

Det er i den nye vareførselsloven også forsøkt å synliggjøre at Tollvesenets oppgaver blant annet innebærer å beskytte samfunnet mot ulovlig import/eksport av varer, beskytte menneskers liv og helse og at miljøvern overholdes. Kontrollhjemplene til Tollvesenet er også tydeliggjort med tilgang til tilbakeholdelse og beslagleggelse av varer som er samlet i et eget kapittel. I tillegg er straffebestemmelsene omarbeidet slik at de er i overensstemmelse med straffeloven.

### Harmonisering med EU

Selv om det var ønsket ytterligere forenklinger og harmonisering, er den nye tolloven med sin oppsplitting et steg i retningen som harmoniserer det norske regelverket med EUs tollkodeks (UCC). Dette vil kunne lette tilgjengeligheten noe for næringslivet, og ikke minst gi et godt grunnlag for samarbeid med andre tollmyndigheter, ikke minst i Sverige og Finland.

### Bedre oversikt?

Departementets hensikt med å innføre de to nye Tollovene er at det vil gi en bedre struktur og oversikt. Spørsmålet er om hensynet til bedre oversikt vil gjøre seg fullt ut gjeldende, da det vil være nødvendig å henviser til og forholde seg til bestemmelsene i begge lovene.

Her er link til Stortingsproposisjonen: [regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-237-l-20202021/id2871469/](https://regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-237-l-20202021/id2871469/)

Disposisjoner i sammenheng med byggeprosjekt

# Ulovfestet gjennomskjæring

I et vedtak fra 2020 ble den ulovfestede omgåelsesnormen anvendt for å endre et eiendomsselskaps disposisjoner som skattekontoret mente var avgiftsmotiverte og gjennomført i strid med avgiftsreglens formål.



Spesialrevisor  
Anne Grethe Sandøy  
Skatteetaten avd. Storbedrift



Seniorskattejurist  
Marius Holm Hansen  
Skatteetaten avd. Storbedrift

## Viktige punkter i artikkelen

### Ulovfestet omgåelsesnorm – merverdiavgift

- Transport av entrepris, utmelding og gjeninnmelding i fellesregistrering.
- Utgangspunkt – omgåelsesnormen praktisert på direkte skatt.
- Fire hovedproblemstillinger: disposisjoner sett i sammenheng, grunnvilkåret, totalvilkåret og rekarakterisering.
- Konsernet ble avgiftsbehandlet som om ut- og gjeninnmelding i fellesregistrering ikke hadde funnet sted

Saken gjaldt et konsern med hovedsakelig unntatt virksomhet, som skulle rehabilitere sine leide lokaler. Det ble inngått en kontrakt mellom morselskapet i konsernet og entreprenøren. Underveis i prosjektet ble entreprisen transportert fra morselskapet til det datterselskapet (nedenfor også kalt eiendomsselskapet) i fellesregistreringen som sto for fremleie av lokalene.

Bygget skulle ha «free seating»<sup>1</sup>, og det meste av arealet i bygget ville etter rehabiliteringen bli ansett som myldreareal.<sup>2</sup> Samtidig som kontrakten ble transportert, ble eiendomsselskapet meldt ut av fellesregistreringen og frivillig registrert for utleie av fast eien-

dom. Eiendomsselskapet som til nå hadde drevet utleie innenfor fellesregistreringen, fortsatte utleien utenfor fellesregistrering og ble i tillegg byggherre for det resterende byggeprosjektet. Fellesregistreringen hadde begrenset fradragsrett for inngående merverdiavgift. I ny organisering fradragsførte eiendomsselskapet inngående avgift fullt ut på rehabilite-

1 Ikke faste kontorplasser. Ansatte kan i teorien fritt velge arbeidsstasjon der det er ledig.

2 Areal som benyttes av samme leietaker i både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet og som ikke kan skilles i leietakers ulike virksomhetsområder (kombinert bruk).

ringskostnader som vedrørte myldrea-  
realet.

Da de resterende byggearbeidene var  
fullført, ble også denne delen av bygget  
tatt i bruk av konsernet. Eiendomssels-  
skapet, som nå stod utenfor konsernets  
fellesregistrering, fakturerte morselska-  
pet husleie med merverdiavgift.

