

Del II:

Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2016

Fremstillingen tar for seg fire saker på merverdiavgiftens område og én sak som gjelder skattemessig klassifisering av inntekt.



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Fradrag for tap på fordring¹

Den skattepliktige, Kreditor AS, var gjennom sitt heleide datterselskap Kreditor Invest AS, aksjonær i Debitor AS sammen med X AS. Hver av aksjonærene eide 50 % av aksjene i Debitor AS. I forbindelse med et stort prosjekt hadde flere selskaper stilt garantier for Debitor AS sine forpliktelser overfor banken. Dette er X AS (kr 3 mill.), Kreditor AS (kr 2 mill.), Y AS (kr 1 mill.) og Z AS (kr 1 mill.). Felles for garantistene er at de har og har hatt økonomiske interesser i prosjektet utover å stille garanti.

Kreditor AS har i forbindelse med prosjektet levert tjenester til Debitor AS på vanlige kommersielle vilkår, for store beløp. Tjenestene har blitt ytt i årene 2010 til 2015.

Debitor AS fikk mot slutten av prosjektet i 2013 finansieringsproblemer, da forretningene ikke gikk som forventet. Av den grunn ble gjenstående gjeld til Kreditor AS ikke betalt.

Kreditor AS valgte likevel å fullføre sine kontraktsrettslige forpliktelser i prosjektet. Kreditor AS vurderte det slik at fullføring av prosjektet ville øke sannsynligheten for

at Debitor AS ville komme i posisjon til å betale sine forpliktelser til selskapet. Gjenstående arbeider utgjorde kun en liten brøkdel av de totale arbeidene, og ved å risikere ytterligere tap økte sjansene for dekning betraktelig.

Om ikke Kreditor AS hadde bistått med å ferdigstille prosjektet, ville Debitor AS kunne ha benyttet seg av garantiene som aksjonærene hadde stilt.

Det er opplyst at kravene er purret og at det er gjort innfordringstiltak uten at dette har hatt realistiske utsikter til å føre frem.

Saken gjelder om Kreditor AS har adgang til å tapsføre utestående fordring og tilbakeføre utgående merverdiavgift.² Det avgjørende kriteriet er om fordringen er å anse som utestående fordring i merverdiavgiftslovens forstand. Spørsmålet i saken var om fordringen hadde endret karakter til finansieringsbistand.

Merverdiavgiftsloven § 4–7 (1) angir hovedregelen for tap på utestående fordring og åpner for en etterfølgende korrigering der det er på rene at fordringen er tapt. Bestemmelsen lyder slik:

«Beregningsgrunnlaget kan korrigeres dersom en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, på grunn av skyldnerens manglende betalingssevne anses endelig konstatert.»

Vilkårene i bestemmelsen er kumulative. Dette innebærer at samtlige vilkår må være oppfylt for at adgang til å tapsføre foreligger. Det avgjørende i saken var om fordringen er å anse som «utestående fordring». Øvrige vilkår i bestemmelsen var ikke omtvistet, og ble heller ikke vurdert.

«Utestående fordring»

Etter retts- og forvaltningspraksis skal vurderingen av om en fordring har endret karakter til en annen form for tilgodehavende som ikke gir rett til korrigering, gjøres etter en konkret helhetsvurdering der følgende momenter har særlig vekt:

- interessefellesskapet mellom kreditor og debitor
- om kreditor har særbehandlet debitor i forhold til øvrige debitorer
- om kreditors handlemåte kan forsvares ut fra et forretningsmessig synspunkt.

Skattekontoret mente at fordringen hadde endret karakter til finansieringsbistand, og at det dermed ikke forelå fradragrett for merverdiavgiften etter bestemmelsen. Med

¹ Sak for alminnelig avdeling.

² Jf. merverdiavgiftsloven § 4-7 (1).

Skatteklagenemnda

Dagens landsdekkende Skatteklagenemnd har 1. juli 2017 erstattet de tidligere regionale skatteklagenemndene, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift.

Skatteklagenemnda består av 53 medlemmer inkludert leder og nestleder, henholdsvis Gudrun Bugge Andvord og Benn Folkvord. Nemndas medlemmer er fordelt på 17 avdelinger («alminnelig avdeling»). Seks av disse er delvis spesialiserte med ansvar for problemstillinger innenfor merverdiavgift, sokkelbeskatning/utenlandssaker, storbedrift, kraft og rederi. Planen er at det skal skje en årlig rotasjon innad i avdelingene.

Saksbehandlingen i alminnelig avdeling foregår skriftlig.

Saker som har resultert i dissens i alminnelig avdeling behandles i stor avdeling. Saker som er prinsipielle, har et komplisert faktum eller fremstår som særlig tvilsomme, kan gå rett til behandling i stor avdeling.

Stor avdeling består av fem nemndsmedlemmer. Saksbehandlingen foregår i møte.

Saker som er avgjort i stor avdeling, publiseres i anonymisert form. Det samme gjelder alle merverdiavgiftssaker og BFUer.

tjenlig å opprettholde leverandørkreditten for med dette å styrke Debitor AS' finansielle stilling. Tvert om var sekretariatet av den oppfatningen at det vil ha formodningen mot seg at Kreditor AS ved et eierskap på 50 % skulle ønske å svekke sin egen finansielle stilling for å styrke økonomien i Debitor AS, noe som også ville kommet den annen aksjonær, X AS, til gode.

