

blir tilordnet skatt på gevinsten ved salg av aksjene, som blir beregnet på bakgrunn av reell eiendomsverdi fratrukket kostpris. Morselskapet blir dermed tilordnet skatteplikt for salg av en eiendel det ikke eier (det eier kun aksjene i eiendomsselskapet).

Aksjene i eiendomsselskapet er selskapsrettslig og privatrettslig overdratt. Dette settes ikke til side. Prisen settes heller ikke til side. Kjøper av aksjene i eiendomsselskapet vil ikke få oppskrevet verdien på eiendommen, da posisjonene knyttet til eiendommen er uforandret ved overdragelse av aksjene i eiendomsselskapet. Ved senere salg av eiendommen vil kjøper, som en konsekvens av at posisjonene på eiendommen er uforandret, bli tillagt den samme skatten som selger ble tillagt ved anvendelsen av gjennomskjæringsregelen. Dette som følge av at inngangsverdien på eiendommen ikke er oppskrevet til vederlaget ved salg av aksjene. Skattemessig gjennomskjæring påvirker ikke kun de skattemessige sider ved en transaksjon,

men også selskapsrettslige og regnskapsmessige sider ved transaksjonen.

Lovgivers utfordringer

Det vil være opp til lovgiver å ta initiativ til en eventuell endring av den praksisen som er i ferd med å etablere seg etter Høyesteretts avgjørelse i ConocoPhillips-dommen. Lovgiver må også ta stilling til Scheel-utvalgets forslag om å lovfeste dagens ulovfestede omgåelsesnorm i form av en generell og dynamisk regel.

Pr. i dag er situasjonen at skattyterne står fritt til å innrette seg etter gjeldende skatteregler slik at de ikke betaler mer skatt enn nødvendig, men må kunne påvise at valg av transaksjonsform er tilstrekkelig forretningsmessig begrunnet hos selger og/eller kjøper.

Selv om en disposisjon medfører en skattebesparelse, er det ingen automatikk i at disposisjonen strider mot formålet bak tilknyttede regelsett. Dette er en konkret vurdering i hver enkelt sak, og bør fortsatt

praktiseres slik av både skattyter og skattemyndighetene.

Ved en eventuell lovfesting av en generell gjennomskjæringsregel som også rammer fisjon med etterfølgende aksjesalg, vil lovgiver være nødt til å ta stilling til spørsmålet om tilordning, samt regnskapsmessig og selskapsrettslig behandling av transaksjonen ved gjennomskjæring hos både selger og kjøper. Sett hen til den problematikken som knytter seg til slik lovfesting, er det muligens rimelig å anta at det ikke vil skje en lovfesting som blant annet medfører gjennomskjæring ved fisjon og etterfølgende aksjesalg som endrer den nyetablerte praksisen med det første. Dokumentasjon av de forretningsmessige hensynene som ligger til grunn for at man eksempelvis velger fisjon og deretter aksjesalg, istedenfor innmatsalg, både kan og bør være viktigere for skattytere enn det har vært tidligere.

Merverdiavgift og sammensatte ytelser:

De forskjellige smitte-reglene

Artikkelen tar for seg problemstillinger som reiser seg i kjølvannet av smitteregelens hovedspørsmål: når er det en sammensatt ytelser for avgiftsformål, og hvilken av ytelsene er i tilfelle hovedytelser?



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattjurist
Markus D. Wroldsen

Skatt Øst
Det gjøres oppmerksom på at artikkelen ikke nødvendigvis gir uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Jeg ser her på hvordan de ulike smitte-reglene forholder seg til hverandre, og hvordan smitteregelen påvirkes av at det er flere parter involvert i en transaksjon. Ved-erlagsfordeling ved separate ytelser og enkelte andre spørsmål blir også omtalt.

I min forrige artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 6 2014 fremkom det at smitte-spørsmålene av natur er vanskelige å forholde seg til, og er et område hvor man kunne ønsket at lovgiver kunne gjort mer for å klargjøre rettstilstanden.

Kan alle ytelser smitte og smitter de like mye?

Smitteregulene er hjemlet i flere ulike bestemmelser i merverdiavgiftsloven. Det er inntatt smittebestemmelser i en stor andel av de enkelte fritaks-, unntaks- og lavsatshjemlene (heretter benevnt samlet som «unntak»). I merverdiavgiftsloven § 4-2 er det videre en smittehjemmel som

gjelder for alle avgiftspliktige ytelser. Det er imidlertid ikke inntatt en smitteregel i *alle* unntaksbestemmelsene.

