

Del III:

Skattebehandling i 2007 og 2008



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 1995–1998, seniorrådgiver Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør ved Oslo likningskontor fra 1.6.2000 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.2008.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2007/2008. Denne delen (III) av artikkelen omhandler saker behandlet i overligningsnemnda og skatteklagenemnda

Overligningsnemnda/ skatteklagenemnda

Internprising

Selskapet er kommisjonær for den engelske kommittenten UK Ltd. Selskapene er del av samme konsern. Konsernet produserer, selger og markedsfører maskiner. I tillegg utfører og selger konsernet tjenester knyttet til service, vedlikehold og reparasjoner på maskinene. Konsernspissen er hjemmehørende i USA. Konsernet har drevet virksomhet i Norge siden 1960-tallet. Frem til 1994 drev de som et norsk salgsselskap og genererte all inntekt fra egen virksomhet. I 1995 gikk selskapet i Norge over til å bli kommisjonær. En kommisjonær opptretter for fremmed regning, men i eget navn. Kommisjonæren blir forpliktet overfor tredjemann (kunden). Overfor oppdragsgiveren, kommittenten, er kommisjonæren en mellommann. De varer som er overlatt kommisjonæren for salg, er fortsatt kommittentens

eiendom inntil eiendomsretten er gått over til tredjemann.

Kommisjonsvirksomheten til selskapet har gått med til dels betydelige underskudd over flere år. I den samme perioden har alle de sammenlignbare uavhengige selskapene i samme bransje gått med overskudd.

Kommittenten har eiendomsrett og risiko for varene. Kommittenten har også ansvar for kreditt, garanti og reklamasjoner vedrørende solgte varer.

Kommittenten fastsetter og informerer selskapet i Norge om den kommisjonssatsen kommittenten er villig til å betale selskapet på grunnlag av budsjett over forventede inntekter og kostnader knyttet til kommisjonsvirksomheten. Det er forutsatt at selskapet skal innrømmes en markedsmessig fortjeneste.

Hver av partene kan anmode om at budsjettene blir korrigert for å ta hensyn til endringer i de faktiske forutsetninger som lå til grunn for de opprinnelige budsjettene.

Selskapet klarer ikke å oppnå de resultater selskapet har budsjettet med når det gjelder kommisjonssalg av varer. Avviket varierer fra 18,5 % til 33,7 % i perioden 1996 til 1999. Videre har selskapet en rett til å få oppjustert sitt kommisjonsvederlag når lokale eller ekstraordinære omstendigheter fører til at den opprinnelig avtalte raten ikke gir selskapet en rimelig fortjeneste. Selskapet krevde ikke justering av kommisjonsvederlaget til tross for at de har drevet med underskudd over flere år.

Selskapet har heller ikke foretatt noen internprisingsanalyser knyttet til kommisjonsvederlaget som selskapet får av kommittent UK Ltd.

Etter overligningsnemndas vurdering var kommisjonsvederlaget ikke basert på arm-

lengdeprinsippet så lenge selskapet hadde gått med underskudd over flere år og ikke benyttet seg av muligheten til å få økt inntektene. Selskapet hadde heller ikke foretatt seg noe for å finne en armlengdepris knyttet til kommisjonsvederlaget.

Etter nemndas vurdering hadde selskapet ikke foretatt noen realistisk budsjettering av varesalget og hadde heller ikke benyttet muligheten til å justere grunnlaget for kommisjonssatsen. En slik korleksjon ville gitt selskapet et høyere kommisjonsvederlag.

Selskapet hevder at det må tas hensyn til at kommisjonsavtalen er av eldre dato hvor det ikke var formelle krav til transferpricingdokumentasjon eller benchmarkstudier. Det ble vist til Høyesteretts avgjørelse i Statpipe-dommen, inntatt i Utv. 2003 side 1317, hvor det fremgår at «... vurderingen av om en avtale er inngått på armlengdemessige vilkår, vil måtte skje ut fra situasjonen slik den fortonte seg for partene da avtalen ble inngått.»

Videre ble det anført at problemet ikke var kommisjonsraten eller påslaget, men at selskapet ikke hadde oppnådd de budsjettmål som ble satt.

Etter nemndas vurdering ville et uavhengig selskap benyttet muligheten til å få oppjustert kommisjonsvederlaget og justert budsjettet slik at det stemte med de faktiske forutsetningene.

Overligningsnemnda konkluderte med at det forelå et interesserefellesskap som var årsaken til at inntekten til den norske kommisjonæren ble redusert. Det var derfor grunn til å fastsette virksomhetens inntekt ved skjønn, jf. skatteloven § 13-1.

Ved utøvelsen av skjønnet tok overligningsnemnda utgangspunkt i OECDs retningslinjer for å finne frem til riktig prising i konsern. Av retningslinjene frem-

går det at partene bør forsøke å komme frem til en fornuftig ordning som tar hensyn til de ulike metoders mangel på presisjon, samt ønsket om høyere grad av sammenlignbarhet og et mer direkte og tettere forhold til transaksjonen.

