

Del III:

Skattebehandlingen i 2008 og 2009



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989 og har juridikum fra 1994. Hun var juridisk rådgiver ved Oslo likningskontor i perioden 1995–98, seni-
orrådgiver Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør ved Oslo
likningskontor fra 1.6.2000 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.08.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2008/2009. Denne delen av artikkelen omhandler bl.a. saker som er relatert både til skatt og merverdiavgift.

Merverdiavgift

Avgiftspliktig omsetning – forsikringsvirksomhet lagt til datterselskap

Saken omhandler fellesregistrering og virkningstidspunktet for slik registrering, avgrensning av unntaket for finansielle tjenester samt avgiftsberegning etter netto-metoden. Det oppstår også spørsmål om skjønn over alminnelig omsetningsverdi ved interessefelleskap.

Forsikring AS omorganiserte virksomheten, slik at selve forsikringsvirksomheten ble lagt i et heleid datterselskap, Forsikringsdatter AS. Etter omorganiseringen hadde ikke lenger Forsikring AS en egen administrativ organisasjon, bortsett fra en administrerende direktør og en liten stab. Denne staben skulle imidlertid være stor nok og ha kompetanse til å føre nødvendig kontroll med driftselskapets utførelse av tjenestene.

Etter et bokettersyn ble det avdekket at Forsikringsdatter AS ikke hadde beregnet

utgående avgift på vederlaget for sine tjenester. Selskapet hadde opptrådt som om det var fellesregistrert med Forsikring AS, og anførte at slik registrering måtte legges til grunn for saksbehandlingen av bokettersynet.

Fellesregistrering

Parallelt med behandlingen av bokettersynet søkte Forsikringsdatter AS om fellesregistrering med Forsikring AS, med virkning tilbake til tidspunktet for omorganiseringen. Forsikringsdatter AS viste blant annet til at det ikke var tvilsomt at selskapene hadde ment å fellesregistrere seg, at vilkårene for slik registrering hele tiden hadde vært oppfylt, og at de hadde innrettet seg som om de var fellesregistrerte.

Fellesregistrering ble innvilget, men bare fra og med den terminen søknaden var sendt inn. Virkningstidspunktet for fellesregistreringen ble etter klage opprettholdt av Skattedirektoratet. Spørsmålet ble også forelagt Finansdepartementet, som ikke fant grunn til å omgjøre vedtaket.

Avgiftspliktig omsetning

For etterberegningsvedtaket ble det lagt til grunn at Forsikringsdatter AS leverte én samlet avgiftspliktig administrasjonstjeneste til Forsikring AS, i henhold til merverdiavgiftsloven §§ 1 og 13. Skattekontoret viste i denne forbindelse blant annet til uttalelse i Merverdiavgiftshåndboken:

«Et forsikringsselskaps forvaltning av et annet forsikringsselskaps virksomhet vil være å anse som en avgiftspliktig tjeneste vedrørende drift og administrasjon, og ikke en forsikringstjeneste. Dette ble også lagt til grunn i EF-domstolens avgjørelse C-240/99 av 8. mars 2001 vedrørende Försäkringsbolaget Skandia.»

Forsikringsdatter AS ble således ikke hørt med sine anførslor, om at i hvert fall deler

av tjenestene var omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 4 bokstav a.

Avgiftsgrunnlaget

Selskapet anførte at det ved etterberegningen av utgående avgift, på omsetning der det ikke er oppkrevd avgift, skal benyttes en bruttometode. Denne metoden innebærer at merverdiavgiften trekkes ut som en andel av beløpet i motsetning til nettometoden der merverdiavgiften legges til på toppen av grunnlaget.

Skattekontoret viste til merverdiavgiftsloven § 19 der det fremkommer at avgiftsgrunnlaget ikke skal settes lavere enn alminnelig omsetningsverdi der det foreligger interessefelleskap. Driftsavtalen ga Forsikringsdatter AS krav på kostnadsdekning + 3 % påslag, som ble ansett som et forsiktig skjønn over alminnelig omsetningsverdi, eksklusive merverdiavgift.

Formkrav til salgsbilag – ikke registrert selger

Saken omhandler fakturaer fra uregistrert selger hvor fakturaene fra vedkommende selger manglet bokstavene MVA bak organisasjonsnummeret.

