

### Svensk utredning om import-MVA: Forslag om forenklinger for importører

En fersk utredning fra Sverige anbefaler at import-MVA for registrerte avgiftssubjekter bør oppkreves av skatteetaten, og ikke av tollvesenet. Som en følge av forslaget vil også adgangen til å ilegge tillegg på fradragsberettiget import-MVA fjernes.

På samme måte som i Norge er det svenske avgiftssystemet bygd på to avgiftsetater med separat ansvar for oppkreving av merverdiavgift. Tollvesenet oppkrever avgift ved vareinnførsel (i Sverige vil dette gjelde innførsel fra land utenfor EU). Skatteetaten på sin side oppkrever avgift ved omsetning av varer og tjenester. For registrerte næringsdrivende med betydelig vareimport vil dagens to-sporede ordning med betaling og etterfølgende fradragsføring medføre økt administrasjon og økt likviditetsbelastning.

Utredningen SOU 2013:1 viser at 97 % av import-MVA i Sverige (fra land utenfor EU) fradragsføres som inngående avgift. Den svenske utredningen foreslår derfor at skatteetaten bør være oppkrevningsmyndighet der importøren er registrert i det svenske Merverdiavgiftsregisteret. Utredningen legger særlig vekt på å

reducere importørens likviditetsbelastning som følge av det to-sporede systemet, samtidig som de understreker at forslaget også vil gi mindre administrasjon for importørene.

Et sentralt tema i utredningen er tollvesenets adgang til å ilegge tilleggsavgift for import-MVA som er fradragsberettiget. Tilsvarende adgang finnes også i Norge. Utredningens forslag vil medføre at denne adgangen fjernes for fradragsberettiget import-MVA.

Den svenske utredningen bør i aller høyeste grad føre til debatt også i Norge. Tidligere utredninger har ikke ført til endringer i Norge så langt. Slik dagens system praktiseres, påføres avgiftsregistrerte importører en ekstra byrde knyttet til merverdiavgift som ikke utgjør proveny for staten. Selv om Norge ikke er medlem i EU, og dermed ikke omfattes av EU-direktivets regler om vareførsel innen EU, er spørsmålet likefullt høyaktuelt. Er det på tide med en forenkling?

Rammesaken er skrevet av: Advokat (H) Cecilie Aasprong Dyrnes

# Corporate finance-tjenester og merverdiavgift

Nyere nasjonal og internasjonal rettspraksis tydeliggjør vurderingsgrunnlaget for **merverdiavgiftsunntaket for omsetning og formidling av finansielle instrumenter**. Ved selskapsoverdragelse vil transaksjonens objektive karakter være avgjørende for avgiftsvurderingen.



Artikkelen er forfattet av:

Advokatfullmektig  
Ragnhild Georgsen  
Deloitte Advokatfirma

Artikkelen går nærmere inn på de merverdiavgiftsrettslige problemstillingene ved corporate finance-tytelse mv.

## Avgiftsunntak for finansielle tjenester

Hovedregelen i merverdiavgiftsloven er at det skal betales merverdiavgift til staten

ved innenlands omsetning av varer og tjenester.<sup>1</sup> Det fremgår imidlertid av merverdiavgiftslovens § 3–6 at omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikten. Det skal i så tilfelle ikke beregnes avgift ved slik omsetning, og den avgiftspliktige kan ikke fradragsføre innbetalt merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet.

### Internasjonale kilder er sentrale

Merverdiavgiftslovgivningen i Norge er nasjonal og merverdiavgiftsreglene er ikke omfattet av EØS-avtalen. Norge er derfor ikke direkte bundet av EU sine regler og avgjørelser på rettsområdet. Unntaket for

finansielle tjenester er imidlertid bygget på det tilsvarende unntaket i EU-retten. Ved innføringen av avgiftsreformen i 2001 ble det presisert av Finansdepartementet at det skal ses hen til hvordan tilsvarende regler blir behandlet i EU-retten.<sup>2</sup> Dette standpunktet ble opprettholdt og presisert av Høyesterett i Rt. 2009 side 1632. Finansdepartementet uttalte at det er av særlig interesse hvordan unntaket avgrenses i Sverige og Danmark. De rettslige og faktiske vurderingstemaene som legges til grunn ved bruk av avgiftsunntaket, er dertil så like at retts- og forvaltningsavgjørelser, samt juridisk litteratur fra de to

