

Ole Gjems-Onstad
Cecilie Aasprong Dyrnes (red.)

AKTUELL MERVERDI- AVGIFTSRETT



GYLDENDAL
JURIDISK

OLE GJEMS-ONSTAD OG
CECILIE AASPRONG DYRNES (RED.)

AKTUELL MERVERDIAVGIFTSRETT



GYLDENDAL
JURIDISK

© Gyldendal Norsk Forlag 2015
1. utgave, 1. opplag 2015

ISBN 978-82-05-48424-5

Omslagsdesign:
Figurer: HAVE A BOOK
Sats: HAVE A BOOK
Brødtekst: Minion, 10,5/15 pkt

Alle henvendelser om boken kan rettes til
Gyldendal Juridisk
Postboks 6730 St. Olavs plass
0130 Oslo

www.gyldendal.no/juridisk
juridisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkloven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Forord

Dette er den femte boken med utspring i BIs åpne masterstudium i skatte- og avgiftsrett, som startet i 2009 og er et samarbeidsprosjekt med Skattedirektoratet. Det vesentlige innhold er denne gang utarbeidet av forelesere ved dette studiet og forelesere ved BIs årlige merverdiavgiftseminar, men det er også to kapitler som bygger på oppgaver fra deltagerne.

Boken vil sammen med *Praktisk merverdiavgiftsrett* (2012) utvilsomt være nyttig for alle som arbeider med merverdiavgift, men er også ment å supplere pensum i studiet.

Oslo, januar 2015

Ole Gjems-Onstad og Cecilie Aasprong Dyrnes

Innholdsoversikt

KAPITTEL 1 MANGFOLDIG OG INTERNASJONALT RETTSOMRÅDE	17
<i>Ole Gjems-Onstad</i>	
KAPITTEL 2 SEKSUELLE TJENESTER	19
<i>Anders Mikelsen</i>	
KAPITTEL 3 MERVERDIAVGIFT OG FAST EIENDOM – TRE KONTROVERSIELLE PROBLEMSTILLINGER	35
<i>Agnete Haugerud</i>	
KAPITTEL 4 INNFØRSEL AV FJERNLEVERBARE TJENESTER	64
<i>Roy Kristensen</i>	
KAPITTEL 5 OVERFØRING AV FJERNLEVERBARE TJENESTER OVER LANDEGRENSENE MELLOM ENHETER/SELSKAPER I SAMME RETTS- OG AVGIFTSSUBJEKT	86
<i>Phuong Ngoc Lam</i>	
KAPITTEL 6 MVA: UNDERPRIORITERT I SKATTEETATEN	107
<i>Ole Gjems-Onstad</i>	
KAPITTEL 7 VIRKNINGENE AV FELLESREGISTRERING FOR MERVERDIAVGIFT	123
<i>Cecilie Aasprong Dyrnes</i>	

INNHALDSOVERSIKT

KAPITTEL 8 HOLDINGSELSKAPERS RETT TIL FRADRAG FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT	140
<i>Cecilie Aasprong Dyrnes</i>	
KAPITTEL 9 MERVERDIAVGIFTSKOMPENSASJON: BOLIGER MED HELSEFORMÅL ELLER SOSIALE FORMÅL	157
<i>Cecilie Aasprong Dyrnes</i>	
KAPITTEL 10 MVA-KOMPENSASJON OG FORHOLDET TIL EØS-AVTALEN	178
<i>Ronny Rosenvold og Cecilie Aasprong Dyrnes</i>	
KAPITTEL 11 UTVALGTE DOMMER I MERVERDIAVGIFT FRA EU-DOMSTOLEN	192
<i>Cecilie Aasprong Dyrnes</i>	
KAPITTEL 12 INTERNASJONAL TRANSPORT	220
<i>Magnus Lyslid</i>	
KAPITTEL 13 AVGIFTSFRITAK VED LEVERING AV DRIVSTOFF TIL ULIKE FARTØY	243
<i>Roar Frydenlund</i>	
KAPITTEL 14 OVERSIKT LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER ÅRENE 2001–2014	278
<i>Cecilie Aasprong Dyrnes</i>	
KAPITTEL 15 BI-DOMMEN: OMSETNINGSBEGREP	284
<i>Ole Gjems-Onstad</i>	
LITTERATUR	296
FORFATTEROMTALER	298