Leverandørforholdet ble etablert i 1990. På etableringstidspunktet var selgeren registrert i merverdiavgiftsmanntallet, noe som kjøper hadde undersøkt og fått bekreftet. I perioden 1990 og frem til aktuell dato var fakturaene aldri påført bokstavene «MVA» etter organisasjonsnummeret, verken før eller etter at dette ble innført som et formkrav i 1994.

Selger ble slettet i avgiftsmanntallet fra og med 6. termin 2002. Leverandørforholdet ble avsluttet i 2006, da kjøper igjen undersøkte og fant at selger ikke var registrert i avgiftsmanntallet.

Etter en kontroll ble kjøpers fradrag for inngående avgift, på fakturaer utstedt i perioden etter at selger var slettet i avgiftsmanntallet, tilbakeført. Skattyter klaget, men vedtaket ble opprettholdt av Klagenemnda for merverdiavgift.

Saken ble brakt inn for Oslo tingrett, med påstand om at vedtaket var ugyldig. Saksøker anførte at det ikke var grunnlag for å tilbakeføre fradragene for inngående avgift, og viste til at kjøper måtte anses å ha opptrådt aktsomt. Det ble anført at registreringsforholdet ble kontrollert ved inngåelsen av kontrakten, og at kjøper ikke hadde grunn til å tro at selger i ettertid ble slettet i avgiftsmanntallet.

Retten bemerket imidlertid at det stilles krav til kjøpers aktsomhet. Videre uttales det i dommen:

«... at formelle feil ved fakturaer i form av manglende påføring av bokstavene «MVA», medfører at fakturaene ikke oppfyller kravene til bilag etter merverdiavgiftsloven § 25 jf. forskrift nr. 2 § 2, noe som igjen medfører at kjøper ikke kan kreve fradrag for inngående avgift, i de tilfeller hvor leverandøren ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet og avgiften heller ikke er betalt til staten. Dette gjelder altså uavhengig av kjøpers aktsomhet.»

Byttehandel – oppføring av bolig for å erverve tomt til forretningsbygg

Saken ble omtalt i artikkelen for 2008. Den avgiftspliktige påklaget saken til Klagenemnda for merverdiavgift.

A drev varehandel med engros og detalj. A hadde ervervet en tomt med tanke på flytting av virksomheten. Denne tomten ble imidlertid ikke ansett for å dekke behovet i forhold til det planlagte forretningsbygget. Naboeiendommen var en tomannsbolig. Eierne av denne ønsket å forbli bosatt i nrområdet – uten selv å måtte ut på «boligjakt». Det ble derfor inngått avtale om at A lot oppføre ny tomannsbolig i henhold til nærmere spesifikasjoner på en annen tomt som A eide, og at denne eiendommen skulle være As vederlag for å overta naboeiendommen (makeskifte). A fradragførte inngående avgift på oppføringskostnader til tomannsboligen. Skattekontoret etterberegnet avgiften.

A hevdet at motivet for oppføringen av tomannsboligen var avgiftspliktig virksomhet. A hadde ikke noe selvstendig ønske om å drive utvikling, kjøp og salg av fast

eiendom. Byttehandelen imøtekom selgerne av tomannsboligen sitt ønske om ikke selv å finne en egnet eiendom. Oppføringen av tomannsboligen ble hevdet å være et nødvendig ledd i prosessen for å få tilgang til den tomten de egentlig trengte til oppføring av de nye forretningslokale, som skulle benyttes i As avgiftspliktige virksomhet. A fremholdt at det eneste motivet med eiendomstransaksjonene var å få tilgang til arealet som selskapet anså nødvendig for konkurransemessig utvikling av sin egen avgiftspliktige virksomhet. A anførte at han ikke hadde noen selvstendig motivasjon om å erverve fast eiendom.

Klagenemnda viste til Norwegian Contractors-dommen, inntatt i Utv. 2002 side 355, som gjaldt et verft som hadde behov for å utvide arealet i virksomheten. Som ledd i utvidelse av leieavtalen med grunneier (kommunen), påtok verftet seg å opparbeide en ny småbåthavn, da det tidligere arealet var opparbeidet med en småbåthavn som en båtforening disponerte. Retten anså derfor bygging av ny småbåthavn som relevant for verftsvirksomheten.

