

## Del III:

# Skattebehandlingen i 2011 og 2012



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef  
Monica Sivertsen  
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, juridiskum 1994, juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–1998, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 01.06.00 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 01.01.08.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2011/2012. Del III av artikkelen tar blant annet for seg vedtak fra skatteklagenemnda, merverdiavgift og arv.

### Vedtak fra skatteklagenemnda

#### Avskjæring av underskudd etter skatte- loven § 14–90

Selskapene Teks AS og Meks AS kjøpte i januar 2006 50 % hver i selskapet Monny Holding AS. Monny Holding hadde pr. 1. januar 2006 et fremførbart underskudd på 130 MNOK, i tillegg til et lite bankinnskudd. Selskapet hadde ikke egne ansatte eller virksomhet.

I januar 2006 kjøpte Teks og Meks 50 % hver av aksjene i selskapet Avokado AS. I oktober samme året ble aksjene i Avokado solgt til Monny Holding for 24 MNOK. Kjøpet ble finansiert ved at Teks og Meks lånte kjøpesummen til Monny Holding. Avokado og selskapets datterselskaper yter konsernbidrag til Monny Holding med 17 MNOK i de neste tre årene.

Skattekontoret kom til at anskaffelsen av Monny Holding, med etterfølgende salg av Avokado til dette selskapet, hovedsakelig var skattemessig motivert. Det fremførbare underskuddet på 130 MNOK ble derfor avskåret etter skatte-  
loven § 14–90.

I klagen til skatteklagenemnda ble det vist til at Monny Holding ikke inngikk i skattekonsern med Teks og Meks, siden hvert av disse selskapene kun eide 50 % av aksjene. Selskapet henviste til forarbeidene<sup>1</sup> hvor det fremgår at underskuddsfremføringen vanligvis ikke kan nektes i et tilfelle der underskuddet er avregnet innenfor selskapets egen virksomhet og ikke ved konsernbidrag fra kjøperselskapet.

#### Forhindre skattemotiverte overføringer

Skatteklagenemnda pekte på at formålet med skatte-  
loven § 14–90 er å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskaper med generelle skatteposisjoner. I disse tilfellene må det foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonene. Etter nemndas oppfatning kunne flere transaksjoner ses i sammenheng ved vurderingen, og fant støtte i forarbeidene for et slikt standpunkt.

Skatteklagenemnda fant det klart at underskuddet hadde større verdi enn de

forretningsmessige motivene. Spørsmålet ble da om den manglende konserntilknytning på ervervsstidspunktet kunne føre til at avskjæringsbestemmelsen i skatte-  
loven § 14–90 ikke kunne gis anvendelse. En alminnelig fremgangsmåte er at oppkjøp av selskap med underskudd blir forsøkt utnyttet ved konsernbidrag fra kjøperselskapet, eventuelt fra andre selskaper innen konsernet. I den omhandlede saken var det derimot Monny Holding, med betydelige underskudd, som kjøpte aksjene i Avokado med både drift og potensiale for inntekter. Det ble etter oppkjøpet etablert et skattekonsern med Monny Holding som morselskap og Avokado som datterselskap. Fremgangsmåten åpnet for at underskuddet til Monny Holding kunne utnyttes via konsernbidrag fra Avokado eller datterselskapene til Avokado. Dersom slike tilpasninger ikke skulle bli rammet av skatte-  
loven § 14–90, ville dette etter nemndas oppfatning motvirke hensikten med bestemmelsen. Underskuddet ble derfor avskåret.

Tilleggsskatt ble ilagt.

<sup>1</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4.



SKATTEMESSIG MOTIVERT: Skattekontoret kom til at anskaffelsen av Monny Holding, med etterfølgende salg av Avokado til dette selskapet, hovedsakelig var skattemessig motivert.

**Skjerpet tilleggsskatt – strafferabatt**

Skattyter leverte selvangivelse for lønns- mottakere og pensjonister. Han foretok ingen endringer av de forhåndsutfylte opplysningene. Han startet i 2010 virksomhet som selvstendig næringsdrivende håndverker. Det ble avholdt ettersyn i virksomheten, og omsetningen ble fastsatt til 1 MNOK i henhold til fakturakopier og innskudd på bankkonto som skattyter innrømmet var relatert til hans virksomhet. Kostnadene ble fastsatt til kr 400 000, som var i samsvar med skattyters regnskap som ble ført i ettertid. Den samlede unndratte inntekten ble derfor fastsatt til kr 600 000, som skattyter erkjente under avslutningen av ettersynet.

Skattekontoret endret ligningen med den følge at inntekten ble forhøyet med ovennevnte beløp.

Tilleggsskatt skal ilegges hvis en skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler<sup>2</sup>. For ilegging av tilleggsskatt er det etter Sorum-dommen<sup>3</sup> krav om klar sannsynlighetsovervekt. Dette kravet gjelder både opplysningssvikten, beløpets størrelse og at det ikke foreligger unnskyldelige forhold. Skattekontoret vurderte de foreliggende opplysningene, og konkluderte med at tilleggsskatt skulle ilegges med 30 %.

Skjerpet tilleggsskatt<sup>4</sup> kan i tillegg ilegges med inntil 30 % hvis handlingen som har ført til opplysningssvikten, er utøvet grovt uaktsomt eller forsettlig. Ved ilegging av skjerpet tilleggsskatt er det et krav om at både opplysningssvikten og beløpets størrelse blir bevist utover enhver rimelig tvil.