Innholdsfortegnelse

KAPITTEL 1 MANGFOLDIG OG INTERNASJONALT RETTSOMRÅDE	17
<i>Ole Gjems-Onstad</i>	
KAPITTEL 2 SEKSUELLE TJENESTER	19
<i>Anders Mikelsen</i>	
2.1 Innledning	19
2.2 Er salg av seksuelle tjenester skattepliktig?	20
2.2.1 Innledning	20
2.2.2 Skatteplikt for ulovlig virksomhet	20
2.2.3 Nærmere om skatteplikt ved salg av seksuelle tjenester	21
2.3 Er salg av seksuelle tjenester avgiftspliktig?	26
2.3.1 Innledning	26
2.3.2 Avgiftsplikt ved ulovlig omsetning	27
2.3.3 Nærmere om avgiftsplikt ved salg av seksuelle tjenester	28
2.4 Kan skatte- og avgiftsplikt for prostitusjon komme i strid med straffelovens bestemmelser?	30
2.5 Avslutning	32
2.6 Etterord	32
2.6.1 Oslo tingretts dom av 16. desember 2014	32
2.6.2 Dommens vekt som avklarende rettskilde	34
KAPITTEL 3 MERVERDIAVGIFT OG FAST EIENDOM	
– TRE KONTROVERSIELLE PROBLEMSTILLINGER	35
<i>Agnete Haugerud</i>	
3.1 Innledning	35
3.2 Problemstillingene	35
3.3 Fellesregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør	36

INNHOILDSFORTEGNELSE

3.3.1	Fellesregistrering	36
3.3.2	Tilbakegående avgiftsoppgjør	37
3.3.3	Sammenhengen mellom tilbakegående avgiftsoppgjør og fellesregistrering	38
3.3.4	SKDs fellesskriv av 29. september 2011	39
3.3.5	Mitt syn på SKDs fellesskriv	39
3.3.6	Betydning for eiendomsbransjen	40
3.3.7	Uheldige konsekvenser av SKDs syn	40
3.3.8	Praksis i etterkant av fellesskrivet	41
3.3.9	SKDs nye fellesskriv av 16. juni 2014	41
3.3.10	Oppsummering	42
3.4	Frivillig registrering og tidsmessig delt bruk hos leietaker	43
3.4.1	Innledning	43
3.4.2	Faktum og saksgang i den konkrete saken	43
3.4.3	Rettskildebildet	44
3.4.4	<i>Merverdiavgiftshåndboken</i> og andre uttalelser fra SKD	46
3.4.5	SKDs fellesskriv av 19. mai 2014	49
3.4.6	Øvrig forvaltningspraksis	51
3.4.7	Praktiske reelle hensyn	51
3.4.8	Oppsummering	52
3.5	Fisjon av utleieeiendom med igangsatte byggeprosjekter	52
3.5.1	Innledning	52
3.5.2	Bakgrunnsretten	54
3.5.3	Rettskildebildet knyttet til overdragelse av tilbakeføringsplikt ...	56
3.5.4	SKDs BFU	57
KAPITTEL 4 INNFØRSEL AV FJERNLEVERBARE TJENESTER		64
<i>Roy Kristensen</i>		
4.1	Fjernleverbare tjenester generelt	64
4.1.1	Innledning og bakgrunn	64
4.1.2	Formål og provenyvirkninger	66
4.1.3	Innførsel av fjernleverbare tjenester B2C	66
4.1.4	System for avgiftsberegning av fjernleverbare tjenester B2B	67
4.1.5	Avgiftssubjektet ved innførsel av fjernleverbare tjenester	68
4.1.6	Hva er fjernleverbare tjenester?	70
4.1.7	Kravet til kjøp av tjenester	72
4.1.8	Betydningen av stedet der tjenesten er til bruk	73
4.1.9	Omgåelsesregel	73
4.1.10	Oppsummering	78
4.2	Elektroniske tjenester	79
4.2.1	Innledning og bakgrunn	79
4.2.2	Hva som omfattes av avgiftsplikten	79
4.2.3	Betydningen av stedet der tjenesten er til bruk	80

