

Del II:

# Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2017



Seniorskattejurist  
**Line Solli**  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorrådgiver  
**May-Lise Persen Lerang**  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Fremstillingen omtaler et utvalg av saker som ble avgjort av Skatteklagenemnda i stor avdeling i april og mai 2017. Fremstillingen inneholder både skattesaker og en sak om merverdiavgift.

## NS 35/2017 Vederlag ved opphør av arbeidsforhold

Saken gjelder spørsmål om skatteplikt på utbetaling fra arbeidsgiver til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold.

Den skattepliktige hadde i sin selvangivelse for 2014 redusert den innberedte lønnen med kr 725 000. Hun mente at beløpet gjaldt en skattefri erstatningsutbetaling fra tidligere arbeidsgiver.

Utbetalingen skjedde som følge av et rettsforlik mellom den skattepliktige og arbeidsgiver, der hun fratrådte sin stilling mot et «sluttvederlag» på kr 725 000. Rettsforliket var et resultat av en stevning etter arbeidsmiljøloven § 2–5 jf. § 2–4.

Skattekontoret tok opp saken og fattet vedtak der ble det lagt til grunn at utbeta-

lingen var oppreisning<sup>1</sup> og at den ikke var omfattet av unntaksreglene for skatteplikt.

Den skattepliktige klaget på skattekontorets vedtak og hevdet at utbetalingen måtte anses som oppreisning for ikke-økonomisk skade etter skadeserstatningsloven,<sup>2</sup> og dermed var fritatt for skatt i sin helhet.<sup>3</sup> Subsidiært anførte hun at den delen av utbetalingen som beløpte seg til 1 ½ G var skattefri<sup>4</sup> fordi erstatningen gjaldt usaklig/urettmessig oppsigelse etter arbeidsmiljøloven. Det ble også påpekt at varslingsbestemmelsene i arbeidsmiljøloven<sup>5</sup> gir hjemmel for skattefritak.

### Utgangspunktet er skatteplikt

Sekretariatet viste til hovedregelen om at enhver utbetaling fra arbeidsgiver anses som skattepliktig arbeidsinntekt,<sup>6</sup> og at det i utgangspunktet er skatteplikt for alle typer vederlag ved opphør av arbeidsforhold. Dette omfatter også erstatning for ikke-økonomisk skade. Det ble også vist til at skatteloven § 5–10 presiserer hovedregelen om fordeler vunnet ved arbeid. Bestemmelsens bokstav d ble innført ved lovendring i 1992 og hadde som formål å avklare skatteplikten for vederlag ved opphør av arbeidsforhold.

### Hva er «vederlag» og vurdering av den konkrete utbetalingen?

Med henvisning til juridisk litteratur<sup>7</sup> tok sekretariatet utgangspunkt i at uttrykket «vederlag» ikke bare omfattet erstatning for tapte lønnsinntekter, men også erstat-

ning for tap i fremtidig erverv, herunder også erstatning/oppreisning for ikke-økonomisk tap.

Sekretariatet mente at det måtte tas stilling til hva utbetalingen i dette tilfellet reelt sett var ment å dekke. Det avgjørende var ikke hva den skattepliktige kunne hatt krav på, men hva utbetalingen rent faktisk gjaldt.

I sekretariatets vurdering var rettsforlikets ordlyd, bakgrunnen for tvisten og hva som var kravet i stevningen viktige fortolkningsmomenter. I stevningen gjaldt kravet hvorvidt den skattepliktige hadde krav på erstatning etter arbeidsmiljøloven kapittel 2. Etter sekretariatets mening var det ikke holdepunkter for å si at rettsforliket reelt sett var en engangsutbetaling etter skadeserstatningsloven kapittel 3, så lenge det ikke var fremsatt krav om slik utbetaling og det heller ikke var spor av dette i selve rettsforliket.

Sekretariatet fant det ikke nødvendig å drøfte om den skattepliktige kunne hatt krav på erstatning etter skadeserstatningsloven kapittel 3.

### Hva hadde partene ment?

Ifølge ordlyden i rettsforliket forpliktet arbeidsgiveren seg til å utbetale «et sluttvederlag» til den skattepliktige på kr 725 000. Uttrykket «sluttvederlag» tydet på at partene hadde ment å fastsette et vederlag ved opphør av arbeidsforhold. Det ble også vist til at forliket forutsatte at det skulle trekkes skatt av sluttvederlaget på vanlig måte. Sekretariatet mente at partene selv måtte ha oppfattet vederlaget som likestilt med lønn. I samme retning trakk det faktum at arbeidsgiveren hadde forholdt seg til en slik forståelse og innberettet hele utbetalingen som lønn.

1 Arbeidsmiljøloven § 2-5 (3).

2 Skadeserstatningsloven § 3-2.

3 Skatteloven § 5-15 (1) bokstav h.

4 Skatteloven § 5-10 bokstav e.

5 Arbeidsmiljøloven § 2-4 jf. 2-5.

6 Skatteloven § 5-1 (1).

7 Skattelovkommentaren 2003-2004 punkt 1.4 bokstav d med videre henvisninger til forarbeider og bestemmelsens formål. Sekretariatet viste også til Zimmer, Lærebok i skatterett 2014 s. 162.

Sekretariatet bemerket at ettersom tvisten gjaldt oppreisning etter arbeidsmiljøloven, kunne det ikke ses bort fra at vederlaget også kunne inneholde et element av slik erstatning. For skattemessige formål var det likevel ikke nødvendig å ta stilling til dette, ettersom også slik erstatning/oppreisning for ikke-økonomisk tap<sup>8</sup> var skattepliktig.<sup>9</sup>

### Konklusjon

Basert på en samlet vurdering av ordlyden i rettsforliket, sakens bakgrunn og øvrige opplysninger anså sekretariatet utbetalingen som vederlag for opphør av arbeidsforhold, og dermed skattepliktig.<sup>10</sup> Skatteklagenemnda var enig.

