingen av et nettbasert aksjespill foregikk i et norsk selskap. Deretter ble spillet solgt til et utenlandsk selskap, som skulle stå for driften av spillet. Det ble ikke beregnet merverdiavgift ved salget, da klager hevdet at det dreide seg om avgiftsfri eksport av tjenester til utlandet.

Fylkesskattekontoret la til grunn at det ikke forelå en reell overdragelse av spillet og at det ikke var reelle utenlandske eiere eller aktivitet i det utenlandsstiftede selskapet. Det ble lagt til grunn at aksjespillet reelt sett ble eiet og driftet fra Norge.

Fylkesskattekontoret foretok en etterberegning av inngående og utgående avgift på bakgrunn av at klager drev avgiftspliktig omsetning i Norge uten å innberette avgift til staten.

Skattedirektoratet var enig i at det ikke var noen realitet i salget og innstillingen ble enstemmig stadfestet av Klagenemnda. Saken ble altså løst ut fra proforma.

4.3.1.4 Oppsummering/vurdering av forvaltningspraksis

Rettspraksis viser at *retten* ikke benytter vilkårene for gjennomskjæring som er oppstilt i inntektsskatteretten og benyttet i arveavgiftsretten. Gjennomgangen ovenfor viser imidlertid at *avgiftsmyndighetene* benytter seg av disse vilkårene.

Når det gjelder den rettskildemessige vekten av forvaltningspraksis, kan disse enkeltavgjørelsene neppe tas til inntekt for å konstatere en varig, fast og utbredt forvaltningspraksis. Tilnærmet like saker blir løst på forskjellige måter og det veksles mellom lovtolkning, proforma og gjennomskjæring. Etter min mening svekker dette forutberegneligheten til de avgiftspliktige.

Det finnes flere Klagenemndsavgjørelser som omhandler gjennomskjæring og antakeligvis enda flere vedtak hvor avgiftsmyndighetene begrunner resultatet med gjennomskjæring. Problemet er at det er tidkrevende å gjennomgå alle avgjørelser fra Klagenemnda og at vedtak fra skattekontorene ikke er offentlige. Hensynet til forutberegnelighet taler derfor mot at sporadisk forvaltningspraksis vektlegges.

Gjennomskjæring er ulovfestet rett til borgernes ugunst. Legalitetsprinsippet taler dermed mot å tillegge forvaltningspraksis rettskildemessig vekt ved spørsmål om gjennomskjæring.

Etter min mening har altså ovennevnte forvaltningspraksis begrenset rettskildemessig vekt. Spesielt med tanke på at det nå eksisterer rettspraksis på område. Sakene kan likevel tjene som eksempler på tilfeller som kan tenkes rammet av omgåelsesnormen.

5 Vurdering av rettstilstanden

5.1 Innledning

Tidligere i oppgaven har jeg foretatt en gjennomgang av de rettskildene jeg anser som relevante i forhold til spørsmål om gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Ut fra denne gjennomgangen kan det konstateres at rettspraksis og forvaltningspraksis viser at det er en norm for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. I dette kapitlet skal jeg foreta en nærmere analyse av de ovennevnte rettskildene, hvor jeg vurderer hva som er gjeldende rett på området.

Jeg anser det naturlig å ta utgangspunkt i hva som er vilkårene for gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område. Så vil jeg vurdere hvorvidt det er behov for en slik gjennomskjæringsnorm og om avgiftsmyndighetene vil anføre gjennomskjæring i større grad enn tidligere.

Deretter vurderer jeg terskelen for å anvende gjennomskjæring, samt bevisbyrdespørsmål. Så går jeg over til å behandle alternativer til bruk av gjennomskjæring. Avslutningsvis vurderer jeg hvorvidt det er behov for lovfesting av gjennomskjæringsnormen på merverdiavgiftsrettens område.

5.2 Vilklårene for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten

Gjennomgangen av forvaltningspraksis vedrørende merverdiavgift og dommene om arveavgift, omtalt i pkt. 3.3, viser at det tas utgangspunkt i vilklårene som er oppstilt i inntektsskatteretten. Rettspraksis vedrørende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten nevner derimot ikke disse vilklårene, altså grunnvilklåret og tilleggsvilklåret.

Som nevnt ovenfor er jeg av den oppfatning at Høyesteretts uttalelser om gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten i Invex-dommen var et obiter dictum. I og med at Høyesterett løste spørsmålet i saken ved hjelp av lovtolkning, var det ikke nødvendig å oppstille vilkår for gjennomskjæring. Mye kan tyde på at lagmannsretten i Grasmo-saken feiltolker Invex-dommen, da retten tilsynelatende legger til grunn at momenter som er avgjørende for om det er adgang til gjennomskjæring er: hvorvidt det foreligger interessefellesskap mellom kjøper og selger, om det foreligger felles økonomisk interesse mellom kjøper og kreditorene, samt om prissettingen er markedsmessig.

