

Jørn Lyngstad

Merverdiavgift og konsern

 Universitetsforlaget

Merverdiavgift og konsern

Jørn Lyngstad

Merverdiavgift og konsern

Universitetsforlaget

© H. Aschehoug & Co. (W. Nygaard) AS ved Universitetsforlaget 2025

ISBN 978-82-15-07310-1

Materialet i denne publikasjonen er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Uten særskilt avtale med rettighetshaverne er enhver eksemplarframstilling og tilgjengeliggjøring bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov eller tillatt gjennom avtale med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Utnyttelse i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning og kan straffes med bøter eller fengsel.

Henvendelser om denne utgivelsen kan rettes til:

Universitetsforlaget
Postboks 508 Sentrum
0105 Oslo

www.universitetsforlaget.no

Omslag: ottaBOK

Sats: ottaBOK

Trykk og innbinding: Merkur Grafisk AS

Boken er satt med: Times LT Std 11/13

Papir: 90 g Amber Graphic



Forord

I boken tar jeg for meg merverdiavgiftsrettslige spørsmål som oppstår når konsern er involvert i avgiftspliktige transaksjoner. Et særtrekk ved konsern er at de kan fungere mer eller mindre som én enhet, samtidig som hvert enkelt selskap i gruppen beholder sin status som eget rettssubjekt. Dette gir opphav til en rekke juridiske spørsmål som i ulik grad kan sies å være typiske eller særegne for konsern. Det er disse problemstillingene som er tema for boken. Merverdiavgiftssystemet er ikke utformet med tanke på konsern, noe innføringen av særlige regler om fellesregistrering og internprising kan ses som et uttrykk for.

Boken er sluttresultatet av mitt doktorgradsprosjekt ved Institutt for offentlig rett ved Universitetet i Oslo i perioden 2012–2016. Etter periodens utløp har arbeidet med prosjektet skjedd i kombinasjon med stilling som seniorskattejurist i Skattedirektoratet. Arbeidet har da nødvendigvis måttet skje mer sporadisk, og da også slik at prosjektet til tider har ligget brakk. Samtidig har arbeidet hele veien vært til inspirasjon og fornøyelse. Etter at avhandlingen ble forsvart 24. juni 2024, er det foretatt enkelte justeringer og tilføyelser, skjønt uten at standpunkter og hovedstruktur er endret.

En takk går til mine fagfeller Jarle Lilleland, Geir Tollak Bjørndal Norli, Pål Valheim, Per Westvang og Oddgeir Wiig, som alle har bidratt med innspill til ulike deler. Jarle og Pål har bidratt i tilknytning til vareførsel, Geir på området for grenseoverskridende transaksjoner, Oddgeir i relasjon til fellesregistrering og Per med hensyn til internprising. Min aller største takk går likevel til professor emeritus Frederik Zimmer, som utrettelig har lest gjennom et utall utkast, og som gjennom bl.a. sine observasjoner og retoriske spørsmål har medvirket til å heve min forståelse for eget stoff. En takk også til min samboer Mari og til mine barn Mia, Marius og Jørgen.

Oslo, 5. januar 2025

Jørn Lyngstad

Innhold

Forord	5
Kapittel 1 Innledning	13
1.1 Emne og formål	13
1.2 Hovedproblemstillingene	15
1.2.1 Konsernet som én enhet vs. selvstendighetsprinsippet ...	15
1.2.2 Fellesregistrering	16
1.2.3 Konserninterne transaksjoner	17
1.2.4 Konsernets transaksjoner i markedet	18
1.2.5 Morselskapets eieraktiviteter	19
1.3 Rettskilder og metode	20
1.3.1 Generelt	20
1.3.2 Merverdiavgiftslovgivningen og forarbeider	20
1.3.3 Rettspraksis	21
1.3.4 Forvaltningspraksis og etterarbeider	22
1.3.5 Reelle hensyn. Organisasjonsnøytralitet	24
1.3.6 Folkerettslige aspekter, herunder forholdet til EØS- og EU-retten	27
1.3.7 Rettsteori	30
1.4 Terminologi og begrepsbruk	30
1.5 Fokus og avgrensninger	31
Kapittel 2 Fellesregistrering	34
2.1 Innledning	34
2.1.1 Presentasjon av mval. § 2-2 tredje ledd	34
2.1.2 Formålet med ordningen	35
2.1.3 Avgiftsgrupper i EU mv.	40
2.1.4 Oversikt over kapittelet	42
2.2 Konsernspissen	42
2.2.1 Selskap	42
2.2.2 Foreninger	43
2.2.3 Stiftelser	44
2.2.4 Samvirkeforetak	45
2.2.5 Statsforetak og helseforetak	46
2.2.6 Studentsamskipnader og universiteter	47
2.2.7 Sammenfatning	49

2.3	Eierkravet	50
2.3.1	Bare én toppeier	50
2.3.2	Det kvantitative krav – 85 %	51
2.3.3	Bare selskap kan «eies»	52
2.3.4	Akkumulert og indirekte eierskap	53
2.3.5	Grupper som ikke oppfyller eierkravet	55
2.3.5.1	Generelt	55
2.3.5.2	Samarbeidende foretak	55
2.3.5.3	Organisasjoner	57
2.3.6	Eierskap uten stemme- og utbytterett	59
2.3.7	Midlertidig eierskap	64
2.3.8	Sammenfatning	66
2.4	Samarbeidskravet	66
2.4.1	Generelt	66
2.4.2	Underleverandørforhold	67
2.4.3	Morselskapets ledelse og utvikling av egne selskap	68
2.4.4	Koordinert ledelse	70
2.4.5	Bransjefellesskap, felles mål mv.	71
2.4.6	Sammenfatning	71
2.5	Kravet om avgiftspliktig virksomhet	72
2.5.1	Generelt	72
2.5.2	Næringsvirksomhet og beløpsgrense	73
2.5.3	Forhåndsregistrering	75
2.5.4	Melding, registrering og virkningstidspunkt	77
2.5.5	Sammenfatning	80
2.6	Den geografiske begrensning	81
2.6.1	Problemstillingen	81
2.6.2	Utenlandsk eierskap	81
2.6.3	Kravet om virksomhet i Norge	85
2.6.4	Må også samarbeidet være innenlandsk?	88
2.6.5	Forholdet til EØS-avtalen	88
2.6.5.1	Skatteulempens betydning	88
2.6.5.2	Sammenligningen med datterselskap med virksomhet i Norge	92
2.6.5.3	Sammenligningen med filial i utland	94
2.6.5.4	EØS-rettslig rettferdiggjøring	96
2.6.6	Sammenfatning	99
2.7	Transaksjoner innenfor gruppen	100
2.7.1	Omsetning	100
2.7.2	Uttak	101
2.7.3	Justeringshendelser	104
2.7.4	Sammenfatning	107
2.8	Fradragsretten ved fellesregistrering	107
2.8.1	Generelt	107

2.8.1.1	En fradragsrett for den samlede virksomhet . . .	107
2.8.1.2	Hovedproblemet: anskaffelser som involverer flere selskap	109
2.8.2	Fordelingen av fradragsretten hos en avgiftsgruppe	110
2.8.2.1	Generelt	110
2.8.2.2	Foreligger en fellesanskaffelse?	110
2.8.2.3	Kan ubetydelighetsregelen anvendes?	113
2.8.2.4	Fordelingen mellom avgiftspliktig og unntatt virksomhet	114
2.8.3	Tilbakegående avgiftsoppgjør	122
2.8.3.1	Problemstillingene	122
2.8.3.2	Tilbakevirkningens rekkevidde	124
2.8.3.3	Betydningen av tidligere avgiftsregistrering . . .	128
2.8.4	Midlertidig uttreden for å oppnå fradragsrett	133
2.8.5	Sammenfatning	136
2.9	Solidaransvar, innkreving, rapportering og betaling	137
2.9.1	Solidaransvaret	137
2.9.2	Innkreving, rapportering og betaling	138
2.9.3	Sammenfatning	139

Kapittel 3 Konserninterne transaksjoner 140

3.1	Innledning	140
3.2	Den avgiftspliktige transaksjon	142
3.2.1	Varer og tjenester	142
3.2.2	Leveringen	143
3.2.2.1	Hovedproblemet: tjenesteflyten innenfor gruppen	143
3.2.2.2	Tjenester skapt ved arbeid	145
3.2.2.3	Begrensede rettigheter til varer, herunder utleie	147
3.2.2.4	Deling og overføring av immaterielle verdier . .	150
3.2.2.5	Sammenfatning	152
3.2.3	Gjensidighetskriteriet	153
3.2.3.1	Et krav om «avtale om ytelse mot motytelse» . .	153
3.2.3.2	Fravær av avtale og resultatansvar	154
3.2.3.3	Leveringer uten betaling	157
3.2.3.4	Vederlag eller ensidig tilskudd?	160
3.2.3.5	Diskusjonen om «kostnadsdelinger»	166
3.2.3.6	Internprisjusteringer etter skatteloven	168
3.2.3.7	Innførsel av varer kombinert med tjenester . . .	173
3.2.3.8	Sammenfatning	179
3.2.4	Særlig om aksje- og skatterettslig funderte transaksjoner	179
3.2.4.1	Konsernbidrag	179

3.2.4.2	Utbytte	183
3.2.4.3	Tegning av aksjer	184
3.2.4.4	Fusjon og fisjon	189
3.2.4.5	Sammenfatning	193
3.3	Næringsvirksomhet	193
3.3.1	Generelt	193
3.3.2	For egen regning og risiko	194
3.3.3	Økonomisk karakter – egnethet til å gå med overskudd ..	195
3.3.4	Aktivitetskravet – varighet og omfang	199
3.3.5	Sammenfatning	202
3.4	Armlengderegelelen	203
3.4.1	Presentasjon av mval. § 4-4	203
3.4.2	Kan man bruke OECDs retningslinjer for internprising? ..	205
3.4.3	Kartleggingen av transaksjonens innhold	210
3.4.4	Interessefellesskap	216
3.4.5	Årsakssammenheng	219
3.4.5.1	Årsakskriteriets dobbeltfunksjon	219
3.4.5.2	Beviset for årsakssammenheng – årsakspresumsjonen	221
3.4.5.3	Hvilket tidspunkt skal vurderingen knyttes til? ..	223
3.4.5.4	Skattefordelen og eierandelens betydning	224
3.4.6	Standarden – «den alminnelige omsetningsverdien»	228
3.4.6.1	Mval. § 4-4 – en armlengderegel	228
3.4.6.2	Sammenligningen. Korrigeringer for ulikheter ..	228
3.4.6.3	Sammenlignbar pris-metoden («CUP»)	229
3.4.6.4	Videresalgsmetoden	233
3.4.6.5	Kost-pluss-metoden	234
3.4.6.6	Transaksjonsbasert nettofortjenestemetode (TNMM)	237
3.4.6.7	Overskuddsfordelingsmetoden (profit split) ...	239
3.4.7	Armlengdeintervall	241
3.4.8	Vareførsellovens armlengderegel	245
3.4.9	Domstolenes prøvelsesrett	248
3.4.10	Sammenfatning	253
3.5	Misbruk av fradragsrett	254
3.5.1	Hovedproblemet: panthavertilfellene	254
3.5.2	Merverdiavgift skulle ikke vært krevd inn	255
3.5.3	Merverdiavgift er korrekt krevd inn	260
3.5.4	Sammenfatning	263
Kapittel 4	Konsernets transaksjoner i markedet	266
4.1	Innledning	266
4.2	Konsernets anskaffelser	267
4.2.1	Problemstillingene	267