Til sammenligning i denne konkrete saken viste klagenemnda til at verftet ikke hadde omsetning utenfor avgiftsområdet. Det var derimot ikke tvilsomt at A ved makeskifteavtalen hadde omsetning utenfor avgiftsområdet, og at dette utgjorde en vesentlig forskjell i forhold til saksforholdet i Norwegian Contractors-dommen. Det var

ikke større grunn til fradragsrett enn om A hadde oppført tomannsboligen for salg, for deretter å benytte vederlaget til anskaffelser i sin avgiftspliktige virksomhet.

Klagenemnda opprettholdt etterberegningen med tilleggsavgiften.

DIVERSE

Bruk av speilkopiering (kloning) i forbindelse med kontroll etter ligningsloven § 4–10

Ved bokettersyn i et større konsern ble det benyttet speilkopiering for å sikre relevante opplysninger. Bokettersynet, som ikke var varslet, ble iverksatt ved samtidig oppmøte på to forskjellige kontoradresser. Hovedaksjonæren/styrelederen i flere av konsernets selskaper hevdet at han var for opptatt i et viktig møte til å kunne møte skattekontorets representanter. Han ba i stedet konsernets finansdirektør om å møte sammen med flere andre fra konsernets ledelse, herunder konsernets juridiske direktør. I dette innledende møtet ble konsernet gitt varsel om ettersynet og en orientering om hvordan dette skulle gjennomføres, herunder at PC-er mv. ville bli speilkopiert.

En halv time etter at kontrollen startet ble hovedaksjonæren observert kjørende bort fra kontoradressen i bil. Han dro til sin privatadresse hvor det ble observert at flere esker ble båret ut fra huset. Dette ble meddelt skatteetatens ansatte som satt i møte med konsernledelsen. Skattekontoret fikk



MOTIVET: A hevdet at motivet for oppføringen av tomannsboligen var avgiftspliktig virksomhet.

da bekreftet at hovedaksjonæren ikke satt i et viktig møte likevel, men hadde reist hjem. Det ble også bekreftet at han hadde hjemmekontor. Skattekontoret besluttet ut fra dette at de også skulle ha kontroll på privatadressen. Finansdirektøren ble bedt om å avklare dette med hovedaksjonæren.

På hjemmekontoret var det en PC som tilhørte konsernet. Det ble opplyst at den inneholdt både private og forretningsmessige filer, og skattekontoret fikk tilbud om å se de aktuelle forretningsrelaterede filene. Hovedaksjonæren motsatte seg imidlertid kopiering. Etter dialog mellom hans advokat og en representant fra skattekontoret, aksepterte hovedaksjonæren til slutt at det var hjemmel for å speilkopiere innholdet på PC-en i sin helhet.

Han påklaget pålegget om å medvirke til kontrollen. Det kopierte materialet ble da forseglest, og hovedaksjonæren fikk en bekreftelse på at han skulle få mulighet til å være til stede dersom materialet skulle gjennomgås.

For øvrig ble pålegget om medvirkning til kontrollen akseptert i de øvrige selskapene. Det syntes å være avgjørende at speilkopieringen uansett ville blitt gjennomført, og at en klage bare ville ført til at materialet ville blitt forseglest til klagen var avgjort.

I ettertid ble klagen fra hovedaksjonæren trukket under forutsetning av at han kunne være til stede ved åpningen av materialet, og at alle private filer skulle slettes ved denne gjennomgangen. Rent teknisk er sletting av enkeltfiler etter speilkopiering ikke mulig. Det ble derfor akseptert at hovedaksjonæren og en medarbeider fra skattekontoret skulle gå gjennom materialet, og at kun forretningsmessige filer skulle kopieres fra speilkopien og gjøres tilgjengelige for de som arbeidet med bokettersynet. Selve speilkopien skulle deretter forsegles igjen.

Hovedaksjonæren har i ettertid gitt uttrykk for at prosessen rundt sikringen av hans private informasjon har vært god.

Tapt proveny dekket ved erstatning

I en straffesak som foreløpig er avgjort i lagmannsretten, er eierne av tre selskaper som opererte som produsenter og grossister/leverandører gjort erstatningspliktige for det beregnede skattetapet staten har lidt for den svarte omsetningen selskapene har muliggjort for sine ikke-identifiserte kunder. De er også gjort erstatningsplik-

tige for skattetapet staten har lidt ved at selskapene selv har hatt svart omsetning, men siden er gått konkurs, slik at den unndratte skatten ikke kan innkreves hos disse selskapene.