Jeg anser disse momentene for å være relevante i både lovtolkningsspørsmål og ved bruk av gjennomskjæring. Likevel er jeg av den oppfatning at legalitetsprinsippet og kravet om forutberegnelighet tilsier at det må oppstilles vilkår for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten utover dette. I og med at Høyesterett i både Nagell-Erichsen- og Reitan-dommen tar utgangspunkt i vilklårene oppstilt i inntektsskatteretten, anser jeg det naturlig at disse hovedvilklårene også skal gjelde i merverdiavgiftsretten, som ligger nærmere inntektsskatteretten enn arveavgiftsretten.

Killengreen med flere påpeker at: *«Prinsipielt sett synes det betenkelig å la et ulovfestet rettslig grunnlag som gjennom lang tid er blitt utmeislet på ett rettsområde, uten videre få gyldighet på ett annet.»* Det er likevel slik at vilklårene for gjennomskjæring i skatteretten er ganske vage. Det er rom for å trekke inn spesielle hensyn som gjør seg gjeldende på merverdiavgiftsrettens område, slik det er gjort i dommene om arveavgift. Etter min mening er momentene som benyttes i Invex- og Grasmo-dommen nettopp særhensyn som gjør seg gjeldende i merverdiavgiftsretten. For øvrig er jeg av den oppfatning at flere av momentene og vurderingene som er gjort på andre rettsområder,

først og fremst i inntektsskatteretten, kan være relevante ved spørsmål om gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Det kan reises spørsmål om hvorvidt vilkårene for gjennomskjæring ligger implisitt i Grasmo-dommen. Gjennomskjæring er et kjent fenomen, men om så er tilfelle mener jeg at man uansett kort burde gå gjennom vilkårene.

Jeg ser på det som en svakhet at det foreløpig ikke er klart hvilke vilkår som gjelder for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Uklarheten rundt vilkårene kan være en årsak til at anken vedrørende Grasmo-dommen ble tillatt fremmet for Høyesterett.

5.3 Er det behov for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten?

Både Invex- og Grasmo-dommen omhandler samme problematikk rundt abandonering av varelager i konkurs. I Invex-dommen oppfordret Høyesterett lovgiver til å lovregulere tilfellet. Dersom det skjer, kan det reises spørsmål om det er behov for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Etter min vurdering er svaret ja. Det blir stadig mer fokus på merverdiavgift, noe jeg antar vil føre til økt avgiftsplanlegging. Ut fra gjennomgangen av forvaltningspraksis og rettspraksis på området er det dessuten et mangfold av tilfeller der gjennomskjæring kan være aktuelt.

Hartvigsen og Zahl Fjell anbefaler rådgivere å ta høyde for usikkerheten rundt adgangen til ulovfestet gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område. «*En måte vil være å anbefale klienter å dokumentere de forretningsmessige aspektene ved transaksjonene forut for selve gjennomføringen.*»⁴⁸ Heggdal Larsen peker på at Invex-dommen «*medfører at de næringsdrivende i større grad enn tidligere må kvalitetssikre de avgiftsmessige konsekvensene av en transaksjon.*»⁴⁹ Etter min mening kan det være

⁴⁸ Hartvigsen og Zahl Fjell (2008) s.4.

⁴⁹ Heggdal Larsen (2011) s.4.

en fordel at den forretningsmessige egenverdien av en disposisjon nedtegnes. Dette forutsetter selvfølgelig at egenverdien er reell.

Jeg er av den oppfatning at en ytterligere stadfestelse og utvikling av gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område også kan virke preventivt. I stedet for å forsøke å dokumentere lovligheten av avgiftsarrangementer, kan det tenkes at enkelte velger å begrense tvilsom avgiftsplanlegging.

En annen mulighet for næringsdrivende er å kontakte avgiftsmyndighetene for å få en avklaring på om en transaksjon kan tenkes angrepet ved gjennomskjæring.

Skattekontorene har en omfattende veiledningsplikt etter forvaltningsloven § 11. Som et supplement til denne veiledningen ble det fra og med 1. november 2001 innført en ordning med bindende forhåndsuttalelser (BFU) i skatte- og avgiftssaker. *«Formålet med ordningen er å gi økt forutberegnelighet ved at det gis mulighet til å få avklart skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av konkrete, planlagte disposisjoner.»*⁵⁰

Det følger av mval. § 17-1 at Skattedirektoratet og skattekontoret kan gi forhåndsuttalelse om de avgiftsmessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes, dersom det er av vesentlig betydning å få klarlagt virkningene før igangsetting eller spørsmålet er av allmenn interesse.

Forhåndsuttalelsen skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den uttalelsen gjelder krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen, jf. mval. § 17-1 (2). Det skal betales et gebyr for en bindende forhåndsuttalelse, jf. mval. § 17-2.

