

Del III:

Skattebehandling i 2010 og 2011

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2009/2010. Del III av artikkelen tar blant annet for seg tap på fordringer i konsernforhold og merverdiavgift.



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, har juridikum fra 1994, var 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 1.1.08.

Tap på fordringer i konsernforhold

De siste par årene har Skatt øst vurdert svært mange saker innenfor temaet tap på fordringer. I dette avsnittet er en del av disse sammenfattet for å gi en oversikt over praksisen.

Mange, og kanskje stadig flere, selskaper og holdingselskaper realiserer tap på fordringer til datterselskaper eller tilknyttede selskaper. Etter de alminnelige reglene er tap på fordringer fradragsberettigede når fordringene har tilstrekkelig tilknytning til debitors virksomhet og tapet er endelig konstatert. Dette er blitt utnyttet, f.eks. ved at et selskap foretar investeringer gjennom datterselskaper som etableres med lite egenkapital. Hoveddelen av kapitalinnskuddene i datterselskapene gjøres i form av lån med eller uten rett til konvertering til aksjekapital. Dersom virksomheten i datterselskapene går dårlig, kan morselskapet få fradrag for store deler av investeringen som tap på fordring. Går virksomheten godt, vil avkastningen komme som gevinst eller utbytte på aksjene som er skattefritt etter fritaksmetoden. Denne muligheten for utnyttelse av skattereglene er søkt redusert gjennom avskjæringsregelen i §6–2 som trådte i kraft 6. oktober 2011.

De følgende eksemplene er i sin helhet hentet fra perioden før 6. oktober 2011.

Det er selvfølgelig mange saker hvor faktum ligger slik an at det gis medhold i påstand om fradrag. I det følgende har jeg likevel i stor grad valgt å fokusere på saker hvor det ikke er gitt medhold.

Ofte er det spørsmål om kreditorselskapet driver næringsvirksomhet overhodet, der nest oppstår det regelmessig tvilsspørsmål rundt hvilken virksomhet kreditor faktisk driver, f.eks. om selskapet utøver investeringsvirksomhet hvis man utelukkende eier noen aksjeposter og yter lån.

Det hevdes også at kreditors virksomhet består i å sørge for en overordnet styring og kontroll med datterselskapenes virksomheter. Det må da vurderes hvorvidt det kun er eierbeføyelser som utøves. I tillegg oppstår det gjerne spørsmål om kreditorselskapet yter fellestjenester og/eller driver utviklingsvirksomhet overfor debitor. Alle disse forholdene har sentral betydning for tilknytningsvurderingen.

Kravet til at kreditor driver virksomhet

Lån fra mor- til datterselskap

Forlaget AS krevde fradrag for tap på fordring med kr 600 000 på datterselskapet Boka AS, som var konkurs. Fordringen hadde sitt grunnlag i morselskapets betaling av datterselskapets leverandørgjeld.

Forlaget eide alle aksjene i Boka og hadde lånt ut penger til driften av datterselskapet, blant annet for at Boka skulle betale leverandørgjeld. Selskapet hevdet at det måtte foreligge en særlig og nær tilknytning mellom mor- og datterselskapet alene av den grunn at Boka var avhengig av å betale leverandørgjeld for å kunne kjøpe inn nye varer. Lånet fra morselskapet var derfor nødvendig for å sikre videre drift i datterselskapet.

Kontoret vurderte om Forlaget drev en økonomisk aktivitet over tid og med et visst omfang, om virksomheten var egnet til å gå med overskudd og om aktiviteten ble drevet for egen regning og risiko.

Selskapet hadde ikke hatt driftsinntekter, varekostnader eller lønnsutgifter de senere årene, og aktivaene besto kun av finansielle eiendeler. Etter skattekontorets vurdering kunne Forlaget ikke anses å drive virksomhet i skattemessig forstand. Det var da ikke nødvendig å ta stilling til tilknytningskravet og kravet til at tapet måtte være endelig konstatert.

Lån fra holdingselskap til datterselskap

Pengetreet AS er i sin helhet eid av morselskapet Gullskogen BA. Sistnevnte har som formål å sikre skogeierne økonomi og rettigheter, er totalleverandør av tjenester til skogbruket og bistår skogeierne med salg av tømmer, avvirkning, kulturarbeid i skogen og forvaltning av skogeiendommer. Det er 2600 skogeiere som er andelseiere.

For å bidra til best mulig avkastning på andelseierne eiendommer, har Gullskogen gjennom flere år investert i skogindustri og andre aktiviteter som kan bidra til å oppnå målsettingen om maksimal avkastning. Som et ledd i dette deltar Gullskogen og datterselskapene med eierandeler og finansiering i flere selskaper for å skape et marked for trevirke.

Pengetreet har i de senere årene fungert som investeringselskap. Selskapet ga lån til et konsernselskap som drev med pellets-ovner. Satsingen mislyktes, og fordringen ble ansett tap i 2008.

Investeringsaktiviteten ble ikke ansett tilstrekkelig til at dette utgjorde en egen



SIKRE SKOGEIERNE: Gullskogen BA har blant annet som formål å sikre skogeierens økonomi og rettigheter.

virksomhet. Selskapet ble heller ikke ansett for å drive utlånsvirksomhet, slik de subsidiært hevdet. Driftsinntektene i 2007 og 2008 besto av leieinntekter, gevinst ved avgang av driftsmidler og renteinntekter. Selskapet hadde ikke lønnsutgifter, det var ikke ansatte i det relevante tidsrommet og all aktivitet og arbeid ble utført av ansatte i Gullskogen. Det ble aldri fakturert for arbeidet mellom selskapene.

Næringsstilknytning kunne derimot ha foreligget mellom Gullskogen og selskapet med pelletsoverner som drev med pellets-ovner ved at selskapene kunne skapt økt marked for trevirke. Dette kunne etter nemndas mening likevel ikke øke næringsstilknytningen for Pengetreets del. Dette til tross for at selskapene hadde ønsket å fusjonere og i ettertid rent faktisk fusjonerte så snart myndighetenes tillatelse til dette ble gitt. Selskapene måtte vurderes hver for seg i forhold til hva som var egen virksomhet.

Videre fant nemnda at det heller ikke kunne få betydning at selskapene kunne innrettet seg annerledes ved å gi lån fra Gullskogen til datterdatterselskapene. Nemnda fant at det er måten skattyter faktisk hadde innrettet seg på som var avgjørende ved den skatterettslige bedømmelsen. Nemnda viste i denne forbindelsen til dom i Borgarting lagmannsrett vedrørende Brightpoint Norway AS¹.

¹ Utrv. 2011 side 802.

Eiendomskonsern – lån til utviklingselskap
Katteburet Holding AS eier Katteburet Utvikling AS, et single purpose-selskap som eier og utvikler en bygård med små leiligheter. Det er flere selskaper med bygårder i konsernet. Et annet selskap i samme konsern, Rottereiret Eiendom AS, ytet lån til utviklingselskapet på 6 MNOK, men dette lånet ble ettergitt i 2007 som følge av manglende betalingsvevne hos debitor.

