

Del I:

Saker fra skatteklagenemndas behandling 2022

I denne artikkelen følger korte utdrag fra en del saker som har vært behandlet av Skatteklagenemnda i stor avdeling i 2022. Temaene for sakene er spørsmål om fradragsrett for transaksjonskostnader, frivillig retting, den nye omgåelsesregelen, tilleggsskatt for uoppgitt inntekt fra selskap med deltakerfastsetting, skjernet tilleggsskatt ved uoppgitt utbytte, avgiftsplikt for takseringstjenester og tap på fordring.



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Sammen med de korte utdragene av sakene følger sakenes referanse og en lenke direkte til den enkelte saken på skatteetatens egne sider. Detaljer fra de konkrete faktumbeskrivelsene og vurderingene finnes der.

Skatteklagenemnda har endret sitt system for referanser til sakene sine. Det nye systemet forenkler søk etter saker og samsvarer også med det som gjelder i lovdata.no.

Transaksjonskostnader

Et selskap hadde krevd fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til en aksjetransaksjon, og vurderingene i saken knytter seg til hvorvidt anskaffelsen var «til bruk i» den registrerte virksomheten.¹

Selskapet eide aksjer i underliggende selskaper. Denne eieraktiviteten ble ansett som ikke-avgiftspliktig.

De fradragsførte transaksjonskostnadene gjaldt bistand i forbindelse med salg av samtlige aksjer i et av de underliggende selskapene. Det var på det rene at kostnadene var knyttet til et pålegg fra offentlige myndigheter som vilkår for å etablere selskapet som et felles holdingselskap for eierens virksomhet.

Sekretariatet mente at pålegget om salg innebar en forutsetning for eieraktiviteten i selskapet. Transaksjonsbistanden ble derfor ansett for å ha direkte tilknytning til skattepliktiges ikke-avgiftspliktige virksomhet. I utgangspunktet var den skattepliktige da ikke berettiget til fradrag for inngående avgift på disse anskaffelsene.

Sekretariatet viste til at en avgiftspliktig virksomhet på visse vilkår kan anses berettiget til fradragsrett for inngående avgift for kostnader til avgiftsunntatte formål, men kom etter en konkret vurdering til at selskapet ikke fylte vilkårene for dette. Sekretariatet pekte i hovedsak på at selskapets primære interesse med å oppfylle de myndighetsfastsatte vilkårene lå i interessen av å etablere selskapet som felles holdingselskap for ikke-avgiftspliktig virksomhet. Selskapet fikk ikke medhold i saken.

Saken er publisert med [saknummer SKNS1-2022-2](#)²

Frivillig retting

Det var på det rene at selskapet hadde levert en uriktig mva-oppgave, og ble ilagt tilleggsskatt på grunn av det. DisSENSen, og også det mest tvilsomme spørsmålet i saken, dreide seg om hvorvidt det forelå frivillig retting. Dersom det foreligger frivillig retting, skal tilleggsskatt ikke fastsettes.

Selskapet oppdaget og rettet feilen i sitt økonomisystem seks dager før det mottok varsel om kontroll fra skattemyndighetene. Fem dager etter kontrollvarselet leverte selskapet korrigeret mva-melding.

Selskapet viste til at rettingen hadde skjedd i egne systemer før de mottok varsel om kontroll og at rettingen derfor måtte anses som frivillig.

Sekretariatet mente at det avgjørende i denne saken var at rettingen overfor skattemyndighetene skjedde først etter

² www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/fradragsrett-for-inngaende-avgift-pa-transaksjonstjenester-ved-salg-av-utenlandsk-aksjeselskap/

¹ Jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.

Sekretariatet mente at det avgjørende i denne saken var at rettingen overfor skattemyndighetene skjedde først etter at selskapet hadde mottatt varsel om kontroll.



at selskapet hadde mottatt varsel om kontroll.

To nemndsmedlemmer i alminnelig avdeling var enig med selskapet, og mente at rettingen var utført før kontrollen ble varslet, gjennom korrigeringen i eget økonomisystem. Som svar på dissensen viste sekretariatet til tidligere nemndsvedtak der det går frem at endringer i den skattepliktiges eget regnskapssystem ikke er tilstrekkelig i denne sammenheng.

Skatteklagenemndas flertall i stor avdeling var enig med sekretariatets innstilling. Selskapet fikk ikke medhold i saken.