På inntektsskatterettens område har Skattedirektoratet nylig avsagt to bindende forhåndsuttalelser vedrørende gjennomskjæring. I BFU 28/11 og 29/11 var spørsmålet om konkrete transaksjoner kunne rammes av ulovfestet gjennomskjæring. Jeg antar at Skattedirektoratet også kan ta stilling til gjennomskjæringsspørsmål på merverdiavgiftsrettens område i form av en BFU.

⁵⁰ Merverdiavgiftshåndboken (2012) s.830.

Selv om det gjelder en adgang til gjennomskjæring, og avgiftspliktige har mulighet til å få en avklaring på hvorvidt en disposisjon kan angripes av gjennomskjæring, er det ikke trolig at avgiftsplanlegging «på kanten av loven» vil forsvinne. Jeg antar dermed at det er et behov for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

5.4 Vil avgiftsmyndighetene i større grad anføre gjennomskjæring?

Etter mitt syn viser rettspraksis at det tilsynelatende er et *behov* for gjennomskjæring. Gjennomgangen av forvaltningspraksis ovenfor viser at i hvert fall enkelte skattekontor ikke har motforestillinger mot å begrunne et vedtak med gjennomskjæring. At avgiftsmyndighetene anfører gjennomskjæring ovenfor retten er imidlertid nytt, og skyldes trolig at Høyesterett i *Invex-dommen* åpner for bruk av gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Heggdal Larsen påpeker at *Invex-dommen* kan føre til at avgiftsmyndighetene opplever at de har fått «*ytterligere et redskap i verktøykassa.*»⁵¹ Dommene vedrørende *Grasmo*, *Residens* og *Start Stadion* viser at avgiftsmyndighetene i større grad anfører gjennomskjæring i saker som kommer opp for retten.

Gjennomskjæring har vage og upresise kriterier og bærer preg av å være en rettslig standard som utvikles over tid. Utviklingen av gjennomskjæring i inntektsskatteretten har skjedd, og skjer, gjennom et samspill mellom forvaltningspraksis, juridisk teori og rettspraksis. Fast, utbredt og varig forvaltningspraksis kan komme til å utvide området for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Etter min mening er det imidlertid viktig at avgiftsmyndighetene er klare på om og når det benyttes gjennomskjæring, av hensyn til avgiftspliktiges forutberegnelighet. Det er ikke hensiktsmessig dersom avgiftsmyndighetene gjennomgående «prøver seg» ved å anføre gjennomskjæring som en subsidiær begrunnelse for et vedtak, eller som subsidiær anførsel i en rettssak.

⁵¹ Heggdal Larsen (2011) s.4.

Selv om forvaltningspraksis kan komme til å bidra i utviklingen av gjennomskjæringsnormen på merverdiavgiftsrettens område, er det klart at avgiftsmyndighetene ikke kan benytte gjennomskjæring til å rette mangler ved regelverket. Eventuelle mangler må rettes ved lov- og forskriftsendringer.

5.5 Høy terskel for å anvende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten

Jeg antar altså at avgiftsmyndighetene vil anføre gjennomskjæring i større grad enn tidligere. Derfor er det viktig å vurdere terskelen for å anvende gjennomskjæring.

Zimmer⁵² påpeker at hovedregelen er at transaksjonstyper og transaksjonsmønstre som privatrettslige regler åpner for skal legges til grunn skatterettslig. Han viser videre til at *«omgåelsesreglenes anvendelsesområde bør begrenses til de betydelige skattefordelene.»*⁵³ Etter min mening vil det samme gjelde ved gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Terskelen for å anvende gjennomskjæring bør være høy. Spørsmålet er dermed om den bør være annerledes i merverdiavgiftsretten i forhold til inntektsskatteretten.

Som nevnt ovenfor, er hensynet til konkurransenøytralitet et bærende hensyn bak merverdiavgiftsretten. Gjems-Onstad fremhever at det at like transaksjoner må behandles likt avgiftsmessig for ikke å skape konkurransevridninger kan trekke i retning av en strengere omgåelsesnorm i merverdiavgiftsretten.⁵⁴

Avgiftsforvaltningen gjelder massevedtak, avgiftspliktige leverer vanligvis omsetningsoppgave seks ganger i året. Gjems-Onstad hevder at dette er et argument for en høyere terskel for å benytte gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område.⁵⁵ Som nevnt tidligere, er også behandlingen av selvangivelser massevedtak. Dette tilsier en høy terskel for gjennomskjæring, men ikke nødvendigvis en høyere terskel enn i inntektsskatteretten.

⁵² Zimmer (2010) s.48.

⁵³ Zimmer (2010) s.54.

⁵⁴ Gjems-Onstad (2009) pkt.5.1.

⁵⁵ Gjems-Onstad (2009) pkt.5.1.

Hartvigsen og Zahl Fjell påpeker at avgiftssystemets formalistiske karakter tilsier at det skal mer til for å gjennomskjære på merverdiavgiftsrettens område.⁵⁶ I dette ligger at avgiftsretten er objektrelatert, at den enkelte transaksjon skal vurderes isolert med utgangspunkt i objektet som overføres. Omsetning av varer eller tjenester er enten avgiftspliktig eller ikke.