1 Jf. merverdiavgiftslovens § 1–1 jf. § 3–1.

2 Tolkingssuttalelsen punkt 1.

# Avgift

landene vil kunne ha argumentasjonsverdi ved forståelsen av det norske unntaket.

## Corporate finance-tjenester

Corporate finance blir i denne sammenhengen benyttet som et samlebegrep for finansiell rådgivning og bistand til en kunde om en eller flere transaksjoner av finansielle instrumenter, for eksempel aksjer, obligasjoner og verdipapirfondandeler. Slike generelle rådgivningstjenester er i utgangspunktet avgiftspliktige. Dersom utøveren av corporate finance-tjenestene også formidler eller bistår ved omsetning av for eksempel aksjene i et selskap, kan det stilles spørsmål om tjenesten anses som «aksjemegling» e.l. som er omfattet av unntaket i merverdiavgiftslovens § 3–6 (1) e) «omsetning av finansielle instrumenter og lignende».

## Hovedytelseslæren

Merverdiavgiftsunntaket for omsetning og formidling av finansielle tjenester er begrenset til å gjelde en kvalifisert art av tjenester.<sup>3</sup> Det må derfor avgrenses mot tjenester som generell rådgivning og ytelser av ren juridisk, økonomisk eller administrativ art. Disse er normalt avgiftspliktige.<sup>4</sup>

Et corporate finance-opdrag knyttet til selskapsoverdragelse vil normalt inneholde både avgiftsunntatte og avgiftspliktige tjenester. Tjenester som rådgivning, verdsettelse, utarbeidelse av prospekter, finne kjøpere, gjennomføre forhandlinger og skrive kontrakter, vil isolert sett kunne være avgiftspliktige. Slike tilknyttede tjenester kan imidlertid være så tett knyttet til den finansielle tjenesten at de må anses som ett sammensatt oppdrag. I slike sammensatte oppdrag danner hovedytelsen en viktig premiss for vurderingen av den eventuelle avgiftsplikten. I hovedytelsesvurderingen må man foreta en helhetsvurdering ut i fra en vanlig forbrukers forståelse, hvor man ser på hva som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjonen.

Ved formidling av en finansiell tjeneste vil hovedytelsen være å bringe partene sammen slik at avtale om salg av et finansielt instrument kan inngås, uten at formidleren selv har interesse i kontraktens innhold. Dersom den avgiftspliktige rådgivningstjenesten ikke er et mål for oppdragsgiver i seg selv, men bare et middel for å utnytte formidlingen på best mulig måte, utgjør den en tilknyttet tjeneste. Forutsatt

at den tilknyttede tjenesten er mindre vesentlig enn hovedytelsen, kan den avgiftsmessig sett likestilles med den unntatte formidlingstjenesten. Hele oppdraget er da unntatt merverdiavgift etter merverdiavgiftslovens § 3–6 (1) e).<sup>5</sup>

## Salg av selskaper, særlig forholdet til salg av fast eiendom

Salg av et selskap kan gjennomføres ved å overdra driftsmidler etc. såkalt «innmat», eller ved å overdra aksjene i selskapet. Innmatsoverdragelse kan omfatte et helt selskap, deler av et selskap eller de enkelte eiendeler, som maskiner, varer eller eiendommer. Innmaten i et selskap er å anse som «varer» i merverdiavgiftslovens § 1–3 (1) b), og formidling av innmat skal derfor som utgangspunkt ilegges avgift etter hovedregelen i merverdiavgiftslovens § 3–1 (1). Aksjer på sin side ligger i kjernen av «finansielle instrumenter». Ved salg av aksjer i et selskap er salget av selve aksjene isolert sett å anse som «omsetning av finansielle instrumenter» og er dermed unntatt avgift.