Etter overligningsnemndas vurdering var det vanskelig å fremskaffe tilstrekkelig informasjon om uavhengige transaksjoner. Dessuten var det ikke enkelt å finne sammenlignbare kommisjonærer. Verken sammenlignbar ukontrollert prisemethode, videre salgsmetoden eller kost pluss-metoden var derfor anvendelig. Når det gjaldt fortjenestefordelingsmetoden, knyttet det seg store vanskeligheter med å få tilgang til tilstrekkelig detaljert informasjon fra utenlandske konsernfeller. I tillegg var det vanskelig å måle de samlede inntekter og kostnader for alle de nærstående foretak som deltok i de kontrollerte transaksjonene, samt å verdsette og fordele innsatsfaktorene som inngikk i transaksjonen. Overligningsnemnda kom derfor til at heller ikke fortjenestefordelingsmetoden var anvendelig.

Når ingen av de tradisjonelle transaksjonsmetodene eller overskuddsfordelingsmetoden var anvendelige, måtte nemnda vurdere om fortjenestesammenligningsmetoden (TNMM) kunne benyttes. Metoden er anerkjent av OECD på samme linje som overskuddsdelingsmetoden. Ved anvendelsen av TNMM vurderes det om det er handlet på armlengdevilkår ved å sammenligne nettofortjenesten den tilknyttede parten har på transaksjonen med den nettofortjenesten sammenlignbare uavhengige parter oppnår på tilsvarende transaksjoner. Metoden er basert på at man vurderer en enkelt transaksjon, men flere likeartede transaksjoner kan også vurderes samlet – dog ikke fortjenesten i hele selskapet. Etter at sammenligningsanalysen er gjennomført, må det vurderes hvordan intervallet med armlengdepriser skal benyttes på de transaksjoner som er vurdert.

Det måtte foretas en rekke justeringer og tillempinger av metoden fordi sammenlignbare selskap ikke drev som kommisjonærer. De fleste sammenlignbare transaksjoner var heller ikke uavhengige. I tillegg omfattet ikke virksomheten bare salg av maskiner, men også service og vedlikeholdstjenester.

Det ble gjennomført sammenligningsanalyser og risiko- og funksjonsanalyser som grunnlag for hvilket armlengdeintervall som skulle benyttes ved skjønnsutøvelsen.

Resultatet av analysene viste at sammenlignbare transaksjoner hadde en gjennomsnittlig driftsmargin på mellom 2,3 % og 3,5 % de aktuelle årene, med et gjennomsnitt på 2,8 %. Etter en konkret helhetsvurdering kom overligningsnemnda til at en markedsmessig driftsmargin skjønsmessig kunne fastsettes til 2,5 %. Inntekten ble derfor økt med til sammen 107 MNOK.

Hjemmehørende i Norge? Klassifikasjon som lån, lønn eller utbytte

Finansmannen fra Lillevik leverte forhåndsfyllt selvangivelse (PSA). Han sendte ikke selvangivelse for selskapet – Kapital Ltd. – hvor han var daglig leder, eier og styreleder, og ga for øvrig heller ingen opplysninger om selskapets inntekter som senere viste seg å være ca. 33 MNOK. Selskapet var opprinnelig registrert på øynasjonen Samoa sør i Stillehavet. Skattyter hadde benyttet seg av tjenester fra Oca World Wide, avdeling Hong Kong, ved opprettelsen av selskapet. Selskapet ble registrert med postboksadresse i Hong Kong og angitt som hjemmehørende på Samoa. Det fremgikk heller ikke av skattyters personlige selvangivelse at han eide selskap registrert i lavskatteland. Til tross for at han hadde tatt ut millionbeløp fra selskapet, unnlot han å gi opplysninger om å ha mottatt ytelser som lån, lønn eller utbytte fra dette.

Skattyteren hevdet at selskapet ikke hadde levert selvangivelse og næringsoppgave fordi advokatfirmaet hadde konkludert med at selskapet var å anse som et NOKUS-selskap, som skulle lignede sammen med skattyteren personlig.

Finansmannen hevdet videre at midlene som var tatt ut av selskapet, var å anse som lån fra selskapet til han.

Innledningsvis måtte overligningsnemnda ta stilling til hvor selskapet var hjemmehørende.



HJEMMEHØRENDE? Selskapet var registrert med postboksadresse i Hong Kong og angitt som hjemmehørende på Samoa.

rende. Dersom selskapet var hjemmehørende her, var det spørsmål om aktiviteten var å karakterisere som virksomhet i skattelovens forstand.