Etter halvannet år ble eiendomsselska-  
pet meldt tilbake i fellesregistreringen  
igjen. Innmeldingen førte til at utleien  
av bygget ikke lenger skulle faktureres  
med merverdiavgift. Ved inntreden i  
fellesregistreringen ble tidligere fra-  
dragsført merverdiavgift som vedrørte  
påkostning justert og tilbakebetalt, i  
tråd med justeringsreglene i mval.  
§ 9-2 flg. Inngående merverdiavgift på  
kostnader til vedlikehold omfattes ikke  
av justeringsreglene og ble således ikke  
justert, men fradragført med endelig  
virkning.

Skattekontoret fikk fremlagt dokumen-  
tasjon fra konsernet som tilsa at dispo-  
sisjonene ble gjennomført for å oppnå  
en avgiftsbeparelse.

I det følgende gis en overordnet frem-  
stilling av saken. Vedtaket er påklaget.

### Kort om den ulovfestede omgåelsesnormen

Høyesterett har lagt til grunn at det  
eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm  
på merverdiavgiftsrettens område.<sup>3</sup>  
men innholdet og anvendelsesområdet  
har vært omdiskutert.<sup>4</sup> Den konkrete  
anvendelsen av regelen på merverdiav-  
giftsområdet er ikke direkte vurdert i  
rettspraksis. Skattekontoret la på bak-  
grunn av en samlet gjennomgang av  
rettskildene til grunn at det eksisterer  
en ulovfestet omgåelsesnorm også på  
merverdiavgiftslovens område og at  
denne bygger på de samme vilkårene  
som er utformet i rettspraksis for  
direkte skatt.<sup>5</sup>

Skattekontoret la til grunn at det er to  
grunnleggende vilkår som måtte være  
oppfylt for at den ulovfestede omgæl-  
sesnormen kunne anvendes i saken:

1. Det hovedsakelige formålet med  
disposisjonene må være å spare  
merverdiavgift.<sup>6</sup>
2. Basert på en totalvurdering av dispo-  
sisjonens virkninger, skattyters for-  
mål med disposisjonen og omsten-  
dighetene for øvrig, må det fremstå  
som stridende mot avgiftsreglenes  
formål å legge disposisjonen til  
grunn for avgiftsbehandlingen.<sup>7</sup>

### Skattekontorets vedtak Disposisjoners sammenheng

Vedtaket omhandlet fire hovedspør-  
smål. Det første spørsmålet var hvilke  
disposisjoner som skulle ses i sammen-  
heng. Utgangspunktet ved anvendelsen  
av omgåelsesnormen var at det må  
foretas en samlet bedømmelse av de  
disposisjonene som utgjør en naturlig  
helhet eller har en nær indre sammen-  
heng som går inn som integrerte ledd i  
en samlet plan.<sup>8</sup> Skattekontoret la til  
grunn at disposisjonsbegrepet i omgæl-  
sesnormen skal fortolkes i vid for-  
stand.<sup>9</sup>

Skattekontoret mente flyttingen av  
byggeransvaret, utmeldingen av  
fellesregistreringen og innmeldingen  
måtte ses i sammenheng. Forutsetning-  
en for å oppnå fradrag gjennom  
anvendelsen av myldreaarealmodellen  
var å etablere et avgiftspliktig konsern-  
internt utleieforhold gjennom oppret-  
telsen av et eget avgiftssubjekt utenfor  
fellesregistrering.

Sakens opplysninger dokumenterte etter  
skattekontorets mening at utmelding av  
fellesregistreringen og den senere gjen-  
innmeldingen i fellesregistrering var en  
nødvendig forutsetning for å oppnå  
avgiftsbeparelse. Slik skattekontoret  
vurderte opplysningene i saken, hadde

flyttingen av byggeransvaret og  
utmeldingen en nær indre sammen-  
heng. Rehabiliteringen av bygget fort-  
satte i en lengre byggefase etter utmel-  
dingen av fellesregistrering. Etter ferdig-  
stillelsen ble bygget leid ut i ett og et  
halvt år før eiendomsselskapet ble meldt  
inn i fellesregistreringen igjen. Disposi-  
sjonene, som etter skattekontorets  
mening hadde som mål å oppnå en  
avgiftsbeparelse, ble gjennomført over  
en lengre periode. Skattekontoret mente  
imidtertid at tidsaspektet måtte vurderes  
i lys av sakens karakter. Saken gjaldt et  
omfattende byggeprosjekt som pågikk  
over år og avgiftsbeparelse var betin-  
get av at eiendomsselskapet sto utenfor  
fellesregistreringen i byggeperioden.  
Leieforholdet var på den annen side  
svært langsiktig og hensyntatt dette var  
den perioden eiendomsselskapet leide  
ut bygget og samtidig sto utenfor felles-  
registreringen, relativt kort.