Skattekontoret og senere skatteklagenemnda, mente at fordringen ikke virket i næring siden Rottereiret Eiendom ikke drev virksomhet. Selskapet hadde verken driftsinntekter eller lønnsutgifter i 2006 og 2007. Selskapet anførte på sin side at aktiviteten til daglig leder i selskapet var tilstrekkelig til å begrunne virksomhet med aktiv styring av/utvikling i eiendomselskapet. Skatteklagenemnda fant dokumentasjonen for denne aktiviteten mangelfull, og kunne derfor ikke legge til grunn at utviklingsaktivitetene hadde foregått i Rottereiret Eiendom, snarere enn i utviklingselskapet som eide bygården. Rottereiret Eiendom hadde bare ytet lån/kapital. Selskapet henviste til Skålevik-dommen² og anførte at det var et svært lavt krav til aktivitet. Skatteklagenemnda tilbakeviste anførselen med å vise til at dommen gjaldt opphør av virksomhet, som er et helt annet vurderingstema.

² Utrv. 2003 side 497.

Lån til britisk datterselskap via mellomliggende holding

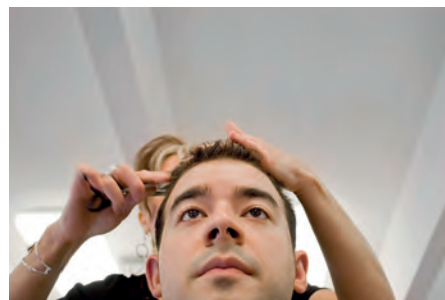
Konsernspissen Smellvakker AS eier International AS, som igjen eier to engelske datterselskaper, Pretty Woman Ltd og Ugly Man Ltd, og et svensk datterselskap. Konsernet driver stort innen skjønnhetsbransjen og utenlandssatsningen går gjennom International sine selskaper, med 18 og 12 salonger i henholdsvis England og Sverige. De britiske selskapene ble etablert 2004 og 2006, og finansiert med egenkapital og lån. Selskapene gikk dårlig og ble besluttet avvirket/likvidert i 2008. International krevde fradrag for tap i de britiske datterselskapene med ca. 25 MNOK dette året.

Lånene ble ytet fra International til Pretty Woman, som igjen viderelånte penger etter behov til Ugly Man. Det ble hevdet å foreligge betydelig integrering på ledernivå mellom selskapene i form av samme personkrets. De britiske datterselskapene hadde foretatt produktinnkjøp for andre selskaper i konsernet, men for øvrig kunne det ikke påvises forretningsmessige fordeler ved samarbeidet. Etter skattekontorets vurdering var det ikke tilstrekkelig aktivitet i International til at selskapet kunne anses å ha drevet næringsvirksomhet i skattemessig forstand. Selskapet hadde ingen driftsinntekter i 2007 eller 2008. Selskapet hadde heller ikke lønnsutgifter i 2007, og i 2008 hadde selskapet kun én ansatt i deler av året.

Selskapet anførte at det var en sterk integrasjon i konsernet slik at aktiviteten som ble utført av konsernledelsen måtte allokere International. Det ble vist til A Holding³ og Commercial Buildings⁴-dommene, og hevdet at tilknytningskravet og kravet om virksomhet hos långiveren var to sider av samme sak i integrerte konsern. Dette ble

³ Utrv. 2005 side 1085.

⁴ Utrv. 2005 side 1075.



SKJØNNHETSBRANSJEN: Konsernet driver stort innen skjønnhetsbransjen og driver, gjennom et av selskapene, med 18 og 12 salonger i henholdsvis England og Sverige.

tilbakevist under henvisning til at de påberopte dommene gjaldt tilknytningskriteriet, og derfor ikke ga noen veiledning ved fastsettelse av kravet til virksomhet. Hvorvidt kravene til tilknytning eller endelig konstatert tap var oppfylt, ble etter dette ikke drøftet.

Konsern – management i eget selskap,

men ikke virksomhet i konsernspiss

Hotell Drift AS krevde i 2005 tapsfradrag på 7,5 MNOK på fordringer mot fire heleide hotellselskaper. Selskapet var konsernspiss i et underkonsern med hotell-drift under felles merkevare. All operativ hotellvirksomhet befant seg i single purpose-selskaper.

Driften, herunder forretningsførsel, regnskapsføring, samordningsaktiviteter, felles markedsføring mv., ble imidlertid foretatt gjennom datterselskapet Hotell Management AS, som fakturerte de enkelte selskapene og morselskapet for utførte tjenester. Det var ca. 30 årsverk i Hotell Management.

Fra selskapet ble det anført at virksomheten i underkonsernet sett under ett måtte anses å tilfredsstille virksomhetskravet ut fra et integrasjonssynspunkt. Dette ble tilbakevist av skattekontoret under henvisning til Quatro-dommen⁵, som sier at de enkelte selskapene må bedømmes hver for seg.

Hotell Drift hadde ikke driftsinntekter eller lønnskostnader i 2003, 2004 eller 2005. Selskapet hadde inngått husleiekontrakter på vegne av datterselskapene og garantert for disse, noe som førte til lavere husleier, og det var garantiansvaret som påførte selskapet tapene.

Skatteklagenemnda fant at Hotell Drift ikke drev næring, og bemerket at det ikke var tilstrekkelig å yte garantier til datterselskapene. Selskapet ble derimot ansett som et rent holdingselskap med all aktivitet lagt til datterselskapene. Kravet til tilknytning ble etter dette ikke drøftet av nemnda.

Aktiv konsernspiss med styringsfunksjoner?

Baderomsknekten AS var konsernspiss for norske og svenske operative selskaper, og 100 % eiet av en personlig aksjonær. Virksomheten i datterselskapene besto i salg og produksjon av hel- og halvfabrikata innen våtromsprodukter og laminat. Ett av selskapene eide produksjonslokalene, mens et

annet datterselskap, Høvelbenken AS, drev snekkerverksted for spesialinnredninger. Høvelbenken gikk konkurs i 2005 med gjeld på 3 MNOK til Baderomsknekten.

Resultatregnskapet for Baderomsknekten viste kr 0 i driftsinntekter og kostnadene var i det vesentlige fordringstap.

Den personlige aksjonæren hevdet å være aktiv i alle datterselskapene gjennom Baderomsknekten. Hans oppgaver omfattet blant annet strategi og markedsutvikling, samordning av budsjetter, finansiering, organisasjonsutvikling og kunderepresentasjoner.

Han var daglig leder i noen av datterselskapene, og skatteklagenemnda fant det ikke dokumentert at hans innsats ikke var i kraft av denne posisjonen. Anførelene vedrørende Commercial Buildings- og A Holding-dommene ble tilbakevist som argument for at det skulle være næringsvirksomhet i Baderomsknekten. Skatteklagenemnda konkluderte med at selskapet ikke drev næring, og at fradragrett for tapet på fordring ikke forelå. Nemnda fant etter dette ikke grunn til å drøfte tilknytningskravet.

Tilknytningskravet

Regnskaps- og rådgivningsvirksomhet

– engasjement i eiendomsbransjen

Regnefeilen AS drev virksomhet innen regnskap og økonomi, herunder konsulentvirksomhet innen de samme feltene. Virksomheten ble drevet av selskapets eneaksjonær. Selskapet kjøpte 50 % av aksjene i et eiendomsselskap, og ytte lån på 1 MNOK. Hensikten med investeringen var å skape grunnlag for ytterligere oppdrag og regnskapsføring for Regnefeilen. Selskapet anførte at et samarbeid med debitor kunne bli lønnsomt, men i ettertid har imidlertid selskapet ikke hatt oppdrag for debitoren. Etter nemndas vurdering forelå det da ingen næringstilknytning, og fradrag for tapet ble ikke innrømmet.

