

Snubletråder i avgiftsretten

Artikkelen gir en oversikt over en del vanlige feil som avdekkes i forbindelse med skattekontorenes oppgavekontroller (avgrensede terminkontroller). Den bygger på et forelesningsnotat og egne erfaringer i forbindelse med kontrollarbeid.

Artikkelen er forfattet av:



Seniorskattejurist
Andrine Kristin Lund
Skatt øst avd. fastsetting,
seksjon mva



Seniorskattejurist
Petter Tryland
Skatt øst avd. fastsetting,
seksjon mva

I forbindelse med foredrag vi hadde på forårets informasjonsmøter for revisorer og regnskapsførere, forsøkte vi å danne oss et bilde av de hyppigste feilene som avdekkes gjennom skattekontorenes oppgavekontroller (avgrensede terminkontroller).

Artikkelen bygger ikke på statistikk over hvilke forhold som medfører etterberegning ved våre kontroller, men baserer seg på innhentede erfaringer fra de ulike kontrollmiljøene i Skatt øst. Gjennomgangen tar ikke for seg erfaringer ved gjennomførte bokettersyn.

Nedenfor gis en oversikt over de, etter vår erfaring, hyppigst avdekkede feilene.

Ny virksomhet – driftsmidler til hobbyrelatert bruk

Skatt øst gjennomførte ca. 7000 oppgavekontroller i løpet av 2011. Ved vurderingen av hvilke omsetningsoppgaver som skal kontrolleres, har skattekontoret forskjellige utplukkskriterier. Omsetningsoppgaver med store tilgodebeløp, eller uforholdsmessig stor inngående avgift, vil ofte bli gjenstand for kontroll.

Ofte avdekkes følgende typetilfeller ved en kontroll: Et allerede avgiftsregistrert subjekt, f.eks. et selskap innen konsulent- eller

håndverksbransjen, har gått til anskaffelse av en båt. Båten opplyses å skulle benyttes som utleieobjekt eller i chartertrafikk.

En endring i, eller utvidelse av et avgiftssubjekts virksomhetsområde, skal meldes fra til avgiftsmyndighetene. I tillegg vil det ved oppstart av ny næring stilles som vilkår for fradrag for investeringer i det nye virksomhetsområdet at denne nye aktiviteten drives næringsmessig. I forbindelse med vurdering av fradragrett for det nye virksomhetsområdet, vil skattekontoret vurdere hvorvidt virksomheten drives næringsmessig, dvs. om utleievirksomheten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd. I denne forbindelse vil det være aktuelt å innhente budsjett, samt annen type informasjon/dokumentasjon om den nystartede virksomheten. Det er vår oppfatning at de nærmere undersøkelsene som skattekontoret foretar i disse sakene, viser at slike «tilleggsnæringer» hvor driftsmiddelet gjerne er én båt, eller hvor omfanget av virksomheten ikke er stor, ikke drives næringsmessig. Både rettspraksis og klagenemndspraksis gir støtte for dette synet. Det vises her for eksempel til Azinor-saken og Embla Nor-saken.¹ Sistnevnte dom omhandler flere båter.

Ovennevnte dommer gir retningslinjer for hvilke kriterier som bør inngå i en næringsvurdering. I tillegg til alminnelige drifts- og vedlikeholdskostnader, skal det også på kostnadssiden tas hensyn til rentekostnader ved låneopptak og avskrivninger av driftsmidlene. Dommene viser at det må kalkuleres/beregnes lønnskostnader i forhold til arbeidsinnsats med det nye virksomhetsområdet, samt at det må beregnes en «rentekostnad» (avkastning på

egenkapital) ved bruk av egenkapital ved anskaffelse av f.eks. båt.

Våre erfaringer viser at det ofte avdekkes, helt eller delvis, privat bruk av driftsmiddelet. Det avdekkes også at virksomheten ikke drives i næring. Skattekontoret vil i disse tilfellene nekte fradrag for inngående avgift.

Nyere forvaltningspraksis viser at det ofte blir ilagt tilleggsavgift når fradrag for inngående avgift nektes på grunn av at den nye virksomheten ikke anses å være drevet i næring.