Kapital Ltd. var etter foreliggende opplysninger opprettet i samsvar med lovgivningen på Samoa. Selskapet ble ansett å være reelt. Selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge er de selskaper som er «hjemmehørende i riket», jf. skatteloven § 2-2 første og sjette ledd. Slike selskaper er skattepliktige i henhold til globalinntektsprinsippet, jf. bestemmelsens sjette ledd. Utenlandskregistrerte selskaper kan ha alminnelig skatteplikt til Norge hvis de oppfyller de skattemessige vilkårene for å anses som hjemmehørende i Norge. Det innebærer at et utenlandsk selskap registrert i lavskatteland i disse tilfellene ikke omfattes av NOKUS-reglene. I den forbindelse er det ikke avgjørende om selskapet er stiftet i Norge eller i utlandet. Av Ot.prp. nr. 16 (1991-92) side 67 fremgår det:

«Et selskap med reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der. Det vil være tilfelle når virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge, jf. skatteloven §15 første ledd bokstav b. I denne situasjonen vil selskapet likevel være skattemessig hjemmehørende i Norge.»

Skattyter ga forskjellige forklaringer om hvor virksomheten var drevet fra. Skattekontoret antok at kontoradressen og driftsstedet reelt sett hele tiden var i Norge på bostedsadressen til daglig leder og styreleder. Det var ikke kjent for skattekontoret hvor generalforsamlingen ble holdt da selskapet ble stiftet. Videre forelå det heller ikke opplysninger fra bankkontoutskrift eller annen dokumentasjon.

Overligningsnemnda la til grunn at adressen i Hong Kong kun var en postboksadresse og at virksomheten ikke var bestyrt fra Hong Kong. Videre tok nemnda utgangspunkt i det reelle tilknytningsforholdet til Norge. Det ble lagt avgjørende vekt på at ledelsen på styrenivå og de øvrige ledelsesfunksjoner fant sted i Norge. Kapital Ltd. ble derfor ansett som hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 første og sjette ledd.

Det følger av skatteloven § 2-2 sjette ledd at skatteplikten for selskap som er hjemmehørende i Norge, gjelder all formue og inntekt i Norge og i utlandet (globalinntekt). Det

innebærer at selskapet ble skattepliktig til Norge for kapitalinntekter og kapitalgevinster i utlandet, jf. skatteloven § 5-1.

Finansmannen hadde tatt ut 14,5 MNOK som etter hans vurdering var å anse som lån. Nemnda måtte derfor vurdere hvorvidt uttaket var å anse som lønn, lån eller utbytte.

Det følger av ligningsloven § 8-1 nr. 1 at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen ved vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Ligningsmyndighetene må bygge på det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som mest sannsynlig.

Skattekontoret måtte således foreta en helhetsvurdering av foreliggende fakta, herunder om det ble opprettet låneavtale, tilbakebetalingsvilkår, sikkerhet, dokumentasjon, personlig ansvar for lånet mv., for å vurdere om lånet var reelt. Det vesentligste i denne vurderingen var hvorvidt det forelå en reell forpliktelse til å betale lånet tilbake.

Etter overligningsnemndas vurdering var det skattyter som hadde bevisbyrden for at lånet var reelt.

Å yte lån er en gjensidig transaksjon der debitor har tilbakebetalingsplikt. I låneforhold må følgelig låneforholdet dokumenteres ved skriftlig låneavtale eller annen dokumentasjon. I Vrybloed-dommen, inntatt i Utv. 1998 side 630, er følgende sagt om hvorvidt lån kan anses som reelt og ikke utgjør et forskuttert utbytte:

«... et låneforhold må kunne etterspores ved at det før ligningsmyndighetene reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfeller aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder.»

Rettspraksis har vist skepsis mot å godta lån som ikke fremgår av tidligere selvangivelser. Videre har rettspraksis lagt til grunn at det i utgangspunktet må være situasjonen slik den var da verdioverføringen fant sted som er avgjørende for hvordan transaksjonen skal vurderes.

Finansmannen hevdet at det forelå en avtale om lån av inntil 10 MNOK, og at avtalen automatisk ble fornyet med nye 12 måneder ved hvert årsskifte. Det var avtalt renter, men ingen tilbakebetalingsvilkår.

Etter overligningsnemndas vurdering fremsto ikke utbetalingene som lån. Den angivelige avtalen inneholdt ikke betingelser for tilbakebetaling. I henhold til denne kunne Finansmannen øke lånebeløpet og innfri det når han selv ønsket det. Videre ble det avtalt at lånet automatisk ble forlenget hvert kalenderår. Avtalte renter ble ikke betalt og Finansmannen hadde ikke ført opp lånet i sine selvangivelser. Det var heller ikke stilt noen sikkerhet for tilbakebetalingen. Uttakene var ikke benyttet til anskaffelse av kapitalgjenstander, men var gått til forbruk. Finansmannen opplyste videre at han ikke hadde øvrige inntekter. Ved utgangen av inntektsåret 2004 hadde han tatt ut ca. 9 MNOK og ved utgangen av inntektsåret 2005 hadde han tatt ut ytterligere 5,5 MNOK, dvs. totalt 14,5 MNOK i 2004 og 2005. I tillegg hadde han lån til selskapet i forbindelse med huskjøp som alene utgjorde ca. 14,5 MNOK. Dette lånet var ikke omtvistet.