2 Ligningsloven § 10–2 nr. 1.

3 Urv. 2008 side 1548.

4 Ligningsloven § 10–5 nr. 1.

I tillegg kommer det strafferettslige beviskravet til anvendelse for vilkåret om forsett/grov uaktsomhet. Skattekontoret fant at beviskravene var oppfylt, og skjerpet tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Skattyter påklaget vedtaket om tilleggsskatt, men ikke inntektsøkningen. Han anførte som unnskyldelige forhold at han hadde betydelige økonomiske problemer etter en tidligere konkurs, og at dette også påvirket hans helsetilstand.

Skatteklagenemnda bemerket at det ikke kunne ses å foreligge årsakssammenheng mellom de anførte unnskyldelige forholdene og opplysningssvikten. Den ilagte tilleggsskatten på 30 % måtte derfor fastholdes. Den fastsatte inntekten var basert på kopier av fakturaer, bankinnskudd og regnskap ført i ettertid. Nemnda fant derfor at både vilkårene og beviskravene for å ilegges skjerpet tilleggsskatt var oppfylt.

*Skattyter bidro til avklaring*

Det spørsmålet skatteklagenemnda deretter måtte ta stilling til var satsen for skjerpet tilleggsskatt. Ifølge retningslinjer fra Skattedirektoratet inntatt i Lignings-ABC<sup>5</sup>, skal skjerpet tilleggsskatt normalt ilegges med 15 % i tilfeller der skattyter har bidratt til å avklare de faktiske forholdene ved hel eller delvis erkjennelse. Det er i tillegg et vilkår at erkjennelsen blir gitt før vedtak om endring av ligningen blir fattet i første instans. Nemnda la til grunn at skattyter i forbindelse med ettersynet fremla fakturakopier og oversikt over virksomhetsrelaterte innskudd på bankkonto. Han erkjente i tillegg den faktiske unndratte inntekten. Nemnda konkluderte derfor med at skattyter kunne ilegges

5 Lignings-ABC 2012/13 side 1217 pkt. 6.5.2.

skjerpet tilleggsskatt med den reduserte satsen på 15 %.

**Merverdiavgift****Merverdiavgift på eskorte-, strippe- og prostitusjonstjenester**

I en verserende sak har skattekontoret lagt til grunn at eskortevirksomhet, som ledsagelse, samtale, telefonsex, massasje, striptease og andre seksuelle tjenester mv., er avgiftspliktig omsetning.

I forbindelse med en ransaking og beslag av en antatt kriminell virksomhet ble det funnet rundt 1,5 MNOK i kontanter. Politiet ville ta beslag i kontantene fordi de var innvunnet ved kriminalitet. Den mistenkte nektet imidlertid å gi fra seg pengene fordi de tilhørte hans ektefelle og var innvunnet ved prostitusjon.

Hans kone, Rita Hooker, har beskrevet seg selv som en luksusprostituert. Hun driver virksomheten sin fra en leilighet på beste vestkant, og hotellrom i flere byer. Hun annonserer sine tjenester i flere riks- og lokalaviser og såkalte mannfolkblader. Hun har drevet virksomheten i mange år.

Hun har presisert at hun ikke er tvunget ut i prostitusjon av noen andre og at hun en gang har forsøkt ordinært arbeid i oppvasken på et hotell i Oslo. Dette syntes hun imidlertid var for slitsomt og ga for liten avkastning, og vendte derfor tilbake til sin virksomhet med eskortetjenester.

Rita omsetter tjenester som er skatte- og avgiftspliktige<sup>6</sup>. Ingen av unntakene i merverdiavgiftsloven §§ 3–2 til 3–20 kommer til anvendelse, og kapittel 6 inneholder heller ikke avgiftsfritak for noen av de tjenestene hun omsetter.

6 Skatteloven § 5–1 og merverdiavgiftsloven § 1–3 første ledd bokstav b.

# Behov for hjelp?

Ring oss på 23 23 91 91.

**BJØRGFJELL**  
www.bjorgfjell.no *Bemannings*

OSLO • DRAMMEN • TRONDHEIM

**SPECIALISTEN INNEN ØKONOMI, REGNSKAP, KONTOR OG ADMINISTRASJON**

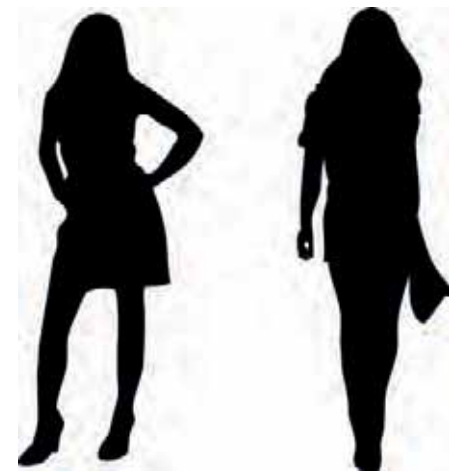


Avgiftsplikten forutsetter imidlertid at hun må anses å være næringsdrivende<sup>7</sup>. Rita har presisert at hun utøver virksomheten frivillig og at hun selv beholder inntektene. Hun har drevet aktiviteten over flere år, med mange forskjellige kunder og med et forholdsvis stort omfang. Kravet til virksomhet måtte derfor anses å være oppfylt. I tillegg er aktiviteten drevet på en profesjonell måte ved at hun har fast annonsering og andre reklametjenester. De særpregede etiske sidene av denne virksomheten gjør den ikke skatte- eller avgiftsfri uten en særskilt hjemmel. Eventuelt skatte- eller avgiftsfritak i slike tilfeller ville gitt en gigantisk mulighet for kriminelle virksomheter til å legitimere omsetning som verken kunne inndras eller skatte-/avgiftsbelegges.

