

Fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved omsetning av fast eiendom

Kandidatnummer: 5

Antall ord: 14 958
(Fotnoter og sluttnoter medregnet)



JUS399
Det juridiske fakultet

Masteroppgave

UNIVERSITETET I BERGEN

10.mai 2019

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1. INNLEDNING	5
1.1 Tema og problemstilling	5
1.2 Avgrensninger	6
1.3 Strukturen i fremstillingen.....	7
2. BEGREPSAVKLARING OG RETTSKILDEBILDET	9
2.1 Begrepsavklaring.....	9
2.1.1 <i>Transaksjonskostnader</i>	9
2.1.2 <i>Virksomhetsrelatert og transaksjonsbasert tilknytningsvurdering</i>	9
2.2 Rettskildebildet og metodiske utfordringer	9
2.2.1 <i>Oversikt</i>	9
2.2.2 <i>Administrativ praksis</i>	10
3. MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET OG HOVEDREGELEN OM FRADRAGSRETT	13
3.1 Innledning.....	13
3.2 Merverdiavgiftssystemet	13
3.3 Grunnleggende hensyn og prinsipper	14
3.3.1 <i>Et nøytralt merverdiavgiftssystem</i>	14
3.3.2 <i>Klare og enkle regler</i>	16
3.4 Hovedregelen om fradragsrett etter mval. § 8-1	16
3.4.1 <i>Innledning</i>	16
3.4.2 <i>Kravet om at anskaffelsen må være "til bruk i den registrerte virksomheten"</i>	17
3.5 Tilknytningskravet.....	17
3.5.1 <i>Vurderingstema</i>	17
3.5.2 <i>Formålets betydning for hva som er tilstrekkelig tilknytning</i>	18
4. FRADRAGSRETT FOR TRANSAKSJONSKOSTNADER VED OMSETNING AV FAST EIENDOM	21
4.1 Nærmere om problemstillingen.....	21
4.1.1 <i>Innledning</i>	21
4.1.2 <i>Grunnleggende utgangspunkter for problemstillingen</i>	21
4.2 Tilknytning til unntatt omsetning avskjærer ikke <i>i seg selv</i> fradragsrett.....	22

4.3 Ulike kategorier av typetilfeller hvor problemstillingen kan oppstå.....	23
4.3.1 Innledning og utgangspunkter.....	23
4.3.2 Eiendommen har tidligere vært driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet	24
4.4 Høyesterettspraksis om fradragsrett ved enkeltstående unntatt omsetning	26
4.4.1 Innledning.....	26
4.4.2 Virksomhetsrelatert vurdering: Elkjøp-dommen	27
4.4.3 Transaksjonsbasert vurdering: Telenor-dommen	29
4.5 Finansdepartementet og Skattedirektoratets rettsoppfatning.....	31

5. GJELDENE RETTSTILSTAND OM BETYDNINGEN AV AT OMSETNINGSTYPEN ER UNNTATT LOVEN

5.1 Innledning.....	33
5.2 Harmonisering av Elkjøp-dommen og Telenor-dommen.....	33
5.2.1 Det rettskildemessige problemet.....	33
5.2.2 Rettsavklaring med Telenor-dommen – et transaksjonsbasert utgangspunkt på generelt grunnlag	34
5.2.3 Konsekvensen av et transaksjonsbasert utgangspunkt	35
5.3 Foreløpig oppsummering og konklusjon av mitt syn på gjeldende rettstilstand	36
5.4 Transaksjonens egenverdi	37
5.5 Typetilfellet i Elkjøp-dommen	39
5.5.1 Grunnleggende formåls- og systembetraktninger for typetilfellet.....	39
5.5.2 Den praktiske realiteten av typetilfellet i Elkjøp-dommen – forholdet til dagens justeringsregler	40
5.6 Grensen mot avviklingskostnader	42
5.7 Endelig konklusjon på gjeldende rettstilstand.....	44
5.7.1 Spørsmålet må anses avklart?	44
5.7.2 Særlig om driftsmiddelsynspunktet.....	45

6. VURDERING AV GJELDENE RETTSTILSTAND

6.1 Formåls- og systembetraktninger til støtte for gjeldende rettstilstand.....	47
6.2 Skillet mellom kjøp og salg.....	48
6.3 Noen alternativer til endring av rettstilstanden gjennom lovendring	50

7. AVSLUTNING – KONKLUSJON

8. KILDEREGISTER OG FORKORTELSER

8.1 Juridisk litteratur, artikler mv.....	53
8.2 Norske lover og forskrifter	54
8.3 Lovforarbeider	55
8.5 Høyesterettspraksis.....	55
8.6 Avgjørelser i Høyesteretts ankeutvalg, underrettspraksis og avgjørelser i SKN.....	56
8.7 Publikasjoner fra FIN og SKD	57
8.8 EU-rett	58
8.9 Forkortelser	58

1. INNLEDNING

1.1 Tema og problemstilling

Næringsdrivende og offentlige virksomheter er registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret så fremt de har en omsetning av varer og tjenester som overstiger kroner 50 000 i løpet av en tolv månedersperiode. Registreringspliktige subjekter defineres etter loven som avgiftssubjekter. Avgiftssubjektene har plikt til å beregne utgående merverdiavgift av vederlaget ved sin omsetning. Tilsvarende har registrerte avgiftssubjekter fradragsrett for inngående merverdiavgift på utgifter til den avgiftspliktige virksomheten.

I forbindelse med omorganisering, avvikling eller utvidelse mv. av en virksomhet er det ikke upraktisk at det skjer kjøp og salg av næringsseiendom eller andre driftsmidler, og eierandeler som aksjer. Ved slike omfattende transaksjoner innhentes det ofte transaksjonsbistand fra megler, revisor, advokat og lignende. Selgerne av tjenestene plikter som regel å beregne utgående merverdiavgift med en avgiftssats på 25 prosent av vederlaget for tjenestene. Spørsmålet er om kjøperne av tjenestene, som registrerte avgiftssubjekter, har fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene til tjenestene som pådras i forbindelse med transaksjonen.

Fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader pådratt ved kjøp og salg av aksjer og salg av fast eiendom har i senere tid vært behandlet ved flere anledninger i rettsapparatet og i Skatteklagenemnda (SKN). Bakgrunnen er at omsetning av fast eiendom og aksjer er unntatt merverdiavgift. Etter lov om merverdiavgift 19.juni 2009 nr. 58 (mval.) § 1-3 (1) bokstav g defineres unntak fra loven som "omsetning [...] som ikke er omfattet av loven". Ved slik omsetning skal virksomheten ikke beregne utgående merverdiavgift og har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser tilknyttet slik omsetning.¹

Konsekvensen av det overnevnte skulle tilsi det ikke foreligger fradragsrett for transaksjonskostnader som pådras ved omsetning av unntatte omsetningsobjekter. Poenget er likevel at transaksjonskostnadene også har en viss tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Merverdiavgiftsloven har ingen særregler som regulerer denne situasjonen. Spørsmålet om fradragsrett må derfor løses etter den generelle hovedregelen om fradragsrett etter mval. § 8-1.

¹ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) punkt 6.5.1 og punkt 6.5.4.

Bestemmelsen angir at registrerte avgiftssubjekter har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er "til bruk i" den registrerte virksomheten. Nevnte vilkår innebærer et krav om at anskaffelsen må ha en nærmere tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet, også omtalt som tilknytningskravet. I høyesterettspraksis er vilkåret blitt presisert som at anskaffelsen må være "relevant for og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning" til avgiftssubjektets egen avgiftspliktige virksomhet.²

Ved både kjøp og salg av aksjer har spørsmålet fått mer eller mindre avklaring gjennom nyere høyesterettspraksis. I de tilfeller den faste eiendommen omsettes indirekte gjennom salg av aksjer i eiendomsselskaper har spørsmålet også fått en viss avklaring, og det er enighet mellom Finansdepartementet (FIN) og SKN om gjeldende rettstilstand.³ Ved direkte salg av fast eiendom har det imidlertid oppstått uenighet mellom FIN og SKN om hva som er gjeldende rettstilstand. I fem avgjørelser i 2018 tilkjente SKN fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom som har vært benyttet som driftsmiddel i avgiftssubjektets avgiftspliktige virksomhet. Som konsekvens har FIN svart med å saksøke nemnda vedrørende gyldigheten av avgjørelsene.⁴ Problemstillingen for avhandlingen er dermed *i hvilken grad det er grunnlag for fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader som oppstår ved direkte enkeltstående omsetning av fast eiendom, i ellers avgiftspliktig virksomhet.*

1.2 Avgrensninger

Temaet for avhandlingen er omsetning av fast eiendom der eiendommen *i seg selv* er omsetningsobjektet. Ved indirekte salg av fast eiendom er omsetningsobjektet aksjer i et aksjeselskap som eier en eller flere faste eiendommer. Et slikt aksjeselskap vil i de fleste tilfeller være et "single- purpose selskap" som har som eneste formål å "...erhverve, eie og leie ut fast eiendom".⁵ Slike indirekte salg er unntatt omsetning gjennom unntaket for "finansielle instrument" i medhold av mval. § 3-6 (1) bokstav e.

Det skal videre avgrenses mot spørsmål om i hvilken fase inn mot og etter selve transaksjonen kostnadene må være pådratt for å anses som transaksjonskostnader, og hva som blir løsningen der transaksjonen ikke gjennomføres. Disse spørsmålene kan oppsummeres som en

² Se bl.a. HR-2017-1851-A (Skårer Syd Holding) avsnitt 33.

³ Se bl.a. rettskraftig dom i Oslo Tingrett Staten mot Skatteklagenemnda I inntatt i Utv. 2018 s. 278. Se bl.a. NS 32/2018 hvor SKN nektet fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved indirekte salg av fast eiendom.

⁴ Saken er berammet 13.-15.mai i Oslo tingrett.

⁵ Se bl.a. SKDs bindende forhåndsuttalelse (BFU) 18/07 under innsenders fremstilling av faktum og jus.

grensedragnin av *hva transaksjonskostnader er*, og er ikke tema i tvisten mellom FIN og SKN. Forutsetningen for fremstillingen er dermed at det dreier seg om transaksjonskostnader. Det skal imidlertid gis en analyse og vurdering av grensen mot avviklingskostnader, da dette er sentralt i et av typetilfellene som skal behandles.

Et interessant spørsmål er om det foreligger fradragsrett for transaksjonskostnader der den faste eiendommen overdras i forbindelse med en virksomhetsoverdragelse ved salg av innmat, jf. mval. § 6-14. Ved en virksomhetsoverdragelse er omsetningsobjektet imidlertid virksomheten som sådan.⁶ Da avhandlingen fokuserer på tilfeller der den faste eiendommen *i seg selv* er omsetningsobjektet faller dette spørsmålet utenfor avhandlingens rammer.

Innenfor EU har det pågått en harmonisering av merverdiavgiftsretten som har resultert i det reviderte Rådskildretiv 2006/112/EF⁷. Direktivet er ikke bindende for Norge da skatte- og avgiftsretten er ikke en del av EØS-avtalen. Etter EØS-avtalen del II og III forpliktes imidlertid Norge til å unngå og ha regler som innebærer en ulovlig restriksjon på de fire friheter, især fri bevegelse av varer og tjenester.⁸ EØS-avtalen er som kjent gjennomført i norsk rett gjennom lov 27.november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven) § 1. Dermed kan EØS/EU-retten få indirekte betydning også der fradragsretten skal vurderes i en tvist for norske domstoler.⁹ Da det er nødvendig å gjøre analysen av gjeldende rettstilstand innenfor en håndterbar ramme, vil fremstillingen avgrenses mot forholdet til EØS/EU-retten.

1.3 Strukturen i fremstillingen

Kapittel 2 utgjør en del av avhandlingens innledning hvor det gjøres rede for noen sentrale begrep og rettskildet bildet for problemstillingen. Kapittel 3 har som funksjon å sette problemstillingen inn i en merverdiavgiftsrettslig kontekst og gi en nærmere redegjørelse for tilknytningskravet i medhold av mval. § 8-1.

