



Oslo fylkesskattekontor

Saksbehandler
Bjørn Christian Tøvsen

Deres dato
10.08.2006

Vår dato
22.09.2006

Telefon
24 14 84 00

Deres referanse
Karl Aa

Vår referanse
2006/411438 /FSK03-
AVJ/BCT/BM

GeoScale AS
Postboks 9263 Grønland
0134 Oslo

U.Off. Offvl. § 5 a, mval. § 7

Org. nr. 883 773 322 MVA – GeoScale AS – Forespørsel vedrørende den avgiftsmessige behandlingen av vederlagsfri tjenesteyting, jf. mval. § 14 – Søknad om fritak etter mval. § 70

Det vises til Deres brev av 26. juli 2006, oversendt Oslo fylkesskattekontor fra Skattedirektoratet den 23. august 2006, samt telefonsamtale den 13. september 2006.

Etter det opplyste driver GeoScale AS med utvikling av nye metoder for industrialisering. I denne prosessen lages digitale og fysisk modeller av byer med et ønske og en målsetning om å utvikle løsninger som er mer effektive enn de eksisterende.

Det opplyses videre at selskapet er helt i startfasen og uten ansatte. Driften støttes derfor av ulønnet arbeidskraft fra selvstendige, utenforstående bidragsytere. Selv om bidragsyterne ikke fakturerer for sitt arbeid, informerer GeoScale om at det foreligger opsjonsavtaler som vil tenkes å bli gjort gjeldende dersom virksomheten i fremtiden viser positive resultater.

Det opplyses videre at selskapets FoU-virksomhet i utgangspunktet skulle være omfattet av en støtteordning ved navn "SkatteFUNN". Ordningen ble opprettet for å stimulere samfunnet til nyskapning i bedrifter, som er ment å skape grunnlag for tilvekst av arbeidsplasser, som igjen vil generere inntekter for staten ved hjelp av inntektsbeskatning.

Den ovennevnte SkatteFUNN-ordningen viste seg i ettertid ikke å være så omfattende som forespeilet, og det ble opprettet en kompensasjonsordning for ubetalt egeninnsats for årene 2002 til 2004. Ordningen er administrert av Konkurransetilsynet, og utbetalinger skjer på bakgrunn av innsendelse av timelister fra de selvstendige bidragsyterne gjennom den FoU-virksomhet disse er tilknyttet.

Det opplyses videre at en av bidragsyterne har vært i kontakt med advokat, og har blitt fortalt at hans aktivitet vil være gjenstand for uttakavgift etter merverdiavgiftsloven, da hans tjenester er levert utenfor arbeidsforhold og uten noen form for fakturering. Bidragsyteren jobber ut i fra et enkeltpersonforetak, som driver annen virksomhet for øvrig.

På denne bakgrunn søker GeoScale AS, på vegne av sine bidragsytere, om et generelt fritak for slik uttakavgift etter merverdiavgiftsloven § 70 ved vederlagsfri tjenesteyting til FoU-virksomheter omfattet av den ovennevnte kompensasjonsordningen. Begrunnelsen for søknaden er opplyst å være at det vil virke urimelig å belaste slike bidragsytere med merverdiavgift, da avgiften i slike tilfeller vil representere en endelig kostnad. Belastning vil

Postadresse
Fred Olsensgt. 11
0152 Oslo
oslo.fsk@skatteetaten.no

Kontoradresse
Fred Olsensgt. 11
Org. nr: 974 761 300

Sentralbord
24 14 84 00
Telefaks
22 42 03 06



resultere i at færre ønsker å hjelpe bedrifter som GeoScale AS i startfasen, og målsetningen med kompensasjonsordningen, tilvekst av arbeidsplasser, vil således bli rammet.

Fylkesskattekontorets merknader:

Hovedregelen er at all omsetning av varer og tjenester i Norge er merverdiavgiftspliktig, jf. lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 (mval) § 13, med mindre noe annet er særlig bestemt i merverdiavgiftsloven, annen lovgivning eller Stortingets årlige vedtak om avgiften, jf. mval. § 1.

Ad uttaksavgift:

Den generelle merverdiavgiftsplikten etter mval. § 13, jf. § 1 gjelder ved *omsetning* av varer og tjenester, jf. mval. § 3. En registrert næringsdrivende skal imidlertid selv beregne og betale merverdiavgift i de tilfeller det tas ut en vare eller en tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven, jf. mval. § 14 første ledd.

