

Del I:

# Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2017



Seniorskattejurist  
Line Solli  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorrådgiver  
May-Lise Persen Lerang  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Fremstillingen omtaler et utvalg av prinsipielle saker som ble avgjort i Skatteklagenemnda, stor avdeling i mars 2017. Alle sakene gjelder skatt.

## Skattemessig tidfesting av fradrag for etterberegnet merverdiavgift-NS14/2017

Saken gjelder skattemessig tidfesting av fradrag for etterberegnet merverdiavgift etter kontroll, jf. skatteloven § 14–2 annet ledd, herunder vurdering av om det var grunn til å ta skattefastsettelsene opp til endring, oppreisning for oversatt klagefrist og vurdering av Skatteklagenemndas kompetanse.

### Beskrivelse av saken

Skattekontoret gjennomførte kontroll for perioden 2010 til 2014 i et selskap som ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret. I 2015 fattet skattekontoret avgiftsvedtak der det ble etterberegnet merverdiavgift, i all hovedsak uttaksmerverdiavgift, for hele kontrollperioden.

Den skattepliktige påklaget ikke selve avgiftsvedtaket, men klaget på skattefastsettelsene for inntektsårene 2010–2014 i form av innsending av nye reviderte selv-

angivelser i mars 2016 der det var tatt hensyn til den etterberegnete merverdiavgiften. De nye oppgavene ble innsendt etter den alminnelige klagefristen på seks uker for samtlige inntektsår, men innenfor ettårsfristen for å kunne behandles som en klage for inntektsåret 2014.

Skattekontoret avviste klagen for inntektsårene 2010 til 2014. Den skattepliktige påklaget avvisningsvedtaket for alle år.

### Det materielle spørsmålet – tidfesting av etterberegnet merverdiavgift

Skattekontoret mente at riktig tidfesting av uttaksmerverdiavgiften var det året vedtaket for etterberegning av merverdiavgift ble fattet, dvs. inntektsåret 2015.

Sekretariatet mente at det sentrale spørsmålet for skattemessig fradrag var på hvilket tidspunkt det forelå en «kostnad» som kunne ansett som «pådratt», jf. skatteloven § 6–1, og på hvilket tidspunkt det forelå en ubetinget forpliktelse til å dekke den etterberegnete merverdiavgiften, jf. skatteloven § 14–2 annet ledd.<sup>1</sup>

### Hva stammet uttaksmerverdiavgiften fra?

I vurderingen av den skattemessige tidfestingen av uttaksmerverdiavgiften vurderte sekretariatet rettsgrunnlaget som uttaksmerverdiavgiften sprang ut fra. Sekretariatet la til grunn at det forelå en «forpliktelse» til å beregne og betale uttaksmerverdiavgift og utgående avgift etter hvert som det avgiftsmessige uttaket og arbeidsutleien<sup>2</sup> fant sted. Sekretariatet la også til grunn at dette var en «ubetinget» forpliktelse, da forpliktelsen følger direkte av lov og ikke oppstiller ytterligere betingelser.

<sup>1</sup> Realisasjonsprinsippet – skatterettslig tidfesting av kostnader av Harald Hauge 2012, kapittel 3.1 Oppførelsesvilkåret – minstetærskel for tidfesting?

<sup>2</sup> Jf. mval. § 11-1 (1) jf. §§ 3-21 og 3-22 og § 1-3 (1) bokstav a.

### Skattemessig tidfesting

Sekretariatet konkluderte med at riktig skattemessig tidfesting for fradrag for etterberegnet merverdiavgift var fordelt over de inntektsårene den etterberegnete avgiften knyttet seg til, det vil si over årene 2010 til 2014, jf. skatteloven § 14–2 annet ledd.

Sekretariatet viste til at forarbeidene til realisasjonsprinsippet og ligningspraksis tilsa at tidspunktene for fakturering, forfall eller betaling ikke var avgjørende for tidfestingen etter realisasjonsprinsippet.<sup>3</sup> Sekretariatet mente også at en skattemessig tidfesting av avgiftskostnadene etter hvert som det avgiftspliktige uttaket og arbeidsutleien fant sted, ga symmetri med tidspunktet for bokføring og innberetning av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven.<sup>4</sup>

### Skattedirektoratets uttalelser fra 1985 og 1998

Skattekontoret hadde lagt avgjørende vekt på to uttalelser fra Skattedirektoratet.<sup>5</sup> Uttalelsene anga nettoprinsippet som den foretrukne metoden ved endring. Nettoprinsippet innebar at etterberegnet merverdiavgift ble holdt utenfor etterfølgende justeringer av skattefastsettelsene. Skattekontoret hadde imidlertid lagt til grunn bruttoprinsippet.<sup>6</sup>

Sekretariatet bemerket at Skattedirektoratets uttalelser forelå på et tidspunkt hvor

<sup>3</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 105 (punkt 5.3.1), s. 107 (punkt 5.3.3), s. 347 (kap. 34) og s. 348 (kap. 34). Lignings-ABC 2015/16 s. 1259 punkt 5.1.

