

## Del IV:

# Fra saksbehandlingen i Skatt øst 2014/2015



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef  
Monica Sivertsen<sup>1</sup>  
Skatt øst

Seniorrådgiver Erlend Skøien og seniorskattejurist Hege Westheim har også bidratt ved utarbeidelsen av artikkelen.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2014/2015. I denne del IV omtales saker som gjelder merverdiavgift.

### MVA – kjøp av tjenester fra utlandet

Selskapet Sunflower ASA hadde gjennomført en større omstrukturering og solgt en del datterselskaper. I den forbindelse hadde selskapet kjøpt tjenester fra finansiell rådgiver Finance Acrobats GmbH. Tjenestene bestod i bistand med salg av hele eller deler av virksomheten og omfattet blant annet å finne og holde kontakt med mulige kjøpere, generell bistand i forhold til budgivere, kontakt og samarbeid med Sunflowers andre rådgivere, og investorpresentasjoner. Tjenestene resulterte til slutt i at Sunflower solgte alle aksjene i datterselskapet Dandy Lion AS.

Ettersom Sunflower hadde kjøpt mange tjenester fra utlandet, og slike kjøp kan utløse avgiftsplikt ved snudd avregning, ville selskapet ha skattekontorets vurdering av de avgiftsmessige konsekvensene. Sunflower mente at tjenestene fra Finance Acrobats var unntatte finansielle tjenester og at det derfor ikke skulle beregnes avgift

ved kjøpene. Sunflower ville uansett ikke være pliktig til å beregne merverdiavgift ved snudd avregning, da selskapet var et rent holdingselskap og dermed ikke næringsdrivende i merverdiavgiftslovens forstand.

Skattekontoret vurderte spørsmålet om tjenestene var finansielle tjenester i form av formidling av aksjer og dermed unntatt fra merverdiavgift. Skattekontoret viste til ABG Sundal Collier-dommen,<sup>2</sup> der Høyesterett drøftet formidlingsbegrepet i lys av praksis fra EU-domstolen. Retten uttalte at formidling innebærer en særskilt mellommannsvirksomhet i form av tjenester som utøves for en kontraktspart mot vederlag. Skattekontoret viste til at en formidler må inneha en selvstendig rolle, og at formidleren har som formål å sette to parter i kontakt for å inngå avtale, uten at formidleren har noen egeninteresse i avtalens innhold.

Etter kontorets vurdering var tjenestene som ble levert fra Finance Acrobats av selvstendig karakter i forhold til Sunflower, og de fleste av disse tjenestene var unntatte finansielle formidlingstjenester. Kontoret kom til at enkelte tjenester var avgiftspliktige, men at Sunflower hadde etterspurt formidlingstjenester. Skattekontoret konkluderte derfor med at den samlede ytelsen måtte anses som avgiftsunntatt formidling, selv om enkelte elementer isolert sett var avgiftspliktige.

Ettersom tjenestene fra Finance Acrobats var unntatte, var det ikke nødvendig å ta stilling til om Sunflower var næringsdrivende i merverdiavgiftslovens forstand.

### MVA – tap på krav

Enkeltpersonforetaket Arne Banan importerte tre biler fra utlandet. Ved innførselen ble det betalt merverdiavgift som foretaket fradragførte. Bilene ble deretter solgt til

Raske Biler AS, der Arne Banan var hovedaksjonær, daglig leder og administrerende direktør. Det ble beregnet utgående merverdiavgift ved salgene.

Bilene ble videresolgt til Klampen i Bånn AS med utgående merverdiavgift. Jan Banan, som er Arnes sønn, var daglig leder, administrerende direktør og enesaksjonær i dette selskapet.

Arne Banan var regnskapsfører for både sitt eget enkeltpersonforetak og Raske Biler.

