

## Invex-dommen:

# Omgåelsesnorm på avgiftsrettens område

**Høyesteretts avgjørelse av 16. februar 2011 i Invex-saken fastslår at det eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm på merverdiavgiftsrettens område. Men hva er innholdet i og rekkevidden av denne normen og hvilke konsekvenser får dommen for de næringsdrivende?**



Artikkelen er forfattet av:

Advokat/partner  
Frode Heggdal Larsen  
Bing Hodneland Advokatselskap DA  
Han har mer enn 16 års erfaring i skatte- og avgiftsrett fra blant annet KPMG og Schjødt. Han har

publisert flere artikler og bøker om merverdiavgift og er en mye brukt foredragsholder.

At det eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm<sup>1</sup> på skatterettens område, er ikke tvilsomt. Selv om rekkevidden av og innholdet i normen fortsatt volder utfordringer, er dette i stor utstrekning utmeislet gjennom en lang og innholdsrik rettspraksis. Imidlertid har det vært mer usikkerhet knyttet til spørsmålet om det eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm på merverdiavgiftsrettens område. I teorien har det vært diskutert hvorvidt prinsipper fra skatterettens omgåelsesnorm gjelder/bør gjelde også på merverdiavgiftsrettens område.<sup>2</sup> På arveavgiftsrettens område fikk vi Nagell-Erichsen-dommen i Rt. 2006 s. 1199 – og senere Reitan-dommen i Rt. 2008 s. 1510 – som slo fast at det gjelder en ulovfestet omgåelsesnorm på arveavgiftsområdet. Det har vært en viss uenighet i teorien<sup>3</sup>

om hvorvidt disse dommene kunne tas til inntekt for at det også gjelder en ulovfestet omgåelsesnorm på merverdiavgiftsrettens område. Ved Høyesteretts avgjørelse (dissens 2–3) av 16. februar 2011 i Invex-saken tok Høyesterett endelig stilling til spørsmålet om det gjelder en ulovfestet omgåelsesnorm i merverdiavgiftsretten. I dommen fastslår både flertallet og mindretallet at det eksisterer en slik ulovfestet omgåelsesnorm.

## Høyesteretts formulering av normen

Førstvoterende uttrykker seg slik om omgåelsesnormen:

«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.» (premiss 31 og 32)

Annenvoterende – som representerte mindretallet – formulerer seg slik:

«Jeg ser ikke bort fra at det også på merverdiavgiftens område kan være et visst rom for å gjøre unntak til skade for den private part på ulovfestet grunnlag.» (premiss 53)

Tvilen om normens eksistens er således fjernet, men som vi skal se nærmere på nedenfor, er normens innhold og rekkevidde fortsatt uavklart.

## Nærmere om dommen

### Bakgrunn og problemstilling

Invex-saken gjelder konkret et merverdiavgiftsspørsmål som hyppig oppstår i forbindelse med konkurs og salg av eiendeler gitt fra boet tilbake til konkursdebitor (abandonerte eiendeler).

Spørsmålet i saken var om et selskap (Invex) som kjøpte et varelager som var beheftet med pant, hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Det var klart for Invex at utgående merverdiavgift ikke ville bli betalt inn til Staten fordi selgeren (Badehuset) var konkurs og hele kjøpesummen – også merverdiavgiftsbeløpet – skulle innbetales til panthaver som nedbetaling av gjeld.<sup>4</sup> Høyesteretts flertall nektet Invex rett til fradrag.

### Faktum

Sakens faktum var i korte trekk følgende: Badehuset ble 15. oktober 2008 tatt under konkursbehandling etter begjæring om oppbud. Allerede dagen etter ble varelageret abandonert som overbeheftet etter konkursloven § 117 b. Banken anmeldte 20. oktober 2008 et krav på noe over 10 millioner i Badehusets konkursbo. Bankens sikkerhet

1 Med omgåelse menes tilfeller hvor domstolen har vektlagt at det foreligger en omgåessituasjon, og at rettsanvendelsen ikke begrunnes i alminnelig tolkning/subsumsjon. Se nærmere Bettina Banoun, «Omgåelse av skattereglene» 2003, side 16 og Frederik Zimmer «Lærebok i skatterett» 5. utg. 2005 kap. 2.7.

2 Se Frode Heggdal Larsen/Trond Larsen/John Killengreen, «Ulovfestet gjennomskjæring på avgiftsrettens område», Revisjon og Regnskap 1.2000 (del 1) og 2.2000 (del 2) som drøfter de ulike hensynene samt gjennomgår en rekke typetilfeller.