I tillegg til anskaffelse av båt, ser vi også eksempler på oppføring av hytte eller bil til utleieformål, hvor de samme vurderingene vil være aktuelle ved næringsvurderingen.

Uriktig avgiftsbehandling ved utleie av fast eiendom

Utleie av fast eiendom er en tjeneste som er unntatt fra merverdiavgift. For avgiftsmessig å «likestille» avgiftspliktig virksomhet i *eide og leide* lokaler, ble det i forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 vedtatt bestemmelser som ga næringsdrivende som leide ut bygg og anlegg muligheten til frivillig å registrere seg for utleien. Et vilkår for registrering er at det drives avgiftspliktig virksomhet i de utleide lokalene. Ved en slik registrering vil utleier ha fradrag for inngående avgift på oppførings-, drifts- og vedlikeholdskostnader på bygget, mot at husleien blir fakturert med merverdiavgift.

Erfaringer i den etterfølgende 10-årsperioden viser at det ofte gjøres feil på dette området. Det er vår oppfatning at dette i stor grad skyldes manglende kunnskap om reglene, og da særlig i forhold til vilkåret om at utleier må søke om frivillig registre-

¹ Gulating lagmannsretts dom av 1.7.2011, inntatt i UTV. 2011 s. 1278 (Azinor) og Borgarting lagmannsretts dom av 31.5.2010, inntatt i UTV. 2010 s. 1105 (Embla Nor)

ring før man kan anse seg avgiftspliktig for utleievirksomheten.

Til tross for at skatteetaten i sin dialog med næringslivet har hatt et betydelig fokus på reglene, viser oppgavekontroller at det fortsatt gjøres feil på området. Det typiske forholdet er at en allerede avgiftspliktig virksomhet starter med utleie av bygg/anlegg og håndterer dette som en avgiftspliktig virksomhet uten å søke om frivillig registrering.

Konsekvensene av en manglende frivillig registrering er at utleievirksomheten må anses unntatt fra merverdiavgift. Utleieforholdet skal således faktureres uten merverdiavgift, samtidig som utleier heller ikke har fradragsrett for anskaffelser til bruk i utleievirksomheten.

Avgiftsplikten for alternativ behandling

Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 var det bare de alternative behandlingsformene akupunktur og homøopati som ble unntatt avgiftsplikt uavhengig av hvem som utøvde behandlingen. Dersom behandlingen ble utført av autorisert helsepersonell, omfattet unntaket også andre alternative behandlingsformer. Oppregningen av unntatte behandlingsformer medførte flere avgrensningsspørsmål som gjorde regelverket vanskelig å praktisere. Det var blant annet vanskelig å avgrense en bestemt behandlingsform i seg selv, og å avgrense den i forhold til andre tilstøtende eller lignende behandlingsformer. Det ble derfor i 2003 bestemt at følgende helserelaterede tjenester også skulle falle inn under unntaket: «Akupunktur, homøopati, osteopati, naprapati, soneterapi, aromaterapi og ernæringsterapi og urtemedisin, samt kinesio- og klassisk svensk massasje». Der behandlingsformen ikke var omfattet av de angitte behandlingsformene, måtte det vurderes om unntaket likevel kom til anvendelse dersom behandlingen ble utført av autorisert helsepersonell.

Ved ny merverdiavgiftslov i 2009 ble det innført nye regler som medførte at alternativ behandling var avgiftspliktig, med mindre utøver/selger er helsepersonell med lisens/autorisasjon etter helsepersonelloven eller er registrert i det frivillige registeret for utøvere av alternativ behandling. I en overgangsperiode frem til 1. januar 2011 ble også de ulike behandlingsformene som nevnt ovenfor unntatt fra loven, selv om utøveren ikke var registrert i det frivillige

registeret eller hadde autorisasjon/lisens etter helsepersonelloven.

Den frivillige registerordningen går ut på at Sosial- og helsedirektoratet godkjenner utøverorganisasjoner som oppfyller nærmere bestemte vilkår. Den enkelte utøver vil deretter kunne bli registrert i utøverregisteret dersom det kan dokumenteres at vedkommende er medlem av en slik godkjent utøverorganisasjon, og dermed selv oppfyller nærmere bestemte vilkår. Registeret er åpent både for personer som er helsepersonell etter helsepersonelloven og utøver alternativ behandling, og andre som utøver slik behandling. Registeret er opprettet og drives av Brønnøysundregistrene, og har pr. i dag 29 godkjente utøverorganisasjoner.