Fordring på datterselskap i Singapore

Finans AS drev med megling, rådgivning, rederi- og handelsvirksomhet og krevde fradrag for tap på fordringer i datterselskap i Singapore. Datterselskapet skulle drive tilsvarende virksomhet der. Daglig leder i Singapore-selskapet ble rekruttert fra Finans. Som følge av finanskrisen ble imidlertid ikke virksomheten igangsatt, og datterselskapet ble avviklet i 2009.



KREVDE FRADRAG: Selskapet krevde fradrag for tap på fordringer i datterselskap i Singapore.

Fordringen besto av kostnader til lønn, husleie, reisekostnader etc. som Finans hadde betalt.

Spørsmålet i saken var om fordringen på datterselskapet hadde tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i morselskapet. Skattekontoret viste til at det ikke var inngått låneavtale mellom partene og det ble ikke beregnet renter. Skattekontoret oppfattet det slik at dekningen måtte anses som ensidige kapitalinnskudd. Finans drev ikke utlån som egen virksomhet, og det ble heller ikke ansett å foreligge en sterk integrasjon mellom virksomhetene. Videre var det tvil om fordringen var tapt/reelt uerholdelig pga. utilstrekkelig dokumentasjon.

Mor- og datterselskap i forskjellige bransjer

PrGruppen AS er registrert med formål å drive innen reklamebransjen. Selskapet er morselskap i en gruppe med åtte selskaper. Datterdatterselskapet Kuldesjokk AS, som hadde til formål å produsere og selge ovner og ildsteder, fikk lån på ca. 1,5 MNOK fra PrGruppen, men dette gikk tapt i virksomheten. Kuldesjokk leverte verken selvangivelse eller regnskap.

PrGruppen hadde 17 ansatte og relativt store inntekter, ca. 10 MNOK, fra de andre selskapene i konsernet. Det var imidlertid uklart hvilke tjenester som ble levert. PrGruppen anførte i tillegg at sel-

5 Utv. 1990 side 1084.

skapet drev virksomhetsutvikling, og at fradrag for tapet derfor måtte innrømmes.

Nemnda kom til at det ikke var en særlig og nær tilknytning mellom reklamevirksomheten og virksomheten til Kuldesjokk. Fradrag for tapet ble ikke innrømmet.

Ny virksomhet i utlandet

Skjønnhetsklinikken AS driver virksomhet innen skjønnhetspleie, og har avdelinger i flere land

Virksomheten har lik profilering og konsept for all forretningsdrift. I 2004 stiftet Skjønnhetsklinikken Beauty Ltd i Storbritannia, som ledd i starten på en ekspansjon i Nord-Europa. Konsernet hadde strategiske planer om flere klinikker i Storbritannia, og ønsket videre ekspansjon som et springbrett til Europa. Siktemålet var endelig børsnotering eller salg til finansielle/industrielle investorer innen 2011.

Beauty hadde egen daglig leder og egne behandlere. Disse fikk noe opplæring i Norge. Da selskapet ble avvirket i 2008 ble det dessuten utført en del arbeid fra ledende personer i morselskapet i Norge i forbindelse med selve avviklingen. Skjønnhetsklinikken og Beauty hadde felles strategier, lik virksomhet og likt konsept. Det ble ytet løpende tilskudd på til sammen nesten 20 MNOK for å dekke utgifter i Beauty. Skjønnhetsklinikken krevde fradrag for tapet i forbindelse med at Beauty ble avvirket.

Etter skattekontorets vurdering var stiftelsen av Beauty å anse som oppstart av ny virksomhet/kapitalplassering. Det ble ikke påvist fordeler for egen virksomhet. Kontoret fant heller ikke at det forelå integrasjon mellom Beauty og morselskapet i Norge. Faktum skilte seg fra Commercial Buildings-dommen, ved at det norske selskapet i sistnevnte sak deltok meget aktivt i styringen og at det var planlagt en ytterligere ekspansjon i et annet marked. Den styringen som ble foretatt fra Norge overfor datterselskapet, gikk ikke nevneverdig ut over hva vanlige eierbeføyelser skulle tilsi. Fordringen ble dermed ansett for å mangle tilstrekkelig tilknytning til morselskapets virksomhet, og fradrag ble nektet.

Gevinst på fordring – investeringsvirksomhet
Gullhåret AS er et selskap med aktiviteter knyttet til investeringer i, eierskap til og salg av aksjer og andre finansielle instrumenter. Det omhandlede lånet i saken ble

opprinnelig gitt av Data Holding AS til sitt heleide datterselskap Datamaskinen AS. Gullhåret kjøpte opp fordringen og i ettertid aksjene i Data Holding. Fordringen på Datamaskinen ble innfridd til pålydende, og selskapet realiserte en gevinst på 20 MNOK. Gullhåret utøvet virksomhet via styreposisjoner og generell strategisk og finansiell rådgivning til heleide datterselskaper og øvrige selskaper med eierinteresser. Selskapet hadde i tillegg betydelige investeringer i form av lån til disse selskapene.

Selskapet anførte at tilknytning ikke forelå, fordi Datamaskinen drev med virksomhet innen data, mens Gullhåret var et investeringselskap. Skattekontoret kom imidlertid til en annen konklusjon, da engasjementet etter en konkret vurdering syntes å inngå i investeringsvirksomheten. Skattekontoret la i denne forbindelse vekt på at Gullhåret bidro i Datamaskinens drift med flere av sine ansatte uten at disse ble lønnet av Datamaskinen. En av disse var styreformann i enestyret, og den eneste kontaktpersonen i Datamaskinen.

Eiendomsselskap – manglende tilknytning – Oslo tingretts dom 2.10.2009⁶

Hauge Eiendom (HE) drev virksomhet innen kjøp, salg og drift av fast eiendom, finansieringsvirksomhet, kjøp og salg av verdipapirer og deltakelse i andre selskaper. Selskapet eide flere selskaper innenfor mat/serveringsbransjen, og eide også lokaler som ble leid ut til datterselskapene. Retten kom til at det kun var HEs utleievirksomhet som var virksomhet i skattelovens forstand. Problemstillingen var derfor om lånene som ble gitt til datterselskapene var ytet av hensyn til å sikre utleieinntektene hos HE. Tap på lån til ett av datterselskapene som var leietaker, var tilstrekkelig særlig og nært til at tilknytningskravet ble ansett for å være oppfylt. Tapene på fordringer til andre datterselskaper og lån til én franchisetaker, hadde ikke den samme tilknytningen. Retten gikk konkret til verks og vurderte hver enkelt fordring.

Investeringselskap – tilknytning – Asker og Bærum tingretts dom 1.12.2009⁷

Ligningen av Ferd AS ble opphevet av retten og fradrag innrømmet for tap på fordringer med ca. 81,5 MNOK på datterselskapet TiMar i Portugal.