Som følge av manglende betaling fra Klampen i Bånn, førte Raske Biler merverdiavgiften som tapt i omsetningsoppgaven. Da det heller ikke kom betaling fra Raske Biler til Arne Banan, tapsførte han også merverdiavgiften etter reglene om tap på krav. I forkant av tapsføringen hadde Arne Banan sendt to betalingspåminnelser og ett inkassovarsel til Raske Biler uten at dette hadde resultert i betaling.

Skattekontoret tok opp spørsmålet om vilkårene for tapsføring var oppfylt på Arne Banans hånd.

I perioden mellom bilsalgene og skattekontorets kontroll, hadde Arne Banan blitt pensjonist og Jan Banan heltidsstudent. Det ble derfor anført at det ikke var utsikter til videre drift i verken enkeltpersonforetaket eller Klampen i Bånn. Det ville heller ikke være noen fremtidsutsikter til betalingsevne hos Klampen i Bånn, og som en direkte følge av dette ville heller ikke Arne Banan motta betaling. I forbindelse med kontrollen ble det også opplyst at bilene skulle vært importert av Raske Biler, men at det ikke var mulig å betale kjøpesummen til Tyskland fra Raske Bilers konto. Beløpet ble derfor betalt av Arne Banan personlig.

<sup>1</sup> Hun er DH-kandidat 1989, juridikum 1994, juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt øst fra 1.1.2008.

<sup>2</sup> Utr. 2010 side 14.

I lys av dette vurderte skattekontoret for det første om fordringen var en reell kundefordring, i motsetning til lån eller kreditt, og for det andre om kravet var endelig tapt slik det kreves etter merverdiavgiftsloven.<sup>3</sup>

Skattekontoret viste til at betalingen fra Arne Banan skjedde fordi det ikke var mulig å betale fra Raske Bilers konto, og at dette i seg selv tydet på at fordringen ikke var en ordinær kundefordring, men et lån. Kontoret viste også til at Arne Banan ikke hadde gjort det som måtte kunne forventes av uavhengige parter, og at lånet var gitt fordi han ønsket å tilføre Raske Biler kreditt.

Skattekontoret vurderte deretter om kravet var å anse som endelig tapt, og kom til at heller ikke dette vilkåret var oppfylt. Kontoret mente at det faktumet at Arne Banan hadde blitt pensjonist, ikke alene kunne lede til at driften i Raske Biler aldri ville gi betalingsevne. Han hadde heller ikke foretatt seg de innfordringsskrittene som ville vært tatt dersom partene hadde vært uavhengige.

Skattekontoret kom til at vilkårene for å tapsføre merverdiavgiften ikke var oppfylt.

### MVA – OPS

Selskapet Læring og Næring AS og Andeby kommune inngikk i 2013 en avtale om såkalt OPS (offentlig privat

samarbeid) i forbindelse med oppføringen av ny skole i Andeby. Selskapet var kjent med at Skatt øst tidligere hadde ansett OPS-selskaper som utleiery av bygg som de kunne søke frivillig registrering for. Læring og Næring sendte derfor inn registreringsøknad med utfyllende vedleggsvbrev til skattekontoret. Selskapet ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og fradragsførte inngående merverdiavgift i kraft av registreringer.

I brev av 7. desember 2015<sup>4</sup> kom imidlertid Skattedirektoratet til at avtaler hvor leiebøpet i realiteten er nedbetaling, som hovedregel skal anses som salg av fast eiendom på kreditt. Slik virksomhet kan OPS-selskapene ikke registreres for, og vil følgelig ikke ha krav på fradrag for inngående merverdiavgift.

Læring og Næring ble kjent med Skattedirektoratets brev, og kontaktet skattekontoret med spørsmål om hvordan de skulle forholde seg til dette. Selskapet stilte spørsmål om partene, på tidspunktet for henvendelsen, kunne inngå en justeringsavtale og overdra justeringsretten til kommunen.