Den oppdelte og sporadiske reguleringen av smittespørsmålene reiser to problemstillinger: Har de enkelte smitteregulene et likt innhold? Og gjelder det en smitteregel for de fritak og unntak mv. der det ikke er lovfestet en smitteregel?

Likt innhold i de ulike smitteregulene

For å ta det første først, så fremstår det som litt uklart om det er en realitetsforskjell mellom de ulike smitteregulene. Man kunne tenke seg at det rent overordnet var

et ønske om en sterkere smitteregel for de avgiftspliktige ytelsene, slik at det skulle mer til for å komme til smitte der hovedytelsen er avgiftsunntatt.¹

I den grad domstolene har tatt stilling til sammenhengen mellom reglene, synes domstolene å forutsette at det er én generell smitteregel som gjelder. I LB-2008–184 780 (Grieg Investor) uttaler lagmannsretten: «Som nevnt taler klare praktiske hensyn for «hovedytelsesmodellen», herunder at den gjelder begge veier.» Uttalelser i LB-2012–52 697 (Skandinavisk Helseservice AS) støtter også opp om dette synspunktet: «Etter en samlet vurdering av de rettskilder som er gjennomgått ovenfor, legger lagmannsretten til grunn at det gjelder en såkalt hovedytelseslære i norsk rett, og at den ikke bare gjelder på finansrettens område».

Loggivers behandling av spørsmålet har vært noe varierende. Det kan virke som lovgiver i en del tilfeller tilsynelatende har ønsket å begrense smitteregelens rekkevidde for de unntatte ytelsene,² mens det i et annet tilfelle er gitt en mer vidtrekkende smitteregel for unntatte ytelser.³ Smitteregulene hjemlet i unntaksbestemmelsene har også den mest vidtrekkende ordlyden.⁴

Overordnet bør det legges til grunn at momentene som har fremkommet gjennom rettspraksis, har generell anvendelse, uavhengig av hvilke ytelser som leveres (se nærmere omtale i min forrige artikkel).⁵ Loggivers uttalelser i forarbeider med videre vil imidlertid kunne bidra til å redusere eller utvide smitteadgangen for de enkelte ytelsene.⁶ Smitteregulene kan derfor likevel få et noe ulikt innhold på ulike

områder, selv om det er de samme hovedprinsipper som benyttes ved vurderingen.

Smitte på ulovfestet grunnlag?

Som nevnt over er det heller ikke knyttet en smitteregel til *alle* fri- og unntaksbestemmelsene. Eksempelvis er det ikke lovfestet noen smittehjemmel for eksportfritakene. Lovgiver har heller ikke her begrunnet hvorfor det er gjort forskjell ved at noen av merverdiavgiftsunntakene har fått en tilknyttet smittehjemmel, mens andre ikke har. Mangelen på smittehjemmel knyttet til enkelte av unntakene gjør at man må ta stilling til om disse ytelsene overhodet kan smitte?

Loggivers taushet om temaet kan tilsa at det ikke er tiltenkt en realitetsforskjell, slik at smitteregulene også kan gis anvendelse på ulovfestet grunnlag. Man ser også at Finansdepartementet i fortolkningsuttalelsene, som ble utgitt samtidig med reformen i 2001, beskriver en smitteregel for flere av unntakene hvor en slik regel ikke er lovfestet.⁷

I forvaltningspraksis ser man imidlertid at avgiftsmyndighetene historisk har vært mer motvillige mot å benytte smitteregulene utenfor de lovfestede områdene.⁸ Her kan det imidlertid tyde på at det har skjedd et skifte etter lagmannsrettens senere uttalelser (sitert over), der det tegnes et vidt anvendelsesområde for smitteregulene. Det er blant annet verdt å merke seg at staten ikke prosederte på å smitte ikke kunne skje ved eksport av fjernleverbare tjenester i den nyere Høyesterettsdommen Norwegian Claims Link.⁹ Selv om rettsstillingen ennå ikke kan sies å være fullt ut avklart angående dette spørsmålet, da rent ulovfestet smitte ikke har vært satt direkte på spissen i noen dommer hittil, tror jeg det vil sitte langt inne å avvise ulovfestet smitte etter lagmannsrettens tidligere uttalelser. Personlig mener jeg systembetraktninger tilsier at regelen bør anses å gjelde for samtlige ytelser, når ikke annet kan utledes av forarbeidene.

Kan smitte bare skje ved omsetning mellom to subjekter?