Ferd hadde 37 ansatte ved utgangen av 2003 og oppnådde samme året et resultat

før skatt på 792 MNOK. Selskapets eierdeler besto vesentlig av aksjer, fordringer, andre finansielle instrumenter og bankinnskudd. Ferd var i 2003 organisert i fem forretningsområder hvorav private equity, egne investeringer, venture og eiendom var omfattet. Etter en større virksomhets- og strategiomlegging i 2000 definerte Ferd seg som et investeringselskap.

Spørsmålet i saken var om aksjene i TiMar og fordringen mot selskapet var en del av investeringsvirksomheten i Ferd, eller om TiMar var en industriell investering i det gamle forretningsområdet havbruk, som det hadde vært siden oppstarten i 1986.

Etter skatteklagenemndas vurdering var tilknytningsvilkåret ikke oppfylt. Lånene var ytet gjennom internbanken, men denne drev ikke selvstendig utlånsvirksomhet. Internbanken var derimot en integrert del av Ferd's øvrige virksomhet. Ferd og TiMar kunne ikke anses som en integrert virksomhet, og lånet til TiMar, som var en industriell investering fra mange år tilbake, hadde ikke gitt Ferd noen forretningsmessige fordeler. Vedtaket forutsatte at Ferd drev virksomhet i skattemessig forstand, men drøftet ikke hva virksomheten besto i eller om den omfattet hele eller bare deler av den aktiviteten som Ferd utøvet.

Tingretten la til grunn at Ferd's organisering og forretningsidé trakk i retning av at aktiviteten var å anse som virksomhet. Gjennom forretningsområdet private equity var selskapet en meget aktiv eier som var opptatt av verdiskapning og effektivitet, også ved å gi datterselskapene lån i stort omfang. Retten la derfor til grunn at internbanken fremsto som en integrert del av Ferd's virksomhet. Selskapets aksjonærposisjon og selskapets samlede ressurser ga styringsmuligheter overfor TiMar. Retten antok at virksomheten i datterselskapet ikke ville vært mulig uten finansiell støtte fra Ferd.

Retten uttalte at det måtte skilles mellom Ferd's finansielle og industrielle investeringer og at disse var av ulik karakter, men kom likevel til at all aktivitet Ferd utøvet, inngikk i en bredt anlagt virksomhet. Lånene var ytet for å ivareta Ferd's investeringsvirksomhet ved å styrke og finansiere driften i datterselskapet. Hovedhensikten med lånene var å øke verdien på Ferd's investeringer. Både aksjene og lånet til TiMar hadde derfor særlig og nær tilknytning til Ferd's virksomhet.

⁶ Utrv. 2009 side 1379.

⁷ Utrv. 2010 side 79.

Centrum Eiendom AS – Moss tingretts dom 14.7.2011 – påanket⁸

Centrum Eiendom (CE) og Ressursgruppen AS (RG) eide 50 % hver av Aker Realinvest AS (ARI). Selskapene drev innenfor eiendomsutvikling. ARI gikk med underskudd og hadde behov for kapital. CE lånte ARI 1,8 MNOK. RG overtok etter hvert hele CEs aksjepost for 2,5 MNOK. Fordringen på 1,8 MNOK ble overdratt til RG for kr 1 i 2007, hvorpå tapet ble fradragsført hos CE.

Saken ble behandlet i Moss tingrett hvor selskapet fikk medhold. Retten sluttet seg til at CE drev eiendomsutvikling i bredere forstand, gjennom helt eller delvis eide selskaper. Etter rettens vurdering forelå det dessuten særlig og nær tilknytning fordi lånet ble ytet til ARI for at selskapet kunne fortsette sin virksomhet innen eiendomsutvikling. Det forelå videre, etter rettens vurdering, slik aktiv oppfølging som kreves. Når det gjaldt realisasjonsvilkåret og det symbolske vederlaget, mente retten at dette samsvarte med verdien på fordringen

8 Utrv. 2011 side 1341.

til tross for at selskapet relativt kort tid før var solgt for 2,5 MNOK uten å besitte andre eiendeler enn fordringen.

Saken illustrerer hvor vanskelig det kan være å definere hva som utgjør selskapets virksomhet. I henhold til Enhetsregisteret er formålet med CEs virksomhet – «Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers». I årsberetningene varierer beskrivelsen. I dommen legges det til grunn at aktiviteten er adskillig videre og antakelig også inkluderer det å lete opp eiendomsprosjekter, der det kan hentes ut gevinst på kort eller lang sikt ved aktiv oppfølging og utvikling fra selskapets side.

Spørsmål om tapet er endelig konstatert *Tap på fordringer i heleid datterselskap – etterfølgende fusjon*

Motorbåten AS krevde i selvangivelsen for 2007 fradrag for tap på fordringer på sitt heleide datterselskap, Snekkas AS, med 43 MNOK. Snekkas ble kjøpt opp i 2004 og hadde på oppkjøpstidspunktet et underskudd til fremføring på 50 MNOK. Selskapets driftsmidler ble i sin helhet

realisert i 2006, og selskapet har etter denne tid ikke utøvet virksomhet. Det fremførbare underskuddet pr. 31.12.2006 var på 70 MNOK. Etter realisasjonen av driftsmidlene hadde ikke Snekkas mulighet til å innfri sine forpliktelser, og tapet måtte derfor etter selskapets oppfatning anses å være endelig konstatert.

Skattekontoret bemerket at normalt anses et tap som endelig konstatert ved realisasjon. For at tap på en urealisert fordring skal kunne anses som endelig konstatert, må fordringen være klart uerholdelig, jf. blant annet høyesterettsdommene vedrørende Norse⁹ og Selmer¹⁰.

Saken hadde store likhetstrekk med faktum i tingrettsdommen vedrørende Sjøsenderet Killingen¹¹. Dommen vedrørte tap på fordring på et selskap som ble kjøpt opp. Fordringen ble ettergitt i 1992, og tapet fradragsført. Kreditor- og debitorselskapet ble fusjonert samme år. Retten la til

9 Utrv. 1991 side 143.

10 Utrv. 1993 side 1091.

11 Utrv. 2000 side 157.



Volvat Bedrift

Friske medarbeidere presterer bedre

Volvat bedriftsavtale er et fleksibelt tilbud som tilpasses din bedrift. Les mer på www.volvat.no eller ta kontakt på bedrift@volvat.no



grunn at transaksjonene måtte ses under ett, og at tapet ikke kunne fradragsføres.

Skattekontoret kunne ikke se at fordelingene var klart uerholdelige verken i 2006 eller 2007. På bakgrunn av det betydelige underskuddet til fremføring i Snekkja var det påregnelig at skatteposisjonen ville bli forsøkt utnyttet. Underskuddet kunne anvendes via konsernbidrag, som ville gjort selskapet i stand til å betjene sine forpliktelser, eller ved en fusjon. Selskapets årsberetning for 2006, forfattet etter salg av siste gjenværende aktivum, la dessuten til grunn at fortsatt drift var forsvarlig. Av dette trakk skattekontoret konklusjonen at det fortsatt forelå mulighet for at selskapet ville kunne møte sine gjeldsforpliktelser. Selskapet ble for øvrig fusjonert inn i Motorbåten i 2008. Vilkåret om endelig konstatert tap ble ikke ansett å være oppfylt.