Skattekontoret viste til at dagens rettstilstand innebærer noe usikkerhet knyttet til klassifisering av OPS-avtaler i relasjon til merverdiavgiftsloven,<sup>5</sup> med tanke på hvilke tilfeller som vil være å anse som utleie av fast eiendom. I noen tilfeller kan det kan-

skje tenkes at rett klassifisering vil være at OPS-selskapet anses å ha utført et avgiftspliktig entreprisoppdrag for avtaleparten (kommunen). I et slikt tilfelle vil fradragsretten for OPS-selskapet være i behold. Den utgående avgiften som skulle ha vært betalt for entreprisoppdraget, vil kunne motsvares av en «umiddelbar» kompensasjonsrett, f.eks. når kommunen er byggherre. Kontoret viste til at vurderingene av om noe er entrepris, salg på kreditt eller utleie, er konkrete, men at mye kan løses ved at partene inngår klare avtaler.

I forhold til selskapets spørsmål om justeringsrett, viste skattekontoret til merverdiavgiftsforskriften<sup>6</sup> om vilkårene for overdragelse av en justeringsrett og Skattedirektoratets brev av 20. oktober 2015<sup>7</sup> om fristen for overdragelse av en justeringsrett. Direktoratet la til grunn at kommunen måtte motta justeringsoppstilling for å kunne dokumentere og bokføre et årlig justeringsbeløp, og at foreldelsesfristen først begynner å løpe fra det tidspunktet oppstillingen er utarbeidet fra selgerens side.

For Andeby ville dette innebære at kommunen kunne kreve kompensasjon fullt ut i kompensasjonsberettiget skolevirksomhet. Under forutsetning av at skolen allerede fra fullføringsstidspunktet måtte anses å ha vært Andeby kommunes eiendom, ville kommunen kunne settes i posisjon til å kreve justering for inngående avgift for hele justeringsperioden, så snart de hadde mottatt juste-

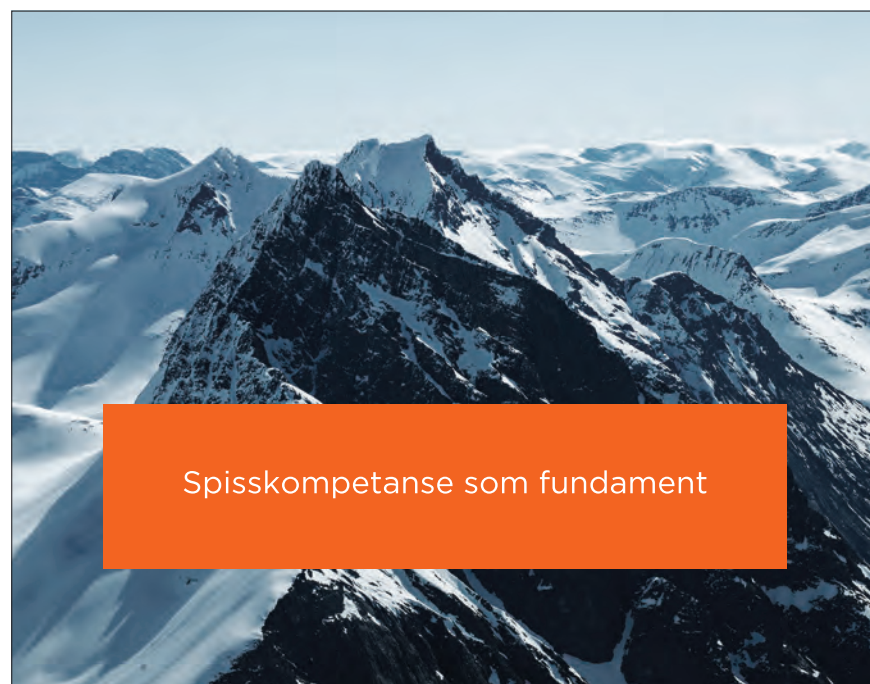
3 Merverdiavgiftsloven § 4-7.