Killengreen med flere hevdet i 2000 at viktigheten av forutberegnelighet og klare regler i merverdiavgiftsretten, særlig grunnet selvdeklareringsprinsippet, medfører at tilpasninger til avgiftsregelverket bør stå seg i større grad enn i skatteretten.⁵⁷ Også Gjems-Onstad hevder at hensynet til forutberegnelighet medfører at: «*En omgåelsesstandard med en lav terskel for å bli anvendt synes her lite naturlig.*»⁵⁸

Etter min mening bør terskelen for å anvende gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område være høyere enn på inntektsskatterettens område. Merverdiavgiftssystemets formalistiske karakter og særlig hensynet til forutberegnelighet bør veie tyngre enn hensynet til konkurransenøytralitet.

5.6 Bevisbyrde

Bevisbyrde dreier seg om hvem som har dokumentasjonsplikten for hva som skal legges til grunn som faktum i saken. Hartvigsen og Zahl Fjell viser til at selvdeklareringsprinsippet kan tilsi at det er «*naturlig at den avgiftspliktige dokumenterer det faktum han har lagt til grunn.*» Samtidig viser de til at avgiftsmyndighetene må sannsynliggjøre en annen versjon av faktum. Jeg er enig med dette og antar at det vanlige kravet til sannsynlighetsovervekt får anvendelse. Dette innebærer at dersom det er mer enn femti prosent sannsynlig at det anførte forhold er slik parten hevder, vil forholdet legges til grunn for saken.

⁵⁶ Hartvigsen og Zahl Fjell (2008) s.4.

⁵⁷ Killengreen, Larsen og Heggdal Larsen (2000) Del 2, pkt.6.2.1.

⁵⁸ Gjems-Onstad (2009) pkt.4.2.

5.7 Alternativer til bruk av gjennomskjæring

Terskelen for å anvende gjennomskjæring antas altså å være høyere på merverdiavgiftsrettens område enn på inntektsskatterettens område. I de følgende avsnitt vurderer jeg hvorvidt andre metoder kan avhjelpe den høye terskelen.

5.7.1 Lovtolkning vs. gjennomskjæring

Det kan reises spørsmål om hvorfor det har tatt så lang tid før Høyesterett har stadfestet en gjennomskjæringsnorm på merverdiavgiftsrettens område. Et mulig svar er at avgiftsmyndighetene ikke har anført gjennomskjæring som argument i en sak for domstolene. I *Invex*-dommen ble ikke gjennomskjæring anført. Heller ikke i *Grasmo*-dommen ble skattekontorets vedtak begrunnet i gjennomskjæring. For lagmannsretten ble imidlertid gjennomskjæringsbetraktninger subsidiært anført som begrunnelse for nekting av fradragsrett, trolig på grunn av Høyesteretts uttalelser i *Invex*-dommen.

Årsaken til dette er nok at avgiftsmyndighetene heller har benyttet seg av lovtolkning. Spørsmål løses ved å tolke merverdiavgiftsloven og benytte reglene på korrekt faktum (subsumsjon). Her er det ingen betingelse at avgiftspliktige har hatt avgiftsmessige motiver, men «[v]ed lovtolkning er det relevant å trekke inn hensynet til å motvirke utilsiktede og urimelige skattefordeler.»⁵⁹ Omgåelse kan altså være et reelt hensyn som vektlegges ved lovtolkning. Omgåelsesbetraktninger kan også trekkes inn i vurderingen av rettskildefaktoren *lovens formål*.

Gjems-Onstad påpeker at flere viktige grenser for tilpasninger i merverdiavgiftsretten er oppstilt gjennom lovtolkning. Han gir uttrykk for at å benytte lovtolkning kan ha gitt klarere regler enn man ville fått gjennom omgåelsesstandarden og at dette kan forklare mangelen på saker om omgåelse.⁶⁰

Rettspraksisen som omhandler relevanskravet i fradragsretten er et godt eksempel på at lovtolkning er benyttet i stedet for gjennomskjæring. Gjems-Onstads kommentar til

⁵⁹ Løvaas (2007) pkt.3.1.

⁶⁰ Gjems-Onstad (2009) pkt.4.5.1.

dette er at: «For de avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene er det trolig mye greiere i et masseforvaltningssystem å forholde seg til relativt klare, om enn tidvis firkantede, grenser for fradragsretten basert på en tolkning av mval § 21 [§ 8-1], fremfor i stedet å måtte forholde seg til en skjønnsbestemt omgåelsesstandard.»⁶¹ Selvangivelsene som ligger til grunn for beregning av inntektsskatten er imidlertid også en del av et masseforvaltningssystem.