Merverdiavgift

Fiktiv fakturering

De senere årene er det avdekket mange saker som dreier seg om fiktiv fakturering. Det foreligger flere dommer hvor tiltalte er blitt straffedømt. Denne saken omhandler nektelse av fradrag for inngående avgift på fakturaer fra 16 underentreprenører. Fakturaene ble nektet fradragsført fordi skattekontoret la til grunn at disse ikke legitimerede de reelle forholdene.

Vaskeservice AS drev virksomhet i rengjøringsbransjen. Selskapet hadde i underkant av 20 ansatte.

I forbindelse med bokettersyn ble det påvist at selskapet hadde kostnadsført en rekke fakturaer fra underentreprenører i årene 2006 til og med 2009.

Skattekontoret la til grunn at det i all hovedsak var utført reelt arbeid, men at de virksomhetene som var oppgitt på fakturaene, aldri ville ha vært i stand til å utføre det arbeidet som var beskrevet og fakturert.



RENGJØRING: Vaskeservice AS drev virksomhet i rengjøringsbransjen og hadde i underkant av 20 ansatte.

Det ble i denne forbindelse lagt vekt på:

- underentreprenørene hadde ikke registrerte ansatte i periodene som fakturaene omfattet
- underentreprenørene hadde kun vært registrert i avgiftsmanntallet i korte perioder
- det hadde ikke vært mulig for skatteetaten å komme i kontakt med underentreprenørene
- underentreprenørene hadde kun unnaksvis betalt skatter og avgifter
- underentreprenørenes bankkontoer bar ikke preg av vanlig forretningsvirksomhet. Det var få utgifter i næring og den største delen av pengene fra Vaskeservice ble tatt ut kontant rett etter overføring. Enkelte steder var det tatt ut mange hundretusener kroner i løpet av en dag.

Det ble under kontrollen funnet fellestrekk med andre firmaer som tidligere hadde utført fiktiv fakturering, f.eks. kjennetegn ved opprettelse, levetid i registre, bevegelser på bankkontoer og lik utforming av fakturaene, flere av firmaene hadde samme forretningsadresse, flere av fakturaene fra ulike selskaper hadde samme utseende, blankett-nummerserie osv.

Det ble også lagt vekt på momenter som at Vaskeservice hadde sørget for omfattende dokumentasjon av egne kundeforhold, med skriftlig korrespondanse, avtaler som oppga sted, tid, omfang og ansvarsforhold, og fullstendige utgående fakturaer med arbeidslistene for utførte timer. Navn på kundenes kontaktpersoner fremgikk av fakturaer, avtaler og/eller annen korrespondanse. Spørsmål knyttet til de ulike hovedoppdragsgiverne ble besvart fullt ut tilfredsstillende av daglig leder, med blant annet detaljerte forklaringer rundt det enkelte oppdrag og navn på kontaktpersoner hos oppdragsgiverne.

I kontrast til dette fantes det knapt dokumentasjon av selskapets egne kostnadsførte fremmedtjenester fra de nevnte underentreprenørene eller kontakt med disse.

Selskapet kunne ikke gi konkrete opplysninger om underentreprenørene, som f.eks. navn, telefonnumre, e-postadresser, fysiske beskrivelser av kontaktpersoner osv.

Skattekontoret la til grunn at medarbeiderne som hadde utført tjenestene, var avlønnet «svart». Det ble derfor ikke innrømmet fradrag for inngående avgift på fiktive fakturaer fra underentreprenørene.

Klimakvoter – avgiftsunndragelser før lovendring

Kyoto-avtalen skapte et marked for tillatelse til å slippe ut CO₂. En klimakvote er en omsettelig tillatelse til å slippe ut ett tonn CO₂. Ved omsetning av klimakvoter overføres disse til kjøperen mot vederlag.

En klimakvote anses som en tjeneste i merverdiavgiftslovens¹² forstand, og omsetning er avgiftspliktig¹³. Avgiftspliktige virksomheter har fradragsrett etter de alminnelige reglene for inngående merverdiavgift på kjøp av kvoter til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Inntil lovendring av 26. mars 2010 var det selger som skulle oppkreve og innbetale utgående merverdiavgift ved innenlands omsetning av klimakvoter.

Skattekontoret ble oppmerksom på to selskaper som hadde betydelig omsetning av klimakvoter, uten at denne omsetningen ble innberettet på omsetningsoppgavene.

Etter kontrollundersøkelser ble det fremmet arrestkrav mot begge selskapene. På grunn av antatte tilknytninger mellom selskapene ble kravene fremmet samtidig. Skattekontoret fikk tillatelse til å ta arrest i selskapenes midler for til sammen i underkant av 200 MNOK. Arrestkravene var basert på selskapenes avgiftspliktige omsetning.

Selskapene ble for øvrig nektet fradrag for inngående avgift på kjøpene av klimakvoter. Selskapene ble ansett i det minste å ha opptrådt kvalifisert uaktsomt med hensyn til at leverandørene ikke oppfylte sentrale plikter etter merverdiavgiftsloven, herunder manglende registrering i avgiftsregisteret.

Forholdene ble anmeldt og arrestkravene avløst av politiets beslag.

Arrestkjennelsene ble avsagt i februar 2010. Fra og med 26. mars samme år ble avgiftsplikten for «... omsetning av klimakvoter til næringsdrivende eller offentlig virksomhet...» lagt til kjøper av kvoten¹⁴. Også flere land i EU har gjennomført lignende lovendringer, for å unngå ytterligere avgiftsunndragelser fra avgiftspliktige kvoteselgere.

¹² Merverdiavgiftsloven § 1–3 første ledd bokstav c.

¹³ Merverdiavgiftsloven § 3–1 første ledd.

¹⁴ Merverdiavgiftsloven § 11–1 annet ledd.

Erfaringene med klimakvoter gir grunnlag for oppmerksomhet i forhold til handel med «El-sertifikater».

Næringsvilkåret – utleie av fritidseiendom

Utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom er avgiftspliktig på linje med utleie av rom i hotellvirksomhet mv. Plikten til å svare avgift med 8% av omsetningen har sitt motstykke i fradragsretten for inngående avgift på anskaffelser som er til bruk i utleien. I en investeringsfase overstiger innkjøpene regelmessig utleien. Utleiernes fordel ved å være avgiftsregistrert forsterkes ved redusert avgiftssats på omsetningen, mens det er ordinær avgiftssats på de fleste kjøpene.

Avgiftsplikt for utleie av hytter ble i første omgang begrenset til å gjelde utleie fra hotell- og campingvirksomheter. Begrunnelsen for avgrensningen av avgiftsplikten, mot mindre utleieaktører, fremgår av Ot.prp. nr. 77 (2005–2006). Etter konstatering av at oppføringskostnader kan utgjøre store beløp, uttalte departementet:

«Difor kan avgiftsføresegnene utilsikta motivere privatpersoner til å innrette seg slik at dei oppnår fradragsrett ved bygging. Departementet har ikkje funne tilfredsstillande kriterium for å avgrense profesjonell utleige mot annan utleige.»

I 2008 ble det innført generell avgiftsplikt for utleie av fritidseiendom, samtidig med innføringen av justeringsreglene¹⁵. Justeringsreglene økte bindingstiden for å beholde mva-fradrag, fra tre til ti år.