Kontroller viser at enkelte utøvere av alternativ medisin ikke er klar over endringen av regelverket. Dette er ofte utøvere som har vært omfattet av den tidligere bestemmelsen ved at deres behandlingsform var nevnt uttrykkelig i lovtekst og påfølgende forskrift. Der deres behandlingsform uttrykkelig var nevnt, er det nå et absolutt vilkår om autorisasjon eller registrering i registeret for alternativ behandling, noe flere utøvere ikke er oppmerksomme på. Konsekvensene av at vilkårene ikke oppfylles, vil være at behandlingen anses som avgiftspliktig.

Kostnadsplassing og tjenesteyting i konsernforhold

Et grunnleggende vilkår for fradrag for inngående avgift er at de aktuelle kostnadene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.



IKKE FRADRAG: Ved mangelfull angivelse av varer/tjenester på inngående bilag og tilhørende underdokumentasjon vil det kunne bli nektet fradrag for inngående avgift.

Kostnadene (fradraget) skal henføres til regnskapet til det selskapet som har anskaffet de aktuelle varene eller tjenestene.

Prinsippet vil også gjelde hos nærstående eller samarbeidende selskaper. Selv om selskaper har samme ledelse eller eierskap, vil de forskjellige selskapene være selvstendige subjekter, hvis de ikke er fellesregistrert.

Kontroller viser imidlertid at interessefellesskapet i enkelte tilfeller påvirker avgiftsbehandlingen. Et typisk tilfelle er at et morselskap i et fellesskap eller konsern belastes kostnader som tilhører f.eks. et datterselskap. Årsakene til dette kan være forskjellige, og ikke alltid skatte- eller avgiftsmessig motivert. I enkelte tilfeller synes det som at selskapene ikke viser tilstrekkelig aktsomhet rundt avgiftshåndteringen ved slike forhold. Typisk vil dette være hvor både mor- og datterselskap driver utelukkende avgiftspliktig aktivitet, og har fullt fradrag for anskaffelser til bruk i virksomheten. I andre tilfeller fremstår det tydeligere som om disposisjonene har preg av å være avgiftsmessig illojale disposisjoner. Dette vil typisk være hvor datterselskap driver virksomhet unntatt merverdiavgift, mens morselskap driver avgiftspliktig virksomhet, og fradragsfører inngående avgift i sitt avgiftsregnskap for anskaffelser som vedrører datterselskapet.

I vår dialog med næringsdrivende har vi også fått opplyst at feilfaktureringer ofte blir rettet opp med en ren viderefakturering til det selskapet som skal belastes kostnaden. Eksempelvis har et datterselskap gått til anskaffelse av en vare eller tjeneste. Fakturering skjer ved en feil til morselskapet, som korrigerer dette ved å kostnadsføre/fradragsføre fakturaen, for deretter å fakturere datterselskapet med det samme beløpet. Ofte vil en slik «viderefakturering» ikke bety noe for sluttresultatet i og med at endelig vurdering av retten til fradrag vil skje hos datterselskapet. Vi vil imidlertid påpeke at en slik praksis ikke vil være forenlig med avgiftsregelverket, idet forholdet ikke tilhører morselskapets avgiftsregnskap. Slike tilfeller vil få avgiftsmessige konsekvenser. Dette vil kunne være tilfelle hvor morselskapet f.eks. driver delt virksomhet og baserer fordeling av inngående avgift på omsetningstillene. En praksis med å innta forholdet i sitt avgiftsregnskap vil gjøre andel avgiftspliktig omsetning

høyere enn hva som er reelt, og vil kunne medføre at det benyttes uriktig fordelingsnøkkel.

Korrekt fremgangsmåte i slike tilfeller vil være at leverandør utsteder kreditnota og ny faktura rettet til det selskapet som har anskaffet varen/tjenesten.