Etter skatteloven § 5-1 anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet som skattepliktig inntekt. For at en fordel skal anses vunnet ved arbeid, må det foreligge sammenheng mellom den ervervede fordelen og det utførte arbeidet. Dette er en konkret vurdering der bl.a. avgivers tilknytning til mottaker og fordelens foranledning og sammenheng med arbeidet får betydning. Det er ikke noe vilkår at skattyter har krav på ytelsen. Finansmannen og selskapet ble anmodet om å redegjøre for hvor arbeidet ble utført, hva arbeidet hadde bestått i og dets omfang. Det kom ikke svar. Det fremgikk av e-poster i databeslaget at Finansmannen har utført arbeid for selskapet i forbindelse med kjøp og salg av fiskeselskaper. Det var noe uklart hva markedsverdien var for det arbeidet Finansmannen hadde utført for selskapet. Selskapet har estimert at arbeidet til andre som utførte de tilsvarende tjenestene var verdt mellom kr 900 000 og 3 MNOK. Finansmannen synes å ha utført mer arbeid enn de andre i tillegg til at han var daglig leder i selskapet. Skattekontoret antok at markedsverdien på arbeidet Finansmannen har utført i det minste utgjorde 3 MNOK. Skattekontoret økte derfor skattyters lønnsinntekt med 3 MNOK, jf. ligningsloven § 8-2 nr. 2.

Det ble videre vurdert om det resterende uttaket var å anse som utbytte. Det følger av skatteloven § 10-11 at utbytte er skattepliktig inntekt. Som utbytte regnes enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Finansmannen var eneaksjonær i selskapet, og han hadde fått en vederlagsfri overføring av verdier. Skattekontoret kom derfor til at 11,5 MNOK var å anse som utbytte.

For at en utdeling fra selskap til aksjonær skal kunne anses som lovlig utbytte, må visse formelle krav være oppfylt. For at det skal foreligge lovlig utdeling av utbytte fra utenlandskregistrert selskap hjemmehørende i Norge, er det krav om at selskapet minst må følge de selskapsrettslige regler i stiftelseslandet. I tillegg må de materielle vilkår i aksjeloven følges så langt de passer. Finansmannen hadde ikke fremlagt slik dokumentasjon eller på annen måte sannsynliggjort at utbyttet var lovlig etter utenlandsk rett. Overligningsnemnda kunne heller ikke se at de materielle vilkårene knyttet til aksjeloven kunne anses oppfylt. Etter nemndas vurdering oppfylte ikke utbetalingene vilkårene til lovlig utdeling, og ble av denne grunn ansett som et ulovlig utbytte. Godtgjørelsesfradrag ble derfor ikke innrømmet.

Finansmannen ble anmeldt til politiet. Han ble deretter tiltalt og dømt til fengsel i to år og seks måneder for grov skattesvik og regnskapsbrudd. Han ble også fradømt retten til å drive næringsvirksomhet i tre år. Retten vurderte forholdet som grovt – særlig på grunn av beløpets størrelse. I tillegg ble det utført en måte som retten mente i særlig grad hadde vanskeliggjort oppdagelsen. Det ble vist til at det ble benyttet bankkonto i Sveits, tilhørende en Bahamasregistrert bank, at selskapet var registrert i utlandet og at alle forretningsforbindelser hadde fått oppgjør til sveitsiske bankkonti.

Finansmannen hadde også vært involvert i å antedatere dokumenter og opprette dokumenter som ikke ga et riktig bilde av de reelle transaksjonene og derved medvirket til å tilsløre de reelle forhold både for seg selv og andre skattytere. Dette hadde gjort det vanskelig for ligningsmyndighetene å avdekke forholdet. Etter rettens vurdering var dette klart straffeskjerpende.

Lån, lønn eller utbytte – medhold

Ronny Racer var styreleder og administrerende direktør i Kapital AS. Han eide 65 aksjer i Kapital og kameraten eide 35

aksjer. Det var kun Ronny Racer som var aktiv i selskapet, og selskapet var således ikke delingspliktig.

Selskapet gikk med solide overskudd i perioden 2000 til 2004.

Ronny Racer mottok lønn på mellom kr 300 000 og kr 400 000.

Det forelå en mellomregningskonto mellom Ronny Racer og Kapital AS. Saldo på mellomregningskontoen var i perioden på mellom kr 200 000 og kr 500 000 i selskaps favør.

