

hovedforklaring i at eldre dokumenter fra saksbehandlingen for året 1998 ved Fredrikstad ligningskontor, var makulert – et forhold som også saksbehandler i 2010 var oppmerksom på. Likevel ble vedtak fattet bygget på feilaktige antagelser.

Da de faktiske forholdene ble klarlagt etter klage, ble det truffet et endringsvedtak i oktober 2012. Man bygde da på det faktum og den jus som var uttømmende beskrevet allerede i bokettersynsrapporten fra 2002. Det var dette vedtaket retten prøvde. Her ligger kjernen i dommen: Skattyter skal ikke måtte akseptere at ligningsforvaltningen, med full kunnskap om det relevante faktum, velger å utsette en stillingtagen til det relevante faktum i ti år. Retten avgjorde saken på det prinsipale

grunnlaget. Etter min mening hadde skattyter en sterk subsidiær argumentasjon bygget på den materielle skatteretten.

For meg, og særlig for min klient, var det en ganske forstemmende erfaring å oppleve med hvilken kraft og ensidighet saken ble prosedert for retten. Det er for meg også ganske overraskende å lese Jim Krüger Olsens artikkel i RR, fordi store deler ble anført i retten – uten at det førte frem.

Jeg finner det også svært uheldig at Krüger Olsen i sin artikkel ikke opplyser at det var han som var hovedansvarlig for avholdelse av bokettersynet i saken i 2002, han hadde et vesentlig ansvar for den manglende saksbehandlingen i den innledende fasen, han var bisitter under rettsaken, og han var også

vitne. En påstand om at dommen er oppsiktsvekkende og ikke bygd på en balansert vurdering, virker da lite skjønnsom.

Det synes for meg relativt opplagt at ankespørsmålet ikke kan ha voldt særlig tvil: dagen etter at dommen ble forkynt for min motpart, ble jeg fra Skattedirektoratet meddelt, først muntlig og så pr. epost, at det var truffet beslutning om at saken ikke skulle ankes. Det medførte igjen at sikkerheter temmelig umiddelbart ble frafalt.

Dette er en klar bekreftelse på at i alle fall Skattedirektoratet ikke kan ha vært i særlig tvil om Tingrettsdommens riktighet. At en tidligere saksbehandler ikke deler dette synet, blir da av begrenset interesse.

Merverdiavgiftssaker:

Bevisvurdering og omgåelsesnorm

Forfatteren mener at det foreligger en merverdiavgiftsrettslig omgåelsesnorm som er utledet fra skatteretten. På grunn av forskjeller i de materielle skatte- og avgiftsreglene vil den konkrete anvendelsen av omgåelsesnormen være ulik.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat (H)
Morten Fjermøros
Partner Advokatfirmaet Hjørt

Problemstilling

Det gjelder en omgåelsesnorm innen merverdiavgiftsretten.¹ Omgåelsesnormen er begrunnet i ønsket om å gjøre merverdiavgiftsreglene mer effektive enn det som følger av alminnelige rettskilderegler. Avgiftsmyndighetene gis derfor et virkemiddel for å unngå uønskede resultater som ellers ville følge av de alminnelige prinsippene for lovtolkning.²

Til tross for at omgåelsesnormen gir avgiftsmyndighetene et virkemiddel, har avgiftsmyndighetene til nå i liten grad påberopt seg denne regelen. Innholdet av omgåelsesnormen er derfor usikkert innen merverdiavgiftsområdet.³ Omgåelsesnormen innen merverdiavgiftsretten har sitt utspring i en tilsvarende regel innen skatteretten, og det er derfor naturlig å ta utgangspunkt i denne regelen. I Dyvi-saken, Rt. 2012 side 1888 avsnitt 37 heter det om den skattemessige omgåelsesnormen:

ville oppnå en fordel dersom forholdet mellom saksforholdet og lovregelen ble oppretholdt, og at det ville være en illojal utnyttelse av lovregelen å la ham oppnå denne fordelen».

3 Gjems-Onstad, Skatterett 2009 side 115 «Omgåelse og merverdiavgift», drøfter blant annet innholdet av omgåelsesnormen. Gjems-Onstad/Kildal «Lærebok i merverdiavgift» 2009 side 271 flg. legger til grunn at det er en avgiftsrettslig omgåelsesnorm, og i Gjems-Onstad/Kildal «Kommentarutgaven til Merverdiavgiftsloven» 2011 side 30, 112 og 421 drøfter de problemstillingen i ulike sammenhenger. Heggdal Larsen har i Revisjon og Regnskap 2011 nr. 5 side 55 flg. drøfter problemstillingen særlig i forhold til Invex-saken (Rt. 2011 side 213). Ida Johanne Holm Hansen har drøftet regelen i Revisjon og Regnskap 2012 side 61 flg.

«Gjennomskjæringsregelen – som er utviklet i rettspraksis og teori – består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen [...]»

I mange administrative merverdiavgiftsavgjørelser fremgår det ikke tilstrekkelig klart hvilket faktum som legges til grunn for rettsanvendelsen. Bevisvurderingen og rettsanvendelsen gjøres under ett. I praksis kan det da være vanskelig å trekke et klart

1 Se Invex-dommen, Rt. 2011 side 213.

2 Aarbakke LoR 1970 side 7 angir, under henvisning til Woldseth (Utv. 1986 side 767–68), at «[o]mgåelse foreligger når rettsanvenderen ved en foreløpig betraktning opplever forholdet mellom et saksforhold og en lovregel slik, at den som er interessert i saksforholdet,

skille mellom bevisvurderingen og rettsanvendelsen. Likevel er dette et viktig skille.⁴

Når det ikke redegjøres for hvilket faktisk forhold som legges til grunn for avgjørelsen, er det vanskeligere å etterprøve hvilken bevisvurdering og rettsanvendelse avgjørelsen bygger på. Innledningsvis vil jeg derfor kort redegjøre for reglene om avgiftsmyndighetenes bevisvurdering.⁵

Bevisvurdering

Etter merverdiavgiftsloven § 13–1 gjelder forvaltningsloven, med mindre annet følger av merverdiavgiftsloven. Dette innebærer at avgiftsmyndighetene må sørge for at «saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes», jf. forvaltningsloven § 17.

