

Skatteinfo

Skatteetatens årskonferanse – 2022



Skatteetatens møteplass for regnskapsførere, revisorer og rådgivere.

Fysisk samling i 2022

Med pandemien bak oss, planlegger vi i år for én stor fysisk konferanse. Sett av fredag 28. oktober på Gardermoen [The Qube](#).

Gjennomføring av webinarer og digitalt kurs

I år som i fjor, arrangerer vi digitalt kurs og fag-webinarer i etterkant. På det digitale kurset ser du filmer av foredragene fra den fysiske

konferansen, og etter gjennomført kurs mottar du kursbevis.

Invitasjon

Følg med i Skatteinfo etter sommerferien, da vil vi informere om hvilke temaer som skal presenteres på konferansen, samt sende ut invitasjon.

For mer informasjon om årskonferansen, se skatteetaten.no/arskonferanse

Ønsker du å abonnere?

Skatteinfo publiseres av Skatteetaten.

Har du innspill eller ønsker å få nyhetsbrevet tilsendt på e-post, kontakt oss på skatteinfo@skatteetaten.no

For mer informasjon, sjekk skatteetaten.no/artikler-skatteinfo

Unngå renter på restskatten



Har kunden din fått restskatt? For å unngå renter på restskatten, kan tilleggsforskudd betales innen 31. mai etter inntektsåret.

[Lag KID for tilleggsforskudd og forskuddsskatt](#). KID-nummer for enkeltpersonforetak skal være rettet mot fødselsnummeret til innehaver.

Innbetalinger med KID rettet mot organisasjonsnummeret til enkeltpersonforetaket, kommer ikke med i skatteoppgjøret.

Regelverket for drosjebransjen er under utvikling

Den 1. november 2020 trådte omfattende regelendringer for drosjebransjen i kraft.



Enklere å få drosjeløyve

Noen av de sentrale endringene førte til at fylkeskommunene ikke lenger har en behovsprøvd grense for hvor mange drosjeløyver de kan utstede. Samtidig gjorde endringen at drosjeeiere ikke lenger må være tilknyttet en drosjesentral. For å få drosjeløyve må en ikke lenger ha drosjeyrket som hovedervert, eller stille med løyvegaranti.

Godkjent kassasystem

Taksameteret er fortsatt det eneste kassasystemet som tilfredsstiller kravene som stilles i bokføringsloven. Den 1. november ble det imidlertid eksplisitt pålagt å ta i bruk taksameter ved drosjevirk-somhet, og det foreligger for tiden ingen andre godkjente alternativer til kassasystem i drosje.

Utvidede regler for opplysningsplikt

Parallelt med disse endringene har det vært nødvendig å endre reglene for opplysningsplikten til tredjeparter i skatteforvaltningsloven. Tidligere var de opplys-

ningspliktige tredjeparterne kun drosjesentraler, men på grunn av den opphevede sentraltilknytningsplikten, gjelder dette nå enhver "formidler av drosjetjenester".

Formidleren har plikt til å gi Skatteetaten opplysninger fra skiftflappen for løyvehavere som er tilknyttet virksomheten. Dette betyr at dersom en løyvehaver kjører for flere ulike formidlere – for eksempel drosjesentraler / digitale plattformer – vil alle være opplysningspliktige tredjeparter. Et eksempel på slike digitale plattformer som er etablert i Norge, er Uber.

Det betyr også at en drosjeeier som kjører for en digital plattform hvor bestilling og betaling gjennomføres via en digital applikasjon, fortsatt har plikt til å registrere kjøretur og omsetning i taksameteret. Dette må gjøres fortløpende, slik at kjøreturen og omsetningen er registrert i samtid.

Flere nyetableringer

Regelendringene har ført til en økt

etablering av næringsdrivende i drosjebransjen. Siden 1. november 2020 ser vi at minst 130 nye aksjeselskaper og minst 2 800 enkeltpersonforetak med bransjekode 49.320 «Drosjebiltransport» er registrert i Enhetsregisteret (i hele 2020 var det 651 nyregistrerte ENK med samme bransjekode). En næringsdrivende med drosjeløyve, men som er registrert med annen bransjekode, vil likevel være opplysningspliktig, være pålagt bruk av taksameter og kunne ha en opplysningspliktig tredjepart.

Det er foreløpig ca. 60 % av de nevnte aksjeselskapene som er registrert med regnskapsfører, mens det gjelder ca. 30 % av enkeltpersonforetakene.

Taksameter er foreløpig eneste alternativ

Hittil gjennomførte tilsyn viser at selv om kravet om installert taksameter er gjennomgående overholdt, vil bokføringslovens regler kunne brytes dersom drosjesjåfører ikke bruker taksameteret fortløpende, og i samtid på digitale plattformer ved endt kjøretur. En digital applikasjon installert på telefon eller lignende er ikke en godkjent alternativ kontrollutrustning. Det nye regelverket har imidlertid åpnet for at alternativer til taksameter kan utvikles, men regelverket for utforming og krav er foreløpig ikke ferdigstilt.

Tredjeparts plikt til å opplyse Skatteetaten – [skatteforvaltningsloven § 7-5, sjuende ledd](#)

Ved brudd på bokføringsloven – [bokføringsforskriften kap. 8-2](#)

Kostnader til opprydding – begrensninger i fradragsretten for inngående merverdiavgift

En avgiftspliktig næringsdrivende som skal selge en eiendom og som har kostnader til opprydding av eiendommen, må alltid vurdere om kostnaden har tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten eller det avgiftsunntatte eiendomssalget.