Med en beløpsgrense på kr 50 000 er det regelmessig vilkåret om næring som er avgjørende for om en utleier er registreringspliktig. Om næringsbegrepet ved utleie av fritidseiendom ble det i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) gitt anvisning på en konkret vurdering, med omfanget av utleien som ett av flere momenter.

Vilkåret om næring, inklusiv kravet om at utleien objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, innebærer skjønnsmessige vurderinger. Andre formuleringer av dette vilkåret er at virksomheten må ha økonomisk karakter eller drives med økonomisk formål.

I høringsnotat av 15. juni 2011 foreslo Finansdepartementet en avgrensning i avgiftsplikten for utleie av fritidseiendom. Formålet var å begrense avgiftsplik-



AVGIFTSPLIKTIG: Utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom er avgiftspliktig på linje med utleie av rom i hotellvirksomhet mv.

ten til virksomheter med flere enheter/ større objekter. I begrunnelsen for forslaget uttales blant annet:

«... vurderingenes skjønnsmessige karakter vil også kunne gi opphav til ulik praksis ved skattekontorene. (...)

Det er særlig vilkåret om at utleievirksomheten må være egnet til å gi overskudd som har vist seg vanskelig i praksis.»

I Skatt øst ble det vurdert flere slike saker. En av disse var en utleier med tre utleieobjekter som anså seg pliktig til avgiftsregistrering. To av hyttene var på ca. 85 kvadratmeter, den tredje på ca. 110 kvadratmeter, alle beliggende i samme område. To av hyttene ble leid ut på åremål, mens én hytte var gjenstand for kortidsutleie. Utleier benyttet seg av et firma til utleieformidling og kjøpte for øvrig de vesentligste av de øvrige nødvendige tjenestene fra eksterne tjenesteleverandører.

Etter skattekontorets vurdering var utleievirksomheten ikke egnet til å gi overskudd. Utleieren på sin side anførte at virksomheten, ut fra realøkonomiske betraktninger, var egnet til overskudd, herunder å gi avkasting på investert egenkapital.

Skattedirektorat ga utleier medhold i at utleievirksomheten var registreringspliktig. Direktoratet viste til lovforarbeidene og uttalelser om at avgiftsplikten var ment innført for profesjonell utleie. Det ubestridte faktum at de tre utleieobjektene ikke for noen del ble benyttet privat, tilsa at utleien i utgangspunktet måtte anses

som profesjonell. Direktoratet viste videre til sitt fellesskriv av 15. mars 2010, hvor det er anført at større utleieaktører har et økonomisk formål med aktiviteten, og at det følgelig ikke blir «... det samme rom for en vurdering av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gå med overskudd.»

Utleieren ble av direktoratet ikke ansett som en større aktør med betydelig aktivitet, men ettersom eiendommene ikke ble benyttet privat, var det presumsjon for at det forelå økonomisk formål.

Diverse

Arveavgift – rådighetserverv til B-aksjer
Herr Skrue er skipsmegler i Fullrigg AS. Selskapets formål er å drive skipsmegling, finansrådgiving og annen konsulentvirksomhet innenfor shipping.

Virksomheten drives via Fullrigg indre selskap som har det samme formålet som aksjeselskapet. Aksjeselskapet er ansvarlig for virksomheten utad og hovedmann i det indre selskapet. Skattyter og noen andre sentrale meglere er partnere i det indre selskapet, og i tillegg til et mindre kapitalinnskudd plikter de å gjøre innskudd tilsvarende sin løpende inntekt for arbeidsinnsatsen som meglere.

Den 1. januar 2006 stiftet Herr Skrue et ikke-børsnotert investeringsselskap, Donald Invest AS, med seg selv som eneaksjonær. Aksjekapitalen var kr 100 000, fordelt på 100 aksjer pålydende kr 1 000.

¹⁵ Merverdiavgiftsloven kapittel 9.

Den 5. januar samme år overdro han sine andeler i Fullrigg indre selskap til Donald Invest for 2,5 MNOK.

Donald Invest ble raskt fylt opp med verdier, og ved årsskiftet var den skattemessige formuesverdien økt til hele 40 MNOK. Verdiøkningen skyldtes avkastning fra det indre selskapet, Herr Skrues overdragelse av aksjer i andre selskaper som tingsinnskudd og avkastning på selskapets investeringer og kapitalplasseringer.

I midten av januar 2006 foretok Herr Skrue vedtektsendring i Donald Invest med den følge at aksjekapitalen ble fordelt på to aksjeklasser, i form av 1 A-aksje og 99 B-aksjer. Samtidig ble B-aksjene overført til barna.

Overdragelsen av B-aksjene ga svært begrensede rettigheter. I vedtektene ble det bestemt at A-aksjen ga stemmerett til 2/3 av stemmene på generalforsamlingen og fortrinnsrett til utbytte. B-aksjene kunne ikke selges/gis bort eller pantsattes til andre enn giveren. I gavebrev bestemte Herr Skrue at barna skulle opprette testament når de fylte 18 år, og at aksjene som en arvepakt overfor giver skulle testamenteres til ham. I det samme gavebrevet bestemte også Herr Skrue at gaven skulle være unntatt overfor mynderiets kontroll og forvaltning. Frem til gavemottakerne fylte 18 år, skulle også giveren utøve stemmeretten på generalforsamlingen på vegne av barn.

Rådighetsvurderingen i forhold til overdragelse av B-aksjene

Det er det privatrettslige eierbegrepet som må legges til grunn i vurderingen av om eiendomsretten har gått over fra giver til mottaker. I vurderingen av hvem som har eierrådigheten, er det ikke avgjørende hvem som fremstår som formell eier, men hvem som er i besittelse av de vesentligste eierbeføyelsene.

Eiendomsretten til et formuesobjekt består av flere typer råderetter. De viktigste rettighetene som knytter seg til eiendomsretten til aksjer, er om mottaker har rett på avkastningen, dvs. utbytte, om aksjene gir stemmerett og om de kan selges eller pantsattes.

En gave anses først for gitt når giveren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten, eller den etter forholdene vesentlige rådighet¹⁶.

I Ot.prp. nr. 48 (1962–63) er dette nærmere utdypet:

«Hva som er «den etter forholdene vesentlige rådighet» må vurderes konkret. At giveren forbeholder seg bruksretten til midlene, eller rett til deres avkastning, vil ofte være avgjørende.»

Barna fikk ikke rett til utbytte da de ble formelle eiere av B-aksjene. Skattekontoret vurderte det slik at ubetinget rett til utbytte er en nødvendig betingelse for at barna kunne anses å ha fått eiendomsretten til B-aksjene.

Giveren hadde med 2/3 stemmerettsflertall på generalforsamlingen også beholdt kontrollen over selskapet, herunder om og når B-aksjene skulle få rettigheter. I realiteten hadde B-aksjonærene derfor ingen reell innflytelse gjennom sine 1/3 av stemmene på generalforsamlingen. Det var anledning til å vedta utbytte på B-aksjene, men dette var betinget av giverens beslutning. Rett på utbytte til B-aksjene betinget derimot en vedtektsendring.