I 2009 ble det innført straff ved kjøp av seksuelle tjenester. Skattekontoret la til grunn at det ikke kunne ha betydning for avgiftsplikten at det foreligger straffebestemmelser som rammer kjøper av en vare eller tjeneste. Det ble vist til at både kjøp og salg av svarte håndverkertjenester er straffbart, uten at dette har betydning for avgiftsplikten. I vedtaket ble det også presisert at prostitusjon er skatte- og avgiftspliktig i f.eks. Danmark, Sverige, Tyskland, Sveits og Storbritannia. Sverige har også tilsvarende forbud mot kjøp som i Norge.

Avgiftsgrunnlaget ble fastsatt på bakgrunn av kontante innskudd på bankkonto, tillagt et skjønsmessig anslag over kontantinntekt som ikke ble satt inn på bank-

7 Merverdiavgiftsloven §2-1 første ledd.



**AVGIFTSPLIKTIG:** I en verserende sak har skattekontoret lagt til grunn at eskortevirksomhet, som ledsagelse, samtale, telefonsex, massasje, striptease og andre seksuelle tjenester mv., er avgiftspliktig omsetning.

konto. Det samlede avgiftsgrunnlaget for de fem aktuelle årene utgjorde ca. 2,5 MNOK. Ettersom inntektene ikke tidligere var oppgitt til skattemyndighetene, ble det ilagt tilleggsavgift.

Saken er forøvrig vedtatt av skatteklagenemnda med hensyn til de skattepliktige inntektene.

### Partene identifiseres ikke ved virksomhetsoverdragelser

Slurv AS omorganiserte virksomheten i Norge ved at varesalget ble overført til datterselskapet, Skikkelig AS.

I den forbindelse ba Skikkelig om en bekreftelse fra skattekontoret på at selskapet, med avgiftsmessig virkning, ble gitt anledning til å korrigere fakturaer utstedt av Slurv for forhold som måtte inntre etter virksomhetsoverdragelsen.

Når varene som var solgt av Slurv viste seg å ha en mangel, var det f.eks. Skikkelig som hadde overtatt mangels- og garantiansvaret og som måtte utbetale eventuelle prisavslag på omsetningen som var fakturert av Slurv.

*Krediteringer gis virkning for avgiftsoppgjøret*  
Skikkelig redegjorde for det rettslige grunnlaget for bruk av kreditnotaer ved reklamasjoner, herunder at krediteringer av et avgiftsberegnet salg skal gis virkning for avgiftsoppgjøret. Skattekontoret var enige i utgangspunktet<sup>8</sup>. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er det endelige vederlaget selgeren oppnår for den avgiftspliktige omsetningen. Kreditering for feil og mangler ved leveransen reduserer avgiftsgrunnlaget i forhold til opprinnelig fakturert beløp. Avgiftsinnberetningene bringes da i samsvar med det reelle forholdet.

### Partsidentitet

Slurv og Skikkelig er ulike subjekter med hver sine avgiftsoppgjør. Hadde krediteringer av Slurv sine tidligere salg noen plass i Skikkelig sitt avgiftsoppgjør? Skikkelig viste til uttalelsen i Merverdiavgiftshåndboken<sup>9</sup> hvor det er anført som følger:

«En avgiftspliktig som overtar en igangværende virksomhet og i denne forbindelse også overtar virksomhetens utestående fordringer, vil ha rett til å føre den avgiften som knytter seg til fordringene til fradrag i sitt avgiftsregnskap dersom fordringene

senere viser seg å måtte avskrives som uerholdelige. Dette uansett om kjøperen av virksomheten betinger seg en garanti fra selgeren for at fordringene lar seg inndrive. (Av 10/83 av 18. mars 1983 nr. 6).»

Etter skattekontorets vurdering var uttalelsen ikke direkte relevant. Uttalelsen omhandler tap på kundefordringer, som forøvrig er en ensidig disposisjon, og som ikke utløser korrigerende av allerede utstedt faktura.

Bokføringsforskriften krever at salgsdokumenter skal angi partene i transaksjonen, og det samme kravet antas å gjelde etterfølgende korreksjoner. Merverdiavgiftsloven regulerer ikke bare hva som utgjør avgiftspliktig beløp, men også hvem som er pliktig til å innberette og innbetale beløpet.

Kontrollhensyn ble ansett entydig å tale for at krediteringer av Slurv sitt salg bare kunne gis virkning for selskapets egne avgiftsoppgjør. Et avgiftssubjekt har i utgangspunktet ikke tilgang til andre avgiftssubjekters regnskapsmateriale, og har heller ikke plikt til å oppbevare andre subjekters regnskaper. Kontrollarbeidet vil vanskeligjøre om Skikkelig skulle tillates å redusere sin utgående merverdiavgift, under henvisning til en mer eller mindre sannsynlig forutsetning om at det aktuelle salget opprinnelig var avgiftsberegnet, innberettet og innbetalt av Slurv.