Denne tilknytningsvurderingen vil være avgjørende for retten til fradrag for inngående merverdiavgift som påløper på oppryddingskostnadene.

Nedenfor gir vi en gjennomgang av eksempler fra retts- og klagenemndspraksis som kan gi veiledning for tilknytningsvurderingene som må gjøres, av hensyn til fradragsretten, i forbindelse med kostnader forut for gjennomføring av avgiftsunntatt salg.

Dom fra lagmannsretten

En [lagmannsrettsdom fra 2016](#) gir veiledning om unntak fra utgangspunktet om fradragsrett for inngående merverdiavgift for oppryddingskostnader.

Dommen gjaldt et selskap A som hadde kjøpt aksjene i selskap B. B eide en tomt der B tidligere hadde drevet smeltevirksomhet. A pådro seg kostnader til myndighetspålagt miljøsanering og opprydding av tomten. Etter aksjeerhvervet leide A ut eiendommen i sin frivillig registrerte virksomhet.

Denne utleien ble avvirket i 2013, og eiendommen ble solgt i 2014. Spørsmålet i saken var om A hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene som A hadde pådratt seg i forbindelse med lovpålagt miljøsanering og opprydding av tomten. A fikk ikke medhold i dette. Lagmannsretten la til grunn at smelteverksvirksomheten var drevet av selskap B,

og at smelteverksvirksomheten dermed ikke kunne begrunne fradragsrett på As hånd.

Lagmannsretten mente at oppryddingskostnadene hadde tilknytning til det avgiftsunntatte salget av eiendommen i 2014, og ikke til avviklingen av den avgiftspliktige utleievirksomheten i 2013. Retten la vekt på at utleievirksomheten var avsluttet før oppryddingskostnadene var pådratt, samt at opprydding var forutsatt i salgsavtalen og fremgikk av en opsjonsavtale inngått allerede i 2008. Etter avtalen skulle deler av vederlaget dekke oppryddingskostnader som selskapet påtok seg å utføre.

Ettersom oppryddingsarbeidet knyttet seg til det avgiftsunntatte eiendomssalget, var det uten betydning at eiendommen hadde vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet. Avgjørelsen ble anket til Høyesterett, men ikke tillatt fremmet.

Prinsippene fulgt opp av Skatteklagenemnda

Også [Skatteklagenemnda har i en avgjørelse fra 2019](#) behandlet en sak om oppryddingskostnader som var pådratt forut for salg av eiendom. Denne saken gjaldt oppryddingskostnader på en tomt som selger (klager) tidligere hadde leid ut til en forurensende virksomhet. Klager var frivillig registrert for utleievirksomheten. Skatteklagenemnda kom likevel til at selger ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene,

Artikkelen fortsetter

Opprydding, fortsetter

da disse måtte anses å være pådratt som ledd i avgiftsunntatt utvikling og salg av fast eiendom.

Selger hadde jobbet med eiendomsprosjektet i tre år før oppryddingen fant sted. Skatteklagenemnda la vekt på at selger hadde hatt en aktiv rolle i planlegging og gjennomføring av det etterfølgende eiendomsprosjektet, og at motivasjonen for oppryddingen syntes å være gjennomføringen av eiendomsprosjektet. Nemnda la også lagt vekt på at byggetillatelsen var gitt med vilkår om opprydding.

Skatteklagenemnda pekte videre på at den forurensende virksomheten opphørte i 2007, og at det siste leieforholdet ble avsluttet allerede i 2015, mens oppryddingen først skjedde i 2016.

Etter en samlet vurdering kom nemnda frem til at det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning mellom oppryddingen og den avgiftspliktige utleievirksomheten. Det ble i tillegg vist til at salgsavtalen, i likhet med hva som var tilfellet i den nevnte lagmannsrettssaken, hadde en

klausul om at selger skulle bære oppryddingskostnadene.

Nemnda mente dette talte for at gjennomføringen av oppryddingsarbeidene hadde direkte innvirkning på størrelsen på det merverdiavgiftsunntatte salgsvederlaget, og at arbeidene knyttet seg til salget av eiendommen.

Samme løsning for rehabiliteringsarbeider

Prinsippene er også fulgt opp i en upublisert skatteklagenemndsavgjørelse fra januar i år. Her ble det lagt til grunn at rehabilitering av et eksisterende garasjelegget knyttet seg til det forestående salget av garasjelegget, og ikke til den avgiftspliktige utleien av garasjeplasser. Avtalen om salget av eiendommen var inngått før selger anskaffet rehabiliteringstjenester til garasjelegget.

Nemnda la til grunn at rehabiliteringstjenestene var en integrert og antagelig også en nødvendig forutsetning for salget av parkeringshuset, og at salgsavtalen forpliktet selger til å foreta rehabilitering av eiendommen.

Leveringsplikt fra og med stiftelsesåret



Bilde: Adobe Stock

Alle AS og NUF skal levere skattemelding med mer, fra og med stiftelsesåret.

Opplysningsplikten gjelder uansett om selskapet har hatt inntekter eller ikke i 2021.

Skattemeldingen med pliktige vedlegg må leveres, selv om Regnskapsregisteret kan gi unntak for levering av årsregnskap det første året.