Smittespørsmålene oppstår først og fremst der det kun er én kjøper og én selger i en transaksjon. Spørsmålet kan imidlertid få betydning også når det er flere aktører involvert. Dette kan for eksempel være ved at leveransen er delt mellom to selgere, slik at A leverer epler mens B leverer pærer i en samlet fruktleveranse til C. Eller ved at A benytter B som underleverandør i leveransen. Også i disse tilfellene kan det være nødvendig å ta stilling til om den ene leveransen innvirker på avgiftsplikten til den andre leveransen. Det vil være litt ulike spørsmål og momenter som reises i de ulike tilfellene, slik at de ulike situasjonene blir behandlet separat nedenfor.

Leveranser fra underleverandør

Leverandører av avgiftsunntatte tjenester opplever at de får en ekstra momsbelastning ved outsourcing av tjenester. Leverandøren får ikke fradragsført merverdiavgiften som beregnes på underleveransen. Leverandøren får dermed en merverdiavgiftskostnad han ikke ville fått om han i stedet hadde produsert hele leveransen selv.

Problemstillingen beskrevet over har medført at man har spurt seg om ikke smitteregulene kan gis anvendelse også på *underleverandørens* tjenester, slik at også underleveransen kan smittes av avgiftsunntaket dersom hovedleveransen er unntatt.

Den mest omtalte dommen på området er EU-dommen C-2/95 (SDC) angående en IT-leveranse til en bank. Domstolen uttalte her at det for så vidt ikke er noe i veien for at en underleveranse ble ansett som en avgiftsunntatt tjeneste. Forutsetningen er imidlertid som for alle andre leveranser, at underleveransen i seg selv er en avgiftsunntatt tjeneste – eller at den oppfyller de «spesifikke og vesentlige funksjoner» for en avgiftsunntatt tjeneste.^{10,11}

1 Se f.eks. sak 353/85 ved EU-domstolen for en slik oppfatning (Kommissjonen mot Storbritannia og Nord-Irland).

2 Se Fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 - unntaket for undervisningstjenester, Ot.prp. nr. 2 (2001-2002) avsnitt 7.2.3.5 om sosiale tjenester, Ot.prp. nr. 1 (2003-04) kapittel 19 om transporttjenester, og mva-forskriften om hotellovernatting.

3 Se Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) avsnitt 9.2.2. der det fremkommer at også leverandørens nærmere angitte *underleveranser* smittes.

4 For de unntatte ytelser skal som hovedregel også ytelser som leveres «som (naturlig) ledd i» den unntatte leveransen smittes, mens etter ordlyden i mval. § 4-2 (smitteregulene for de avgiftspliktige ytelser) er det kun den snævrere gruppen «kostnader» som smittes. Se Trond Skarbovik, *Avgiftsgrunnlaget – smitteregulene*, Revisjon og Regnskap 2/97 hvor «kostnad»-begrepet i tidligere § 18 (nåværende mval. § 4-2) er ordlydsfortolket.

5 Se også LB-2013-195633 (Telenor Eiendom Holding) for dette synspunktet.

6 EU-domstolen legger også til grunn at kasuistiske forskjeller kan tillegges stor vekt, se blant annet de forende saker C-394/04 og C-395/04 (Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE). Spørsmålet har i mindre grad kommet på spissen i norsk rett.

7 Mest kjent her er nok tolkningsuttalelsen angående finansunntaket av 15. juni 2001. Men man finner også ulovfestet smitteeffekt beskrevet i f.eks. tolkningsuttalelsen om de daværende merverdiavgiftsunntakene innenfor reiselivsnæringene av samme dato.

8 Se bl.a. BFU 36/05 og anmodning om omgjøring av Klagenemndsavgjørelse avsagt 12. mars 2004 der Finansdepartementet uttaler at § 18 (nåværende § 4-2) ikke gjelder begge veier.

9 Spørsmålet ble riktignok heller ikke satt på spissen, da staten vant frem med at den pliktige tjenesten var hovedytelsen.

10 Se LB-2013-50617-2 (CSC Norge – anke nektet fremmet) der en IT-tjeneste levert til et forsikringsselskap ble ansett som avgiftspliktig. Som eksempel på et tilfelle der vilkåret *var* oppfylt kan vises til Skattedirektoratets uttalelse av 5. oktober 2004 vedrørende helsetjenester, der underleverandøren leverte en helsetjeneste som i seg selv var unntatt. Temaet er også behandlet i blant annet Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 125, BFU 10/08, Skattedirektoratets uttalelse av 21.11.2001 til fylkesskattekontorene, SKD uttalelse 20. oktober 2004 til et sikkerhetselskap, samt i EU-domstolens C-350/10 (Nordea), C-169/04 (Abbey National), C-235/00 (CSC) og C-240/99 (Skandia).

