

Del VI – skatt og merverdiavgift:

# Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2017

Artikkelen omtaler saker om både skatt, merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift. En sak om sponsorkostnader gjelder fradragsrett på både skatte- og merverdiavgiftsområdet. Nemnda tok også stilling til om det forelå saksbehandlingsfeil grunnet uriktig hjemmelsbruk under tidligere saksbehandling.



Senior skattejurist  
Line Solli  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Senior rådgiver  
May-Lise Persen Lerang  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Sakene om sakskostnader og exitbeskatning gjelder forhold på det skatterettslige området. Til sist omtales en sak om innførselsmerverdiavgift, der nemnda tok stilling til om en vare kunne anses som et kunstverk.

## Sponsorkostnader

I sak NS 94/2017 vedtok Skatteklagenemnda<sup>1</sup> at et selskaps sponsorkostnader ikke kunne fradragføres, verken skattemessig eller avgiftsmessig. Den sentrale problemstillingen i saken var om tilknytningskravet for fradrag etter skatteloven<sup>2</sup> og merverdiavgiftsloven<sup>3</sup> var oppfylt.

Nemnda måtte også ta stilling til om det forelå saksbehandlingsfeil i saken ved at skattekontoret hadde anvendt uriktig hjemmel for å avslå kravet om fradrag for merverdiavgiften.

## Kostnaden

Kostnaden gjaldt en installasjon like utenfor byen der selskapet var lokalisert. Installasjonen ble gitt til byen og var brukt av lokalbefolkningen. Det

var festet en plakett til installasjonen som opplyste hvem som hadde sponset den. Under klagebehandlingen kom det også frem at kommunen hadde lovet selskapet positiv omtale i media som følge av sponsingen.

Selskapet hadde fradragført kostnadene både skattemessig og avgiftsmessig, og oppga følgende formål bak sponsingen:

- Bli mer kjent i lokalmiljøet.
- Bedre omdømme i nærmiljøet.
- Bedret rekruttering av ansatte med lokal forankring.

Selskapet viste til at sponsingen – og oppføringen av installasjonen – hadde medført en økning av antall ansatte og en generell vekst i selskapet, og viste til at kostnadene i betydelig grad sammenfalt med momentene i Kverva-dommen.<sup>4</sup>

Skattekontoret mente at det var vesentlige forskjeller i faktum mellom Kverva-dommen og denne saken. Kvervas ytelse hadde en annen og mer direkte tilknytning til inntektsgrunnlaget enn her. Selv om sponsingen av installasjonen medførte positiv omtale og oppmerksomhet, mente skattekontoret at en eventuell tilknytning til inntektsgrunnlaget var fjern og avledet. Selskapet sponset en installasjon

uten at det ble gitt noen motytelse utover plaketten på den.

Skattekontoret kunne ikke se at de objektive kjensgjerningene rundt sponsingen tilsa at formålet var å skape inntekt.

Det subjektive formålet fremsto som todelt ved at selskapet ønsket å profilere seg, samtidig som man ønsket å berike mottaker. Det forelå ingen motytelse som lot seg verdsette, og det var derfor vanskelig å etablere en klar tilknytning mellom kostnaden og en potensiell inntekt.

Skattekontoret mente at sponsingen ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til inntektsgrunnlaget og den avgiftspliktige virksomheten til at tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6–1 og merverdiavgiftsloven § 8–1 var oppfylt.

## Elementer av tilknytning

Selskapet mente at reklameverdien gjennom profilering og intern merkevarebygging måtte medføre at tilknytningskravet var oppfylt både skattemessig og avgiftsmessig.

For selskapet var kostnader knyttet til profilering av bedriften sentral for å kunne tiltrekke seg relevant arbeidskraft. Installasjonen hadde en utforming som viste design, kreativitet og ingeniørkompetanse på en måte som fremhevet bedriften, og det var et bevisst valg å gjøre dette for å styrke selskapet internt i like stor grad som eksternt.

Selskapet påpekte at det kan være vanskelig å måle inntektssammenheng for

1 Dissens 4-1.

2 § 6-1.

3 § 8-1.

4 Utv-2015-1794. Dommen gjaldt støtte til en offentlig skole og kulturhus som skulle utdanne relevant arbeidskraft for datterselskapet. Høyesterett vurderte det slik at ytelsen gikk til realisering av et tiltak som hadde til formål å styrke inntektsgrunnlaget for datterselskapene og derigjennom Kvervas egne inntekter gjennom utbytte. Selskapets hovedformål med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet i kommunen. Ut fra de geografiske forholdene ville det vært vanskelig å oppnå dette uten tilskuddet, da tilskuddet gjorde tiltaket mulig.

markedsføringstiltak og at grensedragningen vil være vanskelig å stadfeste. Etter selskapets mening vil alt av reklamekostnader og sponning inneholde betydelige elementer av merkevarebygging. Uten dette elementet ville denne typen kostnader ha svært begrenset verdi for de fleste selskaper. Alle firma vil vurdere hvilken verdi markedsføringstiltak har for selskapene.