Rettskilder

Lagmannsrettsdom – [LB-2016-1724942 – Fias Invest AS](#)

Skatteklagenemnda – [Stor avdeling 01 NS 31/2019 – Opprydding av forurensede masser](#)

Mva-meldingen – mer enn rapportering?

Skatteetaten har erfart at noen virksomheter bruker mva-meldingen som grunnlag ved fordeling av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser. Mva-meldingen er ikke egnet til dette formålet, og dette kan føre til vesentlige feil.

I forrige utgave av Skatteinfo skrev vi om fritak, unntak og fradragsrett for merverdiavgift. En oppmerksom leser undret seg over at internt salg i en fellesregistrering skal innrapporteres på kode 6 i mva-meldingen, til tross for at det ikke anses som omsetning i merverdiavgiftslovens betydning. Dette er ikke helt intuitivt, og er en av grunnene til at mva-meldingen ikke egner seg til å fordele inngående avgift.

Hva er en fellesregistrering og hva er intern omsetning?

Loven åpner for at to eller flere selskaper, under visse forutsetninger, kan søke om å bli registrert som ett avgiftssubjekt. En slik enhet kalles en fellesregistrering. Fordi selskapene i en fellesregistrering regnes som ett avgiftssubjekt, anses ikke salg mellom selskapene som omsetning etter merverdiavgiftsloven. Denne type omsetning kalles intern omsetning.

Utfordringer ved rapportering for fellesregistreringer

Den nye mva-meldingen, som ble innført 1. januar 2022, er basert på standard SAF-T mva-koder. Skatteetatens håp er at avgiftspliktige vil levere mva-meldingen



Bilde: Adobe Stock

digitalt, fra system til system, ved uttrekk fra virksomhetens regnskapssystem. Skatteetaten mener at dette vil føre til en mer effektiv og korrekt rapportering av merverdiavgift, forutsatt at SAF-T er riktig satt opp i regnskaps-systemet.

Ved fellesregistrering kan systemtil-system-rapportering være utfordrende. Fellesregistreringer bokfører på selskapsnivå og tallene fra de ulike selskapene må derfor sammenstilles før de rapporteres i én mva-melding. Ikke alle regnskapsleverandører tilbyr verktøy som kan sammenstille tallene, og i noen tilfeller benytter ulike selskaper i en fellesregistrering ulike regnskapssystem. Dette kan tvinge frem en manuell løsning som stiller høye krav til den som skal levere oppgaven, både med tanke på nøyaktighet og kjennskap til hva som skal som oppgis på de ulike kodene.

Omsetning i mva-meldingen favner videre enn lovens omsetningsbegrep

Den nye mva-meldingens kode 6, tidligere post 1, benevnes som salg og uttak av varer og tjenester som er unntatt merverdiavgiftsloven. Skatteetatens erfaring er at noen oppfatter at dette utelukkende gjelder omsetning som er unntatt merverdiavgift etter merverdiavgiftslovens kapittel 3. I tillegg skal imidlertid både intern omsetning i fellesregistreringer og omsetning før beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret er passert, rapporteres på samme kode, slik det også ble gjort i tidligere mva-melding, [jamfør veiledning](#).

Som Skatteinfos leser påpekte, er det altså slik at selv om intern omsetning i merverdiavgiftssammenheng ikke anses som omsetning, skal den likevel oppgis på kode 6.

Artikkelen fortsetter



Skatteetaten

Mva-melding, fortsetter

Mva-meldingen er ikke egnet som grunnlag for fordeling ved fellesanskaffelser.

Det er kun fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk både i den avgiftspliktige virksomheten og til andre formål som ikke gir fradragsrett, såkalte fellesanskaffelser, skal fordeles.

Fordeling innebærer å identifisere en størrelse som gjenspeiler bruk, og basert på denne, regne ut hvor stor andel inngående avgift som kan fradragsføres. Forholdstallet mellom fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget inngående avgift kalles for en fordelingsnøkkel. Omsetningsstørrelser kan i noen tilfeller brukes som grunnlag for utregningen, gitt at omsetningsfordelingen i rimelig grad reflekterer faktisk bruk.

Erfaring fra bokettersyn viser at noen avgiftssubjekter benytter tallene i mva-meldingen til å beregne omsetningsbaserte fordelingsnøkler. Som forklaringen ovenfor viser, er ikke tallene i mva-meldingen egnet til dette formålet. Fellesregistreringer har ofte både anskaffelser som skal fordeles og intern omsetning, og virksomhetene bør være ekstra oppmerksomme på dette.

Vi oppsummerer med å presisere at mva-meldingens funksjon er rapportering. Vi fraråder å benytte tall fra mva-meldingen ved beregning av omsetningsbaserte fordelingsnøkler.

Merverdiavgiftsmessig behandling av ytelser som omsettes samlet



Bilde: Adobe Stock

Det nærmer seg sommer og høysesong for salg av opplevelser. Slike opplevelser kan bestå av ulike elementer som krever ulik avgiftsbehandling, men selges samlet.

En reiseoperatør kan eksempelvis tilby en båttur hvor en guide gir en omvisning i nærområdet, og i løpet av turen tilbys det mat. Ytelsen omfatter dermed både avgiftspliktig persontransport (12 % mva), en omvisningstjeneste (unntatt tjeneste), salg av næringsmidler (15 % mva) eller en serveringstjeneste (25 % mva).