I kapittel 4 går jeg inn på avhandlingens problemstilling. Her redegjør jeg for det første for de grunnleggende problemstillinger som oppstår ved spørsmål om fradragsrett for transaksjonskostnader ved unntatt omsetning. Den første overordnede problemstillingen jeg her tar stilling til er om transaksjonskostnaders direkte tilknytning til unntatt omsetning i seg

⁶ Gjems- Onstad mfl. (2017) s. 71.

⁷ Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006.

⁸ Lignende Gjems- Onstad mfl. (2018) s. 34.

⁹ Brudvik (2017) s. 69.

selv avskjærer fradragsrett. Etter å ha drøftet nevnte problemstilling går jeg over til å drøfte den nærmere betydningen av at transaksjonskostnader har direkte tilknytning til unntatt omsetning. Denne problemstillingen utgjør kjernen for avhandlingens analyse. I kapittel 5 vil jeg gi en rettsdogmatisk analyse av mitt syn på gjeldende rettstilstand basert på foreliggende høysterettspraksis og en vurdering av når transaksjonskostnader kan komme til fradrag ved omsetning av fast eiendom. I denne analysen vil jeg særlig behandle typetilfellet som er gjenstand for uenighet mellom FIN og SKN. Som følge av at Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) omhandler et spesielt saksforhold, vil jeg i dette kapitlet også behandle Elkjøp-dommens typetilfelle sett i lys av justeringsreglene i medhold av mval. kapittel 9.

Avslutningsvis i kapittel 6 vil jeg foreta noen vurderinger av gjeldende rettstilstand. Her vil jeg først vise til formåls- og systemhensyn til støtte for dagens rettstilstand. Deretter vil jeg foreta noen vurderinger i et de lege ferenda perspektiv med hensyn til en endring av dagens rettstilstand.

2. BEGREPSAVKLARING OG RETTSKILDEBILDET

2.1 Begrepsavklaring

2.1.1 Transaksjonskostnader

Begrepet transaksjonskostnader er ikke definert i merverdiavgiftsloven og er et uensartet begrep uten en klar avgrensning. I Skatte ABC defineres transaksjonskostnader som "... kostnader som har sammenheng med erverv eller overdragelse av foretak (herunder aksjeselskap) samt fusjon, fisjon og andre større omorganiseringer av virksomhet".¹⁰ For denne avhandlingen vil transaksjonskostnader forstås som *alle kostnader som har direkte tilknytning til transaksjoner*. Slike kostnader vil typisk være pådratt ved bruk av tjenester som juridisk bistand, eiendomsmegling, finansiell bistand og lignende.

2.1.2 Virksomhetsrelatert og transaksjonsbasert tilknytningsvurdering

Et sentralt spørsmål ved avhandlingens problemstilling er om vurderingen av om det foreligger fradragsrett skal baseres på en virksomhetsrelatert eller transaksjonsbasert vurdering. En vurdering som er transaksjonsbasert ser på omsetningstypen ved at det dreier seg om anskaffelser til unntatt omsetning.¹¹ En vurdering som er virksomhetsrelatert ser mer eller mindre bort fra omsetningstypen og fokuserer på tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten.¹²

2.2 Rettskildebildet og metodiske utfordringer

2.2.1 Oversikt

Hovedregelen om fradragsrett i mval. § 8-1 er en videreføring av tidligere lov 19.juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 21. Det fremgår av forarbeidene at lovendringen ikke skulle innebære realitetsendringer.¹³ Tidligere forarbeider og rettspraksis er dermed fremdeles rettskildemessig relevant.

Siden merverdiavgiften befinner seg på legalitetsprinsippets område, vil lovens ordlyd stå sentralt. Ordlyden gir imidlertid liten veiledning til å avgjøre grensetilfeller.

Forarbeidene til den tekniske reviderte merverdiavgiftsloven av 2009, Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) og Innst. O. nr. 120 (2008-2009), gir liten veiledning til tolkningen av mval. § 8-1 ved

¹⁰ Skattedirektoratet (2018) s. 1266.

¹¹ Lignende Gjems- Onstad mfl. (2017) s. 231.

¹² Lignende Gjems- Onstad mfl. (2017) s. 231.

¹³ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 5.3 og 6.9.4.

enkeltstående unntatt omsetning. De eldre forarbeidene til tidligere merverdiavgiftslov, Ot.prp. nr. 17 (1968-69), uttrykker seg videre bare generelt om rammene for fradragsretten.

De nærmere rammene for fradragsretten etter mval. § 8-1 og tolkningen av vilkåret "til bruk i" avgiftspliktig virksomhet er nærmere utpenslet i Høyesterettspraksis. Høyesterett har her spilt en sentral rettsavklarende og dels rettsutviklende rolle.

Spørsmålet om fradragsrett på transaksjonskostnader er behandlet av Høyesterett senest i 2017 i HR-2017-1851-A (Skårer Syd Holding). Denne dommen er ansett som en bekreftelse, eller presisering av Høyesteretts dom i Rt. 2015 s. 652 (Telenor). Disse dommene omhandler hhv. kjøp og salg av aksjer. Den konkrete problemstillingen for denne avhandlingen omhandler imidlertid omsetning av fast eiendom, og dette er ikke behandlet av Høyesterett siden 2012 og 2010. For oppgaven er det dermed et sentralt spørsmål om høyesterettspraksis ved kjøp og salg av aksjer har prejudikats virkning ved omsetning av fast eiendom.

Videre er spørsmålet behandlet i underrettspraksis, men etter alminnelig rettskildelære har denne rettskilden liten selvstendig rettskildeværdi. På grunn av likhet i saksforhold kan underrettspraksis likevel få en viss rettskildemessig betydning av hensyn til forutberegnelighet, likebehandling og dommens argumentasjonsverdi, så fremt underrettspraksisen ikke er i strid med autoritative rettskilder.

Rettslitteraturen er ikke utførlig oppdatert etter rettsutviklingen. For de publikasjoner som er oppdatert er det heller ingen samstemt oppfatning av gjeldende rettstilstand.

Formåls- og systembetraktninger kan få betydning for tolkningen av mval. § 8-1 både som støttemoment og når øvrige rettskilder gir liten veiledning. Som en følge av at hensynene ofte vil trekke i ulike retninger, vil de ikke nødvendigvis gi veiledning for hvordan rammene for fradragsrett skal trekkes.¹⁴ Rettsanvenderen må derfor foreta en avveining av hvilket av de grunnleggende hensyn som skal tillegges avgjørende vekt i det konkrete typetilfellet.

2.2.2 Administrativ praksis

I skatte- og avgiftsretten er det et stort utvalg av administrativ praksis fra ulike forvaltningsorganer.

Med jevne mellomrom publiserer FIN og SKD generelle administrative retningslinjer som bl.a. fortolkningsuttalelser, domskommentarer og prinsipputtalelser, som uttrykk for de nevnte

¹⁴ Lignende Kristiansen (2015) s. 94-95.

organers rettsoppfatning. Disse har som formål å sikre en lik forvaltningspraksis hos skattekontorene, og gir dermed en viss forutsigbarhet for avgiftssubjektene. Siden FIN er overordnet myndighet for skattemyndighetene, har FIN sine uttalelser større rettskildemessig betydning enn uttalelser fra SKD.

Slike generelle administrative retningslinjer kommer særlig til uttrykk gjennom Merverdiavgiftshåndboken. Håndboken er utarbeidet av SKD og er "... uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder".¹⁵ Ett av formålene med håndboken er "... å oppnå en mest mulig lik forvaltningspraksis ...".¹⁶

Retningslinjene som er nevnt overfor er ment som en generell veiledning for skattekontorene, men retningslinjene kan også gjelde konkrete saker.¹⁷ En bindende forhåndsuttalelse er en forhåndsuttalelse, avgitt fra enten SKD eller skattekontorene, som er bindende for avgiftsmyndighetene, jf. skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 6-1 (3) og som avgiftssubjektet kan be om for planlagte disposisjoner. For eksempel kan en BFU gjelde en planlagt disposisjon som kan medføre at spørsmålet om fradragsføring kommer på spissen, sktfvl. § 6-1 (1).

Skatteklagenemnda er i medhold av sktfvl. § 2-9 en *uavhengig* klageinstans for vedtak om merverdiavgift, jf. sktfvl. 13-3 (2). Den uavhengige stillingen til SKN innebærer at FIN og SKD ikke har instruksjons- og organisasjonsmyndighet over SKN.

Etter alminnelig rettskildelære vil administrativ praksis ha begrenset vekt så lenge øvrige (autoritative) rettskilder gir veiledning for spørsmålet. I skatteretten fremhever Zimmer at vekten av administrativ praksis avhenger av "dens varighet, frekvens og dens konsistens".¹⁸ Tilsvarende betraktninger må anses avgjørende også for avgiftsretten.¹⁹ Som en følge at avgiftsretten befinner seg på legalitetsprinsippets område vil administrativ praksis som innebærer en innskrenkende tolkning til borgerens ugunst ikke tillegges "nevneverdig vekt".²⁰

Vedrørende fradragsrett for transaksjonskostnader ved omsetning av fast eiendom er det ikke en samstemt oppfatning mellom FIN og SKD på den ene side og SKN på den andre side av

¹⁵ Skattedirektoratet (2019) s. 36.

¹⁶ *Ibid.*, s. 36.

¹⁷ Lignende Brudvik (2017) s. 65.

¹⁸ Zimmer (2018) s. 55.

¹⁹ Se bl.a. Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina) s. 97 som viser til at "... den foregående praksis ... ikke har vært langvarig" og Borgarting lagmannsretts dom inntatt i Utv. 2018 s. 232 (Fias Invest) med henvisning til at praksis var "... for beskjedne både i omfang og i varighet til å kunne begrunne fradragsrett".

²⁰ Se bl.a. Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt) avsnitt 39.

hva som er gjeldende rettstilstand for et typetilfelle ved avhandlingens problemstilling. Dette medfører for det første mindre grad av forutsigbarhet for avgiftssubjektene. For det andre tilsier organenes ulike oppfatning at det ikke foreligger noen fast og etablert administrativ praksis for spørsmålet. Den rettskildemessige verdien til administrativ praksis for spørsmålet vil da være begrenset til dens argumentasjonsverdi på lik linje med rettslitteraturen.

Det må likevel nevnes at retningslinjer fra FIN og SKD har langt større praktisk betydning når saken behandles av skattekontorene. Dette begrunnes særlig i at retningslinjene regnes som interne instruksjoner til de underordnede skattekontorene.²¹ Konsekvensen av dette er at skattekontorene vil behandle et spørsmål om fradragsrett i tråd med hvordan FIN og SKD tolker det øvrige rettskildematerialet.

²¹ Brudvik (2017) s. 65.

3. MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET OG HOVEDREGELN OM FRADRAGSRETT

3.1 Innledning

For å sette problemstillingen inn i en merverdiavgiftsrettslig kontekst er det hensiktsmessig å gi en grunnleggende innføring i merverdiavgiftssystemet. I tillegg skal det i punkt 3.3 gis en kort redegjørelse for grunnleggende hensyn og prinsipper. I punkt 3.4 og 3.5 skal hovedregelen om fradragsrett behandles nærmere.

3.2 Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en indirekte skatt på endelig innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Avgiften reguleres gjennom gjeldende merverdiavgiftslov, merverdiavgiftsforskriften²² og Stortingets årlige plenarvedtak om merverdiavgift²³.

Merverdiavgiftssystemet er på den ene side *virksomhetsrelatert*. For å bli registreringspliktig til Merverdiavgiftsregisteret må det drives næringsvirksomhet.²⁴ Den generelle plikten til å beregne utgående merverdiavgift gjelder videre for omsetning med tilknytning til den avgiftspliktige næringsvirksomheten.²⁵ Utgående merverdiavgift defineres i mval. § 1-3 (1) bokstav e som "merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak".