I Kontor Vest-dommen⁶ var spørsmålet om avgiftsmyndighetene utelukkende kunne basere bevisvurderingen på det faktum som var angitt i salgsdokumentasjonen. Høyesterett kom til at avgiftsmyndighetene også måtte ta hensyn til andre forhold, og opphevet vedtaket. Førstvotende Aarbakke fremholdt at avgiftsmyndighetene plikter å «ta i betraktning alle de opplysninger som foreligger i saken», og videre at opplysningene inngår i en «samlet og fri bedømmelse». Som fremholdt av Aarbakke, er dette i overensstemmelse med prinsippene for bevisbedømmelsen i skattesaker etter ligningsloven § 8–1.

Partenes disposisjoner legges til grunn

Innenfor avgiftsretten er avgiftsplikten i stor utstrekning knyttet til privatrettslige disposisjoner. Er dette en avtale, skal den avgiftsrettslige behandlingen baseres på det partene har avtalt.

Dette har kommet klart til uttrykk i flere skattesaker, og må gjelde tilsvarende innen avgiftsretten. I Gaard-saken⁷ avsnitt 54 og 55 heter det:

«Ved den skatterettslige bedømmelsen tar jeg utgangspunkt i den normen som annenvotende, dommer Bugge, formulerte i Rt-1994–1064 på side 1071:

«Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transak-

sjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalesfrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»

Avgjørelsen beror altså på hva partene har avtalt. Hvilken avtale selgerne kunne ha oppnådd med en annen hypotetisk kjøper, er irrelevant.»

Ovennevnte innebærer at avgiftsmyndighetene ikke kan legge et annet faktisk forhold til grunn for vedtaket enn det partene har avtalt.

Nærmere om fastlegging av innholdet av avtaler

Ofte vil rettsforholdet mellom partene bygge på en avtale. For å klarlegge de faktiske forholdene er det da nødvendig å tolke avtalen.

Avtalefortolkning består i utgangspunktet av å finne partenes felles forståelse av de rettigheter og plikter som er etablert mellom partene.⁸

Ved en slik bevisvurdering er det ikke avgjørende hvilke rettslige karakteristikk partene har benyttet. Er ikke den rettslige karakteristikken dekkende, skal avgiftsmyndighetene se bort fra karakteristikken og legge de reelle forholdene mellom partene til grunn for den avgiftsmessige behandlingen.

Illustrerende er Pantekk-dommen,⁹ hvor avgiftsmyndighetene hadde lagt til grunn at Pantekk var importør av tanntekniske produkter og hadde omsatt varene i Norge. Pantekk skulle derfor beregne merverdiavgift på salgene. Pantekk hevdet at det forelå et agentforhold og at selskapet derfor ikke var ansvarlig for merverdiavgiften på salgene i Norge. Pantekk fikk medhold i at det forelå et agentforhold og at etterberegningvedtaket derfor måtte oppheves. I avsnitt 61 i dommen heter det:

«[...] Det er ingen holdepunkter for at avtalen ikke er dekkende for forholdet mellom partene, og det er da heller ikke påstått. [...]Utgangspunktet må da være at Pantekk anses som mellommann også i relasjon til merverdiavgiftsloven. Den privatrettslige overbygning kan imidlertid ikke være avgjørende om det som er avtalt mellom partene materielt sett er slik at den egentlige selgerinteresse er overført til

agenten, jf. avgjørelsen i Rt-2001–52. Jeg kan imidlertid ikke se at forholdene ligger slik an i denne saken.»

Hvordan de faktiske forholdene skal bedømmes rettslig, subsumsjonen, er ikke en del av bevisvurderingen, men rettsanvendelsen.¹⁰

Proforma

I proforma-tilfellene reflekterer ikke ordlyden i avtalen det reelle forholdet mellom partene. Som angitt i Pantekk dommen kan «[d]en privatrettslige overbygning [...] ikke være avgjørende om det som er avtalt mellom partene materielt» er annerledes.

I proforma-tilfellene blir derfor bevisetemaet om den formelle avtalen gir uttrykk for det reelle rettsforholdet.

Rettslige forhold utenfor merverdiavgiftsretten

Som en del av prosessen med å fastlegge faktum, må avgiftsmyndighetene ofte vurdere rettslige forhold innenfor andre rettsområder. Slike vurderinger er en del av bevisvurderingen.

Dette er lagt til grunn av Høyesterett i en skattesak¹¹ vedrørende fristreglene i ligningsloven § 9–6, hvor det i avsnitt 40 heter:

«Det er riktig at hvis grunnlaget for vedtaket har blitt feil som følge av at rettsregler utenfor skatteretten er anvendt feil, så skal det regnes som en feil i faktum i relasjon til ligningsloven § 9–6 nr. 2, jf. Ot.prp. nr.29 (1978–1979) side 109 [...]»

Tilsvarende må gjelde for merverdiavgiftsretten.

Dette innebærer at avgiftsmyndighetene i mange tilfeller må ta stilling til andre rettslige spørsmål enn de merverdiavgiftsrettslige, for å finne det faktum som skal legges til grunn ved den merverdiavgiftsrettslige behandlingen. Er f.eks. en salgavtale ugyldig, har det ikke skjedd en omsetning etter merverdiavgiftsloven § 3–1, og det skal da ikke beregnes merverdiavgift. Om avtalen er gyldig, er for avgiftsmyndighetene et spørsmål om faktaforståelse.

Som redegjort for under punktet Tilleggsavgift, får dette betydning for vilkårene for å ilegge tilleggsavgift.

⁴ Se Zimmers redegjørelse for tilsvarende spørsmål innen skatteretten, Skatterett 2012 side 186.

⁵ Zimmer har i Utv. 2010 side 1073 drøftet dette i forhold til anvendelse av ligningsloven § 8–1 ved fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue.

⁶ Rt. 2000 side 402 flg.

⁷ Rt. 2009 side 813.

⁸ Giertsen Avtaler 2006 side 99, hvor han blant annet viser til Hansa-dommen, Rt. 2002 side 1155.

⁹ Rt. 2008 side 410.

¹⁰ Skillet mellom generell rettsanvendelse og konkret rettskildetolkning (subsumsjon) er velkjent fra den alminnelige prosessretten, men det er klart at det i begge tilfeller er tale om rettsanvendelse, se for eksempel Rt. 2011 side 487 avsnitt 26.

¹¹ Rt. 2011 side 340.

Forholdet mellom ulike bevis

Avgiftsmyndighetene skal, på grunnlag av alle de opplysningene som foreligger i saken, legge det mest sannsynlige faktum til grunn for avgjørelsen.