Utgangspunktet er at omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig med ordinær merverdiavgiftssats (25 %). Noen varer og tjenester skal imidlertid omsettes med redusert sats, som persontransport og salg av næringsmidler. I tillegg er omsetning av noen tjenester unntatt, som omvisningstjenester. I motsetning til omsetning som er avgiftspliktig

eller fritatt fra avgiftsplikt, gir ikke omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Riktig avgiftsmessig håndtering av ytelser som omsettes samlet har betydning både for hvor mye utgående merverdiavgift som skal faktureres og hvor mye inngående merverdiavgift som kan fradragsføres.

Bokføringsforskriften spesifiserer at salg som skal behandles ulikt avgiftsmessig skal fremgå hver for seg på salgsdokumentasjonen i regnskapet. Utover dette er det i merverdiavgiftsregelverket ingen bestemmelser som gir nærmere veiledning om hvordan ytelser som omsettes samlet rent faktisk

Artikkelen fortsetter



Skatteetaten

Sammensatte ytelser, fortsetter

skal behandles. Rettstilstanden er utviklet gjennom doms- og forvaltningspraksis.

Flere separate ytelser eller en sammensatt ytelse?

For å kunne beregne merverdiavgift av ytelser som omsettes samlet, men har ulik avgiftsstatus, vil det være nødvendig å avklare om ytelsene skal behandles som selvstendige ytelser eller som én sammensatt ytelse. Hovedregelen er at ytelsene skal splittes og vurderes separat, og unntak fra dette må begrunnes.

I noen tilfeller kan de ulike elementene i en ytelse være såpass integrerte og nødvendige for hverandre at det blir unaturlig å splitte dem opp. Dersom det ikke eksisterer et marked hvor de ulike ytelsene kan omsettes separat gir dette en indikasjon på at ytelsen er sammensatt, og må behandles som én ytelse avgiftsmessig.

Eksempelet nevnt innledningsvis kan illustrere hvilke vurderinger som er relevante. Maten vil typisk kunne skilles ut som et eget element i ytelsen. Det er et veletablert marked for mat. En båttur med omvisning kan gjennomføres uten mat, og mat kan selges separat. Oppsplitting av båtturen og omvisningen kan vise seg mer utfordrende. Dersom omvisningen skjer om bord i båten, hvor gjestene fraktes til de ulike destinasjonene som skal vises frem, kan neppe omvisningen omsettes uten båtturen. I et slikt tilfelle vil omvisningen og båtturen fremstå som integrerte og nødvendige for hverandre, og tjenestene skal ikke splittes.

Hvilke varer og tjenester er levert?

Når det er avgjort om det omsettes selvstendige ytelser eller én sammensatt ytelse, må det kartlegges hva slags ytelser som er levert. Når det gjelder selvstendige ytelser behandles merverdiavgift av vederlaget for den enkelte ytelse. Hvis man derimot finner at ytelsen er å anse som én sammensatt ytelse, blir konsekvensen at merverdiavgiften skal behandles samlet for hele den sammensatte ytelsen. Spørsmålet er i så fall hvordan den sammensatte ytelsen skal klassifiseres for å avgjøre hvordan den skal behandles avgiftsmessig.

I vårt eksempel konkluderer vi med at opplevelsen består av to ytelser, mat og båttur med omvisning. Maten er en selvstendig ytelse. Dersom måltidet serveres på båten anses denne delen av ytelsen som en serveringstjeneste som skal beregnes med høy sats.

Båtturen med omvisning, som vi har konkludert med, utgjør en sammensatt ytelse, kan kreve en mer grundig vurdering. Spørsmålet er om turen som helhet skal klassifiseres som en avgiftspliktig transporttjeneste eller som en avgiftsunntatt omvisningstjeneste.

I en slik klassifisering kan ulike faktorer være relevante, som ytelsens særpreg, kvaliteten på de ulike elementene og hvordan ytelsen markedsføres. Gjennom snittskundens hovedformål med turen bør også være en del av vurderingen. På grunnlag av en slik vurdering må en avgjøre hva som er av overordnet betydning, båtturen eller omvisningen. I dette tilfellet forutsettes det at gjennom-



snittskundens hovedformål er selve båtturen, og at turen markedsføres hovedsakelig som en båttur. Det forutsettes videre at guiden, som er ansvarlig for omvisningen, også styrer båten.

Det presiseres at hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret. I ovennevnte tilfelle er båtturen av overordnet betydning, og ytelsen klassifiseres som persontransport med lav merverdiavgiftssats. I andre tilfeller kan transportelementet bli vurdert som underordnet. I et slikt tilfelle vil den sammensatte ytelsen bli regnet som en omvisningstjeneste, som er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Hvor stor andel av vederlaget skal henføres til de ulike selvstendige ytelsene?

Når ytelsene er klassifiserte, må det avgjøres hvordan vederlaget skal fordeles mellom de ulike ytelsene, slik at riktig merverdiavgiftssats benyttes på riktig beregningsgrunnlag. Utgangspunktet for vurderingen av beregningsgrunnlaget er omsetningsverdien. Fastsettelsen av omsetningsverdien bør skje med utgangspunkt i selgers direkte og indirekte kostnader for ytelsen, med et påslag for fortjeneste.