Tilsvarende forutsetter fradragsrett for inngående merverdiavgift tilknytning til den (registrerte) avgiftspliktige næringsvirksomheten på anskaffelsestidspunktet. Med "inngående merverdiavgift" menes det etter mval. § 1-3 (1) bokstav f "merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel". Dersom anskaffelsens tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten endres etter anskaffelsestidspunktet, kan det bli aktuelt med beregning av utgående merverdiavgift etter reglene om uttak i mval. kapittel 3 II, eller justering av fradragsført inngående merverdiavgift etter reglene i mval. kapittel 9.

På den andre side er merverdiavgiften en *transaksjonsbasert* avgift. Plikten til å beregne utgående merverdiavgift er avhengig av at det foreligger en transaksjon.²⁶ Lovens sentrale transaksjonskrav er at det foreligger "omsetning". Omsetning defineres i mval. § 1-3 (1) bokstav a som "levering av varer og tjenester mot vederlag". Utgangspunktet er at all

²² Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (fmval.).

²³ Stortingsvedtak 12. desember 2018 nr. 1998 om merverdiavgift for budsjettåret 2019.

²⁴ Jf. mval. § 2-1 (1).

²⁵ Lignende Gjems- Onstad mfl. (2018) s. 112.

²⁶ Jf. mval. § 1-1 og 3-1.

omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig, med mindre det enkelte omsetningsobjekt er fritatt eller unntatt merverdiavgiftsloven.

Forskjellen mellom fritatt og unntatt omsetning er helt grunnleggende for å forstå fradragsreglene. Hovedregelen om fradragsrett etter mval. § 8-1 angir krav til subjektet om at anskaffelsene må være til bruk i "registrert virksomhet". Omsetning som er fritatt loven omfattes av merverdiavgiftsloven²⁷ og er derfor registreringspliktig etter mval. § 2-1. En virksomhet som har fritatt omsetning kan dermed oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser, så fremt vilkårene i mval. § 8-1 ellers er innfridd. En virksomhet som derimot *bare* har unntatt omsetning har ikke rett eller plikt til å registrere seg, og har følgelig ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser tilknyttet den unntatte omsetningen.

3.3 Grunnleggende hensyn og prinsipper

3.3.1 Et nøytralt merverdiavgiftssystem

I forarbeidene til Merverdiavgiftsreformen av 2001, Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 3.2.1, uttrykker Finansdepartementet at hensynet til nøytralitet er en overordnet målsetting i merverdiavgiftssystemet:

"Nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet er et sentralt prinsipp. Merverdiavgiften er en forbruksavgift i det den i sin utforming bare tar sikte på å belaste det endelige innenlands forbruk av avgiftspliktige ytelser. Merverdiavgift skal oppkreves i alle omsetningsledd, men retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. På denne måten oppnås det, så lenge hvert ledd er avgiftspliktig, nøytralitet i systemet uten hensyn til hvor mange omsetningsledd det er."

Et nøytralt merverdiavgiftssystem bygger på avgiften ikke skal medføre vridninger i næringsstrukturen eller etterspørselen i markedet.²⁸

Fradragsretten sikrer at avgiften virker nøytralt for avgiftssubjektene ved at det bare er netto verdiskapning (merverdiene) i det enkelte omsetningsledd som avgiftsbelastes, også uttrykt som *merverdiprinsippet*.²⁹ På denne måten motvirkes det at merverdiavgiften blir en endelig

²⁷ Jf. mval. § 1-3 (1) bokstav h.

²⁸ NOU 1990:11 pkt. 5.4.3.1.

²⁹ Lignende Gjems- Onstad mfl. (2017) s. 45 og 223.

kostnad for utgifter på anskaffelser til å drive avgiftspliktig virksomhet.³⁰ Dette forhindrer avgiftskumulasjon. Avgiftskumulasjon oppstår når inngående merverdiavgift ikke kommer til fradrag, men blir en skjult avgiftskostnad som inngår i beregningsgrunnlaget for den utgående avgiften.³¹ Fradragsretten sikrer dermed at merverdiavgiften overføres videre til neste omsetningsledd og til slutt bare rammer *den endelige sluttbrukeren*, dvs. alminnelige forbrukere og virksomheter driver omsetning som er unntatt merverdiavgiftsloven.³²

For å oppnå nøytralitet i systemet må fradragsretten må være symmetrisk. Dette er treffende beskrevet av Høyesterett i Skårer Syd Holding avsnitt 31:

"... inngående avgift på utgifter til varer og tjenester til bruk for den avgiftspliktige omsetningen, kan trekkes fra. Motsatt kan inngående merverdiavgift på varer og tjenester som ikke er til bruk i den registrerte virksomheten, ikke trekkes fra."

Nevnte symmetribetraktning innebærer at nøytraliteten i systemet ivaretas ved at hensynet til å unngå avgiftskumulasjon balanseres mot hensynet til å forhindre statlig subsidiering av omsetning som er unntatt merverdiavgiftsloven. I forarbeidene til den eldre merverdiavgiftsloven, Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 45, uttrykkes det følgende om unntatt omsetning:

"Merverdiavgiftens konkurransemessige nøytralitet oppnåes [sic] 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 med 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."

Synspunktet i forarbeidene bygger på at siden merverdiavgiften skal innkalkuleres i virksomhetens unntatte omsetning, vil det innebære subsidiering av unntatt omsetning dersom virksomheten tilkjennes fradragsrett for slike anskaffelser.³³ Innkalkuleringen på vederlaget ved omsetningen av unntatte varer og tjenester, medfører at avgiften blir en skjult omkostning i prisen på varene eller tjenestene.³⁴ Dersom kjøper er et avgiftssubjekt vil denne skjulte kostnaden inngå i hans beregningsgrunnlag for utgående avgift ved omsetning av

³⁰ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 4.3.3.

³¹ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 4.3.3.

³² Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 3.2.1.

³³ I samme retning Kristiansen (2015) s. 116.

³⁴ Lignende Gjems- Onstad mfl. (2017) s. 33.

avgiftspliktige varer og tjenester og det oppstår avgiftskumulasjon.³⁵ Denne formen for avgiftskumulasjonen er imidlertid forutsatt av lovgiver og oppstår hos alle avgiftspliktige kjøpere av unntatte varer og tjenester, og er således konkurransenøytral i et innenlandsk perspektiv.

3.3.2 Klare og enkle regler

I forarbeidene til någjeldende merverdiavgiftslov fremholder Finansdepartementet at "... klare, tydelige og lett tilgjengelige bestemmelser er viktig for å oppnå regeleffektivitet og rettssikkerhet (forutberegnelighet og likebehandling)".³⁶ Klare og enkle regler må særlig anses viktig siden avgiftsretten befinner seg på legalitetsprinsippets område.³⁷ Et enkelt og praktikabelt regelverk vil også unngå at regelverket virker prosessskapende. Især gjelder dette når merverdiavgiftsretten bygger på selvdeklarerer for avgiftssubjektene, og skattemyndighetene foretar massesaksbehandling uten nok tid til konkrete vurderinger i de enkelte tilfeller. For rammene for fradragsrett tilsier det derfor at det må settes en grense, etter en avveining mot hensynene og prinsippene som nevnt i punkt 3.3.1.

3.4 Hovedregelen om fradragsrett etter mval. § 8-1

3.4.1 Innledning

Hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift er regulert i mval. § 8-1 (1) og lyder som følger:

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

Det er lagt til grunn av Høyesterett i plenumsavgjørelsen Rt. 2006 s. 293 (Arves trafikkskole) avsnitt 33 at fradragsretten *inntreer* på anskaffelses- eller oppofrelsestidspunktet. Om vilkårene er innfridd må derfor vurderes ut fra forholdene på dette tidspunktet.³⁸

I det følgende forutsettes det at det subjektive vilkåret om at avgiftssubjektet må være registrert er innfridd. Det forutsettes også at formelle vilkår om krav til dokumentasjon i medhold av mval. § 15-10, jf. bokføringsforskriften³⁹ § 5-1-1 og 5-1-2 er innfridd.

³⁵ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 4.3.3.

³⁶ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) punkt 5.2.

³⁷ Kristiansen (2015) s. 97.

³⁸ Jf. Elkjøp avsnitt 44.

³⁹ Forskrift 01.desember 2004 nr. 1558 om bokføring.

3.4.2 Kravet om at anskaffelsen må være "til bruk i den registrerte virksomheten"

Uttrykket "til bruk i den registrerte virksomheten" stiller nærmere krav til objektet for fradragsretten. I Elkjøp-dommen fremhevet førstvoterende vilkårets funksjoner 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."

Den siste setningen i sitatet sikter til tilordningskravet. Uttrykket "... den registrerte virksomheten" innebærer at det bare er anskaffelsens tilknytning til avgiftssubjektets *egen* registrerte virksomhet, som er gjenstand for vurdering.⁴⁰ De to første setningene i sitatet sikter til tilknytningskravet som innebærer at anskaffelsen må ha tilstrekkelig tilknytning til den registrerte virksomheten, jf. "til bruk i ...".⁴¹ Spørsmålet om tilknytningskravet er innfridd er det sentrale spørsmål for fradragsrett for transaksjonskostnader og i det følgende er det derfor tilknytningskravet som skal omtales nærmere.

3.5 Tilknytningskravet

3.5.1 Vurderingstema

Objektet for tilknytningsvurderingen er "anskaffelsen", dvs. den anskaffede vare eller tjeneste. Ordlyden "til bruk i" den registrerte virksomheten tilsier at *formålet* med anskaffelsen må ha vært at den skal være *til* den avgiftspliktige virksomheten.

Foruten at ordlyden isolert sett kan trekke i retning av et krav om direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet, tilsier den naturlige språklige forståelsen av uttrykket at lovgiver har ment vide rammer for fradragsretten. Ordlyden gir imidlertid ikke uttrykk for hvor sterk tilknytning som kreves i grensetilfeller.

I forarbeidene, Ot.prp. nr. 17 (1968-69) s. 55 gis et krav om at anskaffelsen må være relevant for den avgiftspliktige virksomheten:

"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."

⁴⁰ Gjems- Onstad mfl. (2017) s. 226.

⁴¹ *Ibid.*, s. 226.

Vilkåret "til bruk i" er behandlet i Høyesterett i en rekke avgjørelser siden Høyesterett behandlet vilkåret for første gang i Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina).⁴² I dommen fra 1985 tok Høyesterett ikke til følge statens anførsel om at den aktuelle anskaffelsen måtte være til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Etter en gjennomgang av lovens ordlyd og forarbeidene uttalte Høyesterett følgende på side 97:

"Begrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten ... Det vesentlige i lovbestemmelsen er ... uttrykket virksomhet, ikke ordene «til bruk i». Man må da se hen til hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen."

Dommen er fulgt opp og videreutviklet i Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors). Høyesterett oppsummerte tilknytningskravet slik på side 1502:

"På bakgrunn av lovens ordlyd og forarbeidene må vurderingstemaet ... være hvilken tilknytning oppofrelsen har til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet. Avgjørende må være om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten."

I medhold av Sira Kvina og Norwegian Contractors er vurderingstemaet følgelig om anskaffelsen er relevant for og har naturlig og nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. I Elkjøp, Telenor og Skårer Syd Holding er vurderingstemaet bekreftet, med den presisering at det må foreligge *tilstrekkelig* naturlig og nær tilknytning.⁴³

3.5.2 Formålets betydning for hva som er tilstrekkelig tilknytning

Vurderingstemaet som er lagt til grunn i høyesterettspraksis sier lite om hvor sterk tilknytningen til den avgiftspliktige virksomhet må være i ulike typetilfeller. I høyesterettspraksis er det foretatt en konkret vurdering i det enkelte tilfelle, og det er derfor grenser for hva som kan utledes av høyesterettspraksis av hva som anses tilstrekkelig.⁴⁴

I Sira Kvina og Norwegian Contractors omhandlet sakene fradragsrett i tilfeller der anskaffelsene ikke var knyttet til et unntatt formål, men anskaffelser som var atypisk i relasjon til den virksomheten som ble drevet.⁴⁵ Dette skiller disse høyesterettsdommene fra tilfeller der anskaffelsen har direkte tilknytning til et unntatt formål. Ut fra at ordlyden krever at

⁴² Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors), Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt), Rt. 2005 s. 951 (Porthuset), Rt. 2008 s. 932 (Bowling), Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig), Rt. 2010 s. 1184 (Kragerø Spa & Resort), Rt. 2011 s. 1260 (Halliburton), Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp), Rt. 2015 s. 652 (Telenor) og HR-2017-1851-A (Skårer Syd Holding).