Dersom fullføringen av prosjektet anses som en finansiering av Debitor AS, og X AS ikke samtidig skyter inn tilsvarende beløp i Debitor AS, ville dette medført ujevn fordeling av innskutte midler. X AS hadde verken ytet lån, tilskudd eller annen finansiering av Debitor AS. Sekretariatet fant derfor ikke holdepunkter for å kunne slå fast at aksjonærene – Kreditor AS og X

henvisning til rettspraksis³ viste skattekontoret til interessefellesskapet mellom Kreditor AS og Debitor AS, og at Kreditor AS hadde særbehandlet Debitor AS ved å ferdigstille prosjektet til tross for kunnskap om dårlig likviditet. Skattekontoret mente at Kreditor AS bevisst hadde tatt sjansen på å la kravet gå tapt, og at dette var en risiko de selv var nærmest til å bære. Videre fremsto det for skattekontoret som at det var en mer gunstig løsning for Kreditor AS å la staten dekke tapet enn å benytte seg av garantien som var stilt av aksjonærene. Sekretariatet og skatteklagenemnda viste til at retts-⁴ og avgiftspraksis⁵ har tillagt spørsmålet om interessefellesskap en grunnleggende betydning i vurderingen av om fordringen har skiftet karakter.⁶ Sekretariatet kunne ikke se at det uttrykkelig fremgår hva som skal anses som interessefellesskap, men viste til at det er eierinteressene⁷ som gjennomgående blir fremhevet.

Eierinteresser

Sekretariatet mente at et eierskap på 50 % verken medfører flertall eller bestemmende innflytelse. Det var derfor ikke mulig å slå fast at det for Kreditor AS, på bakgrunn av eierinteressene, var økonomisk formåls-



Debitor AS fikk mot slutten av prosjektet i 2013 finansieringsproblemer og gjenstående gjeld til Kreditor AS ble ikke betalt.

3 Rt-2015-168 (Lønningshaugen).

4 Rt-2015-168(Lønningshaugen) og LA-2015-186489.

5 KMVA-2003-4936.

6 Rt-2015-168 avsnitt 50 til 56.

7 Jf. særlig avsnitt 50, 56 og 63.

AS – ikke skulle likebehandles både når det gjaldt innskudd i og uttak fra Debitor AS. Av denne grunn var det vanskelig å se for seg at valget om å fullføre prosjektet kunne anses som en finansiering av Debitor AS.

Konklusjonen var at eierinteressene ikke tilsa at fordringen hadde endret karakter til finansieringsbistand.

Særbehandling?

Det ble videre tatt stilling til om Kreditor AS hadde særbehandlet Debitor AS i forhold til sine øvrige debitorer, og om Kreditor AS sin handlemåte kan begrunnes forretningsmessig når dette skal vurderes ut fra selskapets stilling alene.⁸

Sekretariatet mente at en vurdering av om Kreditor AS hadde særbehandlet Debitor AS ikke kunne vurderes uten å se hen til om Kreditor AS sin handlemåte kunne begrunnes forretningsmessig. Sekretariatet var enig med skattekontoret om at manglende betaling strekker seg over en periode fra slutten av 2013 til 2015 og at det trolig kunne legges til grunn at normale kriterier for betaling var fraveket. Perioden 2013 til 2015 er også en lang periode. Kjennskap til debtors betalingsproblemer taler også isolert sett for en ekstra aktsomhet hos kreditor ved fortsatt levering. Etter sekretariatets vurdering skal man imidlertid være forsiktig med å slå fast at en kreditor i et hvert tilfelle vil slutte å levere tjenester ved enhver manglende betaling fra debitor. Det kan være konkrete tilfeller som tilsier at fortsatt levering – som i dette tilfellet – vurderes som mest forretningsmessig.

Etter sekretariatets vurdering kunne man ikke se bort fra at betalingsproblemene til Debitor AS først oppstod i slutten av prosjektet i 2013. Kreditor AS hadde på dette tidspunktet levert tjenester fra 2010. For perioden 2010 til 2015 summeres verdien av leveransene til ca. 60 millioner kroner. Hoveddelen av tjenestene ble utført i 2011, 2012 og 2013. På tidspunktet da betalingsproblemene oppstod, var det meste av tjenestene som Kreditor AS skulle levere derfor utført, og Kreditor AS hadde fått betalt rundt 56 millioner.

Det er på det rene at Kreditor AS i slutten av 2013 og starten av 2014 stod overfor valget om å stoppe prosjektet med den konsekvensen at det ikke ble ferdigstilt. I dette tilfellet hadde Debitor AS uansett mulighet for å trekke på garantien som

Kreditor AS hadde stilt. Det andre valget var å fullføre prosjektet med den fulle viten om at dette mest sannsynlig innebar å ikke få betalt for de gjenværende tjenestene som gjensto å fullføre, samt den allerede utestående fordringen. De tjenestene som gjensto å utføre i 2014 og 2015, hadde en verdi på omlag kr 100 000.

Forretningsmessig begrunnet handlemåte?

Etter sekretariatets oppfatning var det i dette tilfellet ikke unaturlig forretningsmessig å velge å fullføre prosjektet. Utestående krav var purret. Det var også gjort innfordringstiltak uten at dette hadde ført frem. At Kreditor AS valgte å vente med å ta rettslige skritt overfor Debitor AS for å innkreve fordringen, synes rimelig. Alternativet ville vært eventuelt å slå debitor konkurs. Da ville salg av prosjektproduktene skjedd fra et konkursbo, noe som høyst sannsynlig ville påvirket salgsprisene negativt. Dette kunne ha medført en kraftigere forverring av debtors finansielle stilling. Sekretariatet mente derfor at det for Kreditor AS var forretningsmessig gunstig å fullføre prosjektet for å prøve å sikre høye nok salgspriser og på den måten styrke mulighetene for et best mulig oppgjør for sitt krav.