### NS 39/2017 Bortfall av fremførbart underskudd etter skatteloven § 14–90

Det materielle spørsmålet i saken er om E sitt erverv av 50 % av aksjene i A var overveiende motivert ut fra muligheten til å kunne utnytte A sitt fremførbare underskudd på ca. MNOK 18 i form av innskudd av ny virksomhet i selskapet eller ved fremtidige konsernbidrag, slik at underskudd til fremføring faller bort etter skatteloven § 14–90.

### Beskrivelse av A, og E sitt oppkjøp av A

A hadde et eiendomsprosjekt fra 2007 som ble solgt i september 2012. Salget medførte et negativt resultat for A som bl.a. medførte at selskapet hadde et fremførbart underskudd på ca. MNOK 18 ved utgangen av 2012.

Selskap E eide 50 % av aksjene i A. I 2012 ervervet E de resterende 50 % av aksjene i A fra de fem øvrige aksjonærene for kr 1 pr. aksje, totalt kr 2 500. E var på dette tidspunktet kontrollert av én person, F. I forbindelse med aksjetransaksjonen overtok F personlig de øvrige fem aksjonærenes utestående fordringer mot selskap A.

A opplyste i sin årsberetning for 2011 og 2012 at aksjekapitalen var tapt, men at det var grunnlag for fortsatt drift. Det ble vist til at A var overtatt av E, og i den forbindelse hadde fått tilført to nye eiendomsprosjekter som var forventet å gi selskapet tilstrekkelig avkastning for fortsatt drift. Det ble videre opplyst at selskapet kun hadde gjeld til nærstående og at ny eier ville finansiere videre drift frem til prosjektene ble ferdigstilt. Om nødvendig ville gjelden til nærstående bli gjort om til egenkapital.



A hadde et eiendomsprosjekt fra 2007 som ble solgt i september 2012. Spørsmålet i saken var om utnyttelse av en skatteposisjon var det overveiende motivet for ervervet av aksjene i A.

A hadde ifølge innlevert selvangivelse for 2012 ingen omsetning. Resultatet var negativt med ca. MNOK 14. Selskapets bruttoformue ved utgangen av 2012 besto av negativt bankinnskudd på et minimalt beløp og aksjer i selskapet G med minimal bokført verdi. Selskapets gjeld utgjorde ca. MNOK 17 fordelt på vel MNOK 11 til F og vel MNOK 5 til E. I tillegg hadde selskapet det fremførbare underskuddet på ca. MNOK 18.

### Skattekontorets endringsvedtak og den skattepliktiges klage

Med hjemmel i skatteloven § 14–90 fattet skattekontoret i april 2015 vedtak om bortfall av A sitt fremførbare underskudd pr. 31. desember 2012 på ca. MNOK 18. Skattekontoret mente at E sitt erverv av 50 % av aksjene i A i 2012 var overveiende skattemessig motivert. Det ble vist til at selskapet kunne utnytte det fremførbare underskuddet ved innskudd av ny virksomhet i selskapet eller fremtidige konsernbidrag.

A påklaget vedtaket, og hevdet at skatteposisjonen ikke var det overveiende motivet bak E sitt erverv av 50 % av aksjene i A i 2012, slik at skatteposisjonen skulle bestå.

### Overveiende motiv

Spørsmålet i saken var om utnyttelse av skatteposisjonen på ca. MNOK 18 var det overveiende motivet for ervervet av aksjene i A.

Sekretariatet presiserte at det etter lovens ordlyd måtte foretas en konkret vurdering av hva som var motivet for aksjetransaksjonen. Ved sannsynlighetsvurderingen måtte det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremsto som det sannsynlige overveiende motivet for transaksjonen.<sup>11</sup>

Sekretariatet viste til at det i rettspraksis var lagt til grunn at «overveiende motiv» innebar at det var tilstrekkelig at det skattemessige motivet hadde hatt større vekt enn andre sannsynliggjorte relevante motiv.<sup>12</sup> Aktivitet før og etter transaksjonen og objektive bedriftsøkonomiske fakta, slik som den økonomiske verdien av selskapets skatteposisjoner i forhold til andre eiendeler og virksomhet i selskapet, ville være sentrale elementer i vurderingen av den skattepliktiges motivasjon.<sup>13</sup>

### Beholde verdier i selskapet

Den skattepliktige anførte at E sitt vesentlige motiv for å overta aksjene i A var å beholde verdier og oppnå merverdier, i tillegg til å benytte et selskap som E allerede var involvert i for fremtidige prosjekter med høy risiko. Den skattepliktige anførte videre at det var betydelige verdier i selskapet, blant annet hadde selskapet en betinget rett til rabatt ved kjøp av leilighet fra D AS, og selskapet eide også aksjer i et selskap G.

Sekretariatet fant det ikke dokumentert at aksjene i G eller erverv av en ferdig leilighet til rabattert pris hadde økonomisk verdi av betydning for A på transaksjonstidspunktet. Sekretariatet bemerket også at de to utviklingsprosjektene ble tilført A fra F i forbindelse med E sitt aksjeerverv og representerte dermed ikke en verdi i A forut for transaksjonen.

### Tidspunkt for vurdering

Sekretariatet mente at vurderingen av den skattepliktiges motivasjon for skatteloven § 14–90 måtte gjennomføres på det tidspunktet avtalen om kjøp og salg av aksjene i A ble inngått,<sup>14</sup> det vil si i november 2012. Eventuelle forhandlinger i fortid kunne gi opplysninger om bakgrunnen for aksjetransaksjonen og prissettingen av aksjene, men det var først på transaksjonstidspunktet at E forpliktet seg til å erverve 50 % av aksjene i A.

E hadde på dette tidspunktet full informasjon om hvilke verdier som lå i selskapet, og visste at det heller ikke var mulig å oppnå «merverdier» ved aksjetransaksjonen. Selskapets eiendom var på dette tidspunktet solgt, selskapets virksomhet var opphørt, selskapet hadde høy gjeld og selskapets fremførbare underskudd fremstod som selskapets eneste eiendel av verdimelessig betydning.

<sup>12</sup> LB-2014-16409 (Visma), LA-2013-74540 og LA-2014-161204.

<sup>13</sup> LB-2014-16409 (Visma).

<sup>14</sup> Benn Folkvord, Skatt ved fusjon og fisjon, Gyldendal Norsk Forlag AS 2006, side 416 med videre henvisninger.

<sup>8</sup> Arbeidsmiljøloven kapittel 2.

<sup>9</sup> Forarbeidene til skatteloven § 5-10 bokstav d.

<sup>10</sup> Skatteloven § 5-1 (1) og § 5-10 bokstav d.

<sup>11</sup> Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 72., jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 6.5.7.4, side 82.

### Ny virksomhet inn i A og mulighet for tilbakebetaling av utestående krav til aksjonær

Det ble anført som et forretningsmessig hensyn at E og/eller F planla å legge inn ny virksomhet i A og at dette var praktisk fremfor å stifte et nytt aksjeselskap.

Sekretariatet la til grunn at dette var en praktisk løsning, men at dette ikke kunne vurderes som et vesentlig forretningsmessig hensyn bak transaksjonen i relasjon til skatteloven § 14–90. Etter sekretariatets vurdering oppnådde F ved aksjetransaksjonen og tilførsel av ny virksomhet i A å øke mulighetene for tilbakebetaling av sitt utestående krav mot A, et krav som F uten transaksjonen ikke ville hatt noen utsikter til å få dekket. For E innebar imidlertid A sin gjeld til F at A måtte gjøre opp en betydelig gjeldspost før E kunne få avkastning på sitt aksjeervert. Dette fremsto ikke som bedriftsøkonomisk rasjonelt for E, det var først og fremst lønnsomt for F.

Sekretariatet mente at verken de anførte praktiske hensynene som lå bak transaksjonen, eller hensynet til mulig innfrielse av gjeld til F kunne anses som vesentlige forretningsmessige hensyn bak aksjetransaksjonen. Når det gjaldt betydningen av tilretteleggelse for innfrielse av gjeld til bakenforliggende aksjonærer, viste sekretariatet til LA-2013–74 540.

### Effekten av ikke-utnyttelse

Den skattepliktige anførte videre at selskaps underskudd faktisk ikke var benyttet, og heller ikke kunne forventes å bli benyttet i noe omfang etter aksjetransaksjonen. Dette viste at utnyttelse av skatteposisjonen ikke kunne ha vært hovedmotivet ved ervervet av selskapet. Den skattepliktige viste også til at E hadde skatteposisjoner selv som begrenset utnyttelse av den ervervede skatteposisjonen.

Sekretariatet bemerket at A hadde utnyttet skatteposisjonen med et mindre beløp allerede i inntektsåret 2013. Sekretariatet viste videre til at det fremførbare underskuddet i selskapet ikke ville bortfalle. Sekretariatet mente dermed at underskuddet representerte en betydelig verdi som ville bli utnyttet når A eller nærstående selskaper kommer i posisjon til dette en gang i fremtiden.

### Betydning av ervert av mindre enn 100 % av aksjene

Den skattepliktige anførte at det ved anvendelse av skatteloven § 14–90 måtte tas hen-

syn til hvem som reelt sett hadde lidt det tapet som selskapets underskudd reflekterte. Etter den skattepliktiges oppfatning måtte det tas hensyn til at E allerede eide 50 % av aksjene i A, slik at 50 % av tapet i selskapet allerede hadde rammet E.

Sekretariatet kunne ikke se at lovens ordlyd eller andre rettskilder ga grunnlag for å vektlegge at E ved aksjetransaksjonen kun ervervet 50 %, og ikke 100 % av aksjene i A. Bestemmelsens ordlyd og lovens forarbeider tilsa etter sekretariatets oppfatning at bestemmelsen er aktuell å anvende ved enhver aksjetransaksjon der det ervervende selskapet øker sin eierandel i et selskap til over 90 %.<sup>15</sup> Det avgjørende i vurderingen om skatteposisjon skal falle bort, vil være om vilkårene i § 14–90 er oppfylt, herunder om utnyttelse av skatteposisjonen er det «overveiende motiv» for transaksjonen.

### Sekretariatets konklusjon og nemndas vedtak

Sekretariatet mente at det fremførbare underskuddet var A sitt hovedaktivum på transaksjonstidspunktet. Videre fikk A tilført ny virksomhet og ble innlemmet i et skattekonsern som en effekt av transaksjonen. Sekretariatet mente at det, objektivt og samlet sett, fremsto som om utnyttelse av det fremførbare underskuddet i A var det overveiende motivet for E sitt ervert av aksjene i A. Sekretariatet mente dermed at underskudd til fremføring i A skulle falle bort etter skatteloven § 14–90.

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling.

### NS 45/2017 Sletting av NUF og tilbakeføring av inngående merverdiavgift

Saken gjelder spørsmål om gyldighet av vedtak om sletting i Merverdiavgiftsregisteret av norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) registrert ved representant,<sup>16</sup> og tilbakeføring av inngående merverdiavgift som følge av slettingen.<sup>17</sup> Saken gjelder også spørsmål om gyldighet av vedtak om ileggelse av 20 % tilleggsavgift.<sup>18</sup>

Den skattepliktige A, et norsk registrert utenlandsk foretak av et svensk selskap, drev virksomhet innenfor fornying og renovering av ledningsnett for bl.a. vann, avløp og gass.



Den skattepliktige drev virksomhet innenfor fornying og renovering av ledningsnett for bl.a. vann, avløp og gass.

I 2012 deltok den skattepliktige, som underleverandør for det norske datterselskapet B, i et prosjekt for en norsk kommune, og ble på denne bakgrunn registrert i Merverdiavgiftsregisteret fra 2. termin 2012. Siden den skattepliktige ikke hadde eget forretningssted i Norge, ble virksomheten registrert ved representant, datterselskapet B. Den skattepliktige hadde ikke omsetning i Norge etter 4. termin 2012.

Skattekontoret sendte i 2015 varsel om avgrenset oppgavekontroll, og fattet i februar 2016 vedtak om sletting av virksomheten med 4. termin 2012 som siste registreringstermin. Skattekontoret mente at kravet til næringsvirksomhet<sup>19</sup> ikke var oppfylt, og at det derfor forelå «særlige grunner» for sletting.<sup>20</sup> Siden selskapet hadde stått uriktig registrert, var ikke kostnadene «til bruk i» den avgiftspliktige virksomheten,<sup>21</sup> og det var adgang til å etterberegne merverdiavgift.<sup>22</sup> Det ble også ilagt tilleggsavgift med 20 %.<sup>23</sup>

### Den skattepliktige påklaget skattekontorets vedtak

Sekretariatet gjennomgikk klagen og innstilte på at den skattepliktiges klage skulle tas delvis til følge ved at sletting og tilbakeføring av inngående merverdiavgift skulle foretas fra og med 1. termin 2014, og ikke 5. termin 2012 som skattekontoret hadde lagt til grunn i sitt vedtak. Sekretariatet innstilte også på at skattekontorets vedtak skulle oppheves hva gjaldt ilagt tilleggsavgift.

### Var A «næringsdrivende», jf. merverdiavgiftsloven § 2–1?

Det sentrale spørsmålet i saken var om det forelå «særlige grunner» for å slette virk-

<sup>19</sup> Merverdiavgiftsloven § 2-1 (1).

<sup>20</sup> Merverdiavgiftsloven § 14-3 (2).

<sup>21</sup> Merverdiavgiftsloven § 8-1.

<sup>22</sup> Merverdiavgiftsloven § 18-1 (1) c.

<sup>23</sup> Merverdiavgiftsloven § 21-3 (1).

<sup>15</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 83.

<sup>16</sup> Merverdiavgiftsloven §§ 143 (1) og 2-1 (1).

<sup>17</sup> Merverdiavgiftsloven § 181 (1) c.

<sup>18</sup> Merverdiavgiftsloven § 21-3 (1).

somheten fra Merverdiavgiftsregisteret. Hvis virksomheten ikke kunne anse som «næringsdrivende», ville det foreligge en særlig grunn til å slette virksomheten fra registeret. Vurderingen av næringsvilkåret måtte etter sekretariatets oppfatning utelukkende foretas ut fra den virksomheten som fant sted i Norge.<sup>24</sup>

Det er et grunnvilkår for registrering at den aktuelle omsetningen finner sted innenfor merverdiavgiftsområdet.<sup>25</sup> Rett til refusjon etter merverdiavgiftsloven § 10–1 forutsetter at den pådratte merverdiavgiften gjelder den utenlandske delen av selskapets virksomhet og ville etter sekretariatets oppfatning ikke ha betydning for næringsvurderingen av den norske virksomheten.

Sekretariatet mente at en ved vurderingen av om virksomheten objektivt sett var egnet til å gå med overskudd, måtte ta utgangspunkt i at det på vedtakstidspunktet ikke hadde vært omsetning i virksomheten siden 4. termin 2012, dvs. en periode på noe i underkant av fire år. Dette forholdet alene talte etter sekretariatets oppfatning for at det ikke ble drevet næringsvirksomhet.

Sett hen til den lange perioden uten noe omsetning/aktivitet i Norge, samtidig som det ikke var sannsynliggjort at det vil bli omsetning den nærmeste tiden, mente sekretariatet at virksomheten ikke var egnet til å gå med overskudd i overskuelig fremtid. På bakgrunn av en konkret helhetsvurdering konkluderte sekretariatet med at kravet til å være «næringsdrivende» i merverdiavgiftsloven § 2–1 (1) ikke var oppfylt. Det forelå dermed særlig grunn til sletting i Merverdiavgiftsregisteret etter merverdiavgiftsloven § 14–3 (1).

### Fra hvilket tidspunkt skal slettingen gis virkning?

Den skattepliktige hadde subsidiært, for det tilfelle at virksomheten ikke ble ansett for å være næringsdrivende, anført at virksomheten i kraft av å være utenlandsk næringsdrivende hadde rett til å stå registrert i Merverdiavgiftsregisteret frem til skattekontoret hadde avregistrert virksomheten. Fra dette tidspunkt mente den skattepliktige at virksomheten hadde krav på refusjon etter refusjonsordningen.

Sekretariatet tilbakeviste den skattepliktiges anførsler og konkluderte med at det ikke forelå noen forhold som tilsa at slettingen først kunne gis virkning fra vedtakstidspunktet. Sekretariatet mente tvert imot at slettingen skulle gis virkning fra det tidspunkt registreringsvilkårene ikke lenger var til stede, jf. Klagenemndspraksis.<sup>26</sup>

Sekretariatet viste også til at merverdiavgiftssystemet bygger på selvdeklareringsprinsippet. I et slikt system er det den skattepliktige selv som har ansvar for å påse at virksomheten til enhver tid oppfyller vilkårene for å stå registrert. Sekretariatet viste også til den lovfestede aktsomhetsplikten.<sup>27</sup>

Etter en konkret vurdering kom sekretariatet til at skjæringstidspunktet for når den skattepliktige ikke lenger kunne sies å være næringsdrivende, skulle settes til 1. termin 2014. Sekretariatet mente at en måtte regne med en viss tid fra opphør av omsetning i 4. termin 2012, til en kunne konstatere at næringsvilkåret ikke lenger var oppfylt. Ved å sette skjæringstidspunktet til 1. termin 2014, hadde det gått omlag et og et halvt år uten nye oppdrag. I tillegg hadde selskapet, i en begrenset oppgavekontroll i januar 2014, opplyst at selskapet forventet omsetning i 2014. Når denne forutsetningen ikke slo til, måtte skattepliktige være den nærmeste til å bære risikoen for dette.

### Tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift

Avgiftsmyndighetene kan kreve tilbakebetaling<sup>28</sup> tidligere fradragsført inngående merverdiavgift dersom noen har blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret, eller har blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering, og staten på grunn av dette er påført et avgiftstap.

Størsteparten av den fradragsførte merverdiavgiften knyttet seg til fakturaer fra B som ifølge fakturateksten gjaldt konsulenthonorar for F. Fakturaen var stilet til A ved dets svenske forretningsadresse.

Virksomheten anførte at det forelå rett til refusjon av merverdiavgift<sup>29</sup> og at staten dermed ikke hadde lidt tap, noe som igjen tilsa at merverdiavgiften ikke kunne tilbakeføres. Sekretariatet mente at A ikke ville

hatt rett til refusjon, noe som medførte at staten hadde hatt et tap som en følge av feilaktig fradragsført merverdiavgift.

Sekretariatet bemerket at utførsel av tjenester er fritatt for merverdiavgift.<sup>30</sup> Dersom tjenesten kan fjernleveres<sup>31</sup> og mottaker av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal registrert næringsdrivende ikke beregne merverdiavgift.<sup>32</sup> Sekretariatet la til grunn at konsulenttjenestene fakturert fra B til A var fjernleverbare og dermed fritatt for merverdiavgift. Dette innebar at B feilaktig hadde oppkrevd merverdiavgift på disse fakturaene. Det er langvarig praksis<sup>33</sup> for å nekte refusjon av feilaktig fakturert merverdiavgift.

Sekretariatet mente videre at en faktura fradragsført i 3. termin 2013 som gjaldt «hyra av lastebil» med kr 30 000 ikke kunne anses å gjelde A sin svenske virksomhet og ville da heller ikke være refusjonsberettiget etter merverdiavgiftsloven § 10–1 (1).

Virksomheten anførte at dersom det var slik at faktureringen fra B til A skulle vært uten avgift, kunne selger B og kjøper A korrigere avgiftsoppgjøret. Etter korrekturen ville det ikke være noen merverdiavgift å etterberegne.

Sekretariatet bemerket at det ikke ville være adgang for avgiftssubjekter å korrigere forhold som allerede var fastsatt ved vedtak fra avgiftsmyndighetene.<sup>34</sup> Sekretariatet viste også til forvaltningspraksis<sup>35</sup> som tilsa at virksomheten ikke har anledning til å korrigere forhold som er tatt opp av avgiftsmyndighetene ved kontroll, selv før det er truffet vedtak i saken. Dersom virksomheten var uenig i skattekontorets vedtak, måtte den klage på vedtaket.<sup>36</sup>

Sekretariatet la til grunn at de objektive vilkårene for å kreve tidligere fradragsført inngående merverdiavgift tilbakebetalt, var oppfylt i denne saken. Etter en vurdering av om tilbakebetaling skulle kreves, jf. «kan» i merverdiavgiftsloven § 18–1 (1), kom sekretariatet til at vilkårene for tilbakeføring av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift var oppfylt.

30 Merverdiavgiftsloven § 6-22 (1) og (2).

31 Merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav i.

32 Merverdiavgiftsloven § 6-22 (2) 1. punktum.

33 Merverdiavgiftshåndboken 2015 på side 704.

34 Faller utenfor endringsadgangen etter merverdiavgiftsloven § 18-3.

35 KMVA-2015-8717.

36 Merverdiavgiftsloven § 19-1.

24 Med henvisning til MVA-kommentaren av Ole Gjems-Onstad m.fl. 5. utg. 2016 s. 130 (om registrering ved representant etter merverdiavgiftsloven § 2-1 (6)).

25 Merverdiavgiftsloven § 1-2 (1).

26 KMVA-2015-8536, KMVA-2015-8620, KMVA-2014-8393, KMVA-2012-7293 og KMVA-2011-7078.

27 Merverdiavgiftsloven § 15-1 (8).

28 Merverdiavgiftsloven § 18-1 (1) bokstav c. Bestemmelsen er fra 1. januar 2017 videreført i skatteforvaltningsloven § 12-1.

29 Merverdiavgiftsloven § 10-1 (1).

Sekretariatet mente imidlertid at det ikke var grunnlag for å gi slettingen virkning allerede fra 5. termin 2012. Det ville da heller ikke være grunnlag for å tilbakeføre avgift fra dette tidspunkt.

Sekretariatet foreslo derfor at skattekontorets vedtak om etterberegning av vel kr 174 000 i inngående merverdiavgift i perioden 5. termin 2012 til 6. termin 2013 ble opphevet. Da sekretariatet mente at virksomheten skulle slettes fra 1. termin 2014, foreslo sekretariatet å opprettholde skattekontorets etterberegning av vel kr 241 000 i inngående merverdiavgift fradragført i perioden mellom 1. termin 2014 og 4. termin 2015.

### Sekretariatets merknader til den skattepliktiges kommentarer i innsynsrunderen

Den skattepliktige kom i innsynsrunderen med flere nye anførsler til sekretariatets utkast til innstilling. En av disse var at den skattepliktige hadde hatt kontroll av innleverte merverdiavgiftsoppgaver to ganger tidligere, og at skattekontorets aksept av tidligere innsendte oppgaver ga en berettiget forventning om å bli stående registrert.

Sekretariatet mente at tidligere kontroller ikke var til hinder for å komme til et annet resultat nå, selv om det ikke var foretatt forbehold om at det var foreløpige resultater i en av de tidligere kontrollene. Det kunne heller ikke ha betydning at det i forbeholdet ikke sto noe om sletting og tilbakeføring av inngående merverdiavgift tilbake i tid. Det måtte forventes at den skattepliktige selv satte seg inn i hvilke regler som gjelder dersom en ble stående uriktig registrert.

Den skattepliktige anførte også at slettingen ville være i strid med EØS-avtalen.<sup>37</sup> Sekretariatet mente, med henvisning til Høyesterettspraksis,<sup>38</sup> at anførselen ikke kunne føre frem. I tillegg mente sekretariatet at den aktuelle slettingen var foretatt på grunnlag av det samme regelverket og vurderinger som norske virksomheter sto overfor.

### Tilleggsavgift

Skattekontoret hadde ilagt 20 % tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21–3 i tilknytning til etterberegningen av fradragført inngående merverdiavgift.

Sekretariatet mente at det måtte være klart at de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsavgift var til stede, idet virksomheten gjen-

nom de uriktige fradragføringene hadde overtrådt merverdiavgiftsloven § 8–1, og at dette kunne medført tap for staten.

I vurderingen av om det subjektive vilkåret var oppfylt, var det sentrale spørsmålet om en med klar sannsynlighetsovervekt kunne stadfeste at det var uaktsomt av virksomheten å foreta de aktuelle fradragføringene.

Sekretariatet mente at det måtte ses hen til hvordan forholdene var for selskapet på det tidspunktet de aktuelle oppgavene ble innlevert. Sekretariatet fant etter en konkret vurdering av forholdene på de enkelte innleveringstidpunktene at det ikke forelå klar sannsynlighetsovervekt for at virksomheten burde forstått at vilkårene for å drive i næring ikke var oppfylt. Sekretariatet fant derfor at det subjektive vilkåret om uaktsomhet etter merverdiavgiftsloven § 21–3 ikke var oppfylt i denne saken. Sekretariatet innstilte på at tilleggsavgiften ble opphevet.

### Skatteklagenemndas behandling

Ett nemndsmedlem mente at slettingen skulle foretas fra vedtaksdato i februar 2016, og ikke fra 1. termin 2014. Dette ble begrunnet med at virksomheten i lys av skattekontorets tidligere henvendelser hadde hatt en begrunnet forventning om at den fylte vilkårene for registrering.

De øvrige nemndsmedlemmene var enige i sekretariatets vurdering. Den skattepliktige fikk etter dette delvis medhold i sin klage.

### NS 46/2017 Fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra utleie av bolig til egen bruk

Saken gjelder spørsmål om fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra utleie av bolig til egen bruk, jf. skatteloven § 6–11, jf. § 6–1.

Den skattepliktige eide flere boliger som han leide ut, herunder en enebolig som besto av en familieeileilighet og to utleieenheter. Utleieforholdet for familieeileiligheten opphørte ved utgangen av februar 2014, etter 23 års utleie. I perioden mars til og med juni sto familieeileiligheten ubebodd mens det ble foretatt rehabiliteringsarbeider. Fradragførte vedlikeholdskostnader for dette beløp seg til ca. 527 000. Den skattepliktige og ektefellen flyttet inn i familieeileiligheten 1. juli 2014.

Skattekontoret fattet i 2016 vedtak om reduksjon av vedlikeholdsutgiftene. Etter-

som den skattepliktige og hans ektefelle selv flyttet inn i familieeileiligheten i løpet av inntektsåret, mente skattekontoret at det kun kunne innrømmes fradrag for kostnader innenfor en rimelig avviklingsperiode. Skattekontoret viste til Lignings-ABC side 2014/2015 side 263–264 og reduserte vedlikeholdskostnadene med 50 %. Det ble opprinnelig varslet om mulig ileggelse av tilleggsavgift etter ligningsloven kapittel 10, men tilleggsavgift ble ikke ilagt i vedtaket.

### Den skattepliktiges anførsler i klage

Den skattepliktige mente at hele det fradragførte beløpet til vedlikehold for familieeileiligheten var fradragberettigede vedlikeholdskostnader. Sett i forhold til villaens størrelse og beliggenhet og det faktum at boligen hadde vært utleid i 23 år, måtte de fradragførte vedlikeholdskostnadene anses som nøkterne. Hele beløpet dreide seg om gjenoppbygging av forsømt vedlikehold. Den skattepliktige mente også at skattekontoret ikke hadde anvendt rettskildene for aktuelt forhold på en rett måte, og at den løsningen skattekontoret la seg på, ga tilfældige og prinsipløse resultater.

### Sekretariatets vurdering av fradragretten

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktiges klage skulle tas til følge.

Sekretariatet viste til at utgangspunktet for fradragrett etter norsk skatterett er skatteloven § 6–1. Av lovteksten kan det utledes vilkår om oppofrelse av fordel og tilknytning mellom kostnaden og inntekten eller den inntektsskapende aktiviteten. Begge vilkårene må være oppfylt for at det skal foreligge fradragrett.

Sekretariatet viste videre til at skatteloven § 6–11 om fradrag for vedlikehold av «hus... og annet driftsmiddel» er en presisering av den alminnelige fradagsregelen i skatteloven § 6–1. Såfremt det dreier seg om en vedlikeholdskostnad etter § 6–11 første ledd første setning, innrømmes fradrag dersom vilkårene i § 6–1 er oppfylt.

Sekretariatet foretok en drøfting av begrepet vedlikeholdskostnader<sup>39</sup> og mente at det var uomtvistet at den skattepliktige hadde pådratt seg en kostnad i forbindelse med vedlikeholds- og renoveringsarbeid i familieeileiligheten i 2014, slik at vilkårene i skatteloven § 6–11 ble ansett som oppfylt. Oppofrelsesvilkåret ble også ansett som

<sup>37</sup> Artikkel 31 om fri etablering.  
<sup>38</sup> Høyesteretts avgjørelse i Rt-2012-1547 avsnitt 34.

<sup>39</sup> Med henvisning til Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 60 og Rt-1999-1303.

oppfylt. Spørsmålet i saken var om vedlikeholdskostnadene i 2014 hadde tilstrekkelig tilknytning til skattepliktige utleieinntekter fra tidligere år slik at tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6–1 kunne anses som oppfylt.

### Kostnaden pådras et annet år enn inntektene

Den skattepliktige hadde leid ut boligen i sin helhet i over 20 år forut for det aktuelle inntektsåret. Boligen hadde vært regnskapslignet, slik at netto fortjeneste fra utleie hadde vært skattepliktig.

Sekretariatet mente at loven ikke stilte noe krav om at kostnaden måtte være pådratt i samme inntektsår som skattepliktig inntekt forelå.<sup>40</sup> Det avgjørende var at kostnaden måtte ha sammenheng med den skattepliktige utleieaktiviteten.<sup>41</sup>

Sekretariatet mente også at det var rimelig å anta at eneboligen, etter mer enn 20 års utleie, hadde vært utsatt for en slitasje som tilsa at vedlikehold ville være nødvendig for å bringe boligen opp i den standard den opprinnelig hadde før utleieforholdet startet. Vedlikeholdskostnadene ble således sett på som en naturlig konsekvens av den utleieaktiviteten den skattepliktige har drevet i årene før, slik at tilknytningsvilkåret i skattelovens § 6–1 ble ansett som oppfylt.

### Overgang mellom skattefritak til skatteplikt for leieinntekter

Regelverket for overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter reguleres i skatteloven § 7–10, jf. § 7–2. I forarbeidene ved innføring av nevnte bestemmelse ble det ikke ansett som nødvendig å ha noen regulering av det motsatte forholdet, dvs. der leieinntekter gikk fra å være skattepliktige til å bli skattefrie.<sup>42</sup> Dette skyldes at det ikke ble ansett for å være grunnlag for fradrag for kostnader som ikke hadde tilknytning til skattepliktig inntektsverv og at det derfor ikke ville bli gitt noen form for fradrag ved vedlikeholdskostnader når vilkårene for skattefritak var oppfylt. Forarbeidene gir imidlertid ingen anvisning på hva som gjelder i overgangen fra skattepliktig til skattefri inntekt, herunder på hvilket tidspunkt vedlikeholdskostnadene «mister» tilknytningen til skattepliktig inntekt ervervet ved tidligere utleie.

I ligningspraksis legges det til grunn at det gis fradrag for vedlikeholdskostnader innenfor en «rimelig avviklingsperiode» dersom utleieaktiviteten skal avvikles.<sup>43</sup> Sekretariatet mente at dette ga uttrykk for at kostnader som pådras etter en rimelig avviklingsperiode ikke vil ha tilstrekkelig tilknytning til den utleieaktiviteten som har blitt drevet, slik at tilknytningskravet i skatteloven § 6–1 ikke lenger vil være oppfylt. I tilfeller hvor den skattepliktige avviker utleieaktiviteten, men venter uforholdsmessig lenge med å foreta vedlikeholdsarbeid etter slitasje fra tidligere utleie, ville det være nærliggende å anse kostnadene som private kostnader med den konsekvens at tilknytningskravet ikke er oppfylt.

### Konkret vurdering av rimelig avviklingsperiode

Etter en konkret vurdering av denne saken, der utleieaktiviteten ble avsluttet ved utgangen av februar og vedlikeholdsarbeidet ble utført ut juni, mente sekretariatet at vedlikeholdsarbeidet, når det tas hensyn til at boligen hadde vært utleid i mer enn 20 år tidligere, måtte anses å ha blitt utført innenfor en rimelig avviklingsperiode. Kostnadene måtte anses å ha tilstrekkelig tilknytning til forutgående utleieaktivitet.

Sekretariatet mente dermed at det ikke forelå rettslig grunnlag for en forholdsmessig avkortning av fradraget etter hvor mange måneder den skattepliktige bodde i boligen i inntektsåret. Sekretariatet bemerket at det i slike tilfeller må sondres mellom *driftskostnader* og *vedlikeholdskostnader*. Driftskostnader, som f.eks. kostnader til forsikring, strøm, alarm og lignende, må fordeles forholdsmessig etter antall måneder med fritaksligning. Dette følger av en naturlig tolkning av tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6–1. Sekretariatet mente også at vedlikeholdskostnader i en rimelig avviklingsperiode måtte være fradragsberettiget. Sekretariatet mente at vedlikeholdskostnadene som ble pådratt i denne saken ble pådratt innenfor en rimelig avviklingsperiode, og således måtte anses som fradragsberettiget i sin helhet.

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling.

### NS 50/2017 Fordeling av fradrag for gjeldsrenter ved separasjon

Saken gjelder spørsmål om fordeling av fradrag for gjeldsrenter og gjeld ved separasjon/skilsmisse, jf. skatteloven § 6–40.

Den skattepliktige hadde i selvangivelsene for 2013 og 2014 krevd og fått fradrag for gjeldsrenter overført fra samboer/ektefelle for lån i bank. Skattekontoret mottok etter forespørsel i mars 2016 dokumentasjon fra den skattepliktige som viste at hun var medlåntaker til lånet som hun hadde tatt med som gjeld på sine selvangivelser for 2013 og 2014 og krevd fradrag for gjeldsrenter for. Hovedlåntaker var den skattepliktiges daværende ektefelle. Lånet hadde blitt tatt opp i 2010. Den skattepliktige ble separert fra ektefellen i januar 2010 og skilt fra ham i 2016. Den skattepliktige sendte også inn kopi av kontoutskrifter som viste at hun hadde betalt samtlige renter på det aktuelle lånet fra 2010.

På bakgrunn av den dokumentasjonen den skattepliktige hadde levert, endret skattekontoret i 2016 skattefastsettelsene for 2013 og 2014 ved at de fradragførte renteutgiftene ble redusert til halvparten.

### Avtalen mellom ektefellene

Den skattepliktige påklaget skattekontorets endring og la med en skriftlig kontrakt fra 2010 som viste hvordan de økonomiske anliggender skulle ivaretas mellom den skattepliktige og hennes ektefelle ved separasjonen. Ifølge kontrakten skulle boligen være felleseie i 5 år til 2015, og at verdien på boligen skulle fordeles med 70 % til den skattepliktige og 30 % til ektefelle. Det fremgikk videre at det skulle opprettes en felles bankkonto for betaling av boliglånet der ektefellen skulle overføre kr 4 000 per måned. Denne delen av kontrakten var signert av begge ektefellene.

I tillegg hadde kontrakten et punkt om rentefradrag for felles gjeld som tilsa at den skattepliktige skulle ha rett til fradrag for 80 % av renter på felles banklån, mens ektefelle skulle ha fradragsrett på 20 %. Denne delen av avtalen var kun signert av den skattepliktige.

I etterkant ble det supplert et punkt på kontrakten som tilsa at dersom månedlige betalinger fra daværende ektefelle opphørte, ville avtale om sameie av bolig opphøre, og at eierskapet av boligen i sin helhet skulle overføres til den skattepliktige. Denne delen av kontrakten var signert av begge partene.

Den skattepliktige viste i klagen til at hun faktisk hadde betalt 100 % av renteutgiftene, og at hun ville overta boligen fra 2016, i henhold til den avtalen som forelå fra 2010. Den skattepliktige sendte også inn skifteavtale fra 2016.

40 Urv-2016-1471.

41 Zimmer, Lærebok i skatterett 7. utgave s. 187.

42 Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 19.

43 Lignings-ABC 2014/2015 s. 263.

### Sekretariatets vurdering

Sekretariatet presiserte at det rettslige utgangspunktet<sup>44</sup> var at den skattepliktige kun hadde fradragrett for renter som faller på den skattepliktiges andel av gjelden etter det underliggende forholdet, selv om den skattepliktige utad er solidarisk ansvarlig for gjelden og faktisk betaler hele rentebeløpet.<sup>45</sup> På den andre siden kan ektefeller og meldepliktige samboere, som skattemessig behandles som ektefeller, etter gjeldende regelverk fritt fordele gjeld og gjeldsrenter mellom seg.<sup>46</sup>

Den skattepliktige og hennes tidligere ektefelle befant seg i de aktuelle inntektsårene i en mellomposisjon da de gikk gjennom en skilsmisse. Så fremt begge var enige, hadde den skattepliktige og hennes ektefelle anledning til å fradragføre gjeldsrenter hos den av ektefellene som hadde betalt rentene.<sup>47</sup>

Sekretariatet bemerket at den skattepliktige tidligere ektefelle ikke hadde signert

<sup>44</sup> Skatteloven § 6-40, «Skattyters gjeld».

<sup>45</sup> Lignings ABC 2013/2014 side 1055 og 1056.

<sup>46</sup> Lignings ABC 2013/2014 side 1258.

<sup>47</sup> Lignings-ABC 2013/2014 punkt 12.2.4 Fradrag Gjeldsrenter på side 392 under overskriften «12 Fordeling av formue og inntekt ved separasjon/skilsmisse».

punktet om «Rentefradrag på felles gjeld» på kontrakten fra 2010. Det forelå dermed etter sekretariatets oppfatning ikke noen reell, intern avtale som tilsa at den skattepliktige og hennes tidligere ektefelle heftet ulikt for gjelden før skifteavtalen ble inngått i 2016. Sekretariatet mente også at det ikke var grunnlag for å hevde at fordeling av gjelden skulle være i samsvar med felleseandelen på boligen, 70/30.

Sekretariatet mente at skattemyndighetene derfor måtte forholde seg til samskyldneravtalen med banken, der det fremgikk at den skattepliktige og hennes tidligere ektefelle i inntektsårene 2013 og 2014 var solidarisk ansvarlige for gjelden overfor kreditor vedrørende det aktuelle lånet. Det følger da av ordlyden i skatteloven § 6-40 første ledd, jf. uttrykket «skattyters gjeld»<sup>48</sup> og rettspraksis, at gjeld og gjeldsrenter skulle fordeles med en halvpart på hver av partene.

### Sekretariatets konklusjon og nemndas vurdering

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktige klage ikke skulle tas til følge.

<sup>48</sup> Urtv-1991-569.

Skatteklagenemnda behandlet saken i alminnelig avdeling, der et nemndsmedlem dissenterte. Saken ble deretter fremmet til behandling i stor avdeling. Den skattepliktige fikk enstemmig medhold i klagen ved behandlingen i stor avdeling.

Skatteklagenemnda, stor avdeling, påpekte at den skattepliktige, gjennom kopi av kontoutskrifter fremlagt ved behandlingen for stor avdeling, hadde dokumentert at den skattepliktiges fraseparerte ektefelle hadde misligholdt sine økonomiske forpliktelser i henhold til avtalen fra 2010. Som en følge av dette overtok den skattepliktige tidligere felles eiendom. Nemnda påpekte at selv om avtalen ikke sa noe om fordeling av gjelden, var partene klar over at det var gjeld knyttet til eiendommen. Skatteklagenemnda mente da at avtalen måtte forstås slik at når den skattepliktige overtok eiendommen, så ble også ansvaret for gjelden overtatt. Nemnda mente dermed at det forelå en avtale mellom partene som tilsa at den skattepliktige var ansvarlig for gjelden, hvilket innebar at den skattepliktige hadde krav på hele gjeldsfradraget i inntektsårene 2013 og 2014.

# Slik leveres land for land-rapporteringen

Innleveringsfristen for land for land-rapporteringen er 31. desember 2017 og rapportering skal gjøres via Altinn og skjema RF 1352 - Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. (Land for land-rapport for skatteformål). Nedenfor redegjøres kort for de mest sentrale spørsmålene som har oppstått i forbindelse med rapporteringen.



Rådgiver internprising  
**Arild Roer**  
Aztek

### Hvilke konsern er omfattet?

Norske morselskaper med konsernselskaper i utlandet og konsernomsetning på over 6,5 mrd. kroner for inntektsåret 2015 er omfattet av land for land-rapportering for inn-

tektsåret 2016. Eventuell omregning til NOK dersom en annen funksjonell valuta benyttes, skal skje basert på gjennomsnittskursen for året forut for regnskapsåret, det vil si gjennomsnittskurs i 2015 for innrapporteringen i 2016. Alle konsernselskaper som omfattes av regnskapslovens § 1-3 skal tas med. Faste driftssteder skal bare omfattes dersom det utarbeides regnskap for regnskapsformål, regulatoriske formål, skatteformål eller interne forhold.

### Innleveringen

I Skattemeldingen for 2016 må skattemyndighetene varsles om hvilket foretak i konsernet som skal rapportere, og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende. Dersom dette ikke blir gjort, kan foretaket sende inn korrigert skattemelding.

Land for land-rapport skal sendes inn via Altinn og skjema RF 1352. Fra dette skjemaet velger man last opp fil. Filen som