4.2.2	Viderefakturering	269
4.2.3	Utlegg	274
4.2.4	Rundskriv 40-metoden	279
4.2.5	Sammenfatning	283
4.3	Konsernets omsetning	284
4.3.1	Problemstillingene	284
4.3.2	Oppsplitting gjennom sidestilte salg	285
4.3.3	Oppsplitting ved bruk av mellomledd	290
4.3.4	Sammenfatning	292
4.4	Grenseoverskridende transaksjoner	293
4.4.1	Generelt	293
4.4.2	Grenseoverskridende anskaffelser	293
4.4.3	Grenseoverskridende omsetning	298
4.4.4	Sammenfatning	304
Kapittel 5	Morselskapets eieraktiviteter	305
5.1	Innledning	305
5.2	Morselskapet som næringsdrivende	306
5.2.1	Hovedproblemet: aktivitetskravet	306
5.2.2	Aktivt eierskap	308
5.2.2.1	Kjernen – tjenester til egne selskap	308
5.2.2.2	Er omsetning et vilkår?	311
5.2.2.3	Kan arbeid utført av andre tilregnes morselskapet?	313
5.2.2.4	Særlig om styrearbeid	315
5.2.3	Kjøp og salg av aksjer	317
5.2.4	Andre eieraktiviteter	319
5.2.5	Én, to eller flere virksomheter?	321
5.2.6	Sammenfatning	322
5.3	Morselskapets fradragsrett for inngående avgift	323
5.3.1	Innledning	323
5.3.2	Utgangspunkter	324
5.3.2.1	Aksjeeieraktiviteter – en ikke-avgiftspliktig aktivitet	324
5.3.2.2	Kjøp og salg av aksjer som unntatt transaksjon	325
5.3.2.3	Kjøp og salg av aksjer som middel i avgiftspliktig virksomhet	327
5.3.2.4	Sammenfatning	332
5.3.3	Fradragsretten ved kjøp og salg av aksjer	334
5.3.3.1	Temaet: transaksjonens formål	334
5.3.3.2	Etablering, ekspansjon, avvikling, frigjøring av kapital mv.	334
5.3.3.3	Restrukturering, gjeldssanering mv.	338

5.3.3.4	Utnyttelse av skattemessig underskudd	340
5.3.3.5	Ivaretagelse av omdømme	341
5.3.3.6	Underleverandørtilfellene	344
5.3.3.7	Transaksjonen offentligrettslig nødvendig	346
5.3.3.8	Sammenfatning	347
5.3.4	Fradragsretten ved andre eieraktiviteter	348
5.3.4.1	Generelt	348
5.3.4.2	Uttak av utbytte	348
5.3.4.3	Tegning av aksjer	349
5.3.4.4	Ivaretagelse av interesser overfor andre	
	aksjeeiere	350
5.3.4.5	Enkeltstående tiltak, intervensjoner mv.	353
5.3.4.6	Sammenfatning	359
5.3.5	Fradragsrett på grunnlag av omsetning til egne selskap?	360
5.3.5.1	Problemstillingen	360
5.3.5.2	Norsk praksis: ingen fradragsrett	360
5.3.5.3	EU-retten: «Generalomkostninger»	365
5.3.5.4	Sammenfatning	369
5.3.6	Betydningen av fellesregistrering	370
5.3.6.1	Generelt	370
5.3.6.2	Kjøp og salg av aksjer	371
5.3.6.3	Andre eieraktiviteter	377
5.3.6.4	Sammenfatning	378
5.4	Fordelingen av morselskapets fradragsrett	380
5.4.1	Problemstillingene	380
5.4.2	Tradisjonelle fellesanskaffelser	381
5.4.2.1	Generelt	381
5.4.2.2	Kan bruken utøvd som aksjeeier ses bort fra? . .	382
5.4.2.3	Hvordan måle eierbruken?	383
5.4.3	Transaksjonsbistand mv.	387
5.4.4	Sammenfatning	393
	Litteratur	394
	Kilder	399
	Lovregister	411
	Rettsavgjørelser	421

Innledning

1.1 Emne og formål

Formålet med denne fremstilling er å identifisere, analysere og systematisere problemstillinger som kan oppstå hvor konsern er involvert i avgiftspliktige transaksjoner.¹ Perspektivet er i hovedsak rettsdogmatisk og knyttet til norsk rett.

Merverdiavgift er en skatt som oppstår ved omsetning av varer og tjenester i alle omsetningsledd, og hvor målet er å ramme det endelige forbruk.² Den kreves inn av de næringsdrivende gjennom et påslag i den pris kunden betaler for det solgte produkt, og innbetales så til staten. Ved beregningen av det beløp som skal innbetales, kan den næringsdrivende trekke fra merverdiavgift betalt på egne innkjøp (inngående avgift) i den merverdiavgift som er oppkrevd av egne kunder (utgående avgift). Dermed innbetales kun et beløp tilsvarende merverdiene skapt i egen virksomhet, og avgiften utgjør ingen kostnad for den næringsdrivende, som kun fungerer som skatteinnkrever på statens vegne.³ Kostnaden belastes i stedet en endelig forbruker, som ikke kan fradragsføre avgiften. Ettersom merverdiavgift er en skatt som er ment veltet over på andre enn skattesubjektet, dvs. den næringsdrivende, er den å anse som en indirekte skatt.⁴ For å beskatte alt innenlandsk forbruk påløper også merverdiavgift ved innførsel og ved uttak av varer og tjenester.⁵

I omsetningskjeden befinner det seg ikke sjelden et konsern, eller, mer presist, et *selskap* som inngår i et konsern. Det foreligger ingen ensartet forståelse av uttrykket «konsern». Det mange forbinder med uttrykket, er formentlig konstellasjoner hvor én juridisk person (morenhet) har kontroll – dvs. bestemmende innflytelse – over ett eller flere selskap.⁶ Aksje-, selskaps- og regnskapsloven opererer med sli-

1 I fremstillingen brukes ord som «avgift», «avgiftspliktig» og «avgiftsrettslig» i betydningen «merverdiavgift», «merverdiavgiftspliktig» og «merverdiavgiftsrettslig». En innvending mot dette er faren for forveksling med andre skatter betegnet som «avgifter», f.eks. trygde- og tobakksavgift. Dette er imidlertid lite aktuelt i en fremstilling som kun omhandler merverdiavgift. Dessuten virker uttrykksformen språklig forenkende, og den er innarbeidet i teori og praksis.

2 Ot.prp. nr. 17 (1968–69) s. 44–45.

3 Se Underutvalget (1966) s. 49. Underutvalgets innstilling fulgte innstillingen til Skattekomiteen (1966) og utgjorde det faglige grunnlag for regjeringens forslag til merverdiavgiftslov i Ot.prp. nr. 17 (1968–69), se særlig s. 3.

4 Se bl.a. Zimmer, *Lærebok i skatterett* (9. utgave 2021) s. 26.

5 Se bl.a. NOU 2003: 3 s. 27.

6 Se NOU 1996: 6 s. 14, hvor Konsernutvalget beskriver «konsern» som grupper hvor «selskap eller annen type foretak har bestemmende innflytelse over ett eller flere andre selskap eller foretak».

ke konsernbegreper.⁷ Blant disse er det aksjerettslige konsern, hvor morenheten er et aksjeselskap, utvilsomt det mest praktiske.⁸ Man kan imidlertid også observere mer vidtgående forståelser av «konsern», f.eks. at det siktes til «grupper av foretak med en særlig tilknytning til hverandre».⁹ Dette omfatter også foretakskonstellasjoner knyttet sammen på annen måte enn ved å være undergitt bestemmende innflytelse, f.eks. gjennom samarbeid, foreningsmedlemskap eller eierskap til en ting. Under en slik forståelse kan også f.eks. joint ventures, foreningssamvirker og tingsrettslige sameier kalles «konsern». Konsernbegrepet kan således sies å være *relativt*, eller, som uttrykt av Erik Werlauff: «Hvis man innledningsvis spørger, hvordan begrepet 'en konsern' kan defineres, er man nødsaget til at svare med modspøragsmålet: I hvilken henseende?»¹⁰

Når det i denne fremstilling tales om «konsern», siktes det til konstellasjoner hvor én juridisk person (morenhet) har bestemmende innflytelse (kontroll) over ett eller flere selskap (datterselskap).¹¹ Grupper knyttet sammen på annen måte, f.eks. gjennom samarbeid, eierskap til en ting eller medlemskap i en organisasjon, omtales ikke som «konsern». Dette betyr vel og merke ikke at posisjonen til slike grupper faller utenfor fremstillingen. Samtidig vil det, som jeg kommer tilbake til i kap. 1.5, være konsern, slik dette forstås her, som står i fokus ved behandlingen av de ulike problemstillingene.

Merverdiavgiftsloven kan sies å ha sitt eget konsernbegrep gjennom adgangen til fellesregistrering i mval. § 2-2 tredje ledd, som innebærer at en gruppe selskap som oppfyller visse krav til eierstruktur og samarbeid, kan la seg registrere i Merverdiavgiftsregisteret som ett avgiftssubjekt. En fellesregistrert gruppe kalles gjerne «avgiftskonsern» eller «fellesregistrert enhet».¹² Selv om et avgiftskonsern i praksis gjerne også er et konsern, er det intet begrepsmessig sammenfall mellom de to gruppetyper. Mval. § 2-2 tredje ledd oppstiller ikke noe vilkår om selskapsrettslig kontroll.

I praksis kan konsern observeres i et mangfold av varianter. I sin enkleste form består det av kun én morenhet og ett datterselskap, men det kan også utgjøre

7 Se asl. § 1-3, sel. § 1-2 første ledd bokstav h og rskl. § 1-3. En grunnleggende innbyrdes forskjell er hva slags juridisk enhet morforetaket må være. Se også finansforetakslovens definisjon av «finanskonsern», som *også* omfatter grupper knyttet sammen gjennom *samarbeidsavtale*, jf. finansforetaksloven § 1-4.

8 Se asl. § 1-3 annet ledd.

9 Se bl.a. Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt* (8. utgave 2023) s. 443. Se også Aakvaag mfl. (1994), *Noen sentrale emner i norsk konsernrett* s. 27 flg., hvor det, etter en presisering om at boken vil fokusere på det aksjerettslige konsern, bemerkes: «Ut fra et noe videre perspektiv kan man si at det foreligger et konsern når en gruppe foretak som følge av bestemmende eierinteresser eller avtaler i større eller mindre grad ledes under ett.»