Høyesterett har ved flere anledninger fremholdt at det legges større vekt på bevisene som er tidsnære enn etterfølgende bevis.¹² Dette er naturlig idet disse oftest gir et riktigere bilde enn bevis som er kommet til i ettertid.

Innen avgiftsretten, som i skatteretten, må bevisvurderingen skje på et mer objektivt grunnlag med utgangspunkt i skriftlige avtaler¹³ og på bakgrunn av den faktiske situasjonen på avtaletidspunktet.¹⁴

En illustrerende dom er avsagt av Agder lagmannsrett.¹⁵ Avgiftspliktige anførte at navnerettighetene til en fotballstadion hadde blitt overført til et aksjeselskap, Rettighetskompaniet AS, ved en fisjon som ble gjennomført 20. desember 2006. Avgiftspliktige hadde derfor lagt til grunn at aksjene i dette selskapet, og ikke navnerettighetene, var omsatt ved avtale av 29. desember 2006 fra fotballklubben til banken. Ettersom det var aksjer som var omsatt, fulgte det av avgiftsunntaket for finansielle tjenester, jf. merverdiavgiftslov § 3–6, at det ikke skulle beregnes merverdiavgift på vederlaget for aksjene.

Avgiftsmyndighetene anførte at navnerettighetene var omsatt 15. september 2006, og at det derfor skulle beregnes merverdiavgift på vederlaget for navnerettighetene.

Retten ga staten medhold. Retten fant bevis at det forelå en bindende avtale 15. september 2006 om salg av navnerettighetene. Ved bevisvurderingen fremholder retten:

«Ordlyden i referatet fra styremøtet 15. september 2006 – sammenholdt med andre dokumenter, blant annet utkastet til samarbeidsavtale – underbygger at partene var enige om sentrale og viktige avtalepunkter som salgsgjenstand, pris og en rekke detaljer om partenes rettigheter og plikter. At enkelte punkter – også prisen – ble justert noe frem til salget av aksjene i Rettighetskompaniet 29. desember 2006, innebærer ikke at den muntlige avtalen av 15. september 2006 ikke var bindende mellom partene. [...]

Videre ble avtalen straks gjennomført. Sparebanken Sør disponerte umiddelbart over navnerettighetene som eier ved utlysningen av navnekonkurransen ca. en uke etter styrevedtaket. Retten til å bestemme navnet på arenaen er, etter lagmannsrettens vurdering, den viktigste beføyelsen som tilligger eieren av rettighetene. Resultatet av konkurransen, at navnet ble «Sør Arena», ble kunngjort av banken 21. oktober 2006. Start uttrykte straks tilfredshet med navnevalget, og viste med dette at foreningen fullt ut aksepterte bankens eierriådighet. Disposisjonen har de sentrale privatrettslige kjennetegn på omsetning av en tjeneste. [...]

Ettersom retten fant bevis at navnerettighetene var overdratt 15. september 2006, måtte dette legges til grunn for avgiftsberegningen. Det var derfor ikke avgjørende at partene hadde til hensikt å overføre navnerettighetene ved at disse ble utfisjonert til aksjeselskapet og at aksjene deretter ble overdratt.

Betydningen av sondringen mellom bevisvurdering og rettsanvendelse

Omgåelsesnormen refererer seg til rettsanvendelsen og ikke bevisvurderingen.¹⁶ Når regelfortolkning og bevisvurdering gjøres som to ulike prosesser, blir vedtaket lettere å etterprøve. Den avgiftspliktige vil da lettere kunne vurdere om bevisvurderingen er riktig eller om det er behov for ytterligere bevisstilbud. Tilsvarende kan den avgiftspliktige da lettere vurdere rettsanvendelsen, herunder om vilkårene for å anvende omgåelsesnormen er oppfylt.

Tilleggsavgift

Sondringen mellom bevisvurdering og rettsanvendelse er også relevant når det skal vurderes om det er grunnlag for tilleggsavgift. Med utgangspunkt i Høyesteretts dom i Sørumsaken,¹⁷ kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at den avgiftspliktige har opptrådt uaktsomt med hensyn til de faktiske forholdene for at det skal kunne anvendes tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21–3. Det er ikke noe tilsvarende vilkår for å anvende tilleggsavgift at avgiftspliktige har vært uaktsomt med hensyn til rettsanvendelsen.

Domstolsprøving

Ettersom anvendelse av omgåelsesnormen er en del av rettsanvendelsen, følger det av tvisteloven § 11–3 at domstolene av eget tiltak skal anvende omgåelsesnormen.

Dette kommer til uttrykk i Reitan-saken,¹⁸ hvor det i avsnitt 46 heter:

«Da domstolene står fritt i sin rettsanvendelse, er det at skatte- eller avgiftsforvaltningen har bygd på den ulovfestede gjennomskjæringsregel, ikke til hinder for at skatte- eller avgiftsvedtaket blir opprettholdt av domstolene på grunnlag av lovtolkning. Forutsetningen må imidlertid være at domstolenes bedømmelse gjelder den samme privatrettslige disposisjon som forvaltningens vedtak, og at det faktiske grunnlag for rettens lovanvendelse er påberopt under domstolsbehandlingen, jf. Rt-2002–456 (Hydro Canada) på side 465.»

Kravet til kontradiksjon etter tvisteloven § 11–1 (3) gjelder bare det faktiske grunnlaget for avgjørelsen og ikke rettsanvendelsen.¹⁹ Selv om domstolene står fritt til å anvende omgåelsesnormen, også når denne ikke er benyttet av avgiftsmyndighetene, følger det av tvisteloven § 11–1 (3) at retten ikke kan bygge avgjørelsen på et faktisk grunnlag som partene ikke har hatt anledning til å uttale seg om. Har ikke staten påberopt seg omgåelsesnormen, vil den private part normalt ikke ha anledning til å kommentere de faktiske forholdene som taler imot bruk av omgåelsesnormen. Av denne grunn vil tvisteloven § 11–1 (3) kunne være en skranke for bruk av omgåelsesnormen.

Påberoper staten seg omgåelsesnormen etter at den administrative behandlingen er avsluttet, må den avgiftspliktige kunne supplere bevisføringen for å få belyst spørsmålet om bruk av omgåelsesnormen.²⁰

Ulovfestet omgåelsesnorm

Merverdiavgiften er en viktig finansieringskilde for staten. Staten har derfor behov for å beskytte avgiftsfundamentet. Dels er dette gjort ved at flere bestemmelser i merverdiavgiftsloven er utformet med sikte på å forhindre omgørelser. Ett eksempel er justeringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven kapittel 9 som på nærmere bestemte vilkår pålegger tilbakeføring av tidligere fradragsført merverdiavgift. I lovforarbeidene²¹ heter det at «[b]estemmelsene vil virke begrensende på tilpasninger for å unngå merverdiavgift».