Det forelå mistanke om at det ble unndratt skatt og merverdiavgift ved omsetning av kebab i Oslo-området. Skatt øst, politiet og mattilsynet gjennomførte derfor kontroll i tre selskaper.

Kontrollene avdekket at de tre selskapene i samarbeid hadde produsert og solgt store mengder kyllingkebab uten at det var regnskapsført. Det ble også avdekket brudd på bl.a. tolloven og matloven, samt avdekket underslag, dokumentfalsk og trykdemisbruk.

Alle selskapene med eiere ble derfor anmeldt til politiet.

I tingretten ble både eierne og selskapene dømt på flere punkter, bl.a. for overtredelse av ligningsloven, regnskapsloven, bokføringsloven og merverdiavgiftsloven. Staten ved Skatt øst hadde fremmet erstatningskrav overfor de personlige eierne for det beregnede skattetapet, men de ble ikke idømt erstatning.

Saken ble anket til lagmannsretten, og lagmannsretten la til grunn de beregningene som var gjort i forbindelse med bokettersynene for å finne størrelsen av den omsetningen man mente hadde vært holdt utenfor regnskapene. De tiltaltes forklaringer ble ikke ansett som troverdige. Det ble likevel lagt inn en sikkerhetsmargin i de skjønsmessige beregningene på grunn av at skyld må bevises utover enhver rimelig tvil.

Lagmannsretten var enig med påtalemyndigheten og skattekontoret i at de råvarene som leverandøren hadde solgt svart, også ble solgt svart av detaljistene. Det ble videre lagt til grunn at kontrollene hos enkelt detaljister hadde påvist at den omsatte mengden kebab i detaljistledet i det minste var like stor som de svarte leveransene fra produsentene/leverandørene.

I tilknytning til straffesaken hadde Skattedirektoratet fremmet krav om erstatning for tapt skatt og avgift. Erstatningskravet var basert på de beregningene som ble gjort ved bokettersynene, og gjaldt tap både i produsent-, leverandør- og detaljistledet, til tross for at detaljistledet ikke var kontrollert og det ikke var tatt opp

endringssaker. Det samlede erstatningsansvaret ble beregnet til 23 MNOK. De tre tiltalte ble påstått solidarisk ansvarlige for erstatningen, men for en av dem ble beløpet begrenset til 7 MNOK.

Lagmannsretten tok utgangspunkt i at det var de skatte- og avgiftspliktige foretakene som var ansvarlige for å betale skatt og avgift i forbindelse med omsetningen som ikke var regnskapsført. Deretter bemerket retten:

«Men også personer som har medvirket til å påføre staten tap i form av tapt proveny fra skatt og avgift vil etter omstendighetene kunne bli erstatningsansvarlige. En forutsetning for dette er imidlertid at det ikke er utsikter til at det offentlige får sitt tap dekket av de prinsipalt ansvarlige.»

Selskapene var konkurs/tvangsoppløst, og retten mente derfor at denne forutsetningen var oppfylt. Retten uttalte videre at selv om man kan beregne hvor mye som er unndratt i forbindelse med salg av kebab, var det umulig å si hvordan unndragelsene fordelte seg på de ulike detaljistene.

DnR DAGEN 2010



Kåre Rødseth
Dag Rønning

Hvordan ser fremtidens SMB-marked for revisorer ut? **Kåre** og **Dag** vet mer.

TIRSDAG 4. MAI

Radisson BLU Plaza Hotel, Oslo

revisorforeningen • no

Skatt

Det ble lagt til grunn at eierne av de tre selskapene hadde medvirket til organisert skatte- og avgiftsunndragelse og at de var solidarisk ansvarlige for statens tap. Alle tre hadde opptrådt erstatningsbetingende, og det var adekvat årsakssammenheng mellom deres handlinger og statens provenytab.

Skattedirektoratet hadde med basis i etter-synene foretatt en nærmere beregning av tapt skatt og avgift for det enkelte år og i de ulike omsetningsleddene. Retten hadde ikke innvendinger mot beregningsmetoden, men kom til at det også i erstatningsrettslig sammenheng var riktig å legge inn en ekstra sikkerhetsmargin. Etter en samlet vurdering ble statens totale tap satt til 15 MNOK, som inkluderte renter frem til dommens forfallstidspunkt.