⁴³ Elkjøp avsnitt 43, Telenor avsnitt 41 og Skårer Syd Holding avsnitt 33.

⁴⁴ Lignende Folkvord (2018) s. 357.

⁴⁵ Anskaffelse av settefisk var ikke direkte relevant for kraftproduksjon og bygging av småbåthavn og overvannsledning var ikke direkte relevant for en virksomhet som drev med bygging av betingplattformer til petroleumsindustrien.

anskaffelsen må ha et *virksomhetsrelatert formål*, vil anskaffelser som *utelukkende* er til *andre formål* enn avgiftspliktig virksomhet ikke gi fradragsrett. Problemer knyttet til tilknytningskravet oppstår særlig der anskaffelsen har et blandet formål, dvs. at anskaffelsen både har tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet og til et unntatt formål. Dette kan for eksempel være der en virksomhet driver delt virksomhet ved at den har både avgiftspliktig og unntatt omsetning. Det kan også være der en ren avgiftspliktig virksomhet foretar anskaffelser med direkte tilknytning til enkeltstående unntatt omsetning.

At anskaffelsen har en naturlig og nær tilknytning til et unntatt formål avskjærer imidlertid ikke muligheten for at anskaffelsen *også* kan ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.⁴⁶ I Høyesterettspraksis hva angår delte virksomheter er det uttrykkelig fastslått at det ikke avskjærer fradragsrett at anskaffelsen primært brukes i den unntatte delen av virksomheten.⁴⁷

I Elkjøp-dommen oppsummerte førstvoterende rettstilstanden for hva som kan anses som tilstrekkelig tilknytning, jf. dommens avsnitt 43:

"Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det **ikke er tilstrekkelig** for fradragsrett at anskaffelsen eller oppførelsen fremstår som **bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig.**" (min utheving)

Sitatet må antas å henvise til Høyesteretts enstemmige dom inntatt i Rt. 2008 s. 932 (Bowling 1 Strømmen), som gjaldt delt virksomhet. I denne dommen ble det lagt til grunn at en anskaffelse med direkte tilknytning til den unntatte virksomheten og som *kun* medførte en ren bedriftsøkonomisk tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, ikke var tilstrekkelig.⁴⁸

Høyesterett har ikke gitt en tydelig definisjon av hva som regnes som bedriftsøkonomisk tilknytning. At formålet med anskaffelsen må være økonomisk støttes av forarbeidene til mval. § 8-2 om at "andre formål" blant annet innebærer "ikke-økonomiske formål".⁴⁹

Høyesteretts avgrensning innebærer imidlertid at anskaffelsen *bare* er bedriftsøkonomisk motivert. I Merverdiavgiftshåndboken er kriteriet definert som "... ulike samdriftsfordeler, synergieffekter og andre avlede sammenhenger".⁵⁰ En lignende forståelse er lagt til grunn i

⁴⁶ I samme retning Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 504.

⁴⁷ Se blant annet Hunsbedt avsnitt 38-40 og Porthuset avsnitt 40-45.

⁴⁸ Bowling 1 Strømmen avsnitt 38 og 39.

⁴⁹ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 69.

⁵⁰ Skattedirektoratet (2019) s. 711.

rettskraftig underrettspraksis.⁵¹ Som fremhevet i Gjems- Onstad mfl. vil det typisk være slik at tilknytningen ikke har "... noen umiddelbar innvirkning på produksjonsprosessen eller oppfyllelsen av den enkelte omsetning, men som vil bidra til finansieringen av virksomheten, flere kunder, lavere kostnader mv".⁵²

Begrepet *bedriftsøkonomisk sammenheng eller tilknytning* er bare anvendt av Høyesterett i tilfeller der anskaffelsen har direkte tilknytning til et unntatt formål.⁵³ Dette trekker i retning av at avgrensningen mot bedriftsøkonomisk sammenheng først gjør seg gjeldende når en anskaffelse har direkte tilknytning til et unntatt formål.⁵⁴

Rettstilstanden kan oppsummeres til at det foreligger tilstrekkelig tilknytning dersom en anskaffelse direkte eller indirekte er en innsatsfaktor i avgiftspliktig virksomhet. Med innsatsfaktor menes det at "... en anskaffelse direkte eller indirekte har virket i avgiftspliktig virksomhet".⁵⁵ Begrepet innsatsfaktor er ikke gjennomgående anvendt av Høyesterett, men det reelle innholdet må antas å være det samme, uavhengig av om betegnelsen er "en nødvendig forutsetning"⁵⁶ eller "innsatsfaktor"⁵⁷. Det legges vekt på hvilken *virkning* den aktuelle anskaffelsen har eller kommer til å få for driften eller utviklingen av den avgiftspliktige virksomheten. Imidlertid der anskaffelsen har direkte tilknytning til et unntatt formål, vil en ren bedriftsøkonomisk virkning ikke være tilstrekkelig.

⁵¹ Se blant annet Oslo Tingretts dom i Staten mot Skatteklagenemnda I.

⁵² Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 505

⁵³ Bowling avsnitt 38 og 39, Elkjøp avsnitt 43, Telenor avsnitt 45 og 49-50.

⁵⁴ I samme retning Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 505.

⁵⁵ Folkvord (2018) s. 352.

⁵⁶ Hunsbedt avsnitt 37.

⁵⁷ Porthuset avsnitt 40.

4. FRADRAGSRETT FOR TRANSAKSJONSKOSTNADER VED OMSETNING AV FAST EIENDOM

4.1 Nærmere om problemstillingen

4.1.1 Innledning

Dersom en avgiftspliktig virksomhet oppfører et bygg som virksomheten skal bruke i avgiftspliktig virksomhet, vil det som regel foreligge fradragsrett for oppføringskostnadene.⁵⁸ Så lenge bygget brukes i avgiftspliktig virksomhet, vil det heller ikke oppstå særlige problemer med å oppnå fradragsrett for kostnader til drift og vedlikehold av bygget.⁵⁹ Videre vil et avgiftssubjekt normalt ha fradragsrett for transaksjonskostnader pådratt i forbindelse med kjøp av en fast eiendom til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.⁶⁰

Transaksjonskostnader som er direkte knyttet til omsetning av fast eiendom skaper imidlertid problemer for vurderingen av tilknytningskravet, fordi omsetningen i seg selv er unntatt merverdiavgiftsloven etter mval. § 3-11.

4.1.2 Grunnleggende utgangspunkter for problemstillingen

Ordlyden "til bruk i" den registrerte virksomhet i mval. § 8-1 krever at anskaffelsen har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Derimot stiller ordlyden ikke krav om anskaffelsen må ha tilknytning til en avgiftspliktig transaksjon.

Merverdiavgiften er imidlertid en transaksjonsbasert avgift. Lovgiver har bestemt at omsetning av fast eiendom er unntatt merverdiavgiftsloven i medhold av mval. § 3-11.

Unntaket er reservasjonsløst og gjelder uavhengig av om den faste eiendommen har vært brukt i avgiftspliktig virksomhet. For omsetning av fast eiendom er det ingen regel som i mval. § 2-3 om frivillig registrering for utleie av bygg og anlegg som brukes i avgiftspliktig virksomhet. I tillegg uttrykker mval. § 8-2 (1) at det ikke er fradragsrett for kostnader til "andre formål".

Siden transaksjonskostnader har nærmest tilknytning til en unntatt omsetning må det etter mitt syn foretas en nærmere vurdering for om transaksjonskostnadene har tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet og hvilken betydning det har at omsetningsobjektet er unntatt.

⁵⁸ Lignende Eriksen og Bergh (2018) s. 93.

⁵⁹ Gjems- Onstad mfl. (2017) s. 190.

⁶⁰ Bl.a. Sivertsen (2018) s. 50.

De grunnleggende spørsmålene som oppstår ved fradragsrett for transaksjonskostnader ved unntatt omsetning er belyst i Oslo tingretts rettskraftige dom *Staten mot Skatteklagenemnda I* inntatt i Utv. 2018 s. 278:

"Hovedproblemstillingen er om anskaffelsen av transaksjonsbistand knyttet til de avgiftsunntatte aksjesalgene har **tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige utleievirksomheten**, slik at det foreligger fradrag for inngående merverdiavgift. Mer generelt kan dette formuleres **som et spørsmål om det er fradragsrett for anskaffelser som er til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning, når avgiftssubjektet ellers bare driver avgiftspliktig virksomhet. Som ledd i dette må retten ta stilling til om tilknytning til de avgiftsunntatte aksjesalgene er til hinder for fradragsrett, eller om denne tilknytning til den avgiftsunntatte omsetningen stiller særegne krav til tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, som vilkår for fradragsrett.**" (min utheving).

Selv om dommen omhandlet indirekte eiendomssalg, gir dommen uttrykk for de prinsipielle overordnende spørsmålene rettsanvenderen må ta stilling til ved enkeltstående unntatt omsetning. Det må for det første undersøkes om transaksjonskostnadenes direkte tilknytning til den unntatte transaksjonen *i seg selv* avskjærer fradragsrett. Om dette kan besvares benektende, blir det neste overordnende spørsmålet *hvilken betydning* den direkte tilknytningen til en unntatt transaksjon likevel har for vurderingen av fradragsretten. Disse overordnende spørsmålene skal undersøkes i det følgende.

4.2 Tilknytning til unntatt omsetning avskjærer ikke *i seg selv* fradragsrett

Overfor i punkt 3.2.5 er det fastslått at dersom en anskaffelse har naturlig og nær tilknytning til et unntatt formål avskjærer det ikke muligheten for at anskaffelsen også kan ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Etter mitt syn har imidlertid dette ikke vært oppfatningen i Høyesterett tidligere.

I Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2010 s. 1184 (Kragerø Spa & Resort) synes både flertallet og mindretallet å ta utgangspunkt i at fradragsrett nektes for anskaffelser til unntatt omsetning.⁶¹ Saken omhandlet spørsmål om fradragsrett for inngående merverdiavgift oppføringskostnader på et leilighetshotell som ble solgt fra et selskap til private. Samtidig med at salgsavtalen ble inngått, ble det inngått avtale om tilbakeleie med de private kjøperne slik at selskapet kunne benytte leilighetshotellet i sin utleievirksomhet store deler av året. Flertallets premisser i denne saken bygger tilsynelatende på at tilknytningen til unntatt omsetning *i seg selv*

⁶¹ Kragerø Spa & Resort avsnitt 29 og 48.

avskjærer fradragsrett. Dette begrunnes med at det drøftes om salget og tilbakeleie i realiteten kunne anses som en særlig finansieringsløsning og ikke som salg, uten at det foretas en annen nærmere vurdering av tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten.⁶²

Om Høyesterett kan forstås slik at den direkte tilknytningen til unntatt omsetning i seg selv avskjærer retten til fradrag, så ble denne rettsoppfatningen uansett forlatt av flertallet i Elkjøp-dommen, jf. dommens avsnitt 45:

"Staten har anført at dersom det i en avgiftspliktig virksomhet blir foretatt en avgiftsfri transaksjon [menes unntatt], må det ha **den konsekvens at det ikke kan kreves fradrag for inngående avgift på anskaffelser og oppforelser som knytter seg til den avgiftsfrie transaksjonen** [menes unntatt]. **Denne betraktningssmåte kan imidlertid etter min mening ikke føre frem.**" (min rettelse og utheving)

I Telenor-dommen foretok Høyesterett en nærmere vurdering av om transaksjonskostnader pådratt i forbindelse med aksjesalg hadde tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.⁶³ En slik vurdering ville ikke ha vært nødvendig om Høyesterett hadde lagt til grunn at den direkte tilknytningen til den unntatte omsetningen i seg selv avskjærer fradragsrett.

