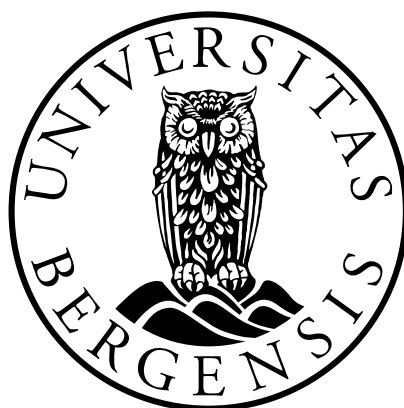


Fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer

Kandidatnummer: 63

Antall ord: 13 410



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

01. juni 2018

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	1
1 INNLEDNING	3
1.1 TEMA OG PROBLEMSTILLING	3
1.1.1 EN KORT REDEGJØRELSE AV MERVERDIAVGIFTSORDNINGEN OG RETTEN TIL FRADRAG	4
1.1.2 MERVERDIAVGIFTENS HISTORIE	6
1.2 PROBLEMSTILLINGENS AKTUALITET	6
1.3 METODE OG RETTSKILDEBILDE	8
1.4 DEFINISJONER	8
2 HOVEDREGEL OM FRADRAGSRETT	10
2.1 MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 8-1	10
2.2 SUBJEKTIVE, OBJEKTIVE OG FORMELLE VILKÅR	10
2.2.1 SUBJEKTIVE VILKÅR – “[E]T REGISTRERT AVGIFTSSUBJEKT”	10
2.2.2 OBJEKTIVE VILKÅR – “TIL BRUK I [...] VIRKSOMHETEN”	12
2.2.3 FORMELLE VILKÅR	13
3 RETTSPRAKSIS	14
3.1 HØYESTERETTSAVGJØRELSER	14
3.1.1 RT. 1985 s. 93 – SIRA-KVINA	14
3.1.2 RT. 2001 s. 1497 – NORWEGIAN CONTRACTORS	15
3.1.3 RT. 2003 s. 1821 – HUNSBEDT RACING	16
3.1.4 RT. 2005 s. 951 – PORTHUSET	18
3.1.5 RT. 2008 s. 932 – BOWLING 1	19
3.1.6 RT. 2008 s. 939 – TØNSBERG BOLIG	21
3.1.7 RT. 2010 s. 1184 – KRAGERØ RESORT	23
3.1.8 RT. 2012 s. 432 – ELKJØP	24
3.1.9 RT. 2015 s. 652 – TELENOR	26
3.1.10 HR-2017-1851-A – SKÅRER SYD	27
4 RETTSTILSTANDEN I DAG	30
4.1 ENDRET RETTSTILSTAND ETTER SKÅRER SYD-DOMMEN?	30
4.2 ER KJØP OG SALG AV AKSJER LIKESTILT?	32
4.2.1 FERD – OSLO TINGRETTS DOM AV 3. OKTOBER 2017	33
4.2.2 NORSKE SKOG – UTV-2016-1482	35

4.2.3	TØNSBERG BOLIG «2» – ET MODIFISERT FAKTUM	36
4.2.4	FERD- OG NORSKE SKOG-DOMMEN OPPSUMMERT	37
4.3	TIDSPUNKT FOR FELLESREGISTRERING	37
5	KONKLUSJON	39
5.1	SAMMENDRAG AV RETTSPRAKSIS	39
5.2	FORHOLDET TIL EU-RETEN	40
5.3	ENDELIG KONKLUSJON	41
	LITTERATURLISTE	43

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Den overordnede problemstillingen for avhandlingen er hvorvidt det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer.

Hovedregelen for fradrag for inngående merverdiavgift fremgår av merverdiavgiftsloven (mval.)¹ § 8-1. Fradragsrett forutsetter at det drives avgiftspliktig virksomhet.²

Spørsmålet om rett til fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer har vært, og er omstridt, særlig da grensen for fradragsrett kan være vanskelig å trekke i de tilfeller der en virksomhet driver både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Problemstillingen har vært gjenstand for mange tvister i rettsapparatet, og selv om flere av sakene har vært behandlet av Høyesterett³, anses rettstilstanden likevel ikke klar. Det er også grunnen til at jeg har valgt å skrive om dette temaet. I oppgaven vil jeg forsøke å oppsummere rettstilstanden på området, herunder gjøre rede for hvor grensen går for når det foreligger rett til fradrag for transaksjonskostnader, og når denne retten er avskåret.

Oppgavens hovedproblemstilling genererer flere underproblemstillinger, eksempelvis om det vil ha noe å si for retten til fradrag om det er tale om kjøp, eller salg av aksjer. Tidligere var det «normalt» ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift tilknyttet transaksjonskostnader ved *salg* av aksjer, mens ved *kjøp* av aksjer kunne det foreligge fradragsrett etter en nærmere vurdering.⁴ Dette skillet kan tilsynelatende ha blitt endret i lys av Høyesterettsavgjørelsen HR-2017-1851-A, heretter kalt Skårer Syd-dommen. Høyesterett kom her frem til at et holdingsselskap ikke hadde fradragsrett på kjøp av alle aksjene i et annet firma som drev med frivillig registrert utleievirksomhet. I samme dom uttalte Høyesterett at kjøp og salg av aksjer skal likestilles når det gjelder fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader, jf. avsnitt 28 og 47.

¹ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

² Se mval. § 2-1 første ledd

³ For eksempelvis: Rt. 2003 s. 1821, Rt. 2008 s. 832 og HR-2017-1851-A

⁴ Merverdiavgiftshåndboken, 13. utgave 2017 s. 749

Skårer Syd-dommen trekker i retning av at det ikke foreligger fradragsrett for transaksjonskostnader verken ved kjøp eller salg av aksjer. Det springende punktet i avhandlingen er hvorvidt det likevel kan tenkes tilfeller der skattepliktige vil ha rett til fradrag for transaksjonskostnader.

Oppgaven skal redegjøre for om det foreligger fradragsrett ved typetilfellet nevnt ovenfor, og dersom det foreligger fradragsrett skal det videre utredes for vilkårene som må være oppfylt for at den skattepliktige skal ha rett til fradrag. Oppgaven vil avgrenses mot transaksjonskostnader ved kjøp og salg av fast eiendom, og fradragsretten knyttet til dette.

Oppgaven skal i utgangspunktet foreta en rettsdogmatisk analyse, men vil også behandle den rettspolitiske siden. Sistnevnte særlig i lys av en EU-rettslig synsvinkel.

1.1.1 En kort redegjørelse av merverdiavgiftsordningen og retten til fradrag

Merverdiavgift er «en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester», jf. mval. § 1-1 første ledd. Den blir ofte betegnet som forbruksavgift (avgift på forbruk eller avgift på utgiftene ved forbruk)⁵, da det er sluttforbrukeren som skal betale avgiften. Selv om det kan være flere omsetningsledd før kostnaden tilfaller sluttforbrukeren, skal merverdiavgiften legges på for hvert ledd. Fradragsretten ble innført for å motvirke kumulasjon av avgift hos næringsdrivende. Med andre ord har avgiftspliktige næringsdrivende, gitt at vilkårene etter mval. § 8-1 er oppfylt, anledning til å trekke fra inngående merverdiavgift i sitt avgiftsoppgjør, slik at det ikke blir «avgift på avgift».

Denne forståelse kan også leses ut av Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 45:

«Merverdiavgiften som system tar prinsipielt sett sikte på å ramme forbruket ved en proporsjonal avgift på forbruket av varer og tjenester uten særbeskatning av næringslivets innkjøp av investeringsvarer og andre driftsmidler. Merverdiavgiften er en flerleddsavgift som i motsetning til det kumulative avgiftssystem begrenser avgiftsopprevingen på hvert enkelt omsetningsledd til *avgift av merverdien på det enkelte omsetningsledd* eller *differansen mellom innkjøps- og salgsprisen* på vedkommende ledd. Det totale avgiftsbeløp som oppkreves for en vare ved omsetning på de forskjellige ledd frem til den endelige forbruker, blir derved uavhengig av antallet omsetningsledd som passerer. Dersom avgiften skal oppnå den forutsatte

⁵ Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen: *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Oslo 2017 s. 29

avgiftsmessige nøytralitet på forbruket, må denne oppkreves på alle omsetningsledd og gjelde alle varer og tjenester, så vel rene forbruksvarer som investeringsvarer og andre driftsmidler for produksjon og omsetning. Merverdiavgiftens konkurransemessige nøytralitet oppnås gjennom den fradragsrett som de avgiftspliktige på de enkelte omsetningsledd forutsettes å ha for avgift på innkjøp til sin produksjons- og omsetningsvirksomhet (inngående avgift). Det hører til systemet at virksomheter som omsetter varer eller tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt, ikke skal ha denne fradragsrett. Avgift på innkjøp til slik virksomhet må således innkalkuleres i vedkommende virksomhets omkostninger. Den merverdiavgift som oppkreves på de enkelte omsetning[s]ledd under avgiftspliktig virksomhet, representerer således kun delvise forskudd på innbetaling av det totale avgiftsbeløp som forutsettes belastet den endelige forbruker ved salg fra siste ledd. Beskatningen i tidligere omsetningsledd har således prinsipielt sett ingen betydning for prisfastsettingen i dette siste omsetningsledd.» (Min kursivering)

Oppsummert kan det sies at fradragsretten ivaretar hensynet til nøytralitet mellom næringsdrivende, da det er «merverdien» som er grunnlaget for beregning og innbetaling av avgiften til staten, for hvert omsetningsledd.

I merverdiavgiftsloven fremgår det en rekke unntak og fritak⁶ fra hovedregelen om at all omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig.⁷ Kort forklart innebærer unntak at avgiftssubjektet er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, mens fritak er man avgiftspliktig med 0-sats. I tillegg til dette kan det heller ikke kreves fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til anskaffelser som relaterer seg til unntatt omsetning, mens inngående avgift kan fradragsføres i den grad anskaffelsene er til bruk i fritatt omsetning. I relasjon til avhandlingen vil unntaket i mval. § 3-6 første ledd stå sentralt, der det fremgår at «[o]msetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt loven», herunder «[o]msetning av finansielle instrumenter og lignende», jf. bokstav e. Med andre ord skal man ikke beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av aksjer, og det vil heller ikke være fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelser i tilknytning til omsetning av aksjer.

Merverdiavgiftens område er basert på et selvdeklarerende system. Det følger av mval. § 11-1 at det er «[a]vgiftssubjektet [som] skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel av varer, jf. skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2», jf. første ledd. Dette gjøres ved at avgiftssubjektet leverer inn skattemelding for

⁶ Se pkt.1.3 i avhandlingen for definisjon av unntak og fritak

⁷ Mval. §§ 3-2 til 3-20 for unntak og mval. §§ 6-1 til 6-20 for fritak

merverdiavgift, også kalt mva-melding, normalt⁸ terminvis på to måneder om gangen. Dette følger av skatteforvaltningsforskriften⁹ § 8-3.

1.1.2 Merverdiavgiftens historie

Merverdiavgiften som Norge er kjent med i dag ble innført i 1970 (Lov 19. juni 1969 nr. 66), og den alminnelige satsen på merverdiavgiften lå da på 20 %¹⁰, men har siden økt gradvis til 25 %¹¹.

Siden den ble innført har merverdiavgiftsloven vært gjenstand for en reform i 2001. Deretter har den blitt teknisk revidert i 2009. Før 2001 var hovedregelen at kun omsetning av varer var avgiftspliktig. Tjenester var kun avgiftspliktig dersom det var nevnt i loven. I 2001 ble dette endret, og nå er omsetning av både varer og tjenester som hovedregel avgiftspliktig.¹² Dermed er dagens regelverk også mer likt EUs regelverk.¹³ I tillegg til loven forelå det «over 100 enkeltforskrifter gitt med hjemmel i plenarvedtaket og loven».¹⁴ Flere av forskriftene ble i forbindelse med revisjonen innarbeidet i loven, og resten ble samlet inn under en forskrift som var utformet lik som loven. Formålet med revisjonen var «å gjøre merverdiavgiftsregelverket lettere tilgjengelig og mer forståelig».¹⁵ Det støttes også av Finansdepartementet i forarbeidene hvor det står at det er en «en ren teknisk gjennomgang av merverdiavgiftslovgivningen» og «[a]ntall materielle endringer er derfor begrense[t] i størst mulig grad», jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 13 og 14.