3 Se på den ene siden Hartvigen/Fjell, «Ulovfestet gjennomskjæring på MVA-området», Revisjon og Regnskap 6.2008, som anfører at det er «høyst uklart» om Nagell-Erichsen-dommen får betydning for merverdiavgiftsspørsmålet. På den annen side uttaler Gjems-Onstad/Kildal i «Lærebok i merverdiavgift», 2009 på side 271 at dommen «bør ha fjernet en hver mulig tvil» om at det finnes en omgåelsesnorm også for merverdiavgift.

4 Det foreligger normalt begrensninger i debitors mulighet og rett til å selge pantsatte aktiva. Det er i praksis derfor ikke uvanlig at konkursdebitor og panthaver samarbeider om salg av abandonerte eiendeler, men at salget skjer i konkursskyldnerens navn, slik at merverdiavgiften påhviler ham og ikke panthaver. Dersom panthaveren beholder hele vederlaget, vil konkursdebitor ikke ha penger til å betale utgående merverdiavgift. Staten vil da lide avgiftstap med mindre kjøperen fratas fradragrett. Det er ved flere anledninger fremmet lovforslag om en generell regulering av når kjøper skal ha fradrag for inngående merverdiavgift ved omsetning av abandonerte eiendeler, men disse er ikke blitt vedtatt. Førstvoterende i Invex-dommen viser til Rapport avgitt 30. juni 1992 av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet om merverdiavgiftens stilling ved tiltredelse av pant, abandonering og tvangsauksjon, NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser, avsnitt 10.6, og Prop. 1 LS (2010–2011) på side 91.

var en pantobligasjon i varelageret, en factoringavtale på samme beløp, samt en selvskyldnerkausjon begrenset til 11,5 millioner kroner fra Gimle Finans AS og Kristiania Eiendomsforvaltning AS. Ved avtale 28. oktober 2008 solgte Badehuset varelageret til Invex. Det fremgikk av avtalen at kjøpesummen skulle gå til innfrielse av bankens krav i konkursboet, samt at Invex var innforstått med at selger var under konkursbehandling. Invex drev i samme bransje som Badehuset – salg av baderomsinnredninger.

## *Beslutningstagerne satt på flere sider av bordet*

De involverte beslutningstagerne må kunne sies å ha sittet på flere sider av bordet. Styremedlem Jan Feldborg undertegnet på vegne av Badehuset. For Invex undertegnet styreleder Gudleiv Bjørklund. Banken samtykket i egenskap av panthaver til inngåelsen av avtalen. Bjørklund eide 90 prosent av Gimle Finans AS, som eide 30 prosent av Badehuset og 100 prosent av Invex. Han hadde tidligere vært styremedlem i Badehuset. Feldborg var på avtaletidspunktet eneste styremedlem i Badehuset og hadde tidligere en kort tid vært daglig leder i selskapet. Han var dessuten daglig leder i Invex og varamedlem i styret.

Badehuset utferdiget 30. oktober 2008 faktura for kjøp av varelageret til bokført verdi 8 720 000 kroner, samt 25 prosent merverdiavgift på 2 180 000 kroner, til sammen 10,9 millioner kroner. Staten nektet Invex fradragføring og Invex tok til motmæle.

## **Begrunnelsen**

Førstvoterende uttaler at «avgjørende er hvordan merverdiavgiftsloven § 21 skal tolkes», jf. premiss 27. Flertallet velger altså å løse saken ut i fra en lovtolkningssynsvinkel. Deretter peker retten på at fradragretten etter § 21<sup>5</sup> begrenses av den såkalte avskjæringsregelen i § 22 samt de såkalte «kvalifiserte uaktsomhetstilfellene». For så vidt gjelder sistnevnte, viser førstvoterende til de sentrale rettsavgjørelsene, nemlig Rt. 1994.889 Dyb-kjennelsen, Rt. 2000.268 Brødrene Gjermundshaug og Rt. 2008–727 Optimar/Tendos. Jeg kommer nærmere tilbake til betydningen av dette nedenfor.