I dette tilfellet hadde selskapet vurdert verdien som tilstrekkelig til at de ville gjennomføre tiltaket. Tiltaket synliggjorde kompetanse ved at selskapet designet/konstruerte installasjonen og at det fikk profilering som hadde verdi internt og eksternt for selskapet. En stor andel av kostnaden ville være knyttet til intern merkevarebygging for selskapets nåværende og fremtidige ansatte.

Selskapet tilbakeviste at selskapet kun var benevnt med en plakett ved installasjonen. Installasjonen var også påmalt selskapets navn. Etter selskapets mening var navn godt synlig, selv om logoen etter henstilling fra kommunen ble overmalt i samme farge som installasjonen selv.

Ifølge kommunen<sup>5</sup> var forutsetningen for selskapets engasjement en tydelig profilering av selskapet, primært i form av omtale, men også med synlig logo-profilering. Det var for kommunen ikke tvilsomt at selskapet hadde ønsket å benytte installasjonen som en synlig del av sin markedsføring og omdømmebygging av selskapet. Kommunen oppfattet at bruken av installasjonen hadde vært et bevisst valg for å synliggjøre bedriftens ingeniørkompetanse.

#### Sekretariatets vurdering

Sekretariatet var enig med skattekontoret og mente at selskapet ikke kunne få medhold i sin klage.

#### Skatt: hovedformål

Sekretariatet viste til at Høyesterett gjen-tatte ganger hadde uttalt at tilknytningskravet fordrer en «nær og umiddelbar sammenheng» mellom den skattepliktiges inntektsskapende aktivitet og kostnaden.

Tilknytningskravet skal ifølge rettspraksis<sup>6</sup> vurderes ut fra hva som anses som hovedformålet med kostnaden på det tidspunktet kostnaden ble pådratt. Slik sekretariatet oppfattet saken, måtte det tas stilling til om sponsingen var et utslag av ønsket om å gi lokalsamfunnet en gave eller om formålet var å sikre fremtidig inntekt.

Sekretariatet viste til at formålet måtte vurderes med utgangspunkt i hva man kan slutte ut fra de objektive kjensgjerningene som forelå.<sup>7</sup> Det ble også vist til Høyesteretts uttalelser om at dersom det bare påberopes «generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter», ville tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt.<sup>8</sup>

I saken fremkom ingen analyser, møte-referater, skriftlige vurderinger om fremtidige inntektsmuligheter eller andre tidsnære dokumenter som gjaldt sponsingens mulige virkninger på inntektsvervet. Det fremkom heller ingen opplysninger om installasjonen eller formålet med sponsingen i selskapets årsregnskap for 2001 og 2012.

Sekretariatet mente at mangelen på opplysninger pekte i retning av at tilknytningskravet ikke kunne anses oppfylt, jf. rettspraksis som henvist. Selskapet hadde i klagesaken kommet med generelle utsagn om markedsføring og om å tiltrekke seg riktig kompetanse. Sekretariatet var enig i at sponsingen kunne ha medført positive virkninger for selskapet. Etter sekretariatets oppfatning bar sponsingen likevel preg av å skulle være en gave til lokalsamfunnet, og at det var det som var hovedformålet.

Hva gjaldt selskapets henvisning til fremtidig rekruttering, viste sekretariatet til skattekontorets vurdering av Kverva-dommen i sin redegjørelse til sekretariatet. Sekretariatet var enig med skattekontorets standpunkt om at Kvervas ytelse hadde en annen og mer direkte tilknytning til inntektsgrunnlaget enn hva gjaldt selskapets sponsing av installasjo-

nen. Sekretariatet påpekte også at det i Kverva-dommen var på det rene at hovedformålet med kostnaden var å sikre fremtidig inntekt. Dette var uttrykkelig dokumentert i tidsnære dokumenter.

Sekretariatet mente etter dette at sponsingen ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til den inntektsskapende aktiviteten til at tilknytningskravet kunne anses oppfylt.

Sekretariatet påpekte at en eventuell fradragsrett uansett ville vært begrenset til den reelle reklameverdien<sup>9</sup> for selskapet. Sekretariatet kunne ikke se at selskapet hadde angitt noen reklameverdi av sponsingen. Slik sekretariatet oppfattet faktum, var det plaketten, selskapets påmalte navn og eventuell medieomtale som kunne hatt reklameverdi. Sekretariatet kunne ikke se at dette kunne medføre en reell reklameverdi som kunne tallfestes. Det ble vist til synligheten av logo og plakett. Den positive omtalen som kommunen hadde lovet selskapet, kunne heller ikke karakteriseres som kjøp av reklame.

#### Merverdiavgift: omsetning

I merverdiavgiftsloven<sup>10</sup> forutsettes at kostnaden/anskaffelsen er til bruk i virksomheten. Rettspraksis<sup>11</sup> har slått fast at det avgjørende for fradragsrett for inngående merverdiavgift er at det foreligger «naturlig og nær tilknytning» mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen.