1.2 Problemstillingens aktualitet

Fradragsretten er et viktig middel for å gjennomføre ovennevnte hensyn om at avgift ikke skal kumuleres hos næringsdrivende. For mange næringsdrivende kan fradragsretten utgjøre en betydelig sum. Eksempelvis krevde avgiftssubjektet i Skårer Syd-dommen fradrag for

⁸ Det kan også være ukestermin, månedstermin eller årstermin

⁹ Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven

¹⁰ Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave 2018 s. 60

¹¹ Avgiftssatser 2018: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/avgiftssatser-2018/id2575160/> (sist sjekket 31.05.18)

¹² Mval. § 3-1 første ledd

¹³ Merverdiavgift i et nøtteskall, 9. utgave 2017 s. 15

¹⁴ Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave 2018 s. 47

¹⁵ Op.cit. s. 47

inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader på 809 484 kroner¹⁶. På den andre siden er merverdiavgiften en viktig inntektskilde for staten. Det er tale om ca. 270 milliarder kroner årlig, og merverdiavgiften utgjør mer enn 25% av statens totale inntekter utenom petroleum (2017). For 2018 er inntektene fra merverdiavgiften budsjettert til å utgjøre 291,5 milliarder kroner.¹⁷

I og med at merverdiavgiftssystemet er basert på et selvdeklarerende prinsipp, er det opp til avgiftssubjektet å beslutte hvorvidt det foreligger rett til å fradragføre den inngående merverdiavgiften på de anskaffelser som er pådratt. På bakgrunn av dette selvdeklareringsprinsippet er det viktig at regelverket er tydelig på hvem som kan fradragføre inngående merverdiavgift, og på hvilke vilkår fradragrett kan kreves. Dersom avgiftssubjektet er i tvil om eksempelvis retten til fradrag kan man be avgiftsmyndighetene om å avgi en veiledende uttalelse, eller en såkalt bindende forhåndsuttalelse (BFU) dersom den aktuelle avgiftsmessige disposisjonen enda ikke er igangsatt, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd

Begrepet transaksjonskostnader har blitt nevnt en rekke ganger innledningsvis, uten en nærmere forklaring av innholdet. I vid forstand kan begrepet anvendes på kostnader tilknyttet alle typer transaksjoner. Imidlertid skal avhandlingen kun ta for seg begrepet transaksjonskostnader relatert til kjøp og salg av aksjer. Definisjon av begrepet finnes ikke i merverdiavgiftsloven. Ser man hen til skatteretten blir begrepet transaksjonskostnader forklart som «kostnader som har sammenheng med erverv eller overdragelse av foretak (herunder aksjeselskap) samt fusjon, fisjon og andre større omorganiseringer av virksomhet».¹⁸ En lignende forståelse har vi også i merverdiavgiftsretten.¹⁹

Relatert til avhandlingen kan transaksjonskostnader pådras i forbindelse med ulike disposisjoner, eksempelvis ved at en bedrift kjøper eller selger aksjer. I noen tilfeller er det tale om enkelte aksjeposter, mens i andre tilfeller kjøpes eller selges samtlige aksjer i et selskap for å overta eller selge eierrådighetene. Ved planer om en større aksjehandel kan det pådras transaksjonskostnader i form av innhentet ekspertisehjelp for å gjennomføre kjøpet eller salget. Det kan være fordi transaksjonen er stor og kompleks, og omhandler store summer med penger. Derfor innhentes det for eksempel juridisk bistand, meglertjenester og/eller andre tjenester for

¹⁶ HR-2017-1851-A avsnitt 7

¹⁷ Prop. 1 S (2017-2018) s. 13

https://www.statsbudsjettet.no/upload/Statsbudsjett_2018/dokumenter/pdf/gulbok.pdf

¹⁸ Skatte-ABC 2017-2018 s. 1255

¹⁹ Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes: *Aktuell merverdiavgiftsrett*, 1. utgave, Oslo 2015 s. 144

å gjennomføre kjøpet eller salget. Da er spørsmålet om det kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift på disse transaksjonskostnadene. (I resten av avhandlingen vil begrepet transaksjonskostnader blir brukt som fellesbetegnelse for de overnevnte eksemplene).

Mye kan tilsi at jeg har besvart avhandlingens hovedproblemstilling; Kjøp og salg av aksjer er unntatt fra loven, og dermed kan det heller ikke føres fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader i forbindelse med kjøpet, eller salget av aksjene. Imidlertid er det ikke det så lett å skrive to streker under svaret. Den sentrale vurderingen for problemstillingen er om transaksjonskostnadene har vært «til bruk i den registrerte virksomheten», jf. mval. § 8-1. Et vilkår som tilsynelatende er lite problematisk å tolke i lys av ordlyden, har vært opphav for en rekke Høyesterettsavgjørelser. De viktigste Høyesterettsavgjørelsene presenteres i avhandlingens hoveddel.

1.3 Metode og rettskildebilde

Avhandlingen anvender alminnelig juridisk metode. Avhandlingen vil ta utgangspunkt i mval. § 8-1. Imidlertid står rettspraksis, særlig dommer fra Høyesterett, sentralt for avhandlingens problemstilling, og ikke minst avklaringen av innholdet i lovbestemmelsen. Derfor vil hoveddelen i avhandlingen redegjøre for en rekke Høyesterettsavgjørelser for å vise rettsutviklingen, og for å styrke forståelsen av lovbestemmelsen og vilkårene. Utfordringen jeg har møtt på er hvordan uttalelsene i dommene skal tolkes i forhold til hverandre. Særlig når saksforholdet er sammensatt og komplekst. Videre vil noe internasjonal rett bli presentert i forbindelse med det rettspolitiske aspektet.

1.4 Definisjoner

Omsetning: «levering av varer og tjenester mot vederlag», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav a.

Avgiftssubjekt: «den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav d.

Utgående merverdiavgift: «merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav e.

Inngående merverdiavgift: «merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav f.

Unntak fra loven: «omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav g.

Fritak for merverdiavgift: «omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav h.

2 Hovedregel om fradragsrett

2.1 Merverdiavgiftsloven § 8-1

Hovedregelen for fradragsrett følger av mval. § 8-1:

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»

En naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at for varer og tjenester som blir kjøpt for å anvendes i den registrerte virksomheten, kan det føres fradrag for inngående merverdiavgift.

Fradragsbestemmelsen kan illustreres på følgende måte: En snekker kjøper inn treplater for å bygge et bord for videresalg. Snekkeren, som jobber i et snekkerfirma, betaler en pris for treplaten som inneholder X kroner i merverdiavgift. Dette er den inngående merverdiavgiften. Treplaten blir bearbeidet til et bord som blir solgt til en privat forbruker til en pris med Y kroner i merverdiavgift. Y er altså den utgående merverdiavgiften. Snekkerfirmaet er registret i Merverdiavgiftsregisteret. I avgiftsoppgjøret skal snekkerfirmaet foreta følgende beregning: Y minus X = Z. Altså skal Z kroner innbetales til staten. Treplaten ble brukt i snekkerfirmaets avgiftspliktige virksomhet, og vilkårene for å fradragsføre er oppfylt.

Avhandlingen vil i det påfølgende gå nærmere inn på de ulike vilkårene i bestemmelsen, og innholdet i disse.

2.2 Subjektive, objektive og formelle vilkår²⁰

2.2.1 Subjektive vilkår– “[e]t registrert avgiftssubjekt”

Det subjektive vilkåret er at fradragsretten tilkjennes «[e]t registrert avgiftssubjekt», jf. mval. § 8-1.²¹ Videre faller registreringsplikten for «[n]æringsdrivende og offentlig virksomhet [...] når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50.000 kroner i en

²⁰ Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen: *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Oslo 2017 s. 223

²¹ Avgiftssubjekt: «den som er eller skal vær registrert i Merverdiavgiftsregisteret», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav d

periode på tolv måneder», jf. mval. § 2-1 første ledd. Fradragsretten gjelder for samtlige som registrerer seg i Merverdiavgiftsregisteret, også for de som registrerer seg frivillig, jf. mval. § 2-3. Med andre ord er det en forutsetning for å kreve fradrag at virksomheten er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

En bedrift har anledning til forhåndsregistrering etter mval. § 2-4 for å oppnå fradrag for inngående merverdiverdiavgift. Dette gjelder for de som ikke har nådd beløpsgrensen²² og som enten har hatt «betydelige anskaffelser som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftspliktig omsetning», eller har «merverdiavgiftspliktig omsetning [som] vil overstige beløpsgrensen senest innen tre uker fra det tidspunktet for omsetningen igangsettes», jf. bokstav a og bokstav b. Denne regelen har praktiske årsaker. Det kan for eksempel være i forbindelse med oppstartsfasen for en bedrift der omsetning ikke har startet, men der bedriften har investert og anskaffet utstyr som skal brukes i virksomheten.

Det er også en mulighet for å fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt før registrering, såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør, etter mval. § 8-6.

Fellesregistrering

I forbindelse med avhandlingens problemstilling er det nødvendig å forklare hva fellesregistrering er, og effekten av den. Fellesregistrering innebærer at flere selskaper, for eksempel i et konsern, kan anses som et avgiftssubjekt, og selskapene har dermed et fellesansvar for innbetaling av merverdiavgift. De nærmere vilkårene til eierskap må være oppfylt etter mval. § 2-2 tredje ledd for at selskapene skal kunne fellesregistreres. Videre vil de samlet sett ha rett til fradrag dersom vilkårene etter mval. § 8-1 er oppfylt. Denne adgangen sikrer hensynet til nøytralitet mellom samarbeidene selskaper som driver virksomheten gjennom flere selskaper, og virksomhet som drives gjennom et selskap.

Problematikken knyttet til fradragsretten oppstår der en ikke-avgiftspliktig virksomhet som kjøper en avgiftspliktig virksomhet, og virksomheten deretter fellesregistreres. Et av spørsmålene som har vært stilt i domstolene er om det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene i forbindelse med kjøpet, og et annet spørsmål er om

²² Merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd

fellesregistreringen utvider fradragsretten. Spørsmålet har vært et tema i Rt. 2015 s. 652 (heretter Telenor-dommen) og senest i Skårer Syd-dommen.

2.2.2 Objektive vilkår – “til bruk i [...] virksomheten”

Det objektive vilkåret for retten til fradrag er at anskaffelsen må være «til bruk i» den registrerte virksomheten.

I dette vilkåret ligger det et tilordningskrav og et tilknytningskrav.²³ Tilordningskravet sikter til hvem anskaffelsen må være til bruk for. Det vil være den avgiftspliktiges egen virksomhet. Dersom anskaffelsen er til bruk i en annen virksomhet som drives av en annen næringsdrivende, vil det ikke foreligge rett til fradrag. Det gjelder også der en bedrift både driver med avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dersom anskaffelsen er til bruk i den ikke-avgiftspliktige virksomheten har bedriften ikke rett til fradrag.

Tilknytningskravet avgrenses mot at ikke enhver anskaffelse er fradragsberettiget. Vilket «til bruk» tilsier at anskaffelsen må ha tilstrekkelig tilknytning til den «registrerte virksomheten», jf. mval. § 8-1. Ordlyden tilsier også at anskaffelsen gjelder virksomheten i sin helhet, og ikke enkeltstående transaksjoner.²⁴ Det formålet som var tilstede ved anskaffelsestidspunktet skal legges til grunn. Fradragsretten faller ikke bort dersom bruken ikke har noen påvirkning på den registrerte virksomheten, eller at «investeringen [var] unødvendig».²⁵

Av forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969 fremgår det hvordan bestemmelsen opprinnelig ble formulert. Opprinnelig ble «bruk» ikke tatt inn i bestemmelsen, og ordlyden lød «til den avgiftspliktige virksomheten». Under merknadene til bestemmelsen står det følgende:

«Retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er *relevante* for den virksomhet som består i omsetning som nevnt i kap. IV. [I] så fall har det ikke noen betydning for fradragsretten at den næringsdrivende helt eller delvis er fritatt for å betale utgående avgift etter §§ 16 og 17. Hovedregelen vil gjelde for alle varer og tjenester til virksomheten med de begrensninger som følger av bestemmelsene i kapitlet.»²⁶ (Min kursivering)

²³ Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen: *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Oslo 2017 s. 226

²⁴ Op.cit. s. 229

²⁵ Op.cit. s. 229

²⁶ Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 55

Imidlertid ble det i Innst. O. XVII (1968-1969) s. 49 lagt til «bruk i» av den forsterkede finanskomité. Begrunnelsen var som følgende: «[f]or å gjøre det helt klart at fradragretten for inngående avgift også skal gjelde for virksomheter som faller inn under lovens §§ 16 og 17, ...»