4 Publisert på skatteetaten.no.

5 Merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd bokstav b.

6 Merverdiavgiftsforskriften §§ 9-3-2 og 9-3-5.

7 Publisert på skatteetaten.no.



Spisskompetanse som fundament

## Advokatfusjon

Advokatfirmaene Seland og Orwall har slått seg sammen for å bli blant de ledende innen skatte- og avgiftsrett, samt fast eiendom.

Les mer på [selandorwall.no](http://selandorwall.no)



ringsoppstilling fra Læring og Næring. Skattekontoret understreket at justeringsretten naturligvis bare kunne overføres i den grad inngående avgift ikke ble fradragsført/kompensert på selskapets hånd uten å ha blitt tilbakeført. Både Læring og Næring og Andeby kommune kunne si seg fornøyde med denne løsningen.

## Utleie av svenske busser til norske næringsdrivende

Skattekontoret fattet vedtak om etterberegning av det svenske leasingselskapet Lease och Load AB, for selskapets utleie av busser til norske næringsdrivende. I vedtaket viste skattekontoret til at utleie av varer er en stedbunden tjeneste, og at utleie til norske næringsdrivende er å anse som omsetning i Norge, selv om kundene må hente og tilbakelevere bussene i Sverige etter endt leieperiode.

Saken gjaldt flere hundre busser, og det var vanskelig for det svenske selskapet å vite hvor bussene skulle brukes etter overlevering, særlig fordi kundene ikke alltid visste dette selv. Noen busser hadde utelukkende vært brukt i utlandet, andre til og fra Norge i forbindelse med «harry-handel», mens enkelte også hadde vært brukt i Norge over noe tid. De fleste av bussene hadde GPS-tracking, men skattekontoret anså det som en tilnærmet uoverkommelig oppgave å få tilgang til og gjennomgå, alle disse dataene for kontrollperioden.

Som utgangspunkt for etterberegningen, la skattekontoret til grunn at utleie av varer ikke er en fjernleverbar tjeneste, og at omsetning av ikke-fjernleverbare tjenester i Norge utløser avgiftsplikt for selger. Skattekontoret viste blant annet til at Skattedirektoratet i en bindende forhåndsuttalelse<sup>8</sup> om utleie av byggekraner, hadde uttalt at det er en etablert avgiftsplikt for utleier i den grad varene befinner seg i Norge.

Lease och Load var prinsipielt uenig i skattekontorets rettslige standpunkt, og i forbindelse med klagebehandlingen gikk skattekontoret gjennom saken på nytt. At utleier skal betale norsk moms for vederlag som knyttet seg til bruk av busser i Norge, var etter skattekontorets syn i tråd med tidligere praksis og den bindende forhåndsuttalelsen. Merverdiavgiftsplikt for utleier fremstår umiddelbart som rimelig, selv om bussene også brukes i utlandet. «Norske» utleiere av campingvogner betaler f.eks. regelmessig moms av hele leie-

vederlaget selv om leietaker legger deler av ferieturen til utlandet.

Skattekontoret foretok en fornyet vurdering og kom til at vedtaket måtte omgjøres. At leietakerne er «norske» kunne ikke medføre full merverdiavgiftsplikt for Lease och Load i Sverige. Det faktumet at utleieren var klar over at kundene var norske, og at bussene ville bli og faktisk også ble benyttet i Norge, ville inngå i skattekontorets nærmere vurderinger av om utleieren måtte betale merverdiavgift på deler av utleien. Skattekontoret antok derfor at utleieren bare var avgiftspliktig for den delen av utleien/omsetningen som måtte sies å ha foregått i Norge.