I merverdiavgiftsretten anvendes ikke en hovedformålsrørelse som i skatteretten. For fradrag etter merverdiavgiftsloven mente sekretariatet at det sentrale spørsmålet var hvilke gjenytelser sponsoren fikk for sitt bidrag, altså hvorvidt det forelå en omsetning.<sup>12</sup>

En må vurdere den enkelte sponsoravtale konkret for å avklare hvorvidt det leveres varer eller tjenester mot vederlag, og om det eventuelt også er et rent gaveelement i avtalen. Det er kun

6 Jf. blant annet Rt-2008-794 (Korsvold) og Rt-2015-1068 avsnitt 72 (Kverva), som også selskapet hadde vist til i sin klage.

7 Se blant annet Rt-2009-1473 (Samdal).

8 Rt-2008-794 (Korsvold) avsnitt 47 og Rt-2012-744 (Skagen).

9 Skatteoven § 6-1 jf. Skattedirektoratets forskrift til skatteoven § 6-21-5 annet ledd.

10 § 8-1.

11 Særlig Rt-1985-93 (Sira Kvina) og Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors).

12 Jf. merverdiavgiftsloven § 3-1.

5 Jf. kommunens brev vedlagt klagen.

omsetningen av varer og tjenester det skal beregnes merverdiavgift på. Gaveoverføringer anses ikke som omsetning. Et eventuelt gaveelement i sponsoravtalen ville vært restbeløpet etter at avtalte gjenytelser var verdsatt.

Sekretariatet var ikke forelagt noen sponsoravtale. Det fremgikk imidlertid av sakens dokumenter at gjenytelsen fra kommunen var en plakett og avtale om medieomtale. At selskapet også hadde logoen sin på installasjonen, ble ikke ansett som en gjenytelse.

Sekretariatet var enig med skattekontoret i at reklameverdien av sponsingen fremsto som bagatellmessig. Det ble vist til plakettens størrelse og synlighet og at en eventuell medieomtale var antatt å ha karakter av generell omdømmebygging og ikke reklame for selskapet.

#### Saksbehandlingsfeil?

Et nemndsmedlem dissenterte i alminnelig avdeling, og viste til at skattekontorets vedtak om tilbakeføring av merverdiavgift var truffet på grunnlag av feil hjemmel. Hun var ikke uenig i sekretariatets hjemmelsbruk.

Nemndsmedlemmet mente at feilen kunne ha påvirket vedtakets innhold. Hun mente videre at når skattekontorets vedtak var fattet på grunnlag av feil hjemmel, kunne ikke dette repareres ved å bytte hjemmel, jf. Rt-1964-93.

#### Uriktig hjemmelsbruk

Skattekontorets vedtak om å nekte fradrag var hjemlet i merverdiavgiftsloven § 8-3 første ledd bokstav f. Under klagebehandlingen vurderte skattekontoret spørsmålet på nytt, og fant at korrekt hjemmel var merverdiavgiftsloven § 8-1 da ordlyden og formålet med § 8-3 hovedsakelig er ment å få anvendelse på utdeling av varer og tjenester av forbrukslignende karakter. At skattekontoret hadde foretatt en ny vurdering av hjemmelsspørsmålet, fremgikk også av skattekontorets redegjørelse til sekretariatet.

#### Sekretariatets vurdering

Sekretariatet mente at uriktig hjemmelsbruk ikke automatisk medfører ugyldighet, forutsatt at henvisningen til den

uholdbare hjemmelen ikke hadde virket inn på avgjørelsens resultat.<sup>13</sup> I denne saken var resultatet av sekretariatets behandling den samme som etter skattekontorets behandling. Sekretariatet mente dermed at den uholdbare hjemmelsbruken ved skattekontoret ikke hadde vært bestemmende for resultatet.

Sekretariatet viste også til Norsk Lovkommentar vedrørende forvaltningsloven § 41, note 1028:

«Førsteinstansens feil vil ofte være uten betydning dersom vedtaket er blitt overprøvd ved klagebehandling. Også i denne sammenhengen vil det springende punkt bli om feilen kan antas å ha påvirket det endelige vedtak.»

I Skatteforvaltningshåndboken 2017 i kapittelet om skatteforvaltningsloven § 5-10 (tilsvarende ordlyd og innhold som forvaltningsloven § 41) fremheves det at regelens formål er å sikre korrekte avgjørelser:

«Saksbehandlingsfeil som er gjort, men som ikke har påvirket innholdet i vedtaket, fører derfor ikke til at vedtaket blir ugyldig. Det avgjørende er om vedtaket materielt sett er riktig.»

Sekretariatet bemerket at dersom saken ble opphevet og sendt tilbake til skattekontoret, ville skattekontoret måtte sende ut nytt varsel og fatte nytt vedtak. Slik sekretariatet oppfattet det, var det i så fall kun kontradiksjonen som i større grad ville bli ivarettatt. Resultatet måtte forutsettes å bli det samme i en eventuell ny saksrunde, jf. skattekontorets redegjørelse.