²⁷ Det var heller ikke meningen at det skal være noen form for realitetsendring.

2.2.3 Formelle vilkår

I tillegg til at vilkårene som nevnt ovenfor må være oppfylt, stilles det krav til dokumentasjon for å ha rett til fradrag, jf. mval. § 15-10. Det følger av bestemmelsen at «[i]nngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget», jf. første ledd. De videre kravene for dokumentasjon og bilagsføring følger av bokføringsforskriften²⁸.

²⁷ Paragraf 16 og 17 var unntaksbestemmelser etter daværende (1969) Lov om merverdiavgift

²⁸ Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring

3 Rettspraksis

3.1 Høyesterettsavgjørelser

Under dette kapittelet vil den omfattende rettspraksisen fra Høyesterett som omhandler mval. § 8-1 bli presentert. Skårer Syd- og Telenor-dommen er av nyere tid, og mye tilsier at et endelig standpunkt er tatt relatert til problemstillingen. Hvorfor skal da de eldre dommene bli behandlet i avhandlingen?

Etter min mening anser jeg alle dommene for å være viktige for avhandlingens problemstilling. Både Skårer Syd- og Telenor-dommen anvender uttalelser fra de eldre dommene. De inneholder essensielle og relevante momenter for den generelle forståelse av vilkåret «til bruk i». Med en slik god forståelse, vil det være behjelpelig å anvende det i spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer. Med denne problemstillingen følger det som regel et komplekst saksforhold, med flere aspekter som må vurderes. Ved å studere de eldre dommene og momentene som fremgår av disse, vil det være mulig å anvende momentene i et komplekst saksforhold, slik at de er i overens med de grunnleggende rettssetningene.

Spørsmålet som gjennomgående har blitt stilt er om transaksjonskostnader har vært til bruk i den registrerte virksomheten. Om det en treplate eller transaksjonskostnader som er anskaffet er vurderingen på generelt grunnlag er mer eller mindre like. Da bruk i avgiftspliktig virksomhet tilsier fradragsrett. Imidlertid foretar Høyesterett et nyansert resonnement tilpasset det enkelte saksforholdet. Selv om flere av dommene som blir presentert ikke omhandler fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader, har de likevel overføringsverdi til avhandlingens problemstilling, jf. forrige avsnitt.

3.1.1 Rt. 1985 s. 93 – Sira-Kvina

Sira-Kvina var et kraftselskap som fikk konsesjon til å bygge ut Sira-Kvina-vassdragene. Som vilkår for konsesjon ble selskapet pålagt å iverksette en rekke tiltak, herunder anskaffelser av settefisk. Sira-Kvina Kraftselskap krevde fradrag på inngående merverdiavgift på anskaffelser av settefisk. Avgiftsmyndighetene nektet Sira-Kvina fradragsrett for kostnader til settefisk, og anførte i den forbindelse at fradrag kun kunne gis der anskaffelsen var til direkte faktisk bruk i

virksomheten. Høyesterett var uenig i dette, og Sira-Kvina Kraftselskap fikk tilkjent fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av settefisk.

En enstemmig Høyesterett mente at å tolke mval. § 21²⁹ (i dag mval. § 8-1) dithen at anskaffelsen måtte være til direkte faktisk bruk i virksomheten var «en for snever grense om fradragsretten», jf. s. 97. Videre uttalte de at en slik tolkning som avgiftsmyndighetene tok til orde for, heller ikke harmonerte med lovens ordlyd eller forarbeidene³⁰. Som nevnt ovenfor³¹ fremgår det av forarbeidene at anskaffelsen skal være «relevante for virksomheten», for at den avgiftspliktige skal ha rett til fradrag.

Det viktigste for Høyesterett var ikke vilkåret «til bruk i», men det å måtte se «hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen». Det var klart at anskaffelser av settefisk ikke lå i kjerneområdet til et kraftselskap, men Høyesterett uttalte at «[b]egrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten». I dette saksforholdet var Sira-Kvina rettslig forpliktet («nødvendige vilkår», jf. dommens side 97) til å gjennomføre tiltaket. Sira Kvina hadde med andre ord ikke fått konsesjon dersom de ikke hadde oppfylt forpliktelsene, herunder anskaffelse av settefisk. Kostnadene tilknyttet anskaffelse av settefisk var «relevant for virksomheten» og dermed var Sira Kvina fradragsberettiget.

3.1.2 Rt. 2001 s. 1497 – Norwegian Contractors

Norwegian Contractors AS (NC) produserte betongplattformer for oljevirksomheter i forbindelse med utbyggingen av Troll-plattformen. Selskapets aktivitet krevde et større område enn det NC hadde tilgang til, og selskapet inngikk derfor en avtale med Stavanger kommune om leie av et areal i Jåttåvågen. Som vederlag skulle NC blant annet bygge en ny småbåthavn da den daværende småbåthavnen ville bli rammet av utvidelsen i forbindelse med byggingen av Troll-plattformen. NC krevde fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til bygging av småbåthavnen. Staten anførte at fradrag ikke kunne tilkjennes, og at dette saksforholdet var noe annet enn i Sira-Kvina saken. Staten begrunnet dette med at i Sira-Kvina-saken var virksomheten pålagt en rettslig forpliktelse for å få den nødvendige konsesjon, mens i denne saken var det tale om en frivillig avtale som NC hadde inngått.

²⁹ Lov 19. juni 1969 nr. 66

³⁰ Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 55

³¹ Punkt 2.2.2

Høyesterett var uenig med staten, og mente at NC hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til bygging av småbåthavnen. En enstemmig Høyesterett viste til uttalelsene i Sira-Kvina dommen, om at oppofrelsen måtte være relevant for virksomheten, og mente at det «[a]vgjørende må være om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten», jf. s. 1502. For dette saksforholdet mente Høyesterett at det forelå en naturlig og nær tilknytning mellom oppofrelsen og virksomheten, selv om det var tale om en frivillig avtale.

Høyesterett understrekte imidlertid at ikke enhver oppofrelse som virksomheten påtok seg ga fradragsrett for inngående avgift. De nevnte for eksempel at NC påtok ansvaret for planlegging av en gang- og sykkelvei i området, og at dette kunne vært i en annen stilling uten å gå nærmere inn på det.

En oppsummering av Rt. 1985 s. 93 (Sira-Kvina) og Rt. 2001 s. 1497 (NC) og dommenes betydning for spørsmålet om fradragsrett for transaksjonskostnader

Høyesterett sine avgjørelser i Sira-Kvina og NC var de to første i rekken som endret forståelsen av merverdiavgiftslovens fradragsbestemmelse. dommene har vært, og er, en viktig del av rettsutviklingen ved at den daværende fradragsbestemmelsen³² har blitt presisert, som nå er videreført i mval. § 8-1. Avgiftsmyndighetenes tidligere tolkning av vilkåret om at anskaffelsen måtte være til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten for å ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift, ble avvist av Høyesterett. Det viktigste kriteriet for fradragsrett var hvilken «tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomheten», jf. Rt. 1985 s. 97. Vurderingstemaet som danner grunnlaget for de senere dommene er om anskaffelsen er «relevant for virksomheten», og om de har en «naturlig og nær tilknytning til virksomheten».

Relatert til avhandlingens problemstilling skal det alltid stilles spørsmål om transaksjonskostnadene er «relevant for virksomheten», og om de har en «naturlig og nær tilknytning til virksomheten». Med virksomheten sikter det til den avgiftspliktige virksomhet, jf. tilordningsvilkåret.

3.1.3 Rt. 2003 s. 1821 – Hunsbedt Racing

³² Merverdiavgiftsloven 1969 § 21

Hunsbedt Racing AS (HR) var et aksjeselskap som drev med rallycross. Hovedinntektene til selskapet kom fra omsetning av reklametjenester. Reklame ble påmontert rallycrossbilen, bussen, tilhengeren, kjøredresser og hjelm. Selskapet mottok også inntekter gjennom start- og premiepenger. Spørsmålet i denne saken var om selskapet kunne «føre inngående merverdiavgift på utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen til fradrag i utgående avgift på inntekter fra reklamevirksomheten», jf. avsnitt 1. Uenigheten oppstod siden reklameomsetning var avgiftspliktig, og bruken av bilen til rallycrosskjøring var ikke-avgiftspliktig.

Avgiftsmyndighetene mente at det måtte skilles mellom primær- og sekundærbruk. Det ble videre anført at primærbruken var avgiftsunntatt, da bilen var til rallycrosskjøring. Dermed kunne ikke «inngående avgift på utgifter til drift og vedlikehold av denne [...] trekkes fra i utgående avgift på inntekter i reklamevirksomheten», jf. avsnitt 19, som var reklamevirksomheten. Videre mente staten at reklamevirksomheten var «avledet fra rallycrossvirksomheten», jf. avsnitt 19, da bilen primært var anskaffet for rallycrossvirksomhet.

Statens anførsler ble avvist av en enstemmig Høyesterett. I sin begrunnelse siterte retten innledningsvis fra de grunnleggende uttalelsene fra Sira-Kvina og NC-dommen om vilkårene for fradragsretten, og hvordan de skulle tolkes. Videre påpekte Høyesterett at reklamevirksomheten «inngår som en integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundamentet», og at driften og vedlikehold av bilen var en «nødvendig forutsetning» for selskapets reklamevirksomhet. Dermed var den, etter Høyesteretts oppfatning, relevant for virksomheten og hadde en nær og naturlig tilknytning til reklamevirksomheten, jf. avsnitt 37.

At det måtte foreligge vilkår om primær- og sekundærbruk var Høyesterett uenig i. Selv om tidligere forvaltningspraksis har avvist fradragsrett der den primære bruken var til avgiftsunntatt virksomhet, mente Høyesterett at en slik oppfatning «representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst», jf. avsnitt 39. Dermed kunne ikke tidligere avgiftspraksis vektlegges.

Høyesterett bemerket likevel at det, i noen tilfeller, kunne «være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet», jf. avsnitt 40. Denne uttalelsen ble ikke nærmere utdypet, annet enn at det måtte i så fall ha vært «en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet». Noe som ikke forelå for dette saksforholdet.

Dommen var en av de første Høyesterettsavgjørelsene som uttalte seg om fradragsretten der anskaffelsen inngikk i en fellesanskaffelse. Ved anskaffelser til både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet, skal den inngående merverdiavgiften fordeles forholdsmessig, jf. mval. § 8-2 (§ 23 etter tidligere lov). I denne saken hadde Høyesterett inntekter fra start- og pengepremier, i tillegg til reklameinntekter. Imidlertid utgjorde inntektene fra start- og premiepengene mindre enn 5 % av selskapets samlede inntekter, og dermed var det ikke nødvendig å foreta en forholdsmessig fordeling. Dette fremgikk av forskrift 20. desember 1969 (nå i mval. § 8-2 tredje ledd) om forholdsmessig fradrag for inngående avgift, jf. avsnitt 44.

Det som er vesentlig å trekke ut fra denne dommen er at det ikke foreligger et vilkår om at anskaffelsen primært må være til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Høyesterett understrekte at det «ikke [kan] oppstilles noen generell regel med et slikt innhold», jf. avsnitt 38, men at det kan fungere som et moment i vurderingen om tilknytningskravet.