Artikkelen fortsetter

Som et utgangspunkt kan ikke omsetningsverdien for avgiftspliktige ytelser settes lavere enn ytelsens kostpris. Dersom prisingen kan forsvares kommersielt, kan imidlertid vurderingen bli annerledes. Det viktigste vil være at det gjøres en veloverveid og begrunnet vurdering. Det anbefales at nevnte vurdering arkiveres, slik at den kan fremlegges ved en eventuell kontroll.

En slik vurdering vil kunne påvirke virksomhetens avgiftsbehandling, utover den spesifikke ytelsen. Dersom unntatt omsetning eksempelvis utgjør mindre enn fem prosent av samlet omsetning, er virksomheten omfattet av ubetydelighetsregelen, og kan kreve fradrag for all inngående avgift. Du kan lese mer om fordeling av kostnader ved

delt virksomhet og ubetydelighetsregelen i [Skatteinfo 6/2021, Fordelingsnøkler for inngående merverdiavgift ved fellesanskaffelser i delte virksomheter.](#)

Hva med rabatter eller pakkepriser?

Hovedregelen er at eventuelle rabatter skal fordeles forholdsmessig på de ulike ytelsene når ytelser selges samlet. Dersom det inngår ytelser med ulike avgiftssatser, må rabatten splittes opp. Dersom det i eksempelet over konkluderes med at båtturen utgjør 70 % av den totale prisen vil det være naturlig at 70 % av en eventuell rabatt henføres til båtturen. Det vil ikke være anledning til å henføre hele eller en uforholdsmessig stor del av rabatten til en av ytelsene.

Varer og tjenester som et naturlig ledd i ytelsen av en unntatt eller fritatt tjeneste

Enkelte avgiftspliktige varer og tjenester kan bli unntatt eller fritatt fra merverdiavgift dersom de er et naturlig ledd i ytelsen av en unntatt eller fritatt tjeneste. Dette gjelder blant annet helsetjenester, sosiale tjenester og ved utleie av fast eiendom, og følger direkte av merverdiavgiftslovens kapittel 3. Dette innebærer at matsservering på en institusjon ikke skiller ut som en selvstendig ytelse, fordi leveringen er et naturlig ledd i ytelsen av en sosial tjeneste. Matsserveringen blir da unntatt fra avgiftsplikt på lik linje med resten av den sosiale tjenesten. Dette til motsetning fra eksempelet vårt, hvor matsserveringen ble skilt ut som en selvstendig ytelse.



EU-domstolens hovedytelseslære

Etter EU-domstolens hovedytelseslære skal avgiftsbehandlingen følge det som er å anse som hovedytelsen når ytelser omsettes samlet. Merverdiavgift er ikke omfattet av EØS-avtalen, og verken regjering eller storting har uttrykt at det skal skje en frivillig harmonisering mellom norsk rett og EU-retten på dette området. Ved tolkningen av og fastlegging av rekkevidden av unntaket for finansielle tjenester er det imidlertid lagt til grunn at de overordnede tolkningsprinsippene som EU-domstolen har etablert, er av interesse og skal tillegges vekt.

Ansatte på hjemmekontor – fast driftssted og skatteplikt for arbeidsgiver?

Dersom foretaket har en ansatt som arbeider fra hjemmekontor, vil hjemmekontoret kunne anses som et fast driftssted. Dette vil medføre skatteplikt for selskapet.

Utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge, er vanligvis skattepliktige til Norge for denne inntekten etter skatteloven. Dersom det finnes en skatteavtale mellom Norge og hjemlandet, kan inntekten være unntatt beskatning i Norge. De fleste skatteavtalene Norge har inngått, er basert på OECDs mønsteravtale. Denne artikkelen tar utgangspunkt i OECDs kommentarer til denne avtalen.

Skatteavtalen sikrer at foretak er unntatt beskatning til Norge, når det ikke er etablert et fast driftssted her. Etter skatteavtalen er et fast driftssted et fast forretningssted som et foretak driver virksomhet gjennom.

I dette ligger det tre vilkår:

- Det må foreligge et forretningssted.
- Dette må være fast, både geografisk og tidsmessig – varighetskravet er vanligvis seks måneder.
- Selskapets virksomhet må utøves gjennom dette faste forretningsstedet.



Hjemmekontor som forretningssted

Fra og med mønsteravtalen av 2017, er det i kommentarene presisert at et hjemmekontor kan utgjøre en forretningsinnretning. Kommentarene fra 2017 må anses som en presisering av fast driftssted ved hjemmekontor, og ordlyden i mønsteravtalen er ikke endret. Om et hjemmekontor skal anses for å være et forretningssted, må det stå til disposisjon for selskapet. Det vil bero på om selskapet har effektiv kontroll til å anvende forretningsstedet.

Det faktum at arbeidet utføres fra hjemmekontoret til en ansatt, tilsier at arbeidsgiver ikke har den samme myndigheten til å disponere over disse lokalene sammenlignet med en ordinær kontorplass hos arbeidsgiver.

Hvorvidt et hjemmekontor er til disposisjon for selskapet, beror på en konkret vurdering. Dersom selskapet ikke stiller andre lokaler tilgjengelig, selv om arbeidsoppgavene krever et kontor, og bruken av hjemmekontoret er en varig ordning selskapet har akseptert, kan selskapet anses å ha disposisjonsrett over hjemmekontoret.

At et kontor stilles tilgjengelig for den ansatte, betyr at den ansatte må kunne benytte seg av kontoret på jevnlig og fast basis (for eksempel ukentlig), og at vedkommende faktisk gjør det.