At unntatt omsetning ikke kategorisk avskjærer fradragsrett er også lagt til grunn av Skattedirektoratet i Merverdiavgiftshåndboken.⁶⁴

Etter dette kan det legges til grunn at den direkte tilknytningen mellom transaksjonskostnader og unntatt omsetning ikke i seg selv avskjærer fradragsretten. Det nærmere spørsmålet er da hvilken betydning den direkte tilknytningen til en unntatt transaksjon likevel har for vurderingen av fradragsretten.

4.3 Ulike kategorier av typetilfeller hvor problemstillingen kan oppstå

4.3.1 Innledning og utgangspunkter

Ved problemstillingen kan det skilles mellom flere typetilfeller der en avgiftspliktig virksomhet pådrar seg transaksjonskostnader som ledd i omsetning av fast eiendom. Typetilfellene kan grovt sett sorteres i to kategorier.

⁶² *Ibid.*, avsnitt 30 og 41.

⁶³ Telenor avsnitt 39-45.

⁶⁴ Skattedirektoratet (2019) s. 711.

I den ene kategorien skjer omsetningen som ledd i en byttehandel ved bytte av to faste eiendommer. Bytte omfattes av lovens omsetningsbegrep siden lovens definisjon i mval. § 1-3 (1) bokstav a ikke krever at vederlaget består i penger. Byttehandelen anses som kjøp og salg fra begge parter side, siden begge parter mottar hver sin eiendom som vederlag for den eiendom de leverer fra seg. Forutsetningen for denne kategorien er at et avgiftssubjekt erverver en fast eiendom som skal brukes i avgiftspliktig virksomhet, og eiendommen kunne i praksis bare vært ervervet ved en byttehandel.⁶⁵ Denne kategorien har vært behandlet i Høyesterett i Elkjøp-dommen og skal omtales både i punkt 4.4.2 og 5.5.

I den andre kategorien skjer omsetningen gjennom ordinært salg mot vederlag i penger. Innenfor denne kategorien er det særlig ett typetilfelle som har vært omstridt, og hvor det har skjedd en rettsutvikling de senere årene. Dette typetilfellet vil derfor gis en særlig omtale i neste punkt.

4.3.2 Eiendommen har tidligere vært driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet

I dette typetilfellet selges en fast eiendom som tidligere har vært benyttet som driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet. Dersom bakgrunnen for salget er at virksomheten avvikles, oppstår det et særlig spørsmål om kostnadene skal betegnes som avviklingskostnader. Dette spørsmålet skal behandles i punkt 5.6.

Forutsatt at kostnadene regnes som transaksjonskostnader er spørsmålet om avgiftssubjektet har fradragsrett *fordi bygget har vært driftsmiddel i den avgiftspliktige virksomhet*.⁶⁶

Det har tidligere vært en oppfatning hos SKD at det foreligger fradragsrett basert på et driftsmiddelsynspunkt. I to upubliserte fellesskriv av 14. november 2002 og 28. januar 2003 la SKD til grunn at det foreligger fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom som har vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet, og som selges i forbindelse med nedleggelse eller omorganisering. I SKD sin publiserte prinsipputtalelse av 28. januar 2014, som omhandlet indirekte salg av fast eiendom, vises det til den tidligere uttalelsen i 2002:

"Skattedirektoratet har i fellesskriv av 14. november 2002 lagt til grunn at det vil kunne foreligge fradragsrett for anskaffelser til bruk ved salg av fast eiendom som har vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet."⁶⁷

⁶⁵ Gjems- Onstad mfl. (2017) omtaler dette typetilfellet på s. 230.

⁶⁶ Gjems- Onstad mfl. (2017) omtaler dette typetilfellet på s. 230.

⁶⁷ Skattedirektoratet (2014).

Den private delen av avgiftsmiljøet ved deres rettsjelpere, oppfattet disse uttalelsene som grunnlag for en fast og etablert forvaltningspraksis til støtte for fradragsrett i et slikt typetilfelle.⁶⁸

Ved prinsipputtalelse av 20. desember 2016 trakk SKD disse uttalelsene tilbake.⁶⁹

Begrunnelsen fra SKD var at Telenor-dommen sammenholdt med FIN sin omtale, innebar en rettsavklaring for fradragsrett ved salg av fast eiendom, se nedenfor i punkt 4.5.

Skatteklagenemnda mener tilsynelatende at Telenor-dommen ikke har gitt en rettsavklaring på dette typetilfellet. I forlengelsen av dette mener SKN at det ikke har betydning at omsetningen av den faste eiendommen er unntatt loven. I 2018 har SKN behandlet typetilfellet i fem avgjørelser, og tilkjente fradragsrett for transaksjonskostnader. I et av tilfellene gjaldt det salg av fast eiendom som hadde vært benyttet som driftsmiddel (hovedkvarter) i avgiftssubjektets egen avgiftspliktige virksomhet,⁷⁰ mens i de fire øvrige sakene ble eiendommene benyttet som driftsmiddel i frivillig registrert utleievirksomhet.⁷¹

I den ene av de fem avgjørelsene, NS 59/2018, kommer SKN med følgende begrunnelse for å tilkjenne fradragsrett:

"Bygget er altså en innsatsfaktor som har virket i A AS avgiftspliktige virksomhet. Kostnader knyttet til salg av bygget har derfor også den nære og naturlige tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet som etter langvarig Høyesterettspraksis kreves for fradrag etter merverdiavgiftsloven § 8-1, jf. HR-2017-1851-A (Skårer Syd) med henvisninger.

Selv om merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd unntar virksomhet som består i omsetning av fast eiendom må det i tråd med høyesterettspraksis foretas en selvstendig vurdering etter merverdiavgiftsloven § 8-1. I dette tilfellet er altså vurderingstema om relevans og tilknytningskravene er oppfylt for et **driftsmiddel som brukes i avgiftspliktig virksomhet. At virksomhet som består i omsetning av fast eiendom er unntatt etter § 3-11 har dermed ikke betydning her.**" (min utheving)

⁶⁸ Bla. anførselen til avgiftssubjektet i Utv. 2018 s. 232 (Fias Invest).

⁶⁹ Skattedirektoratet (2016).

⁷⁰ NS 59/2018.

⁷¹ NS 60/2018, NS 61/2018, NS 88/2018 og NS 97/2018.

Med noen små nyanseringer i faktum er det samme rettslige begrunnelse som vises til i NS 60/2018 og NS 61/2018, og i de to siste avgjørelsene tilkjennes det fradragsrett på "grunn av likhet i faktum" med de tidligere avgjørelsene.⁷²

Den sentrale begrunnelsen til SKN er at den faste eiendommen har *virket i* den avgiftspliktige virksomheten. Rettsanvendelsen bygger dermed på et tilbakeskuende perspektiv med utgangspunkt i hvordan eiendommen har vært brukt.⁷³ Ordlyden i mval. § 8-1 viser at det er "anskaffelsene" som er objektet for tilknytningsvurderingen og ikke omsetningsobjektet. I en artikkel i *Skatterett* har Folkvord, som en av medlemmene i SKN som voterte for fradragsrett i tre av avgjørelsene, gitt uttrykk en oppfatning av at det er omsetningsobjektet som er objektet for vurderingen av tilknytningskravet:

"Det er strengt tatt tjenesten som transaksjonskostnaden er betaling for som må ha tilknytning; ikke objektet som kjøpes eller selges. Selv om et slikt skille er teoretisk riktig, har det etter min oppfatning lite for seg. **Transaksjonskostnader har ingen verdi i seg selv, det er i praksis objektet som disse knytter seg til som må vurderes.**"⁷⁴ (min utheving)

I forlengelsen av en slik forståelse, gis det et kriterium for å tilkjenne fradragsrett at omsetningsobjektet har vært brukt som driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet.⁷⁵ Antagelig bygger Folkvord og SKN på et syn om at så lenge den faste eiendommen har den nødvendige tilknytning, må også anskaffelser innhentet for salget av den faste eiendommen ha den nødvendige tilknytningen.⁷⁶ Om det er rettskildemessig grunnlag for et slikt standpunkt vil jeg ta stilling til i kapittel 5 basert på mitt syn på gjeldende rettstilstand.

4.4 Høyesterettspraksis om fradragsrett ved enkeltstående unntatt omsetning

4.4.1 Innledning

Elkjøp-dommen og Telenor-dommen gir uttrykk for ulike utgangspunkter for hvordan rettsanvenderen tilnærmer seg spørsmålet om betydningen av at anskaffelser har direkte tilknytning til enkeltstående unntatt omsetning. I Elkjøp-dommen bygger Høyesterett på et utgangspunkt om en virksomhetsrelatert vurdering, mens Høyesterett bygger på et utgangspunkt om en transaksjonsbasert vurdering i Telenor-dommen.

⁷² Sekretariatets vurderinger i NS 88/2018 og NS 97/2018.

⁷³ Olsen (2019) s. 31.

⁷⁴ Folkvord (2018) s. 358.

⁷⁵ Tilsvarende Olsen (2019) s. 31.

⁷⁶ I samme retning Wroldsen (2018) s. 42.

4.4.2 Virksomhetsrelatert vurdering: Elkjøp-dommen

Saken gjaldt spørsmålet om Elkjøp Norge AS (Elkjøp) hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnader i forbindelse med en byttehandel. Som en følge av at Elkjøp skulle bygge større varehus til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet av salg av elektronikk- og hvitevarer, hadde selskapet behov for å utvide en tomt. Utvidelsen krevde at Elkjøp ervervet nabotomten, men denne var bebygget med en tomannsbolig. Etter forhandlinger med eierne av nabotomten ble det besluttet bytteavtale. Byttehandelen bestod i at Elkjøp ervervet nabotomten, hvor vederlaget for nabotomten bestod i å oppføre en tomannsbolig på en annen tomt og overdra denne til eierne av nabotomten.

Dommen er dissens 3-2, hvor flertallet kom til at vilkårene for fradragsrett etter daværende merverdiavgiftslov (1969) § 21 var innfridd.

I avsnitt 45 innleder førstvoterende med å fremheve at det ikke var tilknytningskravet som var tvistetemaet i saken, men "avgrensningen av virksomhetsbegrepet". Etter å ha avvist statens anførsel om en transaksjonsbasert vurdering, fulgte førstvoterende opp i avsnitt 46 med en nærmere vurdering av hvilken betydning det hadde at byttehandelen innebar en unntatt omsetning:

"... Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomhet, kan **de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng**. Det er i og for seg ikke noe til hinder for at **en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet**, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel. Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at **en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige.**" (min utheving)

Førstvoterende oppstilte her et utgangspunkt om at det ikke kunne foretas en isolert vurdering av den enkelte transaksjon, men at den måtte vurderes i sammenheng virksomhetens øvrige omsetning. En forutsetning for en slik virksomhetsrelatert vurdering er etter flertallets syn at den enkelte transaksjonen ikke har *egenverdi* slik at den ikke gir grunnlag for en *særskilt virksomhet*. Som Gjems- Onstad mfl. påpeker bygger Høyesterett her på en dikotomi: "... enten er den unntatte omsetning en egen virksomhet eller så er den et ledd i den

avgiftspliktige virksomhet".⁷⁷ Mindretallet i dommen var likevel uenig i at fradragsrett bare var utelukket der den unntatte transaksjonen utgjorde en særskilt virksomhet.⁷⁸

Det er uklart hvilket virksomhetsbegrep flertallet forutsetter, og særlig blir det uklart hva som skal til for at en enkelt unntatt transaksjon kan gi grunnlag for en egen virksomhet.⁷⁹

Flertallets anvisning på "selvstendig målsetting" i avsnitt 46 er nokså langt fra det alminnelige virksomhetsbegrep i merverdiavgiftsretten. Slik næringsvirksomhetsbegrepet forstås med hensyn til registreringsplikten i medhold av mval. § 2-1, legges det vekt på om aktiviteten har et visst omfang og varighet, er egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eierens egen regning og risiko.⁸⁰ En enkeltvis transaksjon vil normalt ikke ha slikt omfang og varighet.

