

# Gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten

**Artikkelen tar for seg hvilke tilfeller som har blitt rammet av gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten samtidig som den generelle rekkevidden av omgåelsesnormen vurderes, herunder vilkårene og terskelen for å anvende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.**



I Rt. 2011 s. 213 (Invex) stadfestet Høyesterett at det eksisterer en ulovfestet adgang til gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten. Etter dette har gjennomskjæring i større grad enn tidligere blitt anført av partene og godtatt av retten. Rekkevidden av omgåelsesnormen i merverdiavgiftsretten er imidlertid uklar. I denne artikkelen tar jeg for meg hvilke tilfeller som har blitt rammet av gjennomskjæring. Jeg vil også vurdere den generelle rekkevidden av omgåelsesnormen, herunder vilkårene og terskelen for å anvende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

## Hva er gjennomskjæring?

Gjennomskjæring innebærer at myndighetene helt eller delvis tilsidesetter skattytersens privatrettslige disposisjoner, fordi disse anses brukt som en illojal tilpasning til regelverket og derfor ikke kan godtas. Gjennomskjæring gir altså avgiftsmyndighetene hjemmel til å gi en disposisjon en annen, eller ingen, avgiftsmessig virkning, selv om det privatrettslige forholdet er reelt.

Hovedformålet med skatte- og avgiftsretten er å sikre staten inntekter, men skatte- og avgiftsplanlegging er likevel lovlig. Avtalefriheten gir vide rammer til å innrette seg på en gunstig måte i forhold til regelverket. Gjennomskjæring er med på å regulere grensen for lovlig og ulovlig tilpasning til regelverket.

## Når er gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten aktuelt?

Gjennomskjæring kan i prinsippet benyttes 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.

## Aktsomhetskriteriet: Fradragsnekt når kjøper vet/burde vite at selger ikke kan innbetale merverdiavgiften til staten

I Rt. 2011 s. 213 (Invex) var spørsmålet om Invex AS, som kjøpte et varelager 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 konkurs og hele kjøpesummen skulle innbetales til panthaver til nedbetaling av gjeld.

Også LE-2011–55 868 (Grasmo) omhandlet fradragsrett ved kjøp av varelager fra selger som var konkurs og som ikke betalte inn den utgående merverdiavgiften til staten.

I begge dommene ble det nektet fradrag for inngående merverdiavgift. I Invex ble resultatet begrunnet med lovtolkning, mens gjennomskjæringsbetraktninger lå til grunn for lagmannsrettens vurdering i Grasmo-saken. Sistnevnte ble også behandlet av Høyesterett (Rt. 2012 s. 840). Spørsmålet om gjennomskjæring ble imidlertid ikke behandlet, da Høyesterett kom til at det forelå en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse.

Det fremgår av dommene at det er relevant å legge vekt på følgende momenter

ved vurdering av fradragsretten i ovennevnte tilfeller:

- om det er et interessefellesskap mellom kjøper og selger (samme kapital- og eierinteresser som står bak selskapene, de samme personene i selskapenes ledelse og styrende organer, de samme personene som har sittet på hhv. selger og kjøpersiden ved avtaleinngåelsen),
- om det foreligger en felles økonomisk interesse mellom kjøper og kreditorer,
- samt om prissettingen er markedsmessig.

I TOSLO-2011–108 739 (Eiker Eiendom) var spørsmålet om Eiker Eiendom kunne fradragsføre merverdiavgift med grunnlag i en faktura fra et nærstående subjekt, som ikke hadde midler til å innbetale den utgående merverdiavgiften.

Bakgrunnen for saken var at selger hadde sluttfakturert avgiftssubjektet for et prosjekt som verken var levert eller ferdigstilt. Ettersom Eiker Eiendom og selger hadde samme ledelse, og til dels samme eiere, la retten til grunn at Eiker Eiendom var godt kjent med selgers situasjon på faktureringsstidspunktet. Retten la videre til grunn at Eiker Eiendom enten visste eller burde ha visst at selger ikke ville innbetale avgiften, og fradrag ble nektet. Fakturaen var ifølge retten et arrangement for å tilrettelegge for et krav om fradrag.