10 Werlauff, *Konsernretten* (1996) s. 15. Se også Aksjelovutvalget i NOU 1996: 3 s. 86: «Lovgivningen har ingen enhetlig konserndefinisjon. Dette har sammenheng med at konsernbegrepet må utformes ut fra de hensyn som skal ivaretas ved de ulike regelverk hvor begrepet brukes. Dette tilsier f.eks. at konsernbegrepet i skattemessig sammenheng har et annet innhold enn i arbeidsrettslig, regnskapsmessig eller selskapsrettslig sammenheng.» Se også Andenæs, *Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper* (2016) s. 34, som viser til Aksjelovutvalgets uttalelse.

11 Se også pkt. 1.4.

12 Se f.eks. Rt. 2013:858 (Telenor Eiendom Holding) («den fellesregistrerte enheten»), Kildal (red.) *Praktisk merverdiavgiftsrett* (2012) s. 42 («avgiftskonsern») og Statseierskapsutvalget i NOU 2004: 7 s. 37 («avgiftskonsern»).

et konglomerat av mange, kanskje over hundre, selskap. Den stedlige utbredelse kan også variere. Konsernet kan være lokalt og ha virksomhet bare i Norge, eller være internasjonalt med virksomhet i ulike stater. Det kan ha ulik grad av bransjespredning, eller være bransjefokusert som f.eks. «eiendomskonsern», «finanskonsern» eller «mediekonsern». Også tidsperspektivet kan variere. Noen konsern kan bestå over tiår, kanskje generasjoner, mens andre er dynamiske og kortsiktige, som f.eks. hvor et investeringsselskap («oppkjøpsfond») kjøper alle aksjene i et selskap med henblikk på salg etter fire–fem år, eller et selskap etablerer et datterselskap utelukkende for å selge en fast eiendom.

Selskap i et konsern kan, på linje med andre markedsaktører, være involvert i avgiftsrettslige problemstillinger, f.eks. om en transaksjon er avgiftspliktig, unntatt eller fritatt, hvilken avgiftssats som skal brukes, eller om inngående avgift kan fradragsføres. Konsernforholdet i seg selv bringer ikke slike spørsmål i noen særlig stilling. Uavhengig av hvor enhetlig gruppen fungerer, skal hvert enkelt selskap ved anvendelse av merverdiavgiftsloven behandles som egne rettssubjekter med sin egen aktivitet. Samtidig er det nettopp nærheten mellom selskapene og det forhold at gruppen kan fungere som én enhet, som gir opphav til problemstillinger som i ulik grad kan sies å være karakteristiske for konsern. Hertil kommer at morselskapets posisjon som aksjeeier reiser en rekke spørsmål som ikke er aktuelle hvor virksomhet drives i kun ett selskap. Det er disse problemstillingene, som kan sies å være særegne eller typiske for konsern, som er tema for avhandlingen, og som vil bli skissert opp i det følgende.

1.2 Hovedproblemstillingene

1.2.1 Konsernet som én enhet vs. selvstendighetsprinsippet

At to eller flere selskap utgjør et konsern, rokker ikke ved det enkelte selskapets status som selvstendig rettssubjekt.¹³ Dette gjelder også på området for merverdiavgift. Det er det enkelte selskap, ikke konsernet som sådant, som anskaffer, bruker og omsetter varer og tjenester, og som utøver virksomhet. Uttrykk som f.eks. «konsernets anskaffelser», «konsernets omsetning» eller «konsernets virksomhet» er derfor ikke treffende, rettslig sett. At merverdiavgiftsloven således hviler på den grunnleggende inndeling i rettssubjekter, kan ses som en side av det enkelte kaller «selvstendighetsprinsippet».¹⁴

13 Andenæs, *Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper* (2006) s. 44.

14 Se Gjems-Onstad mfl., *Lærebok i merverdiavgift* (6. utgave 2020) s. 51–52, hvor det presiseres at «[d]en norske merverdiavgiftsloven gjør som utgangspunkt ingen unntak fra selvstendighetsprinsippet for konsern». Se også HR-2020-1732-A (Trysil Fageråsen Eiendom) avsnitt 64, hvor det uttrykkes at «selvstendighetsprinsippet [...] innebærer at hvert avgiftssubjekt skal vurderes isolert». Se også Gjems-Onstad, *Omgåelse og merverdiavgift*, Skatterett 2009/2 s. 115, øverst s. 141 og Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren* (6. utgave 2024) s. 144, hvor sistnevnte uttrykker: «Utgangspunktet i avgiftsretten er at hvert selskap i et konsern anses som et eget avgiftssubjekt.» På skattelovens område tales det gjerne om *subjektprinsippet*, dvs. at «[s]elskapene er forskjellige skattesubjekter, og deres utgangspunkt skal vurderes hver for seg, jf. Rt. 1997.1646 (Trigon)», se Gjems-Onstad, Ferdowski, Folkvord, Furuseth, *Norsk bedriftsskatterett* (11. utgave 2021) kap. 20.1.1.

Samtidig kan det observeres at konsern gjerne *fungerer* mer eller mindre som én organisatorisk og økonomisk enhet. Dette skyldes at morforetakets kontroll gjør det mulig å styre og samordne virksomhetene i det enkelte selskap ut fra én overordnet interesse.¹⁵ Et konsern som fungerer slik, kan møte en rekke avgiftsrettslige problemstillinger som ikke oppstår hvor en tilsvarende virksomhet drives i kun ett selskap. I et slikt konsern kan det f.eks. finne sted ulike former for deling av driftsmidler og personell mellom selskapene, og det kan bli foretatt felles innkjøp for flere selskap. Samtidig skal altså hvert selskap behandles som ett avgiftssubjekt ved anvendelse av merverdiavgiftsloven.

Det er særlig disse brytningene mellom konsernet som én organisatorisk og økonomisk enhet og selvstendighetsprinsippet som gir opphav til de avgiftsrettslige spørsmål som skal behandles her. I det følgende gis en oversikt over de sentrale problemstillingene.

1.2.2 Fellesregistrering

Lovens adgang til fellesregistrering kan ses som lovgivers forsøk på å avbøte de avgiftsulemper som en virksomhet utsettes for som følge av at den er organisert som konsern. Ordningen, som behandles i kap. 2, må nødvendigvis stå sentralt i fremstillingen. Mval. § 2-2 tredje ledd gjør et unntak fra selvstendighetsprinsippet ved å åpne for at samarbeidende selskap som er undergitt et felles eierskap på 85 %, kan la seg registrere i Merverdiavgiftsregisteret som *ett avgiftssubjekt*. Bestemmelsen reiser en rekke spørsmål i ulike retninger. Hva er formålet med ordningen? Hva slags grupper kan bruke den? Hvilken type juridiske enheter kan delta? Hva ligger i kravet om at deltakerne må være samarbeidende? Ordningens geografiske rekkevidde reiser også enkelte spørsmål i relasjon til EØS-avtalen. Disse og andre spørsmål knyttet til adgangen til å bruke ordningen behandles f.o.m. kap. 2.1 t.o.m. kap. 2.6.

Det pekes gjerne på tre materielle virkninger av fellesregistrering.¹⁶ Den ene er at levering av varer og tjenester mellom de involverte selskap ikke skal behandles som omsetning etter merverdiavgiftsloven. De spørsmål dette reiser, behandles i kap. 2.7. Den andre virkning er at selskapenes anskaffelser i relasjon til fradragsretten for inngående avgift skal tilordnes gruppens *samlede* virksomhet. Loven har ingen særlige regler om fradragsrett for inngående avgift ved fellesregistrering. Dette innebærer bl.a. at spørsmålet om, i tilfelle hvordan, en avgiftsgruppe skal fordele fradragsretten ved ulike felles innkjøp, eller i hvilken utstrekning den kan fradragsføre avgift på anskaffelser fra tiden *før* fellesregistrering, må løses med utgangspunkt i de alminnelige bestemmelser i mval. §§ 8-2 flg. De spørsmål dette gir opphav til, behandles i kap. 2.8. Den tredje virkning av fellesregistrering er at selskapene hefter *solidarisk* for den merverdiavgift som skal innbetales til

15 Dette gjøres som utgangspunkt i generalforsamlingen, hvor morselskapet bl.a. bestemmer hvem som skal sitte i styret og gir instruks til det, se Aarbakke mfl., *Aksjeloven, lovkommentar* (2024) § 5-1 pkt. 1.3.

16 Se f.eks. Fellesregistrering – Rapport fra arbeidsgruppe av 14. november 2003, kap. 2.2.

staten som følge av gruppens virksomhet. Avgiften skal rapporteres i én samlet mva-melding for enheten som sådan. Reglene om innkreving, rapportering og betaling av merverdiavgift hvor avgiftssubjektet er en fellesregistrert enhet, er omtalt i kap. 2.9. Et spørsmål for seg er fellesregistreringens mulige betydning for retten til å fradragsføre inngående avgift ved kjøp og salg av aksjer. Dette spørsmål behandles i kap. 5, sammen med de øvrige spørsmål som slike aktiviteter reiser.

1.2.3 Konserninterne transaksjoner

Utenfor fellesregistrering gjelder selvstendighetsprinsippet fullt ut. De spørsmål som dette kan gi opphav til mht. aktivitetene *innenfor* konsernet, behandles i kap. 3 om *konserninterne transaksjoner*. Et utslag av prinsippet er at ulike former for verdiflyt mellom de juridiske enhetene kan utgjøre en egen avgiftspliktig virksomhet. Dette reiser en rekke spørsmål i ulike retninger. I noen tilfeller kan det være spørsmålet om *omsetning* i det hele tatt foreligger, som volder tvil. Interessee-fellesskapet og driftsmessig nærhet mellom selskapene kan i noen tilfeller, særlig for tjenester, gjøre det vanskelig å vurdere om et produkt overhodet er levert. At det er mindre betenkelig å overlate verdier til nærstående, kan også åpne for tilpasningslignende opplegg, f.eks. ved at det etableres mer eller mindre diskutabile leieforhold for å oppnå fradragsrett. Et særtrekk ved konserninternt samarbeid er videre at verdier kan bli overført uten *avtale* i tradisjonell forstand, kanskje også uten betaling. Dette kan volde problemer, sett i lys av at omsetning er en *gjensidig* transaksjon. Innenfor et konsern kan det også bli foretatt tilsynelatende ensidige pengetransaksjoner, f.eks. konsernbidrag og utbytte, hvor det i noen tilfeller kan oppstå spørsmål om de kan utgjøre vederlag for leverte varer eller tjenester. Hvor slike transaksjoner unntaksvis omfatter varer og tjenester, må også forholdet til uttaksreglene avklares.