Det ble avholdt bokettersyn i selskapet og det ble foreslått å anse saldoen på mellomregningskontoen som utdelt utbytte uten rett til godtgjørelsesfradrag. Ligningsnemnda sluttet seg til dette. Dette var begrunnet med at det ikke forelå skriftlig låneavtale, kontoen var belastet mange mindre uttak og mellomværende ikke var nevnt i noter til regnskapet. Det var registrert pant i skattyters bolig, men pantet var ikke tinglyst og slik sett var det mer eller mindre verdiløst.

Ronny Racer klaget til skatteklagenemnda.

Etter grundig saksbehandling på skattekontoret hvor det ble hentet inn ytterligere opplysninger, ble saken fremmet for skat-

teklagenemnda med forslag om å anse saldoen som lån. Ett av medlemmene dissenterte og mente at det ikke kunne konkluderes med at det forelå tilbakebetalingsplikt. Saken ble derfor behandlet av skatteklagenemnda i utvidet avdeling som ga skattyteren medhold i at mellomværende måtte karakteriseres som lån.

Nemnda la vekt på at det forelå en avtale om tilbakebetaling og at det var styreprotokollert at Ronny Racer kunne trekke på en kredittamme i selskapet. Det var avtalt tilbakebetalingsbetingelser og disse var overholdt. Både skattyter og selskapet hadde ført opp henholdsvis lån og fordring i selvangivelsene. I en periode var det også belastet og betalt renter.

Avskåret fradrag – bytte av fast eiendom – mva

Selskapet hadde behov for arealer til utbygging av lokaler til varesalg. Selskapet kjøpte derfor den tilgrensende eiendommen med påstående bolighus. Selskapet hadde en annen tomt hvor nytt bolighus ble oppført, og denne eiendommen ble av selskapet benyttet til betaling for ervervet.

Selskapet anførte at oppføringen av det nye bolighuset var relevant for varesalgsvirksomheten, og at inngående avgift var fradragsberettiget på linje med andre kostnader ved det nye salgslokalet.

Skattekontoret la til grunn at bytteavtalen medførte at selskapet hadde omsatt fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 3. Kostnadene med oppføringen av det nye bolighuset ble ansett som innsatsfaktorer for denne unntatte omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven § 5a. Inngående avgift ble følgelig tilbakeført og det ble ilagt 10 % tilleggsavgift.

Aktivering eller utgiftsføring – driftsmiddel eller vare

Et legemiddelfirma utvikler, produserer og markedsfører legemidler og helseprodukter til mennesker og dyr. I tillegg til utvikling av egne medisiner kjøper selskapet resepter til kopimedisin.

Det må vurderes hvorvidt utgiftene skal utgiftsføres direkte eller aktiveres, og om kostnadene til kjøp av resepter for kopimedisinene er å anse som varer eller driftsmidler.

Selskapet selger produkter der tiden har gått ut for patentene, dvs. kopipreparat som er basert på samme aktive stoff der

det normalt brukes den generiske betegnelsen.

For å kunne produsere og markedsføre et kopipreparat må selskapet ha godkjennelse fra helsemyndighetene i de enkelte land. Dette krever mye dokumentasjon. Denne dokumentasjonen kalles registreringsfiler. Godkjennelsen fra helsemyndighetene fornyes hvert femte år.

Selskapet har kjøpt slik dokumentasjon fra selskaper som har spesialisert seg på å lage dette. Dokumentasjonen benyttes for å få godkjennelse til å produsere, markedsføre og selge produkter i selskapets navn med den generiske betegnelsen. Ifølge avtalene som selskapet har inngått om kjøp av registreringsfiler, er selskapet vanligvis forpliktet til å kjøpe råvarer eller eventuelt ferdigvarer et visst antall år, typisk fem år. Etter dette kan selskapet enten velge å forlenge avtalen, eller å produsere selv. Selskapet har opplyst at de ikke selv produserer noen av disse produktene.

Selskapet har opplyst at det tar tre–fem år fra kjøpet av registreringsfilene til produkt lansering. Selskapet har ubegrenset rett til å bruke registreringsfilene så lenge selskapet ønsker å ha produktet i markedet. Det er markedet og produktets lønnsomhet som avgjør varigheten. Selskapet har ikke rett til å videreselge avtalene om registreringsfilene eller de rettighetene som tilhører disse avtalene.

Det meste av dokumentasjonen knyttet til kopipreparater i legemiddelbransjen gjøres offentlig tilgjengelig av Statens legemiddelverk i forbindelse med preparatomtalen når markedsføringstillatelse blir gitt. Informasjon knyttet til selve produksjonen av kopipreparatet er imidlertid ikke offentlig, f.eks. hvilke maskiner som er benyttet i produksjonen, analysemetoder, hvor man får råstoffer fra, etc. Etter overligningsnemndas vurdering var dette knowhow som måtte knyttes direkte til registreringsfilene. Den dokumentasjon som registreringsfilene representerte, var anskaffet separat ved konkrete avtaler med registreringsfilleverandøren og var således identifiserbare eiendeler som ble benyttet til produksjonen, dvs. driftsmidler og ikke en vare.