Etter sekretariatets mening var kontradiksjonen i saken uansett sikret ved at selskapet hadde mottatt sekretariatets innstilling på innsyn. Det var inngitt merknader til innstillingen, men disse relaterte seg ikke til skattekontorets hjemmelsbruk. Selskapet fastholdt sin oppfatning om at tilknytningskravet var oppfylt. Sekretariatet så derfor ikke at hensynet til kontradiksjonen ville medføre at det tidligere vedtaket ble

ugyldig. En dom fra Lagmannsretten<sup>14</sup> støttet denne oppfatningen.

#### Skatteklagenemndas behandling

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling. Klagen ble ikke tatt til følge.<sup>15</sup>

#### Sakskostnader

I NS 107/2017 vurderte Skatteklagenemnda om den skattepliktige var berettiget til dekning av sakskostnader<sup>16</sup> etter at skattekontoret endret oppfatning i spørsmålet om den skattepliktige var en skattefri institusjon.<sup>17</sup>

Klagen ble tatt til følge av Skatteklagenemnda og den skattepliktige ble innrømmet sakskostnader med kr 27 944 i tillegg til kostnader med å fremme klagen på avslag på dekning av sakskostnader for Skatteklagenemnda med kr 15 688.

#### Skattekontorets vurdering

Siden ligningsloven var gjeldende rett på det tidspunkt vedtaket for det materielle spørsmålet i saken ble fattet, hadde skattekontoret vurdert kravet om dekning av sakskostnader etter ligningsloven.<sup>18</sup>

Skattekontoret mente at den skattepliktige ikke var berettiget til dekning av sakskostnader siden saken ikke hadde vært til behandling for Skatteklagenemnda.

#### Ligningsloven eller skatteforvaltningsloven

Sekretariatet mente at krav om sakskostnader etter 1. januar 2017 skulle vurderes etter skatteforvaltningsloven.<sup>19</sup>

Sekretariatet presiserte at vilkårene for dekning av sakskostnader<sup>20</sup> måtte tolkes i lys av at den skattepliktige har ansvaret for sakens opplysning. Det vil for eksempel ikke kunne tilkjennes sakskostnader som den skattepliktige har pådratt seg før førsteinstansens

<sup>14</sup> LB-2014-69158.

<sup>15</sup> Dissens 4-1, der nemndas leder mente at tilknytningskravet var oppfylt for helt eller delvis fradrag etter skatte-loven § 6-1.

<sup>16</sup> Skatteforvaltningsloven § 5-9 første ledd og annet ledd.

<sup>17</sup> Skatte-loven § 2-32.

<sup>18</sup> Ligningsloven § 9-11.

<sup>19</sup> Skatteforvaltningsloven § 5-9.

<sup>20</sup> I skatteforvaltningsloven § 5-9.

<sup>13</sup> Forvaltningsloven § 41 (skatteforvaltningsloven § 5-10).

vedtak fattes, da dette normalt er å anse som kostnader pådratt for oppfyllelse av opplysningsplikten.<sup>21</sup> Det var etter sekretariatets oppfatning ikke noen realitetsendring med hensyn til tidspunktet for når en kan kreve saks-kostnader etter skatteforvaltningsloven sett i forhold til ligningsloven.<sup>22</sup>

Etter skatteforvaltningsloven vil det foreligge et enkeltvedtak ved myndighetsfastsetting.<sup>23</sup> Etter ligningsloven vil selve ligningen være å anse som et enkeltvedtak. Dette innebærer at førsteinstansbehandling er på forskjellig nivå etter hhv. ligningsloven og skatteforvaltningsloven. Det er sikker rett at skjæringstidspunktet for dekning av saks-kostnader etter ligningsloven er klage til nemnd.<sup>24</sup> Det vil være det samme etter skatteforvaltningsloven, da klage til nemnd vil være klage på myndighetsfastsettelse.

Sekretariatet konstaterte at den skattepliktige, i tilfeller hvor saksbehandling hadde fulgt ligningslovens system, ville få dekket kostnader pådratt på et tidligere tidspunkt enn det lovgiver hadde ment.<sup>25</sup> Så lenge lovgiver ikke hadde gitt særlige overgangsregler for dette forholdet, fant sekretariatet å legge skatteforvaltningslovens ordlyd til grunn i vurderingen.

#### Enkeltvedtak

Den skattepliktige hadde sendt inn ligningsoppgaver og blitt lignet for inntektsårene 2011 til 2014. Sekretariatet mente at skattefastsettelsen etter ligningsloven var å anse som enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven da dette var myndighetsfastsettelse.<sup>26</sup>

Etter at den skattepliktige i mars 2016 ble ansett som en skattefri institusjon, frafalt skattekontoret skattefastsettelse for inntektsårene 2012 til 2014. Vilkaet<sup>27</sup> «enkeltvedtak [...] endret til gunst» ble ansett som oppfylt.