4.2.4	System for avgiftsberegning av fjernleverbare tjenester B2C	81
4.2.5	Bestemmelsene om registreringsplikt i Norge	82
4.2.6	Bestemmelsene om bokføring og rapportering	83
4.2.7	Oppsummering	84
 KAPITTEL 5 OVERFØRING AV FJERNLEVERBARE TJENESTER OVER LANDEGRENSENE MELLOM ENHETER/SELSKAPER I SAMME RETTS- OG AVGIFTSSUBJEKT		 86
<i>Phuong Ngoc Lam</i>		
5.1	Innledning	86
5.2	Innførsel av fjernleverbare tjenester	87
5.3	Enhetsregistrering – mval. § 2-2 (1)	87
5.4	Fellesregistrering etter norsk intern rett	88
5.4.1	Vilkår for fellesregistrering	88
5.4.2	Virkning av fellesregistrering	89
5.5	Fellesregistrering etter EU-rett, herunder engelsk intern rett	90
5.5.1	Vilkår for fellesregistrering etter EU-retten	90
5.5.2	Vilkår for fellesregistrering etter engelsk intern rett	90
5.5.3	Virkningene av fellesregistrering etter engelsk intern rett	91
5.5.4	Sammenligning av virkningene etter norsk og engelsk intern rett	91
5.6	EU-momspakken («VAT Package»)	91
5.7	Avgiftsbehandling av fjernleverbare tjenester mellom enheter/selskaper i samme retts- og avgiftssubjekt	92
5.7.1	BFU 7/11	92
5.7.2	Overføring av tjenester fra utenlandsk hovedkontor til norsk filial	93
5.7.3	Like transaksjoner behandles likt?	94
5.7.4	Fellesregistrering i England og avgiftsplikt i Norge	97
5.7.5	Omgåelsesbestemmelse i forhold til kriteriet «dokumentere»	97
5.7.6	Merverdiavgift – veiledning til næringsdrivende	100
5.8	Noen eksempler	100
5.8.1	Eksempel 1: tilsvarende selskapsstruktur etablert i Norge	100
5.8.2	Eksempel 2: speilvendt selskapsstruktur	102
5.8.3	Ny EU-dom – C-7/13 (Skandia)	104
 KAPITTEL 6 MVA: UNDERPRIORITERT I SKATTEETATEN		 107
<i>Ole Gjems-Onstad</i>		
6.1	Europas enkleste omsetningsoppgave?	107
6.2	Inkonsekvent lovgiver: forslaget om øket avgiftsfri grense for privat innførsel av varer	109
6.3	Elektroniske tjenester fra utlandet – snudd avregning	110
6.3.1	Lovtekniske uferdigheter	110
6.3.2	Mangelfull oppfølging	111

INNHALDSFORTEGNELSE

6.4	Forenklet registreringsordning	113
6.4.1	Avgiftsplikt på overtid	113
6.4.2	Forenklet registreringsordning	114
6.4.3	Mer å hente	115
6.4.4	Internasjonalt samarbeid	117
6.5	Elektronisk «tjenesteimperialisme»?	118
6.5.1	Ikke varefritak for elektroniske tjenester	118
6.5.2	Elektroniske tjenester mot tjenesteunntak	119
6.5.3	Særlig om undervisningstjenester	120
6.5.4	En utfordring som ikke blir borte	122