Frivillige beriktigelser

Det har gjennom de siste årene blitt skrevet mye om frivillige beriktigelser, og det har blitt godt kjent at en frivillig beriktigelse av tidligere gitte opplysninger blir «belønnet» med kun 1 % tilleggsskatt.

Det er vedtatt nye bestemmelser om tilleggsskatt, men reglene om frivillig beriktigelse er videreført. I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) uttaler Finansdepartementet:

«... det er både i ligningsmyndighetenes og skattyters interesse at ligningen blir riktig. Regelverket bør derfor legge til rette for at skattytere som ønsker å få ordnet opp i sine skatteforpliktelser, kan gjøre det uten at det reageres med tilleggsskatt.»

Det skal derfor ikke ilegges tilleggsskatt når skattyter frivillig retter eller utfyller tidligere gitte opplysninger slik at det kan beregnes riktig skatt. Bestemmelsen er således blitt enda lempeligere enn tidligere hvor det i det minste ble ilagt 1 %.

Det skal likevel ilegges renter av økningen i skatt og avgift. Hjemmel for å ilegge renter ved økning av skatt og avgift følger av skattebetalingsloven § 11–2 med forskrifter. Skattebetalingsloven trådte i kraft 1. januar 2009 for skattesaker, og i skattebetalingsforskriften gis lovens kapittel 11 virkning fra lovens ikrafttredelse. Renter for perioden før lovens ikrafttredelse skal beregnes etter de bestemmelser som gjaldt tidligere. Når det som nevnt over ikke lenger vil bli ilagt tilleggsskatt ved frivillig beriktigelse etter 1. januar 2010, vil det ikke være hjemmel for å ilegge renter. Skattebetalingsforskriften § 19–2–4 er nå endret slik at det også for perioden før



FRIVILLIGE BERIKTIGELSER: Det skal ikke ilegges tilleggsskatt når skattyter frivillig retter eller utfyller tidligere gitte opplysninger slik at det kan beregnes riktig skatt.

forskriften trådte i kraft kan beregnes renter ved frivillig beriktigelse.

I løpet av 2009 har i overkant av 200 skattytere anmodet om frivillig beriktigelse, som er en kraftig økning i forhold til tidligere år. Skatt øst har totalt behandlet, eller har under behandling, ca. 350 frivillige beriktigelser.

Skatt øst har organisert arbeidet med frivillige beriktigelser slik at det i en innledende fase kun er en medarbeider i Skatt øst som får kjennskap til saken. Under saksbehandlingen er det satt sammen et fåtalls medarbeidere som håndterer disse sakene. Dette er gjort for å sikre en kvalitativ god og fortrolig saksbehandling. Skattytere i de andre regionene benytter seg også i økende grad av muligheten til å anmode om en retting av ligningen på grunn av inntekt eller formue som ikke har vært oppgitt til beskatning tidligere.

En ny utvikling vi har sett det siste året er at også selskaper ønsker å beriktige eller utfylle tidligere gitte opplysninger. Dette kan være utenlandske selskaper som skulle ha vært lignet som hjemmehørende i Norge, men som ikke har levert selvangivelser til Norge. Selv om det er et vilkår i ligningsloven at skattyter må rette eller utfylle tidligere gitte opplysninger, vil Skatt øst forsøke å få til en så smidig løsning som mulig med hensyn til de som

tidligere ikke har levert selvangivelser, og som nå ønsker å bli beskattet i Norge.

Det blir dessuten stadig vanskeligere for norske skattytere å gjemme seg i utlandet. Norge har inngått/inngår informasjonsutvekslingsavtaler i skattesaker med land som har sekretesselovgivning. Det er allerede inngått avtaler med Sveits, Cayman Island, Singapore, Luxembourg, Bermuda, Aruba, Nederlandske Antiller og British Virgin Islands. I tillegg legges det opp til at informasjonsutvekslingsavtaler med følgende land skal undertegnes i nærmeste fremtid: Gibraltar, Samoa, Cook Islands, Turks & Caicos Islands, Anguilla, San Marino og Andorra. Avtaleutkast med Mauritius og Bahamas er ferdig forhandlet og vil bli undertegnet tidlig i 2010.

Det er imidlertid et vesentlig poeng at bestemmelsene om frivillig beriktigelse ikke kan benyttes for de som allerede er under kontroll av skattemyndighetene. Da er det for sent. I slike tilfeller er det sannsynlig at det vil bli vurdert tilleggsskatt med høyere satser eller anmeldelse til politiet.