Etter skattekontorets vurdering kunne ikke Skikkelig føre kreditnotaer for Slurv sitt varesalg. Skattekontoret gjorde oppmerksom på at Slurv, også etter virksomhetsoverdragelsen, kunne innberette eventuelle krediteringer på omsetningsoppgavene for Slurv.

### Nektet fradragsrett for inngående avgift ved oppføring av idrettshall

Eiendomsgiganten AS er et single purpose-selskap i et større eiendoms konsern. Selskapet hadde inngått avtale om kjøp av en eiendom for å føre opp et kontorbygg for utleie.

På eiendommen lå det en idrettshall som måtte rives før Eiendomsgiganten kunne igangsette oppføringen av kontorbygget. Avtalen med selger av eiendommen inneholdt en klausul om at selskapet måtte oppføre en ny idrettshall som erstatning for den eksisterende hallen som lå på eiendommen. Idrettshallen var påtenkt skilt ut som egen anleggseiendom, eventuelt som

8 Merverdiavgiftsloven §4-1 første ledd.

9 7. utgave side 443.



en separat seksjon med eget gårds- og bruksnummer. Etter ferdigstillelse skulle idrettshallen overføres fra Eiendomsgiganten til selgeren av eiendommen. Kontantvederlaget for tomte var fastsatt til 70 MNOK, i tillegg til idrettshallen som var kostnadsestimert til 22 MNOK eksklusiv merverdiavgift.

Det ble opplyst at Eiendomsgiganten var planlagt solgt til eksterne investorer etter at selskapet hadde ført opp kontorbygget og inngått leiekontrakter for dette.

Det var ikke endelig bestemt om eller i hvor stor utstrekning bygget ville bli leid ut til avgiftspliktige leietakere.

Eiendomsgiganten ønsket en forhåndsuttalelse som bekreftet fradragsretten for inngående avgift på oppføring av idrettshallen. Fradrag for inngående avgift ved oppføring av idrettshallen kunne da innrømmes i samme grad som for andre tomte- og felleskostnader, dvs. basert på i hvor stor grad kontorbygget faktisk ville bli benyttet til avgiftspliktig utleie.

Eiendomsgiganten anførte at Høyesteretts avgjørelse i Elkjøp-saken<sup>10</sup> var relevant. Det var i denne saken spørsmål om Elkjøp Norge AS kunne fradragføre inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til oppføring av en tomannsbolig som inngikk i et makeskifte. I dette makeskiftet fikk Elkjøp som motytelse for boligoppføringen overdratt en tomt, hvor selskapet selv skulle oppføre et varehus til bruk i sin avgiftspliktige varesalgsvirksomhet. Oppføringen av tomannsboligen var altså en nødvendig forutsetning for at Elkjøp skulle få kjøpt tomt til bruk i sin egen avgiftspliktige butikkvirksomhet.

Skattekontoret anså dommens avsnitt 46 og 47 som sentrale:

«Fradragsretten etter § 21 første ledd første punktum gjelder anskaffelser eller oppførelser «til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV», dvs. merverdiavgiftspliktig omsetning. Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomheten, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng. Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel....»

«For Elkjøp har byttet av Nordbyhagaveien 43 mot Solheimveien 20 ikke hatt noen egenverdi, men vært et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt i Solheimveien til å oppføre ny forretningsbygning. Dette eiendomsbyttet kan derfor ikke anses som særskilt virksomhet, men må anses foretatt som ledd i Elkjøps handelsvirksomhet....»

Usikkerheten ved om kontorbygget overhodet ville bli leid ut til avgiftspliktige leietakere, viste etter skattekontorets oppfatning at det ikke var treffende å si at oppføringen av idrettshallen ville bli foretatt som ledd i en avgiftspliktig virksomhet. Beslutningen om å bygge idrettshallen hadde derimot sin begrunnelse i Eiendomsgigantens virksomhet med eiendomsutvikling.

Overdragelsen av idrettshallen ville også ha et vesentlig større omfang enn Elkjøps boligsalg.

Oppføringen av idrettshallen ble derfor ansett å være fullt ut til bruk for omsetning unntatt avgift, og derfor uten fradragsrett for inngående avgift.

#### Overdragelse av rundkjøring – justeringshendelse

Utbygger AS hadde inngått utleieavtaler for prosjekterte bygg. Utleieavtalene var omfattet av Utbyggers frivillige registrering for utleie av fast eiendom.

I tillegg til utleiebyggene skulle Utbygger være byggherre for en rundkjøring til en pris av ca. 15 MNOK, eksklusiv merverdiavgift. Etablering av rundkjøringen hadde sin bakgrunn i pålegg fra fylkeskommunen som viste til både eksisterende og fremtidig økt trafikkbelastning i området. Etter ferdigstillelsen skulle rundkjøringen overdras vederlagsfritt til fylkeskommunen.

Det var etter det opplyste ikke aktuelt for fylkeskommunen å overta noen eventuell justeringsplikt, eller -rett, for rundkjøringen.

Skattekontoret sluttet seg til Utbyggers vurdering om fradragsrett for inngående avgift på opparbeidelsen av rundkjøringen.

Dette aktualiserte spørsmålet om overdragelsen av rundkjøringen til fylkeskommunen ville utgjøre en justeringshendelse.