11 Norsk praksis her var tidligere noe uklart etter at SKD i noen uttalelser hadde gitt uttrykk for at underleveransen kunne være unntatt når underleverandøren hadde «ansvaret for å gjennomføre hele eller deler av transaksjonen» (SKD-uttalelser av 1. okt. 2001 og 6. nov. 2001). Tekniske tjenesteleverandører vil typisk ha ansvar for utførelse.

Lagmannsretten kom også nylig til en tilsvarende konklusjon i den nylig avsatte LB-2013–50 617–2 (CSC Norge – anke nektet fremmet), der en IT-leveranse til et forsikringselskap ble ansett som en avgiftspliktig tjeneste.

Omsetningen er delt mellom to selgere

Spørsmålet om avgiftssmitte kan også oppstå når to selskaper selger ulike ytelser til samme kjøper, og disse ytelsene har en praktisk sammenheng. Problemstillingen er særlig relevant der det også er et interessefellesskap mellom selskapene på selgersiden. Det kan da både være risiko for at oppsettet med to separate selskap hos selger kun er valgt for å slippe unna avgiftssmitte som ellers ville oppstått, og videre for at selgerselskapene tilpasser vederlaget seg imellom slik at selskapet med gunstigst avgiftsbehandling får en uforholdsmessig stor andel av vederlaget. Spørsmålet blir da om det kan skje avgiftssmitte når ytelsene er levert fra ulike selskap, eventuelt om avgiftsmyndighetene kan korrigere skjevhetene på annet hjemmelsgrunnlag.

Det er flere eksempler på at det har blitt akseptert at ytelsene skal avgiftsbehandles separat så fremt ytelsene selges fra to forskjellige subjekter.¹² Både lagmannsretten og skattedirektoratet har tidligere kommet til at tilleggstjenester som faktureres fra et søsterselskap skal avgiftsbehandles separat, så lenge oppdelingen i to selskaper er reell.

Skattedirektoratet forsøker imidlertid tilsynelatende å nedtone betydningen av noe av denne praksisen i sine kommentarer i merverdiavgiftshåndboken.¹³ Tingretten kom også i en nyere dom¹⁴ til at en slik oppsplitting av leveransen mellom to selskaper ikke medførte at merverdiavgiftsbeholdningen ble atskilt. Retten kom her til at selskapsmessig atskillelse av hhv. catering- og serveringstjenester ikke var tilstrekkelig til at ytelsene skulle avgiftsbehandles separat, så lenge selskapene hadde innrettet seg på en slik måte at det utad fremsto som én samlet leveranse.¹⁵ EU-domstolen har også åpnet for at ytelsene kan smitte selv om de leveres av to atskilte selskaper.¹⁶ Også i denne saken var misbrukstankegangen

sentral, men da som et moment i den ordinære smittevurderingen.¹⁷

Den foran nevnte praksisen tilsier at den praktiske realiteten av oppdelingen i to selskaper vil kunne være et sentralt moment i vurderingen av om dette også medfører at avgiftsbehandlingen skal splittes. Vurderingstemaet har sånn sett hatt likhetstrekk med gjennomskjæringsvurderingen.

Praksis på området er imidlertid ikke fylldig eller entydig nok til at det kan utledes noen klar regel. Prinsipielt er det klart at likebehandlingsprinsippet blir truet dersom en selskapsrettslig oppdeling av leveransen medfører at man kan endre avgiftsplikten. Det klare utgangspunkt innen merverdiavgiftsretten er imidlertid at avgiftsplikten for hvert selskap skal vurderes separat.¹⁸ En gjennomskjæring av selskapsformen i disse tilfellene bør nok derfor som hovedregel forbeholdes omgåelsestiltellene. Det skal da en del til for at man kommer til at avgiftsberegningen smitter, dersom det er tilstrekkelig realitet bak oppdelingen og vederlagsfordelingen mellom selskapene er på armlengdes vilkår.