Det forelå i tillegg pant- og salgsforbud på B-aksjene, og med manglende testasjonsfrihet fremsto eiendomsretten for barna som reelt innholdsløs.

Virkingen av at rådigheten over B-aksjene ikke hadde gått over til barna, var at Herr Skrue fortsatt måtte anses som eier. Dette skyldtes at gavedisposisjonen bare var påbegynt, men ikke fullbyrdet. Gavemottakerne hadde ikke mottatt noen økonomiske fordeler som følge av gaveløftet. En gave anses som enhver økonomisk fordel¹⁷, men et gaveløfte og formell eiendomsrett innebærer ikke at mottakerne har fått en slik fordel.

Skattekontoret kom til at B-aksjene ikke kunne anses å være gitt til barna med virkning for arveavgiften.

Herr Skrue ønsket derfor å tilbakeføre gaven til seg selv og utsette generasjonsskiftet. Skattekontoret godtok dette. En tilbakeføring fra barna til faren av den formelle eiendomsretten til B-aksjene utløste ikke arveavgift, da det kun var fars gaveløfte som falt bort. Enhver form for vederlag fra Herr Skrue i forbindelse med tilbakeføringen ville imidlertid være en gave fra ham til barna.

Dersom faren beslutter at det skal deles ut ekstraordinært utbytte på barnas B-aksjer før barna faktisk erverver eierrådigheten, vil hver enkelt utdeling av utbytte anses som en avgiftspliktig gave¹⁸.

B-aksjene avgiftsberegnes først når rådigheten går over på mottakerne. Dette kan skje ved at:

- B-aksjene gir ubetinget rett på utbytte gjennom en vedtektsendring eller avtale
- barna gjennom en vedtektsendring får stemmerettsflertall på B-aksjene
- far overdrar den kontrollerende A-aksjen til barna

Det er gjeldende lovbestemmelser og avgiftssatser på det tidspunktet barna reelt mottar aksjene som kommer til anvendelse når gaven skal arveavgiftsberegnes¹⁹.

Fra og med 1. januar 2008 ble det innført et tak på rabatt ved arveavgiftsberegningen for mottakere av ikke-børsnoterte aksjer, ved at en avgiftspliktig bare kan få aksjerabatt på 40 % av skattemessig formuesverdi for verdier på til sammen 10 MNOK.

Dersom den skattemessige formuesverdien forblir høy eller øker, og giver ikke får aksjene tilbakeført til seg selv, vil en betydelig del av aksjene måtte verdsettes til 100 % av skattemessig formuesverdi.

Så lenge barna ikke har fått rådigheten over B-aksjene, vil far kunne tilføre selskapet verdier uten at dette utløser arveavgift. Enhver formuesforøkelse som er i behold når rådigheten går over til barna, vil imidlertid inngå i formuesskattegrunnlaget og dermed arveavgiftsgrunnlaget når gaven en gang skal arveavgiftsberegnes.

Når barna i fremtiden får rådigheten over B-aksjene, vil alle etterfølgende overføringer fra faren som direkte eller indirekte øker formuesverdien i Donald Invest, utløse arveavgiftsplikt²⁰. Hver enkelt overføring vil bli å anse som en selvstendig gavedisposisjon, og det har ingen betydning om Herr Skrue overdrar verdier som er ervervet som kapitalinntekt eller arbeidsinntekt. Overføringene arveavgiftsberegnes som kontantytelser og verdsettes til pålydende hvis det dreier seg om penger eller fordringer, eller omsetningsverdi hvis det dreier seg om andre formuesobjekter. Økning i formuesverdien på B-aksjene som skyldes avkastning på Donald Invests egne inves-

16 Arveavgiftsloven § 2 tredje ledd og § 9 første ledd bokstav d.

17 Arveavgiftsloven § 2 syvende ledd.

18 Arveavgiftsloven § 2 første, tredje og sjette ledd.

19 Arveavgiftsloven § 18.

20 Arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e.

teringer vil ikke utløse arveavgift, selv om Herr Skruve har investert på vegne av selskapet.

Fradrag for kostnader til juridisk bistand ved frivillig beriktigelse
Peder Hansen-Olsen skrev i desember 2010 til Skatt øst og ba om frivillig retting av ligningene for inntektsårene 2005 til 2009.

Skatt øst krevde nærmere redegjørelse og skattyter måtte få hjelp av advokat. Han krevde derfor fradrag for utgiftene til juridisk bistand etter den generelle bestemmelsen om fradrag for utgifter som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Ifølge Lignings-ABC 2010/11 var det ikke fradragsrett for bistand i forbindelse med endring etter klage. I Total-dommen²¹ slår Høyesterett fast at juridisk bistand i forbindelse med «å angripe den ordinære ligning» ikke er fradragsberettiget etter den alminnelige bestemmelsen, og viser til at «*ligningspraksis, administrative uttalelser og juridisk teori*» taler mot fradragsrett «*stort sett med utvilsom klarhet og konsekvens.*»

Frivillig retting som finner sted før klagefristen på ett år er utløpt, behandles etter reglene om endring etter klage. Kostnadene knyttet til frivillig retting for inntektsåret 2009 var derfor ikke fradragsberettigede.

Anmodning om frivillig retting av ligningene for inntektsårene 2005 til 2008 behandles etter reglene om endring uten klage. Ifølge Lignings-ABC 2010/11 var kostnader til juridisk bistand ved endringssak som var tatt opp av ligningsmyndighetene, fradragsberettigede.

Frivillig retting dreier seg om å korrigere opplysninger som skattyter skulle ha gitt tidligere. Det ville derfor være urimelig om fradrag skulle bli innrømmet for utgifter som er pådratt ved å gi opplysningene i ettertid, mens fradrag ikke ville blitt innrømmet for de tilsvarende utgiftene hvis opplysningene ble gitt i rett tid.

Kostnader som skattyter pådrar seg ved å fremskaffe opplysninger i forbindelse med frivillig retting, knytter seg dessuten til reparasjon av en tidligere skatteunndragelse. Det er ikke fradragsrett for kostnader til ren skatteplanlegging, og dette taler for at det heller ikke bør være fradragsrett for kostnader ved frivillig retting som følge av en tidligere skatteplanlegging. Skattekontorets vedtak i mars 2011 konkluderte derfor med at Hansen-Olsen ikke fikk fradrag for juridisk bistand i forbindelse med anmodningen om frivillig retting for inntektsårene 2005 til 2009.

Skattedirektoratet har i brev av 4.5.2011 kommet til samme konklusjon. Brevet er publisert på www.skatteetaten.no. Lignings-ABC 2011/12 er endret tilsvarende.

Innhenting av informasjon – ligningsloven § 6–15

Oslo likningskontor rettet i sin tid henvendelser til flere eventselskaper og ba om en oversikt over kunder som arrangerte typiske kundepleieturer. Henvendelsene ble rettet til selskapene ved varsel om bokettersyn. Ligningskontoret viste til ligningsloven § 6–15, hvor det heter at «*Ligningsmyndighetene kan til enhver tid foreta kontroll hos dem som skal gi oppgaver eller opplysninger etter dette kapittel.*»

²¹ Utv. 2005 side 1271.



SevenOffice®
Goodbye installation. Hello integration.