Sekretariatet kunne ikke se at det forelå egne forhold, forhold utenfor vedkom-

mende eller skattemyndighetenes kontroll eller andre forhold<sup>28</sup> som talte mot å dekke saksomkostninger. Endret rettsoppfattelse var å anse som innenfor skattemyndighetenes kontroll.<sup>29</sup> Sekretariatet innstilte på at den skattepliktiges dokumenterte kostnader<sup>30</sup> skulle dekkes.

#### Krav om kostnader tilknyttet klage på avslag på krav om dekning av saks-kostnader

Spørsmål om dekning av saks-kostnader for å få behandlet en klage skal avgjøres av den myndighet som endrer vedtaket, likevel slik at skattekontoret skal avgjøre krav om saks-kostnader når endringsvedtak er truffet av Skatteklagenemnda.<sup>31</sup>

Fremsettelse av krav om saks-kostnader til skattekontoret etter at endringsvedtak er truffet av Skatteklagenemnda gjelder kun i tilfeller der det endrede vedtaket er et skattefastsetningsvedtak.<sup>32</sup> Denne saken dreide seg utelukkende om klage på skattekontorets avslag på et saks-kostnadskrav, og omgjøring av skattekontorets avslag. Skatteklagenemnda hadde således kompetanse til å behandle kravet om dekning av saks-kostnader for å fremme klagen for Skatteklagenemnda.

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktige skulle innrømmes kostnader ved å få behandlet klagen på avslag for dekning av saks-kostnader for Skatteklagenemnda.

#### Skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling og tilkjente den skattepliktige dekning av saks-kostnader, både for å få endret det opprinnelige vedtaket og kostnader til å få behandlet klagen på avslag på krav om dekning av saks-kostnader. Den skattepliktige ble

også innrømmet forsinkelsesrenter<sup>33</sup> fra vedtaksdato til utbetaling skjedde.

#### Terskelbeløp ved exitbeskatning

I sak NS 109/2017 vurderte Skatteklagenemnda om terskelbeløpet<sup>34</sup> skal gjelde på andelsnivå eller selskapsnivå ved salg av andeler i deltakerlignede selskaper som utløser uttaksbeskatning etter skatteloven § 9–14.

Den skattepliktige eide 1 % i et indre selskap stiftet i 2011. I 2013 solgte den skattepliktige sin andel i det indre selskapet til et utenlandsk selskap. Gevinst ved realisasjon av andelen var pga. fritaksmetoden<sup>35</sup> ikke skattepliktig for den skattepliktige.

Gevinst på eiendel eller forpliktelse som tas ut av norsk beskatningsområde, er skattepliktig som om eiendelen eller forpliktelsen var realisert siste dag før uttaket.<sup>36</sup> Bestemmelsen gjelder også ved overdragelse av andeler i deltakerlignede selskaper<sup>37</sup> og ble inntatt for å sikre at urealiserte skattepliktige gevinster opparbeidet av selskaper som er skattepliktige til Norge, blir skattlagt i Norge.<sup>38</sup>

Skattekontoret mente at den skattepliktiges overdragelse av andel i indre selskap til utenlandsk selskap utløste slik uttaksbeskatning.

#### Tvistetemaet i saken

Den skattepliktige mente at terskelverdien ved gevinst og tap<sup>39</sup> skulle bedømmes på andelsnivå. Gevinst på eiendel som ikke overstiger fem millioner kroner, er ikke omfattet av skatteplikt etter loven.<sup>40</sup> Den urealiserte gevinsten falt under terskelbeløpet,<sup>41</sup> slik at uttaksbeskatningen ikke skulle ilegges.

Skattekontoret mente at terskelverdien måtte måles på selskapsnivå. Spørsmå-

28 Jf. skatteforvaltningsloven § 5-9.

29 I henhold til Skatteforvaltningshåndboken.

30 Jf. Rt-2015-289.

31 Skatteforvaltningsloven § 5-9 annet ledd bokstav a.

32 I «Høringsnotat – Ny skatteforvaltningslov», fremgår det på side 89 at unntaket i bokstav a gjelder «tilfeller der et fastsetningsvedtak endres av en nemnd.» Det samme fremkommer av merknader til skatteforvaltningsloven § 5-9, på side 248 i Prop. 38 L (2015–2016). Det fremgår også av Lignings-ABC 2014/2015 side 442 at krav om dekning av saks-kostnader for å få behandlet en saks-kostnadsklage, bør behandles av Skatteklagenemnda samtidig med klage over avslag på dekning av saks-kostnader.

Det fremgår videre av skatteforvaltningshåndboken s. 122 at regelen i skatteforvaltningsloven § 5-9 annet ledd bokstav a er en videreføring av tidligere regler.