Utfordringen i forhold til avgiftsunntaket ligger blant annet i hvordan en skal klassifisere salget av et selskap. I denne sammenheng fokuseres det særlig på tilfeller der f.eks. en fast eiendom utgjør hele eller det vesentlige av selskapets aktiva. Tjenestene i et corporate finance-opdrag knyttet til salg og formidling av enten fast eiendom eller aksjer, vil i stor grad kunne være sammenfallende. For begge tilfeller skal tjenesteyter normalt utarbeide prospekt, rådgivning, finne kjøpere, forhandle kontrakter osv. Det kan argumenteres for at selv om aksjene i selskapet selges, så er det i realiteten en fast eiendom som overføres. På den andre siden kan salget vurderes slik at uavhengig av hva som utgjør selskapets verdi, er det aksjer som til slutt omsettes.

## Tjenesteyters fagkunnskap

I vurderingen av om tjenestene gjelder formidling av fast eiendom, eller formidling av aksjer, har den tidligere rettsoppfatningen vært at oppdragets karakter og tjenesteyters fagkunnskap er avgjørende. Med dette menes at dersom corporate finance-tjenestene fremstår som en eiendomsmeglingstjeneste og tjenesteyter har hatt kunnskaper om eiendomssalg, har tjenesten blitt ansett som avgiftspliktig eiendomsmegling, selv om aksjene i selskapet ble overført. Denne rettsoppfatningen

er også lagt til grunn i den norske Merverdiavgiftshåndboken av 2012.

Det uttales i Merverdiavgiftshåndboken (2012) at overdragelse av verdipapirer som gir rettigheter i fast eiendom, er avgiftspliktig, slik som for eksempel salg av aksjeleiligheter. Megling ved salg av aksjer er imidlertid generelt unntatt. Ved «salg av aksjer i et eiendomsselskap må det derfor vurderes konkret om tjenesten anses for å gjelde overdragelse av aksjene eller eiendommen(e). Det vil bl.a. ha betydning om den som yter tjenesten skal bidra med sin fagkunnskap/kompetanse innen omsetning av fast eiendom.»<sup>6</sup>

Håndboken viser til en dansk dom som illustrasjon.<sup>7</sup> Saken gjaldt en eiendomsmeglers forberedelse og gjennomføring av salg av aksjene i et selskap, hvor eneste verdi var en fast eiendom. Spørsmålet var om formidlingstjenestene var å anse som unntatt aksjemegling eller avgiftspliktig eiendomsmegling. Salget resulterte i overføring av aksjene. Avgiftsunntakets vilkår var da tilsynelatende innfridd. Likevel la retten vekt på at tjenesteyteren var leid inn på grunn av hans spesielle kunnskaper om eiendomssalg, mens oppdragsgiver, som var en bank, selv måtte anses å ha særkunnskap om aksjesalg. Landretten konkluderte med at de leverte tjenestene måtte anses som eiendomsmeglingstjenester, og merverdiavgift skulle ilegges for hele meglerhonoraret.

I Sverige ble det tidligere lagt til grunn samme rettslige vurdering som i den danske dommen. I 2006 uttalte den svenske Regjeringsrätten<sup>8</sup> at unntaket ikke kom til anvendelse ved salg av et ikke-børsregistrert selskap. Retten la til grunn at rådgivningen var oppdragets dominerende element. Motsatt ville gjelde ved salg av selskaper i tilfeller hvor det var et stort antall aksjer som skulle selges, som for eksempel ved børsintroduksjon. Det var ikke av betydning at salget faktisk resulterte i overdragelse av aksjene i selskapet.

De siste par årene har det skjedd en endring i rettsoppfatningen, både nasjonalt og internasjonalt. I flere saker den siste tiden har forvaltningsorganer og domstoler sett bort fra tjenesteyters fagkunnskap og heller lagt vekt på transaksjonens objektive karakter.