I TOSLO-2011–100 809 (Mtu Nett AS Konkursbo) gjaldt spørsmålet om et konkursbo hadde krav på fradrag for inngående merverdiavgift som skulle vært beregnet på en transaksjon som konkursdebitor hadde foretatt ett år tidligere. Selger gikk også konkurs, og de to konkursboene hadde samme bobestyrer. Bobestyrer oppdaget den feilaktige

# Avgift

avgiftsbehandlingen, foretok en korreksjon av transaksjonene og sendte inn korrigerede merverdiavgiftsoppgaver.

Retten la vekt på at kjøper og selger hadde samme eiere, samt at konkursboene hadde samme bobestyrer. Retten kom til at konkursboet hadde foretatt et arrangement, som var en illojal tilpasning til fradragsreglene, bare for at konkursboet skulle få et netto tilskudd fra staten. Fradrag for inngående merverdiavgift ble nektet.

## Realitetsvurderinger

En klagesak av 20. desember 2004, [KMVA-2004-5260](#), omhandlet blant annet tilsidesettelse av omsetning 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 reglene om gjennomskjæring. Det ble fremhevet at de sentrale elementene 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 avgiftsreglens formål.»

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

I [LB-2011-22 877 \(Residens Eiendom\)](#) 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. 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.



*KUNNSKAP: Når kjøper vet eller burde vite at selger ikke kan innbetale merverdiavgiften til staten, kan det bli nektet fradrag for inngående merverdiavgift.*

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. 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 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 formell utsettelse av salget og dermed ikke var reell.»

## Omstrukturering for å redusere avgiftsbelastningen

I [TKISA-2011-131 751 \(Start stadion\)](#) var spørsmålet 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 nystifting 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 aksjesalget. Det var altså navnerettighetene som ble solgt, ikke aksjeselskapet (Rettighetskompaniet). Slik omsetning er avgiftspliktig og Staten ved 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» og 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 risikomesige 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 overfor omstrukturering for å redusere avgiftsbelastningen, i dette tilfellet en fisjon og en etterfølgende fellesregistrering.

## Andre tilfeller som kan tenkes rammet av gjennomskjæring – vilkår for gjennomskjæring

Avgiftsplanlegging er, som tidligere nevnt, lovlig. Det er naturlig å tro at tilfeller som ikke er godtatt i de ovennevnte sakene, vil kunne bli rammet av gjennomskjæring også i fremtiden. Når det gjelder andre tilpasninger til regelverket, er det vanskelig å vite hvor grensen går. Det foreligger tilsynelatende ikke noen vilkår for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten.

Omgåelsesnormen i [inntektsskatteretten](#) består av et grunnvilkår og en totalvurdering, oppsummert i Rt. 2007 s. 209 (Hex). 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.

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

I Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen) stadfestet en enstemmig Høyesterett at gjennomskjæringsnormen også gjelder på arveavgiftsrettens område. Dette ble gjentatt i Rt. 2008 s. 1510 (Reitan). I disse dommene tar Høyesterett utgangspunkt i vilkårene i inntektsskatteretten, for så å tilpasse omgåelsesnormen ved å vektlegge de særlige hensynene som gjør seg gjeldende ved spørsmål om arveavgift.

KMVA-2000–4250 og KMVA-2004–5260, behandlet ovenfor, er eksempler på at avgiftsmyndighetene benytter seg av disse vilkårene. Rettspraksis vedrørende gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten viser imidlertid at retten ikke benytter de ovennevnte vilkårene for gjennomskjæring. Dette til tross for at de tre rettsområdene har mange likheter.

I Grasmo-dommen anførte staten at: «Det er klart at normen ikke kan uttrykkes på samme måte her som i inntektsskatteretten; det sentrale vil måtte være om transaksjonen fremstår som en illojal utnyttelse av utformingen av regelverket.» Etter min oppfatning bør hovedvilkårene for gjennomskjæring være like på de tre rettsområdene, og de spesielle hensynene på hvert område bør vektlegges og være med i helhetsvurderingen.