KAPITTEL 7 VIRKNINGENE AV FELLESREGISTRERING

FOR MERVERDIAVGIFT	123
--------------------------	-----

Cecilie Aasprong Dyrnes

7.1	Innledning	123
7.2	Konserntankegangen	124
7.3	Avgiftssubjekt	125
7.4	Beregning og oppkreving av merverdiavgiften	127
7.5	Rapportering og betaling av merverdiavgiften	128
7.6	Solidaransvar for betaling av merverdiavgift	128
7.7	Forholdet til frivillig registrering	130
7.8	Adgangen til å ta ut søksmål	130
7.9	Korrigerende av tidligere avgiftsoppgjør	131
7.10	Fradragsrett for inngående merverdiavgift i fellesregistrering	132
7.11	Tilbakegående avgiftsoppgjør ved fellesregistrering	136
7.12	Forholdet til justeringsreglene	137
7.13	Uttaksmerverdiavgift	138
7.14	En rettslig fiksjon til besvær?	139

KAPITTEL 8 HOLDINGSSELSKAPERS RETT TIL FRADRAK

FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT	140
------------------------------------	-----

Cecilie Aasprong Dyrnes

8.1	Innledning	140
8.2	Morselskap, holdingselskap, konsernspiss	140
8.3	Finansielt vs. industrielt eierskap, passive vs. aktive holdingselskaper	141
8.4	Begrepsforvirring	142
8.5	Hvorfor diskusjon nå og ikke tidligere?	143
8.6	Transaksjonskostnader og andre kostnader	144
8.7	Grunnleggende forutsetninger for avgiftsplikt og fradragsrett	144
8.7.1	Omsetningsbegrepet	144
8.7.2	Hovedregelen om fradragsrett	145
8.7.3	Høyesteretts tolkning	145

8.8	Rettspraksis om holdingselskaper	150
8.8.1	Et fugleperspektiv	150
8.8.2	HPG-dommen	150
8.8.3	Telenor-dommen	152
8.8.4	Rasmussen-dommen	153
8.9	EU-domstolens dom C-16/00 (Cibo)	155
8.10	Oppsummering	156

KAPITTEL 9 MERVERDIAVGIFTSKOMPENSASJON:

BOLIGER MED HELSEFORMÅL ELLER SOSIALE FORMÅL	157
---	------------

Cecilie Aasprong Dyrnes

9.1	Innledning	157
9.2	Rettsgrunnlaget	158
9.3	Kommunal utleie av boliger	158
9.4	Kompensasjonsforskriften (fkompl.) § 7	159
9.5	Begrepsforvirring	160
9.6	Kravet om særskilt tilrettelegging	163
9.6.1	Generelt	163
9.6.2	«Husbankboliger»	167
9.6.3	Nærhet til et lovpålagt helse- eller sosialtilbud	168
9.7	Alta-dommen	170
9.8	Særleg om private utbyggeres utleie til kommunene	174
9.9	Dokumentasjonskrav	175
9.10	Et komplekst tema	176

KAPITTEL 10 MVA-KOMPENSASJON

OG FORHOLDET TIL EØS-AVTALEN	178
---	------------

Ronny Rosenvold og Cecilie Aasprong Dyrnes

10.1	Innledning	178
10.2	Begrensningens ordlyd	179
10.3	EØS-avtalens artikkel 61 (1)	180
10.4	Bakgrunnen for lovendringen: ESAs vedtak i sak nr. 155/07/COL	180
10.5	Hva er økonomisk aktivitet som kan påvirke samhandelen?	182
10.5.1	Utgangspunktet for vurderingen	182
10.5.2	Helse- og sosialsektoren	183
10.5.3	Utdanning	185
10.5.4	Kultur og idrett	186
10.5.5	Småbåthavner	190
10.5.6	Et kompliserende element i norsk avgiftsrett	191

KAPITTEL 11 UTVALGTE DOMMER I MERVERDIAVGIFT

FRA EU-DOMSTOLEN	192
-------------------------------	------------

Cecilie Aasprong Dyrnes

11.1 Innledning	192
11.2 Hvilken relevans har praksis fra EU-domstolen?	193
11.3 Omtale av utvalgte dommer fra EU-domstolen	194
11.3.1 Utvalget	194
11.3.2 Holdingselskapers avgiftsforhold	194
11.3.3 Hovedkontor og filial	201
11.3.4 Omsetningsbegrepet	204
11.3.5 Unntaket for finansielle tjenester	206
11.3.6 Sammensatte ytelser	217