## Diverse Legeerklæring

I en sak hvor skattekontoret hadde tatt arrest i et større pengebeløp, mottok skattekontoret en attest fra skattyters fastlege. Legen hadde signert attesten med sin overlegetittel i en offentlig stilling. I attesten ble det beskrevet hvordan skattyteren hadde bygget seg opp en formue ved kjøp og salg av fast eiendom, og det ble vist til skattyters private lån. Legen fremhevet skattyters familieforhold og flere forhold rundt dette. Avslutningsvis kom legen med sin vurdering av skattyters psykiske helse-tilstand der han konkluderte med at han, for å unngå varig og behandlingsresistent psykiatrisk sykdom, snarest mulig måtte få tilbakeført skattebeløpet.

Etter skattekontorets vurdering var dette en legeerklæring som gikk langt utover det en lege – i sådan egenskap – kunne bekrefte. Skattekontoret sendte derfor en henvendelse til Fylkesmannen i Oslo og Akershus og ba Fylkesmannen vurdere hvorvidt attesten var i samsvar med lovens krav til attester og erklæringer.

Fylkesmannen åpnet tilsynssak og konkluderte med at legen hadde brutt forsvarlighetskravet i helsepersonelloven § 15 første ledd, om krav til attester, på flere punkter. Det ble vist til at en legeerklæring skal omhandle helsemessige/medisinske forhold hos den det gjelder. Legen har ikke forutsetninger for å vurdere finansielle/økonomiske forhold, og dette er uansett tema som ikke bør omhandles i en sådan legeerklæring. En legeerklæring kan beskrive en pasients psykiske påkjenninger som følge av en aktuell situasjon, men det er ikke en leges oppgave å mene noe om hvordan politi, skattemyndigheter etc., bør handle. I tillegg ble det påpekt at legen

hadde blandet sammen rollene som offentlig overlege og fastlege, hvilket antakelig skyldtes et ønske om å gi erklæringen en særlig tyngde. Fylkesmannen forutsatte avslutningsvis at vurderingen ble tatt til følge for ettertiden og at virksomheten ble innrettet i henhold til dette.

## Rettelse

En tidligere publisert forhåndsuttalelse fra saksbehandlingen i Skatt øst 2014/15 (Revisjon og Regnskap nr. 2 2016), omhandlet realisasjons-, utbyttebeskatning og ulovfestet gjennomskjæring ved overføring av selskapsandel.

Saken gjaldt en far som ønsket å gi bort en selskapsandel han eide i Gullveien 1 ANS slik at sønnen kunne drive selskapet videre. Faren planla å gi andelen, som hadde en negativ skattemessig inngangsverdi på 2 MNOK, vederlagsfritt til sønnens aksjeselskap som ledd i generasjonsskifte. Verdien av gaven var ca. 9 MNOK.

Skattekontoret ble bedt om å drøfte om ulovfestet gjennomskjæring kunne anvendes. Skattekontoret la ved vurderingene til grunn at den negative inngangsverdien ville falle bort. Kontoret konkluderte likevel med at disposisjonen ikke fremstod som hovedsakelig skattemessig motivert, og at den etter en totalvurdering ikke stred mot deltakermodellen eller kontinuitetsreglene.

Skattekontoret har, etter en fornyet vurdering, kommet til at det gjelder kontinuitet ved overføring av selskapsandel til barns aksjeselskap, jf. skatteloven § 9–7 tredje ledd. Kontinuitetsprinsippet ble innført som hovedregel for arve- og gaveoverføringer da arveavgiften ble opphevet fra og med inntektsåret 2014. Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker overtar arvelaters/givers skattemessige stilling knyttet til de overførte formuesobjektene, herunder inngangsverdi og andre skatteposisjoner.

*Det følger også av Lignings-ABC 2015/16 side 134 pkt. 3.1.4 at:* «Hvis giver og/eller mottaker ikke faller inn under aksjonærmodellen eller deltakermodellen, gjelder reglene om kontinuitet i sktl. § 9–7. Dette gjelder f.eks. hvis gaven gis til et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap som eies eller kontrolleres av personer som giveren ønsker å berike.»

Konklusjonen med hensyn til ulovfestet gjennomskjæring blir imidlertid den samme.

<sup>8</sup> BFU 35/10.