Hva gjelder skattekontorets anførsel om at Kreditor AS ved tapsføring og utbetaling av merverdiavgift på kr 700 000 har valgt en langt gunstigere løsning enn å benytte egen garantistillelse, påpekte sekretariatet med henvisning til rettspraksis⁹ at det ikke kan sies å foreligge noe krav til hvordan Kreditor AS skulle ha innrettet seg så lenge alternativet som ble valgt var forretningsmessig forsvarlig. Isolert sett er det ikke tvil om at det er gunstig å få tilbakebetalt utgående merverdiavgift. Dette må imidlertid ses i sammenheng med bakgrunnen for bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 4–7 hvor kreditor driver inn merverdiavgiften fra debitor på vegne av staten og at det er staten som skal bli sittende igjen med regningen for merverdiavgiften når debitor ikke kan betale den.

At Kreditor AS velger å fullføre prosjektet, er nettopp gjort ut fra en forretningsmessig vurdering om at Debitor AS ville klare å innfri forpliktelsen og at dette ville være mest lønnsomt for virksomheten. Å fullføre prosjektet ville i det minste øke sannsynligheten for et oppgjør. Det må heller ikke ses bort fra at staten også på denne måten opprettholder sin eksponering for

debtorselskapets betalingsevne og at dette kan sies å øke muligheten for at fordringen faktisk kan dekkes og at tapsføring dermed kan unngås. Når det likevel viser seg at fordringen til slutt må konstateres tapt på grunn av manglende oppgjør, må dette betraktes som et resultat som springer ut av et reelt forsøk på å få oppgjør for kundefordringen, og ikke ut fra en tanke om at tapsføring er en langt mer gunstig løsning enn at Debitor AS hadde benyttet garantistillelsen. Kreditor AS vurderte det også som mindre økonomisk belastende å fullføre prosjektet enn å måtte innfri garantistillelsen. At staten dermed blir den parten som blir sittende igjen med regningen for merverdiavgiften, synes å være i tråd med hensynet bak bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 4–7.

Konklusjon

Sekretariatet mente på bakgrunn av det ovennevnte at Kreditor AS sin handlemåte kan anses naturlig og forretningsmessig begrunnet sett ut fra Kreditor AS sin stilling alene. Sekretariatet kunne ikke se at det var grunnlag for å slå fast at Kreditor AS hadde særbehandlet Debitor AS i forhold til andre debitorer.

Etter en konkret helhetsvurdering kom sekretariatet til at fordringen ikke hadde endret karakter fra ordinær kundefordring til finansieringsbistand. Dette medførte at merverdiavgiftsloven § 4–7 (1) om tap på fordring kom til anvendelse og at beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften kunne korrigeres.

Tilleggsavgift¹⁰ – tap på fordring – NS 14/2016

Under en avgrenset kontroll av en innsendt omsetningsoppgave oppdaget skattekontoret at Klager AS hadde tilbakeført utgående merverdiavgift for tap på fordring. Den manglende betalingen ble forklart med uenigheter mellom Klager AS og enkelte debitorer. Uenigheten gjaldt hva som allerede var fakturert og hva som kunne faktureres i tillegg i henhold til inngåtte kontrakter. Det var ikke utstedt kreditnota til tross for at kundene hadde bedt om dette.

Skattekontoret la til grunn at vilkårene for å tapsføre fordringene ikke var oppfylt¹¹ idet den manglende betalingen ble vurdert å skyldes debtorenes betalingsvilje og ikke betalingsevne. Det ble fattet vedtak om

8 Rt-2015-168 avsnitt 50.

9 Rt-2008-1510 (Reitan).

10 Merverdiavgiftsloven § 21-3 jf. § 18-1.

11 Jf. mval. § 4-7 med forskrifter.

etterberegning av merverdiavgift og ileggelse av 20 % tilleggsavgift. Kun tilleggsavgiften ble påklaget. Klager AS påpekte at han hadde vært i god tro da han førte fordringene som tap idet det er vanlig praksis å tapsføre fordringer når partene ikke er forlikte. Med henvisning til uaktsomhetsvurderingen kunne han ikke se at han burde forstått at tapsføringen ville innebære en overtredelse av loven.

Tilleggsavgift – vilkår

Det følger av merverdiavgiftsloven § 21–3(1) at den som forsettlig eller uaktsomt overtrer merverdiavgiftsloven eller forskrifter gitt i medhold av loven og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges tilleggsavgift med inntil 100 %.

Sekretariatet og Skatteklagenemnda var enige med skattekontoret i at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift var til stede. Det ble vist til at:

- når tapet ikke skyldes manglende betalingsevne, men tvist om hva som inngår i avtalen slik som i dette tilfellet, kan tidligere innberettet utgående avgift kun tilbakeføres ved at det utstedes kreditnota til kunden.¹² På tidspunktet for innlevering av omsetningsoppgaven var det ikke utstedt kreditnota. Det var derfor klart sannsynlig at merverdiavgiftslovens bestemmelser var overtrådt.
- staten har lidd et tap ved at Klager AS har tilbakeført utgående merverdiavgift uten at vilkårene for tilbakeføring var til stede. Det var utstedt fakturaer til kundene, og disse hadde da mulighet til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Dersom Klager AS hadde utstedt kreditnota til kundene, skulle kundene korrigert sin inngående merverdiavgift. Det ville sikret at staten ikke lider tap.
- det foreligger uaktsomhet fra Klager AS sin side. Det var klar sannsynlighetsovervekt for at klager forsto at vilkårene for fradragsføring for tap på utstående fordring etter merverdiavgiftsloven § 4–7 (1) ikke var oppfylt, og at det å fradragsføre i stedet for å utstede kreditnota kunne ført til tap for staten. At Klager AS mente at fradragsføringen var i tråd med vanlig praksis, ble ikke vektlagt, idet den ikke er i tråd med gjeldende regelverk.