I lovforarbeidene²² presiseres det at «[s]iden skatte- og avgiftsretten er innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde, vil lovens

12 Rt. 2009 side 1632 avsnitt 57.

13 Rt. 2009 side 1632 avsnitt 57.

14 Rt. 2009 side 1632 avsnitt 63.

15 Utv. 2013 side 12. Dommen ble påanket til Høyesterett, men ikke tillatt fremmet.

16 Rt. 2008 side 1510 flg. avsnitt 46.

17 Rt. 2008 side 1409.

18 Rt. 2008 side 1510.

19 Tore Schei m.fl. Tvisteloven, 2007, side 511.

20 Agip-dommen, Rt. 2001 side 1265.

21 Ot.prp. nr. 59 2006–2007 side 49.

22 Ot.prp. nr. 76 2008–2009 side 14.

Økonomisk styring og kontroll. Punktum.



(KIT) NERO Foto: Monkey Business



Finales programmer tar over der økonomisystemene stopper, og hjelper deg videre med årsregnskap, noteopplysninger, ligningsoppgaver, skatteberegning, avstemming, dokumentasjon, analyse- og nøkkeltallrapporter, prognoser, grafer, perioderapporter, konsernregnskap, avskrivninger, driftsmiddeloversikt, aksjeoversikt, kontantstrømpoppstilling m.m. I tillegg valideres dataene automatisk mens du arbeider, slik at feilføringer avsløres umiddelbart. Gratis demoversjoner finner du hos www.finale.no.



ordlyd stå sentralt ved vurderingen av merverdiavgiftsrettslige spørsmål». Forholdet mellom legalitetsprinsippet og omgåelsesnormen er ikke drøftet i lovforarbeidene. Det kan anføres at det må gjelde et særlig strengt hjemmelskrav²³ når det benyttes tilleggsavgift, ettersom tilleggsavgift er å regne som straff. Det kan derfor anføres at selv om det er grunnlag for å anvende omgåelsesnormen i forhold til de materielle reglene, er hjemmelskravet utilstrekkelig for å anvende straffereaksjoner, herunder tilleggsavgift. Jeg er ikke kjent med at dette har vært vurdert av domstolene.

Høyesterett har i Nagel Erichsen-dommen²⁴ lagt til grunn at det foreligger en alminnelig omgåelsesnorm innen arveavgiftsretten. Tilsvarende er lagt til grunn i Invex-dommen²⁵ og Grasmo-dommen²⁶ for så vidt gjelder merverdiavgift.

Omgåelsesnormen innen merverdiavgiftsreglene har sitt utspring i den skatterettslige omgåelsesnormen. Det er derfor naturlig å ta utgangspunkt i denne.

Kort om den skatterettslige omgåelsesnormen

Innholdet i den skatterettslige omgåelsesnormen har vært uttrykt på ulike måter.

I Dyvi-dommen²⁷ har Høyesterett formulert det slik at den skatterettslige omgåelsesnormen inneholder et grunnvilkår og et tilleggsvilkår. Grunnvilkåret innebærer at omgåelsesnormen bare får anvendelse når hovedformålet med disposisjonen er å spare skatt. I tillegg kreves det at det på grunnlag av en totalvurdering av disposisjonens virkninger mv., er i strid med reglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Skattyter har ikke plikt til å foreta den disposisjonen som leder til høyest skatt. Det er på den annen side klart at disposisjoner kan ha en slik sammenheng at disse må vurderes under ett. Når det gjelder dette spørsmålet, viser førstvoterende i Dyvi-dommen til Telenor-dommen²⁸ og ConocoPhillips-dommen.²⁹ I ConocoPhillips-dommen avsnitt 43 heter det:

«I Rt-2006–1232 (Telenor) la Høyesterett til grunn at flere disposisjonar som gjekk

inn i eit større kompleks av disposisjonar som utgjorde ein naturleg heilskap, måtte vurderast samla, jf. avsnitt 49. Føresetnaden for ei slik samla vurdering må likevel då vere at det er ein nær indre samanheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan, jf. Rt-2004–1331 (Aker Maritime). [...]»

Førstvoterende presiserer i Dyvi-dommen³⁰ at det ikke bare er grunnvilkåret, men hele gjennomskjæringsvurderingen, som skal foretas på grunnlag av alle de relevante disposisjonene.

Videre vil reglenes karakter ha betydning ved illojalitetsvurderingen. Foreligger det tekniske regler hvor lovgiver har vektlagt at reglene skal virke effektivt, er det ikke illojalt å tilpasse seg reglene.³¹

Omgåelsesnorm i avgiftslovgivningen

I Høyesteretts premisser i Nagel Erichsen-saken³² heter det:

«Arveavgift er en form for beskatning, og jeg finner at den siterte sammenfatning [omgåelsesnormen slik den er beskrevet i ABB-dommen, Rt. 1999 side 955] er det naturlige utgangspunkt også ved vurdering av gjennomskjæring på arveavgiftsområdet. Det er imidlertid en rekke forhold som medfører at de ulike hensyn må vektlegges noe annerledes her.»

Det sentrale spørsmålet er hvilke andre forhold som gjelder innen merverdiavgiftsretten og hvordan disse skal vektlegges.

Merverdiavgiften er basert på selvdeklaring fra den avgiftspliktige. Hensynet til at reglene skal være enkle å praktisere, har derfor vært tillagt særlig vekt ved fortolkningen av reglene.³³ Dette hensynet tilsier at merverdiavgiftsreglene skal fremgå av lov og forskriftstekst³⁴ og ikke suppleres med omgåelsesnormen.

Innen merverdiavgiftsretten er det tradisjon for å gi detaljerte regler i lov og forskrift. På denne måten bedres forutberegneligheten. Dette tilsier at det bør utvises forsiktighet med å benytte omgåelsesnormen med mindre den avgiftspliktige har

opptrådt klart illojalt og derfor ikke har en beskyttelsesverdig posisjon.