 **TONERWEB** Totalleverandør av kontorrekvisita  
Fit i toner og blekkpatroner

**BILLIGST**

**PÅ ORIGINALE BLEKK OG TONERE**

**SPAR PENGER -50%** FERDIG RABATERTE PRISER

GRATIS BLEKK ER MERKET MED KR. 0 PÅ TONERWEB.NO - GJELDER DE FLESTE CANON OG EPSON SKRIVERENE

**NY KUNDE = GRATIS BLEKK**

**-RASK LEVERING -GEBYRFRI**

**GAVEKORT KODE: 112112**

RABATT KR 100 FOR BEDRIFTER - KR 50 FOR PRIVATE  
Gratis papir på hver bestilling

**IKKE GÅ TOM, KJØP NÅ!**

**www.tonerweb.no**

<sup>10</sup> Utv. 2012 side 829.



*JUSTERINGSHENDELSE: Skattekontoret anså at overdragelsen av rundkjøringen ville utgjøre en justeringshendelse.*

Utbygger anførte blant annet at justeringsreglenes område er tilfeller av endret bruk, i forhold til fradragsberettiget formål ved anskaffelsen. Utbygger viste til forarbeidene til justeringsreglene<sup>11</sup>.

«... Dette innebærer at inngående merverdiavgift kun bør justeres i de tilfellene fradragsretten for en kapitalvare i løpet av justeringsperioden endres på en slik måte at den minsker eller øker sammenlignet med forholdene ved anskaffelsen av kapitalvaren. Dersom fradragsretten ikke påvirkes ved endringen, vil begrunnelsen for å justere inngående merverdiavgift ikke være til stede.»

Selskapet anså at en overdragelse av et nyoppført bygg eller anlegg i normaltilfellene vil være en bristende forutsetning i forhold til begrunnelsen for fradragsføring av byggekostnadene. Utbygger anså at overdragelse av bygg eller anlegg i slike normaltilfeller burde utløse en nedjusteringsplikt, da den næringsdrivende ikke ville hatt rett til fradrag dersom han hadde oppført eiendommen med formål om å overføre den til et annet subjekt. Det ble i tillegg anført at justeringsplikten måtte være begrenset til disse normaltilfellene, hvor overdragelsen i seg selv kan anses som en endring i forhold til fradragsberettiget formål.

Fradragsretten for bygging av rundkjøringen var etter selskapets oppfatning ikke begrunnet med at denne er til direkte faktisk bruk i egen avgiftspliktig virksomhet.

Fradragsretten ble derimot begrunnet med at rundkjøringen er relevant for den avgiftspliktige virksomheten, selv om det hele tiden er klart at denne skal overdras til det offentlige. Overdragelsen av rundkjøringen ville følgelig ikke utgjøre noen bristende forutsetning i forhold til den opprinnelige fradragsføringen, eller innebære endret bruk i forhold til det fradragsberettigede formålet.

Selskapet anførte også høyesterettsdommene, Sira-Kvina<sup>12</sup>, Norwegian Contractors<sup>13</sup> og Elkjøp til støtte for sitt syn. I alle tre sakene ble resultatet fradragsrett for inngående avgift på byggearbeider, selv om disse rent faktisk ikke skulle brukes av selskapene selv. Saksforholdet i disse dommene lå alle forut for innføringen av justeringsreglene. Utbygger anså imidlertid at det ikke kunne legges til grunn at lovgiver med justeringsreglene hadde ment å uthule en så sentral side av fradragsretten, da en slik endring ikke var nevnt i lovforarbeidene.

Også skattekontoret fant grunn til å vise til uttalelsene i forarbeidene punkt 7.6.3:

«Når det gjelder fast eiendom skal det skje en justering uavhengig av om eiendommen selges eller overlates ny eier uten at det kreves opp vederlag. I et slikt tilfelle skal det alltid skje en reduksjon av fradragsretten, og overdragelsen må sidestilles med at eiendommen går over til ikke-fradragsberettiget bruk...»

På bakgrunn av unntakene fra tilbakeføringsplikten, ved omdisponeringer av bygg med videre innenfor dagjeldende treårsfrist, vurderte departementet om tilsvarende regler burde innføres i de nye justeringsbestemmelsene:

«Formålet bak justeringsbestemmelsene – at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til/bruk i avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden – tilsier at det ikke bør innføres slike unntak. Det er også en vesentlig forskjell mellom for eksempel tilbakeføringsbestemmelsen i § 21 tredje ledd og de generelle justeringsbestemmelsene, fordi det i sistnevnte tilfelle kun skal skje en forholdsmessig og ikke en full tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift. Videre legges det til grunn at det ikke skal skje noen justering dersom for eksempel en kapitalvare brenner eller et bygg rives ned, se i punktet over. Departementet antar at det utover disse tilfellene ikke vil være særlig urimelig at det skal skje en justering av inngående merverdiavgift, og departementet vil på denne bakgrunnen ikke foreslå noe tilsvarende unntak fra justeringsbestemmelsene...»