## *Systembetraktninger*

I premiss 30 innleder førstvoterende med en systembetraktning:



*OMGÅELSESNORM: Høyesteretts har fastslått at det eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm på merverdiavgiftsrettens område.*

«Innledningsvis bemerker jeg at regelen i § 21 er uttrykk for et gjensidighetsprinsipp. Utgående og inngående avgift korresponderer og nøytraliserer hverandre. Begrunnelsen for kjøpers fradragrett er at samme avgift innbetales til staten av selgeren som utgående avgift, med det resultat at det er siste kjøper som til slutt betaler den endelige avgift».

Merverdiavgiften beregnes av merverdien i det enkelte leddet i transaksjonskjeden – derav navnet merverdiavgift. Hvert ledd skal bare innbetale netto utgående avgift. Hovedregelen – selvstendighetsprinsippet – er at kjøper beholder sin fradragrett selv om selger ikke innbetaler avgiften<sup>6</sup>. Førstvoterendes uttalelser på dette punktet synes derfor noe upresise, men konkretiseres i premiss 45, jf. nedenfor.

Som nevnt fastslås det i premiss 32 og 33 at det foreligger en ulovfestet omgåelsesnorm også på merverdiavgiftsrettens område. Førstvoterende trakk deretter frem de momentene som talte i retning av å nekte fradragsett.

## *Interessefellesskap*

Det sterke interessefellesskapet som forelå ved at Feldborg og Bjørklund, som undertegnet avtalen om overdragelse av varelageret, begge var eller hadde vært involvert i de to selskapene, måtte etter førstvoterendes oppfatning få betydning ved vurderingen av

Invex' senere krav om fradrag for inngående merverdiavgift<sup>7</sup>, jf. premiss 44 og 45.

## *Arrangert transaksjon – ikke i samsvar med de reelle verdier*

Videre ble det fremhevet at transaksjonen hadde karakter av å være arrangert og ikke i samsvar med de reelle verdiene, jf. premiss 43:<sup>8</sup>

«At salgssummen inklusive merverdiavgift ble satt slik at banken dermed også fikk dekket pantegjelden til Badehusets datterselskap, understreker transaksjonens karakter av å være arrangert og ikke i samsvar med reelle verdier.»

## *Formål og symmetri*

Formålet med avtalen vektlegges av førstvoterende i premiss 42:

«...ikke være tvil om at formålet med avtalen var å sikre bankens krav, og at det – til tross for avtalens henvisning til merverdiavgift – ikke var meningen at noe av beløpet skulle gå til innbetaling av slik avgift. Lagmannsretten har videre lagt til grunn at pengene ikke en gang var innom Badehuset.»

<sup>7</sup> Mindretallet la på dette punktet mer vekt på hensynet til å unngå konkurransevridning og uttalte om dette i premiss 57: «Dersom fradrag for merverdiavgift skal nektes ved salg til en kjøper der det foreligger interessefellesskap mellom kjøper og selger, vil dette for øvrig kunne føre til en konkurransevridning. En uavhengig kjøper ville, i motsetning til Invex, ikke blitt nektet fradrag for inngående avgift, selv om han hadde kunnskap om selgers manglende innbetaling av avgift»

<sup>8</sup> Mindretallet vurderte faktum annerledes og uttalte i premiss 55 og 56 at: «For meg er det ikke uten videre klart hva som var «riktig pris» for varelageret. ... Avtalen om salg av varelageret førte med andre ord ikke til at banken og kausjonistene helt ble kvitt sin økonomiske eksponering knyttet til salget av varelageret.»

<sup>5</sup> Saken er regulert av den gamle merverdiavgiftsloven. Gammel lovs § 21 finnes nå i ny lovs § 8–1, gammel § 22 finnes i ny lovs § 8–3 og gammel § 16 nr. 6 finnes i ny lovs § 6–14.

<sup>6</sup> Se nærmere om selvstendighetsprinsippet i Gjems-Onstad/Kildal i «Lærebok i merverdiavgift» 2009 side 37–40.

Om betydningen av at symmetriprinsippet ikke ble overholdt, uttalte førstvoterende i premiss 45:

«Avtalen var ikke i samsvar med den symmetri mellom utgående og inngående avgift som loven bygger på, jf. mine tidligere bemerkninger om lovens ordning. Tvert om var hensikten at selgerens avgift skulle benyttes til nedbetaling av lån og frigivelse av kausjonsforpliktelser, noe alle de involverte var fullt innforstått med. Det er da ikke urimelig at det ikke gis fradrag for kjøpers avgift. En slik løsning er på linje med den rettspraksis som allerede er nevnt, og jeg bemerker at vår sak er svært parallell til saksforholdet i RG-2008-914.»<sup>9</sup>

Sammenholder man premiss 45 med premiss 30, kan det se ut til at førstvoterende likevel ikke legger særlig vekt på systembetraktninger, men mer at formålet med partenes avtale var illojal og at kjøper derfor ikke bør ha en berettiget forventning om at fradragretten er i behold.