Etter skattekontorets vurdering måtte  
både konsekvensene av justeringsreg-  
lene og gjeninnmeldingen ha vært tatt  
i betraktning av konsernet for å  
komme til at flytting av byggerans-  
var og frivillig registrering kunne  
medføre en avgiftsbeparelse. Skatte-  
kontoret viste til at utgående merverdi-  
avgift på husleie, dersom eiendomssels-  
skapet hadde blitt stående utenfor fel-  
lesregistreringen, over tid ville overstige  
avgiftsbeparelse i vesentlig grad.  
Skattekontoret la derfor til grunn at  
gjeninnmeldingen var en del av en  
samlet plan og at disposisjonene måtte  
ses i sammenheng når motivet om å  
spare merverdiavgift skulle vurderes.  
Dette var etter skattekontorets vurde-  
ring også i samsvar med dokumenta-  
sjonen i saken.

### Grunnvilkåret

Det andre spørsmålet var om grunnvil-  
kåret for gjennomskjæring var oppfylt.  
Vurderingstemaet var om det hovedsa-  
kelige formålet med disposisjonene var  
å spare merverdiavgift. Det avgjørende  
var den avgiftspliktiges subjektive  
motiv, altså hva skattyteren måtte antas  
å ha lagt vekt på.<sup>10</sup> Ved bevisbedøm-  
melsen ble det lagt til grunn at det  
mest sannsynlige faktum skulle legges

6 Rt. 2012 s. 1888 Dyvi (avsnitt 37).

7 Se avsnittet «Gjeldende rett» i NOU 2016:5 *Omgåelse i skatteretten – En lovfesting*.

8 Utv. 2016 s. 1687 *IKEA* (avsnitt 90), Rt. 2012 s. 1687 *Dyvi* (avsnitt 38), Rt. 2008 s. 1537 *Conoco Philips Skandinavia* (avsnitt 43) og Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* (avsnitt 49), Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime* (avsnitt 52).

9 Ot.prp. nr. 16 (1991-92) s. 45 og Bettina Banoun i «Omgåelse av skattereglene – en studie av Høyesteretts praksis» (2003) s. 299 flg.

10 Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi* (avsnitt 37).

3 Rt. 2012 s. 840 *Grasmo* (avsnitt 78) med henvisning til Rt. 2011 s. 213 *Invex* (avsnitt 31 og 32 første setning).

4 Se beskrivelse av den ulovfestede normens utvikling i Prop. 98 L (2018-2019) *Lovfesting av generell omgåelsesnorm* (side 75-78).

5 Rt. 2006 s. 1199 *Nagell-Erichsen*, Rt. 2008 s. 1510 *Reitan*, Rt. 2011 s. 213 *Invex* og Rt. 2012 s. 840 *Grasmo*.

til grunn.<sup>11</sup> Skattekontoret fant at det skulle legges vekt på begivenhetsnære bevis.

Slik skattekontoret vurderte saken var det helheten i disposisjonene som skulle vurderes i forhold til grunnvilkåret og ikke det enkelte ledd. I saken la konsernet frem dokumentasjon med et innhold som skattekontoret mente tilsa at det eneste motivet var å spare merverdiavgift.

Under saksbehandlingen anførte konsernet at det var forretningsmessig naturlig å overføre byggherreansvaret til utleieselskapet. Skattekontoret mente den anførte forretningsmessige begrunnelsen ikke hadde tilstrekkelig egenverdi sett i forhold til det subjektive formålet om å spare merverdiavgift. Ansvarsflyttingen kunne gjennomføres uten de avgiftsmessige endringene i fellesregistreringen og disse var således uhensiktsmessige i forhold

til å oppnå det anførte forretningsmessige målet.

Transaksjonsleddene ut- og innmelding var med andre ord ikke nødvendige for å oppnå flyttingen av byggherreansvaret, men flytting av byggherreansvaret var nødvendig for å etablere et avgiftssubjekt med fradragrett for byggekostnader utenfor fellesregistreringen. Det var ut- og innmeldingen som var gjenstand for gjennomskjæring i saken, ikke flyttingen av byggherreansvaret. At flytting av byggherreansvaret var en forutsetning for den senere avgiftsbeparelse, endret ikke på dette.