«Kan»-skjønn

Merverdiavgiftsloven § 21–3 er en «kan»-bestemmelse. Det skal foretas en konkret vurdering i hver enkelt sak om hvorvidt tilleggsavgift skal ilegges, selv om vilkårene i bestemmelsen er oppfylt. Dersom det foreligger spesielle forhold, kan det unnlates å ilegge tilleggsavgift. I Skattedirektoratets retningslinjer¹³ trekkes det frem noen typetilfeller hvor tilleggsavgift kan vurderes unnlatt. Det skal for eksempel ses bort fra bagatellmessige feil hos det ellers aktsomme og lojale avgiftssubjektet. Det presiseres at avgiftssubjektet ikke har en «tabbekvote» som kan fylles før tilleggsavgift ilegges.

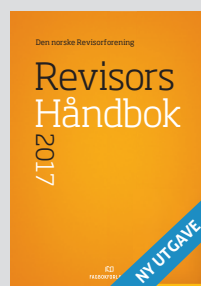
Etter at sekretariatet hadde vurdert Klager AS sin klanderverdighet opp mot tilleggsavgiftens størrelse og statens tap, klagers rettsvillfarelse og hans gode tro, innstilte sekretariatet på at klagen ikke skulle tas til følge. Det ble også innstilt på at satsen på 20 % skulle opprettholdes.

12 Jf. merverdiavgiftsloven § 4-7(2) og bokføringsforskriften § 5-2-7.

13 Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift 10. januar 2012, senest revidert 21. oktober 2014, punkt 3.

fagbokforlaget.no/nyhetsbrev Nyhetsbrev på e-post

REVISORS HÅNDBOK 2017



Revisorforeningen

En samling av lover, forskrifter, regler mm. som er viktig i regnskap og revisjon. Ajour per årsskiftet 2016/2017.

1169,-

EGENKAPITALTRANSAKSJONER



Britt Torunn Hove m.fl.

En oversikt over transaksjoner mellom et foretak og dets eiere. 6. utg. (2015) er lik 5. utg., men uten eBook.

515,-

VERDIVURDERING

Teoretiske modeller og praktiske teknikker for å verdsette selskaper



Yngve Kaldestad og Bjarne Møller

En helhetlig fremstilling, tilpasset norske forhold. 2. utg. 2016.

469,-

FINANCIAL STATEMENT ANALYSIS

Valuation – Credit Analysis – Performance Evaluation



Christian Petersen
Thomas Plenborg
Finn Kinserdal

A four-part themed approach: accounting data, financial analysis, decision-making, and assessment of accounting data.

799,-



FAGBOKFORLAGET

fagbokforlaget.no



Virksomheten krevde i 2015 fradrag for inngående merverdiavgift på kr 593 000 på en faktura fra tollvesenet.

Konklusjonen

Skatteklagenemndas flertall var enig i at det var grunnlag for å ilegge tilleggsavgift, men senket satsen til 10 %. Det ble lagt vekt på «at det ikke foreligger interesseflesskap, at rekkevidden av merverdiavgiftsloven § 4–7 med forskrift er uklar, at statens risiko for tap anses liten og at utvist uaktsomhet vurderes som lav.»

Tilleggsavgift – administrative tillegg – NS 24/2016

Virksomheten har i en omsetningsoppgave i 2015 krevd fradrag for inngående merverdiavgift på kr 593 000 på en faktura fra tollvesenet. Beløpet omfatter innførselsmerverdiavgift på kr 565 000 og administrativt tillegg på kr 28 000. Hele beløpet var fradragført med henvisning til fakturaen fra Tollvesenet der det fremgår at samtlige poster som er grunnlag for fakturaen i sin helhet er MVA.

På tolldeklarasjonen står det om beløpet på kr 28 000 at «Tillegg er ikke fradragberettiget i oppgjøret med fylkesskattesjefen». Skattekontoret mente derfor at det kom tydelig frem at det administrative tillegget ikke ga rett til fradrag i merverdiavgiftsoppgjøret.

Skattekontoret mente at tollfakturaen ikke ga krav på fradrag av inngående merverdiavgift, men at det kan kreves fradrag med bakgrunn i mottatt tolldeklarasjon etter betaling.¹⁴ Fradragført inngående merverdiavgift ble i skattekontorets vedtak tilbakeført med kr 28 000. Det ble ilagt tilleggsavgift med 20 %. Kun tilleggsavgiften ble påklaget.

Også i denne saken var sekretariatet og nemnda enige med skattekontoret om at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift var til stede. Det ble vist til at:

- Merverdiavgiftsloven eller tilhørende forskrifter var overtrådt. Det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift kun på anskaffelser som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.¹⁵ Fradrag forutsetter at den inngående merverdiavgiften kan dokumenteres og legitimeres med bilag.¹⁶ I denne saken har virksomheten ført opp et beløp i omsetningsoppgavens post for inngående merverdiavgift uten at det foreligger gyldig legitimasjon for hele beløpet.
- Tapsvilkåret var oppfylt ved at dersom omsetningsoppgaven ikke hadde blitt tatt ut til kontroll ville oppgaven blitt postert, noe som hadde medført fare for tap for staten.
- Det var utvist uaktsomhet. I uaktsomhetsvurderingen er det ikke nødvendig å ta stilling til graden av skyld, så lenge det foreligger uaktsomhet hos skattepliktige. Det er heller ikke noe krav om at en har til hensikt å unndra merverdiavgift. Det avgjørende er om skattepliktiges handlemåte i seg selv er egnet til å unndra avgift.¹⁷

Det ble i vurderingen vist til at det er klare dokumentasjonskrav for fradragsrett, og at det kun var tolldeklarasjonen som var korrekt legitimasjon for inngående merverdiavgift og som gir rett til å fradragføre beløpet. At virksomheten i forbindelse med kontakt med Tollregionen fikk inntrykk av at også det administrative tillegget var omfattet av fradragsretten, var etter sekretariatets oppfatning uheldig, men virksomheten hadde uansett mottatt skriftlig informasjon fra Tollregionen der også korrekte opplysninger fremkom. Etter sekretariatets oppfatning burde skattepliktige – dersom det var tvil rundt størrelsen på det fradragberettigede beløpet – søkt klarhet i forholdet.