Førstvoterende drøfter også forholdet til EØS-retten samt forholdet til EMK Protokoll nr. 1 Artikkel 1 og konkluderer kort med at nekting av fradragrett ikke er i strid med nevnte regler. En gjennomgang av denne delen av dommen faller utenfor rammene av nærværende artikkel.

## Vurdering

*Nærmere om avskåret fradragrett ved «kvalifisert uaktsomhet» hos kjøper*

Det er et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at selgeren bærer ansvar for korrekt håndtering av utgående avgift og at kjøperen bærer ansvaret for korrekt håndtering av inngående avgift – selvstendighetsprinsippet. Det er staten – ikke kjøperen – som bærer

risikoen dersom selger ikke innberetter den utgående merverdiavgiften. Merverdiavgiftsloven § 8-1 (tidl. § 21) inneholder ingen undersøkelsesplikt for kjøperen knyttet til selgers innbetalingsansvar.

Rt. 1994.889 Dyb-kjennelsen, fastslår imidlertid at fradrag for inngående merverdiavgift ikke kan kreves der kjøperen visste eller burde visst (kvalifisert uaktsomhet) at selgeren ikke var avgiftsregistrert og ikke ville betale merverdiavgiften inn til Staten. Kjennelsen synes å være forankret i klare unndragelsesbetraktninger – kjøperen medvirker til avgiftsunndragelse – og ikke i et ulovfestet gjennomskjæringsprinsipp.

I Rt. 2000.268 Brødrene Gjermundshaug (dissens 3-2 om begrunnelsen), synes prinsippet om avskåret fradragrett ved kvalifisert uaktsomhet å bli utvidet noe. Her slås fast at kjøperen ikke har rett til fradragføring dersom selgeren er avgiftsregistrert, men der kjøperen visste eller burde visst at det var uriktig av selgeren å beregne utgående avgift fordi omsetningen var avgiftsfri (avgiftsfri virksomhetsoverdragelse) og ikke ville innberette avgiften. I dette konkrete tilfellet utviste imidlertid ikke kjøperen «kvalifisert uaktsomhet» og fradragretten var dermed i behold. I Rt. 2008.727 Optimar/Tendos ble imidlertid kjøperen ansett å ha utvist «kvalifisert uaktsomhet» for et lignende tilfelle og fradrag ble nektet.

I RG 2008.914 Risør Restaurantdrift-saken<sup>10</sup> synes prinsippet om kvalifisert uaktsomhet å bli ytterligere utvidet ved også å bli anvendt på et tilfelle hvor selgeren er avgiftsregistrert og hvor det er korrekt å oppkreve utgående merverdiavgift, men

der kjøperen visste eller burde visst at selgeren ikke betalte inn avgiften til Staten.

I Invex-saken viser førstvoterende til ovennevnte rettspraksis – særlig Risør Restaurantdrift – og uttaler i premiss 45 at å nekte Invex fradrag er:

«på linje med den rettspraksis som allerede er nevnt, og jeg bemerker at vår sak er svært parallell til saksforholdet i RG-2008-914».

*Hvilket rettslig grunnlag ble benyttet?*

På hvilket rettslig grunnlag ble så Invex nektet rett til fradrag? Er avgjørelsen et utslag av en tolkning av merverdiavgiftsloven § 8-1 eller er den forankret i læren om «kvalifisert uaktsomhet»? Eller er den hjemlet i ulovfestet omgåelsesnorm?

Det er mye som tyder på at «kvalifisert uaktsomhet» ikke er et selvstendig (ulovfestet) hjemmelsgrunnlag for å begrense retten til fradrag etter § 8-1. Man kan oppfatte dette begrepet mer som en merkelapp på en innskrenkende fortolkning av lovens fradragbestemmelse. Allerede i Dyb-kjennelsen ble det tatt utgangspunkt i en fortolkning av merverdiavgiftsloven § 21. Dette er gjentatt i de øvrige sakene og i Invex dommen sies det klart at «avgjørende er hvordan merverdiavgiftsloven § 21 skal tolkes», jf. premiss 28.