Det skal også nevnes at ved skjevdeling av vederlaget mellom selskapene vil fordelingen dem imellom også kunne angripes i medhold av merverdiavgiftsloven § 4–4. Det er imidlertid også knyttet både praktiske vanskeligheter og hjemmelsproblematikk til denne angrepsmåten.¹⁹

To subjekter på kjøpersiden

Det fremstår vanligvis som rimelig klart at ytelser ikke kan smitte når det er to ulike subjekter som er *kjøpere* av hver sin ytelse fra samme selger. Spørsmålet kom imidlertid nylig opp i en BFU som handlet om en utbyggers leveranse av leilighetsbygg til et borettslag. Spørsmålet her var om endringsarbeider/tilvalg *beboerne* bestilte kunne anses som avgiftsunntatt som ledd i eiendomsoverdragelsen til borettslaget.

Skattedirektoratet uttalte her at så lenge den avgiftsunntatte eiendomsoverdragelsen skjedde til borettslaget, mens de avgiftspliktige tilvalgsytelsene ble levert direkte til beboerne, ville tilvalgsytelsene anses som avgiftspliktige, og sånn sett ikke bli smittet. Hadde tilvalgsytelsene avtalerettslig derimot blitt levert til borettslaget, uttalte SKD at løsningen ville blitt den motsatte.

BFU'en er et eksempel på at det skal svært mye til for at man kommer til at det kan foretas smitte når det er to ulike subjekter på kjøpersiden, og det må nok legges til grunn at smitteregelen som den store hovedregel ikke er anvendelig her utenom i omgåelsestilteller.

Fordeling av vederlaget ved separate ytelser

Dersom man kommer til at det ikke skjer noen avgiftssmitte mellom de to ytelsene som selges, må vederlaget fordeles mellom ytelsene. I utgangspunktet kan selger fritt fastsette vederlaget for ytelser som selges til personer som ikke er nærstående.²⁰ Ved en slik fordeling mellom to ytelser med ulik avgiftssats er det imidlertid risiko for at selger forskyver deler av vederlaget over til den ytelsen som har mest gunstig avgiftsbelastning.

Avgiftsmyndighetene har ingen klar hjemmel for å korrigere selskapets vederlagsfordeling i disse tilfellene. Praksis tilsier at selskapet i utgangspunktet har en plikt til å fordele eventuelle rabatter forholdsmessig mellom de to ytelsene,²¹ slik at ikke hele rabatten reduserer vederlaget på den mest ugunstige ytelsen.

Den største utfordringen ligger imidlertid i den praktiske anvendelsen av denne fordelingsregelen. Både spørsmålet om det rent faktisk er gitt en rabatt, herunder hva som er markedspris for de enkelte ytelser, vil være vanskelige spørsmål å ta stilling til.

I den nylig avsatte Høyesterettsdommen Rt-2014–486 (Polaris Media) kom retten nettopp til at det ikke var gitt en rabatt, selv om prisen på den ene av ytelsene var redusert med 75 %. Avishuset solgte her et vanlig avisabonnement (8 % mva) med inkludert tilgang til avisens e-utgave (25 % mva). Avishuset priset papiravisen til

²⁰ En grense gjelder riktignok mot gavesalg, jf. mval. § 3-23 d).

²¹ Se Rt-2014-486 (Polaris Media), som henviser til SKD-uttalelse 17. desember 2002 til en bransjeforening og SKD-uttalelse 5. januar 2006 til Norges Turbileierforbund.

sen uten at tjenesten i seg selv er finansiell. Etter CSC Norge-dommen må det anses klart at teknisk ansvar ikke er tilstrekkelig.

¹² Se LB-1999-1503 (City Senterdrift), BFU 25/06 og skattedirektoratets brev av 22. juli 1974.

¹³ Se Mva-håndboken 2014 s. 235.

¹⁴ TAHER-2013-186795 (Nobel Catering & Conditiori AS – rettskraftig).

¹⁵ I den gjeldende saken var det smittebestemmelsen i mval. § 5-2 som kom til anvendelse. Det skal bemerkes at denne har en videre ordlyd enn eksempelvis mval. § 4-2.

¹⁶ Se C-425/06 (Part Service Srl).

¹⁷ Det skal bemerkes at i norsk praksis har ikke dette spørsmålet blitt behandlet som et smitte spørsmål, men som et spørsmål om oppsplittingen har vært reell eller tilsvarende vurderinger. EU-domstolen tar imidlertid dette spørsmålet under smittefanen.

¹⁸ Se blant annet Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 125 og Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 2005 kapittel 1.6.5. d).