Det er en glidende overgang mellom ordlydsfortolkning og gjennomskjæring. Ved bruk av innskrenkende, utvidende, analogisk og antitetisk lovtolkning på bakgrunn av reelle hensyn kan man komme til samme resultat som ved å benytte seg av gjennomskjæring. Utstrakt bruk av lovtolkning, og da særlig en mindre ordlydstro fortolkning, svekker behovet for gjennomskjæring. På den andre siden vil avgiftsmyndighetene kunne anføre gjennomskjæring, i stedet for å benytte seg av utvidende lovtolkning.

Som nevnt tidligere, har Høyesterett uttalt at det nærmest er en smakssak om man begrunner resultatet i lovtolkning eller gjennomskjæring. Naas med flere hevder at den generelle skattemessige gjennomskjæringsregelen i prinsippet er en lovtolkningsregel.⁶² Jeg er av den oppfatning at lovtolkning og gjennomskjæring er to ulike metoder som bør holdes fra hverandre for å sikre rettsikkerheten til avgiftspliktige.

Det er likevel slik at det er grenser for hvor langt man kan strekke ordlyden. Rettsikkerhet, herunder legalitetsprinsippet og forutberegnelighet, er viktig både ved lovtolkning og bruk av gjennomskjæringsbetraktninger. Det kan reises spørsmål om hva som er mest hensiktsmessig og riktig: lovtolkning eller gjennomskjæring. Ved «fantasifull» tolkning som fjerner seg fra ordlyden kan det være bedre «å kalle en spade for en spade» og benytte seg av gjennomskjæring. På den annen side kan man etter norsk rettskildelære trekke inn mange rettskildefaktorer foruten ordlyden. Gjennomskjæring er også en form for formålstolkning.

⁶¹ Gjems-Onstad (2009) pkt.4.5.2.

⁶² Norsk internasjonal skatterett (2011) s.1273.

Legalitetsprinsippet ligger i bunn, men omgåelseslæren i skatteretten er et eksempel på at det ikke er så sterkt på skatterettens område. Dessuten oppfattes lovtolkning til ugunst for avgiftspliktige som «like ille» som bruk av gjennomskjæring, ettersom resultatet blir det samme. Kanskje ble gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten stadfestet, men ikke benyttet i Invex-dommen slik at de avgiftspliktige skulle kunne forberede seg på at den kan bli brukt på et senere tidspunkt.

Uavhengig av om man benytter seg av lovtolkning eller gjennomskjæring, eventuelt merkelappen man putter på resultatet, må man ta stilling til om det dreier seg om beskyttelsesverdige interesser. Det kan argumenteres for at man ikke skal beskytte de som beveger seg på kanten av loven. Jeg gjentar Aarbakkes oppfatning, belyst ovenfor, om at rettsusikkerheten skapt av en omgåelsesregel kun gjør seg gjeldende i spesielle tilfeller, i og med at den stort sett bare rammer *«kunstige og ikke-forretningsmessig motiverte transaksjoner.»* Det forutsetter imidlertid, etter min mening, klare vilkår for gjennomskjæring. Likhet for loven er et bærende prinsipp i norsk rett og hensynet til et rimelig resultat kan føre til at gjennomskjæring anses som rettferdig i en konkret sak.

På grunn av den høye terskelen for å anvende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten, antar jeg at avgiftsmyndighetene fortsatt i stor grad vil begrunne vedtak med lovtolkning i stedet for gjennomskjæring. Dette harmonerer med at gjennomskjæring bør forbeholdes klare omgåelsestilfeller. Etter min mening vil det være like viktig at avgiftsmyndighetene faktisk benytter seg av gjennomskjæring, dersom vilkårene er oppfylt, i stedet for å strekke ordlyden for langt.

5.7.1.1 Fellesregistrering

Etter min oppfatning er spørsmålet om det kan foretas gjennomskjæring ovenfor en fellesregistrering egnet til å vise forskjellen mellom gjennomskjæring og lovtolkning. Spørsmålet kan også belyse hvorvidt lovtolkning kan avhjelpe den høye terskelen for å benytte gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Det følger av mval. § 2-2 (3) at to eller flere samarbeidende selskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt (fellesregistrering) dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert

selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Det følger av forarbeidene at: «*Uten en slik regel ville det ikke kunne gis fradrag for inngående avgift til den samlede virksomhet når driftsmidler eies av ett selskap, mens salget foretas av et annet.*»⁶³ Regelen er gitt for å muliggjøre avgiftsbesparelse og for at merverdiavgiften ikke skal være avgjørende for hvordan man organiserer virksomheten. Den bidrar således til å skape et nøytralt regelverk. Transaksjoner mellom deltagere i en fellesregistrering anses av samme grunn som interne transaksjoner i ett avgiftssubjekt, som ikke utløser merverdiavgiftsplikt.