Et annet moment som også kan tale for at selskapet har disposisjonsrett er at de dekker kostnader i forbindelse med bruk av hjemmekontoret, men det er ikke avgjørende.

Det har ikke betydning for vurderingen om den ansatte ønsket å jobbe fra hjemmekontor
Artikkelen fortsetter

Hjemmekontor, fortsetter

av personlige årsaker. Med andre ord, kan hjemmekontoret anses for å være til disposisjon for selskapet, selv om det er den ansatte som har ønsket å arbeide fra et hjemmekontor.

Virksomheten utøves gjennom det faste forretningsstedet

Dersom hjemmekontoret brukes for å utøve virksomhet for selskapet over en lengre periode, vil hjemmekontoret kunne anses å etablere fast driftssted. Dette gjelder selv om den ansatte ikke arbeider fra kontoret hver dag, men for eksempel er ute hos kunder deler av uken.

Unntak

Hjemmekontoret etablerer likevel ikke fast driftssted, dersom arbeidet som utføres fra hjemmekontoret er å anse som forberedende eller hjelpeaktiviteter for foretaket. Om den ansatte har myndighet til å inngå kontrakter på vegne av selskapet, er ikke avgjørende i vurderingen om aktiviteten faller inn under unntaket.



Begrenset tid for unntak fra rapporteringsplikt

For 2020 og 2021 ble det gitt unntak fra rapportering på a-melding og plikt til å foreta forskuddstrekk for utenlandske selskaper med ansatte på hjemmekontor, som følge av Covid-19. Tilsvarende ble det gitt unntak fra begrenset skatteplikt for selskaper som hadde ansatte på hjemmekontor.

Det er ikke gitt tilsvarende unntak for 2022, og utenlandske selskaper med ansatte i Norge, må derfor være klar over at selskapet har plikt til å rapportere ansatte på a-melding og kan bli skattepliktige på bakgrunn av virksomhet som drives gjennom hjemmekontoret til den ansatte.

Relevante lenker

[Midlertidig forskrift om fritak fra plikten til å foreta lønnsrapportering og forskuddstrekk for utenlandske arbeidsgivere som har ansatte som arbeider fra hjemmekontor i Norge som følge av covid-19-utbruddet](#)

[Midlertidig forskrift om forlengelse av fritak fra plikten til å foreta lønnsrapportering og forskuddstrekk for utenlandske arbeidsgivere som har ansatte som arbeider fra hjemmekontor i Norge som følge av covid-19-pandemien](#)

[Skatteloven § 2-3](#)

[OECDs mønsteravtale av 2017 \(OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017\) artikkel 5 nr. 1 og 4](#)

[OECD sine kommentarer til artikkel 5 avsnitt 10, 12, 18 og 19](#)

Om disposisjoner – *dealings* – mellom hovedkontor og fast driftssted

I motsetning til transaksjoner mellom ulike foretak, er *transaksjoner internt i et foretak* – disposisjoner – heftet med særegne regler og rapporteringsplikter.

Denne artikkelen gir informasjon om hva en disposisjon er og hvilke opplysninger som skal gis i skattemeldingen om identifiserte og prisede disposisjoner.

Hva er en disposisjon – *dealing*?

Ved utarbeidelse av utenlandske foretaks norske skatteregnskap skal det faste driftsstedet beskattes som om det er en selvstendig økonomisk enhet. I enkelte situasjoner skal det for skattemessige formål tas hensyn til interne disposisjoner – altså levering av varer og ytelse av tjenester mellom ulike deler av samme foretak.

Disposisjoner kan også ha skattemessig betydning for norske foretak med fast driftssted i utlandet.

Disposisjoner er rene skattemessige poster. Siden en disposisjon skjer mellom ulike deler av samme foretak, vil den ikke være basert på rettslig bindende avtale. Dette gir særlige utfordringer med å identifisere interne disposisjoner og dokumentere avtalenes innhold og økonomiske verdi.

Det er derfor en forutsetning at den som utarbeider det faste driftsstedets skatteregnskaper har en klar forståelse av virksomheten ved driftsstedet og den økonomiske samhandlingen som skjer internt i foretaket.

Disposisjoner skal opplyses i skattemeldingen

Sammen med RF-1028 Skattemelding for formues- og inntektskatt skal det i følgende vedlegg gis opplysninger om disposisjoner som påvirker skattefastsettingen:

- Regnskapsutdraget ([RF-1045](#)), som skal leveres av utenlandske foretak med begrenset skatteplikt til Norge og tilhørende skattekommune 2312 (sokkel/utland).
- Kontrollerte transaksjoner og mellomværender ([RF-1123](#)), som skal fylles ut av alle foretak med opplysningsplikt etter [skatteforvaltningsloven § 8-11 første ledd](#).

Utfyllingen av RF-1045 Regnskapsutdraget

Bare dersom foretaket faktisk identifiserer og priser interne disposisjoner mellom fast driftssted og andre deler av foretaket, skal feltene som omhandler disposisjoner på side 1 fylles ut. Ellers kan feltene stå blanke. Feltene skal ikke benyttes til angivelse av transaksjoner mellom foretaket og andre nærstående foretak.

Foretaket skal for hver disposisjon opplyse hvor i regnskapsutdraget kostnadene eller inntektene er ført, og med hvilket beløp. I tillegg skal det hukes av for hvilke(n) prisingsmetode(r) som er benyttet.



