

dien på tinglysningstidspunktet til grunn. Det synes neppe overbevisende av lagmannsretten å henvise til at en annen løsning (eksempelvis den løsningen som Høyesteretts gikk for) innebærer vanskelige bevisvurderinger og avgrensninger. Dersom man skal følge lagmannsrettens resonnement, må nå Statens kartverk spørre alle som tinglyser om de er villige til å betale samme kjøpesum i dag som det de gjorde da de kjøpte eiendommen. Er det enklere?

Den historiske kjøpesummen er «håndfast og bevislig» mente lagmannsretten. Men er eierens svar på spørsmål fra Statens kartverk om han ville betalt samme pris i dag tilstrekkelig «håndfast og bevislig»?

## Når kan man avvike fra historisk kjøpesum?

For å dokumentere verdien på tinglysningstidspunktet hadde eiendomsinvestoren innhentet to uavhengige takster. Lagmannsretten var veldig klar på at slike takster måtte man se bort ifra, og uttalte at de kan aldri være noe annet enn skjønnsbasert. Dersom man skal avvike fra historisk kjøpesum, krevde lagmannsretten at man måtte ha «klare holdepunkter».

I de senere årene har eiendomsmarkedet steget jevnt og trutt. For en som eier en

eiendom som ennå ikke er tinglyst er det derfor nærliggende å spørre seg; hvor høye er kravene til at man i et stigende marked må ha «klare holdepunkter» for å avvike fra den historiske salgsprisen? Takster som viser at eiendommen er mer verdt på tinglysningstidspunktet enn på kjøpstidspunktet, skal man vel nå se bort ifra?

## Konsekvens- og avgiftstekniske hensyn

Lagmannsretten uttalte at:

«Konsekvens- og avgiftstekniske hensyn tilsier også at situasjonen ikke bør behandles annerledes enn om tinglysing hadde skjedd i nær sammenheng med kjøpet ...»

Hva betyr egentlig det? Er ikke denne uttalelsen i strid med Høyesteretts avgjørelse fra 2008? Dersom man kjøper en eiendom i et stigende marked og venter i 18 år før man tinglyser, vil eieren da kunne påberope seg «konsekvens- og avgiftstekniske hensyn» som støtte for at den historiske og lavere prisen legges til grunn for beregningen av dokumentavgift? Kan en slik eier hevde at hans situasjon «ikke bør behandles annerledes enn om tinglysing hadde skjedd i nær sammenheng med kjøpet»?

Er det slik at lagmannsretten egentlig mener at det avgiftstekniske beregningsgrunnlaget alltid er det høyeste av de to beløpene? Dersom den historiske prisen er høyest, så legges den til grunn, men dersom markedsverdien på tinglysningstidspunktet er høyere, så legges den til grunn? I så fall er det nok ikke 100 % sikkert at lagmannsretten har lagt seg på riktig juss.

## Konklusjonen først – finn så en begrunnelse som passer

For oss som ikke var til stede i lagmannsretten, men bare forholder oss til domsreferatet er det fristende å tenke følgende: lagmannsretten mente at denne konkrete eiendomsinvestoren utgjorde et velfungerende marked i seg selv og at han ville slippe for billig unna dersom man slavisk fulgte retningslinjene fra Høyesterett. Dommen reiser flere spørsmål enn den gir svar. Mest sannsynlig vil dommen bli stående som en konkret avgjørelse med redusert prinsipiell betydning.

Det kan virke som om lagmannsretten først bestemte seg for konklusjonen – deretter begynte de å lete etter en begrunnelse som kunne passe. Enkelte vil kunne hevde at lagmannsretten kanskje har strukket både juss og faktum noe langt for å få begrunnelsen til å passe i denne saken.

## På høring:

# Nytt system for innførselsmerverdiavgift

Finansdepartementet foreslår å overføre forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgiften fra toll- og avgiftsetaten til skatteetaten fra 2017. Her er en oversikt over de sentrale punktene i forslaget og konsekvensene for importørene. Særavgift behandles ikke i denne artikkelen.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat (H)  
Cecilie Aasprong Dyrnes  
Partner i Arntzen de Besche  
Advokatfirma

Høringsforslaget ble sendt ut 12. mai 2015 og høringsfristen er 12. august 2015.

Opprinnelig ble det signalisert at overføringen skulle skje allerede fra 2016, men på grunn av behovet for tilpasninger i de aktuelle IT-systemene er overføringen utsatt.

## Hovedpunktene i forslaget

Det mest sentrale punktet i forslaget er at importører som er registrert i det norske Merverdiavgiftsregisteret skal foreta en såkalt *egenfastsetting* av innførselsmerverdiavgiften. Dette betyr at importørene skal oppgi, beregne og betale innførselsmerverdiavgiften i den ordinære omsetningsopp-



*VIL OVERFØRE FORVALTNINGSANSVARET: Finansdepartementet har foreslått å overføre forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgiften fra toll- og avgiftsetaten til skatteetaten fra 2017.*

gaven. Deklarasjonsplikten ved innførsel av varer vil ifølge forslaget fortsatt gjelde.

I dag må importørene betale innførselsmerverdiavgiften til tollvesenet ved å hente ut tollkredittregningen i Altinn eller ved å betale etter dagsoppgjør. Forslaget tar sikte på at avgiftsregistrerte importører ikke lenger skal forholde seg til tollvesenet for beregning og betaling av innførselsmerverdiavgift. Også importører som driver kombinert virksomhet, vil omfattes av ordningen. Kommuner og fylkeskommuner vil ifølge forslaget også omfattes av ordningen.