¹⁹ For praktiske vanskeligheter knyttet til fordeling av vederlaget, se under i pkt. 4. Man vil ved omfordeling av vederlaget også møte på en hjemmelsproblematikk, da interessefellesskapsbestemmelsen i mval. § 4-4 etter sin ordlyd har en snevrere subjektbase enn skattelovens § 13-1 og ikke omfatter eksempelvis interessefellesskap mellom to selgere. Analogisk anvendelse på slike tilfeller er ikke blitt vurdert tidligere så vidt meg bekjent.

2713,- eks. mva, mens den medfølgende e-utgaven var priset til 519,- eks. mva – når man kjøpte papiravis og e-avis samlet. Dersom man bare kjøpte e-avisen var prisen for denne 1934,- eks. mva – omtrent fire ganger så mye.

Høyesterett kom som sagt til at det ikke var gitt en rabatt ved salget av e-utgaven, selv om vederlaget var satt ned med 75 %. Høyesterett begrunnet resultatet med at avishuset hadde foretatt en markedsundersøkelse som tilsa at betalingsvilligheten for e-avisen ikke var høyere når e-avisen ble solgt som et tillegg til papiravisen. Det var derfor ikke gitt en «rabatt» ifølge Høyesterett.

Personlig synes jeg Høyesteretts uttalelser i saken er litt underlige, når retten sier at nedsettelsen fra 1934,- til 519,- ikke er en rabattert pris – basert på at det var dette kunden var villig til å betale. For meg blir det litt som å si at augustsalget ikke er et «salg» fordi det ikke er like stor betalingsvilje for badeshorts om høsten. Rent prinsipielt er det også uheldig å åpne for en rettstilstand der man beregner en egen omsetningsverdi for varen som tilleggsytelse, da dette både kan komplisere merverdiavgiftsberegningen og medføre forskjellsbehandling mellom ulike aktører. Verdifastsettelsen blir også lite etterprøvable når denne kan bero på en markedsundersøkelse hvor kun den ene part er premissgiver for spørsmålene som stilles i undersøkelsen. Det skal nevnes at faktumet i Polaris Media også var litt spesielt. Saken gjaldt som nevnt prising av e-aviser – et produkt hvor leverandørene ikke har klart å hente ut fullt markedspotensial og hvor verdien p.t. ligger uvanlig lavt i folks bevissthet.

Innen EU skal det ved den tilsvarende problemstillingen foretas en fordeling av vederlaget mellom ytelsene, basert på omsetningsverdien. Ved fastsettelse av omsetningsverdien benyttes den enkleste metoden av en kost pluss-vurdering og en vurdering av markedspris for sammenlignbare ytelser.²² Kost pluss-metoden har også tidligere blitt benyttet i enkelte tilfeller i norsk merverdiavgiftsrett.²³ Ved innførsel av varer har WTOs tekniske tollverdiko-

mité uttalt i Kommentar 8.1. at man ikke kan se hen til den transaksjonsverdien partene har fastsatt ved separat verdifulvering av varene. Man må da se på hva tilsvarende varer selges for separat, benytte kost/pluss-metoden eller en av de andre alternative metodene etter tolloven §§ 7–11 flg.

Hva skjer med fradragsretten dersom en ytelse smittes?

Når en ytelse smittes, endres som kjent ytelsens avgiftsstatus. Siden fradragsretten for kostnader som utgangspunkt avhenger av om kostnadene er knyttet til en avgiftspliktig transaksjon, vil avgiftssmitte også få innvirkning på fradragsretten for kostnader forbundet med produksjon av leveransen. I praksis vil fradragsretten for kostnadene i utgangspunktet avhenge av om selger på anskaffelsestidspunktet hadde avklart om ytelsen skulle selges sammen med hovedytelsen eller ikke.

Dersom det var klart for selger på anskaffelsestidspunktet at tilleggsytelsen skulle selges sammen med hovedytelsen, må selger som utgangspunkt ta hensyn til dette og beregne fradraget i henhold til avgiftsstatusen til hovedytelsen.²⁴

Dersom selger derimot finner ut først på et senere tidspunkt at ytelsene skal selges samlet, er fradragsbehandlingen mer komplisert. Fradragsretten skal som nevnt i utgangspunktet vurderes når kostnaden anskaffes.²⁵ En naturlig konsekvens av dette vil være at dersom tilleggsytelsen i utgangspunktet er avgiftspliktig, vil man ha fradragsrett for kostnader knyttet til produksjon av tilleggsytelsen. Dersom selger *i etterkant* finner ut at tilleggsytelsen skal selges sammen med en unntatt ytelse, bør resultatet bli at selger da skal uttaksberegne de av kostnadene som benyttes direkte i forbindelse med den samlede omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven §§ 3–21 og 3–22. Hvorvidt selger har noen tilsvarende plikt til å uttaksberegne fradragsførte administrasjonskostnader og andre kostnader som ikke *tas ut* fra virksomheten i forbindelse med salget – eventuelt om selger må endre fradragsføringen for disse – er jeg mer usikker på. Tilsvarende problemstilling oppstår også dersom tilleggsytelsen i utgangspunktet er avgiftsunntatt. Forskjellen blir da at selger i utgangspunktet ikke får korrigerende fra-

dragsretten, da det ikke gjelder noen «omvendt uttaksrett».