Det legislative hensyn bak å avgiftsbelegge uttak er at en næringsdrivende normalt vil ha fradragsført inngående merverdiavgift på varer eller tjenester som er anskaffet til bruk i den avgiftspliktige virksomheten (til videre omsetning eller annen bruk innenfor den registrerte virksomheten). Forutsetningen for denne fradragsretten brytes dersom varen eller tjenesten i stedet blir brukt til private formål eller andre formål som faller utenfor loven.

Vederlagsfri tjenesteyting vil på denne bakgrunn være avgiftspliktig som uttak såfremt tjenesten ikke er unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde eller fritatt fra den generelle avgiftsplikten for øvrig. Det er imidlertid en forutsetning for avgiftsplikt etter mval. § 14 første ledd at det dreier seg om en tjeneste som har tilknytning til virksomhetens normale næringsutøvelse, m.a.o. at tjenesten er av et slag som omfattes av de vanlige gjøremål innen virksomhet. Denne forutsetningen har sammenheng med begrunnelsen for å avgiftsbelegge uttak. Dersom tjenesten ikke har en nær og naturlig tilknytning til virksomhetens avgiftspliktige omsetning, vil ikke den næringsdrivende ha fradragsført inngående avgift på kostnader i forbindelse med utøvelsen.

Det skal videre ikke beregnes avgift ved uttak dersom varen eller tjenesten er til bruk i annen avgiftspliktig virksomhet, enten innenfor egen registrert næringsvirksomhet eller i et annet avgiftssubjekt som er registrert etter merverdiavgiftsloven. Bestemmelsens andre ledd oppstiller imidlertid et unntak fra dette utgangspunktet i de tilfeller varer eller tjenester fra virksomheten brukes til en rekke angitte formål.

Fylkesskattekontoret er ikke forelagt opplysninger som skulle tilsi at den aktuelle tjenesteytingen faller inn under unntaket i mval. § 14 annet ledd.

Fylkesskattekontoret antar på denne bakgrunn at vederlagsfri tjenesteyting i foreliggende sak ikke skal uttaksberegnes i de tilfeller tjenesten leveres til et annet avgiftssubjekt som er registrert i avgiftsmanntallet. Næringsdrivende bidragsytere skal således ikke betale uttaksavgift etter mval. § 14 når disse yter vederlagsfrie tjenester overfor GeoScale AS.



Ad avgiftspliktig omsetning:

Det forhold at bidragsyterne har inngått avtaler med selskapet om rett til medeierskap på et fremtidig tidspunkt som vederlag for sitt ulønnede arbeid, reiser imidlertid etter fylkesskattekontorets oppfatning et spørsmål om det i foreliggende sak faktisk foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Uttrykket "omsetning" i mval. § 13 omfatter både levering av varer og ytelse av tjenester mot vederlag, jf. mval. § 3. For at en aktivitet skal anses som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand må det foreligge en gjensidig bebyrdende avtale mellom i det minste to parter, dvs. ytelse mot ytelse. Som vederlag regnes ikke bare vanlige betalingsmidler, men enhver godtgjørelse av økonomisk verdi, f.eks. varer eller tjenester.

Formålet med mval. § 3 er å avgrense hvilke transaksjoner som faller inn under merverdiavgiftslovens virkeområde, ikke å gi en generell definisjon av begrepet omsetning.

Spørsmålet i foreliggende sak blir om den underliggende opsjonsavtalen mellom de enkelte bidragsyterne og GeoScale AS i realiteten medfører at tjenesteytingen omsettes i merverdiavgiftslovens forstand.

Finansdepartementet uttalte i brev av 14. mai 2002 til Skattedirektoratet vedrørende advokat tjenester at når krav på vederlag avhenger av en hendelse eller betingelse, skal en slik betalingsavtale, under visse forutsetninger, anses som en motytelse etter mval. § 3. Ved at slike avtaler anses som en egen betalingsform, skal ikke slik aktivitet betraktes som en uttakssituasjon, men omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Fra Finansdepartementets brev hitsettes:

"Når det gjelder tjenester av typen "no cure, no pay" er vi av den oppfatning at det ikke skal beregnes merverdiavgift som ved uttak ved slike avtaler. Slike avtaler innebærer at en klient kun skal betale omkostninger for en advokats ytelser dersom saken vinnes, typisk for retten. Dersom saken tapes vil ikke advokaten ha krav på vederlag for det utførte arbeidet. Slik vi forstår det, vil advokaten for å kompensere for tapssituasjonene prise tjenestene høyere ved no cure, no pay-avtaler enn ved eksempelvis avtaler basert på timebasis. Dette medfører at advokaten mottar et høyere vederlag når en sak vinnes i en no cure, no pay-avtale enn ved en tilsvarende sak basert på timesbetaling.