KAPITTEL 12 INTERNASJONAL TRANSPORT	220
--	------------

Magnus Lyslid

12.1 Innledning	220
12.2 Rettslig utgangspunkt	220
12.2.1 Avgiftsmessig status for transporttjenester	220
12.2.2 Mval. 1969	225
12.2.3 Samtrafikk – fortsatt en kilde til konflikt?	226
12.2.4 Kabotasetransport – et økende problem?	230
12.2.5 Refusjonsreglene – historikken frem til høringsnotatet om de nye refusjonsreglene for utenlandske transportører	236
12.3 Regelverket i EU	238
12.3.1 Utgangspunkter	238
12.3.2 Persontransport B2B og B2C	240
12.3.3 Varetransport B2C som ikke går mellom EU-land	240
12.3.4 Varetransport B2C som går mellom EU-land	240
12.3.5 Varetransport B2B som går mellom EU-land	241
12.3.6 Varetransport B2B som ikke går mellom EU-land	242

KAPITTEL 13 AVGIFTSFRITAK VED LEVERING AV DRIVSTOFF TIL ULIKE

FARTØY	243
---------------------	------------

Roar Frydenlund

13.1 Innledning	243
13.2 Problemstilling og rettsgrunnlag	243
13.3 Kort om rettskildesituasjonen på særavgiftsområdet	244
13.4 Avgiftsreglene for drivstoff til fartøy	246
13.4.1 Særavgiftsregelverket	246
13.4.2 Merverdiavgiftsregelverket	249

13.5 Avgiftsfritak for drivstoff til skip i utenriks fart mv.	250
13.5.1 Generelt	250
13.5.2 Skip i utenriks fart (saf.)	251
13.5.3 Merverdiavgiftslovens bestemmelser	259
13.5.4 Sammenlikning	264
13.6 Avgiftsfritak for drivstoff til fiske- og fangstfartøy i fjerne farvann	267
13.6.1 Særavgifter	267
13.6.2 Merverdiavgift	268
13.7 Avgiftsfritak for drivstoff til spesialskip i petroleumsvirksomheten mv.	269
13.7.1 Generelt	269
13.7.2 Særavgifter	269
13.7.3 Merverdiavgift	271
13.7.4 Sammenlikning	273
13.8 Ytterligere dokumentasjon av særavgifter i avgiftsoppgaven	273
13.8.1 Særavgifter og kodebruk	273
13.9 Avsluttende kommentarer	276

KAPITTEL 14 OVERSIKT LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER ÅRENE

2001–2014	278
-----------------	-----

Cecilie Aasprong Dyrnes

KAPITTEL 15 BI-DOMMEN: OMSETNINGSBEGREP

Ole Gjems-Onstad

15.1 Ikke-anket dom Oslo tingrett 21. mars 2013	284
15.2 Bls dårlige leieavtale	284
15.3 Tilskudd og omsetningsbegrep	288
15.4 Andre utfordringer	290
15.4.1 Habilitetsspørsmål	290
15.4.2 Forsøk på dialog	293
15.4.3 Tilleggsavgift for et mindre sidebeløp	294
15.4.4 Klagenemnda som bortkastet omvei	295

LITTERATUR	296
------------------	-----

FORFATTEROMTALER	298
------------------------	-----

Mangfoldig og internasjonalt rettsområde

Ole Gjems-Onstad

Mange undrer seg over hvordan selskapsbeskatningen vil se ut i fremtiden, og enkelte spør om den overhodet vil finnes. Satser og proveny er på vei ned. Derimot er få, om noen, i tvil om at merverdiavgiften vil ha en stor, kanskje voksende, betydning. Det er en robust skatteform, kostnadseffektiv og med godt vern mot utenlandsk skattekonkurranse og tilpasning.

Slik boken avspeiler, er merverdiavgiften et stadig mer mangfoldig rettsområde med utfordrende internasjonale problemstillinger og grensesnitt.