Legemiddelforetaket kunne derfor ikke foreta direkte utgiftsføring med hjemmel i skatteloven § 14-5 annet ledd som indirekte kostnad ved tilvirkning av varer. Skatteloven § 14-4 sjette ledd om forskning og utvikling kom heller ikke til anvendelse da



MEDHOLD: Skattyter fikk medhold i at mellomværende måtte karakteriseres som lån.

registreringsfilene ikke gjaldt selskapets «egen» forskning og utvikling. Etter nemndas vurdering hadde registreringsfilene en varig verdi for skattyter da de inneholdt opplysninger som kunne disponeres av selskapet alene. Det forhold at selskapet måtte betale for registreringsfilene, viste også at de hadde varig verdi. Selskapet kunne derfor ikke fradragføre utgiftene direkte med hjemmel i skatteloven § 6-1.

Når det gjaldt spørsmålet om fradrag for avskrivninger, påpekte overligningsnemnda at dette var avhengig av om det immaterielle driftsmidlet måtte anses som tidsbegrenset eller ikke. Av skatteloven § 6-10 tredje ledd fremgår det at avskrivninger på tidsbestemte immaterielle driftsmidler bare kan innrømmes dersom verdifallet er åpenbart. I så fall gis det avskrivninger over driftsmidlets levetid, jf. § 6-10 tredje ledd og § 14-50. Overligningsnemnda la til grunn at varigheten av markedsføringstillatelsen ikke viste den økonomiske levetid til registreringsfilene og det var ikke påvist at det forelå åpenbart verdifall.

Ved spørsmål om fradragføring av første-gangsregistreringsgebyr til det offentlige ved søknad om markedsføringstillatelsen, la overligningsnemnda til grunn at markedsføringstillatelsen som gis av Statens legemiddelverk ikke er tildeling av et begrenset gode. Statens legemiddelverk utfører en lovpålagt kontroll og godkjenning av medisiner som selges i Norge. Også i andre tilfeller har det offentlige hjemmel for å pålegge produktkontroll for bl.a. å forebygge helseskader, jf. produktkontrollloven av 11. juni 1976 nr. 79. Med hjemmel i sistnevnte lov kan godkjenningen gjøres tidsbegrenset og det kan kreves gebyr ved behandlingen av søknaden.

I forarbeidene til skatteloven § 14-5 annet ledd bokstav a i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) punkt 7.4.2 sies det:

«De indirekte produksjonskostnadene, for eksempel (...) utgifter til produktkontroll (...) utgiftsføres i det året de påløper (...).

Departementets begrep «produktkontroll» måtte derfor etter overligningsnemndas oppfatning være slik produktkontroll som følger av lov om produktkontroll og tilsvarende bestemmelser, f.eks. legemiddeloven. At denne kontrollen utøves av andre enn skattyter selv, kan ikke være avgjørende. Det ville være inkonsekvent om utgifter til produktkontroll som gir en tidsbegrenset

godkjenning skal være direkte fradragsberegtiget etter § 14-5 annet ledd bokstav a, mens en godkjenning som er tidsbegrenset, skal aktiveres. Utgifter til førstegangsregistrering ble derfor godtatt fradragført direkte og skattyter fikk således medhold på dette punkt. Skattyters adgang til direkte utgiftsføring av ytterligere gebyrer til Statens legemiddelverk var ikke omtvistet.

Forholdsmessig fradrag må i rimelig grad gjenspeile faktisk bruk – også for driftsutgifter – mva

Det er noe omstridt om avgiftspliktige har et krav på forholdsmessig fradrag for driftsutgifter etter en omsetningsbasert nøkkel, eller om antatt faktisk bruk også for slike kostnader er et avgjørende parameter. Omsetningsbasert fordeling har en sterk stilling i EU-retten.

Et finansieringsselskap drev virksomhet med både utlån og leasing, henholdsvis utenfor og innenfor avgiftsområdet. Inngående avgift på felleskostnader skulle følgelig bare komme forholdsmessig til fradrag, jf. merverdiavgiftsloven § 23.

Selskapet benyttet omsetningsbasert fordelingsnøkkel, både for driftsutgifter og investeringer. Som omsetning utenfor avgiftsområdet hadde selskapet ansett rentemarginen på sine utlån, som omsetning innenfor avgiftsområdet leasingvederlag inklusiv gebyrer.

Til støtte for sin behandling anførte selskapet blant annet at en omsetningsbasert fordelingsnøkkel måtte anses som et forsvarlig skjønn over antatt bruk, og at det uansett hadde en rett til å benytte slik nøkkel for felles driftsutgifter, jf. forskrift nr. 18 § 3. Det ble også vist til utenlandsk rett.