Gjems-Onstad⁶⁴ påpeker at det at man registrerer seg for å spare avgift ikke kan være et argument for omgåelse, men at det kan være «*aktuelt å vurdere nærmere transaksjoner for å komme i posisjon for å kunne fellesregistrere seg.*» Han hevder at gjennomskjæring kan være mulig dersom selger og kjøper fellesregistreres uten andre hensyn enn avgiftsbesparelse. Som et eksempel nevner Gjems-Onstad at dersom selger driver avgiftspliktig virksomhet og kjøper driver unntatt virksomhet (uten fradragsrett), vil kjøper spare avgift ved å fellesregistrere seg med selger. Merverdiavgift skal ikke belastes ved interne transaksjoner. Eierforholdet er altså i realiteten et omgjort kundeforhold og ikke et reelt konsernforhold.

Det følger av ovennevnte forarbeider at: «*Av hensyn til ansvaret og for å unngå misbruk bør bestemmelsen bare gjelde når 85 pst. av kapitalen i hvert selskap eies av de samme eiere.*» Min oppfatning er at det strenge kravet om 85 prosent eierandel i utgangspunktet er tilstrekkelig til å unngå misbruk. Skulle likevel ovennevnte eksempel inntreffe, ser jeg det som mer naturlig å anføre proforma enn gjennomskjæring, da konsernforholdet ikke er reelt. Etter min mening kan det imidlertid være vanskelig å vinne frem med at et konsernforhold er «proforma» når eiervilkåret for fellesregistrering er objektivt.

⁶³ Ot.prp.nr.17 (1968-1969). Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven), kap.V, E, merknader til § 12.

⁶⁴ Gjems-Onstad (2009) pkt.5.2.

Killengreen med flere⁶⁵ hevder at regler som innebærer at bestemte mengder gir bestemte avgiftsrettslige virkninger er utslag av et kvantitets- eller terskelprinsipp. Det påpekes at slike regler utgjør grensen for legal avgiftstilpasning og at avgiftsmyndighetene dermed ikke kan benytte seg av gjennomskjæring ovenfor *reell* tilpasning. Tersklene er oppstilt av kontrollhensyn og tilpasning er altså ikke illojalt. At motivet for å oppfylle vilkåret om 85 prosent eierandel i et selskap er avgiftsbesparelse, i form av fellesregistrering, er altså ikke tilstrekkelig til å benytte gjennomskjæring.

Også Zimmer påpeker at *«Hvis lovgiver med åpne øyne har gitt en firkantet regel, kan det vanskelig regnes som omgåelse om skattyteren legger seg tett opp til den grensen som regelen oppstiller... Stortinget må i slike tilfeller anses for å [ha] forutsatt og implisitt godtatt slik tilpasning.»*⁶⁶

Bestemmelsen oppstiller imidlertid ikke bare et krav til eierandel. Det følger av ordlyden at selskapene i tillegg skal være «samarbeidende». I merverdiavgiftshåndboken⁶⁷ vises det til et brev fra Finansdepartementet, av 29. april 1974, hvor det blant annet fremgår at vilkåret om eierandel ikke er tilstrekkelig som grunnlag for fellesregistrering. Det følger av brevet at det er et vilkår at selskapene skal være samarbeidende og at *«det ikke har vært forutsetningen at ethvert faktisk sammenfall av eierinteresser i flere selskaper skal kunne gi anledning til registrering... Om slik registrering skal skje, må avgjøres av avgiftsmyndighetene etter en konkret vurdering i det enkelte tilfelle.»* Det følger imidlertid av håndboken at det i praksis ikke er stilt store krav til samarbeid før vilkåret anses oppfylt.

Maj Hines Grape⁶⁸ hevder at skattekontorene nå i større grad enn tidligere *«ber de næringsdrivende om å dokumentere og forklare hvordan selskapene som ønskes fellesregistrert, er samarbeidende.»* Dette kan i så fall være et forsøk, fra avgiftsmyndighetenes side, på å hindre fellesregistrering i tilfeller som Gjems-Onstad

⁶⁵ Killengreen, Larsen og Heggdal Larsen (2000) Del 1, pkt.3.3.1.

⁶⁶ Zimmer (2010) s.54.

⁶⁷ 8. utgave (2012) s.103.

⁶⁸ Grape (2012) i *Revisjon og Regnskap*, s.1.

peker på. Ved strengere prøving av samarbeidskravet kan man oppnå at formålet med bestemmelsen oppfylles, samtidig som illojale tilpasninger ikke godtas. Problemet kan altså løses ved hjelp av lovtolkning i stedet for gjennomskjæring. Etter min mening vil det altså ikke være aktuelt med gjennomskjæring i slike tilfeller.