Det er imidlertid mulig å forstå flertallet slik at det opereres med et videre virksomhetsbegrep i relasjon til mval. § 8-1.⁸¹ På denne måten blir den nedre grense for virksomhet blir lavere enn etter det alminnelige virksomhetsbegrep og som anvendes med hensyn til registreringsgrensen etter mval. § 2-1.⁸²

Til støtte for at flertallet opererer med et videre virksomhetsbegrep kommer hensynet til konkurransenøytralitet. Som fremhevet i forarbeidene, Ot.prp. nr. 76 (2007-2008) punkt 6.8.1, vil hensynet til konkurransenøytralitet medføre at virksomhetsbegrepet kan slå annerledes ut i merverdiavgiftsretten enn i skatteretten. Etter mitt syn kan hensynet til konkurransenøytralitet også medføre at virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven kan tolkes forskjellig avhengig av hvilken bestemmelse det er tale om. For å oppnå like konkurransmessige betingelser mellom virksomheter som bare driver unntatt omsetning og virksomheter som har enkeltstående unntatt omsetning, taler hensynet til konkurransenøytralitet for at kravet til omfang og varighet i virksomhetsbegrepet i mval. § 8-1 senkes.

Videre i premissene konstaterte førstvoterende i avsnitt 47 at eiendomsbyttet var *uten* egenverdi, og dermed ingen særskilt virksomhet for Elkjøp. Det er naturlig å forstå flertallet slik at så lenge transaksjonen var uten noen egenverdi, hadde det ikke betydning at omsetningen i seg selv var unntatt merverdiavgift.

⁷⁷ Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 511.

⁷⁸ Elkjøp avsnitt 76.

⁷⁹ Tilsvarende Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 511.

⁸⁰ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) punkt 6.8.1.

⁸¹ I samme retning Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 512.

⁸² Lignende Hansen (2017) s. 462.

Deretter gikk førstvoterende over til å vurdere om oppføringskostnadene var relevante for den avgiftspliktige virksomheten, og hadde tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. På bakgrunn av at manglende fradrag rett ville innebære avgiftskumulasjon i Elkjøps avgiftspliktige virksomhet, og siden oppføringskostnadene til tomannsboligen var en "forutsetning" for å oppføre nytt varehus, kom førstvoterende til at kriteriene var innfridd.⁸³

Det er sentralt å merke seg at Høyesterett i denne dommen først foretok en vurdering av om den enkelte transaksjon hadde egenverdi. Deretter, der dette ble besvart benektende, ble det stilt spørsmål om oppføringskostnadene var relevante for og hadde tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Denne siste vurderingen samsvarer med slik tilknytningskravet er redegjort for i punkt 3.5.

4.4.3 Transaksjonsbasert vurdering: Telenor-dommen

Saken gjaldt spørsmål om fradrag rett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader i forbindelse Telenor ASA (Telenor) sitt salg av alle aksjene i datterselskapet Telenor Satellite Services AS (TSS) ut av fellesregistrering.⁸⁴ Telenor drev avgiftspliktig omsetning av telekommunikasjonstjenester, og bakgrunnen for salget var blant annet at Telenor ønsket å frigjøre ledelsesressurser og kapital i datterselskapet som drev med avgiftspliktig satellittvirksomhet.

Høyesterett kom enstemmig til at vilkårene for fradrag rett etter daværende merverdiavgiftslov (1969) § 21 ikke var innfridd.

Førstvoterende innledet i avsnitt 34 med å angi følgende rettslig utgangspunkt for betydningen av at transaksjonskostnadene hadde direkte tilknytning til det unntatte aksjesalget:

"Det følger av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e at salg av finansielle instrumenter og meglingstjenester ved slik omsetning, er unntatt fra merverdiavgift.

... **Utgangspunktet må da være at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelse av tjenester som knytter seg til slikt salg.**" (min utheving)

Tross dette transaksjonsbaserte utgangspunktet oppstilte Høyesterett i avsnitt 42 spørsmålet om transaksjonskostnadene var relevante for og hadde tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning

⁸³ Elkjøp avsnitt 48-49 og 54.

⁸⁴ Saken omhandlet også spørsmål om fradrag rett for inngående merverdiavgift på *eierkostnader* i forbindelse med aksjonærkonflikter.

til den avgiftspliktige virksomheten, slik tilknytningskravet er redegjort for i avhandlingens punkt 3.5.2.

Den konkrete tilknytningsvurderingen fremgår av dommens avsnitt 43-45:

" Telenors syn er at salget av aksjene i TSS ble gjennomført som ledd i Telenors ordinære avgiftspliktige virksomhet, og at anskaffelsen av tjenestene i denne forbindelse derfor var «til bruk» i Telenors virksomhet.

Jeg kan ikke være enig i dette. Salget av aksjene i TSS innbragte en betydelig gevinst for Telenor. Selv om salget av alle aksjene i selskapet hadde ringvirkninger for morselskapets virksomhet, kan dette ikke i seg selv gi den nødvendige tilknytningen til Telenors avgiftspliktige virksomhet.

Riktignok er jeg enig med Telenor i at salget av TSS frigjorde kapital og ledelsesressurser, noe som kom den avgiftspliktige virksomheten i Telenor til gode. Jeg kan imidlertid ikke se det annerledes enn at det **her er tale om en transaksjon med samme forretningsmessige begrunnelse som svært mange andre avgiftsfrie aksjetransaksjoner**. Salget av aksjene i TSS må etter mitt syn anses som en **bedriftsøkonomisk motivert transaksjon som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett**, se foruten Rt-2012-432 avsnitt 43 (Elkjøp) som tidligere gjengitt, også Rt-2008-932 avsnitt 38 (Bowling). **Jeg kan derfor ikke se at vilkårene for fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser av tjenester i forbindelse med salget av TSS, er oppfylt.**" (min utheving).

Etter mitt syn foretok Høyesterett her en vurdering av hvilke virkninger transaksjonskostnadene hadde for den avgiftspliktige virksomhet gjennom å undersøke virkningene av *det enkelte aksjesalget*. Da salget bare var bedriftsøkonomisk motivert, hadde transaksjonskostnadene bare en bedriftsøkonomisk innvirkning på den avgiftspliktige virksomhet.

Vurderingen av tilknytningskravet må forstås under den oppfatningen av at en ren bedriftsøkonomisk tilknytning mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomhet ikke er tilstrekkelig når anskaffelsen har en direkte tilknytning til et unntatt formål, jf. punkt 3.5.2 ovenfor.

Det som er sentralt å trekke ut av Telenor-dommen er det rettslige utgangspunktet som oppstilles for anskaffelser med direkte tilknytning til unntatt omsetning.

4.5 Finansdepartementet og Skattedirektoratets rettsoppfatning

I FIN sitt brev til SKD av 1. september 2015 er det gitt en domskommentar til høyesterettsdommene Telenor og Elkjøp som er ment som en "klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde".⁸⁵

I brevet legger FIN til grunn at Telenor-dommen gir en *generell avklaring* ved *alle* tilfeller som innebærer unntatt omsetning/aktivitet. Hovedbudskapet til FIN er at dommen bekrefter at fradragsretten er "... negativt avgrenset mot anskaffelser som er til bruk for avgiftsunntatt omsetning/aktivitet".⁸⁶ Dette innebærer en transaksjonsbasert vurdering hvor fradragsretten knyttes opp mot den enkelte transaksjon og at objektet som omsettes er unntatt merverdiavgift.

Deretter oppsummerte FIN Telenor-dommen med følgende på side 4 i brevet:

"[H]øyesterett [har] med dette lagt vekt på at merverdiavgiftsretten er et **transaksjonsbasert system, slik at fradragsretten avgrenses ut fra hvilke virkninger anskaffelsen har og hvilke(n) transaksjoner anskaffelsene er til bruk for.**" (min utheving)

På bakgrunn av utgangspunktet i Telenor-dommen forstår FIN Elkjøp-dommen kun som en unntaksnorm med begrenset anvendelsesområde slik at "... visse omstendigheter kan etablere fradragsrett selv om anskaffelsen direkte er til bruk for en avgiftsunntatt omsetning".⁸⁷ Med slike omstendigheter sikter FIN til begrunnelsen i Elkjøp-dommen om at byttehandelen ikke hadde noen egenverdi for selskapet.⁸⁸ Poenget med at unntaksnormen kommer til anvendelse er at rettsanvenderen i slike tilfeller kan *se bort ifra* at anskaffelsen har en slik direkte tilknytning til den unntatte transaksjonen.⁸⁹

Nærmere et halvannet år senere fulgte SKD opp brevet fra FIN ved prinsipputtalelse av 20. desember 2016. I uttalelsen fremheves mellom annet følgende:

"... **vurderingen blir den samme om den unntatte transaksjon er salg av aksjer eller salg av fast eiendom, når omstendighetene for øvrig er tilnærmet like. Det klare utgangspunktet er dermed at det ikke foreligger fradragsrett for inngående**

⁸⁵ Finansdepartementet (2015) s. 1.

⁸⁶ *Ibid.* s. 1.

⁸⁷ *Ibid.* s. 5.

⁸⁸ *Ibid.* s. 6.

⁸⁹ Tilsvarende Norli (2019) s. 56.

merverdiavgift på anskaffelser knyttet til avgiftsunntatt salg av fast eiendom." ⁹⁰ (min utheving)

Oppsummert innebærer denne rettsoppfatningen at det er et utgangspunkt at fradragrett utelukkes for transaksjonskostnader pådratt ved unntatt omsetning, med mindre transaksjonen ikke har noen egenverdi. Ut fra denne rettsoppfatningen åpnes det ikke opp for å legge vekt på at eiendommen tidligere har vært til bruk i avgiftspliktig virksomhet, da det sentrale er at omsetningen som sådan er unntatt loven. Om denne rettsoppfatningen gir uttrykk for gjeldende rett vil jeg ta stilling til i kapittel 5.

⁹⁰ Skattedirektoratet (2016).

5. GJELDENE RETTSTILSTAND OM BETYDNINGEN AV AT OMSETNINGSTYPEN ER UNNTATT LOVEN

5.1 Innledning

Spørsmålet i det følgende er hva som er gjeldende rettstilstand for fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved omsetning av fast eiendom.

5.2 Harmonisering av Elkjøp-dommen og Telenor-dommen

5.2.1 *Det rettskildemessige problemet*

Utgangspunktet i Telenor-saken er videreført og lagt til grunn for spørsmål om fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av aksjer (avgiftsfri anskaffelse) i Høyesteretts enstemmige dom inntatt i Skårer Syd Holding avsnitt 31. Dommen må likevel forstås slik at aksjekjøpet var tilknyttet den unntatte aksjevirkomheten i holdingselskapet, slik at dommen for øvrig ikke nødvendigvis gir veiledning for enkeltstående omsetning i ellers avgiftspliktig virksomhet.

Tilsvarende utgangspunkt er videreført og lagt til grunn i rettskraftig⁹¹ underrettspraksis av Borgarting lagmannsrett i Fias Invest inntatt i Utv. 2018 s. 232 og Hellerudsletta AS inntatt i Utv. 2018 s. 1195. Begge disse sakene omhandlet kostnader pådratt i direkte tilknytning til salg av fast eiendom i ellers avgiftspliktig virksomhet, uten at det ble problematisert at omsetningsobjektet var fast eiendom og ikke aksjer. I begge sakene konkluderte lagmannsretten med at det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning mellom transaksjonskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten.