Et annet forhold som er avdekket, er levering av tjenester mellom selskaper i konsern uten at det oppkreves vederlag. I enkelte tilfeller kan dette skyldes manglende bevissthet hos aktørene, og ikke ha noen avgiftsmessige utslag fordi begge aktører driver avgiftspliktig virksomhet. Avgiftsforvaltningen har imidlertid også sett eksempler på at tjenester som etter sin art er avgiftspliktige, er levert fra et avgiftspliktig subjekt til en ikke-avgiftspliktig virksomhet uten at det oppkreves vederlag. Et eksempel på at slike vederlagsfrie ytelser er ansett som omsetning finner vi i den såkalte Mahabir Eiendom-saken.² I saken ble Mahabir Eiendom AS etterberegnet for utgående avgift for tjenester som selskapet hadde levert vederlagsfritt til annet selskap i samme konsern. Lignende tilfeller er påvist ved oppgavekontroller i Skatt øst i 2011. Det antas at slike innretninger er et utslag av illojalitet mot merverdiavgiftssystemet, idet en manglende fakturering vil utgjøre en avgiftsunndragelse ved slike forhold.

Tap på utestående fordringer

En problemstilling som stadig oftere tas opp under oppgavekontroll, er tap på utestående fordringer. Det følger av merverdiavgiftsloven § 4–7 at «beregningssystemet kan korrigeres dersom en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, på grunn av skyldnerens manglende betalingssevne anses endelig konstatert tapt». Det er derfor viktig å påse at vilkårene for fradragføring er oppfylt før man fradragfører.

Tilbakeføring av merverdiavgift er betinget av at det på tidspunktet for avskrivning foreligger en ordinær kundefordring som tidligere er avgiftsberegnet. Videre må tapet være avskrevet på den enkelte kundes konto, og tapet må være endelig konstatert. Det foreligger således en adgang for avgiftspliktige til, på nærmere bestemte vilkår, å tilbakeføre allerede beregnet avgift av avgiftspliktig omsetning i de tilfellene den avgiftspliktiges

krav på betaling ikke lar seg inndrive. Ordningen med korreksjon for tapte krav er et unntak fra symmetrisystemet og velter avgiftstapet over på Staten fordi manglende betaling av kravet ikke fratar debitor dennes fradragrett for inngående avgift. Staten er med andre ord med på å dekke en del av tapet når kreditor ikke får oppgjør fra sin skyldner.

En forutsetning for å kunne foreta tapsavskrivning med virkning for avgiften, er at tapet er reelt. I lovbestemmelsen og i avgiftsteorien er det lagt til grunn at tapsavskrivning med avgiftsmessig virkning forutsetter manglende betalingssevne på debtors side.

Det er her viktig å merke seg at den manglende betalingen må skyldes debtors betalingssevne og ikke betalingsvilje. Fordringen som sådan må anses uerholdelig. Typetilfeller som faller utenfor ordningen, er der det foreligger tvist om vederlaget, der kravet anses som ettergitt eller hvor fordringen endrer karakter (konverteres) på bakgrunn av f.eks. unnløst av å innkreve vederlaget (passivitet). Oppgavekontroller viser at den vanligste situasjonen er der det foreligger tvist om vederlaget. Det avdekkes også forhold hvor kreditor har ettergitt fordringen for å styrke debtors egenkapital eller hvor fordringen har blitt konvertert til finansieringsbistand. Skattekontoret vil i disse tilfellene nekte tapsføring.

Et forhold som illustrerer sistnevnte type-tilfelle er den såkalte Autosalongen-saken.³ Tingretten fant her at vilkårene for fradragrett for merverdiavgift på husleiefordring mot søsterselskapet ikke var til stede. Det var overvekt av indikasjoner for at fordringene mot søsterselskapene ble ettergitt og det forelå dermed ikke fradragberettiget tap. I dommen er det særlig lagt vekt på forholdet mellom kreditor og debitor, samt kreditors manglende inndrivelsesforsøk som medførte at fordringen ikke ble ansett uerholdelig. Det ville vært naturlig i de fleste tilfeller å ha en «hardere» inndrivelse enn det som var tilfelle i denne saken.

Innsending av 0-oppgaver for å slippe forsinkelsesavgift

Merverdiavgiftsloven har egne bestemmelser om ileggelse av forsinkelsesavgift ved for sent innkomne omsetningsoppgaver.