Saken er publisert med referansenummer [SKNS1-2022-3](#).³

Omgåelsesregelen – bindende forhåndsuttalelse

Spørsmålet i saken er hvorvidt omgåelsesreglene i skatteloven § 13-2 kommer til anvendelse.

Selskapet i saken var eid av selskapene B og C, og selskapet hadde selv to datterselskaper. Slik selskapet var eid, sammenholdt med de skatteposisjonene det besatte, ville rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41 medføre at

selskapet hadde begrensede muligheter til å få fradrag for renter på eventuelle lån ytt av B og C.

Selskapet ønsket å omorganisere selskapsstrukturen. En sentral effekt av omorganiseringen var at selskapet, i tilfeller hvor lån ytes fra eierne via et mellomholdingselskap, ville få fradragsrett for gjeldsrenter som selskapet tidligere ikke var i posisjon til å få. Spørsmålet var om disposisjonsrekken skulle anses som en lovlig tilpasning eller en omgåelse av rentebegrensingsregelen som det var grunnlag for å anvende skatteloven § 13-2 på.

Sekretariatet var enig med selskapet i at omorganiseringen innbefattet forhold av forretningsmessig verdi, men mente likevel at det klare hovedformålet bak den var å unngå begrenset fremtidig rentefradrag.

På spørsmålet om omgåelsesregelen kom til anvendelse, svarte sekretariatet benektende med følgende oppsummering:

«Ut fra en totalvurdering av formålet bak rentebegrensingsregelen, grunnleggende skatterettslige hensyn og graden av skatteformål, vurdert opp mot egenverdien av de ikke-skattemessige virkningene av de skisserte disposisjoner, innebærer de skisserte disposisjoner etter sekretariatets syn ikke en omgåelse av skatteloven § 641 som rammes av skatteloven § 132. Det vektlegges

særlig at det foreligger ikke ubetydelige forretningsmessig/ikke-skattemessig egenverdi ved å få gjennomført disposisjonene, og at disposisjonene ikke anses å være i strid med formålet bak skattereglene.»

Selskapet fikk medhold i sin klage.

Saken er publisert med referansenummer [SKNS1-2022-4](#).⁴

Tilleggsskatt for uoppgitt inntekt fra selskap med deltakerfastsetting

Den skattepliktige var deltaker i et deltakerlignet selskap, og mottok ifølge selskapets innleverte oppgaver et tillegg i alminnelig inntekt på 8,8 millioner kroner. Den skattepliktige oppgav ikke beløpet i egen deltakermelding eller skattemelding, men hadde i vedlegg til skattemeldingen vist til selskapets oppgaver med vedlegg for informasjon om hvordan selskapets totale resultat fremkom.

I vedlegget var det også redegjort for hvordan de forskjellige postene fra selskapet skulle behandles. Det fremgikk at det vesentlige av overskuddet var tatt ut som overskuddsandel, og det ble vist til selskapets oppgaver med vedlegg som viser hvordan resultat fremkommer.

Den skattepliktige var enig i at inntekten skulle økes med nevnte beløp, men klagde på ilagt tilleggsskatt.

Nemndas mindretall og sekretariatet mente at opplysningene som fremkom av vedlegget til skattemeldingen gav skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skatte spørsmålet, jf. Lofflandstandarden, og at det derfor ikke var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det var derfor heller ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

Nemndas flertall var enig med skattekontoret i at det var gitt uriktige opplysninger ved at den konkrete inntek-

³ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/klage-pa-20--tilleggsskatt-som-folge-av-uriktig-innsendt-mva-melding.-saken-aktualiserer-unntak-fra-tilleggsskatt-herunder-sarlig-unntaket-for-frivillig-retting-jf.-skatteforvaltningsloven--14-4-bokstav-d/>

⁴ www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/sporsmal-om-omorganisering-til-konsern-og-etablering-av-lanestruktur-skal-anses-som-omgaaelse-av-skatteloven--6-41-rentebegrensingsregelen/

ten ikke var ført direkte inn i skattemeldingen, og at de øvrige objektive vilkårene også var oppfylt.

I drøftelsen av unnskyldelige forhold ble det sett på som skjerpene at den skattepliktige også tidligere år hadde gjort tilsvarende feil ved utfyllingen av skattemeldingen, og at han da hadde fått påpekning om hvordan skattemeldingen skulle fylles ut i fremtiden.

Det ble også påpekt at unntaket for åpenbare feil kun gjelder feil som er åpenbare ut fra den skattepliktiges egne oppgaver. Hva som er åpenbart hvis man sammenholder den med oppgaver fra et annet subjekt, var i denne forbindelse ikke av betydning.