24SevenOffice Regnskap – alle prosesser i ett webbasert system



**Ekklusiv rabatt og
6 måneders fri tilgang for
medlemmer av DnR**

24SevenOffice.com/no/revisor

Anbefalt av Den norske Revisorforening

På grunnlag av opplysninger som ble funnet, ble det tatt opp en sak på et selskap som hadde arrangert utenlandsreiser for ansatte og forretningsforbindelser. Selskapet ble etterberegnet for betydelige beløp i arbeidsgiveravgift for flere år. Det dreide seg om kundereiser til Kenya, Barbados og Sierra Nevada og arrangementer som Monaco- og Belgium Grand Prix. Selskapet erkjente langt på vei ikke å ha programmer for turene som viste forretningsmessige formål, og flere reiser ble ansett som skattepliktige for deltakerne. Under saksbehandlingen hevdet selskapet at opplysningene om reisene var fremskaffet på ulovlig måte, og ulovlighet ble tema både i endrings- og klagevedtaket.

Etter selskapets vurdering var ligningsloven § 6–15 forbeholdt tilfeller hvor det ble avholdt bokettersyn i tradisjonell forstand, men ikke hjemmel for å kreve fremlagt opplysninger som gjelder mellomværende med eller kontrakter med ikke navngitte næringsdrivende.

Dersom skattemyndighetene skulle be om opplysninger som gjaldt mellomværende mv., måtte de forholde seg til ligningsloven § 6–3. Etter § 6–3 plikter næringsdrivende bare å gi opplysninger om økonomisk mellomværende med navngitte næringsdrivende.

De innhentede opplysningene ble benyttet til å innlede endringssaken om arbeidsgiveravgift, og bruk av opplysningene utgjorde da en fortsatt krenkelse av skattyters rettigheter.

Ved en feil svarte skattekontoret, kort og uten drøftelse, at informasjonsinnhentingen hos eventselskapene var uhjemlet, og at det gjaldt ulovfestede prinsipper for avskjæring av ulovlig ervervede bevis ved skattemyndighetenes saksbehandling.

Etterberegningen av arbeidsgiveravgift ble likevel opprettholdt, ettersom det gjaldt en større skatte- og avgiftsunndragelse. Den formelle feilen ved kontorets saksbehandling ble ansett som mindre vesentlig i forhold til avgiftsunndragelsen.

Selskapet tok deretter ut stevning og påsto at den ulovlige informasjonsinnhentingen måtte medføre at vedtaket om forhøyet arbeidsgiveravgift var ugyldig. I tilsvaret påsto Skatt øst, i motsetning til tidligere, at hjemmelen i ligningsloven § 6–15 var benyttet korrekt og at det heller ikke eksisterte regler om bevisavskjæring av ulovlig

innhentede bevis. Skatt øst la også frem relevante bokettersynsrapporter fra kontrollbesøket hos eventselskapet.

Etter dette trakk selskapet søksmålet, men krevde likevel dekket sakskostnadene for retten. Årsaken til kravet om dekning av sakskostnadene var at Skatt øst hadde kommet med en ny begrunnelse, og at rapporten fra kontrollbesøket burde ha vært fremlagt tidligere. Retten mente at Skatt øst ikke hadde forsømt seg ved å komme med en ny begrunnelse for vedtaket da saken sto for retten, og at selskapet selv måtte bære risikoen for vurderingene. Skatt øst fikk derfor dekket sakskostnadene fullt ut, slik hovedregelen er etter tvisteloven²².

Bokføringspålegg

En personlig skattyter ble varslet om bokettersyn for årene 2008 og 2009 i brev av 19.2.2010. Etter flere henvendelser pr. telefon uten svar, ble skattyter bedt om å sende inn regnskapene for 2008 og 2009. I e-post 5.3.2010 opplyste skattyter at regnskapet for 2009 ikke var ferdig og ba om utsettelse. Det ble gitt utsettelse til 19.3.2010, men fristen ble ikke overholdt.

Bokettersynsrevisoren la til grunn at det ikke var ført regnskap for 2009, og at det derved forelå brudd på bestemmelsene i bokføringsloven med forskrift. I brev av 6.5.2010 ga skattekontoret bokføringspålegg hvor skattyter ble pålagt å føre regnskap for 2010 og senere år i henhold til bestemmelsen i bokføringsloven § 2. Det ble samtidig gitt pålegg om å sørge for at regnskapet ble å jour²³.

Skattekontoret ba om dokumentasjon for at pålegget ble oppfylt, i form av et tilbake meldingsskjema hvor det ble bekreftet at regnskap var ført, og med angivelse fra hvilken dato. Det ble samtidig bedt om at bokføringsspesifikasjon (bilagsjournal) og kontospesifikasjon (hovedbok) for perioden januar til april 2010 ble sendt inn. Svarfristen ble satt til 15.7.2010.

Skattyter ble i samme brev varslet om at det ville bli ilagt daglig løpende tvangsmulkt, normalt kr 860, dersom det ikke ble dokumentert at utbedring hadde skjedd. Det ble også varslet om at pålegget kunne påklages til skattekontoret innen tre dager etter at dette var mottatt.



LAV INNTEKT: Skattyter viste til at inntekten i 2010 kun var kr 70 000, og ba om at tvangsmulkten ble satt til et nivå som han kunne klare å betale.

Den utbedte dokumentasjonen ble ikke innsendt, og skattekontoret fattet 17.8.2010 vedtak om ileggelse av tvangsmulkt. Mulkten ble fastsatt til ett rettsgebyr pr. dag, og den løp fra vedtaksdatoen frem til pålegget var dokumentert oppfylt. Det ble samtidig varslet om at vedtaket kunne påklages til Skattedirektoratet innen tre uker. Tvangsmulkt for perioden 17.08 til 07.09 ble iverksatt 7.9.2010. Etter dette tidspunktet ble det iverksatt månedlige tvangsmulfter frem til og med 8.5.2011. Den utbedte dokumentasjonen ble mottatt på skattekontoret den 9.5.2011, og kontoret anså da bokføringspålegget for oppfylt, og tvangsmulkten ble stoppet.

Skattyter påklaget imidlertid tvangsmulktens størrelse, og viste til ligningsloven § 10–6 nr. 2, hvor det fremgår at mulkten i særlige tilfeller kan settes lavere. Han viste til at inntekten i 2010 kun var kr 70 000, og ba om at tvangsmulkten ble satt til et nivå som han kunne klare å betale. For øvrig bemerket han at bakgrunnen for den uheldige situasjonen skyldtes langvarig depresjon, og han ba derfor om en mild behandling.

Klagefristen var betydelig oversett, men på bakgrunn av de merknadene som ble fremsatt i klagen, og med særlig vekt på klagerens økonomiske stilling, kom skattekontoret til at klagen kunne tas under behandling²⁴. På bakgrunn av den relativt lave inntekten i 2010 fant skattekontoret at vilkåret om særlige årsaker var oppfylt. Omgjøringsvedtaket ble fattet med hjemmel i forvaltningsloven § 33 annet ledd, og tvangsmulkten ble nedsatt til kr 430 pr. dag.

²² tvisteloven § 20–2.

²³ Bokføringsloven § 7.

²⁴ forvaltningsloven § 31 første ledd bokstav b.