Er det på det rene at varer eller tjenester er omsatt innenfor et konsern, må det tas stilling til om transaksjonen er utført som ledd i *næringsvirksomhet*. Også denne problemstilling behandles i kap. 3. Næringsvirksomhet er en aktivitet av en viss varighet og omfang som er egnet til å gå med overskudd i overskuelig fremtid, og som drives for egen regning og risiko.¹⁷ Et problem med konserninterne aktiviteter er at siktemålet ikke alltid er å oppnå overskudd i det enkelte selskap, men å ivareta en mer overordnet konserninteresse. Aktivitetene kan videre skille seg fra ordinær næringsaktivitet ved å være lukket og utenfor regulær konkurranse. Et selskap som utfører reparasjoner på gruppens eiendommer, er f.eks. tilsynelatende sikret nye oppdrag uavhengig av innsats, og risikerer heller ikke å bli holdt ansvarlig for mislighold. Dette reiser et spørsmål om kriteriet *egen regning og risiko* kan utgjøre et hinder for å definere aktiviteten som næringsvirksomhet.

Konstateres avgiftspliktig omsetning innenfor konsernet, må *avgiftsgrunnlaget* fastsettes. Et særtrekk ved konserninternt salg er at partene ikke har det samme motiv som andre til å forhandle om pris. Dette innebærer en fare for at avgifts-

17 Se pkt. 3.3.1 med henvisninger.

grunnlaget settes for lavt, bl.a. fordi gruppen vil spare avgift. For å motvirke dette oppstiller merverdiavgiftsloven en armlengeregel i mval. § 4-4, som angir *den alminnelige omsetningsverdi* som nedre grense for avgiftsgrunnlaget mellom nærstående. Bestemmelsen, som nødvendigvis må stå sentralt i en fremstilling om merverdiavgift og konsern, er også blant de temaer som behandles i kap. 3. Her drøftes også et spørsmål av rettskildemessig karakter, nemlig om man kan bruke OECDs retningslinjer for internprising, som direkte gjelder på skattelovens område, ved beregningen av den alminnelige omsetningsverdi etter mval. § 4-4. Det gis også en omtale av det tollrettslige armlengdeprinsipp, supplert med en redegjørelse for hvilke sider av et vedtak om internprissetting etter mval. § 4-4 som kan prøves av en domstol.

Det som er sagt så langt, er knyttet til selve avgiftsplikten, herunder avgiftsgrunnlaget. Et annet område hvor omsetning mellom nærstående har vist seg å volde problemer, er i tilknytning til *fradragsretten* for inngående avgift ved salg av pantsatte varer. Praksis indikerer at nærstående parter kan innrette oppgjøret for varene slik at panthaveren på statens bekostning beholder merverdiavgiften. Panthaveren, ofte en bank, har ingen plikt til å innbetale dette beløpet til staten. Et omdiskutert spørsmål, som behandles avslutningsvis i kap. 3, er hvorvidt kjøperens fradragsrett kan opprettholdes i slike tilfeller.

1.2.4 Konsernets transaksjoner i markedet

At det er det enkelte selskap, og ikke konsernet som sådant, som kjøper og selger varer og tjenester, som utøver virksomhet etc., reiser også en rekke problemstillinger knyttet til konsernets transaksjoner i markedet. Temaet behandles i kap. 4, med utgangspunkt i et konsern som ikke er fellesregistrert.

Et særtrekk ved *anskaffelser* i et konsern er at selskap kan kjøpe varer og tjenester til bruk i *andre* selskap, kanskje hele gruppen. For å oppnå storkundefordeler og/eller bedret kostnadskontroll sentraliserer f.eks. konsernet alle sine felles innkjøp i morselskapet. At det foretas anskaffelser som skal tilfalle andre selskap, kan også være mer situasjonsbestemt. Morselskapet står f.eks. som juridisk kjøper av en maskin som datterselskapet skal eie, utelukkende fordi leverandøren ikke ønsker datterselskapet som avtalepart. Et sentralt spørsmål er hvordan gruppen kan (skal) innrette seg for å ivareta fradragsretten for inngående avgift. Et avgiftssubjekt har bare fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til bruk i *egen* virksomhet. Dette innebærer at fradragsrett kan være avskåret for anskaffelser som i og for seg er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, men ikke hos det innkjøpende selskap. Samtidig foreligger det ordninger som, dersom de kan brukes, innebærer at inngående avgift henføres til det brukende selskap, slik at fradragsrett likevel kan utøves, dvs. viderefakturerings og kostnadsdeling. Når det gjelder *viderefakturerings*, foreligger en rekke uavklarte problemstillinger. Hvilke faktorer er det som gjør det innkjøpende selskap til *leverandør*? Må selskapet tilføre det innkjøpte produkt noen form for «merverdi»? Må det gjøres påslag i innkjøpspris? Betyr det noe hvorvidt faktura er utstedt? Et spørsmål er videre hvorvidt *enkeltstående* an-

skaffelser kan viderefaktureres med avgift. Videre vil forholdet til begrepet *utlegg* bli belyst. For *kostnadsdelingene* er et sentralt spørsmål om *konsern* kan bruke den såkalte «Rundskriv 40-metoden», som opprinnelig er utformet med tanke på å effektivisere fradragsretten ved innkjøp av driftsmidler i *sameie*.

Omsetningen til et konsern særpreges av at flere selskap kan være involvert i salget av et produkt. Dette har gjerne en naturlig forretningsmessig begrunnelse, f.eks. at man vil skjerme risiko og/eller man ønsker en tydelig ansvars- og arbeidsfordeling innenfor en større virksomhet. Et konsern kan f.eks. ha flere salgs-selskap i ulike stater, eller det kan ha et selskap A som tilvirker sine produkter, et selskap B som foredler dem, og et selskap C som selger det ferdige produkt i markedet. I kap. 4 rettes fokus mot de mer kunstige opplegg. Praksis indikerer at konsernstrukturer bl.a. kan bli brukt til å «splitte opp» noe som fremstår som ett naturlig produkt for salg til én og samme kunde. Hvor dette gir en skattefordel, f.eks. fradragsrett, fritak eller lavere sats, samtidig som det er vanskelig å se den forretningsmessige begrunnelse for oppdelingen, kan det reises spørsmål om den må tilsidesettes for avgiftsformål. Helt avslutningsvis i kap. 4 behandles også noen spørsmål knyttet til grenseoverskridende transaksjoner.

1.2.5 Morselskapets eieraktiviteter

Med «eieraktiviteter» siktes til aktiviteter knyttet til posisjonen som aksjeeier, f.eks. kjøp og salg av aksjer, deltakelse på generalforsamling eller inngåelse av aksjonæravtaler. Interessen i vår sammenheng knytter seg særlig til de tilfeller hvor slike aktiviteter utøves av et selskap som eier, eller kommer til å eie, et antall aksjer som gir bestemmende innflytelse, i de(t) aktuelle selskap. Som overskriften antyder, brukes uttrykket «morselskapets eieraktiviteter», om enn noe upresist, som samlebetegnelse på problemfeltet.

Temaet er behandlet i kap. 5. Et avgiftsrettslig kjennetegn på eieraktivitetene er at de ikke utgjør avgiftspliktig virksomhet i seg selv. Realisasjon av aksjer innebærer riktignok *omsetning* etter mval. § 1-3 første ledd bokstav a, men unntaket for omsetning av finansielle instrumenter i mval. § 3-6 bokstav e utelukker avgiftsplikt. Et morselskap kan altså ikke bli avgifts- og registreringspliktig alene på grunnlag av sine aktiviteter som aksjeeier.

På området for merverdiavgift er det særlig på to områder at eieraktivitetene reiser problemstillinger. Et første spørsmål er hva som skal til for at et morselskap skal bli *næringsdrivende* i kraft av slike aktiviteter. Næringsvirksomhet er en aktivitet av en viss varighet og omfang som er egnet til å gå med overskudd i overskuelig fremtid, og som drives for egen regning og risiko.¹⁸ Det er liten tvil om at eieraktiviteter hos et morselskap *kan* oppfylle disse kriteriene. Det som først og fremst synes å skape tvil, er aktivitetskravet, dvs. kravet om varighet og omfang. På området for merverdiavgift er det få kilder som prinsipielt drøfter hva som skal til for å være næringsdrivende i kraft av aktiviteter knyttet til aksjer. Rettspraksis

18 Se pkt. 3.3.1 med henvisninger.

på skattelovens område har behandlet spørsmålet i en rekke saker, riktignok slik at det blir et spørsmål for seg hvilken betydning denne kan tillegges på området for merverdiavgift.

Den andre sentrale problemstilling er knyttet til *fradragsretten for inngående avgift* på anskaffelser til bruk i eieraktivitetene. Hovedvekten legges på kjøp og salg av aksjer, men da slik at også fradragsretten ved utøvelse av andre eieraktiviteter vil bli omtalt. Et avgiftspliktig morselskap innhenter f.eks. en vurdering fra sin revisor av om utbytte kan tas ut av et selskap, eller et råd fra en advokat i forkant av deltakelse på generalforsamling i et datterselskap. Høyesterett, som i hovedsak har tatt for seg spørsmålet i tilknytning til kjøp og salg av aksjer, har, som det vil fremgå, utvist en restriktiv holdning. Dette gjør det nærliggende å foreta en gjennomgang av ulike formål ved en transaksjon som kan tenkes å innebære fradragsrett. Et sentralt spørsmål, som også må belyses, er om fradragsretten kommer i en annen stilling hvis de involverte selskap er fellesregistrert. Et spørsmål for seg er videre om fradragsrett kan foreligge hvor morselskapets avgiftspliktige virksomhet utelukkende består i omsetning til egne datterselskap. Som det vil fremgå, er det ulikt syn på dette spørsmål i EU og i Norge. Endelig vil også enkelte spørsmål knyttet til *fordeling* av fradragsrett som kan oppstå i tilknytning til eieraktiviteter, bli omtalt.

1.3 Rettskilder og metode

1.3.1 Generelt

At avhandlingen har et rettsdogmatisk perspektiv, innebærer at den i hovedsak belyser *gjeldende rett*, basert på tradisjonell rettskildelære. Utgangspunkt for den enkelte analyse er således hvilket resultat en domstol, i siste instans Høyesterett, må antas å komme til gjennom korrekt rettskildebruk.¹⁹ Rettspolitiske spørsmål som f.eks. ‘hvordan unngå at hensiktsmessige gruppestrukturer hindres av merverdiavgiftsreglene?’ faller utenfor. Det rettsdogmatiske ståsted utelukker imidlertid ikke kritikk, typisk av Høyesterett, så lenge kritikken er knyttet til rettskildebruken.²⁰ Jeg har heller ikke latt det rettsdogmatiske perspektiv være til hinder for å legge inn de lege ferenda-betraktninger enkelte steder.

Jeg vil i det følgende peke på de mest sentrale kildene på området og si noe om bruken av dem i fremstillingen.

1.3.2 Merverdiavgiftslovgivningen og forarbeider

Merverdiavgift ble innført i Norge fra 1. januar 1970 ved merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66 («mval. (1969)»). De sentrale forarbeider var Ot.prp. nr. 17

19 Eckhoff, *Rettskildelære* (5. utgave 2001) s. 233.

20 Se Evald/Schaumborg-Müller, *Retsfilosofi, Retsvidenskab & Rettskildelære*, 2004 s. 232 og Morten Wegener, *Juridisk metode* (2000) s. 57.