Bilde: Adobe Stock

Hvordan identifisere disposisjoner

OECD har i en egen rapport utarbeidet [veiledning for hvordan](#)

- analysere det faste driftsstedets økonomiske aktivitet
- identifisere og fastsette verdien av interne disposisjoner i tråd med armlengdeprinsippet.

Veiledningen omtales gjerne som to-trinns-metoden eller *authorised OECD approach (AOA)*. En oppsummering finnes i AOA-rapportens del 1, punkt 44.

I trinn 1 skal det foretas en funksjons- og faktumsanalyse av virksomheten ved det faste driftsstedet. Analysen skal beskrive driftsstedets funksjoner (økonomisk aktivitet og nøkkelpersoner/*Significant People Functions*), eiendeler og risikoer.

Artikkelen fortsetter

Disposisjoner, fortsetter

Analysen vil vise om det foreligger en faktisk og identifiserbar «handel» og dermed en disposisjon som skal tas hensyn til skattemessig. Videre skal analysen gi en beskrivelse av disposisjonen og dens økonomiske virkninger.

I mangel av avtaler og fakturaer må foretaket kunne vise til annen dokumentasjon som underbygger disposisjonen. Slik dokumentasjon bør fortrinnsvis utarbeides når disposisjonen finner sted.

I trinn 2 skal verdien av de enkelte disposisjoner fastsettes i tråd med [OECDs retningslinjer for internprising](#).

Prising av disposisjon etter skatteavtale

Både norsk intern skatterett og skatteavtalene åpner for å ta hensyn til interne disposisjoner. Det er viktig å være oppmerksom på at aktuell skatteavtale påvirker hvilke disposisjoner som kan belastes skatteregnskapet med armlengdes påslag – *mark-up*.

Litt forenklet kan vi si at dersom den aktuelle skatteavtalens artikkel 7 nr. 2 benytter ordlyden

i OECDs mønsteravtale per 2010 (eller senere versjoner) anerkjennes bruk av armlengde pris for flere interne disposisjoner (såkalt *full AOA*), enn dersom skatteavtalen bygger på OECDs mønsteravtale per 2008 (eller tidligere versjoner – såkalt *begrenset AOA*).

Hvilke begrensninger som gjelder for bruk av armlengdeprinsippet når skatteavtalene bygger på OECDs mønsteravtale fra 2008 eller tidligere, er det redegjort for i OECDs kommentarer til artikkel 7 (2008).

Per dags dato er det kun skatteavtalene med Belgia, Kypros, Nederland, Storbritannia og Tyskland som benytter *full AOA*.

Fysiske driftsmidler

Benyttes foretakets egne fysiske driftsmidler av driftsstedet er den klare hovedregel at det faste driftsstedet skal anses som økonomisk eier av driftsmidlene, med adgang til å kreve fradrag for avskrivninger.

Benyttes innleide driftsmidler i virksomheten ved det faste driftsstedet, skal det gis fradrag for faktiske leie-/leasingkostnader.

Finansiering

Det faste driftsstedet som selvstendig økonomisk enhet vil ha behov for finansiering. Det å tilordne fast driftssted nødvendig finansiering vil som hovedregel ikke identifiseres som en disposisjon som skal prises i henhold til armlengdeprinsippet, men i enkelte tilfeller under *full AOA* kan dette allikevel være aktuelt. Angående disposisjoner i form av "*intern armlengdes rente*" i henhold til *full AOA*, se blant annet AOA-rapporten del I, punkt 150 og følgende.

Dersom foretaket har finansiering fra uavhengig bank eller nærstående foretak og deler av denne finansieringen tilordnes det faste driftsstedet, kan det faste driftsstedet belastes tilhørende rentekostnad. Ved finansiering fra nærstående foretak må det tas hensyn til [rentebegrensningsreglene i skatteloven § 6-41](#).

Ved spørsmål eller innspill kan du kontakte oss på alokeringsprosjektet@skatteetaten.no

Fast driftssted av bank-, finans- eller forsikringsforetak?

OECDs Report on the Attribution of profits to Permanent Establishments inneholder særskilt veiledning i del II til IV for anvendelsen av to-trinnsmetoden – AOA – for slike faste driftssteder. Her i artikkelen refererer vi kun til den generelle veiledningen i rapportens del I.

Eksempler på disposisjoner kan være:	Ved full AOA	Ved begrenset AOA
Overføring av varer for videresalg	Armlengdepris	Armlengdepris
Tjenester	Armlengdepris	Belastes til faktisk kost, med mindre foretaket også yter slike tjenester til tredjepart.
Administrative tjenester	Armlengdepris	Belastes til faktisk kost, med mindre foretaket også yter slike tjenester til tredjepart.
Bruk av foretakets egne immaterielle eiendeler	Armlengdepris	Belastes til faktisk kost
Overføring og bruk av fysiske driftsmidler	Avskrivninger/ andel leiekostnader	Avskrivninger/ andel leiekostnader

Dealings between the head office and permanent establishment

Unlike transactions between different enterprises, the *transactions made within an enterprise* – referred to as *dealings* – are governed by separate rules and reporting obligations.

In this article, we will discuss what constitutes dealings, and what information must be provided in the tax return relating to identified and priced dealings.

What are dealings?