33 Jf. lov om renter ved forsinket betaling m.m. av 17. desember 1976 (Forsinkelsesrenteloven) fra 23. november 2016.

34 I FSFIN § 9-14-2.

35 Jf. skatteloven § 2-38.

36 Skatteloven § 9-14.

37 Skatteloven § 9-14 annet ledd, annet punkt.

38 Dette hensynet står sentralt i Prop.112 L (2011–2012) pkt. 2.3.2.

39 I FSFIN § 9-14-2.

40 Jf. FSFIN § 9-14-2 jf. skatteloven § 9-14 trettende ledd.

41 I skatteloven § 9-14 jf. FSFIN § 9-14-2.

21 Jf. Prop. 38L (2015–2016) s. 75.

22 Jf. Prop. 38L (2015–2016) s. 75.

23 Skatteforvaltningsloven § 1-2 første ledd bokstav d.

24 Jf. Utv-1985-677 referert til i Utv-2015-399.

25 Jf. Prop. 38L (2015–2016) s. 75.

26 Skatteforvaltningsloven § 1-2 første ledd bokstav d.

27 I skatteforvaltningsloven § 5-9.

let<sup>42</sup> var dermed om det forelå en urealisert gevinst på eiendeler som påhvilde den skattepliktige på tidspunktet for salg av andelen i det indre selskapet til et utenlandsk selskap.

Skattekontoret fant at det forelå en urealisert gevinst på kr 103 millioner på tidspunktet for salg av andelen. Størrelsen på den totale gevinsten var ikke omstridt av den skattepliktige. Uttaksbeskatningen utgjorde 1 % av den totale gevinsten, kr 1 035 574.

#### Skattekontorets vurdering av terskelbeløp

Bestemmelsen om terskelbeløp<sup>43</sup> er gjeldende fra inntektsåret 2008.<sup>44</sup> I forarbeidene<sup>45</sup> fremgår det at innføringen av terskelbeløpet i hovedsak var begrunnet i administrative hensyn. Skattekontoret mente bestemmelsen bygget på en avveining mellom administrative hensyn og hensynet til å beskytte norsk skattefundament. På tidspunktet bestemmelsen om uttak av driftsmidler<sup>46</sup> ble innført, fremsto den som å være myntet på uttak av hele driftsmidler da det på dette tidspunktet ikke var presisert at uttak også kunne skje ved overføring mv. av andel i et deltakerlignet selskap.

Fra og med 15. mai 2012 ble uttak ved overføring mv. av andel i et deltakerlignet selskap omfattet av bestemmelsen.<sup>47</sup> Skattekontoret viste til forarbeidene til endringen<sup>48</sup> og bemerket at disse ikke ga noen veiledning i valg mellom de to tolkningsalternativene for terskelbeløpet, selskapsnivå eller andelsnivå.

Skattleggingen av deltakere i deltakerlignede selskaper skjer etter en nettometode der det fastsettes et skattemessig resultat for selskapet som om det var et selvstendig skattesubjekt.<sup>49</sup> Ved realisasjon av et driftsmiddel er det dermed det deltakerlignede selskapet som er beregningsenhet for gevinst/tap på driftsmiddelet. Deltakeren i et deltakerlignet selskap har skattemessig sett ingen andel av utgangsverdien og inngangsverdien; han tilordnes

kun en andel av netto gevinst/tap fastsatt på selskapets hånd.<sup>50</sup>

Ved en deltakers realisasjon av en selskapsandel, beregnes ikke en realisasjonsgevinst for deltakerens andel i det enkelte driftsmiddelet, men for selskapsandelen som sådan.<sup>51</sup> Uttaksreglene for deltakerlignede selskaper<sup>52</sup> må dermed anses å bygge på nettoligningsprinsippet.

Leser man bestemmelsen om terskelbeløp<sup>53</sup> og uttalelsen i forarbeidene<sup>54</sup> i lys av lovteksten i § 9–14 og systemet for nettoligning i fellesskap, mente skattekontoret at det var nærliggende å legge til grunn at terskelverdien skulle måles på selskapsnivå for driftsmiddelet som helhet.

#### Skattemessig nøytralitet

Nettoligningsprinsippet og deltakermodellen søker å skape skattemessig nøytralitet mellom deltakerlignede selskaper/deltakere og aksjeselskaper/aksjonærer.<sup>55</sup> Skattekontoret antok at dette nøytralitetshensynet også kunne tillegges vekt i uttakssituasjoner.<sup>56</sup>

Konsekvensen av den skattepliktiges syn i tilfeller der uttaket påvirker en eller flere deltakere, ville blitt at det ble beregnet ett terskelbeløp for hver deltaker for det samme uttatte driftsmiddelet. Gjelder uttaket for eksempel en finansiell eiendel, ville terskelverdien bli antall deltakere multiplisert med en million kroner, dvs. minst to millioner kroner. For et aksjeselskap ville terskelverdien ved uttak av slik eiendel alltid vært én million kroner. Den skattepliktiges syn med terskelverdi på andelsnivå ville dermed ikke skape symmetri mellom selskapsformene. Etter skattekontorets oppfatning synes ikke en slik løsning å være spesielt i harmoni med administrative hensyn.