<sup>4</sup> Jf. mval. § 15-9 (1) og bokføringsforskriften § 5-2-2.

<sup>5</sup> Skattedirektoratets uttalelse fra 1985, inn tatt i Utv. 1985 s. 283 flg. og Skattedirektoratets brev til Rogaland fylkesskattekontor datert 23. juni 1998. Det vises til uttalelsene senest i Merverdiavgiftshåndboken 13 utg. 2017 punkt 18-4.2 Generelt om §18-4.

<sup>6</sup> Avgiftsøkningen skyldes hovedsakelig uttaksmerverdiavgift ved uttak av varer/tjenester fra registreringspliktig virksomhet til bruk i virksomhet med salg av fast eiendom, jf. mval. §§ 3-21 og 3-22. Omsetning av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgift, jf. mval. § 3-11 og det foreligger ikke skattemessig uttak, jf. sktl. § 5-2.



Saken gjaldt skattemessig tidfesting av fradrag for etterberegnet merverdiavgift etter kontroll.

realisasjonsprinsippet ikke var innført som skattemessig tidfestingsprinsipp for virksomheter. Uttalelsene ble dessuten gitt på et tidspunkt hvor endring av skattefastsettelser og endring av fastsatt merverdiavgift ble behandlet separat av hhv. likningskontoret/likningsnemnda og fylkesskattekontorene, noe som tilsa at det var sentralt å få avklart i hvilke tilfeller en skulle anvende hhv. bruttoprinsippet og nettoprinsippet ved endring. I dag har uttalelsene mindre verdi da ett og samme skattekontor behandler både de skattemessige og avgiftsmessige sidene av en sak.

Sekretariatet mente at skattekontoret, etter anvisningen fra Skattedirektoratet, burde benyttet nettoprinsippet ved endring av skattefastsettelsene. Den skattepliktige ville da fått fradrag for endringen av merverdiavgift i det året endringen relaterte seg til, dvs. fordelt over årene 2010 til 2014. Skattekontoret hadde full oversikt over endringen av merverdiavgift, da det var de som tok opp hele endringssaken. Det forelå dermed ingen uklarheter som tilsa bruk av bruttoprinsippet.

### Sekretariatets innstilling og nemndas konklusjon

Sekretariatet mente at Skatteklagenemnda manglet myndighet til å behandle klagen for inntektsårene 2010–2013<sup>7</sup> og avviste klagen for disse årene. Sekretariatet innstilte på at Skatteklagenemnda skulle anmode skattekontoret om en fornyet vurdering av å ta skattefastsettelsen for disse årene opp til endring, da skattekontoret, etter sekretariatets oppfatning, hadde lagt til grunn uiriktige tidfestingsår (2015).

For inntektsåret 2014, der klagen var innenfor etterårsfristen, innstilte sekreta-

riatet på at Skatteklagenemnda hadde kompetanse til å overprøve skattekontorets avvising og at klagen for inntektsåret 2014 ble tatt opp til realitetsbehandling.<sup>8,9</sup>

Sekretariatet innstilte på å sette skattemessig fradrag for inntektsåret 2014 til etterberegnet merverdiavgift for dette året.

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling.

### Er eiendommen «jordbrukseiendom» eller «boligeiendom»? – NS17/2017

Spørsmålet i saken er om den skattepliktiges eiendom skal verdsettes som «jordbrukseiendom» i henhold til skatteloven § 4–11, eller som en «boligeiendom» i henhold til skatteloven § 4–10 ved fastsettelse av formuesverdi.

Den skattepliktiges bostedskommune benyttet Skatteetatens boligverdier hentet fra Sentralt Eiendomsregister (SERG) som grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt på boliger. Boligdel av landbruks- og skogbrukseiendommer, som ikke fikk beregnet boligverdi av Skatteetaten, ble verdsatt av sakkyndig nemnd i kommunen.

Den skattepliktiges eiendom ble klassifisert som en boligeiendom ved skattefastsettelsen, og eiendomsskatt ble utskrevet på grunnlag av registrert boligverdi i SERG. Den skattepliktige mente at eiendommen skulle klassifiseres som en jordbrukseiendom, og verdsettes av sakkyndig nemnd i kommunen. Klassifiseringen av eiendommen hadde på denne bakgrunn betydning for eiendomsskattegrunnlaget.