Dommen trekker i retning av at det kan være et moment mot fradragsrett der transaksjonskostnader er anskaffet for kjøp og salg av aksjer, ettersom kjøp og salg av aksjer utgjør en ikke-avgiftspliktig virksomhet, eller transaksjon. Dette gjelder der transaksjonskostnadene også har en tilknytning til en avgiftspliktig virksomhet. Dersom anskaffelser er til bruk i en slik virksomhet, vil det dermed ikke foreligge fradragsrett. Det er fordi som regel vil kjøp og salg av aksjer være en virksomhet eller transaksjon adskilt fra den ordinære avgiftspliktige virksomheten, og da vil heller ikke tilknytningskravet til den registrerte virksomheten være oppfylt. Samtidig vil det foreligge tilfeller hvor kjøp og salg av aksjer er nært tilknyttet til den avgiftspliktige virksomheten, noe som vil bli utdypet senere.³³

3.1.4 Rt. 2005 s. 951 – Porthuset

Saken handlet om fradragsrett knyttet til utleie av hotellrom, og dommen ble behandlet før denne type virksomhet ble avgiftspliktig.³⁴ Porthuset AS (Porthuset) leide ut en del av et bygg til Scandic Hotell AS (Scandic). Utleievirksomheten omfattet rom for utleie til gjester, og en del fellesområder som trapp, korridorer mv. Porthuset registrerte seg frivillig i Merverdiavgiftsregisteret etter daværende forskrift 6. juni 2001 nr. 117 § 1, jf. § 3 (nå mval. § 2-3 første ledd). Porthuset krevde da fradrag på inngående merverdiavgift på oppføring av den delen av bygget som ble utleid til Scandic. Leietaker brukte rommene til å tilby

³³ Se for eksempel pkt. 3.1.6 om Tønsberg Bolig

³⁴ Romutleie ble avgiftspliktig ved en lovendring etter dommen ble avsagt, jf. mval. § 3-11 andre ledd bokstav a

avgiftspliktige ytelser i form av telefon, «betalt-TV», minibar, internett mv. Fylkesskattekontoret nektet fradrag, og saken kom til slutt opp for Høyesterett.

Spørsmålet for Høyesterett gjaldt gyldigheten av skattekontorets vedtak. Dommen ble avsagt under dissens, 4-1, i favør av Porthuset. Flertallet startet innledningsvis med å presentere den daværende fradragsbestemmelsen, mval. § 21, og hva forarbeidene uttalte om denne. Videre uttalte Høyesterett at det avgjørende for fradragsretten var om tiltaket var «relevant for virksomheten», og om oppførelsen hadde en «naturlig og nær tilknytning til virksomheten», jf. de grunnleggende dommene Sira-Kvina og NC. Førstvoterende, som representerte flertallet, nevnte spesielt uttalelser fra Hunsbedt Racing-dommen, og understrekte at det ikke gjaldt et vilkår om at primærbruken av anskaffelsen måtte være til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Det springende punktet i denne saken var om Porthuset sine «utgifter til oppføring av den del av bygget som gjelder hotellrom til utleie, er relevante og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet i rommene», jf. avsnitt 38. Den avgiftspliktige virksomhet var som nevnt «å tilby gjesten (...) ytelser som telefon «betal-TV», minibar mv.»

Staten mente at denne avgiftspliktige virksomheten var «for løs og tilfeldig i forhold til utleie av rommet for overnatting», jf. avsnitt 39. Argumentet ble basert på at rommene kunne bli utleid uten slike tjenester. Dette synet fikk ikke støtte av flertallet i Høyesterett. Høyesterett mente at «[a]vgiftspliktig omsetning av slike varer og tjenester må anses som en del av hotellets samlede avgiftsfrie og avgiftspliktige virksomhet. Også hotellrom for overnatting er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser», jf. avsnitt 40. Videre mente retten at statens anførsel i realiteten var et spørsmål om primærbruk, noe som ikke hadde støtte i rettspraksis, jf. Hunsbedt Racing-dommen.

Det viktigste å trekke ut fra denne dommen er at anskaffelsen eller oppførelsen må være en «innsatsfaktor» for den avgiftspliktige virksomheten for å være fradragsberettiget. Deretter må det foretas en vurdering om anskaffelsen er relevant, og om den har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.

3.1.5 Rt. 2008 s. 932 – Bowling 1

Bowling 1 holdt til i lokaler i Strømmen Storsenter. De drev både med bowling- og biljardvirksomhet, som var avgiftsunntatt virksomhet, og servering av mat og drikke, som var avgiftspliktig. Spørsmålet for Høyesterett var om Bowling 1 Strømmen AS kunne «trekke

inngående avgift ved kostnader til den avgiftsfrie bowling- og biljardvirksomheten fra i den utgående avgiften på den avgiftspliktige serverings- og reklamevirksomheten som drives i de samme lokalene», jf. avsnitt 24.

Etter å ha presentert fradragsbestemmelsen i mval. § 21 (nå mval. § 8-1), gikk førstvoterende over til å presisere hva loven sa om en virksomhet som både driver avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet. I tråd med forarbeidene og lovens system var det en forutsetning at anskaffelsen enten måtte være til bruk i den avgiftspliktige delen, eller anskaffet til det formål om bruk i begge deler av virksomheten, såkalt «fellesutgifter», jf. avsnitt 28.

Deretter siterte førstvoterende fra de grunnleggende dommene Sira-Kvina og NC. Dommen som ble trukket frem som særlig relevant for dette saksforholdet, var Hunsbedt Racing og Porthuset, da de begge omhandlet delt virksomhet.

Høyesterett oppsummerte rettstilstanden slik i avsnitt 38:

«... fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.»

I dette tilfellet anså ikke Høyesterett det tilstrekkelig at biljardbordene og bordene ved bowlingbanen til dels ble brukt til servering. Det essensielle ved denne dommen var at oppofrelsen først og fremst var tilknyttet den avgiftsunntatte bowling- og biljardvirksomheten, i forhold til Hunsbedt Racing- og Porthuset-dommen der anskaffelsen hadde tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

En ytterligere uttalelse som er viktig å trekke ut fra denne dommen, er at dersom fradrag ble gitt ville dette føre til en utvidet forståelse av fradragsretten, noe lovgiver ikke har tiltenkt. Dette vil også forårsake avgiftstilpasninger som vil føre til «en form for statlig subsidiering», jf. avsnitt 41. Avgiftsmyndighetene fikk medhold i at retten til fradrag ikke forelå av en enstemmig Høyesterett.

Med andre ord *kan* transaksjonskostnader som anskaffes i forbindelse med avgiftsunntatt virksomhet være fradragsberettiget, dersom anskaffelsen er en innsatsfaktor for den avgiftspliktige virksomheten/omsetningen. Dersom tilknytningen kun er av bedriftsøkonomisk karakter, vil dette ikke være tilstrekkelig.

På den andre siden kan uttalelsen om at «bedriftsøkonomisk tilknytning vil *normalt ikke* være tilstrekkelig» (min kursivering) tolkes dithen at denne tilknytningen kan være et moment for fradragsrett etter nærmere vurdering.

Dommen gir også uttrykk for at det skal forsøkes å unngå at avgiftssubjektet får en form for «statlig subsidiering». Dette hensynet skal fungere som kontrollfunksjon i vurderingen. Dersom en avgjørelse hadde gitt fradrag for inngående merverdiavgift og medfører en statlig subsidiering, taler det mot fradragsrett.

3.1.6 Rt. 2008 s. 939 – Tønsberg Bolig

Denne saken er den første som behandles i denne avhandlingen hvor det er spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Tønsberg Bolig AS (Tønsberg Bolig) drev i utgangspunktet med kjøp, salg og utleie av fast eiendom, hvilket er unntatt avgiftsplikt, jf. mval. § 3-11. Selskapet hadde et datterselskap, Bygg Nor AS (Bygg Nor), som drev med entreprenørvirksomhet. Aksjene i Bygg Nor skulle selges, men transaksjonen ble hevet på grunn av kjøpers mislighold. På tiden rundt hevingstidspunktet hadde Bygg Nor store økonomiske utfordringer. Av den grunn innhentet Tønsberg Bolig bistand fra Deloitte Advokatfirma DA til blant annet å reversere aksjesalget, samt til å foreta opprydding i Bygg Nor på grunn av de økonomiske utfordringene.

Spørsmålet for Høyesterett var om Tønsberg Bolig kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på betalte advokattjenester, selv om advokattjenestene først og fremst var brukt til forhold rundt Bygg Nor, jf. kravet til tilordning pkt. 2.2.2. Dette fikk Tønsberg Bolig medhold i av Høyesterett under dissens, 3-2. Flertallet mente at selv om advokattjenestene også kunne være «til bruk i» Bygg Nors virksomhet, kunne det ikke avskjære fradragsrett for Tønsberg Bolig. I det følgende skal grunnlaget for avgjørelsen bli behandlet.³⁵

Tønsberg Bolig utvidet sin virksomhet til også å omfatte avgiftspliktige entreprenørtjenester, på tidspunktet Bygg Nor hadde økonomiske problemer, og da avtalen om salg av aksjer ble misligholdt av kjøperen. Den 1. mai 2004 ble førstnevnte registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Problemstillingen var da hvorvidt advokattjenestene var «til bruk i» Tønsberg Bolig sin entreprenørvirksomhet.

³⁵ En interessant tilleggsinformasjon var at Bowling 1-dommen ble avgjort samme dag, men tidligere på dagen.

For at vilkåret om «til bruk i» virksomheten skulle være oppfylt, måtte det vurderes om anskaffelsen hadde «en naturlig og nær tilknytning til» virksomheten, jf. avsnitt 43. Denne tilknytningen ville anses å være tilstede dersom advokattjenesten hadde «en klar interesse» for den avgiftspliktige virksomheten som betalte og krevde fradrag for tjenesten, herunder entreprisvirksomheten til Tønsberg Bolig.

Tønsberg Bolig la frem tre begrunnelser som forklarte deres interesse i å kjøpe advokattjenestene; «hensynet til selskapets renommé, nødvendigheten av oversikt over alle forhold for å kunne vurdere hvilke deler av virksomheten som kunne videreføres, og interessen i å unngå eller å redusere økonomisk tap som følge av egne garantistillelser», jf. avsnitt 44.

Høyesteretts flertall mente at hensynet til å ivareta Tønsberg Bolig sitt renommé som en seriøs aktør i bransjen kunne tillegges vekt, men at dette alene ikke var tilstrekkelig for å kunne tilkjenne fradragsrett. Det essensielle, som tidligere nevnt, var om interessen var tilknyttet entreprisvirksomheten (den avgiftspliktige virksomheten), jf. ordlyden i mval. § 8-1. Som nevnt ble Tønsberg Bolig registrert i Merverdiavgiftsregisteret like før Bygg Nor havnet i en dårlig økonomisk situasjon, og videre fulgte det av regnskapstallene for 2005 at denne virksomheten utgjorde «hovedtyngden av Tønsberg Boligs virksomhet», jf. avsnitt 46.

Staten anførte at det var Tønsberg Bolig sin eierinteresse i Bygg Nor som forårsaket en slik innblanding, og at Tønsberg Bolig ønsket å ivareta disse. Dette mente staten at det var en «bedriftsøkonomisk tilknytning», og dermed ikke tilstrekkelig for å gi fradrag, jf. tidligere nevnte dommer. Flertallet var enig med staten i at slik interesse forelå, men at det heller var av «mindre eller underordnet betydning»³⁶. Høyesterett kom frem til at det måtte skje en «fordeling av den inngående merverdiavgift», da anskaffelsen både var til bruk i den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten, og i den avgiftsunntatte virksomheten. Sistnevnte bestod av «å beskytte kapitalbasen ved å unngå garantiansvaret og ønsket om å videreføre virksomheten knyttet til kjøp og salg av fast eiendom», jf. avsnitt 52.

Mindretallet, på den andre siden, var enig i vurderingsmomentet til flertallet. Imidlertid mente mindretallet at engasjementet til Tønsberg Bolig ikke hadde noen tilknytning til entreprenørvirksomheten, men «har sin bakgrunn i [Tønsberg Bolig sitt] eierforhold til Bygg Nor og påtatte garantiforpliktelser», jf. avsnitt 62. Da disse var avgiftsunntatt virksomhet, var

³⁶ Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders B. Mikelsen, Roy K. Kristensen: *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Oslo 2016 s. 523

advokattjenesten ikke en «innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomhet», og advokattjenesten var heller ikke «direkte og umiddelbart knyttet til den produksjon og omsetning», jf. avsnitt 62.

I følge Gjems-Onstad m.fl. kan denne dommen sies å gi uttrykk for en «yttergrense for fradragsrett der utgiftene også gjelder en annen avgiftspliktig». ³⁷ Imidlertid gir dommen også uttrykk for at det skal foretas en konkret vurdering i et komplekst saksforhold, når det gjelder hvor «klar interesse» anskaffelsen har for den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten. Flertallets synspunkt kan tolkes dithen at de særlig legger vekt på Tønsbergs Boligs fremtidige avgiftspliktige virksomhet. Dermed vil anskaffelsen være til bruk i virksomheten i dag, og få positive følger av det i fremtiden, som for eksempel bedriftens renommé som seriøs aktør i entreprenørvirksomheten, jf. avsnitt 45.