Slik forsinkelsesavgift ilegges etter nærmere interne retningslinjer.

Skattekontoret har gjennom 2011 sett flere eksempler på at virksomheter har levert såkalte «0-oppgaver» (omsetningsoppgaver som viser 0 i omsetning og kostnader) innen leveringsfristen, for deretter å levere inn reelle omsetningsoppgaver (korrigert omsetningsoppgave) når regnskapet er ferdigstilt. Ved kontroll av slike 0-oppgaver har skattekontoret fått opplyst at bakgrunnen for dette er å unngå forsinkelsesavgift for de tilfellene hvor regnskapet ikke er ferdigstilt innen frist for innlevering av omsetningsoppgaver.

En praksis med innlevering av 0-oppgaver for å slippe forsinkelsesavgift anses illojal mot avgiftssystemet. Dersom det åpnes kontroll ved mottak av slike omsetningsoppgaver, vil forholdet i relasjon til merverdiavgiftsloven representere en avgiftsunndragelse. Det foreligger således i slike tilfeller både hjemmel for etterberegning av merverdiavgift, samt ileggelse av tilleggsavgift.

Mangler ved kostnadsbilag

I tillegg til ovennevnte feilføringer, nekter skattekontorene ofte fradrag på grunnlag av manglende eller mangelfull dokumentasjon av kostnader/inngående avgift. Skattekontoret skal vurdere de foretatte fradragene opp mot de materielle vilkårene for fradragrett. Ved mangelfull angivelse av varer/tjenester på inngående bilag og tilhørende underdokumentasjon vil det kunne bli nektet fradrag for inngående avgift, da det ofte ikke kan dokumenteres at vilkårene for fradrag er oppfylt.

Vi ser også ofte at inngående bilag mangler angivelse av mottaker, eller uriktig angivelse av mottaker.

Ovennevnte gjennomgang gir eksempler på hvilke typer feil og mangler som avdekkes gjennom skattekontorets kontroll av omsetningsoppgaver (for 2011). Ofte vil dette omhandle relativt enkle forhold som med større bevissthet hos den næringsdrivende kan unngås. Er man i tvil, bør man ta kontakt med skatteetaten for en nærmere vurdering av forholdet i forkant av innsending av omsetningsoppgaven.

² Borgarting lagmannsretts dom av 2.2.2011, inntatt i UTV. 2011 s. 186.

³ Oslo tingretts dom av 20.10.2010, inntatt i UTV. 2010 s. 1641.

Økonomisk styring og kontroll. Punktum.



(KIT) REINO Foto: Monkey Business



Finales programmer tar over der økonomisystemene stopper, og hjelper deg videre med årsregnskap, noteopplysninger, ligningsoppgaver, skatteberegning, avstemming, dokumentasjon, analyse- og nøkkeltallrapporter, grafer, perioderapporter, konsernregnskap, avskrivninger, driftsmiddeloversikt, aksjeoversikt, kontantstrømpoppstilling m.m. I tillegg valideres dataene automatisk mens du arbeider, slik at feilføringer avsløres umiddelbart. Gratis demoversjoner finner du hos www.finale.no.

For mer informasjon om Finales programmer send kodeord **Finale** til

26112

eller send e-post til firmapost@finale.no



aksjer
arbeidsgiveravgift lån diett
telefon
representasjon
lønn
mat
avskrivning
firmabil • næringsseiendom KANTINE
leasing
forsikring
feriepenger pensjon
utbytte ferie kurs



Du trenger ikke vite alt så lenge du vet hvor du finner svaret



Sticos Oppslag er et komplett oppslagsverk for alle som jobber med regnskap, lønn og personal.

Et enkelt søk i programmet gir deg den informasjonen du trenger – raskt og nøyaktig.

Sticos Oppslag har vært et uunnværlig verktøy for regnskapsførere og revisorer i snart 30 år, og brukes som en kvalitetssikring i det daglige arbeidet. Sticos Oppslag er et nyttig verktøy for alle som har økonomi- og personalansvar internt i en bedrift.

Se www.sticos.no eller ring 73 56 00 00 for mer info.

sticos
gjør jobben lettere