### Fakta om eiendommen

Den aktuelle eiendommen var beliggende i spredtbygd strøk. Eiendommen var på 82,8 dekar, hvorav 10,6 dekar var fulldyrket mark og 2,8 dekar var innmarksbeite. Resten var skog av ulik bonitet og fastmark. Boligen, oppført i 1995, var på tre etasjer med et bruksareal på 212 m<sup>2</sup>. I tillegg var det låve/tidligere driftsbygning fra 1960, eldre vedbod og dobbel garasje fra 1970 på eiendommen, samt en grillhytte i skogkanten og et 68 m<sup>2</sup> garasjetilbygg til driftsbygningen oppført i 2009.

<sup>8</sup> Jf. sktfvl. § 13-4 (3) første punktum.

<sup>9</sup> Momentene i sktfvl. § 13-4 (3) er ikke ment å være uttømmende. Også andre hensyn kan komme i betraktning, jf. Prop. 38 L (2015-2016) punkt 19.6.3 s. 193. Det er opp til Skatteklagenemndas frie skjønn å vurdere om oppreisning skal gis.



Spørsmålet var om den skattepliktiges eiendom skal verdsettes som «jordbrukseiendom» i henhold til skatteloven § 4–11, eller som en «boligeiendom».

### Takster fra 2007 og 2014

Den skattepliktige la frem to takster for eiendommen, én fra 2007 og én fra 2014.

I taksten for 2007 ble eiendommen beskrevet som en «landbrukseigedom». Verdien på hele eiendommen var satt til kr 1 500 000. Verdien på boligen var satt til kr 1 200 000.

I taksten fra 2014 ble eiendommen omtalt som en «boligeiendom», da driften var nedlagt og eiendommen ikke var underlagt landbruksmessige begrensninger. Markedsverdien for eiendommen ble satt til kr 4 450 000. Verdien av boligen var satt til kr 2 700 000.

### Hva skal boligen klassifiseres som?

Den aktuelle eiendommen var registrert som en boligeiendom i Sentralt Eiendomsregister, og verdsatt som en boligeiendom i henhold til skatteloven § 4–10.<sup>10</sup> Verdsettingssystemet i § 4–10 gjelder i utgangspunktet for alle typer boligeiendommer,<sup>11</sup> men enkelte eiendommer er likevel ikke omfattet, blant annet våningshus på gårdsbruk, som fortsatt skal verdsettes etter skatteloven § 4–11: «Jordbrukseiendom verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen».<sup>12</sup>

### Hva er en jordbrukseiendom?

Sekretariatet bemerket at forarbeidene til skatteloven av 1999 gir liten veiledning om hvordan begrepet «jordbrukseiendom» skal forstås, utover at bestemmelsen er ment å tilsvare § 37 a tredje punktum i

<sup>10</sup> Skatteloven § 4-10 ble endret ved lov av 11. desember 2009 nr. 123.

<sup>11</sup> Prop. 1 L (2009-2010) punkt 3.3.3.

<sup>12</sup> Begrunnelsen fremgår av Prop 1L (2009-2010), punkt 3.3.3 på side 13.

<sup>7</sup> Jf. sktfvl. § 13-4 (3) og § 13-7 (1).

skatteloven fra 1911, der begrepet som benyttes er «jordeiendommer».<sup>13</sup>

Sekretariatet viste til at ut fra en naturlig språklig forståelse ville begrepet «jordbruks-eiendommer» i vid forstand omfatte enhver eiendom som ut fra sin beliggenhet, størrelse, bruk og dyrket areal bar preg av jordbruk. Begrepet måtte ifølge sekretariatet antas å omfatte for eksempel typiske gårdsbruk og rene jordarealer. Eiendommens samlede karakter ville være mer avgjørende enn størrelsen på eiendommen alene.

### Når skal vurderingen tas?

Sekretariatet mente videre at vurderingen måtte foretas ut fra dagens forhold, slik at en eiendom som tidligere hadde vært ansett som en jordbruks-eiendom, som følge av endret bruk eller andre forhold, kunne tape sin karakter av å være en jordbruks-eiendom og bli klassifisert som en boligeiendom. Sekretariatet la til grunn at det etter omstendighetene ville være relevant å ta hensyn til om eiendommen ved et salg ville bli vurdert som en jordbruks-eiendom eller som en boligeiendom.

### Sammenheng mellom jordbrukseie-dom og alminnelig gårdsbruk?

Sekretariatet kunne ikke se at det forelå holdepunkter for å legge til grunn at begrepet «jordbruks-eiendom» i skatteloven § 4–11 skulle forstås tilsvarende som «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» i relasjon til blant annet skatteloven § 9–3 sjette ledd, jf. § 9–13. Begrepet «alminnelig gårdsbruk eller skogbruk» ble ansett å være et snevrere begrep enn jord- og skogbruks-eiendommer generelt.<sup>14</sup>

### Endring av karakter

Sekretariatet fant ikke grunn til å kartlegge grensen mellom en boligeiendom og en jordbruks-eiendom nærmere for å fatte en avgjørelse i saken.