Avdekkes det svakheter i merverdiavgiftsreglene, bør hjemmelsmangelen avhjelpes ved at reglene endres. I praksis har vi sett en rekke eksempler på at lovgiveren har vært aktiv og foretatt lov- eller forskriftsendringer når svakheter i merverdiavgiftssystemet avdekkes eller når det oppstår nye behov for regulering. I merverdiavgiftsloven av 2009 er det gitt vide forskriftshjemler, og forvaltningen er derfor gitt de nødvendige virkemidlene til raskt å foreta endringer i reglene.

Reitan-dommen

Hovedtrekkene i Reitan-dommen³⁵ er at retten til franchise ble overført til et aksjeselskap for generasjonsskiftet ble gjennomført. Ved at aksjer ble overført ved generasjonsskiftet, ble arveavgiften lavere enn om franchiserettighetene var blitt overført. Førstvoterende uttaler om dette i avsnitt 61 flg:

«Jeg kan imidlertid ikke se at det var i strid med arveavgiftsreglenes formål at man ved gjennomføringen av det partielle generasjonsskiftet innenfor Reitan-konsernet i begynnelsen av januar 1992 søkte å nyte godt av de gunstige verdsettelsesreglene som gjaldt ved overdragelse av aksjer. Formålet med arveavgiftsloven § 11A er å lette gjennomføring av generasjonsskifter i små og mellomstore – ofte familieeide – bedrifter, se Innst.O.nr. 47 (1991–1992), side 18–19, jf. side 9–10. [...]Man kunne antakelig ha kommet i samme posisjon ved å gjennomføre en fisjon. Den fremgangsmåten som ble valgt, var imidlertid like nærliggende og naturlig.»

Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.»

Det må på denne bakgrunn være adgang til å foreta naturlige disposisjoner for å oppnå en gunstigere avgiftsmessig behandling. Hvordan vurderingen faller ut i det enkelte tilfellet, vil bero på en konkret helhetsvurdering hvor det særlig vil bli lagt vekt på om tilpasningen har en forretningsmessig egenverdi utover å spare merverdiavgift.

23 Rt. 1995 side 530, hvor det er lagt til grunn at hjemmelskravet varierer i forhold til inngreps styrke og karakter.

24 Rt. 2006 side 1199 flg.

25 Rt. 2011 side 481.

26 Rt 2012 side 840.

27 Rt 2012 side 1888.

28 Rt. 2006 side 1232.

29 Rt. 2008 side 1537.

30 Rt. 2012 side 1888 avsnitt 39.

31 Conoco Phillips-dommen, Rt. 2008 side 1537, avsnitt 66–67.

32 Rt. 2006 side 1199 avsnitt 56.

33 Rt. 2012 side 585 avsnitt 58 flg., Innstilling skattekomité 1966 side 28, Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) pkt. 5.2 side 13.

34 Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 8, hvor departementet har fremholdt ønsket om at reglene skal være brukervennlige.

35 Rt. 2008 side 1510.

Maestro utvikler programvare for årsoppgjør og økonomisk rapportering. Vi gjør din jobb litt enklere.

Lett å lære og lett å mestre!

Årsoppgjør



Markedsleder innen programvare for årsoppgjør

Klientadmin



Klienter og kontakter integrert med fagsystemene

Revisjon



Trygg og effektiv revisjon. Fleksibelt for revisorer

Konsern



Resultatet for datter- og morselskapet konsolidert

Signant



Avansert e-signatur på dine kontrakter og avtaler

Muligheter

Brukeren kan utarbeide komplett årsoppgjør og gjennomføre revisjon. Programvaren er integrert med Altinn og åpner for elektronisk innlevering av økonomisk informasjon.

Tar vare på din investering

Like viktig som å tilby ny teknologi er det å sikre investeringen du har gjort. Derfor legger vi vekt på å gjøre overgangen til nye teknologier enkelt. Når neste programversjon kommer skal du være produktiv fra første stund – uten å måtte lære en mengde nytt.

Ta kontakt med oss på telefon 02575

eller på e-post salg@maestro.no for mer informasjon og bestilling.

www.maestro.no

Invex-dommen

Invex-dommen³⁶ gjaldt spørsmålet om et vedtak om å nekte kjøperen av et abandonert varelager fradrag for inngående merverdiavgift, var gyldig.

Vederlaget selgeren mottok for varelageret, inklusive utgående merverdiavgift som var beregnet på grunnlag av vederlaget, gikk uavkortet til banken som hadde pant i varelageret. Vederlaget for varelageret var høyere enn antatt markedsverdi av varelageret og svarte til bankens fordring på selgeren (konkursdebitor). Det var til dels interessefellesskap på eiersiden i selger- og kjøperselskapet, og aksjonærene hadde kausjonert for bankens krav mot selgeren.

Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8–1 tilsa at det forelå fradragsrett, men Høyesteretts flertall (3–2) kom til at vedtaket var gyldig.

Førstvoterendes syn på saken

Førstvoterende, avsnitt 31, angir at ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21 (§8–1 etter lovrevisjon), som gir den avgiftspliktige rett til å fradragføre inngående merverdiavgift, er «generell og unntaksfri».

Videre er førstvoterende enig i den avgiftspliktiges anførsel om at det kreves klar hjemmel for å nekte fradrag for inngående merverdiavgift og «at lovskravet kan tilsi varsomhet ved tolkningen av bestemmelsen. På den annen side må loven tolkes i lys av sitt formål. Illustrerende er adgangen til gjennomskjæring i skatteretten. Det er sikker rett at det kan etableres skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket.»

Etter dette kommer førstvoterende til at omgåelsesnormen også kan anvendes innen merverdiavgiftsretten.

Det fremgår ikke klart av premissene om førstvoterende anvender omgåelsesnormen eller om formålsbetraktninger tillegges avgjørende vekt ved fortolkningen.

Jeg forstår dommen slik at det i realiteten er en omgåelsesnorm førstvoterende anvender.³⁷ Jeg vil derfor se på hvilke vilkår førstvoterende oppstiller for bruk av omgåelsesnormen.

Grunnvilkåret

Førstvoterende drøfter ikke direkte om disposisjonen hovedsakelig er foretatt for å spare avgift (grunnvilkåret for gjennomskjæring), men det er nærliggende å anta at førstvoterende har kommet til at dette vilkåret er oppfylt når førstvoterende angir at disposisjonen «tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket» (min understrekning).

Videre legger førstvoterende (avsnitt 42) følgende faktiske forhold til grunn:

«På bakgrunn av formuleringene kan det etter mitt syn 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.»