Den skattepliktige fikk ikke medhold i sin klage, men har inngitt stevning i saken.

Saken er publisert med referansenummer [SKNS1-2022-7](#).⁵

Skjerpet tilleggsskatt ved oppgitt utbytte

Et sentralt spørsmål i saken var hva som skulle til for å kunne karakterisere en opplysningsfeil som grovt uaktsom når det var snakk om lovlig utdelt, men ikke oppgitt utbytte pålydende kr 4 300 000.

Sekretariatet gjorde en vurdering av oppdagelsesrisikoen opp mot de tidligere reglene om redusert sats for ordinær tilleggsskatt, og mente at den høye oppdagelsesrisikoen i saken ga grunn til å heve terskelen for å karakterisere opplysningsvikten som svært klanderverdigg og for at feilen ga grunnlag for sterk bebreidelse.

Til tross for oppdagelsesrisikoen i saken kom sekretariatet til at det var riktig å karakterisere opplysningsvikten som grovt uaktsom. Det ble vist til vurderingsmomenter som størrelsen på utbyttet og den skattepliktiges personlige kvalifikasjoner som eneaksjonær og



Til tross for oppdagelsesrisikoen i saken kom sekretariatet til at det var riktig å karakterisere opplysningsvikten som grovt uaktsom.

mottaker av utbytte i en årrekke. At den skattepliktige også tidligere hadde unnlatt å opplyse om en tilsvarende inntekt, var også relevant i vurderingen av den skattepliktiges aktsomhet.

Den skjerpede tilleggsskatten ble fastholdt.

Saken er publisert med referanse [SKNS1-2022-8](#).⁶

Takseringstjenester – bindende forhåndsuttalelse

Den skattepliktige ønsket svar på om takseringstjenestene, det vil si utarbeidelse av tilstandsrapporter, som skal leveres til forsikringsselskap, er omfattet av unntaket for formidling av forsikring.⁷

Både sekretariatet og skatteklagenemnda var enige med skattekontoret om at tjenestene skulle anses som merverdiavgiftspliktige.

Selv om tjenestene som den skattepliktige utførte gjaldt forberedende arbeid i forbindelse med inngåelse av forsikringsavtaler, var sekretariatets oppfatning at det fremtredende likevel var levering av rådgivende, tekniske tjenes-

ter, og at de normale meglerfunksjonene var fraværende.

Den skattepliktige fikk ikke medhold i sin klage.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-11](#).⁸

Tap på fordring

Den skattepliktige leverte mva-melding der han tapsførte utgående merverdiavgift med kr 1 052 689. Beløpet gjaldt tap på fordring. Fradragsføringsen ble tilbakeført av skattekontoret fordi fordringene hadde skiftet karakter fra å være ordinære kundefordringer til finansieringsbistand eller annen form for tilgodehavende som ikke kan tapsføres etter merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd.

Ved at det forelå et sterkt interessefelleskap mellom kreditor og debitor i denne saken, mente sekretariatet at det forelå en presumpsjon for at det utestående skulle anses å ha skiftet karakter med tap av tilbakeføringsrett. Selv om den skattepliktige påberopte seg en uavhengig handlemåte overfor debitor, kunne ikke sekretariatet se at tapet var reelt. Det ble blant annet vist til særbehandling av debitor sammenlignet med øvrige debitorer og at den skattepliktiges handlemåte ikke kunne forsvares ut fra et forretningsmessig synspunkt.

Saken inneholder en rekke henvisninger til både rettspraksis og nemndspraksis på området.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-13](#).⁹

8 www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/sporsmal-om-tjenestene-et-takstforetak-skall-levre-til-et-forsikringsselskap-skal-anses-som-avgiftspliktige-takseringstjenester-eller-avgiftsunntatt-formidling-av-forsikring/

9 www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/tap-pa-utestaende-fordring-sporsmal-om-fordringen-har-endret-karakter-til-finansieringsbistand/

5 www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/tilleggsskatt-for-uoppgitt-inntekt-fra-selskap-med-deltakerfastsettning/

6 www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/uoppgitt-utbytte-tilleggsskatt-og-skjerpet-tilleggsskatt/

7 Jf. merverdiavgiftsloven 3-6 bokstav a, jf. forsikringsformidlingsloven § 1-2 nr. 1 (jf. «annet forberedende arbeid i forbindelse med inngåelse av forsikringsavtaler»).