Ytelser som endrer karakter underveis i leveransen

Nært knyttet til spørsmålet om sammensatte ytelser, er spørsmålet om avgiftsberegningen av ytelser som endrer karakter underveis i leveransen. Spørsmålet faller riktignok litt utenfor smittekategorien ved at det her ikke er snakk om to ytelser som leveres. Problemstillingen har likevel visse likhetstrekk med hovedytelsesspørsmålet ved at det også her er spørsmål om å fastsette hvilke momenter som kan benyttes ved vurderingen av hva som faktisk er levert – når ytelsen har trekk av både én unntatt og én pliktig tjeneste. Problemstillingen oppstår typisk når tjenesteleverandøren faktisk ikke vet utfallet av den tjenesten han påbegynner.

Et eksempel fra en nyere BFU (18/12) omhandlet et meglerhus som har i oppdrag å bistå ved kjøp og salg av selskaper. Underveis i leveransen er det åpent hvorvidt transaksjonen blir gjennomført i form av en overdragelse av aksjene i selskapet, eller en overdragelse av innmaten i selskapet. Formidlingsunntaket for finansielle tjenester i mval. § 3–6 kommer kun til anvendelse i det første tilfellet.

Skattedirektoratet konkluderte i denne saken med at det avgjørende for avgiftsberegningen vil være utfallet av transaksjonen. Slik at unntaket i merverdiavgiftsloven § 3–6 kommer til anvendelse der det faktisk skjer en formidling av verdipapirer, men ikke når transaksjonen ender med et innmatsalg. Løsningen synes å bygge på svenske skattemyndigheters avgjørelse i en tilsvarende sak.

Kontrollmessig har løsningen sine klare fordeler, ved at det vil være enkelt å konstatere i etterkant om den aktuelle leveransen har vært knyttet til en avgiftspliktig eller -unntatt omsetning. Løsningen vil imidlertid kunne komplisere fradragsbehandlingen for tjenesteyter, ved at leverandøren ikke vet om den har fradragsrett eller ikke for løpende kostnader før oppdraget er fullført – hvis det blir fullført. Løsningen samsvarer sånn sett ikke med Høyesteretts uttalelser i Rt-2012-578-A (Elkjøp), der det fremkommer at fradragsretten skal vurderes på anskaffelsestidspunktet. Tilsvarende vil også eventuell løpende fakturering underveis i oppdraget kunne måtte endres etter oppdragets slutt. Disse problemstillingene kunne med for-

22 Se blant annet forenede saker C-308/96 og C-94/97 (Madgett og Baldwin) og C-349/96 (CPP).

23 Kostnadsfordeling er til illustrasjon også valgt som valgfri fordelingsmetode i mva-forskriften § 5-5-1 vedrørende hotellovernatting med pensjon. Avishusene fikk også aksept for bruk av en slik metode ved deres forespørsel til Skattedirektoratet om tilsvarende ytelser som var oppe i Polaris Media-dommen, se Skattedirektoratets brev av 3.9.2013.

24 Se blant annet LB-2013-195633 (Telenor Eiendom Holding – anke nektet fremmet) og LB-2011-179629 (Regus – anke nektet fremmet).

25 Se Rt-2012-578-A (Elkjøp).

del vært bedre adressert i direktoratets uttalelse. Løsningen kan også synes noe systemteknisk feil ved at avgiftsplikten baseres på hendelser som oppstår etter at hoveddelen av leveransen er utført.

