

## Del IV:

# Skattebehandlingen i 2012 og 2013

**Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2012/2013. I del IV omtales saker behandlet i Klagenemnda for merverdiavgift samt en sak om fiktiv fakturering.**



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef  
Monica Sivertsen  
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, juridikum 1994, 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 1.1.2008.

## Merverdiavgift

### «200-kronersgrensen» – omsetning i eller til Norge?

Hvis en skattyter bestiller varer fra utlandet, og sendingen har en verdi på under kr 200, skal det ikke betales toll og merverdiavgift.<sup>1</sup> Frakt og eventuell forsikring regnes ikke med i «200-kronersgrensen».

Fritaket, som tidligere ble omtalt som «postordrefritaket», ble gitt for å forenkle administrativ behandling ved innførsel. Utenlandske nettbutikker kan oppfatte denne grensen som et generelt fritak for merverdiavgift på varer med lav verdi.

Shop AB opererte fra Sverige og hadde et sortiment som blant annet besto av blekkpatroner og kosttilskudd, som i stort omfang ble omsatt til norske forbrukere. Siden Shop ikke hadde fast forretningssted i Norge, var selskapet registrert her ved representant.<sup>2</sup>

Shop benyttet alternative betalingsbetingelser, avhengig av om varen hadde verdi over eller under kr 200. Varer med verdi over kr 200 ble sendt i samlesendinger. For disse var Shop v/representanten, vareeier ved innførselen. Disse varene ble solgt DDP

<sup>1</sup> Merverdiavgiftsloven § 7-2, jf. tolloven § 5-9.

<sup>2</sup> Fra og med 1. juli 2013 ble solidaransvaret for beregning og betaling av merverdiavgift delvis opphevet, se Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014, kapittel 2-1.11.

(Delivery Duty paid), og Shop v/representanten sørget for avgiftsbehandling. Selskapet sørget for transport og hadde risikoen frem til levering på kjøperens adresse. Varer med verdi under kr 200 ble sendt direkte til den norske kunden fra Sverige uten at det ble beregnet merverdiavgift, verken i Sverige eller i Norge. Fra svensk side ble omsetningen ansett som eksportsalg, som er fritatt for merverdiavgift.

Når det gjaldt norsk avgiftsberegning, viste Shop til at innførsel av varer med verdi under kr 200 er fritatt for toll og merverdiavgift. Varer med verdi under kr 200 ble solgt Ex Works<sup>3</sup> eller Free Carrier.<sup>4</sup> Shop mente at leveringsbetingelsene innebar at

- <sup>3</sup> Selgeren gir kjøper tilgang til produktene i sine egne lokaler (fabrikk eller lager) ferdigstilt i henhold til kontrakt, men ikke klarert for eksport eller lastet på kjøretøy. Kjøper bærer all risiko og alle kostnader forbundet med å bringe varene til sitt bestemmelsessted.
- <sup>4</sup> Selgeren overleverer varene, klarert for eksport, i første transportør (navngitt av kjøperen) varetett på angitt sted. Denne klausulen kan benyttes for alle typer transport.

norske kjøpere fikk varene levert, og overtok risikoen for disse i Sverige. Kjøperen ble vareeier ved innførselen, da Shop engasjerte det svenske postverket til å transportere varen. Det ble anført at avtalte leveringsvilkår ikke kunne settes til side.<sup>5</sup>

Overfor norske forbrukere, ble systemet eksempelvis forklart slik:

«Fiskeutstyr, stang og snelle, 224 NOK.

Som kunde kjøper du 2 produkter à 112 NOK. Ettersom du kjøper tjenesten særpakking av gods (splitting av ordrer) av oss, sender vi to separate forsendelser med en faktura i hver.

Vi sender:

- 1 stk. forsendelse med 1 stk. faktura på 112 NOK (vareverdi) + 5 NOK (frakt) = 117 NOK

<sup>5</sup> Forbrukerkjøpsloven § 5 (partene kan avtale et annet leveringssted enn salgsstedet eller forbrukerens adresse).



*UNDER 200 KRONER: Hvis en skattyter bestiller varer fra utlandet, og sendingen har en verdi på under kr 200, skal det ikke betales toll og merverdiavgift.*



*NÆRING? Etter at det ble innført merverdiavgift med 8 % på utleie av fritidseiendom, hevder flere enn før at de driver med næringsutleie.*

- 1 stk. forsendelse med 1 stk. faktura på 112 NOK (vareverdi) + 5 NOK (frakt) = 117 NOK

Totalsummen blir altså 117 NOK + 117 NOK = 234 NOK

Andre forhandlere/butikker sender 1 forsendelse på 224 NOK. Ettersom vareverdien i forsendelsen da overstiger 200 NOK kommer 56 NOK i moms (25 % av 224 NOK) + evt. fraktkostnad i tillegg. Totalsummen blir da minst 280 NOK.