Skattekontoret viste til at fordelingsnøkkel for driftsutgifter i rimelig grad må gjenspeile faktisk bruk. En tok utgangspunkt i antall låne- og leasingkontrakter. Leasingkontraktene ble imidlertid gitt større vekt ut fra betraktning om at disse krevde større innsats enn låneforholdene. Differansen mellom omsetningsbasert nøkkel og skjønn over antatt bruk utgjorde for de kontrollerte årene ca. 30 %-poeng pr. år, fra ca. 70 % til 40 %. Avviket ble ansett å være så vidt stort at det ga skjønnsgrunnlag, og som så vidt uaktsomt at 5 % tilleggsavgift ble ilagt.

Klagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling og stadfestet etterberegningvedtaket.

DIVERSE

Frivillige beriktigelser

Det har gjennom det siste året vært skrevet mye om frivillige beriktigelser og det har på den måten blitt godt kjent at en frivillig beriktigelse av tidligere gitte opplysninger blir behandlet mildt med normalt 1 % tilleggsatt.

Skattetaten ønsker å bidra til at de som ønsker å hente penger hjem fra utlandet kan gjøre dette uten å risikere politianmeldelse og høy tilleggsatt.

For skattytere som frivillig retter tidligere gitte opplysninger, skal tilleggsattens settes lavere eller den kan sløyfes helt, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 3. I de omtalte sakene vil det ikke være gitt noen opplysninger tidligere. Ved langvarig praksis har § 10-4 nr. 3 vært tolket slik at den også omfatter tilfeller hvor midler hentes hjem fra utlandet selv om de ikke har vært opplyst om tidligere og uansett hva som er årsaken til at midlene nå hentes hjem. Det er imidlertid forventet at vedkommende ikke kommer noe bedre ut enn de som har valgt å ha pengene sine i Norge i hele perioden. Tilleggsattens settes derfor i de aller fleste tilfellene til 1 %. Skattyters ligninger vil som regel bli endret inntil ti år tilbake i tid og det vil bli beregnet renter for hele perioden.

Dersom skatteetaten avdekker formuer som ikke har vært oppgitt til beskatning ved kontroll, tips eller på annen måte, vil som regel vilkårene for illeggelse av tilleggsatt med inntil 60 % foreligge. Skattyteren kan også forvente at det vil bli utarbeidet anmeldelse til politiet dersom det gjelder formuer av en viss størrelse.

Oslo likningskontor og Skatt øst har motatt mer enn 120 saker i perioden august 2007 til oktober 2008. Et flertall av disse sakene gjelder formue og inntekter i Sveits.



BEHANDLES MILDT: Frivillig beriktigelse av tidligere gitte opplysninger blir vanligvis behandlet mildt med normalt 1 % tilleggsatt.

Formuenes størrelse varierer fra under kr 100 000 til over 40 MNOK. Noen av disse beriktigelsene skyldes også finanskrisen og nordmenn som vil sikre sine bankinnskudd i norske banker.

Fremgangsmåten som er fulgt når det anmodes om en frivillig beriktigelse, uansett om skattyter har latt seg representere av en advokat eller tatt kontakt selv, er at skattyterne bes om å redegjøre skriftlig for faktum i saken. I tillegg bes det om at det innhentes ett eller flere av følgende dokumenter fra banken: performance report, income statement og statement of dividends and interest. Dokumentenes navn kan variere litt fra bank til bank. Det viktige er likevel å få dokumentert formuen, avkastningen av aksjer, obligasjoner og fond, valutagevinster og -tap, påløpte og opptjente renter, om det er trukket kildeskatt og hvor stor den er samt forvaltningsutgifter.

Vår erfaring er at banken har den nødvendige dokumentasjonen lagret og at man får den på forespørsel – ofte mot et gebyr.

Henvendelsene til skattekontoret blir behandlet av et fåtall personer og ansatte i skatteetaten har taushetsplikt – i stor grad også internt i etaten.

Det er verd å merke seg at oppdagelsesrisikoen øker for de som har penger plassert i utenlandske banker. Det gjelder også for de som har kontoer i Sveits. Det kan sendes anmodninger til sveitsiske skattemyndigheter om å få opplysninger om norske statsborgeres kontoer i sveitsiske banker. Fortsatt er det begrensninger på hva sveitsiske skattemyndigheter gir ut av opplysninger, men EU legger nå press på Sveits for å lempe på sin banksekretesse. For de fleste EU-land foreligger en plikt til å gi opplysninger om norske statsborgeres formue og inntekter i disse landene til norske skattemyndigheter. I 2006 ble det gitt ca. 100 000 informasjonen om norske statsborgeres formue og inntekt i EU-land. Videre er det etter hvert vanskeligere å benytte disse pengene mens man oppholder seg i utlandet uten å legge igjen elektroniske spor.