Det er derfor gode grunner for å anse rettspraksis vedrørende «kvalifisert uaktsomhet» som et uttrykk for en illojalitetsbasert innskrenkende fortolkning av en rettighetsbestemmelse.

*Obiter dictum?*

Ut i fra dette skulle man kanskje kunne trekke den slutningen at Invex-dommens

<sup>9</sup> RG-2008-914 Risør Restaurantdrift AS.

<sup>10</sup> Anke til Høyesterett nektet fremmet, HR-2008-1227-U.



## Behov for hjelp?

Ring oss 23 23 91 91.

# BJØRGFJELL

www.bjorgfjell.no

OSLO - DRAMMEN - TRONDHEIM - FREDRIKSTAD



Bemanning

SPESIALISTEN INNEN ØKONOMI, REGNSKAP, KONTOR OG ADMINISTRASJON.

uttalelser om en ulovfestet omgåelsesnorm er et obiter dictum (uttalelser i en dom som ikke har hatt betydning for resultatet). Altså at det ikke var nødvendig for resultatet å slå fast eksistensen av en ulovfestet omgåelsesnorm ettersom resultatet likevel fremkommer av en tolkning av loven.

I den forbindelse er det grunn til å peke på mindretallets uttalelse i premiss 53:

«Jeg ser ikke bort fra at det også på merverdiavgiftens område kan være et visst rom for å gjøre unntak til skade for den private part på ulovfestet grunnlag. Jeg viker imidlertid tilbake for å oppstille et unntak fra merverdiavgiftsloven § 21 i en situasjon som denne, hvor departementet ved flere anledninger har hatt spørsmålet oppe til vurdering, men har unnlatt å fremme et lovforslag.»

Mindretallets uttalelse kan tyde på at de mener at det flertallet her egentlig gjør er å bevege seg utenfor det som følger av en fortolkning av loven. Med andre ord at læren om «kvalifisert uaktsomhet» ikke er tilstrekkelig for å avskjære Invex' rett til fradrag. Alternativet er da ulovfestet gjennomskjæring, som mindretallet er enig i at eksisterer, men som de ikke finner grunnlag for å foreta i dette konkrete tilfellet.

Staten ga også selv uttrykk for at «ordlyden i § 21 ikke gir en sterk forankring for å nekte fradrag, men følger av merverdiavgiftslovens system og bærende hensyn», jf. premiss 22. Førstvoterende uttalte at man grunnet lovkravet måtte utvise varsomhet med tolkningen av fradragsbestemmelsen, men at «fradrag for inngående merverdiavgift etter omstendighetene kan nektes uten at det uttrykkelig følger av § 21, har ikke bare vært lagt til grunn av klagenemnda for merverdiavgift, men også i rettspraksis» (premiss 31 og 32).

### *Glidende overgang*

Der vilkårene for å nekte fradrag i hovedsak er utmeislet av rettspraksis – og ikke fremkommer direkte i loven, vil det være en glidende overgang til en selvstendig ulovfestet omgåelsesnorm. Dessuten kan det hevdes at en ulovfestet omgåelsesnorm konsumerer læren om «kvalifisert uaktsomhet». Det synes derfor ikke nødvendig for flertallet å foreta et skarpt skille mellom lovfortolkning og omgåelsesnorm i dette konkrete tilfellet.

### **Konsekvenser**

Utover at dommen fastslår at det nå foreligger en ulovfestet omgåelsesnorm, er det noe mer uklarhet om hvilke konsekvenser dommen medfører.

For så vidt gjelder kjøp fra konkursdebitor er det å håpe at dommen medfører at lovgiver nå endelig gir klare regler om hvordan dette skal håndteres, slik at man unngår usikkerhet. Det er jo ikke unormalt at den som kjøper varer fra konkursdebitor har en antagelse om at merverdiavgiften vil kunne tilfalle andre kreditorer enn staten – uten at det nødvendigvis er noe illojalt eller uaktsomt knyttet til dette.

Dommen begrunner ikke sitt resultat i omgåelsesnormen, men i en illojalitetsbasert fortolkning av loven. Selv om dommen ikke drøfter en avgrensning mot Brødrene Gjermundshaug-dommen, er det likevel nærliggende å anta at dommens resultat ville blitt det samme selv uten en omgåelsesnorm. De momentene som oppstilles – interessefelleskap, arrangert transaksjon, kjøpesum ikke i samsvar med de reelle verdiene og brudd på symmetriprinsippet – synes å kunne danne visse føringer for hvilke tilfeller som kan bli gjenstand for gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen.