3 Merverdiavgiftshåndboken § 3–6.2.

4 Tollingsuttalelsen punkt 3.

5 Skattedirektoratets brev av 21. november 2001 til fylkes-skattekontorene.

6 Merverdiavgiftshåndboken (2012) kap. 3.6.8. Se også kap. 3–6.13.

7 SKM2002.676.VRL

8 RÅ 2006 not. 188. Se også RÅ 2010 not. 91.

### Transaksjonens objektive karakter

I senere praksis har man sett bort fra partene og deres kunnskap om eiendomssalg eller aksjesalg, og lagt avgjørende vekt på hva transaksjonen faktisk resulterer i. Problemstillingen settes på spissen i tilfeller hvor partene holder det åpent om formidlingen og salget av selskapet skal ende i et salg av aksjene eller eiendommen. I disse tilfellene risikerer man at partene endrer oppdraget underveis.

Det har tidligere blitt argumentert for at en endring av oppdraget sent i prosessen ikke skal påvirke avgiftshåndteringen, men at man av hensyn til partenes forutberegnelighet skal legge til grunn oppdragsgivers formål når han leide inn corporate finance-tjenesteyteren. Hadde oppdragsgiver til formål å selge aksjene i selskapet, skulle et eventuelt salg av eiendommen i stedet ikke påvirke avgiften, slik at formidlingstjenesten skulle unntas. I BFU 18/12 avviste Skattedirektoratet en slik forståelse av avgiftsunntaket. Merverdiavgiften er i sin natur transaksjonsrelatert i den forstand at det er transaksjonens art og gjennomføring som avgjør om, og i tilfelle når avgiftsplikt oppstår. Skattedirektoratet konkluderte med at oppdragsgivers primære formål med transaksjonen ikke var relevant. Direktoratet hevdet samtidig at denne forståelse «fullt ut» samsvarer med svensk merverdiavgiftsrett og viste til Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012.<sup>9</sup>

I den svenske Handledningen uttales det at det er uten betydning om et formidlingsoppdrag er formulert som et åpent mandat, det vil si at avtalen holder det åpent om overdragelsen skal skje gjennom overføring av innmaten eller aksjene i selskapet. Det svenske skatteverket presiserer at det alltid er hva som faktisk overføres som avgjør om formidlingstjenesten omfattes av avgiftsunntaket eller ikke. Skatteverket bygger sin argumentasjon på en avgjørelse fra Högste forvaltningsdomstolen.<sup>10</sup> Tjenesteyter var her et eiendomsmeglerforetak som i denne saken solgte aksjene i et eiendomsselskap. Tidligere instans vurderte avgiftsplikten ut i fra tjenesteyters fagkunnskap. Forvaltningsdomstolen opphevet vedtaket og uttalte at det ikke var anledning til å se på de leverte tjenestene som noe annet enn aksjeformidling. At selskapet for øvrig egnet seg til å drive eiendomsformidling, påvirket ikke

vurderingen ettersom spørsmålet om avgiftsplikt er uavhengig av hvem som leverer eller mottar tjenesten.

På bakgrunn av denne dommen endret det svenske Skatteverket sin tidligere oppfatning om at oppdragsgivers formål og tjenesteyters fagkunnskap var avgjørende for avgiftsplikten. Tidligere presedensdom fra 2006 var utdatert. Skatteverket trakk tilbake sin ställningstagande fra 2007 og publiserte et nytt i 2011. Dette har blitt komplettert med en klargjøring i februar 2012.