Sekretariatet mente at virksomheten burde forstått at fradragføring av det administrative tillegget ville medføre overtredelse av lov eller forskrift, og at den med dette var å bebreide for den feilen som var begått.

«Kan»-skjønn

I vurderingen av «kan»-skjønn viste sekretariatet til at avgiftssystemet bygger på et prinsipp om selvdeklarasjon og egenkontroll. Det er derfor helt avgjørende at avgiftspliktige foretar kontroll og avstemning av avgiftsoppgjøret før omsetningsoppgaven sendes inn. Slike kontrollsteg er utarbeidet nettopp for å pålegge og sørge for at skattepliktige ser gjennom oppgaven og etterser utfyllingen for på den måten å sikre et mest mulig korrekt avgiftsoppgjør. Dette følger også av den lovfestede lojalitet- og aktsomhetsplikten.¹⁸

Sekretariatet la vekt på at virksomheten hadde blitt informert om at det administrative tillegget ikke kunne føres til fradrag som inngående merverdiavgift. Dette fremgår uttrykkelig i vedtaket og i tilleggsberegningen fra Tollregionen. Fakturaen der administrasjonsgebyret var angitt som merverdiavgift på lik linje med annen merverdiavgift var kun en summering av beløpene virksomheten skal betale til Tollregionen. Sekretariatet kunne ikke se at fakturaen fra Tollregionen fritok fra kravet til aktsomhet.

Sekretariatet var ikke av den oppfatningen at virksomheten hadde hatt til hensikt å unndra avgift. Det er heller ikke et krav ved ileggelse av tilleggsavgift at en har til hensikt å unndra merverdiavgift. Det avgjørende er om virksomhetens handlemåte i seg selv er egnet til å unndra avgift.¹⁹

Sekretariatet fant ikke holdepunkter for at den utviste uaktsomheten kunne betraktes som bagatellmessig eller unnskyldelig, ei heller at noen av unntakene kom til anvendelse. Den aktuelle overtredelsen som her er begått, var etter sekretariatets oppfatning tilstrekkelig for at tilleggsavgift ilegges.

Konklusjon

Det var grunnlag for å ilegge tilleggsavgift.

I valg av sats viste sekretariatet til Skattedirektoratets retningslinjer²⁰ der det fremgår at normalsats for uaktsomme overtredelser er 20 %. Sekretariatet mente at den ilagte tilleggsavgiften var i tråd med retningslinjer og praksis.

¹⁸ Merverdiavgiftsloven § 15-8 (8).

¹⁹ Borgarting lagmannsretts dom av 31. mars 2008 (LB-2007-57596).

²⁰ Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift 10. januar 2012, sist revidert 21. oktober 2014, punkt 4.1.

¹⁵ Jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.

¹⁶ Jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 (1).

¹⁷ Borgarting lagmannsretts dom av 31. mars 2008, LB-2007-57596.

¹⁴ Jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 femte ledd og bokføringsforskriften § 5-5-2.

Skatteklagenemnda satte satsen ned til 10 %. Det ble ikke gitt begrunnelse for nedsettelsen.

Tilleggsavgift og tapsvilkåret²¹

En av hovedproblemstillingene i saken var om tapsvilkåret var oppfylt for ileggelse av tilleggsavgift.

Klager AS er frivillig registrert²² som utleier av eiendom og skal betale 25 % merverdiavgift på all utleie.²³ Skattekontorets kontroll viste at Klager AS hadde leid ut eiendommen til Leietaker AS i 2014 uten å fakturere for utleien. Det var på det rene at det var interessefellesskap mellom Klager AS og Leietaker AS.

Utgående merverdiavgift

Skattekontoret fastsatte beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 4-4 (1) om interessefellesskap. Det følger av bestemmelsen at beregningsgrunnlaget ikke kan settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdien.

Skattekontoret tok utgangspunkt i kontrakten mellom Klager AS og Leietaker AS og vurderte denne opp mot reelle og faktiske inntekter hos Leietaker AS. Det ble etter omfattende vurderinger beregnet alminnelig omsetningsverdi for leien, og det ble foretatt etterberegning i samsvar med dette.

Tilleggsavgift – tapsvilkåret

Klager AS viste til at Leietaker AS ville hatt fradragsrett for merverdiavgift på husleien dersom Leietaker AS hadde betalt leie, og at staten derfor ikke har tapt merverdiavgift i denne saken. Tapsvilkåret kunne derfor ikke være oppfylt.

Skattekontoret på sin side viste til at hvert av avgiftsobjektene må ses for seg, og at det i denne sammenhengen ikke hadde betydning for Klager AS at Leietaker AS ville hatt fradragsrett dersom det hadde blitt betalt leie. Tapsfaren må vurderes med utgangspunkt i avgiftsoppgjøret til det enkelte avgiftssubjektet. Hvordan det foregående eller etterfølgende ledd i kjeden har behandlet avgiften i sitt avgiftsoppgjør, er uten betydning.

Sekretariatet og Skatteklagenemnda var enige med skattekontoret, og viste til

Norisol-dommen²⁴ om forståelsen av tapsvilkåret og hvorvidt tapsvilkåret skulle vurderes isolert for hvert enkelt avgiftssubjekt.