Ektefellers felles bedrift – fordeling

Skatt øst sendte høsten 2008 følgende informasjon til de regnskapsførerkontorene som har mange drosjeeiere som klienter.

«En drosjeeier som har inntekt fra drosjevirkksomhet kan fordele inntekten mellom

seg og ektefellen når begge arbeider i drosjevirksomheten». Utgangspunktet for fordelingen av overskuddet vil være en totalvurdering av begge ektefellenes arbeidsinnsats i virksomheten, hvor en tar hensyn til både kvaliteten og omfanget av arbeidet. Det vises til skatteloven § 2–11 tredje ledd. I Skattedirektoratets Lignings-ABC 2007/08 emne «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» pkt. 13.5 (side 350) er det nærmere redegjort for reglene. Der heter det blant annet:

«Hvor ektefellenes arbeidsinnsats i bedriften er tilnærmet likeverdig, vil en likedeling av overskuddet være aktuelt. Har den andre ektefellen bare utført uselvstendig eller underordnet arbeid, kan vedkommendes del av overskuddet ikke settes høyere enn hva det ville kostet å ansette utenforstående til å utføre arbeidet.

Dersom overskuddet i bedriften (...) ikke er større enn at det gir begge ektefellene et rimelig vederlag for arbeidsinnsatsen («eierlønn»), kan hele overskuddet fordeles etter arbeidsinnsatsen. Det samme gjelder hvor overskuddet er så lite at det ikke gir ektefellene fullt vederlag for arbeidsinnsatsen. Det kan i slike tilfeller ikke skillen ut så mye av overskuddet til særskilt ligning på den annen ektefelle at det – hensett til arbeidsinnsatsen – blir forholdsvis mindre til beskatning på den som anses som hovedutøver av virksomheten.

Hva som er passende «eierlønn» for ektefellene, må vurderes ut fra det generelle lønnsnivå i bransjen.»

En ektefelle som ikke har kjøreseddel, vil ikke kunne anses for å ha kjørt drosje i virksomheten. Ei heller en ektefelle som oppholder seg i utlandet. Det vil i disse tilfellene ikke kunne foretas noen fordeling av inntekten mellom ektefellene. En ektefelle som for eksempel har ført regnskapet for virksomheten, vil kunne få fordelt et overskudd fra virksomheten som tilsvarer hva en ansatt regnskapsfører ville ha tjent for tilsvarende arbeidsinnsats. Det forutsettes da at virksomheten ikke benytter ekstern regnskapsfører.

Skattekontoret vil kunne kreve nærmere dokumentasjon for at ektefellen som ikke er drosjeeier, har arbeidet i virksomheten. Finner skattemyndighetene at det er fordelt inntekt mellom ektefeller uten at det foreligger aktiv arbeidsinnsats fra den ektefellen som ikke er drosjeeier, må inntekten endres for begge ektefellene. Drosjeeieren

som ikke har medtatt inntekten til beskatning på sin hånd, vil få påplussert inntekten med det beløpet som ble fordelt på den andre ektefellen. I tillegg vil det bli ilignet tilleggs-skatt, noe som medfører at det påløper renter av inntektsøkningen. Skattekontoret vil også vurdere å anmelde forholdet til politiet.

Regnskapsførere som har godtatt en uriktig fordeling for sine klienter, vil skattekontoret kunne innberette til Finanstilsynet.

Fordeling av overskudd i felles bedrift er gunstig, ikke bare fordi skatten kan bli mindre samlet sett for ektefellene, men også fordi den andre ektefellen vil få trygderettigheter som for eksempel sykepenger og foreldrepenger og også vil opparbeide pensjonspoeng. Det er derfor viktig at fordelingen blir riktig. Skatteetaten vil tilstrebe at aktørene i drosjenæringen etterlever reglene og er klar over konsekvensene ved manglende etterlevelse.

Skattekontoret vil gi underretning til NAV om uriktig fordeling. Har NAV lagt til grunn feil opplysninger i vedtak om f.eks. sykepenger, kan NAV ugyldiggjøre vedtaket. «Ytelse som allerede er utbetalt fra folketrygden uten at stønadsmottaker er berettiget til disse, vil kunne bli krevd tilbakebetalt (folketrygdloven § 22–15).»