(1968–69) og innstillingen til Underutvalget for omsetningsavgift av 20. desember 1966, hvor sistnevnte utgjorde det faglige grunnlag for lovforslaget.²¹ Hovedlovgivningen er i dag merverdiavgiftsloven 19. juni 2009 nr. 58 («mval.») og forskrift av 15. desember 2009 nr. 1540 («fmval.»).²² Ved Merverdiavgiftsreformen 2001, hvor man innførte generell avgiftsplikt på tjenester, ble lovens systematikk endret («speilvendt»), slik at avgiftsplikt ble lovens hovedregel også for tjenester.²³ Opprinnelig var loven utformet slik at avgiftsplikt bare forelå for visse positivt oppregnede tjenestekategorier. Reformen innebar også en materiell utvidelse på tjenesteområdet ved at en rekke tidligere unntatte tjenester, bl.a. rådgivning og regnskapsføring, ble avgiftspliktige. Fra 1. januar 2008 ble uttaksreglene revidert, og det ble innført regler om justering av inngående avgift.²⁴ Loven var gjenstand for en teknisk revisjon i 2009, hvor dagens 2009-lov fra 1. januar 2010 avløste 1969-loven. Forskriftene, som inntil da var spredt i en rekke enkeltforskrifter, ble samlet i ovennevnte forskrift (fmval.).²⁵

1.3.3 Rettspraksis

Det sier seg selv at Høyesteretts praksis vil stå sentralt i fremstillingen. I de første tiårene etter 1970 forelå riktignok relativt lite slik praksis på merverdiavgiftens område. Ved årtusenskiftet forelå kun tre høyesterettsdommer, herunder Rt. 1985.93 (Sira-Kvina).²⁶ Etter Merverdiavgiftsreformen 2001, hvor det ble innført generell avgiftsplikt for tjenester, har det imidlertid vært økt aktivitet hos domstolene på området. Høyesterettsavgjørelser, som i ulik grad kan knyttes til konsernforhold, er bl.a. Rt. 1991.351 (Otvi), Rt. 2002.1469 (Eksakt Regnskap), Rt. 2007.140 (Olympia Capital), Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), Rt. 2011.213 (Invex), Rt. 2013.858 (Telenor Eiendom Holding), Rt. 2015.652 (Telenor ASA) og HR-2017-1851-A (Skårer Syd Holding). Det foreligger også etter hvert relativt rikelig med lagmannsretts- og tingrettsdommer som belyser emnet. Det er liten tvil om at også underrettspraksis må ha en «viss rettskildemessig betydning».²⁷ Minst like viktig i vår sammenheng er imidlertid disse kildenes *opplysnings- og illustrasjonsverdi*.²⁸ Opplysningsverdien ligger bl.a. i at en rekke dommer får frem hvilke *argumenter*

21 Se Ot.prp. nr. 17 (1968–69) s. 3.

22 Se også lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

23 Jf. endringslov 21. desember 2000 nr. 113, NOU 1990: 11 (Storvikutvalget) og Ot.prp. nr. 2 (2001–2002), hvor det på s. 38 fremgår at Storvikutvalgets utredning dannet hovedgrunnlaget for lovforslaget.

24 Endringslov av 29. juni 2007 nr. 45 og Ot.prp. nr. 59 (2006–2007).

25 Se Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 17 flg.

26 De to andre var Rt. 1975.630 (Eurobil) om tilbakelevering av salgspant og forholdet til omsetningsbegrepet, og Rt. 1981.611 (Tore Haug) om medansvar for avgiftsgjeld for kafévirksomhet drevet av en annen. Se også Rt. 1994.889 (Dyb) (konkursåpningskjennelse) om fradragsrett for inngående avgift ved kjøp fra leverandør som ikke var registrert i Avgiftsmanntallet.

27 Om rettspraksis som rettskildefaktor og bl.a. diskusjonene om underrettspraksis, se Eckhoff, *op.cit.* s. 155 flg. og Boe, *Rettskildelære under debatt* (2. utgave 2021) s. 397 flg.

28 Se Boe, *op.cit.* s. 326–327 med henvisninger. Boe selv mener det er unødvendig å anse kildens illustrasjonsverdi som en egen kategori ved siden av opplysningsverdien.

som kan tenkes påberopt for den ene eller den annen løsning, hvilket kan medvirke til en bredere diskusjon. Illustrasjonsverdien er særlig at dommene kan vise oss *hvordan* problemstillingene oppstår i praksis. Målet har vært at det skal fremgå underveis hvilken betydning den enkelte rettsavgjørelse tillegges.

1.3.4 Forvaltningspraksis og etterarbeider

Finansdepartementet og skattemyndighetene utformer årlig en hel rekke vedtak og uttalelser om merverdiavgift.²⁹ Oppfatninger om prinsipielle spørsmål kommer gjerne til uttrykk i «fortolkningsuttalelser», «meldinger» og «fellesskriv», mens konkrete rettsspørsmål behandles i enkeltvedtak, bl.a. som ledd i kontroll og i bindende forhåndsuttalelser («BFU»), hvor Skatteklagenemnda er klageinstans, dels også i veiledende uttalelser.³⁰ Merverdiavgiftshåndboken, som er utgitt av Skattedirektoratet siden 2001, må i hovedsak anses som et oppslagsverk som *omtaler* og *viser til* rettskildene på området. At en kilde, f.eks. en uttalelse, er omtalt i håndboken, kan imidlertid medvirke til å styrke kildens rettskildemessige betydning, særlig hvor den har vært omtalt i mange utgaver, slik at standpunktet som den uttrykker, kan anses «fastholdt [...] gjennom en lengre periode».³¹ Også nye oppfatninger om avgiftsrettslige spørsmål kan komme til uttrykk i Merverdiavgiftshåndboken. I så fall kan den aktuelle nye oppfatning, på tilsvarende måte som for nye synspunkter i Skatte-ABC, «ikke [ha] større vekt enn administrative uttalelser ellers».³²

Det er på merverdiavgiftens område ikke så ofte man ser at domstolene tillegger *enkeltstående* forvaltningsuttalelser avgjørende vekt.³³ Dette er ikke særlig oppsiktsvekkende, sett i lys av at det, her som ellers, er de som har det siste ord om rettsspørsmål.³⁴ Når Høyesterett trekker enkeltuttalelser inn i sin argumentasjon, er dette gjerne fordi de uttrykker en *praksis*, ikke fordi uttalelsen i seg selv er av-

29 Med «skattemyndighetene» menes skattekontorene, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda, jf. sktfvl. § 2-1.

30 Meldinger refereres til som f.eks. «Av 1987/10» eller «SKD 2012/3» og fellesskriv, dvs. uttalelser Skattedirektoratet sender ut til skattekontorene, f.eks. «F. 13. november 1997». Bindende forhåndsuttalelser refereres til som f.eks. «BFU-2007-18». Tidligere og frem til 1977 utarbeidet Skattedirektoratet parallelt med fellesskrivene også «rundskriv» til fylkesskattesjefene (f.eks. «Rundskriv nr. 17/avd. III») og nummererte «sirkulærskriv» til skatteinspektørene frem til 1978. Skatteklagenemnda avløste fra 1. juli 2016 Klagenemnda for merverdiavgift som klageorgan for merverdiavgift, se Prop. 1 LS (2014–2015) kap. 13. Nemnda er uavhengig og kan ikke instrueres, se sktfvl. §§ 2-9 og 13-3. Finansdepartementet kan imidlertid angripe vedtakene (unntatt bindende forhåndsuttalelser) ved søksmål, jf. sktfvl. § 15-2 og Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 40–42 og s. 82–83.

31 Se HR-2019-273-A (Det Norske Travsselskap) avsnitt 44. De to aktuelle uttalelser hadde vært omtalt i håndboken i perioden 2002–2018.

32 Zimmer, *Lærebok i skatterett* (9. utgave 2021) s. 60.

33 Se også Boe, *op.cit.* s. 407: «Til forskjell fra prejudikatene er det ikke den *enkelt* forvaltningsavgjørelse som kan telle. Det er kjeden av avgjørelser – praksis i egentlig forstand.»

34 Eckhoff/Helgesen, *op.cit.* s. 233. Se også Knoph, *Oversikt over Norges rett* (14. utgave 2014) s. 20: «Det paradoksale ved å legge vekt på forvaltningspraksis i saker der domstolene skal kontrollere forvaltningens rettsanvendelse i enkeltsaker, er at den kontrollerte i visse tilfelle selv 'bestemmer reglene'.»

gjørende.³⁵ Betydningen av forvaltningspraksis avhenger, her som ellers, av hvor fast, varig og utbredt den er.³⁶ I Rt. 2010.1131 (Bryggeriparken) vektla f.eks. Høyesterett et rundskriv fordi det uttrykte «en oppfatning som har vært konsekvent fastholdt i avgiftspraksis helt fra lovens ikrafttreden».³⁷ Man kan imidlertid også unntaksvis observere at enkeltstående uttalelser, f.eks. fordi motivene har uttrykt at regelen må få sin utforming gjennom praksis, tillegges selvstendig betydning.³⁸

Enkelte steder i fremstillingen er forvaltningspraksis viet relativt stor oppmerksomhet, bl.a. gjennom referater fra saker for Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda. Dette kan umiddelbart gi et inntrykk av at denne praksis tillegges en større rettskildemessig verdi enn det som kan forsvares. Når enkeltavgjørelser trekkes inn, er det imidlertid normalt på grunn av deres *opplysnings- og illustrasjonsverdi*, bl.a. som utgangspunkt for drøftelse av ulike juridiske spørsmål, og ikke *rettskildeferdi*.³⁹ Min intensjon har også her vært at det skal fremgå underveis hvilken betydning (verdi) den enkelte avgjørelse eller uttalelse tillegges.

En rekke steder vies også *etterarbeider* relativt stor oppmerksomhet.⁴⁰ Dette må bl.a. ses i lys av at forarbeidene til 1969-loven gir liten veiledning i tilknytning til mange av de problemstillinger som behandles. For å utlede hva lovgiver kan ha ment, kan det derfor på noen områder være nødvendig å søke veiledning i etterfølgende uttalelser. I Ot.prp. nr. (2000–2001) (Merverdiavgiftsreformen 2001) belyses f.eks. lovgivers syn på omsetningsbegrepet, som er knapt omtalt i lovforarbeidene, og i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004), som gjaldt innføring av avgiftsplikt på persontransport, omtales fellesregistreringsordningen, som i forarbeidene omtales svært summarisk.

35 Se f.eks. Rt. 2006.364 (Ifi OY) (avsnitt 39): «Men uansett ville det ikke være grunn til å tillegge en enkeltstående uttalelse fra et fylkesskattekontor nevneverdig vekt. En klar og entydig avgiftspraksis er det under ingen omstendighet tale om.» Se også HR-2017-1851-A (Skårer Syd Holding) (avsnitt 48): «I en bindende forhåndsuttalelse 20. april 2007 har riktignok Skattedirektoratet lagt til grunn at det er fradragsrett for inngående merverdiavgift for transaksjonskostnader [...] Uttalelsen har uansett ikke dannet grunnlag for noen fast forvaltningspraksis.» Se også Rt. 2007.140 (Olympia Capital) (avsnitt 37), hvor Høyesterett vektla en uttalelse fra Finansdepartementet fra 2002, men da fordi den «samsvarer med forvaltningspraksis». Uttalelsen gjaldt et vilkår om at et utenlandsk selskap må ha virksomhet i Norge for å delta i en norsk fellesregistrering.