At boken åpner med et kapittel om moms på seksuelle tjenester (kapittel 2), savner nok en åpenbar faglig begrunnelse, men bør ikke betraktes som et forfeilet forsøk på å konkurrere med VG. Problemstillingen avspeiler at også momsen er gjenstand for skiftende holdninger og har interessante linjer mot inntektsskatten. Unntak i gråsoner kan også fremby unnskyldninger for å holde unna inntekter som stammer fra andre kilder.

Fast eiendom er i konstant fokus. Reglene endres nærmest hele tiden, beløpene kan bli betydelige, og planlegging og oppdatert rådgivning er nødvendig. Kapittel 3 ser merverdiavgift på fast eiendom fra en slik rådgiver- og planleggingssynsvinkel, og tar for seg tre kontroversielle og praktiske viktige problemstillinger

Merverdiavgiftens krevende internasjonale og teknologiske dimensjon avspeiles i reglene om elektroniske tjenester. Tilknyttede problemstillinger behandles i

kapittel 4–6. I kapittel 6 spørres det også om lovgiver og avgiftsmyndigheter underprioriterer merverdiavgiften.

Moderne næringsvirksomhet organiseres i selskaper, som igjen ofte er del av konserner. Kapittel 7 tar opp en del utfordringer ved fellesregistrering, mens kapittel 8 diskuterer det omtvistede spørsmålet om holdingselskapers fradragsrett for inngående MVA.

En del av kompleksiteten i merverdiavgiftsretten skyldes at avgiften ikke bare skal finansiere offentlig sektor, men også ivareta en nøytralitet som bl.a. sikrer at momsen ikke stimulerer til at offentlig sektor øker uforholdsmessig fordi egenproduksjon er billigere avgiftsmessig. Merverdiavgiftskompensasjonsloven skal bidra til en slik nøytralitet for kommunal sektor, men har samtidig bidratt til en sterk komplisering av regelverket. Man kan f.eks. trygt opplyse studenter om at de får kompensasjonsloven til eksamen. En rekke oppgaver innen den loven forutsetter at man behersker sentrale deler av merverdiavgiftslovgivningen. Kapittel 9 om helse- og sosialboliger tar for seg viktig ny rettspraksis og avgrensningsspørsmål om kompensasjonsloven, mens kapittel 10 tar opp de utfordringer momskompensasjon reiser i forhold til statsstøtteregele i EØS-avtalen.

Siden Norge ikke er med i EU, er det noe åpent hvilken vekt dommer fra EU-domstolen har for tolkningen av den norske merverdiavgiftsloven. Men ingen er i særlig tvil om at de til tider kan ha stor eller avgjørende betydning, og ofte vil være av interesse. Kapittel 11 trekker frem noen av de dommene fra EU-domstolen som ansees mest relevant for norsk merverdiavgiftsrett.

Varer transporteres over landegrenser. Avgiftsplikten for slike transporttjenester har vært omtvistet, til dels lite belyst, og analyseres i kapittel 12.

Et tilgrensende rettsområde til merverdiavgiften er særavgifter. Et spesialområde gjelder avgiftsfritak ved levering av drivstoff til ulike fartøy. I kapittel 13 belyses reglene for både særavgifter og merverdiavgift og det trekkes frem at reguleringen virker unødvendig forskjellig.

Merverdiavgiften er i stadig utvikling. Kapittel 14 med en tabellarisk oversikt over lov- og forskriftsendringer 2001–2014 kan hjelpe til å holde oversikten.

Kapittel 15 om omsetningsbegrepet og BI-dommen kan sees som et slags postskript.

Seksuelle tjenester

Anders Mikelsen

2.1 Innledning

Oslo tingrett avsa 19. juni 2013¹ en dom om skatte- og avgiftsplikt på eskortetjenester i form av massasje, striptease, seksuelle tjenester mv. Bakgrunnen for saken var at politiet ved etterforskningen av en straffesak mot den prostituerte ektefelle avdekket betydelige kontantbeløp og bankinnskudd tilhørende henne. Hun ble etterlignet for skatt for årene 2006 til 2009, og det ble beregnet merverdiavgift på omsetning av tjenestene for årene 2006 til 2010. Hun ble ilagt 60 % tilleggsskatt og 60 % tilleggsavgift. Det ble avholdt utleggsforretning til sikring av et krav på kr 1 230 174.