Denne dommen tilsier at dersom transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer har «klar interesse» for den avgiftspliktige virksomheten, kan dette tilsi fradrag for den inngående merverdiavgiften. Fradragsretten faller ikke bort selv om tilknytning til den ikke-avgiftspliktige virksomheten, kjøp og salg av aksjer, er kun av bedriftsøkonomisk art. Det må påvises at den er «mindre eller underordnet betydning». Videre tilsier dommen at ved et komplekst saksforhold må alle veies opp mot hverandre. Relatert til denne dommen var det tale om avvikling av et datterselskap, som hadde påvirkning for moderselskapets renommé på daværende tidspunkt og i fremtiden.

3.1.7 Rt. 2010 s. 1184 – Kragerø Resort

Spørsmålet som ble fremmet for Høyesterett i denne saken, var om Kragerø Golf & Spa Resort AS (Kragerø Resort) kunne kreve fradrag for inngående avgift på oppføringskostnader til overnattingsdelen av et leilighetshotell. Hotellanlegget ble solgt til private kjøpere, men det ble avtalt tilbakeleie av anlegget for store deler av året, med en avtalevarighet på 20 år, og med mulighet for forlengelse.

Det er på det rene at salg av fast eiendom ikke er avgiftspliktig, og i utgangspunktet foreligger det ei heller noen korresponderende fradragsrett knyttet til slike disposisjoner. Imidlertid var vurderingen for Høyesterett om «tilbakeleiekontraktene har en slik karakter at det er grunnlag for å se bort fra salget av leiligheten», jf. avsnitt 30.

³⁷ Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen: *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Oslo 2017 s. 227

Det springende punktet for Høyesterett var om en slik avtale kunne sammenlignes med salg/leaseback-avtale. En slik avtale går ut på at en som fører opp et bygg selger bygget til et leasingselskap for deretter å lease bygget tilbake. Flertallet i Høyesterett anvendte Finansdepartementets tolkningsuttalelse fra 9. juni 1969. Flertallet understrekte at bestemmelsene i de ulike rettsområdene måtte tolkes på selvstendig grunnlag, men Finansdepartementet sin uttalelse kunne anvendes på et mer generelt grunnlag. I uttalelsen ble det nevnt at dersom bygget «reelt sett blir leasingkundens driftsmiddel», og transaksjonene samlet sett hadde «karakter av en særlig finansform», hadde avgiftssubjektet rett til fradrag på avgift, jf. avsnitt 35 og 36.

I foreliggende sak mente flertallet at den reelle eierinteressen var overført til leilighetskjøperen, og leiekontrakten medførte ikke at den ble tilbakeført til Kragerø Resort. Sistnevnte hadde heller ikke «noen direkte økonomisk interesse i leilighetene», jf. avsnitt 38.

Flertallet uttalte videre i avsnitt 39 og 40 om de konkrete tilfellene i leieavtalen som tilsa at det ikke forelå en sales/leaseback-avtale som gjorde at Kragerø Resort var fradragsberettiget.

Mindretallet, på en dommer, mente at fradrag kunne gis. Mindretallet la til grunn at vilkåret «til bruk i virksomhet» ga «et visst rom [...] for en mer funksjonell tilnærming», jf. avsnitt 48. Videre var mindretallet av den oppfatning at det konkrete tilfellet i saken, leiekontrakten, hadde en karakter som ga Kragerø Resort krav på forholdsmessig fradrag, da leilighetseierne hadde krav på å bruke bygget 22 % av årets dager.

Dommen gir uttrykk for at sammenheng i regelverket skal tillegges vekt i vurderingen av om det foreligger fradragsrett. Det følger av avsnitt 32 at «[d]et ville gi dårlig sammenheng i regelverket om den som allerede initielt tar sikte på salg, skulle ha fradragsrett direkte etter loven, mens den som oppfører bygget til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet, men senere selger dette, ville være avhengig av en mulig dispensasjon for å unngå tilbakeføring av avgift.»

3.1.8 Rt. 2012 s. 432 – Elkjøp

Elkjøp Norge AS (Elkjøp) drev med omsetning av forbrukerelektronikk. I forbindelse med oppføring av et nytt og større varehus ønsket de å kjøpe en eiendom som tilhørte en privat part. Etter forhandlinger mellom Elkjøp og den private parten, kom de frem til en bytteavtale. Elkjøp skulle føre opp en tomannsbolig på en annen eiendom, og som motytelse skulle Elkjøp overta eiendommen som tilhørte den private parten. Elkjøp krevde da fradrag for inngående

merverdiavgift på oppføringskostnader av tomannsboligen. Avgiftsmyndighetene nektet Elkjøp fradrag, hvorpå sistnevnte tok ut stevning, og saken kom helt opp til Høyesterett.

Høyesterett kom, under dissens (3-2), til at Elkjøp hadde krav på fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene for oppføring av tomannsboligen.

Flertallet startet innledningsvis med å forklare hvilke funksjoner mval. § 21 (nå mval. § 8-1) hadde i avsnitt 43:

«Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne.»

Det avgjørende for flertallet i denne dommen var «avgrensningen av virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven § [8-1]», jf. avsnitt 45.

I denne saken var det tale om omsetning av fast eiendom som var avgiftsunntatt, mens Elkjøp drev med avgiftspliktig virksomhet (salg av elektronikkprodukter). Bytte omfattes også av omsetningsbegrepet. Selv om det ble foretatt en avgiftsunntatt transaksjon i en ellers avgiftspliktig virksomhet, mente flertallet at de «enkelte transaksjonene ikke [kunne] vurderes isolert, men må ses i sammenheng», jf. avsnitt 46. Den enkelte transaksjonen flertallet siktet til var bytteavtalen. Her introduserte flertallet vilkåret om at en transaksjon måtte ha en «egenverdi» for den avgiftspliktige for at den skulle anses som en «særskilt virksomhet», jf. avsnitt 46.

Det ble forklart videre i avsnitt 46 at «[h]vis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

Flertallet mente at anskaffelsen av tomannsboligen ikke hadde egenverdi for Elkjøp sin handelsvirksomhet, da de ikke drev med kjøp og salg av fast eiendom. Anskaffelsen av

tomannsboligen var en del av planen om å ekspandere virksomheten sin ved å bygge et større varehus.

Deretter var spørsmålet om kostnadene var «relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne», jf. avsnitt 47. Da oppføringen av tomannsboligen var en innsatsfaktor for at Elkjøp kunne utvide virksomheten, mente flertallet at kostnadene var relevante og hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til Elkjøps handelsvirksomhet.

Flertallet tok tak i statens anførsel om at sluttbrukeren ikke ville bli belastet med avgift, dersom Elkjøp skulle være fradragsberettiget. Dermed ville dette innebære «en utilsiktet statlig subsidiering og bidra til konkurransevridning», jf. avsnitt 48. Flertallet var enige i at dette skulle forsøkes å unngå i størst mulig grad, og dette har også blitt nevnt i tidligere dommer, jf. eksempelvis Bowling 1-dommen. Imidlertid mente flertallet at det ikke alltid var mulig å unngå avgiftskumulasjon og samtidig unngå at «verdiskapning går til forbruk uten å bli pålagt merverdiavgift», jf. avsnitt 48. Samtidig mente flertallet at det også kan «oppstå situasjoner hvor man står overfor valget mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon», jf. avsnitt 49. Det var tilfellet i denne saken.

Mindretallet på sin side la betydelig vekt på at fradragsrett i nevnte tilfelle ville være en statlig subsidiering. De falt tilbake til utgangspunktet om at ved en avgiftsunntatt omsetning var det heller ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift tilknyttet denne omsetningen.

Anskaffelser tilknyttet en avgiftsunntatt omsetning kan, ifølge denne dommen, etter nærmere vurdering gi fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dette kan, og vil også kunne gjelde for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer. Det må vurderes om den enkelte avgiftsunntatte transaksjonen har egenverdi, der virksomheten ellers driver med avgiftspliktig omsetning. Videre tolker jeg dommen dithen at den legger vekt på hva anskaffelsen påvirker den fremtidige driften. I dette tilfellet ville det resultere i et større varehus, og dermed økt omsetning i den avgiftspliktige virksomheten.

3.1.9 Rt. 2015 s. 652 – Telenor

I dette saksforholdet vant staten frem og Telenor ble ikke tilkjent fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Telenor krevde for det første fradrag for inngående merverdiavgift på finansielle og juridiske tjenester i forbindelse med salg av aksjer i Telenor

Satellite Services AS (TSS). TSS var et datterselskap, og en del av den fellesregistrerte virksomheten. For det andre krevde Telenor fradrag for inngående merverdiavgift på kommunikasjonsrådgivningstjenester, PR-tjenester og advokattjenester i forbindelse med en konflikt i forbindelse med Telenor sin rolle som aksjeeier i selskaper i Russland og Ukraina. En enstemmig Høyesterett nektet fradrag for begge tilfellene.

Til det første tilfellet understrekte Høyesterett først og fremst at fellesregistrering ikke utvidet retten til fradragsrett. Salg av aksjer var som hovedregel avgiftsunntatt omsetning, og for at fradrag skulle kunne tilkjennes, måtte anskaffelsen ifølge Høyesterett være relevant og ha naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten og henviste til Elkjøp-dommen, jf. avsnitt 41 og 42. Salg av aksjene i TSS resulterte i en betydelig gevinst for Telenor, og ifølge Høyesterett ga den noen ringvirkninger til morselskapet. Imidlertid måtte en slik transaksjon anses for å være bedriftsøkonomisk motivert, og det ene og alene kunne ikke begrunne fradrag.

Til det andre spørsmålet, mente Høyesterett at anskaffelsen av tjenestene skulle ivareta «Telenors ikke-avgiftspliktige virksomhet som aksjeeier i Vimpelcom og Kyvistar», jf. avsnitt 47. Høyesterett kom, i likhet med lagmannsretten, frem til at transaksjonskostnadene ikke var relevant for Telenors avgiftspliktige virksomhet, og transaksjonskostnadene hadde heller ikke naturlig og nær tilknytning. Aksjetransaksjonene ga noe «synergieffekter som kan ha mye for seg i et bedriftsøkonomisk perspektiv», jf. avsnitt 49, men siden det hovedsakelig gjaldt å ivareta eierinteressene som aksjeeier kunne det ikke gis fradrag. Telenor anførte også at det gjaldt et spørsmål om deres omdømme, men det ble ikke sannsynliggjort at omdømme var nevneverdig i dette tilfellet.

Denne avgjørelsen gir sterke indikasjoner på at transaksjonskostnader ved salg av aksjer, fellesregistret eller ei, ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift. For dette saksforholdet er tilknytningen til transaksjonskostnadene høyst relatert til den ikke-avgiftspliktige omsetningen/virksomheten. Noe form for synergieffekter og omdømmespørsmål forelå, men ikke nok til å oppfylle vilkåret. Den overordnede motivasjonen var kun av bedriftsøkonomisk art. På den andre siden tilsier dommen at dersom synergieffekten og omdømmespørsmålet var nevneverdig for den avgiftspliktige virksomheten, for eksempel som i Tønsberg Bolig, kunne det muligens være aktuelt med fradragsrett etter en nærmere vurdering.

3.1.10 HR-2017-1851-A – Skårer Syd

Spørsmålet i denne saken er godt relatert til avhandlingens problemstilling og danner grunnlaget for drøftelse for hva rettsstilstanden er i dag. Skårer Syd Holding AS (Skårer Syd) hadde anskaffet rådgivningstjenester i forbindelse med kjøp av samtlige aksjer i et eiendomsselskap. Spørsmålet var om Skårer Syd kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på disse rådgivningstjenestene.