Skattekontoret viste til at justeringsreglene er vesentlig forskjellige fra tidligere avgiftsrett, herunder den tidligere tilbakeføringsplikten ved bruksendring innenfor treårsfristen. Avgiftsbehandlingen styres etter dette av den faktiske løpende bruken av kapitalvaren. Justering virker begge veier. Inngående merverdiavgift påløpt til bruk for virksomhet unntatt avgift, f.eks. ved opparbeidelse av vann- og avløpsanlegg som er pålagt boligutbygger, kan nå overføres som en justeringsrett sammen med anlegget til avgiftspliktig vann- og avløpsvirksomhet. Inngående merverdiavgift blir dermed ikke hvilende som en låst avgiftskostnad på boligutbyggerens opparbeidelse av eiendommer for salg, selv om det klart nok er virksomheten unntatt for avgift som motiverer eiendomsutvikleren til å bære kostnadene.

Skattekontoret anså etter dette at overdragelsen av rundkjøringen ville utgjøre en justeringshendelse. Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser<sup>14</sup> omhandler tilsvarende problemstillinger og antas fortsatt å gi uttrykk for gjeldende rett.

<sup>12</sup> Rt. 1985 side 93.

<sup>13</sup> Rt. 2001 side 1497.

<sup>14</sup> BFU 02/09 og 31/09.

**Arv****Tapping av verdier i et bo forut for dødsfall**

Skatt øst har foretatt en kontroll av rundt 220 saker hvor det var spørsmål om tapping av bo forut for dødsfall.

I 2008 overførte Gamlefar, som satt i uskiftet bo, en boligeiendom til datteren mot at hun betalte et vederlag på 1 MNOK. Antatt markedsverdi for eiendommen var ca. 2,5 MNOK.

Skattekontoret tok kontakt med banken til Gamlefar og ba om kontoutskrift for to av kontoene hans for 2007 til og med 2010. Kontoret ba i tillegg om bilag for alle transaksjoner over kr 20 000.

Dokumentasjonen skattekontoret mottok fra banken viste at den ene kontoen ble opprettet i forbindelse med overføringen av salgsvederlaget, og at datteren i ettertid har disponert denne som sin egen. Det fremgikk av underbilagene at datteren hadde hatt kontantuttak og betalt regninger som klart relaterte seg til hennes eget forbruk, f.eks. betaling av kredittkortgjeld.

Etter siste uttak sommeren 2009 var saldoen på kontoen under kr 5000.

Fra Gamlefars andre konto ble det i 2008 overført kr 200 000, i 2009 kr 500 000 og i 2010 kr 300 000 til datteren. Enhver økonomisk fordel hvor mottaker ikke har svart fullt vederlag, blir å regne som gave<sup>15</sup>. Det følger videre av arveavgiftsloven § 25 annet ledd at melding om gave skal gis til skattekontoret innen en måned etter at gaven er ytt. Denne plikten påhviler både giver og mottaker. Ingen av overføringene fra Gamlefar til datteren var meldt til skattekontoret.

Gamlefar hadde i samme periode også overdratt kontanter direkte til barnebarna, som ble meldt til skattekontoret, slik at meldeplikten ikke var ukjent for han og/eller hans medhjelpere.

Våren 2012 mottok skattekontoret arvemelding som viste en nettoformue i boet på kr 50 000. Ingen av de tidligere utdelingene ble tatt med i den innsendte arvemeldingen.

<sup>15</sup> Arveavgiftsloven § 2 syvende ledd første punktum.

Skattekontoret har i etterkant sendt ut varsel etter forvaltningsloven § 16 om at gaveoverføringene vil bli gjenstand for arveavgiftsberegning.

**Diverse****Bruk banken**

Kjøper du tjenester fra en næringsdrivende for kr 10 000 eller mer, må du sørge for å betale via bank. Betaler du kontant, kan du bli gjort medansvarlig hvis vedkommende unndrar skatt og avgifter. Av skattebetalingsloven § 16–50 fremgår det at en kjøper kan bli medansvarlig for tjenesteleverandørens skatt selv om kjøperen ikke visste at den som leverte tjenesten har unndratt skatt. Kjøperen kan ikke fri seg fra ansvaret ved å be om kvittering for arbeidet. Den viktigste grunnen til at den nye regelen ble innført, er å innskrenke handlingsrommet for de useriøse aktørene i markedet og hindre svart arbeid. Dersom flere kjøpere betaler via bank, blir det vanskeligere for næringsdrivende å unndra skatter og avgifter. Dette skal bidra til å redusere den konkurransevridningen og omfordelingen av kostnader i samfunnet som skatteunndragelser fører til.



# RavnInfo

## Bedriftsinformasjon om samtlige foretak i Norge

- Norges beste kredittsjekk med **AAA**-kredittrating
- E-postvarsling om endringer hos dine klienter/kunder
- Søk på slettede foretak – finn ut om tidligere konkurser

### Nyheter hos RavnInfo:

- Ubegrenset excel-uttrekk på egen klientliste – inkludert registrerte pantstillelser
- Livelogo – legg din egen rating ut på hjemmesiden din i en kontinuerlig oppdatert logo

### Kontakt oss idag for en uforpliktende demonstrasjon

Øyvind Øksnes: oyvind@soliditet.no Tlf./Mobil: 22 45 93 80 / 93 62 67 18



A Bisnode Company



Ansvarer omfatter alt fra kjøp av håndverkertjenester og bilreparasjoner til rengjøring og barnepass. Beløpsgrensen er som nevnt på kr 10 000, men gjelder ikke bare ved enkeltkjøp. Den gjelder også samlet over tid dersom det kan anses som en og samme tjeneste. Bestemmelsen gjelder også for faste løpende tjenester, slik som f.eks. rengjøring eller barnepass. Bestemmelsen gjelder også kjøp av varer i kombinasjon med tjenester. Dette kan f.eks. være kjøp av håndverkertjenester eller bilreparasjoner, der ytelsen ofte også inkluderer en viss andel materialer eller deler.