Selv om vilkårene for gjennomskjæring i inntektsskatteretten ikke får direkte anvendelse på merverdiavgiftsrettens område, kan de antakeligvis gi veiledning, samt være en kilde for argumenter ved vurderingen av hvorvidt det er adgang til gjennomskjæring i et konkret tilfelle. Gjennomgangen ovenfor viser at hvorvidt det foreligger et interessefelleskap, om disposisjonen har forretningsmessig egenverdi, samt hvorvidt disposisjonen er reell, kan få betydning ved spørsmålet om gjennomskjæring.

### Høy terskel for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten

Det ser ut til å være enighet i teorien om at det bør være en høyere terskel for å anvende gjennomskjæringsnormen i merverdiavgiftsretten enn i inntektsskatteretten.

Hensynet til konkurransenøytralitet, det vil si at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår, er et bærende hensyn bak merverdiavgiftsretten. Gjems-Onstad fremhever at fordi like transaksjoner må behandles likt avgiftsmessig for ikke å skape konkurransevridninger, kan dette trekke i retning av en strengere omgåelsesnorm i merverdiavgiftsretten.<sup>1</sup>

Merverdiavgiftsretten bygger på et prinsipp om selvdeklarerer. Det er avgiftssubjektet som er ansvarlig for å beregne, innrapportere og betale merverdiavgift etter reglene. 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. Legalitetsprinsippet er med på å sikre forutberegnelighet ved å oppstille krav om hjemmel i lov.

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.<sup>2</sup> Også Gjems-Onstad hevder at hensynet til forutberegnelighet medfører at: «En omgåelsesstandard med en lav terskel for å bli anvendt synes her lite naturlig.»<sup>3</sup>

Etter min mening bør terskelen for å anvende gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område være høyere enn på inntektsskatterettens område. Hensynet til forutberegnelighet bør veie tyngre enn hensynet til konkurransenøytralitet.

### Hva kan næringsdrivende gjøre for å unngå gjennomskjæring?

Hartvigen 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.»<sup>4</sup> Heggdal Larsen påpeker at Invex-dommen «medfører at de næringsdrivende i større grad enn tidligere må kvalitetssikre de avgiftsmessige konsekvensene av en transaksjon.»<sup>5</sup> Etter min mening kan det være en fordel at den forretningsmessige egenverdien av en disposisjon nedtegnes. Dette forutsetter selvfølgelig at egenverdien er reell.

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 avgiftsaker. «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.»<sup>6</sup>

### Avsluttende merknader

Aarbakke har påpekt 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.»<sup>7</sup> Avgiftsplanlegging er imidlertid lovlig, og det er ikke gitt at alle er enige i at de ovennevnte tilfellene som er rammet av gjennomskjæring, kan karakteriseres som «kunstige og ikke-forretningsmessige». En avklaring av vilkårene for gjennomskjæring handler om grunnleggende prinsipper som likhet og forutberegnelighet for de næringsdrivende, ikke om å hjelpe de som befinner seg på kanten av det som anses som lovlig avgiftsplanlegging.

Det er min oppfatning at vilkårene for gjennomskjæring i merverdiavgiftsretten bør klargjøres. Utarbeidelse og offentliggjøring av retningslinjer for bruk av gjennomskjæring vil kunne bidra til økt forutberegnelighet for avgiftspliktige, samt en effektiv avgiftsforvaltning.

1 Gjems-Onstad. *Omgåelse og merverdiavgift*. 1: Skatterett (2009), nr. 2, pkt. 5.1.

2 Killengreen, Larsen og Heggdal Larsen. *Gjennomskjæring på avgiftsrettens område Del 2*. 1: Revisjon og Regnskap (2000), nr. 2.

3 Gjems-Onstad (2009) pkt. 4.2.

4 Hartvigen og Zahl Fjell. *Ulovfestet gjennomskjæring på MVA-området*. 1: Revisjon og Regnskap (2008), nr. 6, s. 4.

5 Heggdal Larsen. *Omgåelsesnorm på avgiftsrettens område*. 1: Revisjon og Regnskap (2011), nr. 5, s. 4.

6 Merverdiavgiftshåndboken (2012) s. 830.

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