Skårer Syd drev med investering i eiendom, aksjer mv. og dermed avgiftsunntatt virksomhet. Virksomheten ble stiftet i 2011, og i løpet av 2012 og 2013 kjøpte de opp alle aksjene i to selskaper, Losbyveien Eiendom AS og Tunveien Eiendom AS (tidligere kalt Blomstersentralen Lørenskog AS). De to sistnevnte selskapene drev begge med utleie av bygg til merverdiavgiftspliktig næringsvirksomhet, og var frivillig registret i Merverdiavgiftsregisteret. Transaksjonskostnadene ble pådratt i forbindelse med oppkjøpet av Tunveien Eiendom AS. Det var først etter oppkjøpet av Tunveien Eiendom AS at Skårer Syd ble fellesregistrert i Merverdiavgiftsregisteret sammen med de to eiendommene. Avgiftsmyndighetene nektet Skårer Syd fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene. Skårer Syd tok ut stevning da de heller ikke fikk medhold av Klagenemnda for merverdiavgift. Staten fikk medhold i tingretten, men tapte i lagmannsretten. Staten anket, og saken kom opp for Høyesterett.

I sin vurdering av spørsmålet om Skårer Syds rett til fradrag startet Høyesterett innledningsvis med å presentere utgangspunktet om at «all omsetning av varer og tjenester er merverdiavgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 først ledd, jf. avsnitt 28. Unntaket som gjaldt for foreliggende sak var omsetning av «finansielle instrumenter og lignende», jf. mval. § 3-6 bokstav e og «omsetning og utleie av fast eiendom», jf. mval. § 3-11 første ledd. Det gjøres unntak fra unntaket dersom det er «adgang til frivillig registrering for utleiere av bygg som brukes til avgiftspliktig virksomhet», jf. mval. § 3-11 andre ledd bokstav k. Dette følger av avsnitt 28 og 30 i dommen.

Deretter siterte Høyesterett fra Elkjøp-dommen om hvilke funksjoner mval. § 8-1 har, samt de grunnleggende uttalelsene fra Sira-Kvina og NC om at anskaffelsen måtte være «relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til [den avgiftspliktiges virksomhet]», jf. avsnitt 33, som var nettopp det som var vurderingstemaet for Høyesterett i denne saken.

I utgangspunktet la Høyesterett til grunn at rådgivningen var tilknyttet «aksjeerhvervet» og ikke den avgiftspliktige virksomheten som var utleievirksomheten til Tunveien Eiendom AS. Dermed forelå det heller ikke fradrag.

Imidlertid ble det anført fra Skårer Syd sin side at den etterfølgende fellesregistreringen tilsa at selskapene skulle vurderes under ett, og at virksomheten som et resultat av dette hadde krav på fradrag. I den sammenheng ble det vist til en bindende forhåndsuttalelse av 20. april 2007 (BFU-2007-18), til støtte for sitt syn.

Reglene om fellesregistrering følger av mval. § 2-2 tredje ledd.³⁸ Høyesterett siterte fra forarbeidene³⁹ og Telenor-dommen, hvor det fremgår at det skal være like regler for en virksomhet enten den er organisert som et selskap, eller om virksomheten er organisert med flere selskaper i et konsern, jf. avsnitt 41 og 42. Videre uttalte Høyesterett at fellesregistrering gjorde et unntak fra tilordningskravet, men «endrer [...] ikke tilknytningskravet», jf. avsnitt 45. Transaksjonskostnaden måtte med andre ord fortsatt være til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, og i dette tilfellet i det fellesregistrerte selskapet.

I følge Høyesterett var rekkevidden av uttalelsen i den bindende forhåndsuttalelsen fra 20. april 2007 «noe uklar», jf. avsnitt 48. Videre mente de at det ikke forelå noe fast forvaltningspraksis, og dermed kunne det ikke tillegges noe vekt. Den viktigste forskjellen var at i Bfu-2007-18 var selskapene fellesregisteret før transaksjonskostnadene ble pådratt. I foreliggende sak ble de registret i etterkant.

En enstemmig Høyesterett nektet fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene.

³⁸ Se pkt. 2.2.2 om fellesregistrering

³⁹ Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) side 53

4 Rettstilstanden i dag

4.1 Endret rettstilstand etter Skårer Syd-dommen?

Avgjørelsen i Skårer Syd-dommen har skapt noe uro i «Merverdiavgiftssamfunnet», og akademikere og fagpersoner har skrevet flere artikler som omhandler Skårer Syd-dommen og dens rettskildemessige vekt.⁴⁰

En skal ikke gå mer enn ett år tilbake tid da synspunktet for problemstillingen fremstod som noe mer annerledes enn nå. I Merverdiavgiftshåndboken av 2017 under punktet om transaksjonskostnader skrev Skattedirektoratet:

«Praksisgjennomgangen ovenfor viser at det normalt ikke vil foreligge fradragsrett når den inngående avgiften knytter seg til transaksjoner som omfatter salg av aksjer mv. Ved kjøp av aksjer, kan det stille seg annerledes, for eksempel hvis det er på det rene at ervervet av aksjene i en ko[n]kurrerende virksomhet ble foretatt for å utvide egen avgiftspliktig virksomhet, og ikke skjedde som ledd i en finansiell investering, og tilknytningsvilkåret i merverdiavgiftsloven § 8-1 er oppfylt. At investeringene skyldes bedriftsøkonomiske motiver som for eksempel felles innkjøp og andre ulike synergieffekter og skalafordeler er i seg selv ikke tilstrekkelig.»⁴¹ (Min kursivering)

Skattedirektoratet var åpen for at fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp av aksjer kunne foreligge, etter en nærmere vurdering av saksforholdet.

Imidlertid ser vi nå i årets utgave av Merverdiavgiftshåndboken (2018), den markante endringen av hva Skattedirektoratet mener om fradragsretten, i lys av Skårer Syd-dommen. Dette understrekes tydelig i forordet av Skattedirektoratet: «I denne utgaven er særlig kapittel 8 om fradragsretten for inngående merverdiavgift omarbeidet. Det skyldes særlig Høyesteretts behandling av flere saker om fradragsretten for kostnader som knytter seg til avgiftsunntatte transaksjoner og avgiftsunntatt aktivitet.»

⁴⁰ Se for eksempel: http://blogg.pwc.no/skattebloggen/nektelse-av-mva-fradrag-ved-kjop-av-eiendoms-as?hs_preview=ZRZByQJM-5365219988 og <https://www.revregn.no/i/2017/8/rr08-2017-2256> (sist sjekket 31.05.18)

⁴¹ Merverdiavgiftshåndboken, 13. utgave 2017 s. 749

I kapittelet om transaksjonskostnader blir gjeldende rettstilstand oppsummert slik:

«... Dommene [Telenor og Skårer Syd] uttrykker at adgangen til fradragsrett for transaksjonskostnader er begrenset, siden slike anskaffelser anses knyttet til avgiftsunntatt omsetning og den unntatte aktivitet som aksjeeier. Etter SSH-dommen [Skårer Syd] gjelder dette klare utgangspunktet både ved kjøp og salg av aksjer, og det er ikke grunnlag for det forbehold som er inntatt i Merverdiavgiftshåndboken 2017 side [749] knyttet til aksjekjøpstilfellene. Det er dermed normalt ikke fradragsrett når den inngående avgiften knytter seg til transaksjoner som omfatter kjøp og salg av aksjer mv.»⁴² (Min kursivering)

Uttalelsen fremstår som om fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer, er avskåret på generelt grunnlag og på ethvert tilfelle. Samtidig anvendes uttrykket «normalt», som tilsier at unntak kan tenkes. Skattedirektoratets uttalelser i forordet antyder likevel at fradragsretten er avskåret i flertallet av sakene dette typetilfellet omhandler. Det sistnevnte vil jeg mene er korrekt forståelse. Etter min mening er dette fordi uttalelsen tilsynelatende er basert på et empirisk resultat, der flertallet av dommene har blitt avsagt i avgiftssubjektets disfavør, og fradrag har blitt nektet. En begrunnelse basert på et empirisk resultat er tynt. Det skal understrekes at Skårer Syd- og Telenor-dommen blir behandlet i Merverdiavgiftshåndboken, og Høyesterett sin begrunnelse blir godt fremhevet. Samtidig er dette ikke tilfredsstillende da fradragsretten på nevnte typetilfellet blir avskåret på generelt grunnlag uten nærmere begrunnelse. Rettstilstanden kan anses å være endret, særlig i lys av Skårer Syd- og Telenor-dommen og en avgjørelse fra Oslo Tingrett fra 2017⁴³, som er av nyere tid. Imidlertid er jeg noe usikker på hvor lenge dette holder dersom fremtidige dommer blir avsagt i favør for avgiftssubjektet. Kritikken min er tilsiktet måten Merverdiavgiftshåndboken har fremstilt «konklusjonen» på et generelt grunnlag. Dersom fremtidige saker som kommer opp til doms som har lignende faktum som Skårer Syd- og Telenor-dommen, er det nærliggende å legge til grunn at fradrag er avskåret. På den andre siden så kan saksforholdet tilsi at fradrag skal tilkjennes, jf. for eksempelvis Tønsberg Bolig- og Elkjøp-dommen.

Samtidig vil jeg også mene at årsaken til en endret rettsoppfatning kan for eksempel være et større fokus på dette området, strengere kontroll av avgiftsmyndighetene, strengere vurdering og/eller konklusjon basert på en sammenfatning av alle de nevnte grunnene.

⁴² Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave 2018 s. 727

⁴³ TOSLO-2016-175238

4.2 Er kjøp og salg av aksjer likestilt?

Høyesterett legger til grunn i Skårer Syd-dommen at salg av aksjer skal likestilles med kjøp av aksjer. I avsnitt 28 i dommen uttaler Høyesterett om avgiftsunntaket som følger av mval. § 3-6 bokstav, at det «omfatter både kjøp og salg av aksjer». Videre i avsnitt 47 uttales det at «kjøp og salg av aksjer er likestilt i merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav e». Spørsmålet er om dette er riktig forståelse av unntaksbestemmelsene.

Unntaket som følger av mval. § 3-6 bokstav e gjelder for «omsetning av finansielle instrumenter og lignende». Omsetning er definert som «levering av varer og tjenester mot vederlag», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav a. En naturlig språklig forståelse av definisjonen tilsier at det tale om salg mot vederlag. Det stemmer lite overens med definisjonen og ordlyden at Høyesterett velger å uttale seg om at både kjøp og salg av aksjer er omfattet av mval. § 3-6 bokstav e. Dette er bemerkelsesverdig, særlig da Høyesterett ikke begrunner en slik forståelse av ordlyden. Hva innebærer så dette for spørsmålet om fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader?

På bakgrunn av dette kan det påstås at unntaket i mval. § 3-6 bokstav e også gjelder for kjøp. Høyesteretts overnevnte uttalelse tolkes dithen som at det skal foreligge et skille mellom en avgiftspliktig virksomhet og en ikke-avgiftspliktig virksomhet, eller aktivitet der kjøp og salg av aksjer faller innunder ikke-avgiftspliktig virksomhet. Det er en grunnleggende forutsetning for fradragsrett at avgiftssubjektet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og at anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Når Høyesterett likestiller kjøp og salg av aksjer tilsier dette at denne formen for transaksjon er utenfor området for merverdiavgift, eller en ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dermed er det heller ikke grunnlag for fradrag. Høyesteretts lite presise terminologi i denne saken har skapt rom for diskusjon.⁴⁴

I det følgende skal det ses nærmere hen til om likestillingen av kjøp og salg vil ha noe å si for fradragsretten på transaksjonskostnader.

Som nevnt er den rådende oppfatningen i dag at det «normalt» ikke er fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved både kjøp og salg av aksjer.⁴⁵ Denne

⁴⁴ Marcus D. Wroldsen, «Domscommentar Skårer Syd: Fomling på hoppkanten, greit sjev og diskutabelt nedslag», *Revisjon og Regnskap*, 2018 nr. 1 s. 31-32 <https://www.revregn.no/i/2018/1/revisjon-1-2018-1168> (sist sjekket 31.05.18)

⁴⁵ Se pkt. 4.1

generaliseringen har etter min mening ikke noe annet å si for saken, annet enn at det er basert på et empirisk resultat.⁴⁶ De enkelte saksforholdene kan tilsi at det er godt grunnlag for fradragsrett, men dette avhenger av om vilkårene etter mval. § 8-1 er oppfylt. Selv om det er tale om kostnader som er pådratt i forbindelse med ikke-avgiftspliktig virksomheten eller aktivitet, er den sentrale vurderingen, til enhver tid, om transaksjonskostnadene er «til bruk i den registrerte virksomheten». Denne vurderingen fremgår klart av avsnitt 36 til 38 i Skårer Syd-dommen.