EU-domstolen tok i juli 2012 stilling til avgiftsunntaket for finansielle tjenester i Zadelhoff-saken.<sup>11</sup> Zadelhoff var et Nederlandsk meglings- og rådgivningsfirma som bistod med salg av fast eiendom. Zadelhoff fant kjøpere og formidlet aksjer i to selskaper, hvis eneste verdi var faste eiendommer. EU-domstolen konkluderte med at det hadde skjedd en aksjeoverføring. Det var uten betydning at det ble operert med åpne mandat. Transaksjonens objektive karakter, altså aksjesalg, måtte – med mindre det forelå et unntakstilfelle – avgjøre avgiftsplikten. EU-domstolen tolket avgiftsunntaket til at «de transaksjoner som de i hovedsagen omhandlede, som har til formål at overdrage aktier i de omhandlede selskaper, og som har ført til dette resultat, men som i sidste ende vedrører fast eiendom, der ejes af disse selskaper, og den (indirekte) overdragelse deraf, er omfattet av denne momsfrigatelse».<sup>12</sup>

Det er ikke eksplisitt foretatt en avklaring av dette spørsmålet fra norske avgiftsmyndigheter. Tidligere praksis som nevnt over har trukket i retning av at salg av eiendomsaksjeselskap regnes som salg av eiendom og ikke salg av verdipapirer utfra en vurdering av tjenesteyters særkunnskaper. Det er etter ovennevnte grunn til å tro at dette synspunktet ikke lenger er i tråd med gjeldende rett.

Praksis viser at hva som faktisk omsettes, er avgjørende for avgiftsplikten. Hvem som yter eller mottar tjenesten, er ikke relevant.

### Viktig med tydelig mandatavtale

Det er «tjenestens art» som avgjør spørsmålet om avgiftsplikt eller om det er et unntak som kommer til anvendelse. I tilfeller hvor tjenesteyter får betalt etter at oppdraget er fullført, vil avgiftsplikten på

vederlaget ofte i praksis være avhengig av om den leverte tjenesten knyttet seg til et unntatt formidlingsoppdrag eller ikke. Vurderingen tar da gjerne utgangspunkt i hva som faktisk ble gjennomført, innmat-salg eller aksjesalg.

I enkelte tilfeller har tjenesteyter etter avtalen krav på vederlag uavhengig av om formidlingen leder til en avtale om salg av eiendommen. Oppdragsgivers formål med formidlingstjenesten vil være avgjørende for om evt. forskuddsbetaling skal ilegges merverdiavgift. I denne vurderingen er det nærliggende å legge vekt på de «begivenhetsnære bevis».<sup>13</sup> Det vil imidlertid forekomme tilfeller hvor formålet ikke kan fastsettes. Det må da foretas en vurdering av om eiendomsrådgivning/megling eller formidling av aksjer var det mest sannsynlige formålet med tjenesten.

Det kan i enkelte tilfeller foreligge en fast avtale om at det er aksjene som skal selges, men hvor oppdraget blir avbrutt før en salgssavtale kommer i stand. I BFU 18/12 2012 er det av Skattedirektoratet lagt til grunn at «[d]et utløser, riktig nok, ingen avgiftsplikt for en formidler som har påtatt seg et unntatt formidlingsoppdrag, at selve transaksjonen ikke blir gjennomført. (...) i den grad formidleren mottar vederlag i et slikt tilfelle, anses likevel godtgjørelsen som vederlag for en unntatt formidlingstjeneste.» Dersom det fremgår klart av avtalen at formålet med corporate finance-oppdraget var å selge aksjene i selskapet, vil forskuddsbetalingen anses som en avgiftsunntatt ytelse.

Partene vil dermed kunne utarbeide en ny avtale for det tilfellet at man for eksempel ikke finner en kjøper til aksjene. Partene kan da avbryte aksjesalg-oppdraget med den virkning at ev. forskuddsbetaling er unntatt avgift. Den resterende delen av oppdraget som etter ny avtale kan defineres til å gjelde salg av den faste eiendommen (innmat), blir avgiftspliktig. I slike tilfeller er det særlig viktig for partene at tjenestens formål kommer klart til uttrykk i avtalen.

<sup>9</sup> Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012 del II side 1168.

<sup>10</sup> HFD 2011 ref. 21.

<sup>11</sup> C- 259/11.

<sup>12</sup> C- 259/11 premiss 25.

<sup>13</sup> Se Rt. 2009 side 1632 premiss 57.