**Steinlagt gårds plass betalt med kontanter**  
Skatt øst avholdt i perioden 2011 til 2012 bokettersyn i virksomheten Steinleggerne. Utøverne av Steinleggerne var ikke bosatt i Norge, og virksomheten var ikke registrert i merverdiavgiftsregisteret. Det ble ikke levert omsetningsoppgaver, og Steinleggerne besvarte heller ikke henvendelser fra skattemyndighetene.

Skatt øst hadde oversikt over enkelte av kundene til virksomheten. Stein Glad ble derfor tilskrevet som følger:

«Ifølge våre opplysninger ble det foretatt steinlegging på din bostedsadresse i Lykkeveien 9 i Lilleby i mai 2011. For dette arbeidet ble det betalt kr 50 000 kontant til Steinleggerne.»

Steinleggerne hadde ikke innberettet merverdiavgiften. Betalingen oversteg kr 10 000, og ble ikke foretatt via bank. Stein Glad kunne derfor gjøres ansvarlig for Steinleggernes merverdiavgift<sup>16</sup>. Unndratt merverdiavgift utgjorde kr 10 000, og Stein Glad ble holdt ansvarlig for dette beløpet.

Skattekontoret hadde for øvrig i 2012 flere lignende tilfeller av ansvarliggjøring.

### Betalte tjenester via en annens bankkonto – steinlegger

Skatt øst har tilskrevet en kjøper av steinlegging som hadde fått lagt herregårdsstein i hele sin oppkjøpsel. Skatt øst fikk opplyst at han hadde betalt kr 100 000 for dette arbeidet. Beløpet hadde kjøperen betalt over bank, men ikke til steinleggerens

konto. Det foregår adskillig svindel og det er mange useriøse aktører i dette markedet. Vi har f.eks. avdekket flere tilfeller hvor det til og med er et knippe aktører som stiller sine konti til disposisjon for dette formålet uten at inntektene blir innberettet eller er sporbare.

Begrepet «betalt via bank» mv. er derfor nærmere presisert i skattebetalingsforskriften<sup>17</sup> til å omfatte betaling fra konto til konto eller betaling på annen måte til mottakers konto i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling. I kravet om betaling via bank ligger det en forutsetning om at betalingen kan spores i etterkant på en slik måte at både betaler og betalingsmottaker kan identifiseres.

I foreliggende tilfelle ble vederlaget ikke betalt til steinleggeren eller hans foretak, men til en annen mottakers bankkonto. Steinleggeren innbetalte ikke merverdiavgiften og hadde forlatt Norge. I et slikt tilfelle kan kjøperen holdes medansvarlig

<sup>16</sup> Skattebetalingsforskriften § 16-50-4 annet ledd.

<sup>17</sup> Skattebetalingsforskriften § 16-50-1 første ledd.



**PROBLEMATISK:** Steinleggerne var ikke bosatt i Norge, virksomheten var ikke registrert i merverdiavgiftsregisteret, det ble ikke levert omsetningsoppgaver og henvendelser fra skattemyndighetene ble ikke besvart.

for merverdiavgiften som steinleggeren unndro.

På bakgrunn av omstendighetene og etter en totalvurdering konkluderte Skatt øst med at det ikke var grunn til å holde kjøperen ansvarlig. Det ble da lagt stor vekt på at kjøperen selv uoppfordret tok kontakt med skattemyndighetene og opplyste om at beløpet var innbetalt via bank og til hvilken konto dette var innbetalt.

### Svarte lønninger i restaurantbransjen

Etter et bokettersyn ble det avdekket at restauranten hadde omsatt for ca. 2 MNOK uten at det var innberettet inntekt eller merverdiavgift til skattemyndighetene. På tidspunktet for ettersynet ble det også konstatert at det var kjøpt inn tjenester kontant for ca. kr 400 000 og at det måtte ha vært utbetalt kontante lønninger. Virksomheten hadde nemlig hatt flere ansatte, men bankkontoen hadde ingen spor av utbetalinger til disse. I tillegg var det ikke penger igjen i virksomheten slik at overskuddet måtte være tatt ut av eieren. Uttakene til eieren syntes å være foretatt rett fra kassen og ble klassifisert som lønn og utbytte.

Det er på det rene at det ikke skal innrømmes fradrag for kontant betaling av tjenester som overstiger kr 10 000. Det skal heller ikke innrømmes fradrag for inngående merverdiavgift for kostnader som er betalt kontant. I tillegg skal det ikke innrømmes fradrag for kontante lønninger<sup>18</sup>.

### Frdrag nektet under ligningen for kontantutbetalinger

I etterkant av ligningen gjennomgås alle «nummererte revisorbrev». Et særskilt tema har vært å finne revisorbrev hvor det opplyses om kontantutbetaling over kr 10 000. Alle disse selskapene tilskrives også og varsles om nekting av fradragsretten. Ofte gjelder dette lønnsutgifter som er utbetalt kontant.

### Vernetting i Norge for NUF

Ved konkursbegjæring mot utenlandske virksomheter med norsk avdeling, har det ofte vært en utfordring å fastsette riktig vernetting. Det har ikke vært tvilsomt at det kan åpnes konkurs i slike virksomheter, men spørsmålet har vært om norske domstoler har kunnet gjøre det.

Et NUF kan være registrert i Enhetsregisteret og andre registre uten å være regi-

strert i Foretaksregisteret. I det følgende omtales disse som «uregistrert».

Frostating lagmannsrett<sup>19</sup> uttalte i en kjennelse i 2005 at norske domstoler kunne behandle konkursbegjæring mot uregistrert NUF hvis virksomhetens «hjemting» var i Norge, og at det sentrale momentet var hvor virksomheten hadde sitt reelle hovedforretningssted. Videre ble det uttalt at rekvirenten hadde bevisbyrden for dette.

Etter denne kjennelsen er det i praksis lagt til grunn at konkurs bare kan åpnes av norsk domstol hvis det kan bevises at virksomheten har hatt hovedforretningsstedet her. Dette medfører ofte betydelige bevismessige utfordringer når virksomheten hevder å ha hovedforretningssted i utlandet.

I den senere tiden har Skatt øst i flere konkurssaker anført at det er tilstrekkelig at kravene som ligger til grunn for konkursbegjæring gjelder virksomhet som er drevet i Norge<sup>20</sup>. Avgiftspliktige virksomheter vil f.eks. være drevet i Norge.

Ordlyden i tvisteloven § 4–4 tredje ledd skiller mellom registrerte og uregistrerte virksomheter. Etter ordlyden har registrerte virksomheter vernetting der hovedkontoret er registrert, mens uregistrerte virksomheter har vernetting der virksomheten søksmålet gjelder har vært drevet.

I en kjennelse av Borgarting lagmannsrett<sup>21</sup> var innehaveren av et enkeltpersonforetak med norsk avdeling bosatt i Polen. Konkurskravet vedrørte merverdiavgift, og Skatt øst fikk medhold i at konkurs kunne åpnes uten at domstolen fant det nødvendig å ta stilling til hvor hovedforretningsstedet var.

At norsk domstol er stedlig kompetent til å åpne konkurs også for registrerte virksomheter har gode grunner for seg siden registrering i Foretaksregisteret gir virksomheten en nærmere tilknytning til Norge. NUF med merverdiavgiftsrestanser vil derfor ha vernetting i Norge uavhengig av hvor hovedforretningsstedet befinner seg.

### Uforfalte krav kan utgjøre grunnlag for konkurs

Normalt kan man ikke begjære noen konkurs før kravet er forfalt uten at det er betalt.

I en sak om «kataloghaier» fikk imidlertid Skatt øst medhold i konkursåpning også for ikke-forfalte krav.

Virksomheten i Katalog AS besto i å lage en katalog med kontaktdata for næringsdrivende. Selskapet sendte ut fakturaer til en rekke næringsdrivende uavhengig av om de faktisk hadde bestilt noe produkt. Det ble purret på utestående slik at svært mange betalte fakturaene selv om de ikke hadde bestilt katalogoppføring.

I innledningen av bokettersynet begjærte Skatt øst arrest i selskapets bankinnskudd og fikk straks medhold i arresten. Bokettersynet resulterte i et beregnet krav på merverdiavgift på 6 MNOK, inklusiv tilleggsavgift.

Skatt øst begjærte deretter selskapet konkurs på bakgrunn av det varslede kravet<sup>22</sup>. Vi anførte i rettsmøtet at konkursvurderingen beror på skyldnerens muligheter til å overholde sine fremtidige forpliktelser<sup>23</sup>, mer enn en sanksjon mot tidligere mislighold.

Kravet var oppstått pga. uriktige merverdiavgiftsoppgaver<sup>24</sup> som ikke var rettet overfor kjøper, og tilleggsavgift var varslet med 60 %.

Skjønnsadgangen var ikke tvilsom. Katalog hadde mottatt vederlag for tjenester ytt i forbindelse med ca. 5000 fakturaer. Skattekontoret la til grunn at betalingen fra kundene var uttrykk for at det var inngått bindende avtaler om levering av annonsetjenester som var merverdiavgiftspliktige<sup>25</sup>.

Katalog bestred at selskapet kunne begjæres konkurs på grunnlag av ikke-forfalte krav, men erkjente at det ikke var utstedt kreditnotaer for «feilaktige» utsendte fakturaer. Videre ble det anført at skattekontoret hadde estimert for mange fakturaer. Styrelederen hadde imidlertid ikke lenger tilgang til dokumentasjonen eller selskapets systemer.

Etter en konkret vurdering fant dommeren at kravene var tilstrekkelig sannsynliggjort. Det var da ikke tvilsomt at selskapet var insolvent, og det ble åpnet konkurs på bakgrunn av de uforfalte kravene.

<sup>22</sup> Konkursloven § 60, jf. § 61.

<sup>23</sup> Forutsetningsvis konkursloven § 64 første ledd nr. 3 og dekningsloven § 6–2 første ledd.

<sup>24</sup> Merverdiavgiftsloven § 18–1 første ledd bokstav b.

<sup>25</sup> Merverdiavgiftsloven § 3–1.

<sup>19</sup> RG 2 005 826.

<sup>20</sup> Konkursloven § 146, jf. tvisteloven § 4–4 tredje ledd.

<sup>21</sup> RG 2 010 195.