Førstvoterende fremholder interessefellesskapet mellom kjøper og selger, aksjonærenes kausjonsansvar og at vederlaget ikke svarte til markedsverdien. Jeg forstår det slik at disse faktiske forholdene har vært avgjørende for at førstvoterende finner bevist at «formålet med avtalen var å sikre bankens krav».

Det er derfor naturlig å forstå dommen slik at førstvoterende har kommet til at det innen merverdiavgiftsretten gjelder et tilsvarende grunnvilkår som i skatteretten, og videre at dette vilkåret var oppfylt.

Tilleggsvilkåret

Når det gjelder tilleggsvilkåret, heter det i avsnitt 45 i dommen at «[a]vtalen var ikke i samsvar med den symmetri mellom utgående og inngående avgift som loven bygger på [...]».

Førstvoterende klargjør ikke innholdet av symmetriprinsippet.

Det kan synes som om førstvoterende mener at det er et generelt prinsipp i avgiftsretten om at kjøperen ikke kan få fradrag for inngående merverdiavgift med mindre selger betaler utgående merverdiavgift. Et slikt generelt prinsipp fremgår ikke av lovtekst eller lovforarbeider.³⁸

Når det gjelder den motsatte situasjonen som oppstår hvor selger ikke får betalt utgående merverdiavgift fordi kjøper ikke har betalingsevne, følger det av merverdiavgiftsloven § 4–7 at selger har rett til å

korrigere utgående merverdiavgift. Som fremholdt i Intersport-dommen,³⁹ kan dette lede til asymmetri. I Intersport-dommen fremholdt førstvoterende:

«Det er på det rene at denne adgangen for selgeren til å tilbakeføre tidligere beregnet utgående avgift kan føre til avgiftstap for staten, fordi regelverket ikke hjemler noen korresponderende plikt til å korrigere fradragført inngående avgift. [...] Regelen kan for så vidt føre til en økonomisk sett tilsynelatende ugrunnet tilbakeføring av avgift til en næringsdrivende når et etterfølgende ledd i omsetningskjeden blir betalingsudyktig. Men dette er en følge av avgiftssystemet slik det er utformet.»

På denne bakgrunn mener jeg at det ikke foreligger et slikt generelt symmetriprinsipp som førstvoterende knytter illojalitetsdrøftelsen til. Ser en bort fra overprisen som var anvendt, og som vil kunne nedreguleres etter merverdiavgiftsloven § 4–4, er det vanskelig å se at en kjøper opptrer illojalt fordi kjøperen betaler utgående merverdiavgift som selger plikter å beregne på vederlaget ved salget.

Spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift når salget skjer fra en insolvent selger, har vært vurdert av departementet uten at dette har resultert i lovendring. Flertallet i Invex-dommen fant ikke dette avgjørende.

Dissens

Mindretallet på to dommere er ikke uenig i at merverdiavgiftsreglene på ulovfestet grunnlag kan anvendes i disfavør av den private parten, men kommer til at det ikke er grunnlag for dette når forholdet er kjent for lovgiver og lovgiver ikke har fremmet forslag om å endre reglene.

Mindretallets argumentasjon er i overensstemmelse med Høyesteretts avgjørelse i ConocoPhillips-dommen⁴⁰ og Tangen 7-dommen.⁴¹ I ConocoPhillips-dommen, som gjaldt spørsmålet om inntektsskatt, kom Høyesterett til at tilleggsvilkåret ikke var oppfylt nettopp fordi lovgiver hadde vurdert forholdet, men valgt å beholde skjematisk og enkle regler. I avsnitt 66 og 67 i dommen heter det:

«[...] Felles for reglane har nok vore at dei har vore ganske skjematisk, noko lovgivar klart nok heile tida har vore svært så merk-

36 Rt. 2011 side 213.

37 Gjems-Onstad/Kildal Kommentarutgave side 30 legger til grunn at dommen bekrefter at det er en omgåelsesnorm innen avgiftsretten, men det er uklart om denne normen ble benyttet i den konkrete saken.

38 Ot.prp. nr. 17 (1968–69) side 45 fremholder derimot sammenhengen mellom den enkelte avgiftspliktiges rett til å fradragføre inngående avgift og plikt til å beregne utgående merverdiavgift.

39 Rt. 1996 side 51.

40 Rt. 2008 side 1537.

41 Rt. 2014 side 227.

sam på. Likningstekniske omsyn har i ikkje liten grad vore ein grunn til dette.

Det skal etter mitt syn særst mykje til for at det skal vere aktuelt med gjennomskjering i høve til lovreglar av denne karakteren.[...]

Tilsvarende hensyn skulle etter min vurdering lede til at omgåelsesnormen ikke kunne benyttes i Invex-saken.

Vurdering av dommen

Invex-dommen bekrefter at omgåelsesnormen også gjelder innen merverdiavgiftsretten.

Det er anført at dommen gir uttrykk for at det er en glidende overgang mellom bruk av de ordinære tolkningsreglene og omgåelsesreglene, slik at formålsbetraktninger kan tillegges avgjørende vekt i visse tilfeller.⁴²

Det er etter min oppfatning ikke dekning for å tolke dommen slik. Det er viktig å holde fast ved at omgåelsesnormen er en særlig regel som bare kan anvendes når vilkårene er oppfylt (grunnvilkåret og tilleggsvilkåret). Er ikke vilkårene for å benytte omgåelsesnormen til stede, må rettsanvendelsen baseres på alminnelige tolkningsprinsipper. Dette er lagt til grunn i CBK-dommen,⁴³ hvor det heter på side 803:

«Overligningsnemnda uttaler at det nærmest kan være en smakssak om man i denne saken bygger på en tolkning av begrepet «realisasjon» eller om man anvender «den ulovfestede omgåelsesnorm». Etter min mening er ikke dette helt trefende. Det er – slik jeg ser det – her tale om to ulike rettslige vurderingstemaer, og det er bare et stykke på vei at de samme hensyn vil være relevante.»

Rettsanvenderen må derfor redegjøre for om omgåelsesnormen benyttes, og angi hvorfor vilkårene for å benytte denne er oppfylt.

Etter mitt syn burde førstvoterende i Invex-dommen, slik det gis anvisning på i CBK-dommen, ha klargjort om omgåelsesnormen ble benyttet. At dette kun synes å fremgå implisitt av drøftelsen, er uheldig.