When foreign enterprises prepare their Norwegian tax accounts, the permanent establishment shall be taxed as if it was a separate and independent enterprise. In some situations, intra-enterprise dealings shall be taken into consideration for tax purposes. Such dealings would be the provision of goods and services between different parts of the same enterprise.

Dealings may also apply to Norwegian enterprises with a permanent establishment outside of Norway.

Dealings are purely tax items. As dealings take place between different parts of the same enterprise, they will not be based on a legally binding agreement. This makes it especially challenging when identifying intra-enterprise dealings and documenting the content and financial value of the agreements.

For this reason, it is vital to have a clear understanding of the activity at the permanent establishment and the financial interactions within the enterprise, when preparing the permanent establishment's tax accounts.

Dealings to be reported in the tax return

Along with the form RF-1028, the tax return for private limited companies, enterprises must provide information about dealings that affect the tax assessment in the following attachments:

- Form [RF-1045 Extract of Accounts](#), which must be submitted by foreign enterprises with limited tax liability to Norway and tax municipality 2312.
- [Form RF-1123](#) Controlled transactions and accounts outstanding, which must be submitted by all enterprises that have a duty of disclosure pursuant to [section 8-11, subsection 1 of the Norwegian Tax Administration Act](#).

How to complete RF-1045 Extract of accounts

The items with questions relating to dealings found on page 1 should be completed only if the enterprise have recognised dealings for tax purposes. Otherwise, the items may be left empty. These questions concerning dealings should not be confused with questions relating to transactions between the enterprise and other associated enterprises.

For each dealing, the enterprise must state in which cost or income item in the extract of accounts this dealing has been included, as well as the relevant amount. The enter-



Bilde: Adobe Stock

prise must also tick the box(es) to state which pricing method or methods have been used.

How to identify dealings

OECD has prepared a [guidance on how to](#)

- analyse the economic activities of the permanent establishment
- identify and assess the value of intra-enterprise dealings according to the arm's length principle

This guidance is often referred to as the two-step method or the authorised OECD approach (AOA). You may find a summary in part I, point 44 of the AOA-report.

Under step one, you perform a functional and factual analysis of the activities at the permanent establishment. The analysis must describe the establishment's functions (economic activity and significant people functions), assets and risks. Whether a real and identifiable event has occurred and should be considered as a dealing for tax purposes, will be supported by the analysis.

Continued

Dealings, continued

Further, the analysis must determine the nature of those dealings.

In absence of agreements or invoices, the enterprise must be able to present other documentation that can substantiate and describe the dealings. This documentation should preferably be prepared when the dealings take place.

Under step two, the [OECD's transfer pricing guidelines](#) is applied by analogy, to determine the value of each dealing.

Pricing of dealings pursuant to a tax treaty

Both Norwegian tax legislation and tax treaties allow for notional dealings to be taken into account. Whether dealings are to be recognised on an arm's length basis depends on the applicable tax treaty.

Simply put, if the relevant tax treaty's article 7 no. 2 uses the wording of OECD's model tax convention per 2010 (or later versions), it will be possible to use arm's length prices for several notional dealings. On the other hand, if the tax treaty uses the wording of the OECD's model tax convention per 2008 (or previous versions) there

will be significant limitations to the application of the arm's length principle.

Commonly used terms in Norway to describe the profit attribution based on these two different wordings are full AOA and limited AOA, respectively.

The limitations regarding the use of the arm's length principle are discussed in OECD's comments to article 7 as found in OECD's model tax convention with reference to 2008 or previous versions.

As of today, only the tax treaties with Belgium, Cyprus, Germany, the Netherlands and the United Kingdom make use of the *full AOA*.

Fixed assets

As a principal rule, the permanent establishment shall be considered the economic owner of the assets if it uses the enterprise's own fixed assets. The economic owner will be entitled to claim a deduction for depreciations.

If the permanent establishment uses rented fixed assets in their activities, they may claim a deduction for actual rental/leasing costs.

Financing

The permanent establishment, deemed as a separate and

independent enterprise, will require financing. The allocation of the necessary financing to a permanent establishment will generally not be identified as a dealing to be priced according to the arm's lengths principle. However, in some cases under a *full AOA*, it may still be relevant. Regarding dealings in the form of "*intra-enterprise arm's lengths interest*" according to *full AOA*, i.a. see part I, point 150 onwards of the AOA-report.

If the enterprise has financing from an independent bank or a related enterprise, and parts of this financing is allocated to the permanent establishment, the permanent establishment may be charged with the corresponding share of the actual interest cost. In the case of financing by a related enterprise, the interest limitation rules set out in [section 6-41 of the Norwegian Taxation Act](#) must be considered.

If you have any questions or feedback, please contact us at allokeringsprosjektet@skatteetaten.no.

Permanent establishment of a bank, financial institution, or insurance company?

OECD's *Report on the Attribution of profits to Permanent Establishments* contains special guidance in part II to IV on how to apply the two-step method – AOA – for such permanent establishments. In this article, we only refer to the general guidance in part I of the report.

Examples of dealings:	In the event of full AOA	In the event of limited AOA
The transfer of goods for resale.	Arm's length price	Arm's length price
Services	Arm's length price	Charged at actual cost unless the enterprise also provides such services to third parties.
Administrative services	Arm's length price	Charged at actual cost unless the enterprise also provides such services to third parties.
Use of the enterprise's own intangible assets	Arm's length price	Charged at actual cost
The transfer and use of fixed assets	Depreciations/share of rental costs	Depreciations/share of rental costs