For øvrig er utgangspunktet lagt til grunn i rettskraftig underrettspraksis som omhandler aksjesalg.⁹²

Det rettskildemessige problemet er imidlertid at Høyesterett ikke eksplisitt har oppstilt et utgangspunkt om at det ikke foreligger fradragsrett for transaksjonskostnader ved omsetning av fast eiendom i *etterkant* av Elkjøp-dommen. I Telenor-dommen tok Høyesterett heller ikke eksplisitt stilling til premissene i Elkjøp-dommen om den enkelte transaksjons egenverdi. Det

⁹¹ Anke til HR ikke tillatt fremmet, jf. HR-2018-816-U i Fias Invest og HR-2018-1723-U i Hellerudsletta AS.

⁹² Oslo tingretts dom i Staten mot Skatteklagenemnda I (ikke anket), Borgarting Lagmannsretts dom inntatt i Utv. 2018 s. 1625 (Kver), anke til HR ikke tillatt fremmet, jf. HR-2019-335-U og Borgarting lagmannsrett dom inntatt i Utv. 2016 s. 1482 (Norske Skog), anke til HR ikke tillatt fremmet, jf. HR-2016-1653-U.

nærmere spørsmålet er da hvordan premissene i Elkjøp-dommen og Telenor-dommen kan harmoniseres.

5.2.2 Rettsavklaring med Telenor-dommen – et transaksjonsbasert utgangspunkt på generelt grunnlag

I Telenor-dommens avsnitt 34 går Høyesterett inn på unntaket i daværende merverdiavgiftslov (1969) § 5 b (1) bokstav e for finansielle instrumenter, og uttaler at det som utgangspunkt ikke kan kreves fradrag for anskaffelser til "slikt salg". På den ene side kan dette forstås slik at Høyesterett kun sikter til omsetning etter unntaket i den aktuelle bestemmelse. I tillegg kommenteres ikke det virksomhetsrelaterte utgangspunktet i Elkjøp-dommen, som kan tyde på at Høyesterett ikke mente å forlate utgangspunktet som ble oppstilt i Elkjøp på generelt grunnlag.

På den annen side bør en være forsiktig med å trekke en slik slutning ut fra ordbruken til Høyesterett. Høyesterett begrunner tvert imot utgangspunktet med at omsetningen er unntatt loven og ikke med at omsetningen gjelder det aktuelle unntaket. Videre viser Høyesterett heller ikke til forskjeller mellom omsetning av aksjer og fast eiendom. I Telenor-dommen uttrykker Høyesterett seg tvert imot prinsipielt til hva som er gjeldende rettsstilstand for unntatt omsetning.

I *MVA-kommentaren* uttrykker Gjems- Onstad mfl. følgende om den tilsynelatende motstriden mellom utgangspunktene i Elkjøp-dommen og Telenor-dommen:

"... Sett på bakgrunn av at Rt-2015-652 er den nyeste dommen, og at begrunnelsen i Rt-2012-432 kan knyttes til de konkrete omstendigheter der oppføringskostnadene var mer til anskaffelse av tomt for utvidelse av avgiftspliktig virksomhet (se nærmere nedenfor) enn til omsetning av fast eiendom (bytte), må utgangspunktet i Rt-2015-652 i dag legges til grunn som gjeldende rett."⁹³ (min utheving)

Etter mitt syn kan utgangspunktet i Elkjøp-dommen forstås slik at det er knyttet opp mot det spesielle saksforholdet ved bytte av ytelser. Gjems- Onstad mfl. gir etter mitt syn derfor en god beskrivelse av hvordan dommene skal forstås i relasjon til hverandre.

Det må dermed legges til grunn at Telenor-dommen har prejudikats virkning generelt for transaksjonskostnader med direkte tilknytning til unntatt omsetning slik at det gjelder et generelt rettslig utgangspunkt om at fradragrett ikke tilkjennes.

⁹³ Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 513.

5.2.3 Konsekvensen av et transaksjonsbasert utgangspunkt

I Telenor-dommen undersøkte som nevnt Høyesterett om transaksjonskostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning, tross det transaksjonsbaserte utgangspunktet. Premissene kan forstås slik at det kan foreligge særskilte omstendigheter hvor det ikke har betydning at omsetningen i seg selv er unntatt. Utgangspunktet som ble oppstilt i dommens avsnitt 34 må likevel innebære at det bare i unntakstilfeller vil foreligge slike omstendigheter.

I Elkjøp-dommen har Høyesterett gitt anvisning på at dersom transaksjonen er uten noen egenverdi har det ikke betydning at omsetningen i seg selv er unntatt. Basert på utgangspunktet i Telenor-dommen, tilsier premissene i de to dommene at Elkjøp-dommen i etterkant av Telenor-dommen anses som et unntakstilfelle.⁹⁴ Dersom resultatet i Telenor-dommen skal forstås i lys av premissene i Elkjøp-dommen, må Høyesterett ha vurdert at aksjesalget hadde egenverdi slik at det ikke var grunnlag for unntak fra utgangspunktet som ble oppstilt i avsnitt 34.

I Telenor-dommen var Telenor sitt syn at aksjesalget "... ble gjennomført som ledd i Telenors ordinære avgiftspliktige virksomhet ...", mens staten anførte at salget hadde "betydelig egenverdi".⁹⁵ Anførlene leder i retning av at partene var uenige om aksjesalget hadde egenverdi. Selv om Høyesterett ikke nevnte at aksjesalget hadde egenverdi, kan Høyesteretts premisser forstås i retning av at Høyesterett tok stilling til en slik vurdering.⁹⁶ Dette viser seg særlig ved Høyesteretts vurderinger i avsnitt 44-45 av at salget "innbragte en betydelig gevinst" og var en "bedriftsøkonomisk motivert transaksjon".

Som følge av at Høyesteretts premisser kan forstås slik at aksjesalget hadde egenverdi, harmonerer resultatet i Telenor-dommen med premissene i Elkjøp-dommen om egenverdi. Tilsvarende forståelse er vist til i Oslo tingretts dom i Staten mot Skatteklagenemnda I. Tingretten fremhevet i denne dommen at det var "... naturlig å forstå Telenordommen slik at aksjesalget hadde en egenverdi".

I Staten mot Skatteklagenemnda I uttalte tingretten også at det måtte foreligge et unntak fra "... det klare utgangspunktet" for at fradragsrett skulle bli aktuelt. Tidligere i premissene uttalte tingretten følgende om hvordan utgangspunktet i Telenor-dommen skulle forstås:

⁹⁴ Tilsvarende Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 513.

⁹⁵ Telenor avsnitt 43 og 27.

⁹⁶ Lignende Tovsen (2016) s. 63, men merk at forfatteren ikke hevder at utgangspunktet i Telenor-dommen gjelder generelt for unntatt omsetning.

"Spørsmålet blir likevel hvordan det angitte utgangspunktet skal forstås sett opp mot tilknytningskravet. **En naturlig måte å forstå dette på er at det må foreligge en mer ekstraordinær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, for at det skal foreligge fradragsrett, når anskaffelsen direkte knytter seg til avgiftsunntatt omsetning. Formulert på en annen måte kan man si at Høyesterett her oppstiller et krav om en særlig begrunnelse for å gi fradrag i den avgiftspliktige virksomheten.**" (min utheving)

I tingrettsdommen ble fradragsrett nektet der de indirekte eiendomssalgene var bedriftsøkonomisk motivert og hadde egenverdi. Selv om dette er underrettspraksis og saken omhandlet indirekte eiendomssalg, er dommen grundig begrunnet. Tingrettsdommen går også nøye igjennom den tilsynelatende motstriden mellom Elkjøp-dommen og Telenor-dommen på et prinsipielt grunnlag.

Tilsvarende forståelse synes lagt til grunn i Borgarting Lagmannsrett rettskraftige dom i Fias Invest, som skal omtales i punkt 5.6 og 5.7.2.

Konsekvensen av det transaksjonsbaserte utgangspunktet er dermed at så lenge transaksjonskostnadene har direkte tilknytning til omsetningen av den faste eiendom, må det foreligge ekstraordinære omstendigheter slik at det ikke har betydning at omsetningen i seg selv er unntatt. Elkjøp-dommen gir veiledning for når slike ekstraordinære omstendigheter kan foreligge gjennom en vurdering av transaksjonens egenverdi.

5.3 Foreløpig oppsummering og konklusjon av mitt syn på gjeldende rettstilstand

Etter gjeldende rettstilstand er det et utgangspunkt om at det ikke tilkjennes fradragsrett for transaksjonskostnader som har direkte tilknytning til unntatt omsetning av fast eiendom.

Dersom transaksjonen er *uten egenverdi* foreligger det et unntak fra dette utgangspunktet og det åpnes opp for en virksomhetsrelatert vurdering hvor det ikke har betydning at omsetningen i seg selv er unntatt. Rettsanvenderen må likevel foreta en vurdering av om transaksjonskostnadene er relevante for og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.⁹⁷ Så lenge transaksjonen er uten egenverdi er det imidlertid en sterk indikasjon på at det foreligger en tilstrekkelig tilknytning.⁹⁸

I de tilfeller transaksjonen *har egenverdi* kommer ikke unntaksnormen til anvendelse og det vil i slike tilfeller ha betydning at omsetningen i seg selv er unntatt. Siden det i slike tilfeller

⁹⁷ I samme retning Olsen (2019) s. 32.

⁹⁸ Jf. også Oslo Tingrett i Staten mot Skatteklagenemnda I.

må foretas en vurdering av anskaffelsene i forhold til den enkelte transaksjon, vil konsekvensen bli at det normalt bare foreligger en ren bedriftsøkonomisk tilknytning mellom transaksjonskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten, jf. Telenor-dommen.⁹⁹ Slik jeg oppfatter Elkjøp-dommen og Telenor-dommen er det imidlertid den bedriftsøkonomiske tilknytningen som reelt sett stenger for fradragsrett, og ikke om transaksjonen har egenverdi.

Det ville også harmonere dårlig med regelen om forholdsmessig fradragsrett etter mval. § 8-2 om fradragsrett skulle avskjæres alene av at transaksjonen har egenverdi. Derav kan det potensielt oppstå spørsmål om fradragsrett etter en forholdsmessig fordeling etter mval. § 8-2.¹⁰⁰ Hjemmelen for fradragsrett er likevel mval. § 8-1 og for at fradragsrett skal tilkjennes må en forholdsmessig del av transaksjonskostnadene har sterkere tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten enn rene bedriftsøkonomiske virkninger. Etter mitt syn vil slike tilfeller ikke være særlig praktiske, og det er derfor sentralt å undersøke hva det innebærer at transaksjonen har egenverdi.

5.4 Transaksjonens egenverdi

Spørsmålet i det følgende er hva det innebærer at transaksjonen har egenverdi.

I Elkjøp-dommen angis det følgende i avsnitt 46 for vurderingen:

"Hvis 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." (min utheving).

I den konkrete vurderingen av om transaksjonen hadde egenverdi i Elkjøp-dommen, ble det vist til følgende:

"For Elkjøp har byttet av Nordbyhagaveien 43 mot Solheimveien 20 **ikke hatt noen egenverdi**, men **vært et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt i Solheimveien til å oppføre ny forretningsbygning.**" (min utheving).

Flertallets premisser tilsier at i vurderingen av hvorvidt en transaksjon er uten egenverdi, må rettsanvenderen ta stilling til om transaksjonen bare er et middel for å oppnå en målsetting i den avgiftspliktige virksomheten eller er en målsetting *i seg selv*.¹⁰¹

⁹⁹ Lignende Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 513.

¹⁰⁰ Lignende Folkvord (2018) s. 356.

¹⁰¹ Lignende Fjermeros og Bjørklund (2012) s. 62.

Premissene i Elkjøp-dommen reiser likevel spørsmål om *enhver* egenverdi som utgangspunkt utelukker fradragrett eller om det er tale om en terskel som må overstiges.