Sekretariatet la til grunn at en eiendom som tidligere, etter alminnelig oppfatning, hadde vært en «jordbruks-eiendom», av ulike årsaker, f.eks. som følge av nedtrapping, omdisponering, fradeling eller lignende, kunne miste karakter av å være en jordbruks-eiendom, slik at det skatterettslig var naturlig å behandle eiendommen som en boligeiendom ved formuesverdsettelsen. Dette hadde etter sekretariatets oppfatning sammenheng med de hensynene som ligger bak de særskilte verdsettelsesreglene av

fast eiendom, der et av hovedformålene er å knytte ligningsverdi sammen med reell omsetningsverdi.

### Bruk og beliggenhet i denne konkrete saken

Sekretariatet vurderte den skattepliktiges opplysninger om beliggenhet, historikk som jordbruks-eiendom, nåværende bruk, jordeiendommens oppdeling, bygninger på eiendommen, registreringer i registre og konkluderte med at eiendommen, etter sin art og beskrivelse, tilfredstilte flere av de kjennetegnene som normalt benyttes for å karakterisere en jordbruks-eiendom. Sekretariatet understreket at en eiendom som vurderes som en jordbruks-eiendom, selv om den ikke er konsesjonspliktig. Avgjørende for sekretariatets vurdering i saken, var likevel at eiendommen i taksten fra 2014 var karakterisert som en boligeiendom.<sup>15</sup> Sekretariatet la dermed til grunn at eiendommen ble verdsatt og omsatt i samme marked som andre boligeiendommer i området.

### Sekretariatets konklusjon og nemndas vedtak

Sekretariatet fant det mest sannsynlig at skattepliktiges eiendom skulle anses som, og formuesverdsettes som, en boligeiendom etter skatteloven § 4–10, og ikke som en jordbruks-eiendom etter skatteloven § 4–11.

Nemnda var enig i sekretariatets innstilling.

### Skatteplikt etter den nordiske skatteavtalen – NS 19/2017

Saken gjelder blant annet spørsmål om skatteplikt etter artikkel 21 i den nordiske skatteavtalen for arbeid som foregår både på kontinentalsokkelen, langs kysten og på land. I tillegg reiser saken spørsmål om ulike oppdrag utført på norsk kontinentalsokkel kan sees i sammenheng for å avgjøre om 30-dagers terskelen for å etablere fast driftssted er oppfylt.

Selskapet er et aksjeselskap hjemmehørende i et annet nordisk land (heretter kalt Utlandet). Selskapet har hatt ulike prosjekter og oppdrag av ulik varighet i Norge.

Et av selskapets største oppdrag, her kalt «installasjonen», ble fullført i året for endringsligningen (heretter: år x). Avtalen med kontraktspartner var inngått omlag tre

år tidligere. Oppdraget med «installasjonen» var ikke inkludert i tidligere års selvangivelser.

For år x mente selskapet at det ikke hadde etablert fast driftssted i Norge, og leverte derfor ikke selvangivelse. Etter å ha blitt skjønnslikt ble alminnelig inntekt fastsatt til omlag 12 millioner kroner. Det ble også ilagt tilleggs-katt med en sats på 30 prosent. I sin redegjørelse til sekretariatet foreslo skattekontoret å øke inntekten til over 60 millioner.

I klagen anførte selskapet at det ikke ble drevet skattepliktig virksomhet i Norge i år x. Det ble vedlagt selvangivelse og regnskapsutdrag som viste null i omsetning og resultat.

Skattekontoret kom i sitt vedtak til at selskapet var begrenset skattepliktig til Norge etter skatteloven<sup>16</sup> for virksomhet på land, og etter petroleumsskatteloven<sup>17</sup> for virksomhet på norsk kontinentalsokkel for inntektsåret år x.

Spørsmålet var om aktiviteten også var skattepliktig etter den nordiske skatteavtalen. For å være skattepliktig etter sokkelklausulen i skatteavtalen<sup>18</sup> må selskapet ha relevant aktivitet som overstiger 30 dager i løpet av en tolv måneders periode.

Skattekontoret kom frem til at selskapet hadde hatt tilstrekkelig aktivitet til å konstatere skatteplikt etter den nordiske skatteavtalen.

Sekretariatet kom også til at selskapet var skattepliktig til Norge. Dette ble i sekretariatets innstilling drøftet slik:

### Skatteplikt etter internretten

Sekretariatet mente at selskapet var skattepliktig etter internretten for all aktivitet utført i Norge, samt tilknyttet aktivitet utført i utlandet med sterk tilknytning til installasjonsarbeidet i Norge. Det ble for det første vist til at den delen av arbeidet som var utført på norsk kontinentalsokkel og i de indre farvann ble utført innenfor petroleumsskattelovens geografiske anvendelsesområde.<sup>19</sup> For de delene av arbeidet som var utført på land og innenfor 12 milsonen, var selskapet begrenset skattepliktig til Norge.<sup>20</sup> For det andre vurderte sekretariatet at det å «installere» kunne anses som

16 § 2-3 (1) bokstav b.