Likestillingen av kjøp og salg av aksjer i Skårer Syd-dommen er lite begrunnet, men det viktigste er at det alltid skal vurderes om anskaffelsen er «til bruk i» den avgiftspliktige virksomheten.

4.2.1 Ferd – Oslo tingretts dom av 3. oktober 2017⁴⁷

Saken omhandlet et morsselskap sitt salg av alle aksjene i tre eiendomsselskaper. Eiendomsselskapene var fellesregistret med morsselskapet, og frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Spørsmålet i denne saken var om morselskapet kunne fradragsføre inngående avgift på transaksjonskostnader i forbindelse med salg av alle aksjene i eiendomsselskapene.⁴⁸

Dommen kan sees som et forsøk på å forene uttalelsene fra Elkjøp- og Telenor-dommen, og deres uttalelser om «spørsmålet om fradragsrett for anskaffelser som er til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning, når avgiftssubjektet ellers bare driver avgiftspliktig virksomhet».

Tingretten tolket Telenor-dommen dithen at det måtte foreligge «en mer ekstraordinær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten», da anskaffelsen var knyttet til avgiftsunntatt aksjesalg. Med andre ord var det krav om «særlig begrunnelse», og at det måtte vurderes om anskaffelsen hadde nærmest tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, eller den avgiftsunntatte omsetningen.

Når det gjaldt Elkjøp-dommen mente tingretten at det skulle foretas en vurdering om den enkelte transaksjonen, som var avgiftsunntatt, hadde egenverdi for avgiftssubjektet. Dersom transaksjonen hadde egenverdi, var det ikke behov for en tilknytningsvurdering da fradragsrett

⁴⁶ Se pkt. 4.1

⁴⁷ TOSLO-2016-175238

⁴⁸ Dommen er historisk, det det er første gang Staten ved Finansdepartementet har reist søksmål mot Staten ved Skatteklagenemnda (tidligere Klagenemnda for merverdiavgift)

kunne nektes. Dersom transaksjonen manglet egenverdi, måtte det foretas en tilknytningsvurdering.

Etter tingrettens oppfatning «glir [dommene] over i hverandre». Selv om Telenor-dommen, som ble avsagt etter Elkjøp-dommen, ikke tok opp vurderingen om egenverdi, mente tingretten at Telenor-dommen kunne forstås som at aksjesalget hadde en egenverdi.

Oppsummert var det ifølge tingretten ikke behov for å foreta en vurdering om egenverdi og at man derfor kunne starte direkte på tilknytningsvurderingen. En eventuell vurdering om egenverdi ville nemlig foreligge implisitt i tilknytningsvurderingen. Den sistnevnte vurderingen var om anskaffelsen var «relevant» og hadde «naturlig og nær tilknytning til virksomheten», jf. Sira Kvina og NC.

I dommen blir det oppsummert følgende:

«... I en slik tilknytningsvurdering må det foretas en viss relativisering, på den måten at graden av direkte tilknytning til avgiftsunntatt omsetning påvirker kravet til tilknytning til avgiftspliktig virksomhet som vilkår for fradragsrett, og hvor det sentrale spørsmålet blir hvilke av disse elementene anskaffelsen har sterkest tilknytning til. Hvis anskaffelsen direkte knytter seg til den avgiftsunntatte enkeltomsetningen, vil det som det klare utgangspunktet ikke foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift. På den annen side, hvis den avgiftsunntatte transaksjonen mangler egenverdi, er dette en sterk indikasjon på at kravet om tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten er oppfylt.» (Min kursivering)

Under den konkrete vurderingen blir det også nevnt at det ikke var tilstrekkelig for fradragsretten at «anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig sett opp mot den avgiftspliktige virksomheten. Med dette siktes det til ulike samdriftsfordeler, synergieffekter og andre avlede sammenhenger».

Etter en samlet vurdering kom tingretten frem til at Ferd ikke hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene i dette tilfellet.

Det kan stilles spørsmål rundt den rettskildemessige vekten dommen har, da den har blitt avsagt i tingretten. I utgangspunktet har den begrenset vekt i forhold til dommer avsagt i Høyesterett, og spesielt dommene nevnt ovenfor relatert til avhandlingens problemstilling. Imidlertid er dommen godt skrevet og begrunnet. Dette er særlig i lys av den grundige behandlingen av både Telenor- og Elkjøp-dommen. Dette tilsier at tingrettsdommen kan vektlegges noe tyngre enn andre avgjørelser fra tingretten.

Selv om saken omhandlet salg av aksjer, vil jeg også anse at de samme vurderingsmomentene også kan, og bør, gjelde for kjøp av aksjer. Dette fordi tilknytningsvurderingen i mval. § 8-1 er den samme om saken gjelder salg eller kjøp av aksjer. At det tidligere (før 2017) var forskjell på fradragsretten ved kjøp og salg av aksjer kan det være flere årsaker til. Det kan for eksempel være at salg av aksjer som oftest er tilknyttet aksjeeierposisjon. Ved å selge aksjer/selskaper fra en avgiftspliktig virksomhet, er det en større tilknytning til den avgiftsunntatte omsetning. Mens ved for eksempel kjøp av samtlige aksjer i et selskap får man et tilskudd til den allerede avgiftspliktige virksomheten. Selv om det er en avgiftsunntatt transaksjon kan det foreligge andre faktorer som tilsier sterkere tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Det kan for eksempel handle om å styrke markedsposisjonen med et nytt selskap eller øke omsetning i den avgiftspliktige virksomheten.

4.2.2 Norske Skog – UTV-2016-1482

Denne dommen fra lagmannsretten er et eksempel på at fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader kan foreligge ved salg av aksjer. Norske Skog hadde havnet i en vanskelig økonomisk situasjon da det gikk dårlig med deres trykkpapirproduksjon. Selskapet stod i fare for å gå konkurs. Dette førte til at de innhentet rådgivningstjenester for å klargjøre et eventuelt salg av to datterdatterselskaper.

Lagmannsretten kom frem til at rådgivningstjenestene kunne «deles i to kategorier, henholdsvis innledende «rent» restruktureringsarbeid, som ikke kan anses transaksjonsrelatert, og deretter transaksjonsbistand». Det førstnevnte arbeidet fikk Norske Skog fradrag for da det var «svært relevant for Norske Skogs avgiftspliktige virksomheten, og hatt en tilstrekkelig og nær tilknytning til virksomheten. (...) Restruktureringsarbeidet er utført for å opprettholde den avgiftspliktige virksomheten (papirproduksjon), og er til bruk i den avgiftspliktige omsetningen».

Lagmannsretten la særlig vekt på alvorlighetsgraden av de økonomiske utfordringene, og at det var en reell fare for at betaling av gjeld kunne misligholdes, som igjen kunne ha ført til konkurs. Restruktureringsarbeidet var «nødvendig for å sikre selskapets videre eksistens som papirprodusent». Tilknytningen var til den avgiftspliktige virksomheten.

Uttalelser fra dommen har likhetstrekk med uttalelsene fra Tønsberg Bolig-dommen. Herunder hensynet til selskapets omdømme/renommé, og ønsket om å unngå avvikling av selskapet. I et

slikt komplekst saksforhold tilsier dommen at det er mulighet for fradrag for inngående merverdiavgift på rådgivningstjenester tilknyttet salg av aksjer. Den avgjørende faktoren er graden av tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten, som er strengere der det foreligger en avgiftsunntatt omsetning, jf. Ferd-dommen.

Dommen viste også at rådgivningstjenestene tilknyttet salget av aksjene ikke var fradragsberettiget da transaksjonen var bedriftsøkonomisk begrunnet. Det må foretas en grundig vurdering om tjenester anskaffet i forbindelse med salg av aksjer er tilknyttet den avgiftspliktige virksomheten eller den avgiftsunntatte transaksjonen.

Dommen bør leses med omhu når det gjelder bruken av terminologi. Det fremgår klart av dommen at «transaksjonskostnader» ikke var fradragsberettiget, mens «restrukturingskostnader» var fradragsberettiget. Dette kan tilsa at enhver transaksjonskostnad er avskåret for fradrag da ordlyden primært sikter til kostnader tilknyttet selve salget. Imidlertid fremgår det av dommen at «[d]et er en glidende overgang mellom de to kategoriene da det bakenforliggende formålet med transaksjonen også var en del av restrukturering av selskapet». Henvisning til at det er glidende overgang mellom kategoriene tilsier nok en gang at det må foretas en grundig og konkret vurdering etter omstendighetene, om hvilken virksomhet eller aktivitet tjenestene er «til bruk i».

4.2.3 Tønsberg Bolig «2» – et modifisert faktum

For å eksemplifisere ytterligere at det kan foreligge fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer, kan man ta utgangspunkt i bruk Tønsberg Bolig-dommen og modifisere faktum. Hva hadde resultatet blitt dersom saksforholdet i denne dommen hadde utartet seg til at Tønsberg Bolig fikk solgt Bygg Nor til en annen part senere i tidsforløpet?

Den samme begrunnelsen som fremgår av den opprinnelige Tønsberg Bolig- og Norske Skog-dommen ville også gjelde for dette typetilfellet. Selskapets renommé som seriøs aktør i entreprenørbransjen kan fortsatt vektlegges, da det var essensielt for å anskaffe fremtidige kunder. En annen argumentasjon som fikk gjennomslag for fradrag, var kostnadene knyttet til å få oversikt over forholdene rundt Bygg Nor om hvilke aktiviteter som skulle videreføres. Imidlertid er det noe usikkert i hvor stor grad transaksjonskostnadene tilknyttet selve salget i dette tiltenkte tilfelle er fradragsberettiget, i lys av Norske Skog-dommen. Igjen er den

avgjørende faktoren den konkrete vurderingen om hvilken virksomhet, den avgiftspliktige eller den ikke-avgiftspliktige, tjenesten er anskaffet til bruk i.

4.2.4 Ferd- og Norske Skog-dommen oppsummert

Det er på det rene at formålet bak salg av aksjer kan skille seg fra formålet bak kjøp av aksjer. Nyere rettspraksis tilsier at formålet hovedsakelig er relatert til aksjeeierposisjon. Enten om det skal være å selge aksjene i et datterselskap for å få en gevinst fra salget, eller kjøpe et selskap for å eie det andre selskapet. Ingen av de nevnte eksemplene tilsier fradrag for inngående avgift ved anskaffede transaksjonskostnader i forbindelse med kjøp eller salg av aksjene. Imidlertid kan det foreligge andre omstendigheter, formål og hensikt bak aksjeerhvervet, eller omsetningen, som tilsier en motsatt konklusjon. Av eksempler kan det vises til Norske Skog-dommen. Ved ethvert saksforhold skal det foretas en konkret vurdering.

4.3 Tidspunkt for fellesregistrering

Et annet forhold som har skapt diskusjon i kjølvannet av Skårer Syd-dommen, er Høyesteretts syn på fellesregistrering og rekkevidden av BFU-2007-18.

Høyesterett uttaler følgende i avsnitt 48:

«Rekkevidden av uttalelsen [i BFU-2007-18] er noe uklar. Uttalelsen har uansett ikke dannet grunnlag for noen fast forvaltningspraksis. Tvert imot synes praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift hovedsakelig å ha gått i motsatt retning, men noen ganger under dissens. Forvaltningspraksis kan dermed ikke tillegges rettskildemessig betydning.»

BFU-2007-18 omhandlet et eiendomsfond som hadde til hensikt å kjøpe eiendommer og eiendomsselskaper som umiddelbart etter kjøpet skulle fellesregistreres. Fondet var allerede fellesregisteret med et datterselskap som drev med utleie av eiendom. Spørsmålet i saken var om eiendomsfondet hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift ved «kjøp av fast eiendom som skal benyttes i avgiftspliktig utleievirksomhet» samt ved kjøp av «et datterselskap, E AS, som skal drive avgiftspliktig utleievirksomhet». Det ble svart bekreftende på begge spørsmålene av Skattedirektoratet.