For importører som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal innførselsmerverdiavgiften håndteres på samme måte som i dag.

## Forslaget om egenfastsettelse for avgiftsregistrerte importører

### Rapport

Toll- og avgiftsdirektoratet (TAD) og Skattedirektoratet (SKD) har sammen avgitt en rapport til Finansdepartementet 23. februar 2015. Det er interessant å merke seg at Finansdepartementet på flere punkter ikke er enig med TAD og SKD.

### TAD og SKD sine synspunkter

Direktoratene foreslo i sin rapport at ikke alle avgiftsregistrerte importører burde omfattes av ordningen. Det ble foreslått å innføre en vilkårsbasert modell, hvor myndighetene skulle foreta en risiko- og kredittvurdering i en godkjenningsordning. Finansdepartementet skriver i høringsforslaget at de ikke er enig i dette, og foreslår en universell modell der alle avgiftsregistrerte importører omfattes. Departementet sier i denne forbindelsen at en vilkårsbasert modell vil bli uoversiktlig og komplisert å håndtere både for importørene selv og for skatteetaten. Jeg er enig med Finansdepartementet i dette. En vilkårsbasert modell basert på en godkjenningsordning vil etter min mening kunne medføre kompliserte avgrensinger, stor grad av skjønnsutøvelse, dårlig forutsigbarhet for importørene og ikke minst mer byråkrati.

### Egenfastsettelsen

Det foreslås at innførselsmerverdiavgiften fra 2017 skal innberettes som utgående avgift i omsetningsoppgaven for den avgiftsterminen tolldeklarasjonen er ekspedert, og at avgiften fradragsføres som inngående avgift i samme omsetningsoppgave. Forslaget medfører at det må gjøres endringer i omsetningsoppgaven (og kompensas-

sjonsoppgaven). Finansdepartementet foreslår bl.a. at utgående og inngående innførselsmerverdiavgift skal føres i egne poster.

### Farvel til tollkreditten

En konsekvens av forslaget vil være at avgiftsregistrerte importører ikke lenger vil ha behov for tollkreditt. Forslaget går derfor ut på at tollkredittordningen avvikles helt for denne gruppen.

### Kombinererte virksomheter

Ifølge forslaget skal også importører som driver kombinert virksomhet, omfattes av ordningen. Dette vil være virksomheter som både har avgiftspliktig omsetning og omsetning som er unntatt fra avgiftsplikt. En konsekvens av dette vil være at innførselsmerverdiavgift knyttet til den delen av virksomheten som ikke er avgiftspliktig, skal føres som utgående avgift uten en korresponderende inngående avgift. Vil dette kunne gi en likviditetsfordel for importerte varer til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet sammenlignet med varer kjøpt i Norge? Finansdepartementet uttaler i denne forbindelsen at dette er en utilsiktet fordel, men at man vurderer det slik at det ikke vil medføre vesentlige endringer i handelsmønsteret. Jeg er enig med Finansdepartementet her. Alternativet vil være at importører med kombinert virksomhet holdes utenfor ordningen, eller at de må forholde seg til to ordninger. Slik jeg ser det vil potensialet for at kombinerte virksomheter skal spekulere i en likviditetsfordel av varierende størrelsesorden være rent teoretisk.

### Kommuner og fylkeskommuner

Det foreslås at kommuner og fylkeskommuner mv. som omfattes av kompensasjonsloven, skal omfattes av ordningen. Det samme gjelder for kommunale og fylkeskommunale virksomheter når de er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

### Importører som ikke er avgiftsregistrert

Importører som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal ifølge forslaget håndtere innførselsmerverdiavgiften som i dag. Dette vil for eksempel gjelde privatpersoner og næringsdrivende som driver virksomhet som er unntatt fra avgiftsplikt. Finansdepartementet signaliserer imidlertid at det på lengre sikt også kan komme endringer for denne gruppen.

### Beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgiften

Det er ikke foreslått endringer i reglene om beregningsgrunnlag. Det vil dermed fremdeles være reglene i tollovens kapittel 7 som skal anvendes, eventuelt særreglene for de produktene som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 4–11 (2)-(4). Det foreslås at avgiftsregistrerte importører skal kunne korrigere tidligere omsetningsoppgaver også når det gjelder innførselsmerverdiavgift, jf. forslag til ny skatteforvaltningslov. Importøren har allerede ved innførselen oppgitt et beregningsgrunnlag i tolldeklarasjonen. For å overholde dokumentasjonsplikten foreslås det at importøren ved korrigeringen vil måtte henvende seg til tollvesenet for å få endret tolldeklarasjonen tilsvarende.

### Tiltak mot avgiftsunndragelser

Finansdepartementet foreslår flere tiltak som skal virke forebyggende på avgiftsunndragelser og svindel, bl.a. utveksling av informasjon mellom tollmyndighetenes TVINN-system og Skatteetatens MVA-system, adgang for skattemyndighetene til å fastsette kortere terminer ved oppgavesvikt, kvalifikasjonsperiode for rett til bruk av årsterminoppgaver og en styrking av skatteetatens etterkontroll av merverdiavgiftsområdet.