Norisol-saken hadde likheter med denne saken på den måten at Norisol mente at tapsvilkåret ikke var oppfylt når det neste omsetningsleddet likevel ville hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Lagmannsretten gikk gjennom relevante kilder og konkluderte med at tapsvilkåret skal vurderes isolert for det enkelte avgiftssubjektet. Høyesterett var etter en ytterligere gjennomgang av rettskildene enig med Lagmannsretten, og påpekte at denne forståelsen av tapsvilkåret var en festnet rettsstilstand allerede i 2012.

Klager AS fikk ikke medhold i sin klage.

Klassifisering av inntekt²⁵

Den skattepliktige er innehaver av enkeltpersonforetaket A. Han er utdannet innenfor helsesektoren med etterutdanning i fysisk aktivitet relatert til psykiatri. Han har fra 2001 vært engasjert som selvstendig oppdragstaker (konsulent) i selska-

pene B og C AS. I 2012 ble han ansatt i C AS, men gikk tilbake til å bli konsulent. Skattepliktige har også hatt noen oppdrag for selskapet D.

Oppdragsgiver, C AS, er et privat helse- og omsorgsforetak. Selskapet inngår avtaler om oppdrag med kommuner eller stat og skreddersyr miljøterapeutiske tilbud innen en rekke områder. For å tilfredsstille spesialbehov trenger selskapet spesialkompetanse. Behovet for kompetanse varierer gjennom året og C AS benytter seg derfor av konsulenter som gir fleksibilitet i oppgaveløsningen.

Den skattepliktige utførte tjenester som konsulent hos C AS på flere boenheter innen psykiatri. Oppdragsavtale ble inngått med utgangspunkt i en standardavtale for selvstendig næringsdrivende som var lik for årene 2010, 2011 og 2012.

Oppdragets omfang kunne variere i avtaleperioden. Det ble avtalt vakter etter C AS sitt behov. Vederlag ble beregnet månedlig basert på «... betaling per time/døgn utført arbeid». Satsen pr. time/døgn var kr 255. På røde dager fikk han 100 % tillegg. Beregning av vederlaget var basert på innsendt faktura, vedlagt attesterte timelister. Utover at vaktene fysisk var gjennomført,

²⁴ Utv-2016-59 (Borgarting Lagmannsrett) og Utv-2016-1982 (Høyesterett) med videre henvisninger.

²⁵ Sak for alminnelig avdeling.



Den skattepliktige er utdannet innenfor helsesektoren med etterutdanning i fysisk aktivitet relatert til psykiatri.

²¹ Sak fra alminnelig avdeling.

²² Mval. § 2-3.

²³ Mval. §5-1.

lå ingen ytterligere kontroll eller verifisering av arbeidet i denne attestasjonen.

Den skattepliktige hadde verken egne ansatte eller underleverandører. Vikar kunne benyttes forutsatt at C AS hadde godkjent vikaren. Han har ikke benyttet seg av vikar, men opplyste at vikarer skulle fakturere C AS direkte.

Arbeidsoppgaver og ansvar gikk ut på å holde huset «oppegående», ved å sørge for daglige rutiner, turer m.m. Den personen som var på jobb hadde ansvaret. Om en situasjon kom ut av kontroll skulle politiet tilkalles.

En ansatt psykiater satt med hovedansvaret for den faglige instruksjonsmyndigheten over oppdraget, i tillegg til fastlegen i samarbeid med fagpersoner i C AS og sykepleiere. Arbeidsoppgaver ble fordelt under morgenmøtet. Ifølge den skattepliktige var boleder overordnet konsulentene, men innenfor visse rammer hadde han faglig frihet på bakgrunn av kompetanse og egnethet.

Det var liten forskjell på arbeidet ansatte og konsulenter utførte. De ble heller ikke forskjellsbehandlet. Skattepliktige skrev timelister den 15. i hver måned. Fakturerte timer måtte godkjennes av boleder og overordnet.

Skattekontorets vedtak

I kontorvedtaket ble det konkludert med at den skattepliktiges vederlag for oppdrag utført for C AS skulle beskattes som arbeidsinntekt.²⁶ Begrunnelsen var hovedsakelig at skattepliktige ikke ble ansett for å utføre oppdrag for egen risiko siden det var oppdragsgiver som hadde resultatansvar overfor det offentlige. Den skattepliktiges risiko knyttet seg til manglende tilbud om nye oppdrag. Fradragsførte kostnader pådratt i forbindelse med oppdraget ble derfor tilbakeført.

Klagebehandlingen: Lønns- eller virksomhetsinntekt?

Skatteloven gir ingen legaldefinisjon av begrepet virksomhet. Skatteloven²⁷ angir virksomhet som blant annet inntekt vunnet ved omsetning av varer og tjenester.

Vilkår i virksomhetsvurderingen

Det følger av forarbeidene²⁸ til skatteloven at det: «må avgjøres etter en skjønnsmessig

vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand». I vurderingen må det ses hen til ligningspraksis, rettspraksis og juridisk teori. Følgende momenter vil ifølge forarbeidene være relevante:

- Det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet
- Aktiviteten må være utøvet for skattepliktiges regning og risiko
- Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd

Sekretariatet la til grunn skattekontorets vurdering av aktiviteten knyttet til vilkårene omfang, varighet og økonomisk karakter og om det var egnet til å gi overskudd som oppfylt. Det avgjørende i saken var derfor om aktiviteten var utført for den skattepliktiges regning og risiko.

Rettspraksis: den skattepliktiges regning og risiko

I Rt. 2000 side 1981 (Fabcon) la Høyesterett til grunn at det skulle foretas en objektiv vurdering av avtalen mellom partene i vurderingen om det ble utøvd virksomhet. Partenes subjektive oppfatning var ikke avgjørende.