Konsernet anførte under saksbehandlingen at disposisjonene ikke måtte ses som en isolert hendelse for å tilpasse virksomheten for å optimalisere avgiftsbehandlingen i byggeprosjektet konkret, men som ledd i en større forretningsmessig «rigging» til en mulig

innføring av avgiftsplikt på finansielle tjenester.

Konsernet hadde ikke fremlagt tidsnær dokumentasjon som tilsa at disposisjonene var ledd i en tilpasning mot avgift på finansielle tjenester. Skattekontoret fant det derfor lite sannsynlig at bakgrunnen for disposisjonene var å organisere virksomheten for en mulig avgiftsplikt på finansielle tjenester.

Skattekontoret gjorde også en beregning av avgiftsbeparelse. Beregningen viste en sterk asymmetri mellom utgående og inngående merverdiavgift over tid. Beløpets størrelse var i seg selv en presumpsjon for avgiftsmotivet. Skattekontoret kom etter en samlet vurdering til at grunnvilkåret var oppfylt.



Bygget skulle ha «free seating», og det meste av arealet i bygget ville etter rehabiliteringen bli ansett som myldreareal.

<sup>11</sup> NOU 2016:5 punkt 7.8 Bevis og bevisbyrde i omgøssessaker.

### Totalvurderingen

Det tredje spørsmålet var om en totalvurdering av sakens disposisjoner begrunnet gjennomskjæring. Det vil si en vurdering av om disposisjonenes virkninger, skattyters formål med disposisjonene og omstendighetene for øvrig måtte fremstå som stridende mot avgiftsreglenes formål. Også her ble alle disposisjonene som ble ansett å utgjøre en naturlig helhet, vurdert samlet.<sup>12</sup>

Skattekontoret understreket at det var kombinasjonen av disposisjoner som gjorde at tilpasningen måtte vurderes etter omgåelsesnormen, ikke de enkelte elementene isolert sett. Skattekontoret anså gjeninnmeldingen som en sentral hendelse for den samlede avgiftsbeparelse, og denne disposisjonen var utløsende for at saken ble tatt opp av skattekontoret.

Etter skattekontorets vurdering var det i totalvurderingen naturlig å ta utgangspunkt i de momentene som er vektlagt ved anvendelse av normen på andre skatteområder, men også å ta hensyn til særtrekk ved avgiftsreglene.

Hva gjaldt avgiftsreglenes formål, la skattekontoret til grunn at det er relevant å vurdere både formålet med den «omgåtte» regelen og formålet med de reglene som er anvendt for å omgå regelen.<sup>13</sup> Det var således relevant å se disposisjonene i lys av formålet med reglene for fradrag i fellesregistrering og justeringsreglene i tillegg til generelle systembetraktninger.

Formålet med fellesregistreringer er at de samarbeidende selskapene (avgiftssubjektet) skal kunne behandles som en avgiftspliktig enhet, slik at det kan gis fradrag for inngående avgift til den samlede virksomheten selv om driftsmidlene eies av ett selskap og salget foretas av et annet.<sup>14</sup> En konsekvens av fellesregistrering er at salg/utleie mellom ulike selskaper som inngår i det fellesregistrerte avgiftssubjektet ikke anses som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Konsernet anførte at en registrering for å spare merverdiavgift ikke er et argument for gjennomskjæring og viste til at fellesregistrering er gitt for å muliggjøre avgiftsbeparelse.<sup>15</sup> Skattekontoret var ikke enig i at en kategorisk kan avvise gjennomskjæring av registreringsdisposisjoner. Gjennomskjæring er en universell regel for å imøtegå disposisjoner som er i strid med de grunnleggende prinsippene og formålene som regelverket bygger på, og en aksept av ut- og innmeldinger i kombinert virksomhet vil kunne medføre avgiftsbeparelser som kan være i strid med grunnleggende avgiftsrettslige hensyn.

Skattekontoret la til grunn at et formål ved fellesregistreringsinstituttet for avgiftspliktige næringsvirksomheter er å forhindre uheldige fradragbegrensninger for samarbeidende selskap. Kumulasjon av inngående merverdiavgift unngås ved at det ikke er avgjørende hvilket selskap som foretar anskaffelsen så lenge den er til bruk i en avgiftspliktig virksomhet i fellesregistreringen. Skattekontoret påpekte at det ikke er meningen at fellesregistreringsinstituttet skal finansiere unntatt virksomhet som ikke har fradragrett etter mval. § 8-1. Ved ut- og innmeldingen ble en utilsiktet subsidiering av konsernets unntatte finansielle virksomhet oppnådd. Slik skattekontoret vurderte saken, ble ikke det endelige forbruket i den unntatte virksomheten beskattet i tråd med merverdiavgiftslovens systematikk og fradragrettens formål.

Formålet med justeringsreglene er at fradraget for inngående merverdiavgift i større grad skal reflekteres i avgiftspliktig virksomhet over tid.<sup>16</sup> Dette er i samsvar med symmetriprinsippet i avgiftssystemet.

Selskapet anførte at definisjonen av kapitalvarebegrepet, hvor vedlikehold ikke omfattes, var et bevisst valg av Finansdepartementet og argumenterte med at konsernet hadde fulgt merverdiavgiftsloven.

Etter skattekontorets vurdering var det ingenting i forarbeidene til loven som antydte at en bruk av fellesregistreringsinstituttet i kombinasjon med justeringsreglene var noe lovgiver hadde vurdert eller tatt hensyn til ved vedtakelsen av de ulike regelsettene. Det var derfor ikke naturlig å legge til grunn at lovgiver måtte ha akseptert den type disposisjoner som forelå i saken.

At justeringsreglene ikke omfatter vedlikehold, og således åpner for tilpasninger generelt sett, mente skattekontoret ikke kunne være avgjørende. Justeringsregelverket motvirker uheldig asymmetri mellom inngående og utgående merverdiavgift over tid. Skattekontoret påpekte også at Høyesterett generelt vektlegger symmetrihensyn ved vurderinger av fradragretten.<sup>17</sup>

Selskapets disposisjoner hadde som formål å oppnå avgiftsbeparelser gjennom både redusert utgående merverdiavgift og økt fradrag for inngående merverdiavgift. Konsekvensen var å få løftet av merverdiavgift som langt oversteg bruken av de aktuelle anskaffelsene i avgiftspliktig virksomhet, noe som igjen ville føre til en statlig subsidiering av konsernets avgiftsunntatte virksomhet. Selskapet utnyttet utformingen av avgiftsregelverket og dette skapte en disharmoni med merverdiavgiftssystemet og prinsippene for fradragrett, jf. mval. § 8-1 og § 8-2, som bare gir fradragrett for kostnader i den grad de er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Skattekontoret mente kombinasjonen av utmeldingen og innmeldingen (fradrag med begrenset justering) samt manglende beregning av utgående merverdiavgift resten av leieperioden tilsa at disposisjonene måtte anses å være i strid med sentrale formål i merverdiavgiftsregelverket.

Selskapet anførte at regelverket åpner for asymmetriske løsninger. Høyesterett har f.eks. akseptert at tilknytningsvilkåret i mval. § 8-1 var oppfylt i en sak, til tross for at dette i den konkrete saken skapte en asymmetri mellom utgående

12 IKEA avsnitt 97 og Dyvi avsnitt 39.

13 NOU 2016:5 punkt 4.4.3.

14 Utv. 2017 s. 1691 Skårer Syd (avsnitt 42).

15 Gjems Onstad Skatterett 2009 nr. 2 *Omgåelse og merverdiavgift*.

16 Ot. prp. nr. 59 (2006-2007) side 38 og HR-2017-2065-A *Avinor* (avsnitt 37).

17 Utv. 2017 s. 1691 *Skårer Syd* (avsnitt 31) og Rt-2011-213 *Invex* (avsnitt 45).

og inngående merverdiavgift.<sup>18</sup> Skattekontoret mente asymmetrien i de samlede disposisjonene, etter en konkret vurdering av saken, var et moment i totalvurderingen. At det i avgiftspraksis eksisterer asymmetriske konsekvenser isolert er ikke avgjørende. Asymmetri som moment måtte således vurderes i lys av sakens disposisjoner.

Skattekontoret mente videre at adgangen til fradragretten for myldrearealer ikke kunne begrense omgåelsesnormens anvendelse i saken. Skattekontoret påpekte at det ikke var fradragretten som følge av utmelding og bruk av en modell med myldreareal isolert sett som gjennomskjæres. Det var konsernets bruk av frivillig registrert utleie i myldreareal *kombinert* med ut- og innmelding av fellesregistrering som førte til at kontoret tok opp saken.