Når det gjelder drøftelsen av om tilleggsvilkåret i omgåelsesnormen er oppfylt, mener jeg at vurderingen av symmetriprinsippet er uheldig og at betydningen av tidligere vurderinger av lovendringer er tillagt for liten vekt. Dommen er likevel

viktig idet den fastslår at omgåelsesreglene gjelder innen merverdiavgiftsretten.

Grasmo-dommen, Rt. 2012 side 840

Norsk Pellets AS var under konkursbehandling og bostyret hadde abandonert pantet. Industritomt med bygninger og driftsløsøre ble solgt til Grasmo AS. Lagmannsretten kom til at salget ikke hadde karakter av virksomhetsoverdragelse etter merverdiavgiftsloven § 6–14, og at selger derfor skulle beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 3–1. Retten fant bevisst at det var et interessefellesskap mellom selger og kjøper, og at kjøper var klar over at hele kjøpesummen samt merverdiavgiften ville gå uavkortet til panthaverne. I motsetning til saksforholdet i Invex-dommen var det ikke stilt annen sikkerhet enn pantet, og vederlaget var markedsmessig.

Under henvisning til Invex-dommen fant lagmannsretten at kjøperen ikke kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift når det forelå et interessefellesskap og kjøper hadde akseptert et «arrangement» hvor hele vederlaget inklusive utgående merverdiavgift tilfalt panthaver.

Dommen ble påanket, og Høyesterett kom til at det hadde skjedd et salg av virksomhet etter merverdiavgiftsloven § 6–14. Det var derfor feil å beregne utgående merverdiavgift, og kjøper hadde følgelig ikke noen inngående merverdiavgift å fradragføre. Høyesterett vurderte derfor ikke gjennomskjæringssspørsmålet.

Typetilfeller

Innen skatteretten er mange gjennomskjæringsaker knyttet til overføring av skatteposisjoner. Tilsvarende problemstillinger oppstår ikke innen avgiftsretten. Ettersom de materielle reglene er ulike sammenholdt med at hensynet til enkle og forutsigbare regler tillegges større vekt innen merverdiavgiftsretten, blir det forskjeller mellom omgåelsesnormen innen skatte- og avgiftsretten. I det følgende vil jeg søke å belyse dette gjennom å vise til ulike typetilfeller.

Fisjon og etterfølgende aksjesalg

Innen merverdiavgiftsretten anses overføring av eiendeler ved fisjon som en omsetning, i motsetning til det som gjelder innen skatteretten.⁴⁴ Overføring av eiendeler ved fisjon utløser i utgangspunktet plikt til å svare merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 3–1. Ettersom omsetning av virksomhet er fritatt fra merverdiavgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven

§ 6–14 og denne bestemmelsen tolkes vidt i fisjonstilfellene,⁴⁵ blir det normalt ikke beregnet merverdiavgift på eiendeler som overføres ved fisjon. Ettersom merverdiavgiftsloven § 6–14 gjelder generelt, er det derfor ingen merverdiavgiftsbesparelse ved å utfisjonere eiendelene for deretter å selge aksjene i det utfisjonerte selskapet.⁴⁶

På denne bakgrunn vil det ikke innen merverdiavgiftsretten være behov for å benytte omgåelsesnormen i disse typetilfellene.

Tilordning

Innen skatteretten vil det kunne oppstå spørsmål om hvilken skattyter som skal tilordnes inntekter eller fradrag.⁴⁷ Slike spørsmål kan også oppstå innen merverdiavgiftsretten.

Etter merverdiavgiftsloven § 8–1 har den avgiftspliktige krav på fradrag for inngående avgift når anskaffelsen «brukes i» avgiftspliktig virksomhet. I lagmannsrettsdommen Residens Eiendom⁴⁸ var spørsmålet om Residens Eiendom kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift for oppføringskostnader til et parkeringsanlegg.

Parkeringsanlegget var benyttet i Residens Eiendoms parkeringsvirksomhet og utleid til et borettslag. Leieavtalen med borettslaget var tre år, som svarte til den dagjeldende fristen for å slippe å tilbakeføre tidligere fradragført avgift ved overdragelse. Videre var det årlige leievederlaget 5,5 % av anleggets konsumprisindekserte kostpris. Residens Eiendom beregnet merverdiavgift på vederlaget. De ulike parkeringsplassene ble deretter fremleiet fra borettslaget. Borettslaget krevde derfor fradrag for inngående merverdiavgift og beregnet utgående merverdiavgift på vederlaget ved fremleien. Etter utløpet av leieperioden kunne Residens Eiendom kreve at leietaker kjøpte anlegget til en på forhånd bestemt pris.

Avgiftsmyndighetene nektet Residens Eiendom fradrag for inngående merverdiavgift på vederlaget for oppføringskostnadene på garasjeanlegget. Avgiftsmyndighetene mente avtaleforholdet var konstruert for å kunne fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelseskostnadene.

⁴⁵ Grasmo-dommen, Rt. 2012 side 840.

⁴⁶ I Utv. 2013 [...] synes lagmannsretten i domspremissene å legge til grunn at det kunne oppnås avgiftsbesparelser på denne måten, men spørsmålet ble ikke satt på spissen.

⁴⁷ Se f.eks. Rt. 1998 side 46 (Scott Management) og Rt. 2009 side 441 (Nordkraft).

⁴⁸ Utv. 2012 side 414.

⁴² Heggdal Larsen i Revisjon og Regnskap nr. 5 2001 side 55 flg. synes å gi uttrykk for at overgangen er glidende.

⁴³ Rt. 2002 side 798.

⁴⁴ Etter Tangen 7-dommen, Rt. 2014 side 227, har ikke problemstillingen samme aktualitet innen skatteretten.

Lagmannsretten kom til at avgiftsvedtaket var gyldig og fremholdt at resultatet fulgte av en ordinær lovforklaring, men tilføyde at reglene om ulovfestet gjennomskjæring var oppfylt fordi *«leieavtalen var inngått utelukkende for å oppnå en formell utsettelse av salget og dermed ikke var reell. Avtalen fremstår som forretningsmessig unaturlig»*.

Dommen ble påanket, men nektet fremmet.

Innen avgiftsretten har det ofte vært lagt stor vekt på formalitetene. Residens Eieendom-dommen illustrerer at det også innen avgiftsretten må foretas en vurdering av de underliggende forholdene.