Hun gikk til sak mot staten v/Skatt øst. Oslo tingrett opprettholdt vedtakene med unntak av vedtakene om tilleggsskatt og tilleggsavgift. Dommen er rettskraftig. Siden tingretten kom til at salg av seksuelle tjenester både var skatte- og avgiftspliktig, ble det ikke nødvendig for retten å skille mellom seksuelle tjenester og øvrige tjenester.

Skattemyndighetene har tidligere i all hovedsak unnlatt å håndheve skatte- og avgiftsplikt overfor prostituerte. Det er derfor nærliggende å forstå vedtaket slik at skattemyndighetene nå har besluttet å innskjerpe håndhevingspraksis. Prostituerte må være forberedt på at skatte- og avgiftsplikt vil bli håndhevet på lik linje med andre virksomhetsutøvere. Som avklarende rettskilde har imidlertid en dom fra tingretten beskjeden vekt.

1 TOSLO-2012-196791. Også inntatt i Utv 2013 s. 1521.

2.2 Er salg av seksuelle tjenester skattepliktig?

2.2.1 Innledning

Fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester i virksomhet er skattepliktig, jf. skatteloven (sktl.) § 5-30. Ordlyden er generell, og omsetning av seksuelle tjenester omfattes av en alminnelig språklig forståelse.

Før jeg går nærmere inn på spørsmålet om skatteplikt for omsetning av seksuelle tjenester, vil jeg se nærmere på spørsmålet om skatteplikt for ulovlig virksomhet. Omsetning av varer og tjenester som ikke lovlig kan omsettes (ulovlig virksomhet), typisk narkotikavirksomhet, helerivirksomhet, torpedovirksomhet og hallikvirksomhet, omfattes også av ordlyden. Hvis det er grunnlag for å tolke loven innskrenkende ved ulovlig virksomhet, blir spørsmålet om tilsvarende innskrenkende tolkning kan tenkes ved salg av seksuelle tjenester.

2.2.2 Skatteplikt for ulovlig virksomhet

Spørsmålet om skatteplikt for ulovlig virksomhet er lite avklart i norsk rett. Utgangspunktet synes å være at inntekter som mottas ved omsetning av varer eller tjenester som ikke lovlig kan omsettes, er skattepliktige med mindre det er klart at fordelene vil bli inndratt.² Unntak fra skatteplikt synes imidlertid aktuelt der særlige grunner knyttet til det enkelte typetilfelle med styrke taler for en innskrenkende tolkning.³

Det kan argumenteres for at den som driver en ulovlig virksomhet, bør betale skatt av sin samfunnsskadelige virksomhet. Innvendingen er imidlertid at det er nettoinntekten som er gjenstand for beskatning.⁴ Hvis narkotikaselgeren eller leiemorderen skal betale skatt av sine inntekter, må de også ha fradragrett for kostnader til innkjøp av narkotika, drapsvåpen osv. En selektiv anvendelse av enkelte deler av skatteloven (skatteplikten), men ikke andre (fradragretten), kunne ha gode grunner for seg, men krever i så fall en lovendring.⁵

Skattbar inntekt er pensjonsgivende, og gir dermed rett til sykepenger, uførepensjon, tilleggspensjon osv. Det ville virke klart støtende om de som driver

2 Jf. Rt. 1949 s. 743 og Frederik Zimmer (2014): *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, s. 140.

3 Jf. Rt. 1994 s. 1416 (obiter dictum) og Utv 1999 s. 200 (uttalelse fra Finansdepartementet av 8. september 1998). Motsatt Frederik Zimmer (2014): *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, s. 140.

4 Jf. sktl. § 6-1.

5 Jf. Ole Gjems-Onstad (1984): *Avskrivninger*, Oslo, s. 386 flg.