17 § 2, jf. § 1.

18 Den nordiske skatteavtalen, artikkel 21.

19 Jf. petroleumsskatteloven § 1.

20 Jf. skatteloven § 2-3 bokstav (1) b.

13 Ot.prp. nr. 86 (1997-1998), side 44.

14 Se Arthur J. Brudvik, Skatterett for Næringsdrivende, 39. utgave, 2016, punkt 5.3.3 på side 350 og U 79.323.

15 Sekretariatet presiserte at vurderingen, med stor sannsynlighet, ville fått et annet utfall dersom det forelå en takst som vurderte eiendommen som en jordbruks-eiendom.

«dertil knyttet virksomhet» og var dermed også omfattet av petroleumsskattelovens funksjonelle virkeområde.

Sekretariatet viste til at ordlyden «dertil knyttet virksomhet» tilsa at det måtte være en sammenheng mellom den aktiviteten som utøves og undersøkelser etter eller utvinning av undersjøiske petroleumsforkomster.<sup>21</sup>

Slik sekretariatet vurderte saken, ville det å arbeide med «å installere» ha en nær tilknytning til utvinning av petroleumsforkomster, og dermed måtte anses som «dertil knyttet virksomhet». Sekretariatet var enig med selskapet i at en vesentlig del av oppdraget selskapet hadde utført gjaldt utvikling og produksjon. Dette måtte skilles fra selve installeringen som var utført i Norge.

### Skatteplikt etter den nordiske skatteavtalen

Norge og Utlandet har gjennom den nordiske skatteavtalen inngått skatteavtale som regulerer de tilfellene hvor en person eller et selskap er skattepliktig til begge nasjoner. Avtalen omtales heretter som «skatteavtalen». En skatteavtale kan ikke utvide en nasjons beskatningsrett, kun begrense den.

Spørsmålet var om den norske beskatningsretten var begrenset av den nordiske skatteavtalen.

Etter skatteavtalen<sup>22</sup> kan Norge kun beskatte et selskap fra Utlandet i den grad de driver virksomhet i Norge gjennom et fast driftssted.

For landbasert virksomhet er «fast driftssted» definert i skatteavtalens artikkel 5. Den aktiviteten selskapet hadde utført på land og langs kysten i Norge oppfylte ikke vilkårene for fast driftssted etter artikkel 5. Skatteavtalen begrenset dermed Norges beskatningsrett for den delen av inntekten som ikke var tilknyttet virksomhet som omfattes av artikkel 21 i den nordiske skatteavtalen.

Spørsmålet var deretter om selskapet oppfylte vilkårene for fast driftssted etter sakklausulen.<sup>23</sup> Det avgjørende var hvorvidt selskapet drev virksomhet knyttet til utnyttelse av petroleumsforkomster uten-



*Saken gjelder blant annet spørsmål om skatteplikt etter artikkel 21 i den nordiske skatteavtalen for arbeid som foregår både på kontinentalsokkelen, langs kysten og på land.*

for den norske kysten. Virksomheten måtte ha en varighet på mer enn 30 dager i løpet av enhver 12 måneders periode.

Vurderingen reiste flere ulike problemstillinger:

- Var hovedarbeidet etter kontrakten med [installering] å anse som «virksomhet knyttet til utvinning av petroleumsforkomster»?
- Ble offshorearbeidet helt eller delvis utført av hjelpefartøy, jf. skatteavtalens artikkel 21 (5), som dermed ikke skulle medregnes som skattepliktig aktivitet?
- Skulle arbeid innenfor grunnlinja telles med etter artikkel 21?
- Skulle dager som relaterer seg til arbeid utført på land telles med etter artikkel 21 uavhengig av om dette arbeidet ikke ga fast driftssted etter artikkel 5?
- Skulle man telle med perioden fartøyet ble testet når man skulle finne antall dager med virksomhet?
- Ville bruk av underentreprenører påvirke antall dager som skulle telles med som selskapets virksomhet?
- Skulle de ulike oppdragene selskapet har hatt på norsk kontinentalsokkel legges sammen under ett?