Høyesterett har avsagt flere dommer der spørsmålet var om aktiviteten ble drevet for skattepliktiges regning. I Rt. 1994 side 1064 (Bye) ble det lagt vekt på at oppdragstaker utøvde aktivitet gjennom et aksjeselskap og hadde resultatansvar for oppfyllelse av kontrakten. Oppdragstaker ville ikke få betaling for oppdragsgiver hadde godkjent arbeidet, oppdragstaker hadde plikt til å utbedre mangler og det forelå erstatningsansvar opptil et visst beløp for feil og forsinkelser. Det forelå ikke rett til å få nye oppdrag eller vederlag med mindre det forelå en ny bestilling. Høyesterett konkluderte med at det ble utøvd virksomhet etter skatteloven til tross for at det forelå momenter som kunne tilsi at det forelå et arbeidsforhold. Oppdragstaker kunne ikke stille med vikar uten samtykke, tjenestestedet var bestemt av oppdragsgiver, normalarbeidsdagen var bestemt og avlønning skjedde pr. time.

I Rt. 2002 side 996 (Skoog Hedren) la Høyesterett til grunn at det måtte foretas en helhetsvurdering av realitetene i avtaleforholdet. Et sentralt spørsmål i vurderingen var konsekvensene for oppdragstaker om avtalen ikke ble oppfylt. Skoog Hedren arbeidet på linje med andre ansatte hos oppdragsgiver. Oppdraget ga

ikke grunnlag for å si at vedkommende var ansvarlig for arbeidsresultatet. Det ble ikke foretatt kontroll av arbeidets resultat ved kontroll av timelister. Det fremgikk ikke av avtalen hva som ble ansett for mislighold. Avtalens bestemmelser om ansvar, skadesløsholdelse og forsikring gjaldt ikke resultatansvar, men tingskade, personskade og dødsfall. En vurdering av inngåtte avtaler mellom partene i saken tilsa at Skoog Hedren ikke hadde større ansvar for å utføre oppdraget enn en vanlig lønnsmotaker, og oppdraget ble derfor ansett for å utgjøre et arbeidsforhold.

Skattekontoret viste i sin redegjørelse til Skattedirektoratets uttalelse av 26. mars 2014 der vilkåret regning og risiko ble nærmere vurdert ved grensedragningen mellom arbeidsforhold og selvstendig næringsdrivende i omsorgsbransjen. Uttaletelsen omtalte to Høyesterettsdommer der problemstillingen ble vurdert i forhold til arbeidsmiljøloven.

I Rt. 2013 side 354 (avlaster) uttalte Høyesterett at vilkåret «Risikoen for arbeidsresultatet» ikke passet så godt når det gjaldt løpende omsorgsyntelser. En avlaster for foreldre med særlig tyngende omsorgsarbeid ble ansett å være arbeidstaker i kommunen. Det ble lagt vekt på at vedkommende måtte stille sin personlige arbeidskraft til disposisjon og ikke kunne overlate oppgavene til andre for egen regning. Videre ble hun ansett å være under kommunens ledelse og kontroll. I spørsmålet om risiko for arbeidsresultatet ble det lagt til grunn at kommunen bar risikoen siden den var lovpålagt å sørge for ytelsen. Om avlasteren gjorde en dårlig jobb, ville vedkommende ikke bli trukket i lønn. Hun risikerte imidlertid å ikke få ny kontrakt.

Det ble også vist til Rt. 2013 side 342 (beredskapshjem). Høyesterett uttalte at «Hva det er naturlig å karakterisere som «resultatet» i et løpende omsorgsforhold kan være usikkert.» Oppdragets karakter sammenholdt med hvem som bærer risiko for den kontraktsmessige forpliktelsen var et viktig moment i grensedragningen. Retten la til grunn at arbeidets karakter skilte seg markant fra ordinære arbeidsforhold. Det ble stilt til rådighet et hjem der barnet skulle tas inn som et familiemedlem. Aktiviteten ble ansett å utgjøre virksomhet.

Kjennetegn

Sekretariatet mente etter dette at et arbeidsforhold kjennetegnes som en aktivi-

²⁶ Jf. skatteloven § 5-10.

²⁷ § 5-30.

²⁸ Ot.prp. nr. 86 1997–98 side 48.

tet der skattepliktige stiller sin arbeidskraft til disposisjon, mens en selvstendig næringsdrivende vil prestere et resultat.

Virksomhetsvurderingen

Med bakgrunn i Høyesterettspraksis knyttet til «skattepliktiges risiko», foretok sekretariatet en skjønnsmessig vurdering av om skattepliktiges aktivitet utgjør virksomhet eller arbeidsforhold etter skatteloven.

Det ble vist til den skattepliktiges oppgaver og ansvar.

Frihet

Den skattepliktige anførte at det er frihet i arbeidet som gjør at han skal anses som næringsdrivende og resultatansvar innebærer at han: «leverer den tjenesten som ligger i de opplysninger han mottar om den enkelte klient og at han leverer i overensstemmelse med de retningslinjer som han mottar i denne sammenheng». Ifølge skattepliktige var boleder overordnet konsulentene. Det var en ansatt psykiater som satt med hovedansvaret for den faglige instruksjonsmyndigheten over oppdraget, i tillegg til fastlegen i samarbeid med fagpersoner i C AS og sykepleiere. Den skattepliktige hadde en viss faglig frihet på bakgrunn av kompetanse og egnethet. Det var liten forskjell på arbeidet ansatte og konsulenter utførte, og det forekom ikke forskjellsbehandling.