5.7.2 Proforma vs. gjennomskjæring

Gjennomgangen av forvaltningspraksis og rettspraksis viser at skillet mellom proforma og gjennomskjæring ikke alltid er like klart. Det er imidlertid to forskjellige metoder: *«Ved omgåelse dreier det seg om hvordan opplysninger om rettsforhold skal karakteriseres. Ved pro forma stemmer ikke de ytre opplysninger med de reelle forhold.»*⁶⁹ Ved proforma godtar altså ikke avgiftsmyndighetene den privatrettslige løsningen som tilsynelatende er valgt. Ved gjennomskjæring godtas den privatrettslige løsningen, men de avgiftsmessige konsekvenser endres. Det er viktig at metodene holdes klart atskilt for å skape forutberegnelighet for de avgiftspliktige. Det er min mening at proforma således ikke kan avhjelpe en høy terskel for gjennomskjæring, slik som lovtolkning.

5.8 Er det behov for lovfesting av gjennomskjæringsnormen?

Det kan også reises spørsmål om hvorvidt man bør få en lovfesting av omgåelsesnormen i merverdiavgiftsretten. En eventuell lovfesting vil ikke ha tilbakevirkende kraft, men den kan bidra til å avhjelpe problemene i forhold til legalitetsprinsippet og skape forutberegnelighet for avgiftspliktige i fremtiden.

Alt kan ikke detaljreguleres. Et alternativ er en delvis lovregulering av ulovfestet gjennomskjæring, slik som i inntektsskatteretten. I skatteloven av 1999 § 14-90 er det lovfestet en regel om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Denne regelen lever side om side med den ulovfestede gjennomskjæringsreglen i inntektsskatteretten.

⁶⁹ Gjems-Onstad (2009) pkt.3.1.

Aarbakke har tidligere vurdert fordeler og ulemper ved å lovfeste omgåelsesnormen i skatteretten.⁷⁰ Etter min mening kan de samme argumentene benyttes i forhold til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Han påpeker at rettssikkerhetshensyn er et argument *for* lovfesting. Videre viser han til at en lovbestemmelse vil legitimere gjennomskjæring overfor skattyterne og gi bedre informasjon om regelen. Her kommer legalitetsprinsippet inn. Avslutningsvis peker Aarbakke på at en lovbestemmelse innebærer at de lovgivende myndigheter kan gi større innflytelse på gjennomskjæringspraksis. Her kommer maktfordelings- og demokratihensyn inn.

Når det gjelder hensyn *mot* lovfesting påpeker Aarbakke at det kan stenge for en utvikling av omgåelsesregelens innhold. Han konkluderer med at innvendingen ikke veier så tungt dersom en eventuell lovregel gir rom for fortolkning og vurdering.

Den andre ulempen det vises til er at en lovbestemmelse kan føre til antitetisk lovtolkning. Det innebærer at tilfeller som ikke dekkes av lovbestemmelsen antas å utelukke gjennomskjæring. Aarbakke konkluderer med at dette kan klargjøres i forarbeidene og at hensynene som taler for lovfesting veier tyngre enn ulempene.

Etter min mening er det gode grunner for lovfesting av en del av gjennomskjæringsnormen i merverdiavgiftsretten. Dette kan føre til at avgiftsmyndighetene benytter gjennomskjæring i stedet for utvidende/innskrenkende lovtolkning. På den andre siden er gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten et forholdsvis nytt rettslig grunnlag. Det kan derfor være en fordel å la normen utvikle seg på egen hånd først, slik at det blir lettere å identifisere problemene som oppstår på området.

⁷⁰ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s.44-45.

6 Oppsummering

Som gjennomgangen ovenfor har vist, har gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten blitt benyttet av avgiftsmyndighetene i over ti år. Nylig har Høyesterett stadfestet denne praksisen som lovlig. Gjennomskjæring er et vanskelig område som berører mange av de grunnleggende hensynene i norsk rett. Det kan derfor reises spørsmål om hvorvidt det er *ønskelig* med en gjennomskjæringsnorm som svekker forutberegneligheten. Hensynet til en effektiv avgiftsforvaltning kan også tilsi at bruken av gjennomskjæring bør begrenses.

Det er imidlertid min oppfatning at utarbeidelse og offentliggjøring av retningslinjer for bruk av gjennomskjæring vil kunne bidra til økt forutberegnelighet for avgiftspliktige, samt en effektiv avgiftsforvaltning.

Etter min mening, er en avklaring vedrørende vilkårene for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten et nødvendig og viktig skritt i retning av økt forutberegnelighet. Jeg håper og tror at Høyesterett vil ta stilling til dette i saken om Grasmo.

En avklaring av vilkårene vil også kunne skape et klarere skille mellom bruk av lovtolkning, proforma og gjennomskjæring. Det er imidlertid naturlig å anta at avgiftsmyndighetene i utstrekning vil fortsette å benytte lovtolkning, også i tilfeller som kan løses ved hjelp av gjennomskjæring. Særlig på grunn av den antatt høye terskelen for å benytte gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Etter min mening vil avgiftsmyndighetene i større grad anføre gjennomskjæring, ettersom Høyesterett har uttalt at gjennomskjæring også gjelder på merverdiavgiftsrettens område. En naturlig følge av dette er at flere saker vedrørende gjennomskjæring kommer opp for retten. Det vil altså være opp til avgiftsmyndighetene, domstolene og eventuelt lovgivende myndigheter å utvikle gjennomskjæringsnormen videre.