### – Var hovedarbeidet «virksomhet knyttet til utvinning av petroleumsforkomster»?

Skatteavtalen bruker ordlyden «knyttet til». Petroleumsskatteloven bruker ordlyden «dertil knyttet virksomhet». Basert på ordlyden kunne ikke sekretariatet se at det funksjonelle virkeområdet i skatteavtalen<sup>24</sup> skilte seg fra den saklige/funksjonelle begrensning i petroleumsskatteloven § 1.<sup>25</sup>

Selskapet ble ikke hørt med sine anførsler om at installeringen falt utenfor hovedformålet med kontrakten og at aktiviteten i Norge ikke kunne anses som petroleumsvirksomhet fordi den var en del av en større kontrakt som utføres i utlandet. Sekretariatet viste til at installasjonsdelen som ble utført i Norge var lett å identifisere, og en sentral del av den totale leveransen. Denne delen kunne derfor helt klart vurderes isolert.

Sekretariatet mente at oppdraget i Norge var omfattet av det saklige virkeområdet i den nordiske skatteavtalens artikkel 21. Aktiviteten som ble utført innenfor det geografiske virkeområdet til artikkel 21 måtte dermed anses som kvalifiserende dager etter den nordiske skatteavtalens artikkel 21 (3).

### – Ble arbeidet utført av hjelpefartøy?

Selskapet hadde anført at aktiviteten utført av fartøyet X ikke kunne omfattes, da fartøy X var et hjelpefartøy og må unntas etter den nordiske skatteavtalens artikkel 21 (5). Sekretariatet viste til at fartøyet rent faktisk ikke var utformet som et hjelpefartøy. Det hadde heller ikke hatt funksjonene til et hjelpefartøy. Anførselen kunne ikke føre frem.

Dagene hvor arbeid var utført av fartøy X skulle dermed telles med i vurderingen av hva som skulle anses som skattepliktig aktivitet.

### – Skulle arbeid innenfor grunnlinja telles med?

I skatteavtalen<sup>26</sup> fremgår at det er arbeid «utenfor kysten» som er avgjørende.

Selskapet hadde anført at det geografiske anvendelsesområdet er begrenset til å være utenfor grunnlinja, og at arbeid innenfor denne sonen ikke kunne telles med som kvalifiserende dager etter skatteavtalen. I deler av korrespondansen i saken var det også operert med 12-milssonen som grense for hva som er «utenfor kysten».

Selskapets anførsel bygget på at ordlyden «utenfor kysten» i den nordiske skatteavtalens artikkel 21 må forstås som utenfor norsk territorialfarvann.

Sekretariatet mente at ordlyden i skatteavtalen, ligningspraksis og juridisk litteratur var uklar. «Utenfor kysten» kunne forstås

21 Rt-2013-1429 (Teekay), Naas med flere, Norsk Internasjonal Skatterett s. 435 og Skaar Norsk skatteavtalerett s. 303 med videre henvisninger.

22 Artikkel 7 (jf. Artikkel 5).

23 Skatteavtalen artikkel 21.

24 I skatteavtalens artikkel 21.

25 Jf. også Skaar, «Norsk skatteavtalerett» fra 2006 s. 202.

26 Artikkel 21 (3).

både som utenfor norsk territorialfarvann og utenfor norsk landområde. Etter en drøftelse av relevante kilder<sup>27</sup> mente sekretariatet at arbeidet med installeringen i denne saken var en integrert del av selskapets arbeid på kontinentalsokkelen, og viste til at det var det som foregikk på sokkelen som utgjorde kontraktens formål. Arbeidet innenfor grunnlinjen måtte anses som en forlengelse av arbeidet på sokkelen, og dermed en klart integrert del av arbeidet der.

Det var klart at antall dager på kontinentalsokkelen og antall dager i sjøen i forbindelse med prosjektet med installeringen oversteg 30 dager, slik at selskapets aktivitet i Norge i år x måtte anses som skattepliktig også etter artikkel 21 i skatteavtalen.

#### – Skulle arbeid på land telles med?

Sekretariatet mente at også aktiviteten utført på land måtte telles med i vurderingen av om 30-dagerskravet i skatteavtalen var oppfylt.

Sekretariatet viste til at rettskildebildet var noe uklart, blant annet at virksomhet som er utøvd på land faller utenfor den naturlige forståelsen av ordlyden «utenfor kysten» i skatteavtalen.<sup>28</sup>

Når sekretariatet likevel kom til at arbeidet på land skulle telles med, var det med vekt på rettspraksis<sup>29</sup> hvor det fremgår at innkomsten fra aktivitet som er utført andre steder enn på det geografiske anvendelsesområdet etter artikkel 21 (2), kan allokere til det norske driftsstedet så lenge det har en tilstrekkelig tilknytning til aktiviteten som omfattes av det funksjonelle og geografiske anvendelsesområdet i artikkel 21 (1) og (2). Sekretariatet la med andre ord til grunn et tilknytningskrav fremfor en ren geografisk avgrensning.

#### – Skulle testperioden på fartøyet telles med?

Selskapet mente at perioden hvor fartøy X ble testet for oppdraget ikke kunne regnes med som kvalifiserende dager. Sekretariatet oppfattet dette som en anførsel knyttet til både funksjonell og geografisk tilknytning.