### **Fradragsrett**

Dommen gjelder videre konkret spørsmålet om fradragsrett. Dertil kommer at den gjelder spørsmålet om fradragsrett hvor risikoen for statens provenytyp er nærliggende, nemlig konkurs. Statens behov for gjennomskjæringsadgang er formodentlig stor på dette området. Det er vanskelig å trekke noe konkret ut av dommen på andre områder hvor det foretas avgiftsoptimalisering med sikte på å komme i eller øke en fradragsposisjon. Denne typen tilpasninger forekommer i stor utstrekning i praksis og det er normalt intet illojalt ved dette. Likevel vil nok dommen innebære en generell økning av risiko for avgiftseksposering. En faktor man ikke skal undervurdere, er at dommen kan medføre at avgiftsmyndighetene oppfatter at de nå har fått ytterligere et redskap i verktøykassa. Jeg utelukker ikke at dommen skaper økt komfortnivå hos bokettersynsrevisorer og at vi derfor kan forvente en økning i antall tilfeller hvor fradrag forsøkes nektet med hjemmel i omgåelsesnormen.

### **Andre spørsmål enn fradragsrett**

Det er ikke tvilsomt at omgåelsesnormen også kan anvendes på andre spørsmål enn fradragsretten, for eksempel utgående avgift, uttaksmerverdiavgift, beregnings-

grunnlag, fellesregistreringer, anleggsbidrag osv.<sup>11</sup> På disse områdene dreier det seg mer om å redusere avgiftsbelastningen og de har – i motsetning til ved konkurstiffellene – sjelden karakter av å være avgiftsunndragelse. Statuering av en ulovfestet omgåelsesnorm medfører imidlertid en økt risiko og usikkerhet for de næringsdrivende også på nevnte områder.

### **Andre avgiftstyper**

I kjølvannet av Invex-dommen er det videre naturlig å reise spørsmålet om det også gjelder en ulovfestet omgåelsesnorm på øvrige områder innenfor avgiftsretten – eksempelvis dokumentavgift, toll og særavgifter. På disse områdene er det – i alle fall foreløpig – ikke avsagt noen Høyesterettsavgjørelse som direkte berører spørsmålet om eksistensen av en ulovfestet omgåelsesnorm. I lys av Invex-dommen synes det å være nærliggende å si at det eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm også på den resterende delen av avgiftsretten. Det synes ikke å være nødvendig med en særskilt dom på hvert enkelt avgiftsområde for å statuere en generell omgåelsesnorm. Etter mitt syn vil det imidlertid i praksis være et begrenset rom for anvendelsen av en slik norm. Bakgrunnen for dette er at den øvrige avgiftsretten i enda sterkere grad enn innenfor merverdiavgiftsretten vektlegger forutberegnelighet og bruk av såkalte terskeeffekter ved regelutforming.<sup>12</sup> På skatterettens område har Zimmer et sted uttalt at:

«der lovgiver med åpne øyne har valgt firkantede regler og dermed har prioritert klarhet fremfor konkret rimelighet, kan man ikke ut i fra gjennomskjæringsbetraktninger gi seg til å tolke vekk lovens firkantede regler».

### **Oppsummering**

Det er – slik jeg ser det – kun et begrenset rom i avgiftsretten for anvendelse av en ulovfestet omgåelsesnorm utover de klare unndragelsestilfellene. Men dette rommet er der og medfører at de næringsdrivende i større grad enn tidligere må kvalitetssikre de avgiftsmessige konsekvensene av en transaksjon.

11 Se eksempler på typetilfeller i Frode Heggdal Larsen/Trond Larsen/John Killengreen «Ulovfestet gjennomskjæring på avgiftsrettens område» Revisjon&Regnskap 1/2000 og 2/2000 og Gjems-Onstad/Kildal «Lærebok i merverdiavgift», 2009 kapittel 14.

12 Se nærmere om betydningen av terskeeffekter for fastlegging av normens innhold og rekkevidde; Frode Heggdal Larsen/Trond Larsen/John Killengreen «Ulovfestet gjennomskjæring på avgiftsrettens område» Revisjon&Regnskap 1/2000 og 2/2000 og Gjems-Onstad/Kildal «Lærebok i merverdiavgift», 2009 kapittel 14.7.