Nøytralitetshensyn måtte også ses i sammenheng med at det gjennom deltakerlignet selskap vil være mulig å

ta ut deler av et driftsmiddel suksessivt. Å legge den skattepliktiges tolkning til grunn, ville muliggjort uttaksbeskatning ved å dele opp salget av andelen slik at alle uttakssituasjonene havner under terskelbeløpet. Man ville da kunne unngå uttaksbeskatning.

#### Avveining mellom ulike hensyn

Skattekontoret bemerket at administrative hensyn isolert sett kunne tilsi at man kun uttaksbeskatter deltakers andel av gevinst som overstiger terskelbeløpet. En motsatt løsning ville kunne innebære at ubetydelige gevinster ble uttaksbeskattet. Selv om administrative hensyn var et vesentlig hensyn bak terskelbeløpbestemmelsen, var det etter skattekontorets syn også andre hensyn som gjorde seg gjeldende i vurderingen.

Terskelverdiene skal også hindre skattemotiverte uttak av eiendeler forut for et planlagt salg.

Skattekontoret mente at det måtte foretas en avveining av de ulike hensynene og konkluderte med at hensynet til å sikre norsk skattefundament sett i lys av prinsippet for nettoligning, måtte gis betydelig vekt. Resultatet ble at terskelbeløpet måtte vurderes på selskapsnivå i det enkelte deltakerlignede selskapet hvor uttaket skjer.<sup>57</sup>

#### Sekretariatets vurdering

Sekretariatet var enig med den skattepliktige i at rettskildebildet var uklart, men var under noe tvil enig med de vurderingene skattekontoret hadde gjort i sin redegjørelse til sekretariatet.

Sekretariatet viste til at lovens<sup>58</sup> eller forskriftens<sup>59</sup> ordlyd ikke gav noe svar på spørsmålet i saken. Forarbeidene<sup>60</sup> gav heller ikke noe veiledning i fortolkningen. Sekretariatet var ikke kjent med at spørsmålet om terskelverdi hadde blitt behandlet av Skatteklagenemnda eller domstolen tidligere.

57 Denne forståelsen er også lagt til grunn av Skattedirektoratet i Lignings-ABC 2015/16 («Utland – uttak fra norsk beskatningsområde») pkt. 6.4.2 og 6.4.4.

58 Skatteloven § 9-14.

59 FSFIN § 9-14-2.

60 Verken Ot.prp. nr. 1 (2008–2009), hvor terskelbeløpet i FSFIN § 9-14-2 ble innført, eller Prop. 122 L (2011–2012), hvor uttaksbeskatning av eierandel i deltakerlignet selskap presiseres, gir direkte svar på spørsmålet.

42 Etter skatteloven § 9-14 annet ledd sjette pkt.

43 I FSFIN § 9-14-2.

44 Tilføyd ved forskrift 19. mai 2009 nr. 538.

45 Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 8.5.5.2.

46 Skatteloven § 9-14.

47 Presisert i lov av 22. juni 2012 nr. 40.

48 Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 2.3.2.

49 Etter reglene i skatteloven § 10-41 jf. § 10-45.

50 Jf. skatteloven § 10-41 første ledd.

51 Jf. skatteloven § 10-44.

52 Jf. skatteloven § 9-14 andre ledd fjerde og femte pkt.

53 IFSFIN § 9-14-2.

54 Prop. 112 L (2011–2012).

55 Jf. hhv. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) og Ot.prp. nr. 92

(2004–2005).

56 Etter skatteloven § 9-14.

Spørsmålet måtte dermed løses ut i fra en tolkning av de hensynene som kommer til uttrykk i forarbeidene, samt ved å se hen til mer grunnleggende formålstolkninger. I tillegg til uttalelsene i Skatte-ABC som skattekontoret viste til, viste sekretariatet til juridisk litteratur, og uttalelser fra Finansdepartementet.

I juridisk litteratur<sup>61</sup> var det uttalt at «Terskelbeløpet på kr 5 mill. gjelder for den enkelte eiendel. Reglene får dermed anvendelse selv om skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap for den enkelte deltaker er mindre enn kr. 5 mill....».

Finansdepartementet hadde i brev til et advokatfirma i 2015 uttalt at de var enig i den forståelsen som var lagt til grunn i Lignings-ABC, og hadde dermed samme oppfatning som skattekontoret i saken. Disse kildene tilsa også at terskelbeløpet skulle fastsettes på selskapsnivå.

Sekretariatet sluttet seg dermed til skattekontorets vurdering om at terskelbeløpet skal vurderes på selskapsnivå, og innstilte på at den skattepliktiges klage ikke skulle bli tatt til følge.

### Sekretariatets konklusjon og nemndas vurdering

Skatteklagenemnda delte seg i et flertall på fire personer og et mindretall på én person.

Mindretallet mente at terskelbeløpet skulle anvendes på andelsnivå. Dette ble begrunnet i at administrative hensyn veide tyngre enn hensynet til beskyttelse av skattefundamentet. Dersom det var meningen at regelen om terskelbeløp skulle anvendes på eiendelen i selskapet, burde det ha vært klargjort i forskriften.