Skattedirektoratet oppstilte derimot motsatt løsning i sin tidligere uttalelse av 7. desember 2005 angående ambulansetjenester. Skattedirektoratet la her til grunn at formålet på bestillingstidspunktet var det avgjørende for om persontransporten kom inn under fritaket for ambulansetje-

nester, og at hvorvidt dette formålet senere ble endret, enten ikke hadde betydning, eller at det måtte beregnes ulik avgiftssats hhv. før og etter at de nye omstendighetene inntrådte. Altså den motsatte løsningen av den SKD la til grunn i BFU 18/12 for finansbransjen. EU-domstolen kom også i en nyere dom på finansområdet til at utfallet av leveransen ikke var avgjørende for leveransens avgiftsplikt, selv om

denne dommen kan ha noe begrenset overføringsverdi.²⁶

Utenfor de konkrete områdene som de foran nevnte uttalelsene omhandler, er det foreløpig ikke grunnlag for å konkludere klart med hvordan avgiftsberegningen vil være for slike «åpne» leveranser. Det skal nok imidlertid en del til for at skattedirektoratet fraviker løsningen som er valgt i deres siste uttalelse.

²⁶ Se C-540/09 (Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp). Resultatet ble her imidlertid delvis begrunnet med konkurransehensyn.

Forslag til ny advokatlov – betydningen for revisjonsbransjen

Advokatlovutvalget har kommet med forslag som har betydning for revisjonsbransjen. Eneretten for advokater til å yte rettslig bistand oppheves. Revisjonsnettverkene kan fortsatt inkludere advokatforetak.

Utvalget foreslår at rettsrådsmonopolet blir opphevet. Begrensningene i domstoloven i adgangen for andre enn advokater til å gi rettsråd, fjernes. Det betyr at vi vil bli kvitt uheldig usikkerhet og uønskede begrensninger når det gjelder revisorenes mulighet til å yte verdifulle råd til næringslivet.

Utvalget mener at det fortsatt bør være adgang for advokatforetak til å «være del av multidisiplinære nettverk». Det legges ikke opp til endringer i hvordan advokatforetakene i revisjonsnettverkene må organisere sin tilknytning til nettverket. Kravene til organisering av advokatforetak skal i hovedsak beholdes. Bare advokater som er aktive i foretaket, kan være eiere, men det åpnes for at et mindretall i styret kan bestå av andre personer.

Revisorforeningen avholdt i mai et bransjemøte med lederen av advokatlovutvalget, Bergljot Webster. Bransjen stilte med representanter fra revisjonsselskaper som har advokater innenfor sine nettverk. Deltakerne benyttet anledningen til å stille spørsmål om betydningen for revisjonsbransjen og hva som er begrunnelsen for de enkelte forslagene. Flere var kritiske til forslaget om at advokater ikke kan bruke advokat-tittelen når de arbeider direkte for et revisjonsselskap. Da må deres tjenester leveres gjennom et advokatforetak.

Justisdepartementet har sendt utredningen på høring med frist 1. januar 2016.



Skattedirektoratet vil forenkle bilbeskatningen

Skattedirektoratet har sendt på høring forslag om endringer i regelverket for bilbeskatning.



Varebiler klasse 2

Det foreslås forenklinger for privat bruk av varebiler i klasse 2 etter forskrift om engangsvgift på motorvogner. Brukere av slike biler blir i dag skattlagt for faktisk kjøring mellom hjem og arbeidssted. Brukes bilen utover kjøring mellom hjem og arbeidssted, blir det full fordelsbeskatning etter sjablonreglene.

For slike biler foreslås det to alternative modeller. Det er en forutsetning at det er tjenstlig behov for bilen.

I den ene modellen foreslås det at bilen beskattes etter de ordinære sjablonreglene, men at listeprisen reduseres med kr 100 000 når en skal beregne den skattepliktige fordelen. Er listeprisen f.eks. kr 500 000, skal fordelen beregnes med utgangspunkt i en listepris på kr 400 000.

Som alternativ kan man beregne skattepliktig fordel basert på antall kilometer med privatkjøring multiplisert med en fastsatt sats. Ved slik individuell verdsettelse vil det bli stilt krav til elektronisk kjørebok, f.eks. via GPS-teknologi, som dokumenterer totalt utkjørt distanse samt total distanse for yrkeskjøring. Differansen utgjør antall kilometer bilen er brukt privat.

40 000 km-grensen

Skattedirektoratet foreslår å oppheve regelen om redusert fordelsbeskatning for arbeidstakere som har mer enn 40 000 km yrkeskjøring i året. Forslaget begrunnes bl.a. i a-ordningens krav til månedlig rapportering.

Sporadisk bruk

Videre foreslås det at det innføres en fast grense for hva som regnes som «spadisk bruk» som ikke utløser fordelsbeskatning. Grensen foreslås satt til inntil ti kalenderdager med bruk og en samlet kjørelengde som ikke overstiger 1000 km. Begge vilkårene må være oppfylt.