Sekretariatet mener at forholdene ligner Skoog Hedreen-saken der vedkommende jobbet på linje med andre arbeidstakere og ikke hadde resultatansvar. Tilsvarende som i avlaster-dommen var skattepliktige underlagt instruksjonsrett. Sekretariatet vil påpeke at også arbeidstakere vil ha frihet i oppgaveløsningen på bakgrunn av kompetanse og tildelt myndighet. Rapporteringsplikten om den enkelte pasient gjaldt tilsvarende for ansatte hos C AS.

Resultat

Skattepliktige skrev timelister den 15. i hver måned. Fakturerte timer måtte godkjennes av boleder og overordnet. At avlønning skjer timevis taler for at det er et arbeidsforhold, jf. Bye-dommen.

Den skattepliktige anførte at om han ikke leverte det produktet som var forventet, ville timelistene ikke bli godkjent av boleder, noe som innebar at han hadde risiko for resultatet. Ifølge C AS ble kontroll av timelistene foretatt for å sjekke om konsulentene hadde jobbet de aktuelle timene det

ble fakturert for. C AS har opplyst at det kunne forekomme situasjoner der konsulenter ble trukket i lønn om vedkommende forlot institusjonen for å utføre private ærend. Om C AS ikke var fornøyd med konsulentens arbeid, risikerte konsulentene å ikke få nye oppdrag.

Sekretariatet mente at når det er vanskelig å måle resultatet av arbeidet, kan det være vanskelig å fastslå at konsulentene har resultatansvar. Spesielt når behandling foregår på en institusjon med mange ansatte.

Vikar

Bruk av vikar må godkjennes og faktureres C AS direkte. Skattepliktige anfører at det er nødvendig med kontroll av hvem som arbeider med den enkelte pasienten, og derfor kan det ikke vektlegges at vikar må forhåndsgodkjennes av C AS. I avlasterdommen ble det lagt vekt på at det ikke var anledning til å stille med vikar for egen regning som argument for at det forelå et arbeidsforhold.

Sekretariatet viste til kontrakten og det punktet om at konsulentene bar den økonomiske risikoen for oppdraget. Spørsmålet var om det er noen realitet i at C AS holder skattepliktige økonomisk ansvarlig om arbeidet ikke utføres som avtalt. C AS har opplyst at den eneste økonomiske risikoen konsulentene pådrar seg, er at vedkommende ikke får fornyet kontrakten. Mangelfull behandling for pasientene kan skyldes C AS sin måte å drive institusjonen på. Det vil derfor være vanskelig å fastslå ansvarsgrunnlag og årsakssammenheng i forhold til den enkelte konsulentens erstatningsansvar for arbeidsresultatet etter kontrakten. At oppdragsgiver kan bli holdt ansvarlig for mangelfullt utført arbeid, medfører ikke ansvar for oppdragstakerne. Sekretariatet viser til at mangelen på konkret arbeidsbeskrivelse, utover en generell beskrivelse i kontrakten, innebærer at det vil være vanskelig å gjøre gjeldende økonomisk ansvar. Det taler for at aktiviteten anses som arbeidsforhold.

Ansvar

Kontrakten omhandler også økonomisk ansvar for egne ansatte, underleverandører og vikarer. Siden den skattepliktige ikke hadde egne ansatte eller underleverandører, og disse eventuelt måtte godkjennes av oppdragsgiver, er det ingen realitet i avtalepunktet som tilsier at den skattepliktige utøvde virksomhet.

Forsikring

Kontrakten omhandlet videre plikten til å tegne tilstrekkelig forsikring og ansvar for skade forårsaket av oppdragstaker selv. Sekretariatet tolker ikke vilkåret til å gjelde resultatet for oppdraget, men for skade forårsaket av oppdragstaker. En slik bestemmelse vil også kunne bli gjort gjeldende mot arbeidstakere, og vil derfor ikke vektlegges i vurderingen av om det utøves virksomhet. Sekretariatet anser det som lite aktuelt at ansvar blir gjort gjeldende mot den skattepliktige. Kontrakten angir ikke nærmere hva oppdraget går ut på, hva som er mislighold og angir kun et generelt ansvar for skattepliktige. Når behandling foregår på institusjon med mange ansatte, vil det også være vanskelig å holde en enkelt konsulent ansvarlig.

Andre forhold

Den skattepliktige mener det ikke er relevant å trekke inn Høyesterettspraksis om hjemmetjenester i vurderingen, siden det ikke er sammenlignbare tjenester. Det offentlige omsorgsansvar kan heller ikke trekkes inn i vurderingen fordi konsekvensen vil være at det ikke kan benyttes selvstendig næringsdrivende innenfor helse og omsorg. Sekretariatet tolket anførselen slik at det siktes til dommen i Rt. 2013 side 354 (avlaster). Dommen gjaldt omsorgsarbeid. I saken hadde ikke avlasteren større frihet til å styre arbeidet enn en arbeidstaker. Tilsvarende har skattepliktige i nærværende sak ikke større anledning til å styre arbeidet enn en ansatt hos C AS. I dommen ble det også lagt til grunn at tidsbegrensede avtaler uten rett til fornyelse vil innebære et avhengighets- og underordningsforhold som er et grunnleggende trekk ved arbeidsavtaler. Det taler for at det forelå et arbeidsforhold for den skattepliktige.

På tross av at det kan være vanskelig å fastslå hva som er resultatet ved utøvelse av omsorgstjenester, viser den omtalte dommen om beredskapshjem at det kan benyttes selvstendig næringsdrivende innenfor helse og omsorg.

Konklusjonen

Etter en konkret helthetsvurdering innstilte sekretariatet på å fastholde skattekontorets vedtak, idet aktiviteten som ble utført bar preg av at han stilte sin arbeidskraft til disposisjon.

Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling.