

Dersom retrospektiv anvendelse av standarden er upraktisk, kan foretaket velge å anvende de foreslåtte praktiske tilnærmingene:

- modifisert retrospektiv anvendelse; eller
- virkelig verdi-tilnærming.

Modifisert retrospektiv anvendelse fokuserer på å fastsette servicemarginen eller tapskomponenten ved overgangsdato, ved å estimere servicemarginen eller tapskomponenten ved oppstarten av kontrakten og deretter beregne oppløsningen av disse frem til overgangsdatoen.

Ved hjelp av virkelig verdi-tilnærming fastslår et foretak servicemarginen eller tapskomponenten på overgangstidspunktet for en gruppe av kontrakter basert på differansen mellom virkelig verdi av kontraktene på overgangstidspunktet og kontantstrømmene ved oppfyllelse av kontrakter på overgangstidspunktet. Denne virkelige verdien skal fastsettes ved bruk av kravene i IFRS 13.

Avslutning

Den nye standarden for forsikringskontrakter vil gi flere kilder til volatilitet i resultat og balanse blant annet som følge av at oppdaterte forutsetninger og diskonteringsrenter skal benyttes i beregningene. Graden av volatilitet vil avhenge av valgene for måling og presentasjon av investeringer i henhold til IFRS 9 *Finansielle instrumenter og forsikringskontrakter* i henhold til IFRS 17 *Forsikringskontrakter*. Økonomisk mismatch mellom eiendeler og forpliktelser kan bli mer synlige under IFRS 17 og kan ha konsekvenser for forsikringsselskapenes Asset & Liability Management og for produktvilkår og -utvikling.

Bruk av markedsrente for diskontering vil føre til betydelige regnskapsmessige endringer for mange livsforsikringsselskaper. Byrden og lønnsomheten av kontrakter med garantert rente vil bli tydelig.

Det vil bli økt arbeidspress i forbindelse med regnskapsavslutninger som følge av at ny IFRS vil kreve oppdatering av data og som følge av økt kompleksitet i beregningene. Det forventes at også ledelsesrapportering og styring vil bli påvirket av ny IFRS. Behovet for nye data, oppdaterte systemer og prosesser vil være utfordrende, spesielt for selskaper med eldre systemer. Det blir viktig med god planlegging og koordinering for å kunne dra synergier og få god interaksjon med implementeringen av Solvency II-regelverket.

Nye presentasjons- og opplysningskrav vil forandre måten å kommunisere lønnsomhet og resultater. Selskaper må utarbeide nye KPIer og lære opp interne og eksterne regnskapsbrukere til å tolke informasjon.

IFRS 17 kan utløse en bølge av endringer fra andre områder, f.eks. fra skattemyndigheter og tilsynsorganer. Implementeringsplaner hos selskaper må være fleksible for å imøtekomme eventuelle andre effekter.

Del III:

Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2017



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Fremstillingen omtaler et utvalg av saker som ble avgjort av Skatteklagenemnda i stor avdeling i mai og juni 2017. Den beskriver en skattesak, en sak om merverdiavgift og Skatteklagenemndas vurdering av den skattepliktiges anførsler om ulovfestet passivitet i to saker.



Seniorrådgiver
May-Lise Persen Lerang
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Vedtakene er gjengitt i anonymisert form på skatteetaten.no.

NS 55/2017 Uttaksbeskatning ved ikke-bruk?

Spørsmålet i saken var om det forelå «fordel ved egen bruk» for indirekte aksjonær D for fritidseiendom eid av selskap A, beliggende mellom D sine to personlig eide fritidseiendommer.

Skattekontoret hadde lagt til grunn at det forelå fordel ved egen bruk for D, og uttaksbeskattet selskapet etter skatteloven § 5–2, jf. § 13–1. Uttaksfordelen ble skjønnsmessig satt til kapitalkostnader tillagt driftskostnader, kr 576 000 for inntektsårene 2011 til 2013. Det ble også ilagt tilleggs katt med 30 % av skatt på samme grunnlag.

Skattekontoret mente at fordelene ikke besto i at indirekte aksjonær D rent faktisk hadde benyttet hytta beliggende på A sin eiendom, men at det forelå fordel ved egen bruk i form av at D hadde faktisk og rettslig råderett over eiendommen. Disposisjonsretten besto i at D hadde tilgang til hytten og at det måtte anses som en fordel

for ham å kunne disponere og bevege seg fritt på eiendommen til A.

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktige skulle gis medhold da det ikke kunne påvises at det forelå noen fordel ved «egen bruk» fra indirekte aksjonær D. Sekretariatet la også til grunn at å hindre andre fra å bruke eiendommen, ikke var fordel ved «egen bruk».

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling.

Den aktuelle eiendommen

Selskapet, A, ervervet en fritidseiendom i år 2000, heretter kalt fritidseiendommen, som lå på en øy og hadde en strandlinje på omlag 200 meter. Hytta på fritidseiendommen var på 90 kvm og oppført i 1983. Hytta hadde enkel standard, innlagt strøm, men ikke innlagt vann eller påkoblet kloakk.

Netto kjøpesum for fritidseiendommen i 2000 var kr 4 500 000. I tillegg kom omkostninger på kr 122 500. I 2002 ble det aktivert påkostninger med kr 354 000. Fritidseiendommen hadde fra 2002 hatt en bokført verdi på noe i overkant av kr 4 977 000.

Morselskapet B finansierte kjøpet av fritidseiendommen og senere påkostninger med lån til A. I tillegg hadde B finansiert de årlige driftsunderskuddene til A med konsernbidrag. A hadde ikke hatt noen driftsinntekter i perioden 2000–13.

Fritidseiendommen hadde ikke vært utleid, og det ble opplyst at A hadde ervervet denne som en investering. Etter en kost/nytte-vurdering av forventede netto leieinntekter kontra kostnader og innsats som måtte nedlegges ved eventuell utleieaktivitet, mente selskapet at det ikke var hensiktsmessig å leie ut fritidseiendommen.

Indirekte aksjonær eide naboeiendommene

Indirekte aksjonær D og hans ektefelle hadde eid den ene naboeiendommen til fritidseiendommen siden 1997. I 2010 kjøpte de i tillegg den andre naboeiendommen. Fritidseiendommen var beliggende mellom A og hans ektefelles to eiendommer.

Selskapet opplyste at D var den eneste som hadde og hadde hatt nøkler til hytta beliggende på fritidseiendommen. Det ble også opplyst at D disponerte to moderne eiendommer med totalt 20 sengeplasser i umiddelbar nærhet til fritidseiendommen

og således aldri hadde gjort bruk av hytta der. Skattekontoret hadde heller ikke lagt til grunn at hytta beliggende på fritidseiendommen rent faktisk har vært brukt.

Skattekontorets konklusjon i vedtaket

Da ervervs kostnader og ytterligere påkostninger på tilsammen kr 4 977 000 var lånefinansiert, mente skattekontoret at fritidseiendommen hadde påført selskapet betydelige kostnader siden ervervet i år 2000. Bokførte driftskostnader og finanskostnader beløpte seg videre til noe i overkant av kr 576 000 for årene 2011 til 2013. Selskapet hadde i samme periode ikke hatt noen inntekter relatert til fritidseiendommen. Skattekontoret mente at andre hensyn enn selskapets interesser hadde spilt inn da selskapet besluttet å anskaffe eiendommen.

I og med at D hadde disposisjonsrett til fritidseiendommen og var eier av naboeiendommene, kom skattekontoret til at formålet med selskapets investering var betinget av D sin private interesse i fritidseiendommen, og at selskapets inntekt var redusert på grunn av interessefelleskapet.

Skattekontoret fattet vedtak om endring av selskapets ligning for inntektsårene 2011 til 2013 der det ble lagt til grunn at selskapet skulle uttaksbeskattes for indirekte aksjonær sin rettslige og faktiske disponering av selskapets eiendom.¹

Sekretariatets vurdering av hjemmel for uttaksbeskatning

Reglene for uttak etter skatteloven § 5–2 gjelder både «formuesgjensstand, varer og tjenester». Det følger av rettspraksis² at uttrykket «tjeneste» omfatter bruksrettigheter i form av helt eller delvis vederlagsfri bruk av en formuesgjensstand.³

For at en tjeneste skal kunne fordelsbeskattes, må det foreligge en «fordel» ved «uttak til egen bruk» eller en «gaveoverføring». Det er alternativet «uttak til egen bruk» som benyttes ved overføringer mellom aksjeselskap og aksjonær.⁴ Spørsmålet i denne saken var dermed om den indirekte aksjonæren D hadde oppnådd en «fordel ved egen bruk» av selskap A sin fritidseiendom.

Hva er «egen bruk»?

Sekretariatet bemerket at lovens ordlyd, «egen bruk», tilsier at eiendommen i tilfel-

ler som omfattes av skatteloven § 5–2 må brukes privat. Loven oppstiller ingen begrensninger av hva bruken kan bestå i. Dette følger også av forarbeidene⁵ der det uttales at «Annen bruk omfatter i utgangspunktet all annen bruk enn bruk i inntektsgivende virksomhet». Etter sekretariatets oppfatning tilsa dette at alle former for utnyttelse av en eiendom eller gjenstand utenfor næring i utgangspunktet kunne utgjøre «egen bruk». Sekretariatet mente imidlertid at ordet «bruk» tilsa at gjenstanden måtte bli benyttet på en eller annen måte.⁶

Det typiske eksemplet på «egen bruk» av en eiendom er at en aksjonær benytter en eiendom privat, eksempelvis som aksjonærens bolig eller feriebolig. Sekretariatet mente imidlertid at ordlyden «egen bruk» også kunne omfatte det å benytte en eiendom uten at man fysisk bruker bygningene eller etterlater seg varige spor. Dette kan være tilfellet dersom aksjonæren på annen måte utnytter en bruks- eller disposisjonsrett til eiendommen, for eksempel til strandlinje, båt plass, friluftsområder eller andre fasiliteter ved eiendommen.

Sekretariatet påpekte at Høyesterett hadde lagt til grunn at disposisjonsrett i enkelte tilfeller kunne beskattes som «egen bruk».⁷ Sekretariatet forsto Høyesteretts uttalelser i Elysee-dommen slik at en beskjeden faktisk utnyttelse kunne føre til at en mer omfattende disposisjonsrett ble ansett som fordel ved «egen bruk», og dermed være gjenstand for beskatning.

Sekretariatet mente videre at det å hindre at andre bruker en eiendom, etter omstendighetene også kunne anses som «egen bruk». Dette kunne være en måte å disponere en eiendom på som kan gi aksjonæren en fordel. Ved å hindre annen bruk av eiendommen kan aksjonæren oppnå en fordel som kan sammenlignes med den retten som en negativ servitutt over eiendommen ville ha gitt. Sekretariatet var ikke kjent med at slik bruk hadde vært gjenstand for uttaks- eller utbyttebeskatning i praksis, men viste til forarbeidene hvor det fremgikk at «all annen bruk» omfattes.

1 Skatteloven § 5-2 første ledd første punktum, jf. § 13-1.

2 Jf. bl.a. Rt-2003-536 Storhaugen Invest AS punkt 46.

3 Jf. Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave (2014) side 272-273.

4 Jf. Lefdahl-dommen Utv-2002-365, jf. også Storhaugen Invest-dommen.

5 Ot.prp. 34 1990-1991 side 349.

6 Se blant annet Lignings-ABC 2012/2013, side 1425, der det er presisert at egen bruk forutsetter «en viss nyttiggjøring av formuesobjektet/tjenesten».

7 Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) og Rt-2014-614 (Elysee).

Fordel ved egen bruk

Slik sekretariatet så saken var det tre mulige grunnlag for å hevde at aksjonæren hadde mottatt en fordel ved «egen bruk» av fritidseiendommen i denne saken. Dette var:

- disposisjonsrett over hytten
- bruk av fritidseiendommen ved at man har oppholdt seg der eller på annen måte utnyttet denne
- fordel ved å hindre annen bruk

Disposisjonsrett over hytten

Skattekontoret hadde i kontorvedtaket lagt til grunn at D sin *mulighet* til å benytte hytta og/eller fritidseiendommen var tilstrekkelig for å fastslå en disposisjonsrett og dermed en fordel ved egen bruk.

Det var ikke bestridt at D hadde hatt tilgang til nøklene til hytta, og at han selv, eller ved bruk av en tilsynsmann, hadde ført tilsyn med fritidseiendommen. Det var heller ikke bestridt at hytta hadde stått ubrukt, og således hadde vært tilgjengelig for D. Det var imidlertid ingenting i sakens faktum som tilsa at D faktisk hadde benyttet seg av fritidseiendommen eller hytta privat.

Etter sekretariatets oppfatning måtte det noe mer til enn bare det å ha nøklene i besittelse for å fastslå en disposisjonsrett for D. Det ble bemerket at D hadde hatt nøklene til hytta i besittelse i kraft av sin posisjon i selskapet og konsernet, noe som også var naturlig da hans egen fritidseiendom var nærmeste nabo til A sin eiendom og at han var nærmest til å føre tilsyn med denne.

Sekretariatet var enig med den skattepliktige i at rettspraksis stiller krav til en eller annen form for bruk for å fastslå at det forelå en disposisjonsrett som utgjorde en «fordel ved uttak til egen bruk» etter skatte-loven § 5–2. Når D i tillegg hadde sin egen fritidseiendom i nærheten, og ikke hadde behov for å benytte selskapets hytte, kunne sekretariatet ikke se at det var grunnlag for å si at D hadde oppnådd en «fordel» ved «egen bruk» ved å være i besittelse av nøklene til hytta og således hadde hatt mulighet til å bruke denne.

Fordel ved å bruke eiendommen

Skattekontoret hadde lagt til grunn at D, i tillegg til at han hadde disposisjonsrett over hytta, også hadde oppnådd en fordel ved at han kunne bevege seg uforstyrret over fritidseiendommen og bruke eiendommens strandlinje. Det var imidlertid ikke vist til noen form for konkret faktisk bruk fra D sin side, verken av eiendommen eller strandlinjen.

Sekretariatet var enig med skattekontoret i at en slik bruk i utgangspunktet, og etter de nærmere omstendigheter, kunne ha representert utnyttelse av en eiendom «til egen bruk» og dermed blitt ansett for å gi D en fordel. Det framsto imidlertid som om D hadde tilfredsstillende strandlinje og båt plass på den bebygde eiendommen som han selv eide. Sekretariatet kunne dermed ikke se at D hadde oppnådd en «fordel ved uttak til egen bruk» gjennom bruk av selskapets eiendom.

Fordel ved å hindre annen bruk

Skattekontoret hadde også lagt vekt på at D oppnådde en fordel ved at han, gjennom selskapets eierskap, hindret annen bruk av eiendommen. Dette kunne etter skattekontorets vurdering sammenlignes med en negativ servitut som kunne ha en verdi. Skattekontoret la spesielt vekt på at D kunne benytte sin egen eiendom uforstyrret.

Slik sekretariatet oppfattet selskapet, hadde det relativt liten betydning for D sin utnyttelse av sin egen eiendom at fritidseiendommen sto ubenyttet. Fremlagte kart viste at det var andre hytter på øya som lå nærmere D sin hytte enn det hytta på selskapets eiendom gjorde. Selskapets hytte hadde heller ikke direkte innsyn til D sin hytte eller uteområde. Det var heller ikke noe som tilsa at bruk av selskapets eiendom påvirket utsikten fra D sin eiendom eller ga andre nevneverdige fordeler. Sekretariatet mente at en vanskelig kunne se at det å kunne oppholde seg på egen eiendom uten sjenanse kunne anses som en direkte bruk av selskapets eiendom.

Sekretariatet bemerket imidlertid at D sin beslutning om å kjøpe eiendommen på andre siden av selskapets eiendom i 2010 kunne ha blitt påvirket av at han kontrollerte fritidseiendommen som lå mellom to av hans egne eiendommer. Det var imidlertid vanskelig for sekretariatet å se hva slags uønsket bruk som kunne vært aktuelt å hindre, eller at det å hindre bruk av selskapets eiendom på noen måte kunne påvirke verdien på D sine eiendommer. Det aktuelle området var et hytteområde og lå i en regulert strandsone. Det var liten fare for store utbygninger eller annen sjennerende bruk.

Sekretariatet kunne dermed ikke se at det å hindre bruk av selskapets eiendom vil kunne utgjøre en «fordel» ved «egen bruk» for D i denne konkrete saken.

Betydningen av manglende utleie

Skattekontoret hadde i sitt vedtak lagt til grunn at manglende utleie av fritidseiendommen ikke fremsto som forretningsmessig. Sekretariatet var enig i at det sett utenifra kunne fremstå som lite forretningsmessig at selskapet ikke ønsket å leie ut en fritidseiendom i et meget attraktivt område. Dette kunne etter sekretariatets oppfatning ikke ha betydning så lenge man ikke hadde kunnet påvise en fordel ved egen bruk hos D.

Selskapet hadde vist at de hadde plassert egenkapital slik de hadde anført. Manglende utleie var dermed en forretningsmessig vurdering som skattemyndighetene ikke kunne overprøve.

Konklusjon uttak etter skatte-loven § 5–2

Sekretariatet mente at det kunne fremstå som positivt for D at han indirekte hadde kontroll over fritidseiendommen og således hadde mulighet til å benytte denne. Dette fremsto imidlertid mer som en sideeffekt av selskapets eierskap, enn som en fordel ved «uttak til egen bruk».

Sekretariatet viste til at det ikke forelå noen form for konkret bruk av eiendommen fra D sin side, og sekretariatet kunne heller ikke se at D sin mulighet til å bruke eiendommen, slik forholdene var i denne saken, var av spesiell interesse for D eller ga D noen fordel. Det forelå dermed ikke noen «fordel ved uttak til egen bruk» som kunne anses som skattepliktig inntekt etter skatte-loven § 5–2. Det var dermed ikke grunnlag for uttaksbeskatning av selskapet. Det var heller ikke noe grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt.

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets vurdering.

NS 44/2017 – Tap på fordring – MVA

Selskapet drev virksomhet i form av netthandel. I 2005 introduserte selskapet en finansieringsordning hvor privatkunder kunne kjøpe produkter på kreditt.

Finansieringsvirksomhet?

Skattekontoret mente at selskapet drev finansieringsvirksomhet som et eget virksomhetsområde i tillegg til varesalg, og at selskapet hadde ytt finansielle tjenester som var unntatt merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 3–6 b. Selskapet ble derfor nektet adgang til å korrigere tidli-

gere beregnet utgående merverdiavgift knyttet til misligholdte kredittsalg.

Etter skattekontorets oppfatning måtte fordringen på kjøpesummen anses betalt idet lån ble innvilget, slik at det på taps-tidspunktet ikke forelå en tidligere avgiftsberegnet fordring. Som begrunnelse viste skattekontoret til at lånekonti i 152-kon-tonummerserie var rapportert som konsu-mentlån under fordringer på balansen i årsrapporten, og at konsernet i henhold til IFRS 8 skulle rapportere finansiering som eget virksomhetsområde. Skattekontoret la også vekt på at finansieringsvirksomheten bidro med omlag én prosent av totalinn-tekten i selskapet og med omlag 13 pro-sent av totalt driftsresultat før avskrivnin-ger. Det var også sett hen til at andre kon-kurrenter ikke hadde egne finansierings-ordninger, men benyttet seg av eksterne kreditleverandører. Skattekontoret mente at selskapets tap på lån avgiftsmessig måtte behandles likt som det ble behandlet hos øvrige kreditleverandører som utøvde selvstendig finansieringsvirksomhet.

Selskapets anførsler

Etter selskapets oppfatning ble det bare inngått én avtale mellom selskapet og den enkelte kunde. Avtaleforholdet regulerte ulike forhold slik som hvilke varer som skulle kjøpes, leveringssted og betalings-måte. Det ble ikke inngått noen særskilt avtale om finansiering i tillegg. Det var etter selskapets oppfatning ikke av relevans at det etter de særlige regnskapsreglene i IFRS skulle foretas en oppsplitting av transaksjonen.

Selskapet fremholdt at varesalget var hoved-ytelsen i avtalen med kunden. At det i enkelte tilfeller også ble gitt kreditt, var kun et virkemiddel for å få til salget av varen. Når selskapet ga leverandørkreditt, skyldtes dette utelukkende selskapets forretnings-messige interesse i å oppnå høyest mulig avkastning. Utover alminnelige forretnings-messige forhold var det ikke noe interesse-forhold mellom selskapet og kundene.

Selskapet mente at fordringen for avgifts-formål måtte betraktes som en avgiftsplik-tig/avgiftsunntatt fordring. Det ble presisert at tapsføringene kun gjaldt merverdiavgift beregnet for den delen av kravet som gjaldt hovedstolen. Renter og gebyrer ble holdt utenfor de beløpene som var tapsført.

Sekretariatets vurdering

Sekretariatet innstilte på at selskapets klage skulle tas til følge.

Sekretariatet viste til at det som hovedregel skal betales merverdiavgift⁸ ved omset-ning av varer og tjenester. Selger opptrer som innkrever for staten for en avgift som kjøper skal betale. Selger må som utgangs-punkt betale avgift av vederlaget selv om kjøper ikke betaler. Merverdiavgiftsloven åpner imidlertid for at selger, under visse omstendigheter, kan kreve tilbakeføring av innbetalt avgift.⁹ Bestemmelsen¹⁰ innebæ-rer en formell lovfesting av langvarig og etablert praksis knyttet til ordningen med å korrigere tidligere beregnet merverdi-avgift ved tap på utestående fordringer.

Det fremgår av ordlyden i merverdiavgifts-loven § 4-7 (1) at fire kumulative vilkår må være oppfylt for tapsføring: Det må foreligge en utestående fordring, det må være beregnet merverdiavgift av fordringen tidligere, den utestående fordringen må være endelig konstatert tapt, og årsaken til dette må være skyldners manglende beta-lingsevne.

Problemstillingen i denne saken knyttet seg til om de tapene som selskapet hadde kor-rigert merverdiavgift på grunnlag av, stam-met fra «utestående fordring som det tidli-gere er beregnet merverdiavgift av». Sekreta-riatet understreket at de øvrige vilkårene i merverdiavgiftsloven § 4-7 (1) – herunder at det må foreligge endelig konstatert tap som skyldes manglende betalingsevne hos kunden – ikke var en del av saken.

Spørsmålet var etter dette hvorvidt de fordringene som lå til grunn for korrige-ring av innbetalt merverdiavgift var å anse som ordinære kundefordringer eller låne-fordringer.

Sekretariatet mente at svaret på dette ville avhenge av hva som ble ansett som omsatt ved salg. Det var enighet om at selskapet hadde foretatt avgiftspliktige varesalg, og at det i forbindelse med de aktuelle varesalgene var ytt kreditt. Spørsmålet var om selskapet skulle anses å ha omsatt to selvstendige ytel-ser – en ytelse i form av avgiftspliktig varesalg og en annen ytelse i form av kreditt/finansie-ring som er unntatt merverdiavgift, eller om kredittstilelsen skulle anses integrert i det avgiftspliktige varesalget.

Gjelder tapsføringene tidligere av-giftsberegnete fordringer?

Sekretariatet mente at selskapets kre-dittstilelse måtte anses å være en del av

det avgiftspliktige varesalget, og at vilkåret om at tapsføringene måtte ha skjedd på grunnlag av «utestående fordring som det tidligere er beregnet merverdiavgift av» derfor var oppfylt.

For at det skal foreligge rett til å korrigere tidligere innbetalt merverdiavgift, er det som nevnt et grunnleggende vilkår at kor-reksjonen av merverdiavgift gjelder «ute-stående fordring som det tidligere er beregnet merverdiavgift av».¹¹

Det følger av bestemmelsens ordlyd at tapsføringene må være foretatt med grunn-lag i en tidligere avgiftsberegnet fordring. I retts- og forvaltningspraksis er dette ofte presisert slik at det må foreligge en ordi-nær kundefordring.¹²

I forvaltningspraksis¹³ fremgår det også at «[M]ed fordring menes alminnelige kun-defordringer som dannes ved den avgifts-pliktiges omsetning av varer og tjenester».

Sekretariatet bemerket at det ikke var til-strekkelig at kravet ble ansett som en kun-defordring på stiftelsestidspunktet. Det avgjørende var fordringens karakter på tapstidspunktet/avskrivningstidspunktet.¹⁴

Ved vurderingen av hva som var omsatt, tok sekretariatet utgangspunkt i merverdi-avgiftsloven § 4-1 (1), hvor det fremgår at beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften er «vederlaget» som ytes for varen eller tjenesten. Merverdiavgiftsloven § 4-2 inneholder nærmere presiseringer av hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget, og har følgende ordlyd:

«(1) I beregningsgrunnlaget inngår alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen, enten de inngår i vederlaget eller det kre-ves særskilt betaling...»

I denne saken hadde selskapet ytt kreditt i forbindelse med salg av varer. Sekretariatet la til grunn at de aktuelle kredittstilelsene var å anse som kredittsalgsavtaler som ble regulert av finansavtaleloven mv.¹⁵

11 Merverdiavgiftsloven § 4-7 (1).

12 Dette fremgår blant annet av Høyesteretts avgjørelse i RT-2015-168 (Lønningshaugen) og Klagenemnda for merverdiavgift sin avgjørelse KMVA-2015-8711.

13 KMVA-2015-8594.

14 Dette følger blant annet av Klagenemndas avgjørelse i KMVA20034936.

15 Lov om finansavtaler og finansoppdrag av 25. juni 1999 (finansavtaleloven) kapittel 3, jf. finansavtaleloven § 44 (1) og definisjonen av «kredittavtale» i finansavtale-loven § 44 a bokstav a.

8 Lov 19.06.2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdi-avgiftsloven) § 3-1.

9 § 4-7 (1).

10 § 4-7.

I forskrift¹⁶ til merverdiavgiftsloven er det fastsatt at kredittkostnader etter finansavtaleloven¹⁷ på nærmere angitte vilkår ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget. I finansavtaleloven er kredittkostnader definert som «alle kostnader, herunder rente, provisjon, gebyr, avgifter og andre utgifter som kredittkunden skal betale i forbindelse med kreditten.»

Sekretariatet fant det ikke tvilsomt at de aktuelle kjøps- og kredittavtalene falt inn under definisjonen av kredittkjøp i bestemmelsens annet ledd, og at selskapets krav på renter, gebyr og provisjon var å anse som kredittkostnader.¹⁸ Det fremgikk også av sakens dokumenter at kreditten var gitt for mer enn 30 dager, og at den var særskilt oppgitt både i avtalene og på fakturaene.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsforskriften § 4-2-1, som sier at kredittkostnader etter finansavtaleloven på nærmere angitte vilkår ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget, er en videreføring av tidligere regler.¹⁹ Bestemmelsen innebærer et positivrettslig unntak fra hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 4-2. Sekretariatet viste til forarbeidene²⁰ hvor følgende fremgår:

«Bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd har sin bakgrunn i hensynet til omgørelse og kontroll. Ved å statuere avgiftsplikt på oppfyllelesomkostningene unngår man at vederlaget via arrangementer mellom kjøpere og selgere settes lavere enn det i realiteten er med det siktemål å redusere avgiftsberegningen. Man unngår også unødig tvist med hensyn til hva som skal anses som vederlag. Bestemmelsen i § 18 tredje ledd om fritak for omkostninger ved salg på avdragsbetaling er et unntak fra hovedregelen i annet ledd.»

Spørsmålet var da om bestemmelsen i merverdiavgiftsforskriften²¹ innebærer et unntak fra hva som skal anses som omkostning etter merverdiavgiftsloven § 4-2, eller om den kun fastslår at det ikke skal beregnes avgift av noe som er å anse som omkostninger.

Sekretariatet mente med henvisning til forarbeidene,²² bakgrunnen for innføringen av et generelt fritak for kredittkostnader, juridisk teori²³ og rettspraksis²⁴ at selskapets kredittstillelser ikke kunne anses som omsatte finansieringstjenester, men at de måtte anses som omkostninger ved oppfyllelse av selve vareleveransen.

Sekretariatet kunne ikke se at det forhold at selskapet i henhold til reglene i IFRS var pålagt å foreta en regnskapsmessig oppsplitting ved å rapportere kredittstillelsene som lån, hadde noen betydning for denne vurderingen.

Ettersom det i de aktuelle tilfellene var beregnet merverdiavgift kun for den delen som gjaldt varesalget, men ikke for den delen som gjaldt renter og gebyrer, måtte fordringene etter sekretariatets oppfatning anses som kombinerte avgiftspliktige/avgiftsunntatte fordringer. Spørsmålet var da om det forhold at deler av fordringene var avgiftsunntatte var til hinder for at disse kunne anses som «fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av».²⁵ Sekretariatet mente at dette ikke var tilfellet, blant annet under henvisning til en av Skattedirektoratets meldinger fra 1983²⁶ som forutsetter at det er adgang til å foreta tapsføring også ved kombinerte fordringer.²⁷ Det ble også vist til at det i Merverdiavgiftshåndboken forutsettes adgang til å foreta tapsføring i forbindelse med kredittkjøp.²⁸

Sekretariatet kunne med henvisning til rettspraksis²⁹ ikke se at det forelå forhold som tilsa at tapsføring likevel skulle nektes i denne saken.

At den skattepliktige hadde inntjening på finansieringen, kunne ikke være til hinder

for at den ble ansett som en del av vederlaget for varesalget.³⁰

Oppsummering og konklusjon

Sekretariatet la til grunn at vilkåret³¹ om at tapsføringen må gjelde «utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av», var oppfylt. Sekretariatet la avgjørende vekt på at den skattepliktiges ytelse av kreditt ikke kunne anses som en selvstendig omsatt ytelse, men måtte anses som en omkostning ved et avgiftspliktig varesalg. Skattekontorets vedtak om etterberegning av kr 9 925 901 i inngående merverdiavgift for dette forholdet måtte dermed anses ugyldig.

Sekretariatet innstilte på at klagen skulle tas til følge slik at skattekontorets vedtak ble opphevet i sin helhet. Skatteklagenemnda sluttet seg enstemmig til sekretariatets innstilling.

Ulofestede regler om passivitet

Sekretariatet har forberedt flere saker der den skattepliktige blant annet har anført at skattemyndighetenes endringsadgang var forspilt på grunn av passivitet. Nedenfor har vi skrevet en kort oppsummering av passivitetsvurderingen i to av sakene.

NS 51/2017 – Aksjegevinst

Hovedspørsmålet i saken gjaldt skatteplikt på uoppgitt gevinst ved realisasjon av aksjer i inntektsåret 2004. Aksjegevinsten var beregnet til omlag kr 138 000 000.

I forbindelse med innleveringen av selvangivelsen for 2004 mottok den skattepliktige realisasjonsoppgave for norske aksjer fra Aksjonærregisteret. Han oppga ikke noen informasjon om gevinsten, verken i selvangivelsen eller i annen korrespondanse. Den skattepliktige ble varslet om endring av ligningen i september 2014. Skattekontorets vedtak ble fattet i september 2015.

Den skattepliktige var bosatt i Sveits.

Aksjegevinsten var fullt ut skattepliktig til Norge etter dagjeldende skattelov, og skatteavtalen mellom Norge og Sveits begrenset ikke norsk beskatningsrett.

16 Forskrift 15.12.2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) § 4-2-1.

17 § 44a bokstav h.

18 Etter bestemmelsen i finansavtaleloven § 44a bokstav h.

19 Merverdiavgiftslov av 1969 § 18 tredje ledd, jf. Finansdepartementets merknader til forskriftsbestemmelsen.

20 Finansdepartementets uttalelser i Ot.prp.nr. 18 (1990-1991) på side 1, punkt 2.1.2.

21 § 4-2-1.

22 Uttalelser fra Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 18 (197677) på side 2.

23 Gjems-Onstad m.fl. «MVA-komentaren» 5. utgave side 360 og MVA-komentaren» 5. utgave på side 354.

24 Borgarting lagmannsrett i UTV-2006-16 (Veidekke ASA), nevnt ovenfor, og Agder lagmannsrett dom LA-1997-367 (Kruise Smith).

25 Merverdiavgiftsloven § 4-7.

26 AV 26/83 datert 11. november 1983, vist til i Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014 på side 357 (videreført i Merverdiavgiftshåndboken 2016 på side 369).

27 Som nevnt ovenfor, er merverdiavgiftsloven § 4-7 en lovfesting og videreføring av den praksisen som gjaldt for tap på krav før merverdiavgiftsloven av 2009 trådte i kraft 1. januar 2010. Meldingen er derfor relevant for forståelsen av denne bestemmelsen. Det er også vist til meldingen i Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014 side 357 (Merverdiavgiftshåndboken 2016 side 369).

28 Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014 side 355 (Merverdiavgiftshåndboken 2016 side 367).

29 RT-2015-168 Lønningshaugen, særlig dommens avsnitt 48 og 51.

30 Borgarting lagmannsretts avgjørelse i UTV-2006-16

Veidekke ASA der retten uttalte: «Det er ikke tvilsomt at «vederlaget» i bestemmelsens første ledd også omfatter den avgiftspliktiges fortjeneste, og det kan ikke sees å foreligge rettskildemessige holdepunkter for at fortjenestelementet ikke skal omfattes i forhold til omkostninger «som» medtas i vederlaget i medhold av annet ledd nr 1. Lagmannsretten kan heller ikke se reelle hensyn av betydning som skulle tilsa en annen lovforståelse.»

31 I merverdiavgiftsloven § 4-7 (1).

Fremstillingen vil ta for seg den skattepliktiges anførsel om at endringsadgangen var forspilt på bakgrunn av ulovfestede regler om passivitet.

Var endringsadgangen forspilt ved passivitet?

Den skattepliktige anførte at skattekontoret hadde vært i besittelse av alle relevante opplysninger om aksjesalget siden 2005. Det ble anført at han hadde et rimelig krav på å kunne anse ligningen for 2004 brakt ut av verden, og på å kunne innrette sine disposisjoner etter dette.

Reglene om passivitet er ulovfestet og utviklet gjennom praksis. Reglene er et supplement til fristreglene i dagjeldende ligningslov § 9–6, og gjør seg gjeldende i de tilfellene der skattemyndighetene har tatt opp en sak innenfor fristene, men at det går lang tid før det fattes vedtak. Ifølge note 408 til ligningsloven i Gyldendals lovkommentarer gjelder også passivitetsreglene når «ligningsmyndighetene har blitt klar over feil ved ligningen, f.eks. som følge av opplysninger gitt av skattyter, men hvor skattekontoret først foretar seg noe i forhold til skattyteren lang tid etterpå».

På bakgrunn av uttalelser i praksis³² og juridisk teori,³³ la sekretariatet følgende utgangspunkt til grunn for vurderingen av om det forelå passivitet i denne saken:

- Passivitetsperioden må utgjøre mer enn fire og et halvt år
- Perioden kan regnes fra skattekontoret ble klar over opplysningene som ligger til grunn for endringen
- Kun faktisk passivitet, ikke saksbehandlingstid totalt sett skal telles med
- Klagebehandlingen kan ikke telles med
- Den skattepliktiges forhold kan vektlegges

Skattekontoret hadde lagt til grunn at spørsmålet om passivitet kun skulle vurderes fra varselet i 2014 og frem til skattekontorets vedtak i 2015. Sekretariatet bemerket at det ikke hadde vært noen passivitet i perioden fra varsel om endring ble sendt og frem til vedtak ble sendt til den skattepliktige.

Spørsmålet var da om skattekontoret var klar over grunnlaget for endringssaken allerede i 2005. Sekretariatet var ikke enig i anførselen om at skattekontoret hadde all nødvendig informasjon til å ta opp saken allerede i 2005. Selv om det i senere år til en viss grad er kobling mellom utkast til selvangivelse og

aksjonærregisteroppgaven, var Aksjonærregisteret den gang ikke koblet opp mot ligningssystemene i etaten. Ved ligning av den enkelte skattepliktige hadde saksbehandler derfor ikke tilgjengelig kontrollopplysninger fra Aksjonærregisteret, men måtte eventuelt aktivt søke opp informasjonen.

I dette tilfellet unnlot den skattepliktige å sende inn pliktig skjema med informasjon om realisasjon av aksjer ved innlevering av selvangivelsen for 2004. At det ville vært mulig for skattekontoret å hente ut informasjon i forbindelse med kontrollhandlinger, mente sekretariatet ikke var tilstrekkelig for at passivitetsvirkninger skulle inntré. Den uriktige ligningen for 2004 bygget dermed på uriktige eller ufullstendige opplysninger fra den skattepliktige. Sekretariatet kunne ikke se at den skattepliktige i et slikt tilfelle kunne ha en rimelig forventning om at ligningen for inntektsåret 2004 kunne anses brakt ut av verden.

Sekretariatet var enig i skattekontorets vurdering om at endringsadgangen ikke var forspilt ved passivitet. Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling.

NS 57/2017 – Gjeldsettergivelse

Hovedspørsmålet i saken var om en gjeldsettergivelse på omlag kr 600 000 kunne anses som fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5–1.

Passivitet?

Den skattepliktige anførte at den totale saksbehandlingstiden fra det tidspunktet skattekontoret ble gjort oppmerksom på saken og frem til vedtak ble fattet, måtte regnes med i passivitetsvurderingen. Tidsaspektet gjennomgås nedenfor. Videre ble det anført at det måtte tas hensyn til at det etter 13 år fremdeles ikke var blitt fattet et endelig vedtak i en sak med en begrenset problemstilling.

Skattekontoret mente at spørsmålet om passivitet kun skulle vurderes fra varseltidspunktet og frem til kontorvedtaket ble fattet tre år senere, og hevdet at det kun var reell passivitet som kunne telles med slik at man ikke kunne beregne passivitet med å se på dato for varsel og vedtak.

I sekretariatets innstilling ble det i likhet med i aksjegevinstsaken over vist til utgangspunktet for vurderingen som fremkommer på bakgrunn av praksis og juridisk teori.

Når det gjaldt faktum, viste sekretariatet til at skattekontoret innhentet informasjon i forbindelse med kontroll i et annet selskap seks år etter gjeldsettergivelsen. Deretter gikk det omlag 18 måneder før skat-

tekontoret sendte varsel om endring til den skattepliktige. Sekretariatet mente at disse 18 månedene var relevante, da skattekontoret hadde hatt informasjonen tilgjengelig uten å foreta seg noe i saken.

Fra varselet ble besvart av den skattepliktige gikk det omlag to og et halvt år før skattekontoret sendte nytt varsel. Fra nytt varsel ble sendt, ble saken fulgt opp av skattekontoret frem til det forelå vedtak i saken tre måneder senere. Etter sekretariatets vurdering forelå det en passivitetsperiode på omlag fire år før endelig vedtak i saken ble fattet.

Etter at vedtaket ble påklaget, gikk det ytterligere to og et halvt år før den skattepliktige mottok utkast til innstilling for skatteklagenemnda. Perioden etter endelig vedtak kan imidlertid ikke telles med ved vurderingen av ulovfestet passivitet.

Den skattepliktige hadde i merknader til innstillingen anført at det finnes underrettspraksis som tilsier at saksbehandlingstiden må vurderes samlet for både førsteinstansbehandlingen og klagebehandlingen. Til dette viste sekretariatet til en dom fra Høyesterett³⁴ som slo fast at saksbehandlingstiden før og etter kontorvedtak må vurderes separat.

Sekretariatet la etter dette til grunn at den totale passivitetsperioden i saken var fire år. Sekretariatet var enig i at det hadde vært «sendreiktig saksbehandling» på flere punkter i saken. I tillegg var saken gammel allerede da den ble tatt opp. Selv om saken var en del av et større sakskompleks i kjølvannet av kontroll i et annet selskap, var problemstillingen i denne saken relativt avgrenset. Dette tilsa en mye kortere saksbehandlingstid. Sekretariatet påpekte likevel at normen som var oppstilt for ulovfestet passivitet var streng. Fire år med passivitet var ikke tilstrekkelig. Selv om sekretariatet var enig i at det kunne stilles spørsmål ved fremdriften i skattekontorets saksbehandling, mente sekretariatet at endringsadgangen ikke var bortfalt ved passivitet.

Skatteklagenemnda hadde i sin behandling av saken ingen bemerkninger til sekretariatets vurderinger omkring passivitetsspørsmålet.

³⁴ Rt-1990-189 (Faktum Forlag). Høyesterett uttalte følgende på side 193: «Når det gjelder passivitetsspørsmålet skal jeg bemerke at det tok lang tid - ca. to og et halvt år - fra forlaget ga sin uttalelse til ligningsnemndas vedtak forelå. Men det var ikke i situasjonen noen indikasjon på at kravet skulle være oppgitt, som forlaget kunne ha berettiget grunn til å basere seg på. En enkel forespørsel kunne ha klarlagt at saken fortsatt var under behandling. Den etterfølgende sendrektighet i forbindelse med overligningsnemndas behandling var beklagelig, men kan ikke her ha betydning for passivitetsspørsmålet. - Jeg finner etter dette at kravet ikke var bortfalt ved passivitet.»

³² Rt-1967-581 (Rodeløkken Maskinverksted), Utv-2014-957 (Gude).

³³ Norsk Bedriftsskatterett (9. utgave), Gjems-Onstad m.fl. s. 1180.