På generelt grunnlag vil jeg fremholde at avgiftsmyndighetene må respektere de privatrettslige avtalene som partene⁴⁹ har inngått, og at omgåelsesnormen eventuelt må anvendes når de privatrettslige reglene resulterer i uønskede resultater. Avgiftsmyndighetene kan derfor ikke, som en del av den alminnelige lovtolkningen, tilsidesette de privatrettslige avtalene og selskapsstrukturer den avgiftspliktige har valgt.

Kvantitative grenser og tidsfrister

I likhet med det som gjelder innenfor skatteretten, kan ikke omgåelsesnormen komme til anvendelse på merverdiavgiftsregler som oppstiller frister, for eksempel justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9.

Når lovgiver har valgt å gi kvantitative regler eller fristregler, må loven fortolkes slik at de avgiftspliktige skal ha høy grad av forutberegnelighet. Selv om varigheten av en leieavtale hovedsakelig kan være avgiftsmessig begrunnet, f.eks. som følge av justeringsreglenes tidsfrister, er det ikke grunnlag for å anvende omgåelsesnormen og nekte justering. Slike avgiftsmessige tilpasninger er ikke illojale og oppfyller ikke tilleggsvilkåret for å anvende omgåelsesnormen.

Fellesregistrering

Etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 2–2 er vilkåret for fellesregistrering at *«minst 85 % av kapitalen i hvert selskap eies»* av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Virkningen av fellesregistrering er at selskapene som inngår i registreringen skal anses som ett avgiftssubjekt. Det skal derfor ikke beregnes avgift på omsetning mellom selskapene. Dersom ett av selskapene som inngår i fellesregistreringen, er utenfor avgiftssystemet, kan det oppnås store avgiftsbesparelser ved å fellesregistrere sel-

skapene. Det kan derfor ikke være illojalt å tilpasse seg eierbegrensningen på 85 %.

I motsetning til skatteloven § 10–4 om konsernbidrag, stilles det i merverdiavgiftsloven ikke vilkår med hensyn til hvem som skal ha stemmerett.

Gjems-Onstad/Kildal nevner i Kommentar-utgaven, 2011, side 112 at omgåelsesnormen etter omstendighetene må vurderes når det er ulike eiere i det felleseide selskapet og utbytte skjevdeles. Jeg er ikke kjent med at spørsmålet er kommet opp i praksis.

Utleieforhold

Eieren av et næringsbygg for utleie kan gjennom reglene om frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2–3 få fradrag for oppføringskostnader og vedlikeholds-kostnader. Det kan derfor være gunstigere å leie ut bygget i en periode før det omdisponeres til formål utenfor avgiftsområdet.

For oppføringskostnader og andre avgiftspliktige kostnader reduseres fordelene til en likviditets- og rentefordel ved at fradragsført inngående merverdiavgift etter nærmere regler skal tilbakeføres over justeringsperioden etter justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9.

Fradragsført merverdiavgift på vedlikeholds-kostnader skal ikke justeres etter merverdiavgiftsloven kapittel 9. Det kan derfor være gunstig at en selger som benytter eiendommen i avgiftspliktig utleievirksomhet påtar seg vedlikeholdsarbeid som kjøper ønsker å foreta før eiendommen overdras til en kjøper som ikke er avgiftspliktig. Tilsvarende gjelder i leieforhold. Jeg er ikke kjent med om det foreligger praksis, men antar at slike disposisjoner etter omstendighetene kan tilsidesettes med det resultat at selger/utleier ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på vederlaget for vedlikeholdsarbeidet.

Internasjonale forhold

Utgangspunktet er at næringsdrivende skal beregne inngående merverdiavgift ved innførsel av tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3–30. Finansdepartementet har lagt til grunn at en filial ikke skal beregne inngående merverdiavgift når tjenesten innføres av en filial fra hovedkontoret.⁵⁰ Begrunnelsen er at det i slike tilfeller ikke skjer noen omsetning, idet hovedkontoret og filialen er samme juridiske enhet.

Næringsdrivende som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, typisk finans-

bransjen, kan derfor unngå merverdiavgift på konserninterne tjenester ved å etablere en norsk filial i stedet for et datterselskap.

Skattedirektoratet har lagt til grunn at et utenlandsk datterselskap av et norsk selskap kan etablere en norsk filial.⁵¹ Filialen og morselskapet kan da fellesregistreres. Dette til tross for at Høyesterett i Olympia-Capital-dommen⁵² kom til at norske og utenlandske selskaper ikke kan inngå i samme fellesregistrering.

Ovennevnte illustrerer at avgiftsmyndighetene i stor utstrekning har akseptert at det foretas selskapsrettslige tilpasninger til merverdiavgiftssystemet i internasjonale forhold for å unngå avgiftskumulasjon.

Oppsummering

Det er klart at det foreligger en merverdiavgiftsrettslig omgåelsesnorm. Denne er utledet fra skatteretten, og det er derfor naturlig å ta utgangspunkt i den skatterettslige omgåelsesnormen. På grunn av forskjeller i de materielle skatte- og avgiftsreglene vil den konkrete anvendelsen av omgåelsesnormen være ulik.

Avgiftsretten er basert på selvdeklarerer, og hensynet til klare og forutsigbare regler blir derfor svært viktig. Av samme grunn har lovgiver inntatt en aktiv rolle og gitt detaljerte regler. Det er på denne bakgrunn mindre rom for bruk av omgåelsesnormen innen avgiftsretten.

Mitt inntrykk av avgiftspraksis er at avgiftsmyndighetene er tilbakeholdne med å påberope seg omgåelsesnormen, men foretrekker å begrunne resultatet med hva de oppfatter som «realiteten» i saken. Det er naturlig å oppfatte det som et resultat av bevisvurderingen.

Kravet til begrunnelse tilsier at avgiftsmyndighetene i vedtakene må redegjøre klart for det faktum avgiftsmyndighetene legger til grunn i vedtaket. Mener avgiftsmyndighetene for eksempel at en avtale er proforma og ikke dekkende for de reelle forhold, og derfor ikke kan legges til grunn for vedtaket, må dette fremgå. Er avtalene dekkende for de faktiske forhold, må disse legges til grunn for den avgiftsmessige behandlingen. Mener avgiftsmyndighetene at de privatrettslige reglene leder til et urimelig avgiftsmessig resultat, må det fremgå av vedtaket hvorfor vilkårene for å bruke omgåelsesnormen er oppfylt.

⁴⁹ Se f.eks. Gaard-dommen, Rt. 2009 side 813 (inntektskatt).

⁵⁰ BFU 76/05.

⁵¹ BFU 1/11.

⁵² Rt. 2007 side 140.