Skattekontoret har i utgangspunktet bare adgang til å endre ligningen ti år tilbake i tid. Dersom skattyteren selv ønsker det, er det imidlertid uproblematisk å få utført en skatteberegning for inntektsår som ligger utenfor endringsadgangen. Skattekontoret kan i slike tilfeller yte bistand til skatteberegning. Skatteoppkreveren i alle kommu-

ner kan bistå skattytere som ønsker å innbetale skyldig skatt uten at ligningen endres.

Betinget tvangsmulkt og arbeid på eget boligbygg i arbeidstiden

Skattekrimavdelingen hadde avholdt bokettersyn i enkeltpersonforetaket snekker Andersen. Bokettersynsrapporten konkluderte med at det ikke var ført regnskap til tross for at det var drevet virksomhet. I henhold til merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2, kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift fastsettes ved skjønn når motatt omsetningsoppgave finnes å være uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning.

Skattekrimavdelingen avdekket dessuten at det forelå innbetalinger til foretaket som ikke var legitimert med faktura.

Det ble innhentet kontrollopplysninger som viste et minstenivå på omsetningen for hvert av de kontrollerte inntektsårene.

Svært mange av de bokførte kostnadene var legitimert med bilag som ikke fylte de formelle krav til salgsdokumenter – i tillegg til kostnadsføringer som ikke var legitimert ved bilag.

Videre ble det avdekket at Andersen hadde utført arbeid på eget boligbygg i arbeidstiden. Det var f.eks. oppført garasje, utført gulvlegging, tapetsering, oppgradering av baderom samt diverse snekkerarbeid.

Utgående merverdiavgift

Det følger av merverdiavgiftsloven § 14 at registrert næringsdrivende skal svare merverdiavgift når han tar ut varer og/eller tjenester av virksomheten til bruk privat. Av skatteloven § 5-2 fremgår det at foretaket skal uttaksbeskattes. For begge tilfeller skal verdsettelsen skje på bakgrunn av alminnelig omsetningsverdi.

Ved skjønnsfastsettelsen tok Skattekrimavdelingen utgangspunkt i et alminnelig årsverk som utgjør ca. 1 800 timer pr. år. Andersen hadde utfakturert mellom 1 000 og 1 500 timer pr. år. Han opplyste imidlertid at det til dels var helseproblemer som hadde gjort det vanskelig for ham å arbeide full tid. Skattekrimavdelingen fant dette bevist og fastsatte derfor uttaket skjønnsmessig uten å ta hensyn til den store differansen opp til et fullt årsverk. Det avgiftspliktige uttaket av tjenester ble fastsatt ut i fra en vurdering av hvilke tje-

nester som var utført, henholdsvis mellom 100 og 250 timer pr. år i den kontrollerte perioden på fem år. Verdien av tjenestene ble verdsatt til kr 350 pr. time som var det samme som Andersen hadde fakturert sine timer med overfor kunder.

Andersen hadde dessuten tatt ut materialer til eget bruk. Disse skal også belegges med uttaksavgift med et påslag på varekostnadene.

Inngående merverdiavgift

Skattekrimavdelingen konkluderte med skjønnsmessig å fastsette et fradrag for bilrelaterte kostnader og kostnader til mobiltelefon.

Endring av ligningen

I henhold til ligningsloven § 8-2 nr. 1 kan inntekten fastsettes skjønnsmessig når ligningsmyndighetene finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på.

Skattyters inntekt ble fastsatt ved skjønn ut i fra de samme vurderinger som fremgår ovenfor i forhold til merverdiavgiftsfastsettingen. Det ble gitt skjønnsmessige fradrag for kostnader som det er sannsynlig at Andersen har hatt. Det ble videre ilagt tilleggsatt med 60 % og det ble beregnet renter av både skatt og avgift.

Bokføringspålegg

Snekker Andersen hadde ikke sørget for at det ble ført regnskap for virksomheten i hele den kontrollerte perioden. Han ble derfor gitt bokføringspålegg med hjemmel i ligningsloven § 4-13 og merverdiavgiftsloven § 46 a. Han ble gitt frist på fire uker til å føre regnskap for hele perioden. Han ble videre varslet om at han ville bli ilagt tvangsmulkt dersom han ikke etterkom pålegget.

Vedtak om tvangsmulkt

Skattyter returnerte ikke tilbakemeldings skjema om at det var ført regnskap innen fristen. Det var heller ikke levert annen dokumentasjon på at bokføringsbruddene var utbedret. Tvangsmulkten ble fastsatt til ett rettsgebyr pr. dag (kr 860) til regnskap er dokumentert ført.

OPPFØLGING AV SAKER FRA TIDLIGERE ÅRS ARTIKLER

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