Skatteklagenemndas flertall sluttet seg til sekretariatets innstilling. Ved tolkningen av bestemmelsen om terskelbeløp<sup>62</sup> la nemndas flertall særlig vekt på formålsbetraktninger om beskyttelse av norsk skattefundament, og hensynet til sammenheng i regelverket om utflyttings-skatte<sup>63</sup> og reglene om fastsettelse av skatt for deltakere i ansvarlig selskap mv.<sup>64</sup>

### Innførselsmerverdiavgift – kunstverk?

I sak NS 110/2017 vurderte Skatteklagenemnda om et importert bilde var å anse som et kunstverk i avgiftsrettslig forstand.

Det aktuelle bildet var et giclée,<sup>65</sup> opprinnelig trykket i 50 eksemplarer. På dette konkrete eksemplaret hadde kunstneren spraymalt og pålimt glitter. Ingen andre verk var identisk med dette.

Skattekontoret hadde i sitt vedtak konkludert med at det importerte bildet ikke var et kunstverk i avgiftsrettslig forstand. Den skattepliktige fikk dermed ikke medhold i sin påstand om at beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel til Norge kun var 20 prosent av opprinnelig tollverdi.

Den skattepliktige mente det var urimelig at verket skulle beskattes på lik linje som de rimeligere giclée-utgavene.

### Utgangspunkt: tolloven

Sekretariatet påpekte at beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel av varer fastsettes etter tollovens bestemmelser.<sup>66</sup> Toll og andre avgifter som oppkreves ved innførselen, inngår i beregningsgrunnlaget.<sup>67</sup> Ved innførsel av kunstverk er beregningsgrunnlaget 20 prosent.<sup>68</sup>

Regelverket innebærer at det ved hver enkelt innførsel må foretas en konkret vurdering av den enkelte varens plassering i tolltariffen før 20-prosentregelen eventuelt kan komme til anvendelse. Bestemmelsen gjelder både for næringsdrivende og privatpersoner som innfører kunst til Norge.

Hva som menes med kunstverk i avgiftsrettslig forstand, fremgår av merverdiavgiftsforskriften.<sup>69</sup> Sekretariatet vurderte to av forskriftens bestemmelser:

### Vurdering etter bokstav a

Inn under tolltariffens posisjon 97.01 faller: «Malerier, tegninger og pasteller, utført helt for hånd, unntatt tegninger

som hører under posisjon 49.06 og unntatt varer som er dekorert for hånd; collager (materialbilder) og lignende.» Posisjonen er nærmere beskrevet i kommentarene til HS-nomenklaturen der det blant annet heter:

«Da disse arbeidene må være utført **helt** for hånd, er produkter som **helt eller delvis** er fremstilt på annen måte **unntatt**, for eksempel malerier, også på lerret, fremstilt på fotomekanisk måte; malerier utført for hånd på en skisse eller en tegning som er fremstilt ved vanlig gravering eller trykking; såkalte «tro kopier» av malerier, fremstilt ved hjelp av et større eller mindre antall sjabloner, selv om disse kopiene er signert av kunstneren selv.»

Sekretariatet viste til at kunstneren hadde spraymalt og pålimt glitter på en giclée som var trykt i 50 eksemplarer. Siden det ferdige arbeidet ikke var malt helt for hånd mente sekretariatet at det ikke var omfattet av bestemmelsen.

### Vurdering etter bokstav b

Inn under tolltariffens posisjon 97.02 faller «Originale stikk, avtrykk og litografier». Posisjonen er nærmere beskrevet i kommentarene til HS-nomenklaturen der det blant annet heter:

«Denne posisjonen omfatter **originale** stikk, avtrykk og litografier (antikke eller moderne), dvs. avtrykk fremstilt direkte, i sort og hvitt eller i farger, fra en eller flere plater som er helt utført for hånd av kunstneren, uten hensyn til den teknikk eller de materialer som er brukt. Posisjonen **omfatter ikke** de som er fremstilt ved en mekanisk eller fotomekanisk prosess.»

Siden bildet ikke var fremstilt direkte fra en plate utført for hånd av kunstneren, mente sekretariatet at verket heller ikke var omfattet av denne bestemmelsen.

### Konklusjon

Sekretariatet mente at bildet ikke kunne anses som et kunstverk i avgiftsrettslig forstand, og innstilte på at klagen ikke skulle tas til følge.

Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling.

61 Arthur Brudviks «Skatterett for næringsdrivende» i kapittel 3.20.6.

62 I FSVIN § 9-14-2.

63 Etter skatteloven § 9-14.

64 Etter skatteloven § 10-40 flg.

65 Digital blekkutskrift av høy kvalitet for reproduksjon av billedkunst, jf. Wikipedia.

66 Kapittel 7 om grunnlag for beregning av toll.

67 Merverdiavgiftsloven § 4-11 første ledd.

68 Merverdiavgiftsloven § 4-11 annet ledd.

69 §1-3-2 (1) bokstavene a til e.