36 Se Eckhoff/Helgesen, *op.cit.* s. 233 og særlig 234–236 om ligningspraksis. Se også Boe, *op.cit.* s. 422, hvor det uttrykkes at kravet om at forvaltningspraksis må være «langvarig, omfattende, konsekvent osv.» kun gjelder for at den skal være *avgjørende*, neppe for å være én faktor blant flere. Om ligningspraksis, se Zimmer, *Lærebok i skatterett* (9. utgave 2021) s. 57: «Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommbryggerimet) og dens konsistens (om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn).»

37 Se Rt. 2010.1131 (Bryggeriparken) (avsnitt 38): «Vi står altså overfor en oppfatning som har vært konsekvent fastholdt i avgiftspraksis helt fra lovens ikrafttreden. Det nevnte rundskrivet fra 1970 er fulgt opp og utviklet videre i etterfølgende rundskriv og retningslinjer fra avgiftsmyndighetene, og det er lagt til grunn av Klagenemnda for merverdiavgift.»

38 Se f.eks. HR-2019-273-A (Det Norske Travsselskap), hvor Høyesterett, etter en gjennomgang av Skattedirektoratets to uttalelser av hhv. 28. august og 21. desember 2001 om avgiftsplikt på pengepremier til travkusk, uttalte (avsnitt 44): «Idet jeg også tar i betraktning forarbeidenes forutsetning om at de nærmere grensene for omsetningsbegrepet må fastlegges i praksis, legger jeg til grunn at uttalelsene har betydelig rettskildemessig vekt.»

39 Se pkt. 1.3.3 (fotnote).

40 Om etterarbeider, se Eckhoff/Helgesen, *op.cit.* s. 95–100 og Boe, *op.cit.* s. 349 flg.

1.3.5 Reelle hensyn. Organisasjonsnøytralitet

En sentral målsetning er at merverdiavgiftssystemet ikke skal påvirke markedsadferd. Merverdiavgiften skal fungere *nøytralt*. I merverdiavgiftslovens forarbeider heter det bl.a. at «(e)t nøytralt avgiftssystem skal teoretisk ikke påvirke næringslivet, og følgelig ha samme virkning som om det ikke hadde vært noen avgift».⁴¹ Lignende beskrivelser kan ses i teori og i etterarbeider.⁴² Nøytralitet er vel og merke kun et ideelt mål, idet enhver skatt til en viss grad må antas å kunne påvirke markedet.⁴³ For merverdiavgift gjelder særlig at full nøytralitet ikke er mulig allerede på grunn av alle lovens unntak fra avgiftsplikt.⁴⁴

Nøytralitetshensynet kan ses beskrevet på ulike måter.⁴⁵ Merverdiavgiftslovens motiver opererer med en sontring mellom «nøytralitet på forbruket» og «konkurransemessig nøytralitet».⁴⁶ EU-domstolen har uttrykt at et nøytralt system forutsetter at all økonomisk aktivitet avgiftsbelegges, uavhengig av formål eller resultat, så lenge den i seg selv er avgiftspliktig.⁴⁷ Vår interesse knytter seg særlig til nøytralitet i forhold til den næringsdrivendes valg mellom å drive virksomhet som *konsern* og i kun *ett selskap*. Dette kan ses som en side av det enkelte kaller

41 Se innstillingen til Underutvalget for omsetningsavgift av 20. desember 1966 s. 52.

42 Se Zimmerutvalget i NOU 1991: 30 s. 78, som bl.a. anfører «at avgiften så langt det er mulig ikke skal føre til en annen tilpasning enn den som hadde funnet sted uten avgift». Se også Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) s. 65: «Departementet vil understreke at et viktig krav til et merverdiavgiftssystem er at det skal virke mest mulig nøytralt i forhold til de ulike aktørene i markedet. Merverdiavgiften bør således ikke føre til noen annen tilpasning enn den som hadde funnet sted uten merverdiavgift.»

43 Se bl.a. Melz, *Mervärdesskatten – rättsliga problem og grunder* (1990) s. 67: «All beskattning, undantaget et klumpsummeskatt, påverkar olika val som företas i en marknadsekonomi och medför därför i sig samhällsekonomiska effektivitetsförluster.»

44 Se innstillingen til Underutvalget for omsetningsavgift av 20. desember 1966 s. 52.

45 Se Melz, *ibid.*, s. 68, som uttaler at «(n)eutralitetsaspekter kan kategoriseres på mange ulike sätt» og sonder mellom «konsumtionsneutralitet» og «produktionsneutralitet», hvor «val av företagsform» hører under sistnevnte. Se også Stensgaard, *Fradragsret for mervärdiafgift* (2004) s. 51, som anfører at «konkurranse nøytralitet» innebærer bl.a. at det er ikke afgiftsmæssige påvirkninger i forbindelse med valg af produksjonsfaktorer og virksomhetsform m.v.). Se også Eskildsen, *Strukturneutralitet i momssystemet* (2012), som bruker uttrykket «struktur nøytralitet» om «i hvilket omfang momssystemet hindrer eller fremmer en bestemt virksomhedsstruktur», se s. 35.

46 Se Ot.prp. nr. 17 (1968–69) s. 45. Se også NOU 2019: 11 s. 23, hvor man er inne på nøytralitet på forbruket: «Et merverdiavgiftssystem med én felles sats (uniform merverdiavgift) påvirker ikke de relative prisene mellom forskjellige varer og tjenester, og gir dermed ikke insentiver til å endre forbrukssammensetningen.» Se videre s. 19–20, hvor man er inne på konkurransemessig nøytralitet: «Manglende fradragsrett betyr at anskaffelser til produksjonen skattlegges, hvilket gir vridninger i produksjonen og insentiver til avgiftsmotiverte tilpasninger. Produksjon som innebærer flere ledd hvor det kreves opp avgift, uten at fradragsretten er effektiv, blir skattemessig diskriminert og kan bli ulønnsom selv om den er samfunnsøkonomisk fordelaktig. Virksomhetene bruker tid og ressurser på tilpasninger blant annet for å unngå at inngående avgift blir en endelig kostnad. I denne forbindelse vil adgangen til å fellesregistrere selskaper kunne være aktuell. En konsekvens ved fellesregistrering er at omsetning mellom selskapene ikke utløser avgiftsplikt.»

47 Se bl.a. C-132/16 *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate* avsnitt 26 og C-249/17 *Ryanair* avsnitt 23. Se også gjennomgangen i Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar* (2001) s. 60 flg.

«organisasjonsnøytralitet».⁴⁸ Selv om det ikke sies uttrykkelig i motivene, må det antas at det særlig er målet om en slik form for nøytralitet som ligger bak innføringen av en adgang til fellesregistrering.⁴⁹ Dermed må hensynet stå sentralt når man tolker og anvender mval. § 2-2 tredje ledd. Mer uklart er det hvilken betydning det kan tillegges ved anvendelse av andre bestemmelser.⁵⁰ Hensynet må da avveies mot andre nøytralitetsaspekter, herunder at merverdiavgiften skal være generell og kreves inn på alle produksjonsstadier for alle varer og tjenester.⁵¹

Mye indikerer at hensynet til organisasjonsnøytralitet først og fremst må ses som et legislativt (rettspolitisk) hensyn bak fellesregistreringsordningen, som riktignok er relevant, men som ikke kan ha avgjørende vekt ved anvendelse av andre bestemmelser. Rt. 2002.1469 (Eksakt Regnskap) kan ses i et slikt lys.⁵² Sakens spørsmål var om det forelå avgiftspliktig omsetning mellom to nærstående selskap som begge solgte regnskapstjenester i markedet. Opprinnelig ble selskapenes aktivitet drevet kun i ett selskap, Eksakt Regnskap, som var registrert frivillig for omsetning av avgiftspliktige regnskapstjenester, som den gang var unntatt fra avgiftsplikt.⁵³ Ettersom selskapet, som var eid av to fysiske personer, fikk mer og mer kunder uten fradragsrett, hadde eierne stiftet et nytt selskap, Eksakt Regnskapsservice, som skulle yte unntatte regnskapstjenester til disse kundene. Dette var organisert ved at Eksakt Regnskap eide alle driftsmidler og var arbeidsgiver for alle ansatte, og da slik at når disse utførte arbeid for kunder av Eksakt Regnskapsservice, så mottok selskapet en «lønnssrefusjon».⁵⁴

Høyesteretts flertall, som mente at det forelå arbeidsutleie mellom selskapene, som da var unntatt fra avgiftsplikt, gikk ikke uttrykkelig inn på spørsmålet om det forelå omsetning. Interessen knytter seg særlig til at lagmannsretten, som fant at omsetning *ikke* forelå, bygget dette på at selskapene kunne unngått problemstillingen hvis man hadde «innrettet seg på en annen måte».⁵⁵ Hadde Eksakt Regnskapsservice selv vært arbeidsgiver for de personer som utførte det aktuelle arbeid, ville avgiftsbelastningen ikke oppstått. Mindretallet, som fant at det ble omsatt avgiftspliktige regnskapstjenester, kunne ikke slutte seg til et slikt synspunkt (s. 1477):

48 Termen «organisasjonsnøytralitet» kan ikke ses brukt i motivene, men se bl.a. TOSLO-2016-175238 (Staten vs. staten I): «Formålet med fellesregistrering er å oppnå organisasjonsnøytralitet, på den måten at den gir de fellesregistrerte konsernselskapene samme avgiftsstilling som om virksomhetene var drevet innenfor ett enkeltelskap.» En annen type organisasjonsnøytralitet kan f.eks. være den mellom egenproduksjon og innkjøp, dvs. at «avgiftsbelastningen bør være den samme uansett på hvilken måte vedkommende vare eller tjeneste blir produsert eller anskaffet», se NOU 1991: 30 s. 78–79.

49 Se Rt. 2013.858 (Telenor Eiendom Holding), Rt. 2015.652 (Telenor ASA) og Ot.prp. nr. 1 (2003–2004), sitert i pkt. 2.1.2.

50 Om sontringen mellom legislative hensyn og hensyn ved rettsanvendelsen, se bl.a. Blandhol, *De beste grunner – Reelle hensyn i juridisk argumentasjon* s. 24 og s. 41.

51 Se Ot.prp. nr. 17 (1968–69) s. 53, hvor det uttrykkes at forbruksnøytralitet krever at avgiften «oppkreves på alle omsetningsledd og gjelde alle varer og tjenester». Se også definisjonen i MVAD art. 9 (1): «‘Taxable person’ shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.»