Den uenigheten som springer ut fra uttalelsen i Skårer Syd-dommen, er at BFU-2007-18 gjaldt «et annet faktisk tilfelle»⁴⁹ enn Skårer Syd-dommen. Den vesentlige forskjellen er tidspunktet for når fellesregistrering oppstod. I BFU-2007-18 ble selskapet fellesregistret før det skulle kjøpes eiendommer og eiendomsselskaper. I tillegg skulle de oppkjøpte eiendommene og eiendomsselskapene drive med avgiftspliktig utleievirksomhet. Dette var også i samsvar med uttalelsen⁵⁰ fra Merverdiavgiftshåndboken fra 2017 om at det var utvidelse av egen avgiftspliktig virksomhet. Med andre ord var det snakk om en utvidelse av virksomheten som allerede er avgiftspliktig. I Skårer Syd-dommen forelå det ingen fellesregistrering på fradragsføringstidspunktet, og dermed ingen avgiftspliktig virksomhet. Det er en forutsetning for fradragsrett at det er til den registrerte virksomheten og videre skal formålet ved anskaffelsestidspunktet være et moment som må vurderes.

At uttalelsene som fremgår av BFU-2007-18 er noe uklare, ifølge Høyesterett i Skårer Syd, er jeg også uenig i. Dersom forhåndsuttalelsen var klar burde Høyesterett, etter min mening, ha foretatt en nærmere begrunnelse for dette utsagnet. Dette medfører lite forutberegnelighet for avgiftssubjektet. Et gjennomgående element som er trukket frem i avhandlingen er at ethvert tilfelle skal, og må vurderes konkret. Alle aspekter i saksforholdet som er relevant skal drøftes og resonneres. Da spørsmålet om fradragsrett i slike tilfeller allerede er omstridt, skaper det usikkerhet rundt dommens rettskildemessig vekt, da de muligens har oversett et viktig element.

⁴⁹ Axel Naustdal Cooper og Biljana Nedimovic, «Skårer Syd-dommen: Fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader», *Revisjon og Regnskap*, 2017 nr. 8 s. 58-63 (s. 61)

⁵⁰ Se pkt. 4.1

5 Konklusjon

5.1 Sammendrag av rettspraksis

Vilkårene for fradragsrett etter mval. § 8-1 har blitt presisert gjennom en omfattende rettspraksis. De grunnleggende uttalelsene fra Sira Kvina og Norwegian Contractors sier at det ikke er et vilkår om direkte faktisk bruk av anskaffelsen, så lenge den er «relevant» og har «naturlig og nær tilknytning til virksomheten».

Videre følger det av Hunsbedt Racing at det heller ikke er vilkår for fradragsrett at den primære bruken av anskaffelsen er i den avgiftspliktige virksomhet, men det kan fungere som et moment. Dette momentet er lettere å anvende der anskaffelsen gjelder vare (en fysisk gjenstand). Det er fordi det vil være lettere å bevise om en vare har blitt brukt i den avgiftspliktige virksomheten, jf. eksemplet om treplaten og bordet i pkt. 2.1. Transaksjonskostnader, som er en tjeneste, vil være vanskeligere bevise om den primært har blitt anskaffet til bruk i den avgiftspliktige eller den ikke-avgiftspliktige virksomheten.

Av Porthuset kan det utledes at transaksjonskostnadene må være en «innsatsfaktor» i den avgiftspliktige virksomheten for at det skal foreligge rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften. I Bowling 1 fremgår det at det ikke er tilstrekkelig dersom tilknytningen er kun av bedriftsøkonomisk art. I Tønsberg Bolig anvender Høyesterett momentet om at transaksjonskostnadene må ha «en klar interesse» for den avgiftspliktige virksomheten.

Elkjøp-dommen anvender begrepet om egenverdi, og dersom transaksjonen er uten egenverdi, er det som oftest et ledd i annen virksomhet eller transaksjon. I følge Telenor-dommen forelå det ikke tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, men det avgiftsunntatte aksjesalget. Noen synergieffekter var der, men ikke nok til å ha rett til fradragsrett.

Skårer Syd, den i siste rekken av alle Høyesterettsdommer vedrørende temaet, gir antydning på at enhver fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader er avskåret.

Som det fremgår av oppsummeringen over har de ulike avgjørelsene fra Høyesterett brukt ulike begreper. Det kan tyde på at selv om terminologien er forskjellige, så kan de gi uttrykk for den samme meningen. På den andre siden vil en slik anvendelse av forskjellige begreper gi en bedre forståelse hvordan vilkåret «til bruk i» skal tolkes i et komplekst saksforhold, spesielt relatert til avhandlingens problemstilling.

5.2 Forholdet til EU-retten

Som nevnt tidligere ble den norske merverdiavgiftsloven gjort mer lik EUs regelverk ved reformen i 2001.⁵¹ Imidlertid er ikke merverdiavgift (og skatt) en del av EØS-avtalen.⁵² I dagens samfunn med økt globalisering og handel over landegrensener er det viktig å nevne kort om hvilken relevans EU-retten og dommer avsagt i EU-domstolen har og si for de nasjonale reglene om fradragsretten i merverdiavgiften. Spesielt da den norske merverdiavgiftsloven «er bygd på de samme grunnleggende prinsippene som EUs avgiftsdirektiv»⁵³ I den anledning vil jeg trekke frem noen dommer fra EU-domstolen, og hva de sier om fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer.

Første dommen som skal behandles er sak C-16/00 *Cibo Participations SA* (heretter kalt *Cibo-dommen*). Saken omhandler et holdingsselskap, *Cibo*, som kjøpte tre selskaper (aksjer). I forbindelse med oppkjøpet hadde *Cibo* pådratt seg transaksjonskostnader i forbindelse med levering av merverdiavgiftspliktige tjenester til tre datterselskaper, som de krevde fradrag for. Dette fikk de medhold i av EU-domstolen. Domstolens vurdering var om kostnadene hadde en «direkte og umiddelbar tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten. I denne dommen kom de frem til at transaksjonskostnadene var «generalomkostninger» som hadde en «direkte og umiddelbar tilknytning» til hele den økonomiske virksomheten. Dermed hadde *Cibo* rett til fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene. Det vesentlige her er at holdingsselskapet «utøvet aktivt eierskap, og at [det] tok betalt for dette».⁵⁴

I sak C-29/08 *AB SKF* (heretter *SKF-dommen*) var det tale om *SKF* sitt salg av et datterselskap og salg av resten av aksjene i et annet datterselskap. Formålet var å «frigjøre kapital til finansiering av konsernets øvrige aktiviteter».⁵⁵ I likhet med den vurderingen som foretas etter norsk lovgivning var spørsmålet om kostnadene var tilknyttet selve aksjesalget, eller om de var «generalomkostninger» for *SKS* sin økonomiske virksomhet. Ved førstnevnte tilfellet ville det ikke foreligge fradragsrett, mens i det andre tilfellet ville det foreligge fradragsrett. EU-domstolen ga *SKF* medhold i at de hadde krav på fradragsrett.

⁵¹ Punkt 1.1.2

⁵² Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen: *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Oslo 2017 s. 116

⁵³ Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes: *Aktuell merverdiavgiftsrett*, 1. utgave, Oslo 2015 s. 156

⁵⁴ Op.cit s. 198

⁵⁵ Op.cit s. 198

Tilsvarende vurdering og konklusjon ble også avsagt i sak C-108/14 (Larentia) og sak C-109/14 (Minerva). Avhandlingen vil ikke gå nærmere inn på sakene annet enn at det blir gitt fradrag for inngående merverdiavgifts på kostnader tilknyttet kjøp av datterselskaper og at morselskapet yter avgiftspliktig tjenester til datterselskapene. Innehavelse av aksjer og eierandeler avskjærer ikke fradragsretten.

Praksis og uttalelser fra EU-domstolen nevnt ovenfor virker å være noenlunde lik vurderingen som fremgår av norsk Høyesterettspraksis. Uten at avhandlingen har studert dommene kan resonnetet virke mindre streng i forhold til hvor sterk tilknytningen må være, og at en avgiftsunntatt virksomhet eller aktivitet ikke avskjærer fradragsretten.

5.3 Endelig konklusjon

Om det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer, kan etter min mening ikke besvares på et generelt grunnlag. Det avgjørende vil til enhver tid være om transaksjonskostnaden(e) er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. I likhet med praksis fra EU-domstolen er det heller ikke grunnlag for å avskjære fradragsretten dersom transaksjonskostnaden har tilknytning til en avgiftsunntatt virksomhet eller aktivitet, der virksomheten også driver avgiftspliktig virksomhet og transaksjonskostnadene har tilknytning til denne. De konkrete omstendighetene må vurderes nøye.

Dersom et salg av alle aksjene i et datterselskap foretas i en restruktureringsprosess for å «redde» et morselskap fra konkurs, kan det etter en nærmere vurdering av omstendighetene tilsi fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader anskaffet i forbindelse med dette, jf. for eksempelvis Norske Skog-dommen. På den andre siden kan kjøp av alle aksjene i et konkurrerende selskap for å styrke markedsposisjonen og øke andelen av salg, kan også tilsi fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader relatert til kjøpet.

Etter min mening er Skårer Syd-dommen en riktig dom, men begrunnelsen er noe tynn på enkelte områder. Oppsummeringen av Høyesterettspraksisen gir også uttrykk for at utviklingen går i den retning av at det først og fremst vurderes om transaksjonskostnadene er til bruk i den ikke-avgiftspliktige virksomheten, men at det heller bør starte i om transaksjonskostnaden brukes i den avgiftspliktige virksomheten, og dermed fradragsberettiget. Det førstnevnte blir feil, noe som også følger av ordlyden i mval. § 8-1. Spørsmålet som skal stilles er om

transaksjonskostnaden(e) er «til bruk i» den avgiftspliktige virksomhet, og ikke om den er til bruk i den ikke-avgiftspliktige virksomheten.

Oppsummert så vil jeg svare bekræftende til at det kan foreligge fradragrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg aksjer, men det avgjørende er om transaksjonskostnadene er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Det må foretas en konkret vurdering i ethvert tilfelle, og ikke avskjære fradrag på generelt grunnlag. Dette er fordi spørsmålet ikke kan besvares generelt.

Litteraturliste

Litteratur:

Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave (Oslo 2017)

Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders B. Mikelsen og Roy K. Kristensen, *MVA-kommentaren*, 5. utgave (Oslo 2016)

Gjems-Onstad, Ole, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 9. utgave (Oslo 2017)

Gjems-Onstad, Ole, Cecilie Aasprong Dyrnes (red), *Aktuell merverdiavgiftsrett*, 1. utgave (Oslo 2015)

Merverdiavgiftshåndboken 13. utgave (2017)

Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave (2018)

Skatte-ABC 2017-2018

Artikler:

Cooper, Axel Naustdal og Nedimovic, Biljana, «Skårer Syd-dommen: Fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader», *Revisjon og Regnskap*, 2017 nr. 8 s. 58-63 <https://www.revregn.no/i/2017/8/rr08-2017-2256>

Wroldsen, Marcus D. «Domscommentar Skårer Syd: Fomling på hoppkanten, greit svev og diskutabelt nedslag», *Revisjon og Regnskap*, 2018 nr. 1 s. 31-32
<https://www.revregn.no/i/2018/1/revisjon-1-2018-1168>

Michaelsen, Bjørnar Elverhøy, «Nektelse av mva-fradrag ved kjøp av eiendom-AS»
(Publisert: 3. oktober 2017) http://blogg.pwc.no/skattebloggen/nektelse-av-mva-fradrag-ved-kjop-av-eiendoms-as?hs_preview=ZRZByQJM-5365219988

Forarbeider:

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009)

Ot.prp. nr. 17 (1968-1969)

Innst. O. XVII (1968-1969)

Prop. 1 S (2017-2018)

<https://www.regjeringen.no/contentassets/f2a804efb5444456b68c47baf567f8df/no/pdfs/prp201720180001hoddddpdfs.pdf>

Rettspraksis

HR-2017-1851-A (Skårer Syd)

Rt. 2015 s. 652 (Telenor)

Rt. 1985 s. 93 (Sira-Kvina)

Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors)

Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt Racing)

Rt. 2005 s. 951 (Porthuset)

Rt. 2008 s. 932 (Bowling 1)

Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig)

Rt. 2010 s. 1184 (Kragerø Resort)

Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp)

TOSLO-2016-175238 (Ferd)

UTV-2016-1482 (Norske Skog)

EU-rett

Sak C-16/00 (Cibo Participations SA)

Sak C-29/08 (AB-SKF)

Sak C-108/14 (Larentia)

Sak C-109/14 (Minerva)

Annet:

Skattesatser 2018 gitt av Finansdepartementet: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/avgiftssatser-2018/id2575160/>