Deler av testingen ble utført i Norge, innenfor det geografiske området i artikkel

21, i direkte tilknytning til oppdraget med installeringen. Testingen hadde dermed en funksjonell tilknytning til oppdraget med installeringen. Dette mente sekretariatet helt klart måtte anses som en del av virksomheten, og telles med som kvalifiserende dager.

#### – Skulle arbeid utført av underentreprenører telles med?

Sekretariatet mente at det ikke var tvilsomt at arbeid utført av underentreprenører skulle telles med dersom arbeidet er av en slik karakter at det hadde telt med dersom selskapet utførte arbeidet selv.<sup>30</sup>

#### – Skulle dager for de ulike oppdragene telles under ett?

Selskapet anførte at arbeid på andre oppdrag ikke kunne telles med, da de må anses som separate faste driftssteder som ikke i seg selv overstiger 30-dagers-terskelen i skatteavtalens artikkel 21.

Sekretariatet kunne ikke finne støtte for et slikt standpunkt i ordlyden. Bestemmelsen viser til virksomhet generelt som utøves i ett eller flere tidsrom. Ved anvendelse av sokkelklausulen er det ikke noe krav til at virksomheten skal utøves «gjennom» en «fast» innretning. Det vil si at vurderingen knyttet til sted etter hovedregelen om fast driftssted<sup>31</sup> eller vurderingene av hva som utgjør ett oppdrag etter byggeplassregelen<sup>32</sup> gjør seg gjeldende etter artikkel 21.<sup>33</sup>

Selskapet viste til artikkel 21 (4) om interessefellesskap som støtte for sitt synspunkt. Sekretariatet anså ikke henvisningen som relevant, og viste til at reglene om interessefellesskap gjelder når to ulike selskapers virksomhet på kontinentalsokkelen skal vurderes samlet, ikke når samme selskap utfører ulike oppdrag på sokkel.

#### Antall dager med skattepliktig aktivitet i Norge i år x.

Basert på drøftelsene ovenfor mente sekretariatet at det forelå et tilstrekkelig antall dager med aktivitet og at alt arbeidet med installeringen måtte anses som skattepliktig aktivitet til Norge.

#### Skattekontorets skjønnutøvelse

Sekretariatet var enig med skattekontoret i at det forelå grunnlag for skjønn etter ligningsloven § 8–2 i denne saken, men

mente at skjønnets skattekontoret hadde foretatt ikke var forsvarlig. Sekretariatet mente imidlertid at det ikke forelå tilstrekkelige opplysninger i saken til å kunne foreta et nytt og forsvarlig skjønn. Sekretariatet innstilte derfor på oppheving av vedtaket og at det skulle sendes tilbake til skattekontoret for ytterligere utredning og ny behandling.

#### Tilleggsskatt

Sekretariatet mente det var klart at også tilleggsskatten måtte oppheves når skjønnets den bygde på måtte oppheves.

#### Konklusjon

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling.

### Fradrag for merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet – NS 18–2017

Den skattepliktige er utenlandsk statsborger og skattepliktig til Norge for sin lønnsinntekt opptjent i Norge.<sup>34</sup> Skatteavtalen<sup>35</sup> begrenser ikke denne skatteplikten.

Den skattepliktige hadde i året for endringsligningen hatt to arbeidsgivere i Norge. Overfor disse to arbeidsgiverne hadde han inngått totalt fem separate arbeidskontrakter som hver for seg ble inngått underveis i året, og som ble signert den dagen hver enkelt kontraktperiode tok til. I flere av tidsperiodene mellom arbeidskontraktene hadde den skattepliktige foretatt reiser til hjemlandet.

Han hadde i klagen til Skatteklagenemnda blant annet krevd fradrag for besøksreiser til hjemmet. Dette var hovedkravet i klagen, og som etter sekretariatets syn er mest interessant i saken. Øvrige forhold i klagen holdes utenfor fremstillingen.

Kravet til pendling (besøkshyppighet) følger av Finansdepartementets forskrift,<sup>36</sup> der det fremgår at for familiependlere gjelder «de krav som skal til for at boligen skal anses som det felles hjem». Dette er av Skattedirektoratet<sup>37</sup> beskrevet som tre til fire hjemreiser med overnatting til det utenlandske hjemmet i året.

I skattekontorets redegjørelse til sekretariatet ble det lagt til grunn at den skattepliktige var familiependler, ettersom skattekontoret hadde akseptert 3,5 besøksreiser.

27 «Sentralskattekontoret for utenlandssaker 1978–1998 – Internasjonal beskatning - utvalgte emner», på s. 74. Se også Rt-2001-718 (Hereema III).

28 artikkel 21 (2).