Skattekontoret påpekte at den disposisjonsrekken selskapet gjennomførte for å oppnå et uttalt forretningsmessig mål, kunne ses på som en uhensiktsmessig eller unødvendig komplisert omvei, og dette var etter kontorets mening et moment som kunne tale for gjennomskjæring. Skattekontoret påpekte at de disposisjonene selskapet anførte å gjennomføre for å oppnå et forretningsmessig mål, i seg selv var et moment i vurderingen som talte for gjennomskjæring dersom disse kunne kategoriseres som en uhensiktsmessig eller unødvendig komplisert omvei.<sup>19</sup> Skattekontoret mente at det ikke er unødvendig eller kunstig å melde et selskap inn eller ut av fellesregistrering, men at kombinasjonen i det konkrete tilfellet fremstod som uhensiktsmessig i forhold til det anførte forretningsmessige formålet. Skattekontoret påpekte også at transaksjonen var sirkulær (start og slutt i disposisjonsrekken var den samme) noe som underbygget sluttledets og de samlede disposisjonenes avgiftsmotiv.

Etter en totalvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for

øvrige kom skattekontoret til at omgåelsesnormen kunne benyttes.

### Rekarakteriseringen

Det fjerde spørsmålet var hvordan disposisjonene skulle rekarakteriseres. Virkningene av at vilkåret for å benytte omgåelsesregelen er oppfylt, er at skattleggingen skal baseres på et «rekarakterisert» rettslig forhold. Innholdet rekarakteriseres for å reflektere disposisjonens reelle økonomiske innhold bedre. Deretter anvendes avgiftsregelen på det rekarakteriserte innholdet. Virkningen skal ikke gå for langt og begrenses til å gjelde så langt det er nødvendig for at fordelene ikke oppnås.<sup>20</sup>

Skattekontoret kom i den konkrete saken til at disposisjonene måtte ses i sammenheng og rekarakteriseres slik at konsernet ble avgiftsbehandlet som om eiendomsselskapet aldri var meldt ut av fellesregistreringen. Selv om gjeninnmeldingen var den utløsende faktoren, var det helheten i disposisjonene som medførte avgiftsbesparelsen og begrunnet omgåelsesnormens anvendelse.

Det ga liten mening, og var etter skattekontorets vurdering ikke grunnlag for, å holde selskapet utenfor fellesregistreringen (kun rekarakterisere gjeninnmeldingen). For motivasjonen om å flytte byggherreansvaret var ut- og innmelding en uhensiktsmessig vei. Skattekontorets løsning rekarakteriserte den uhensiktsmessige veien. Avgiftsbesparelsene ble redusert slik at avgiftsbehandlingen ble i tråd med merverdiavgiftsregelens formål og resultatet ga bedre symmetri mellom utgående og inngående merverdiavgift. Ved etterberegningen ble det også tatt hensyn til tidligere justering (tilbakebetaling) av merverdiavgift og beregning av merverdiavgift på husleien i perioden utenfor fellesregistrering.

### Avsluttende bemerkninger

Så vidt skattekontoret kjenner til er saken den eneste hvor den ulovfestede omgåelsesnormen er anvendt direkte på merverdiavgiftsområdet. I saken har det for skattekontoret vært sentralt å se

disposisjonene og de avgiftsmessige konsekvensene i sammenheng over flere år. Dette understreker betydningen av at storbedriftskonsern gir gode opplysninger til skatteetaten ved rapportering av merverdiavgift.

Fra 1. januar 2021 trådte den lovfestede normen i kraft.<sup>21</sup> Det er sparsomt med rettskilder der den ulovfestede omgåelsesnormen er vurdert på merverdiavgiftsområdet. Vedtaket er slik sett enestående. Lovfestingen av omgåelsesnormen på avgiftsområdet har vært omdiskutert. Saken er egnet til å illustrere behovet for normen på avgiftsområdet og vil forhåpentligvis bidra til rettsavklaring og gode diskusjoner om normens anvendelsesområde i merverdiavgiftsretten.

18 Rt. 2005 s. 951 *Porthuset*.

19 Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime*, Utrv. 2016 s.1678 *IKEA* (avsnitt 91 – 93) og omtalen av rettspraksis i NOU 2016:5 punkt 8.5.6.

20 NOU 2016:5 kapittel 9.

21 Mval. § 12-1 jf. sktl. § 13-2.