Det er vår oppfatning at no cure, no pay-avtaler må betraktes som en måte å prise tjenestene på, med andre ord at det benyttes en spesiell form for prisfastsettelsesteknikk. Vederlaget settes lik null dersom saken tapes, mens vederlaget settes tilsvarende høyt dersom saken vinnes. Slike avtaler gir på denne måten dermed også uttrykk for en risikofordeling mellom partene. Vi betrakter altså dette som en egen betalingsform og derfor ikke som en uttakssituasjon. Forutsetningen for vår betraktning er at no cure, no pay-avtaler er utformet rent kommersielt og at de ikke inneholder noe gaveelement eller at de benyttes i reklameøyemed."

I foreliggende sak vil krav på vederlag i form av eierskap i mottakerselskapet avhenge av at virksomheten gir positive resultater slik at opsjonsavtalen blir gjort gjeldende av



bidragsyterne. Fylkesskattekontoret antar på denne bakgrunn at forholdet må likestilles med "no cure, no pay"-betalingsformen for advokattjenester. Tjenesteytingen bør derfor anses som avgiftspliktig omsetning etter mval. § 13, jf. §§ 3 og 1, og ikke som en uttakssituasjon etter mval. § 14.

Registrerte næringsdrivende som yter tjenester i form av arbeidsinnsats i GeoScale AS, og som har undertegnet en opsjonsavtale om fremtidig eierskap i selskapet, skal således beregne, oppkreve og betale merverdiavgift på vederlaget for sine tjenester. GeoScale AS, som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, vil videre kunne fradragsføre inngående avgift i sine omsetningsoppgaver. Merverdiavgiften blir således ingen endelig kostnad for noen av partene.

Ad verdsettelse:

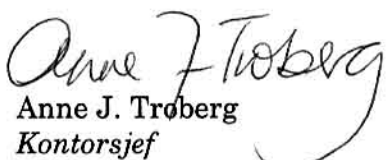
Når vederlaget, som i foreliggende sak, består i annet enn vanlige betalingsmidler, skal verdsettelsen skje etter alminnelig omsetningsverdi, jf. mval. § 19. Fylkesskattekontoret antar at et eierskap i selskapet vil gis i samsvar med den arbeidsinnsats som er ytt overfor selskapet. Vederlaget kan således fastsettes på bakgrunn av alminnelig omsetningsverdi av den arbeidsinnsats som ytes ved hjelp av den enkelte bidragsyters egne kalkyler og timelister.

Ad tidfesting / periodisering:

Når det gjelder utstedelse av salgsdokument og oppkreving av merverdiavgift, skal dette i utgangspunktet skje senest en måned etter levering, jf. mval. § 44 første ledd og bokføringsforskriften § 5-2-2. Finansdepartementet uttalte imidlertid i ovennevnte brev at i de tilfeller krav på vederlag avhenger av en hendelse/betingelse, vil ikke inntekten være opptjent før hendelsen/betingelsen inntreffer/oppfylles, og inntekten skal da ikke tidfestes før det tidspunkt krav på vederlag oppstår, jf. realisasjonsprinsippet. Salgsdokument skal i slike tilfeller ikke utstedes og avgift ikke oppkreves før dette tidspunkt, og avgiftsmessig periodisering følger da fakturadatoen, jf. mval. § 32 og Merverdiavgiftshåndboken 4. utgave 2006 s. 525.

Fylkesskattekontoret finner på denne bakgrunn ikke å kunne behandle Deres henvendelse som en søknad om fritak etter mval. § 70, da de rettslige konsekvensene av bidragsyternes aktivitet ikke samsvarer med de som ligger til grunn for søknaden.

Med hilsen


Anne J. Trøberg
Kontorsjef

Avgiftsavdelingen, juridisk seksjon


Bjørn Christian Tøvsen