29 Se f.eks. Rt-2002-718 (Heerema III).

30 Rt-2001-512 (Safe Service-dommen).

31 Jf. artikkel 5 (1).

32 Jf. artikkel 5 (3).

33 Jf. også Skaar «Norsk skatteavtalerett» s. 310.

34 Jf. sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav d.

35 Avtalen mellom Norge og hans hjemland, artikkel 14.

36 FSFIN § 3-1-5.

37 Lignings-ABC 2014-15 side 278 punkt 5.3.4.

Kravet til besøkhypighet ble dermed ansett oppfylt.

Sekretariatet var ikke enig med skattekontorets vurdering på dette punktet. Sekretariatet mente at de fem arbeidskontraktene måtte vurderes som fem separate arbeidsforhold med fem enkeltstående kontrakter. Sekretariatet hadde i sin vurdering særlig vektlagt følgende:

- Kontraktene gjaldt i begrensede tidsrom/tidsperioder.
- Ingen av arbeidsperiodene overlappet hverandre.
- Det fremgikk av kontraktene at de var signert samme dag som arbeidet ble påbegynt.
- Arbeidet ble også utført på ulike steder.

Sekretariatet mente også at en besøksreise må foretas i løpet av et arbeidsforhold, og



*Den skattepliktige hadde i klagen til Skatteklagenemnda blant annet krevd fradrag for besøksreiser til hjemmet.*

at reiser som foretas før eller etter arbeidsforholdet ikke kan anses som en besøksreise i skattelovens forstand. Ettersom den skattepliktige hadde brukt tidsrommene mellom arbeidsoppdragene, og ikke i løpet av hvert arbeidsoppdrag, til å reise til

hjemlandet mente sekretariatet at han ikke hadde foretatt besøksreiser. Kravet til besøkhypighet ble av sekretariatet ikke ansett som oppfylt.

Skatteklagenemnda var ikke enig i sekretariatets vurdering. Etter Skatteklagenemndas syn hadde den skattepliktige hatt så mange reiser til boligen i hjemlandet at boligen måtte anses som det felles hjem. At reisene i utgangspunktet skulle karakteriseres som yrkesreiser dersom den enkelte arbeidsperiode skulle anses som et arbeidsopphold, mente nemnda ikke utelukket at de kunne tas hensyn til ved vurderingen av om kravet til besøkhypighet er oppfylt.

Klagen ble tatt til følge.

Innføring av MIFID II i Norge

# Skjerpede krav påvirker merverdiavgift

Verdipapirlovutvalget har utredet gjennomføringen av MIFID II i norsk rett.<sup>1</sup> Verdipapirforetak som tilbyr både analyser og ordreutførelse, må nå identifisere og separere vederlaget for de to tjenestene.<sup>2</sup> Etter vår mening kan analyser som er spesifikke og vesentlige for forvaltning av verdipapirer være omfattet av forvaltningsunntaket i merverdiavgiftsloven.



Advokat  
Trond Larsen  
Schjødt

## Ordreutførelse – analyser

Hver enkelt tjeneste som ytes fra samme verdipapirforetak skal være gjenstand for separat identifiserbar betaling, og tilgangen til eller betalingen for slike tjenester skal ikke påvirkes av betalingen for ordreutførelse. I fortalen til kommisjonsdirektivet fremgår det at bakgrunnen for denne

regelen er å tilrettelegge for at verdipapirforetakene som yter aktiv forvaltning eller andre investeringstjenester, skal kunne etterleve reglene om vederlag fra andre enn kunden.

Utgangspunktet for reglene om vederlag fra andre enn kunden («inducements») er kravet om at verdipapirforetak skal utøve sin virksomhet i samsvar med god forretningsskikk, jf. verdipapirhandelloven § 10–11. Det sentrale formålet er å sikre at verdipapirforetakene utfører sin virksomhet på en slik måte at kundenes interesser ivaretas.<sup>3</sup>

Begrepet vederlag fra andre enn kunden omfatter alle former for vederlag som verdipapirforetaket mottar eller yter. Vi vil i denne artikkelen se nærmere på analyser og spørsmål om merverdiavgift.

## Analyser

Det er vanlig praksis at verdipapirforetakenes analyser inngår i vederlaget/kurtasjen for ordreutførelsen som betales til andre verdipapirforetak (i artikkelen omtalt som «forvalter»).

Enkelte store internasjonale forvaltere benytter et begrenset antall verdipapirforetak til ordreutførelse, men ønsker likevel tilgang til analyser fra andre verdipapir-

<sup>1</sup> Se artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 3/2017 av Bjarne Rogdaberg og Birte Berg, Advokatfirmaet Schjødt.

<sup>2</sup> Kommisjonsdirektiv C(2016) 2031 art. 13 nr. 9.

<sup>3</sup> NOU 2017:1 kap. 6.7.