Du sparer i dette tilfellet 46 NOK.»

I skattekontorets innstilling til vedtak la kontoret til grunn at Shops virksomhet var rettet mot og tilpasset det norske markedet på en slik måte at også omsetningen av varer med verdi under kr 200 måtte anses for å ha skjedd i Norge, og ikke til Norge. Skattekontoret la til at det var naturlig å anse Norge som det kjøpsrettslige leveringsstedet. Skattekontoret viste til at det ikke kan avtales vilkår som er mindre gunstig for forbrukeren enn det som følger av forbrukerkjøpsloven. Forbrukerkjøpsloven slår fast at levering skjer når tingen overtas

av forbrukeren.<sup>6</sup> Ved nettsalg er leveringsstedet kjøperens adresse, hvis ikke annet er avtalt. Skattekontoret pekte på at varen fysisk ble levert til kjøperens adresse i Norge, og at det ikke var noe som tydet på at kjøperen hadde akseptert at risikoen hadde gått over i Sverige. Det ble tatt utgangspunkt i saken vedrørende det finske selskapet Ifi OY Fotolabo Club,<sup>7</sup> hvor Høyesterett slo fast at vurderingen av tilknytningen til Norge må avgjøres etter en konkret helhetsvurdering.

I foreliggende sak var det en rekke momenter som samlet underbygget at selskapet hadde rettet sin virksomhet mot norske forbrukere for deres kjøp i Norge. Blant annet ble det reklamert på kelkoo.no, all informasjon var på norsk, priser var oppgitt på norsk og det var oppgitt norsk telefonnummer for support. Det ble videre reklamert med at forsendelser ble splittet, slik at man unngikk norsk merverdiavgift. Slik skattekontoret så det, måtte det for norske kunder dessuten fremstå som om norske kjøps- og angrefristregler gjaldt. Kontoret fant at det ikke kunne konkludere

med at norske kjøpere hadde avtalt et annet leveringssted enn det som følger av forbrukerkjøpsloven. Etter skattekontorets vurdering skulle det derfor beregnes merverdiavgift på disse salgene.

Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til skattekontorets innstilling.

### Utleie av fritidseiendom næring?

Etter at det ble innført merverdiavgift med 8 % på utleie av fritidseiendom, er det flere enn før som hevder å drive næringsutleie.

Fjell AS krevde fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til oppføring av to fritidsleiligheter. Fradraget ble fremmet i form av krav om oppjustering etter at justeringsretten var overtatt fra opprinnelig eier. Fjell leier ut leilighetene gjennom et bookingselskap. Leilighetene brukes ikke privat.

Hovedspørsmålet i saken var om Fjells utleie av fritidsleilighetene var i næring, nærmere bestemt om utleien var egnet til å gå med overskudd. Fjell anførte at når det ikke forelå noe eksplisitt konkurrerende

<sup>6</sup> Forbrukerkjøpsloven § 7.

<sup>7</sup> Rt. 2006 side 364.

formål, var det ikke rom for å kreve at aktiviteten objektivt sett måtte være egnet til å gå med overskudd.

Skattekontoret la i innstillingen til vedtak til grunn at det er et vilkår for merverdiavgiftsplikt og fradragsrett at aktiviteten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd, men at intensiteten i vurderingen vil variere. Når formålene og motivene fremstår som mer sammensatte, typisk ved kombinasjoner av utleie og privat bruk, blir lønnsomhetsvurderingen mer intens enn i de mer regulære tilfellene. I Fjells tilfelle mente skattekontoret at utleievirk-somheten verken på kortere eller lengre sikt kunne anses egnet til å gå med overskudd. Inntektene og inntektspotensialet var rett og slett ikke tilstrekkelig i forhold til kostnadene.

I lønnsomhetsvurderingen skal det legges til grunn et avkastningskrav som gjenspeiler det som er naturlig å forvente av låne- eller egenkapitalfinansiert investering. Det må budsjetteres med et normalt vedlikehold, og man kan ikke innkalkulere en potensiell gevinst ved et fremtidig salg ved vurderingen av om den løpende utleievirk-somheten oppfyller kravet til næring. En tilsvarende sak er behandlet i lagmannsretten,<sup>8</sup> og retten bemerket at hensynet til konkurransenøytralitet mellom aktører i markedet for utleie av fritids-eiendommer ikke kan oppveie manglende oppfylling av næringskriteriet.

Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til skattekontorets innstilling.

### Tap på utestående fordringer

Krav om korreksjon for merverdiavgift som knytter seg til tap på fordringer skal i avgiftsoppgjøret, dvs. terminoppgavene, tas med i posten for inngående merverdiavgift. Klage og rettspraksis viser at det særlig mellom nærstående parter er grunn til å foreta nærmere vurderinger av om vilkårene for tapsføring med avgiftsmessig virkning er oppfylte.

#### Utleie til nærstående

Eiendom AS var frivillig registrert for utleie av fast eiendom.<sup>9</sup> Eiendom leide ut lokaler til Full Fart AS, som benyttet disse til gokart- og kafévirksomhet. Full Fart hadde anstrengt økonomi og betalte ikke husleien, men fikk likevel fortsette å benytte lokalene. Eiendom gjorde ingen forsøk på å inn drive utestående husleie,

men håpet at Full Fart etter hvert ville klare å betale denne. Det ble forklart at det var en løpende dialog mellom ledelsen i de to selskapene, siden de holdt til i samme bygg. Daglig leder i Eiendom var styreleder i Full Fart, mens daglig leder i Full Fart var styremedlem i Eiendom.

Skattekontoret la i innstillingen til vedtak til grunn at husleiefordringene måtte anses som ettergitt som ledd i å styrke egenkapitalen i Full Fart. Det forelå ikke reelle kundefordringer som var tapt som følge av debitors manglende betalingsevne. Vil-kårene for tapsføring i merverdiavgiftsloven § 4-7 var følgelig ikke oppfylt.

I en annen sak var Eiendom AS frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Eiendom leide ut lokaler til datterselskapet BIFF AS. I lokalene skulle BIFF, gjennom en franchiseavtale, drive en biffrestaurant. Eiendom foretok ombygging av lokalene og kjøpte inventar, slik at «biffkonseptet» kunne realiseres. BIFF skulle overta det ferdige prosjektet, inklusive goodwill og inventar, ved ferdigstillelse. Det ble ikke inngått skriftlig avtale om pris, overtakelsestidspunkt eller andre forhold.

BIFF fikk etter hvert problemer med å betale både forfalt husleie og kostnader som påløp i takt med ombyggingen. Selskapene hadde sammenfallende eierinteresser, og Eiendom var godt kjent med den dårlige økonomien i BIFF. Likevel valgte Eiendom å gjennomføre prosjektet, og overføre inventar til datterselskapet. Det ble ikke gjort forsøk på å inn drive verken manglende husleie eller manglende oppgjør for ombyggingen. Eiendoms tilgodehavende ble derimot ettergitt, og selskapet korrigerer deretter beregningsgrunnlaget for merverdiavgift.

Skattekontoret tok i innstillingen til vedtak utgangspunkt i at Eiendom ikke hadde opptrådt slik man ville ha forventet av en uavhengig kontraktspart. I realiteten hadde Eiendom konvertert misligholdt husleie og manglende oppgjør for ombyggingen til finansieringsbistand/usikret lån. Følgelig forelå det på ettergivelsestidspunktet ingen «utestående fordring» i merverdiavgiftslovens forstand som kunne oppfylle kravene til tap på utestående fordringer.<sup>10</sup>

Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til skattekontorets innstillinger i begge sakene.

#### Ettergivelse eller prisavslag?

Den Snille Håndverkeren AS krediterte kundefordringer «som følge av manglende oppgjør og uenighet om vederlagene». Under avgiftsbehandlingen fremkom det at krediteringen var utslag av en ryddeoperasjon i gamle fordringer, initiert av virksomhetens revisor. Selskapet forklarte at det ikke var noen mangler ved oppdragene, og krediteringene skjedde ikke som følge av at selskapet innrømmet prisavslag, delvis heving eller lignende. Krediteringen innebar derimot en ren ettergivelse av utestående fordringer, som vanskelige kunder av ulike årsaker ikke ville betale.

Skattekontoret anførte i innstillingen til vedtak at merverdiavgiftsloven § 4-7 har klare regler for når innberettet avgift i ettertid kan korrigeres. Av første ledd fremgår det at beregningsgrunnlaget kan korrigeres dersom «en utestående fordring» må anses endelig konstatert tapt «på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne». Bestemmelsen skiller ikke mellom fordringer i og utenfor interessefellesskap.

Da krediteringene ikke skyldtes manglende betalingsevne hos skyldnerne, men innebar en ren ettergivelse, var ikke krediteringene skjedd «på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne».

Den Snille Håndverkerens anførsel om at utstedelse av kreditnotaer mellom uavhengige parter alltid gir korrigeringsrett, fordi det reduserer vederlaget mellom dem, førte ikke frem.

Under saksforberedelsen foretok skattekontoret en ny gjennomgang av de krediterte fordringene. Det viste seg at den vesentligste andelen av disse var foreldet på krediteringstidspunktet. Skattekontoret la til grunn at foreldede fordringer verken oppfyller vilkåret om «utestående fordring» eller vilkåret «på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne».

Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Ovennevnte tre saker illustrerer at «tap» må skyldes manglende betalingsevne, i tillegg til at det må være den avgiftsbereg-nede fordringen som er tapt for at avgiften skal kunne føres til fradrag. I utgangspunktet forventes det at kundefordringer blir fulgt opp med forsøk på inn driving. Dette gjelder også om debitor er nærstående.

8 Utv. 2013 side 1492.

9 Merverdiavgiftsloven § 2-3.

10 Merverdiavgiftsloven § 4-7.



*EIENDOM I FRANKRIKE: Advokat med kontor i Oslo bistår klienter bosatt i Norge med saker vedrørende fast eiendom i Frankrike.*

## **Avgiftsfrie advokattjenester i Norge**

En advokat med kontor i Oslo bistår klienter bosatt i Norge med saker vedrørende fast eiendom i Frankrike. Advokaten ba skattekontoret vurdere om følgende rådgivningstjenester var fritatt for norsk merverdiavgift:

- Fransk beskatning av fast eiendom i Frankrike
- Fransk arveavgift i forbindelse med fast eiendom i Frankrike
- Overdragelse eller overtakelse av fast eiendom i Frankrike, ved gave, arv eller kjøp/salg, som skjer etter franske regler. Overtakeren kan i noen tilfeller også ha fast bopel i Norge
- Reklamasjoner til lokale håndverkere i forbindelse med arbeid utført på fast eiendom i Frankrike
- Rettslig prosedyre i fransk rettssystem i forbindelse med fast eiendom i Frankrike

I tilknytning til reklamasjonssaken, jf. kulepunkt 4 over, opplyste advokaten at

det også ville bli benyttet en sakkyndig i Frankrike, som blir utpekt av fransk domstol. Den pågående rettssaken, jf. kulepunkt 5 over, føres av en lokal advokat i Frankrike, men advokaten ville bistå den lokale prosessfullmektigen. Oppdragsgiveren er imidlertid hele tiden klienten, som er hjemmehørende i Norge.

For samtlige av tjenestene var kjøperne privatpersoner bosatt i Norge.

Skattekontoret kom, under tvil, til at samtlige tjenester var fritatt for norsk merverdiavgift, ved å være fullt ut til bruk i Frankrike.

Merverdiavgiftsloven § 6-22 har to hovedgrunnlag for fritak av eksport av tjenester. Såkalte fjernleverbare tjenester til mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet (i utlandet), er fritatt etter annet ledd. Denne bestemmelsen var

ikke aktuell i saken da alle kjøperne var privatpersoner.

Tjenester som helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, er fritatt for merverdiavgift.<sup>11</sup>

Skattekontoret pekte på at tjenester som delvis må sies å være til bruk i Norge, ikke oppfyller vilkåret om å være helt ut til bruk i utlandet. For vurderingen av «helt ut til bruk» viste kontoret til Merverdiavgiftshåndboken, hvor det blir anført at eiendomsmeglingstjenester og tjenester som gjelder formidling av fast eiendom ikke vil være tjenester som kan fjernleveres. Det er uttalt at tjenesten relativt lett kan knyttes til et bestemt fysisk sted, dvs. det stedet hvor eiendommen er beliggende. Når eiendommen er beliggende i utlandet, gjelder § 6-22 første ledd. Ifølge uttalelser fra Skattedirektoratet er det ikke avgjørende hvorvidt kjøper av tjenestene bor i Norge eller utlandet.

Merverdiavgiftshåndboken viser også til at et skattekontor har uttalt at booking av utleiehytter i Norge, og oppfølging mv. av leieforholdene for utenlandsk formidler av hytteutleie, ikke er en fjernleverbar tjeneste. Da hyttene i den aktuelle saken lå i Norge, kunne tjenestene ikke anses som helt ut til bruk i utlandet.

Skattedirektoratet har i brev 29. mai 2002 til Den Norske Advokatforening uttalt at advokattjenester i all hovedsak vil være tjenester som kan fjernleveres. Dette vil imidlertid ikke gjelde tjenester knyttet til prosesser for domstolene, herunder voldgiftsdomstoler. Begrunnelsen for dette er at tjenesten med å representere klienten i retten, må sies å være knyttet til retten/domstolen. Høyesterett uttalte i dom i saken vedrørende Norwegian Claims Link AS<sup>12</sup> at et prosessoppdrag utgjorde en stedbunden tjeneste knyttet til vernetinget/rettslokalet for eventuell gjennomføring av hovedforhandlingene. Skattekontoret antar at en tjeneste med å bistå en klient under rettslig prosess, men uten ansvar for selve prosessoppdraget, ikke kan sies å være bundet til vernetinget for selve prosessen.

Skattekontoret bemerket at avgjørelsen om hvor en tjeneste må sies å være til bruk, ofte byr på tvil. Ikke minst gjelder dette tjenester som etter sin art er fjernleverbare. For ikke-fjernleverbare tjenester, sted-

<sup>11</sup> Merverdiavgiftsloven § 6-22 første ledd.

<sup>12</sup> Utrv. 2012 side 1488.

bundne tjenester, vil forbruksstedet ofte være der tjenestene faktisk utføres, f.eks. håndverkstjenester.

Skattekontoret viste til at kjøperen av tjenestene, som bosatt i Norge, kan sies å gjøre bruk av tjenestene her. Ordlyden i den tidligere merverdiavgiftsloven § 16 og forskrift nr. 24 § 8, oppstilte to tilleggsvilkår for at en tjeneste skulle være helt ut til bruk i utlandet; enten at tjenesten ble utført i utlandet eller at tjenesten ble utført her i landet for oppdragsgiver bosatt i utlandet. I foreliggende sak utføres tjenester i Norge og ytes til kjøper i Norge.

Skattekontoret pekte likevel på at praksis har åpnet for at tjenester som gjelder fast eiendom i utlandet har blitt ansett som helt ut til bruk der den faste eiendommen ligger, selv om selger og kjøper av tjenestene er i Norge. Denne praksisen gjelder eiendomsmeglertjenester og formidling av utleie av fast eiendom. Skattekontoret antok, etter en konkret vurdering av de beskrevne tilfellene, at tjenestene måtte anses å være helt ut til bruk i Frankrike der eiendommene ligger. Kontoret la vekt på at tjenestene kunne knyttes til fast eiendom i utlandet og at tjenestene gjelder utenlandsk rett og rettsforhold, med tilhørende verneting, i det aktuelle landet.

Advokaten ble gjort oppmerksom på dokumentasjonskravene etter merverdiavgiftsforskriften.<sup>13</sup> Både salgsdokumentet og opplysningene skal vise at tjenesten er helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Skattekontoret antar dette i praksis betyr at det må fremgå av fakturaene at kunden er privatperson, at tjenestene spesifiseres slik at det fremgår at det er levert rådgivning om fransk rett angående identifisert fast eiendom i Frankrike og eventuell rettsprosess i Frankrike, og at den unnlatte avgiftsberegningen skyldes at advokaten har ansett tjenestene som helt ut til bruk i utlandet.

### Fusjon av utenlandske søsterselskaper med fellesregistrerte filialer i Norge

To søsterselskaper var hjemmehørende i hvert sitt Utland. De drev begge dels avgiftspliktig og dels avgiftsunntatt finansvirksomhet i Norge gjennom filialer. Filialene var fellesregistrert i det norske avgiftsregisteret.

Konsernet planla fusjon av søsterselskapene, slik at det overdragende selskapet ville bli slettet fra det norske avgiftsregistre-

ret og filialen overtatt av den norske filialen av det andre søsterselskapet.

Søsterselskapene ba skattekontoret bekrefte at overdragelsen av filialen i Norge ikke ville utgjøre en avgiftspliktig transaksjon. Selskapene anførte to grunnlag for dette standpunktet. Selskapene anså at fellesregistreringen av virksomheten i Norge medførte at overdragelsene måtte anses å foregå innenfor ett og samme avgiftssubjekt. Selskapene anførte subsidiært at overdragelsen ville fylle vilkårene for avgiftsfri overdragelse av virksomhet.

Skattekontoret sluttet seg til at de to filialene måtte anses som deler av det samme avgiftssubjektet. Den planlagte overføringen av den ene filialens aktiva, til det andre rettssubjektet i fellesregistreringen, ville følgelig ikke utgjøre en merverdiavgiftspliktig omsetning.

Selskapene fikk også støtte for sitt subsidiære grunnlag. Etter å ha fått bekreftet at avgiftspliktig virksomhet i Norge ville bli videreført etter fusjonen, la skattekontoret til grunn at fritaket for virksomhetsoverdragelser omfatter også ikke-fysiske driftsmidler, herunder forretningsverdi, opphavsrettigheter og leiekontrakter.

### Fradragsrett for entreprisvirksomhet

Leilighet AS kjøpte landområder for utvikling til boligformål. Utviklingsarbeidet omfattet omregulering av eiendommene, utarbeidelse av byggeplaner, anbudsarbeid, prosjektering og forhåndssalg av leiligheter. Når tilstrekkelig forhåndssalg av leilighetene oppnås, selges prosjektet i sin helhet. Leilighet avtalte, samtidig som prosjektet ble solgt, å være totalentreprenør for utbyggingen.

Leilighet la til grunn at salg av prosjektene i sin helhet er omfattet av avgiftsunntaket for salg av fast eiendom, og at plikten til å beregne utgående avgift er begrenset til selskapets etterfølgende salg av entrepriser.

Selskapet ba skattekontoret bekrefte at inngående avgift på anskaffelser til eiendomsutviklingen, f.eks. inngående avgift på konsulenttjenester for å omregulere landområdet, var fradragsberettiget ved å være til bruk også i selskapets avgiftspliktige entreprenørvirksomhet. Skattekontoret ga en forhåndsuttalelse, hvor det ble gitt uttrykk for at visse anskaffelser måtte anses å være fullt ut til bruk for Leilighets avgiftsunntatte salg av fast eiendom, og at

det følgelig ikke forelå fradragsrett for inngående avgift på slike anskaffelser.

Selskapet leverte deretter omsetningsopp-gave med forklaring. Det var i denne opplyst at inngående avgift på blant annet reguleringstjenester var ført til fradrag. Skattekontoret gjennomførte bokettersyn og fattet etterberegningvedtak, som ble påklaget til Klagenemnda for merverdiavgift.

Etter skattekontorets oppfatning måtte Leilighet, i perioden frem til salget av eiendomsprosjektene, anses å utføre tre hovedfunksjoner:

- utvikling av fast eiendom for salg
- berede grunnlag for byggetiltak – byggherrefunksjon
- forberede egen entreprisleveranse

Skattekontoret la i innstillingen til vedtak til grunn at visse anskaffelser fullt ut var til bruk for utvikling av den faste eiendommen og dermed for det avgiftsunntatte salget av denne. Etter dette ble det ikke ansett å foreligge fradragsrett for inngående avgift på reguleringsplantjenester, mulighetsstudier med skisseprosjekt og rammesøknad.

Leilighet anførte at også disse tjenestene måtte anses å være til bruk for entreprisvirksomheten. Det ble anført at tjenestene for å utvikle den faste eiendommen hadde en nær og naturlig tilknytning til entreprisvirksomheten, ved at salget av den utviklede eiendommen direkte utløste entreprenøroppdraget.

Skattekontorets vurdering baserte seg på at Leilighets salg av prosjektet ville utgjøre delvis avgiftspliktig omsetning. For vedtaket la følgelig skattekontoret til grunn at det forelå fradragsrett for anskaffelser som var til bruk for Leilighets funksjon med å berede grunnlaget for byggetiltakene, den såkalte byggherrefunksjonen. Etter skattekontorets oppfatning ville det således foreligge avgiftsplikt for Leilighet ved salget av prosjektet, blant annet for resultatene av det utførte prosjekteringsarbeidet og kontraktsrettighetene overfor de som hadde forhåndskjøpt leiligheter i prosjektet. Til illustrasjon av at resultatet av prosjekteringsarbeid og forhåndssalg av leiligheter hadde selvstendig verdi og var omsettelig, uten å selges sammen med fast eiendom, viste skattekontoret til en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> BFU 14/10.

<sup>13</sup> Merverdiavgiftsforskriften § 6-22-1.

# Avgift

Prosjektet ble solgt i en senere avgiftstermin enn de som var omfattet av skattekontorets kontroll. Det ble dermed ikke fattet noe vedtak om beregning av utgående avgift. Leilighet bestred skattekontorets vurdering og mente at vederlaget for prosjektet i sin helhet var omfattet av unn-taket for omsetning av fast eiendom. Leilighet viste til bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet,<sup>15</sup> hvor innsender fikk bekreftet at det ikke oppsto plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift der eiendomsprosjekt selges før byggearbeider var igangsatt.

Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til skattekontorets innstilling.

## Diverse

### Fiktiv fakturering

Skatteetaten har sterk fokus på saker med fiktiv fakturering, som ofte kan utgjøre betydelige beløp.

I det følgende beskrives en sak som er typisk for de sakene skatteetaten avdekker.

Selskap A utsteder etter avtale en faktura for «arbeid som er utført» til selskap B. Fakturaen er utstedt for å legitimere arbeid utført av Selskap A på oppdrag fra selskap B. Selskaper som A, ofte omtalt som «fakturafabrikker», blir i mange tilfeller opprettet kun i den hensikt å skulle utstede fakturaer til selskaper som B. A og B vil i det videre bli omtalt som «Fakturafabrikken» og «Byggeren».

<sup>15</sup> BFU 18/08.

Skatteetaten avdekket under kontroll fakturaer hos enkeltpersonforetaket Byggeren på totalt 2,5 MNOK, som det var mistanke om var fiktive. Bakgrunnen for mistanken var blant annet at det ikke var inngått noen skriftlige avtaler om at Fakturafabrikken skulle utføre arbeid for Byggeren.

Byggeren anførte at fakturaene fra Fakturafabrikken bygget på reelle leveranser. Byggeren viste til at det var Fakturafabrikken som hadde organisert virksomheten slik for å unngå å betale skatt og merverdiavgift for arbeidet/leveransene til Byggeren.

Eieren av Fakturafabrikken har vært avhørt av politiet, og påsto at verken han eller noen ansatte i selskapet hadde arbeidet hos Byggeren. Det var derfor sannsynlig at fakturaene ikke ble utstedt på bakgrunn av reelle transaksjoner mellom Fakturafabrikken og Byggeren. Eieren forklarte videre at han fikk utbetalt kr 50 000 for å utstede de aktuelle fakturaene. Det var eieren av Byggeren som instruerte om hva som skulle stå på fakturaene.

Eieren av Byggeren var også i avhør hos politiet og forklarte at han selv ledet arbeidene som Fakturafabrikken utførte. I sitt første politiavhør forklarte eieren at han samlet hadde utbetalt mer enn 2,5 MNOK til Fakturafabrikken. Han hevdet videre at Fakturafabrikken manglet enhver troverdighet i denne saken, og at forklaringen måtte ses i lys av utstederens økonomiske situasjon, hvor motivet var å unngå

skatt og merverdiavgift på arbeidet/leveransene.

Skattekontoret festet likevel stor lit til forklaringene eieren av Fakturafabrikken ga i politiavhør. Han pådro seg gjennom forklaringen et betydelig straffeansvar for hvitvasking, alternativt medvirkning til fakturamottakerens mulighet for overtredelser av skatte-, merverdiavgifts- og bokføringsloven. Videre følger det av merverdiavgiftsloven at oppkrevd merverdiavgift, herunder beløp uriktig oppgitt som merverdiavgift, skal innbetales til staten. Forklaringen ville følgelig ikke uten videre være økonomisk frigjørende for utstederen av de fiktive fakturaene.

Fakturaautstederen forklarte i politiavhørene at han også hadde utstedt fiktive fakturaer til fire andre foretak. Eierne av disse foretakene har i politiavhør bekreftet at fakturaene var fiktive, og at de i den grad det ble utført arbeider hadde gjort dette selv. Dette styrket etter skattekontorets vurdering forklaringen om at også fakturaene til Byggeren var fiktive.

Eieren av Byggeren anførte at det ikke kunne legges avgjørende vekt på at det ikke ble inngått noen skriftlig avtale mellom partene, ettersom dette ikke er noe krav etter loven. Skattekontoret viste til at det ikke ble lagt avgjørende vekt på manglende skriftlige avtaler, men at dette var et moment i en konkret helhetsvurdering. Kontoret fant det påfallende at det ikke fantes noen andre dokumenter enn fakturaene som kunne underbygge at det faktisk



*TYPISK: Saken som beskrives, er typisk for saker som skatteetaten avdekker.*

hadde vært et avtaleforhold mellom partene. Det forelå ingen skriftlige avtaler eller oppdragsbeskrivelser som ville vært naturlig i et avtaleforhold mellom uavhengige parter for et oppdrag av en slik størrelse. Skattekontoret så det som usannsynlig at det ikke skulle være mulig å fremlegge noen form for dokumentasjon på at partene hadde hatt et mellomværende på ca. 2,5 MNOK.

Eieren av Byggeren hadde under kontrollen vist til at fakturaene ble gjort opp kontant. Skattekontoret gjennomgikk skattyters oversikt over disponible kontanter i den aktuelle perioden, og la til grunn at skattyter ikke hadde likviditet til kontante utbetalinger. De manglende mulighetene for kontant betaling ble også underbygget med at samlet omsetning i Byggeren for de aktuelle årene kun var rundt kr 400 000.

Skattekontoret konkluderte med at fakturaene var fiktive, og det påståtte fradraget ble ikke innrømmet.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Eieren av Byggeren ble anmeldt for forholdet.

### *Hva kjennetegner fiktive fakturaer?*

En fiktiv faktura er et salgskontaktdokument som enten:

- legitimerer en transaksjon som aldri er gjennomført, eksempelvis at en faktura viser levering av en vare eller tjeneste, men transaksjonen ikke er gjennomført eller
- legitimerer en transaksjon som er gjennomført, men ikke i den formen fakturaen beskriver og ikke mellom de partene som fremgår av fakturaen

Videre er en fiktiv faktura ofte mangelfull i forhold til de formelle kravene som gjelder for utstedelse av salgskontaktdokument.<sup>16</sup> Typisk mangler det konkret beskrivelse av hva som er levert, f.eks. fremgår kun:

- «arbeid i henhold til avtale»
- «arbeid i henhold til timelister», men timelistene kan på forespørsel ikke fremlegges av verken utstederen eller mottakeren av fakturaen

Skatteetatens kontroller avdekker regelmessig organiserte nettverk av selskaper og personer som ved utøvelse av ellers lovlige aktiviteter har til hensikt å unndra skatter og avgifter. Personene i et organisert nett-

verk består av stråmenn og andre personer som står oppført med formelle roller i virksomheter. Stråmannen er den reelle bakmannen som organiserer nettverket, skaffer oppdrag og har den reelle kontrollen på økonomiske forhold. De andre personene er oppført som styreledere eller daglige ledere av selskaper, eller som innehavere av enkeltpersonforetak i nettverket. Både stråmannen og de andre personene er ofte mottakere av ytelser fra folketrygden.

Et kjennetegn ved selskaper som utsteder fiktive fakturaer kan f.eks. være at virksomheten:

- oppgir adresse, telefonnummer og/eller bankkontonummer på fakturaene som ikke eksisterer, ikke er registrert i arbeidsgiverregisteret, ikke har ansatte som er registrert i arbeidstakerregisteret, ikke leverer lønns- og trekkoppgaver eller er registrert i merverdiavgiftsmanntallet uten å levere korrekte oppgaver
- ikke har en organisasjon, driftsmidler eller et omfang som kan generere den omsetningen som er fakturert

Det er et kjennetegn for nettverkene at det er omfattende bruk av kontanter som betalingsmiddel. Skatteetatens kontroller har avdekket at beløp på flere hundre tusen kroner tas ut av bank og betales videre kontant.

Et nettverk har ofte regnskapsfører og revisor. Skatteetaten har et stort fokus på om disse utfører sitt arbeid i samsvar med normene for god regnskapsføringsskikk og god revisjonsskikk.

### *Hva unndras og hva er omfanget av unndragelsene?*

Når det utstedes fiktive fakturaer for å dekke over det som reelt er arbeid utført av ansatte, kan det unndras:

- arbeidsgiveravgift, av den virksomheten som har arbeidsgiveransvar
- merverdiavgift, av den virksomheten som mottar fakturaen og gjør fradrag for inngående merverdiavgift, og den virksomheten som utsteder fakturaen og som unnlater å rapportere utgående merverdiavgift
- inntektsskatt, av de som utfører arbeidet fordi deres lønn ikke blir innberettet på lønns- og trekkoppgaven og fordi de selv ikke oppgir lønnen i sine selvangivelser

Det må antas at det samlede tapet for det offentlige er betydelig. Skatteetaten har gjennom sin kontrollvirksomhet avdekket enkelte nettverk der det er utstedt fiktive fakturaer på flere titalls MNOK.

Skatte- og avgiftsunndragelser ved fiktiv fakturering i nettverk er ikke kun et nasjonalt problem. Skattemyndigheter i flere europeiske land er kjent med problemstillingene, og har dette høyt på listen over prioriterte oppgaver.

### *Hvordan avdekker skatteetaten fiktiv fakturering?*

Skatteetatens erfaringer er at fiktiv fakturering forekommer i bransjer der levering av tjenester er den vesentligste leveransen. Det kan f.eks. være bygg/anlegg eller renhold.

Fiktiv fakturering i nettverk avdekkes regelmessig ved nitidige kontroller av fakturaer, timelister, lønningsregnskap og pengestrømmer. Skatteetaten mottar også tips som kan avdekke fiktiv fakturering.

Skatteetatens avdekking av et organisert nettverk medfører ofte at man kommer over andre forhold hvor det avdekkes nye fiktive fakturaer i nye nettverk.

### *Hva risikerer de som blir tatt?*

Skatteetaten foretar etterberegning av manglende skatter og avgifter etter kontroll av virksomhet og personer. Disse risikerer å bli ilagt tilleggs-skatt og tilleggsavgift av det skatte- og avgiftsbeløpet som er unndratt, ofte med 60 %.

Skatteetaten rapporterer til NAV når man kommer over forhold der det er mistanke om trygdemisbruk.

De fleste tilfellene som avdekkes er så alvorlige at de anmeldes til politiet for grovt skattesvik, som har strafferamme på inntil seks års fengsel. Medvirkning straffes på samme måte. Ofte kombineres en slik sak med anmeldelse for grove regnskapsovertredelser hvor strafferammen også er seks år.

De som stiller sin identitet til disposisjon og lar seg oppføre med formelle roller i virksomheter, dvs. registrerer foretak i sitt navn og underskriver dokumenter som er fiktive, risikerer anmeldelse for brudd på heleri- og hvitvaskingsbestemmelsen i straffeloven.

<sup>16</sup> Se bokføringsforskriften § 5-1.