52 Se omtale av dommen i pkt. 3.2.3.5.

53 I dag er regnskapstjenester avgiftspliktig etter hovedregelen i mval. § 3-1.

54 Rt. 2002.1469 (Eksakt Regnskap), se s. 1469.

55 Ibid. s. 1477.

«Lagmannsrettens standpunkt synes for øvrig langt på vei å være begrunnet i en konkret rimelighetsvurdering, hvor retten har lagt vekt på at Eksakt Regnskap ville ha unngått avgiftsbelastningen dersom selskapet hadde innrettet seg på en annen måte. Retten uttaler i denne forbindelse at den ikke tar standpunkt til 'hva som blir det avgiftsmessige resultatet dersom man i en tilsvarende situasjon som den foreliggende velger å opprettholde det formelle ansettelsesforholdet til tross for at man er klar over at dette kan medføre at det foreligger avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 3 nr. 2, eventuelt § 4 første ledd'. Etter mitt syn er det imidlertid ikke grunnlag for å la den avgiftsmessige bedømmelse av den ordning som privatrettslig er etablert, avhenge av den avgiftspliktiges subjektive oppfatning av de avgiftsmessige konsekvenser ...»

Høyesterett må forstås dit hen at organisasjonsnøytralitet tilbakevises som avgjørende argument ved spørsmålet om det foreligger omsetning. At organisering av virksomhet i to selskap innebærer en avgiftskostnad som kunne vært unngått med en annen organisering, påvirker ikke forståelsen av om det foreligger en «ytelse av tjenester mot vederlag», jf. mval. (1969) § 3 nr. 2. Dissensen hos Høyesterett gjaldt ikke dette spørsmål, bare *hva slags* tjenester som ble levert.

Også LB-2009-144119 (Mahabir Eiendom) indikerer et tilsvarende synspunkt. Mahabir Eiendom, et selskap i et eiendoms konsern, godtok at selskapets medarbeidere utførte avgiftspliktige tjenester for søsterselskapene, men bestred at tjenestene var *omsatt*.⁵⁶ Selskapet pekte særlig på at gruppen «[a]v praktiske grunner valgte [...] at de personer som skulle forestå virksomheten i søsterselskapene formelt ble ansatt i Mahabir Eiendom i stedet for å bli deltidsansatt i de selskapene de utførte arbeid for».⁵⁷ Retten kommenterte dette slik:

«... Når tjenester ytes mellom selvstendige rettssubjekter, kan det etter lagmannsrettens syn ikke etableres avgiftsfrihet ut fra en synsvinkel om at tjenesteytingen er en del av en praktisk arbeidsfordeling internt i et konsern. Det var ikke foretatt fellesregistrering av Mahabir Eiendom og de øvrige selskapene i konsernet slik § 12 tredje ledd ga anledning til.»

Også her tilbakevises altså at ønsket om å unngå at valget av organisasjonsform («arbeidsfordeling») har avgiftskonsekvenser, er et avgjørende argument når man tar stilling til om det foreligger omsetning mellom to selskap.

Målet om å unngå at merverdiavgiften påvirker hvordan virksomhet organiseres, må etter dette primært ses som et legislativt hensyn bak mval. § 2-2 tredje ledd, som ikke uten videre kan stå sentralt når man skal tilnærme seg andre bestemmelser. Ovennevnte praksis indikerer at dette er særlig aktuelt ved anvendelse av lovens omsetningsbegrep. Begrepet må forstås ut fra de kriterier som lar seg utlede av kilder på andre områder, hvor også praksis fra bl.a. området for offent-

56 Se også omtale av dommen i pkt. 3.3.2.

57 Lagmannsretten formulerte problemstillingen slik: «Spørsmålet saken reiser, er om Mahabir Eiendom ved å la sine ansatte utføre tjenester for de øvrige selskapene i konsernet, har drevet næringsvirksomhet og ytt tjenester mot vederlag.»

lige tilskudd må kunne trekkes inn i vurderingen. Relasjonen mellom partene, og hvorvidt en annen avgiftsrettslig løsning kunne vært oppnådd ved en annen organisering, må være underordnet.

1.3.6 Folkerettslige aspekter, herunder forholdet til EØS- og EU-retten

I Norge er merverdiavgift prinsipielt et nasjonalt anliggende. Regler om skatt, herunder merverdiavgift, faller utenfor EØS-avtalen.⁵⁸ «EØS-avtalen omfatter [...] ikke skatte- og avgiftsspørsmål i sin alminnelighet.»⁵⁹ Dette innebærer at Merverdiavgiftsdirektivet ikke er bindende for Norge.⁶⁰ Norske domstoler, lovgiver og skattemyndigheter plikter ikke, som EU-statene, å sette nasjonal rett til side eller tolke den ut fra et presumsjonsprinsipp, hvis merverdiavgiftsloven strider mot direktivet.⁶¹ Norge er heller ikke ellers, med reservasjon for vareførsel, folkerettslig bundet når det gjelder utforming og anvendelse av regler på merverdiavgiftens område.⁶² Norges skatteavtaler (OECDs modellavtale) regulerer kun skatt på inntekt og formue, ikke merverdiavgift.⁶³ Videre er OECDs International VAT/GST Guidelines kun å anse som anbefalinger til statene om ulike merverdiavgiftsrettslige spørsmål, og de legger således ingen folkerettslige bånd på det norske regelverket.⁶⁴

Fra dette må det gjøres visse reservasjoner. EØS-avtalen og EØS-loven § 1 innebærer at EU-avtalens prinsipper om fri bevegelse av varer, tjenester, per-

58 EØS-avtalen: Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde av 2. mai 1992. Vedleggene til EØS-avtalen har ingen rettsakter om merverdiavgift, se EØS-avtalen art. 7. EØS-komiteen kan ifølge EØS-avtalen art. 102 innta nye EU-rettsakter i vedleggene og dermed i EØS-avtalen, men da kun innenfor avtalens område, se Arnesen mfl., *Oversikt over EØS-retten* (2022) s. 68.

59 Se St.prp. nr. 100 (1991–92) om samtykke til ratifikasjon av Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (kap. 10.3.4) s. 377.

60 Direktiv 2006/112/EF av 28. november 2006.

61 Se Arnesen mfl., *Oversikt over EØS-retten* (2022) s. 649 flg.

62 Et særtrekk ved reglene på tollområdet er det store antall traktatregler som danner bakgrunnen for de internrettslige reglene. Sentralt står WTO-avtalen, men også bl.a. andre avtaler om tollforenklinger og fritak på mange områder, se Ot.prp. nr. 58 (2006–2007) s. 16. Av interesse i vår sammenheng er særlig *Tollverdiavtalen* til WTO. Fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel skal ifølge mval. § 4–11 settes til varens tollverdi, og reglene om tollverdi i vareførselloven kap. 6 består for en stor del av bestemmelser som oppfyller Tollverdiavtalen. De norske regler må tolkes i lys av internasjonal praksis omkring avtalen, jf. Ot.prp. nr. 58 (2006–2007) s. 65. Norge har for øvrig på merverdiavgiftens område også en avtale med EU om administrativt samarbeid, signert i Sofia 6. februar 2018 og vedtatt ved kgl.res. 26. 2018, jf. Prop. 43 S (2017–2018).

63 Se Modellavtalen art. 2 (1): «This Convention shall apply to taxes on income and capital imposed on behalf of a Contracting State ...» En reservasjon er imidlertid ikke-diskrimineringsbestemmelsen i art. 24, som skal «apply to taxes of every kind and description». Art. 24 (3) forbyr skatteordninger som innebærer at utenlandske næringsdrivende, som kun har fast driftssted i en stat, har en større skattebelastning enn andre næringsdrivende i staten.

64 International VAT/GST Guidelines («the Guidelines») utarbeides av OECD's Committee on Fiscal Affairs (CFA), som startet arbeidet med retningslinjene i 2006, som ble sluttført på Tredje møte til OECD Global Forum on VAT (the Global Forum) i Paris 5.–6. november 2015, hvor the Global Forum anerkjente retningslinjene som anbefalinger bl.a. om hvordan man tilnærmer seg ulike typer internasjonale transaksjoner.

soner og kapital, samt konkurransereglene, er en del av norsk rett. De må dermed iakttas av lovgiver og domstoler også på området for merverdiavgift.⁶⁵ På *lovgivningsnivå* har statsstøtteforbudet i EØS-avtalen art. 61 medført et unntak fra ordningen med kompensasjon av merverdiavgift til kommuner mv. som kan være i konkurranse med aktører som ikke får kompensasjon, jf. kompl. § 4.⁶⁶ Begrensningen i avgiftsunntaket for tjenester levert innen staten i mval. § 3-10 til de tilfeller hvor leverandøren ikke driver økonomisk aktivitet, er også innført for å unngå konflikt med statsstøtteforbudet.⁶⁷ Videre har EØS-avtalens forbud mot kvantitative importrestriksjoner i art. 11 og tjenesterestriksjoner i 36 medført at ordningen med momsrepresentant for utlending i mval. § 2-1 sjette ledd er gjort frivillig for næringsdrivende fra EØS-stat som Norge har bistandsavtale med.⁶⁸ Når det gjelder *rettsanvendelsen*, er det særlig etableringsfriheten i EØS-avtalen art. 31 som har vært drøftet, bl.a. i relasjon til virksomhet i Norge som vilkår for fellesregistrering, se kap. 2.6. Et annet spørsmål har vært om regler om innførsel som innebærer høyere avgiftsbelastning for utlending etablert i Norge ved filial enn for en utlending etablert ved datterselskap, krenker etableringsfriheten. Begge spørsmål er besvart benektende av norske domstoler.⁶⁹

Utenfor området for de fire friheter og konkurransereglene har EU-retten en relativt beskjedne betydning. Utenfor EØS-feltet er EU-retten omtalt som «en rettskildefaktor som kan trekkes inn, men den trenger sjelden å ha stor vekt».⁷⁰ På området for merverdiavgift har Høyesterett vært varsom med å tillegge EU-retten betydning, selv om merverdiavgiftssystemet i sin tid ble utformet med en harmonisering med EEC i tankene.⁷¹ På områder hvor *lovgiver* har sagt uttrykkelig at

65 Se lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 109.

66 Se E-155/07 *Falck Nutek* (uttalelse av 3. mai 2007) og endringslov av 14. desember 2007 nr. 108. ESA mente at kompensasjon til kommunale skoler som tilbød sikkerhetskurs til offshore-sektoren, strid mot statsstøtteforbudet. Kompensasjonsordningen er hjemlet i lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108.

67 Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 188 flg.

68 Se ESAs uttalelse 19. september 2012, som medførte at man ved lov 21. juni 2013 nr. 71 først fjernet *solidaransvaret* for representant i mval. § 11-1 fjerde ledd for utlending etablert i en EØS-stat som Norge har bistandsavtale med, samt kravet i fmval. § 2-1-1 om at *faktura* skal sendes gjennom representanten, begge deler med virkning fra 1. juli 2013. Til slutt fikk mval. § 2-1 sjette ledd ved lov 17. juni 2016 nr. 31 et nytt tredje punktum, som gjorde ordningen *frivillig* for utlendinger som nevnt. Norge har i dag på merverdiavgiftens område en avtale med EU om administrativt samarbeid, signert i Sofia 6. februar 2018 og vedtatt ved kgl.res. 26 2018, jf. Prop. 43 S (2017–2018) («Bistandsavtalen»).