Kildehenvisninger

6.1 Juridisk litteratur

6.1.1 Bøker

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*. 5. utgave ved Jan E. Helgesen. Universitetsforlaget 2001.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utgave. Universitetsforlaget 2009.

Zimmer, Frederik i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen. *Bedrift, selskap og skatt*. 5. utgave. Universitetsforlaget 2010.

Naas, Henning, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og Christian Svensen. *Norsk internasjonal skatterett*. 1. utgave. Universitetsforlaget 2011.

Skattedirektoratet. *Merverdiavgiftshåndboken*. 8. utgave. Gyldendal Norsk Forlag AS 2012.

6.1.2 Artikler

Killengreen, John, Trond Larsen og Frode Heggdal Larsen. *Gjennomskjæring på avgiftsrettens område Del 1. I: Revisjon og Regnskap* (2000), nr. 1.

Killengreen, John, Trond Larsen og Frode Heggdal Larsen. *Gjennomskjæring på avgiftsrettens område Del 2. I: Revisjon og Regnskap* (2000), nr. 2.

Antonsen, Thomas. *Halifax plc: Prinsipielt viktig dom knyttet til gjennomskjæring. I: Revisjon og Regnskap* (2006), nr. 3.

Løvaas, Ivar. *Tilsidesettelse på merverdiavgiftslovens område (med paralleller til skatteretten)*. I: Skatterett (2007), nr. 1.

Hartvigsen, Øyvind og Joakim Zahl Fjell. *Ulovfestet gjennomskjæring på MVA-området*. I: Revisjon og Regnskap (2008), nr. 6.

Gjems-Onstad, Ole. *Omgåelse og merverdiavgift*. I: Skatterett (2009), nr. 2.

Heggdal Larsen, Frode. *Omgåelsesnorm på avgiftsrettens område*. I: Revisjon og Regnskap (2011), nr. 5.

Grape, Maj Hines. *Fellesregistrering – nye takter fra avgiftsmyndighetene*. I: Revisjon og Regnskap (2012), nr. 1.

6.2 Lovgivning

Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) av 10. februar 1967 nr. 00.

Lov om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) av 8. juni 1984 nr. 58.

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

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

6.3 Forarbeider

NOU 1990:11, generell merverdiavgift på omsetning av tjenester.

NOU 2000:8. Arveavgift.

NOU-2009-4. Tiltak mot skatteunndragelser.

Ot.prp.nr.17 (1968-1969). Alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven).

Ot.prp.nr.16 (1991-1992). Oppfølging av skattereformen 1992, s. 43.

Ot.prp.nr.28 (1992-1993). Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

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

Innst.O.nr.24 (2000-2001). Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) m.v. (Merverdiavgiftsreformen 2001).

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

Prop.1 LS (2010-2011). Skatter og avgifter 2011.

Prop. 1 LS (2011–2012). Skatter, avgifter og toll.

6.4 Rettspraksis

6.4.1 Høyesterett

Rt. 1994 s. 885 (Dyb-kjennelsen)

Rt. 1997 s. 1564 (Naustdal Fiskefarm AS)

Rt. 2000 s. 268 (Brødrene Gjermundshaug)

Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen)

Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)

Rt. 2007 s. 209 (Hex)

Rt. 2008 s. 727 (MMC Tendos)

Rt. 2008 s. 1510 (Reitan)

Rt. 2011 s. 213 (Invex)

HR-2008-1227-U

HR-2012-57-U

6.4.2 Lagmannsrettene

LB-2003-10516 (Li Bil)

RG. 2008 s. 914 (Risør Restaurantdrift)

LE-2011-55868 (Grasmo)

LB-2011-22877 (Residens Eiendom)

6.4.3 Tingrettene

TTRON-2005-27124

Saksnr. 11-131751TVI-KISA/05 (Start Stadion)

6.4.4 Internasjonal rettspraksis

C- 255/02 (Halifax)

6.5 Traktater

2006/112/EF, Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (merværdiafgiftsdirektivet).

6.6 Forvaltningspraksis/ administrative udtalelser

6.6.1 Klagenemnda for merværdiavgift (KMVA)

KMVA-2000-4250

KMVA-2004-5202

KMVA-2004-5260

KMVA-2005-4874A

KMVA-2005-5287

KMVA-2006-5663

6.6.2 BFU'er

BFU 33/05, avgitt 05.08.2005.

BFU 28/11, avgitt 08.12.2011.

BFU 29/11, avgitt 12.12.2011.

6.6.3 Administrative uttalelser

Brev fra Finansdepartementet av 29. april 1974.

Finansdepartementets tolkingsuttalelse, av 15. juni 2001, om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester.

Skattedirektoratets uttalelse, av 24. januar 2012, om nye retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift.