Tvangsmulkt

Det ble foretatt bokettersyn i Malerfirma Grønn. Malerfirmaet var ikke registrert i merverdiavgiftsmanntallet til tross for at det var utført malertjenester. Oppdragene var utført av malere som hadde mottatt kontant avlønning og til dels av underentreprenører og eieren selv. I tillegg til å drive næringsvirksomhet har eieren mottatt lønnsinntekter som maler på minst kr 300 000 og ca. kr 21 000 fra NAV. Det var ikke oppgitt næringsinntekt i selvangivelsen.

Det ble videre avdekket at foretaket hadde utført arbeider på bygninger under oppføring på Tjuvholmen i Oslo, og fakturert med merverdiavgift til tross for manglende registrering. Her ble det mulig å innhente konkrete fakturaer hvor det fremgikk at det var fakturert og oppkrevd merverdiavgift for store beløp.

Foretaket hadde ikke levert omsetningsoppgave og det ble fastsatt utgående merverdiavgift, personinntekt, alminnelig inntekt og grunnlag for arbeidsgiveravgift

ved skjønn. Det ble videre ilagt tilleggs-skatt og tilleggsavgift både for unndratt skatt, merverdiavgift og for arbeidsgiveravgift.

Skattyter ble deretter bedt om å innrette sin bokføring i samsvar med bokføringslovens bestemmelser, jf. ligningsloven § 4–13 og merverdiavgiftsloven § 46 bokstav a. For å kontrollere at bokføringspålegget ble fulgt, ble foretaket bedt om å returnere et tilbakemeldingsskjema som bekreftet at bokføringen var i samsvar med gjeldende regelverk. Skattekontoret mottok ikke tilbakemelding på at feilene var utbedret, og det ble lagt til grunn at feilene fortsatt eksisterte. Med hjemmel i ligningsloven § 10–6 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 52 annet ledd ble det derfor ilagt en løpende tvangsmulkt. Tvangsmulken ble satt til ett rettsgebyr pr. dag (kr 860). Det ble varslet om at tvangsmulken ville løpe til bokføringsbruddene ble rettet eller til tvangsmulken ville beløpe seg til 1 MNOK.

Skattyter utbedret forholdet etter 8 uker. Kravet ble inndrevet på ordinært vis.

Skattesvik og medvirkning

I en straffesak om brudd på verdipapirhandelloven og ligningsloven for skattesvik eller medvirkning til skattesvik ble to av de tiltalte dømt for begge forholdene. Domfellelse for skattesviket ble gjort selv om inntektene og formuen i hovedsak var oppgitt til beskatning, men på feil person.

Kjell drev handel med aksjer på børsen. Etter et par år ble hans bror Knut Ringen med på virksomheten. De benyttet den VPS-kontoen som allerede var opprettet, og det var Kjell som administrerte ordningen og sto for gjennomføringen av kjøp og salg av aksjer. Et par år senere spurte en kamerat av Kjell om å få bli med. Kameraaten var ansatt som aksjeanalytiker og senere porteføljeforvalter, og hadde forbud mot egenhandel. Han kunne derfor ikke oppgi inntekter/formue i tilknytning til slik handel i sine selvangivelser fordi dette ville eksponere det som for hans del var ulovlig virksomhet. Inntekt og formue ble derfor i all hovedsak tatt med i oppgavene til Kjell.

Retten la til grunn at kameraaten hadde begått grovt skattesvik og brutt sin opplysningsplikt overfor skattemyndighetene ved ikke å ta med inntekter og formue av aksjehandlene i sine egne oppgaver. Det ble ved bevisvurderingen ikke lagt vekt på

at inntekter og formue i all hovedsak var tatt med til beskatning hos Kjell. I denne vurderingen la retten vekt på at de tre som handlet via samme VPS-konto reelt sett ikke handlet felles, men etter egne beslutninger med hensyn til kjøp og salg av aksjer. Hver enkelt skattyter har en personlig opplysningsplikt. De uoppgitte inntektene på analytikerens hånd ble av retten beregnet til netto ca. 17,3 MNOK før skatt for de tre årene tiltalen gjaldt. Uoppgitt formue ble beregnet til knappe 12 MNOK. At inntektene og formuen for en stor del var tatt med av en annen person til beskatning ble uttalt å være et moment ved straffeutmålingen.