69 Se Rt. 2007.140 (Aktiv Kapital) og LB-2004-9512 (Modern Kjølestoffer).

70 Boe, *Rettskildelære under debatt* (2. utgave 2021) s. 627.

71 Se Rt. 2006.364 (Ifi OY), avslutningsvis: «Den ankende part har for Høyesterett fremlagt et materiale til belysning av utenlandsk rett, herunder situasjonen i flere EU-land. Da løsningen etter mitt syn følger så vidt klart av interne norske rettskilder, ser jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på dette. Jeg vil likevel tilføye at det ikke synes å være klare holdepunkter i det fremlagte materialet for at løsningen ville blitt en annen i en sak som vår.» Se også Rt. 2011.213 (Invex) (avsnitt 46): «Anførselen fra Invex om at et slikt resultat strider mot EU-retten, kan heller ikke føre frem. 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, sml. Rt-2005-607 avsnitt 65–67.» Se også Rt. 2012.1547 (Norwegian Claims Link) (avsnitt 34): «Avgiftsretten er

EU-retten skal trekkes inn, blir imidlertid dette annerledes. Dette gjelder særlig i relasjon til unntaket for finansielle tjenester i mval. § 3-6.⁷² I så fall er det i hovedsak de overordnede prinsippene, etablert av EU-domstolen, som har vært av interesse.⁷³ Også *uten* slike lovgiverutsagn kan man i visse tilfeller observere at EU-praksis brukes, og da i relasjon til internasjonale spørsmål, bl.a. om utlendingers adgang til å delta i en norsk fellesregistrering eller om forståelsen av «fjernleverbare tjenester».⁷⁴

For øvrig har også den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) vært trukket inn på området for merverdiavgift, men da i hovedsak i relasjon til tilleggsavgift, et tema som ikke skal behandles her.⁷⁵

Målet er at det skal fremgå underveis hvilken betydning EU-retten tillegges i denne fremstilling. Når EU-domstolens praksis trekkes inn, er dette normalt ikke pga. rettskildeværdien, men gjerne pga. opplysnings- eller illustrasjonsverdien.⁷⁶ Med dette menes at EU-retten «kan sette rettsanvenderen på sporet av en bestemt måte å resonnerer på», mer enn å være et argument i seg selv.⁷⁷ Bakgrunnen kan f.eks. være at EU-domstolen har valgt en annen og bedre innfallsvinkel enn norsk Høyesterett. Poenget kan imidlertid også være å belyse at den norske tilnærming har mest for seg.

ikke en del av EØS-retten og det er heller ikke fra regjeringen eller Stortingets side gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området.» Se også flertallet i HR-2017-2065-A (Avinor) (avsnitt 33): «Avinor har også vist til at det i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) punkt 7.3.1 er henvist til regelverket i EU, og at EU-domstolen i en avgjørelse fra 1977 (C-51/76) bruker uttrykket 'driftsmidler' som ledd i beskrivelsen av begrepet 'capital goods'. Jeg kan ikke se at dette kan tillegges vekt for forståelsen av den norske loven. Avgjørelsen fra EU-domstolen er eldre enn det gjeldende EU-direktivet på området – rådsdirektiv 2006/112/EC (momsdirektivet). Uansett er avgiftsretten ikke en del av EØS-avtalen, og det er ikke holdepunkter for at lovgiver i denne sammenheng har søkt å oppnå en full harmonisering med EU-reglene.» Se endelig HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 78, hvor det om forståelsen av næringsbegrepet bemerkes: «Forholdet til EU-retten er etter mitt syn av liten betydning i denne sammenheng.»

72 Se Rt. 2009.1632 (ABG Sundal Collier II) avsnitt 33–36, hvor det vises til Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) s. 124, Finansdepartementet fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 (vedlegg 7) og Prop. 1 S (2009–2010). Av sistnevnte kilde (s. 55–56) fremgår det at finanssektoren er internasjonal, og at norske finansaktører må likestilles med andre aktører i EØS.

73 Rt. 2009.1632 (ABG Sundal Collier II) avsnitt 34 og HR-2019-2335-A (Gjensidige Pensjonsforsikring) avsnitt 54.

74 Se Rt. 2007.140 (Aktiv Kapital) avsnitt 39–40: «Etter det som er opplyst for Høyesterett, må jeg legge til grunn at det i hvert fall ikke i noen av de ni EU-land der rettstilstanden er nærmere undersøkt, er adgang til å la fellesregistrering omfatte utenlandsk selskap som ikke har virksomhet i det land der registrering skal finne sted. [avsnitt] Det gjelder således utvilsomt et krav om at alle selskaper som skal fellesregistreres etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd, må ha virksomhet i Norge.» Se også Rt. 2007.1401 (Norsk Helikopter), hvor utleie av arbeidskraft ble ansett som fjernleverbare tjenester, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav i (avsnitt 41): «Dette samsvarer med det som gjelder innenfor EU. Det fremgår av rådsdirektiv 2006/112/EF av 28. november 2006 om det felles merverdiavgiftssystem artikkel 196, jf. artikkel 56 nr. 1 bokstav f at plikten til å betale merverdiavgift for utleie av arbeidskraft påhviler tjenestemottakeren.»

75 Se HR-2016-1982-A (Norisol).

76 Boe, *op.cit.* s. 321–326 (generelt) og s. 599 flg. (internasjonal rett), særlig på s. 600, hvor det sies at når «rettskilderammen sprenges, er det for å illustrere hvordan internasjonal rett kan tjene som *mønster, forbilde og inspirasjonskilde* uten å være rettskildefaktor».

77 Ibid. s. 322.

1.3.7 Rettsteori

Den rådende oppfatning er at rettsteori er relevant, men «har liten vekt som rettskilde».⁷⁸ Det er vanskelig å se at dette står i noen annen stilling på området for merverdiavgift. Jeg har så langt ikke sett at Høyesterett bruker standpunkter fra avgiftsrettslig teori som argument i sine vurderinger av rettsspørsmål om merverdiavgift. Denne fremstillingen har likevel relativt rikelig med henvisninger til, og sitater fra, artikler og fagbøker om merverdiavgift. Begrunnelsen for dette varierer noe. I noen tilfeller er hensikten bare å vise at et spørsmål har vært *omdiskutert*.⁷⁹ I andre tilfeller er teori, typisk eldre litteratur, trukket inn for å vise at oppfatningen av et spørsmål har *utviklet seg*.⁸⁰ Når juridisk teori er brukt ved beskrivelsen av selve rettstilstanden, er dette gjerne fordi den tar opp spesifikke spørsmål som ikke nødvendigvis drøftes i andre kilder. Teorien påviser f.eks. en tvetydighet i en spesifikk formulering hos Høyesterett, eller man tar opp et særskilt spørsmål knyttet til dommens prejudikatsverdi.⁸¹ Teorien har også bidratt med begreper og terminologi, f.eks. «selvstendighetsprinsippet», til hjelp for beskrivelsen av problemstillingene. Også litteratur på skattelovens område, f.eks. om interprising, har hatt en slik funksjon.

1.4 Terminologi og begrepsbruk

Målgruppen for fremstillingen er den juridiske leser med god kjennskap til merverdiavgiftssystemet. Dette innebærer at sentrale begreper som f.eks. omsetning, næringsvirksomhet, nøytralitet og avgiftskumulasjon, ikke forklares nærmere, med mindre de er sentrale i analysen. Heller ikke særlige merverdiavgiftsrettslige ordninger som f.eks. frivillig registrering, forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør vil bli nærmere forklart. For å unngå ufullstendigheter har jeg har likevel enkelte steder søkt å avhjelpe dette ved henvisninger til de mest sentrale kilder.

Med «konsern» menes i denne fremstilling konstellasjoner hvor én juridisk person (morforetaket) har bestemmende innflytelse (kontroll) over ett eller flere selskap (datterselskap). Et slikt konsernbegrep er i samsvar med Konsernutvalgets forståelse.⁸² Det favner videre enn det aksjerettslige konsern, som forutsetter at morselskapet er et *aksjeselskap*, jf. asl. § 1-3. Også grupper hvor morforetaket er f.eks. et ansvarlig selskap, en forening, en stiftelse, et boligbyggelag, et

78 Se Zimmer, *Lærebok i skatterett* (9. utgave 2021) s. 61, som viser til Eckhoff/Helgesen, *op.cit.* s. 270, og Boe, *op.cit.* særlig s. 495–499.

79 Et eksempel er litteraturens diskusjoner om «kostnadsdelinger», se pkt. 3.2.3.5.

80 Et eksempel er det tidligere synet på tingsinnskudd som omsetning, se pkt. 3.2.4.3.

81 Se f.eks. pkt. 5.3.2.4, hvor det tas opp hva flertallet Rt. 2012.432 (Elkjøp) egentlig mener med at transaksjonen utgjør en «særskilt virksomhet», og hvor det vises til litteratur, samt pkt. 5.3.3.2, hvor det argumenteres for at HR-2021-2025-A (Staten vs. staten II) ikke kan forstås som en *generell* avklaring av fradragsretten ved avvikling, og det søkes støtte i litteratur.

82 Se NOU 1996: 6 s. 14, sitert i note i kap. 1.1.

Merverdiavgift og konsern tar for seg merverdiavgiftsrettslige spørsmål som typisk oppstår hos konsern. Første hoveddel, kapittel 2, omhandler reglene om fellesregistrering og redegjør blant annet for hva slags grupper som kan fellesregistreres, ordningens geografiske begrensning og ulike spørsmål knyttet til fradragsretten for inngående avgift. De øvrige tre hoveddelene gjelder i hovedsak stillingen utenfor fellesregistrering. I kapittel 3 behandles ulike spørsmål knyttet til aktiviteter innenfor et konsern, herunder internprising og transaksjoner som konsernbidrag, utbytte, aksjetegning, fusjon og fisjon. I kapittel 4 tar forfatteren for seg konsernets transaksjoner i markedet, analyserer begreper som viderefakturerings, kostnadsdeling og utlegg og drøfter ulike omgåelsestilfeller som kan oppstå i tilknytning til konsernets salg. I kapittel 5 behandles morselskapets aktiviteter som aksjeeier, hvor sentrale spørsmål er hva som gjør slike aktiviteter til næringsvirksomhet, og om inngående avgift på anskaffelser til bruk i slike aktiviteter kan fradragsføres.

Boken retter seg i hovedsak mot praktiserende rådgivere og jurister, herunder advokater, revisorer, saksbehandlere i skatteetaten og medarbeidere i konsern med ansvar for skatte- og avgiftsspørsmål. Den kan også være til nytte for jusstudenter som arbeider med merverdiavgift.

PH.D. JØRN LYGSTAD har både som forretningsadvokat og som jurist i Skatte- direktoratet mange års erfaring med selskapsrett og merverdiavgiftsrett. Boken er sluttresultatet av hans doktorgradsprosjekt ved Universitetet i Oslo.

 Universitetsforlaget

ISBN 978-82-15-07310-1