For det siste av årene tiltalen gjaldt, var saken under opprulling av Økokrim før fristen for levering av selvangivelse gikk ut. Retten la derfor til grunn at det i tilknytning til feilene i dette årets selvangivelse ikke kunne hevdes forsett om å unngå

skatt fordi han da visste at de ligningsmessige forholdene ville bli grundig gjennomgått. Han ble derfor ikke ansett å være straffeskyldig for dette året, da straffeskyld forutsetter at han burde ha forstått at hans unnlattelse av å gi opplysninger kunne føre til skattemessige fordeler.

Kjell ble dømt for de samme forholdene og med henvisning til begrunnelsen for analytikerens, funnet skyldig i medvirkning til grovt skattesvik. Retten la vekt på at kontoeieren var klar over at analytikerens ikke oppga sine inntekter mv. selv, samt motivet for dette, og at han forsettlig hadde medvirket til skattesviket.

For det siste av årene ble heller ikke Kjell ansett straffeskyldig. Retten bygget dette på at analytikerens ikke hadde begått skattesvik, og at kontoeieren dermed heller ikke kunne ha medvirket til lovbrudd. I tillegg sa retten at Kjells medvirkning for

dette året uansett ikke kunne anses godtgjort, da han for dette året ikke hadde tatt med noen av analytikerens inntekter i sine egne oppgaver.

Broren, Knut Ringen ble frifunnet. Retten fant det ikke tilstrekkelig bevist at han hadde vært klar over avtalen mellom Kjell og analytikerens. Retten viste spesielt til tiltalen om skattesvik og uttalte at den ikke kunne se noen positiv tilskyndelse fra hans side til at analytikerens ikke oppga sine inntekter og formue.

Oppfølging av saker fra fjorårets artikkel

En gjennomgang av sakene fra fjorårets artikkel viser at sakene som ble påklaget til skatteklagenemnda, er fastholdt med samme resultat og hovedsakelig tilsvarende begrunnelse som i tidligere instans.

Kommentar til innlegg i RR 8–09:

Ingen særregel for oppussing av bygg i egen regi

Her kommenteres advokat Agnete Haugeruds innlegg i RR 8–09, der det tas til orde for et skattemessig påkostningsskille ved oppussing av egenregibygg. Artikkelen redegjør også for justering og tilbakegående avgiftsoppgjør for egenregivirksomheter.



Artikkelen er forfattet av:

Senior skattejurist
Hild Sande Røkke
Nemnds- og rettsseksjonen,
Skatt vest

Hun har tidligere jobbet som advokat.

Advokat Haugeruds innlegg i RR 8–09 var en kommentar til min artikkel i RR 5–09 som behandlet omfanget av avgiftsplikten ved oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg i egen regi for salg eller utleie, og administrasjon av slike prosjekter¹.

1 Jf. gammel mval. § 10 fjerde ledd, nå mval. § 3–26.

Utgangspunktet

Mval. § 10 fjerde ledd fastsatte registrerings- og avgiftsplikt ved oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg i egen regi med formål salg eller utleie, og administrasjon av slike prosjekter. Avgiftsplikten gjelder alle utførte tjenester som etter sin art er avgiftspliktige², nedad avgrenset mot nødvendig vedlikehold og reparasjoner³. Fra 1.1.2010 er bestemmelsen videreført i ny teknisk revidert merverdiavgiftslov § 3–26. Bestemmelsen har fått delvis endret ordlyd, men medfører ingen realitetsendring i forhold til gjeldende rett⁴:

2 Jf. skattedirektoratets Meldinger av 12.6.1978 og dom fra Eidsivating av 26.1.2007 (Steen Eiendom).

3 Jf. grensdragningen i min artikkel i RR nr. 5 2009.

4 Jf. Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 56.

«Det skal beregnes merverdiavgift når næringsdrivende tar i bruk varer og tjenester i virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, og det drives slik virksomhet bare for egen regning.»

Avgiftsplikten etter mval. § 3–26 oppstår for virksomhet som drives i næring, og hvor verdien av utførte egenregiarbeider overstiger kr 50 000⁵. Dette omfatter uttaksavgift på alle utførte tjenester med planlegging og administrasjon, oppføring eller oppussing

5 Jf. gammel mval. § 28 første ledd, nå mval. § 2–1 første ledd.