Salg av fast eiendom som har vært driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet og som selges i forbindelse med utvidelse, avvikling eller lignende, vil kunne anses som et middel for å oppnå målsettingen med å gjennomføre utvidelsen, avviklingen eller lignende. Problemet er imidlertid at der vederlaget består i penger vil salget etter mitt syn vil ha en viss egenverdi ved at salget frigjør kapital gjennom salgsvederlaget. Kapitalen kan bidra til finansieringen av den avgiftspliktige virksomheten, muliggjøre andre anskaffelser til virksomheten eller deles ut som utbytte til eierne.¹⁰²

Folkvord legger til grunn at for at transaksjonen skal ha egenverdi må den ha "... betydelig grad av selvstendighet og være rimelig uavhengig av den avgiftspliktige virksomheten for at den skal få tilstrekkelig egenverdi".¹⁰³ Uttalelsen tyder på en oppfatning av at det er tale om en terskel som må overstiges, og at ikke enhver egenverdi utelukker fradrag. Samme sted uttrykker han likevel at "... rekkevidden av egenverdikravet ikke er helt klar".¹⁰⁴

Etter mitt syn uttaler Høyesteretts flertall seg tydelig og prinsipielt på at transaksjonen er uten egenverdi dersom det "... bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet". Uttalelsen trekker etter mitt syn klart i retning av at *enhver* egenverdi utelukker at unntaksnormen kommer til anvendelse. Så lenge transaksjonen har en viss målsetting som kan anses som uavhengig av den avgiftspliktige virksomheten vil transaksjonen ha egenverdi.

Med en slik forståelse av hva det innebærer at transaksjonen har egenverdi, blir unntaksnormen svært snever. Unntaksnormen vil bare komme til anvendelse der omsetningen skjer som ledd i en byttehandel, og der eiendommen ikke kunne ha vært ervervet på andre måter, jf. punkt 5.5.

Ved ordinære salg der vederlaget består i penger, vil transaksjonen ikke bare inngå som et middel i en målsetting innenfor den avgiftspliktige virksomhet siden salget frigjør kapital. Denne egenverdien fjernes ikke ved at den frigjorte kapitalen kan muliggjøre andre anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten. I slike tilfeller er det en ren bedriftsøkonomisk motivasjon bak salget som skiller seg fra typetilfellet i Elkjøp-dommen

¹⁰² Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 512.

¹⁰³ Folkvord (2018) s. 357.

¹⁰⁴ *Ibid.*, s. 357.

hvor byttet *bare* var et vilkår for erverv av nabotomten. I den forbindelse kan det vises til Oslo tingretts grundige dom i Staten mot Skatteklagenemnda I hvor aksjesalgene ble ansett å ha egenverdi og hvor tingretten uttalte følgende i relasjon til spørsmålet om det forelå et unntak:

"... En eventuell sammenheng med fremtidige utleieforhold, ved at de omhandlede aksjesalgene frigjør kapital til å anskaffe nye utleieobjekter, er for løs og avledet til å kunne begrunne fradragsrett. Retten oppfatter salget av alle aksjene i de tre single purpose eiendomsselskapene som slike bedriftsøkonomisk motiverte transaksjoner for den gjenværende avgiftspliktige utleievirksomheten, som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett."

Videre må det kunne legges til grunn at transaksjonen vil ha egenverdi til tross for om det er uklart om det oppstår en gevinst ved salget. Det kan her igjen vises til Staten mot Skatteklagenemnda I:

"... Det er uklart i hvilken utstrekning eiendommene selges med gevinst ... Retten kan uansett ikke se at det er av betydning for fradragsretten om aksjene selges med gevinst eller ikke, selv om dette synes vektlagt i Telenordommen avsnitt 44."

5.5 Typetilfellet i Elkjøp-dommen

5.5.1 Grunnleggende formåls- og systembetraktninger for typetilfellet

Mindretallet i Elkjøp-dommen bygget argumentasjonen på at Elkjøp måtte regnes som sluttbruker av oppføringskostnadene med den konsekvens at fradragsrett ville innebære subsidiering av unntatt omsetning.¹⁰⁵ Flertallet mente imidlertid at en stod overfor et tilfelle hvor "... man står overfor valget mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon".¹⁰⁶

Det må være korrekt å anta at subsidieringshensynet først og fremst innebærer, slik forarbeidene som nevnt i punkt 3.3.1 antyder, at kostnader med direkte tilknytning til unntatt omsetning må dekkes inn i vederlaget på den unntatte omsetningen.¹⁰⁷ Der vederlaget ikke består i penger, har avgiftssubjektet ikke mulighet til å innkalkulere inngående merverdiavgift i salgsprisen og det vil oppstå avgiftskumulasjon hos det avgiftssubjektet som har pådratt seg

¹⁰⁵ Elkjøp avsnitt 72-74.

¹⁰⁶ *Ibid.*, avsnitt 49.

¹⁰⁷ Lignende Kristiansen (2015) s. 116.

transaksjonskostnader i forbindelse med byttehandelen.¹⁰⁸ Dette ble eksplisitt fremhevet av flertallet i Elkjøp-dommen, jf. dommens avsnitt 49:

"Hvis Elkjøp blir nektet fradragsrett for inngående avgift for kostnadene til tomannsboligen, vil selskapet bli pålagt merverdiavgift på oppforelser i virksomheten. Disse kostnadene må selskapet dekke inn gjennom prisene på selskapets produkter ... For Elkjøp vil en slik avgiftskumulasjon være en konkurransemessig ulempe."

Så lenge en slik innkalkulering ikke er mulig må det etter mitt syn være riktig å legge avgjørende vekt på hensynet til å unngå avgiftskumulasjon, til tross for at resultatet blir at sluttbrukeren ikke belastes for merverdiavgift.

5.5.2 Den praktiske realiteten av typetilfellet i Elkjøp-dommen – forholdet til dagens justeringsregler

Avhandlingen dreier seg om det foreligger tilstrekkelig tilknytning på anskaffelsestidspunktet med den virkning at det foreligger en *umiddelbar* fradragsrett. Siden oppføringen av tomannsboligen i Elkjøp-dommen var ferdigstilt før 1.januar 2008 kom justeringsreglene i medhold av mval. kapittel 9 ikke til anvendelse på det aktuelle forholdet.¹⁰⁹ Det er derfor relevant å reise spørsmål om dommens praktiske realitet med hensyn til *effektiv* fradragsrett etter innføringen av justeringsreglene. Dette krever først en kort forklaring av justeringsreglene.

Justering i medhold av mval. kapittel 9 innebærer at avgiftssubjektet gis en rett eller plikt til å justere fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og den avgiftspliktige virksomheten endres innenfor en angitt justeringsperiode etter anskaffelsestidspunktet.¹¹⁰ Etter mval. § 9-1 (2) bokstav b er "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner" en kapitalvare. I medhold av mval. § 9-2 (3) skal det skje en justering ved overdragelse av slike kapitalvarer (justeringshendelse). Som følge at omsetning av fast eiendom er unntatt loven, vil omsetning av fast eiendom innebære at eiendommen "... går over til ikke-fradragsberettiget bruk ".¹¹¹ Konsekvensen er at det skal skje en tilbakebetaling for fradragsført inngående merverdiavgift på kostnader som inngår i

¹⁰⁸ Se likevel en nyansering i Eriksen og Bergh (2018) s. 92.

¹⁰⁹ Jf. ikrafttredelsesregelen i medhold av mval. § 9-1 (1).

¹¹⁰ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) punkt 7.1.

¹¹¹ Eriksen og Bergh (2018) s. 93.

kapitalvaren og som gjelder resterende bruk i justeringsperioden, jf. mval. § 9-2 (3).¹¹² Dette gjelder med mindre det avtales at den nye eieren overtar justeringsplikten i medhold av mval. § 9-3.

Førstvoterende i Elkjøp-dommen drøftet i avsnitt 51-53 betydningen av den dagjeldende tilbakeføringsregel i mval. (1969) § 21 (3) som ble erstattet av någjeldende justeringsregler. Det ble imidlertid lagt til grunn at bestemmelsen om tilbakeføring ikke bidro til "... til løsning av hvordan virksomhetsbegrepet i § 21 første ledd skal avgrenses". Begrunnelsen til førstvoterende var at bestemmelsen bare kom til anvendelse dersom "... bygget eller anlegget på anskaffelsestidspunktet skulle tjenestegjøre som driftsmiddel i den avgiftspliktige virksomheten".

Høyesteretts dom inntatt i HR-2017-2065-A (Avinor) har fastslått med dissens 3-2 at kapitalvarebegrepet i medhold av mval § 9-1 (2) bokstav b ikke skal begrenses til fast eiendom som tjener som driftsmiddel.¹¹³ Førstvoterende uttalte følgende i relasjon til Elkjøp-dommen, jf. dommens avsnitt 36:

"Det kan da heller ikke være avgjørende at **den generelle fradragsretten som følger blant annet av Elkjøp-dommen, etter innføringen av justeringsreglene i enkelte tilfeller vil ha begrenset praktisk betydning for den næringsdrivende.**" (min utheving).

Den praktiske realitet er at oppføringskostnadene i Elkjøp-dommen ville blitt ansett som en kapitalvare. Siden justeringsplikten ikke kan overdras til private i medhold av mval. § 9-3, jf. fmval. § 9-3-2 (1) og (4) ville overdragelsen av tomannsboligen ha medført en justeringsplikt for all fradragsført inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene.¹¹⁴ Elkjøp ville dermed ikke oppnådd *effektiv fradragsrett*, utover en likviditetsfordel i oppføringsfasen.¹¹⁵

Som Eriksen og Bergh skriver ville dette ha blitt resultatet etter dagens justeringsregler "... selv om både anskaffelsen og overdragelsen i utgangspunktet har den nødvendige tilknytningen til den avgiftspliktige virksomhet i forhold til *fradragsreglene*".¹¹⁶

Det praktiske og aktuelle spørsmål er når en effektiv fradragsrett likevel kan være aktuell. Slik jeg ser det kan for det første være tilfelle ved en byttehandel uten at det dreier seg om

¹¹² Gjems- Onstad mfl. (2017) s. 257.

¹¹³ Avinor avsnitt 40.

¹¹⁴ Tilsvarende Eriksen og Bergh (2018) s. 97.

¹¹⁵ Tilsvarende for Avinors del, jf. mindretallet i Avinor-dommen i dommens avsnitt 54.

¹¹⁶ Eriksen og Bergh (2018) s. 97.

kostnader som kan inngå i kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 (2) bokstav b. Dette vil typisk være transaksjonstjenester som megler, advokat og lignende pådratt i forbindelse med transaksjonsprosessen.

For det andre kan effektiv fradragsrett være aktuelt, til tross for at kostnadene inngår i kapitalvarebegrepet, ved en byttehandel der kjøper overtar justeringsplikten. I medhold av mval. § 9-3, jf. fmval. § 9-3-2 (1) og (4) vil dette være mulig for avgiftssubjekter og kompensasjonsberettigede subjekter¹¹⁷. Det vil imidlertid ikke være særlig praktisk at det skjer byttehandel mellom slike subjekter.

5.6 Grensen mot avviklingskostnader

Som nevnt i punkt 4.3.2 kan det oppstå et særlig spørsmål om kostnader pådratt ved salg av fast eiendom i en avviklingsfase, kan anses som avviklingskostnader. Betydningen av at kostnadene anses som avviklingskostnader er at kostnadene anses direkte tilknyttet avviklingen av den avgiftspliktige virksomheten, og ikke den unntatte transaksjonen.

Ordlyden i mval. § 8-1 gir ingen veiledning for grensen mellom avviklings- og transaksjonskostnader og spørsmålet er ikke omtalt i forarbeidene. Høyesterett har heller ikke behandlet skillet mellom transaksjons- og avviklingskostnader.

I Borgarting lagmannsretts dom inntatt i Fias Invest, var spørsmålet om avgiftssubjektet hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på opprydnings- og miljøsaneringskostnader i forbindelse med salg av en industritomt som hadde vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet. Avgiftssubjektet, som bestod av tre fellesregistrerte selskaper i medhold av mval. § 2-2 (3), anførte prinsipalt at dette var avviklingskostnader.

Industrieiendommen hadde tidligere vært benyttet i smeltevirksomhet og senere dels i utleievirksomhet. Gjennom en fisjon av selskapet som tidligere eide eiendommen, ble eiendommen overført til selskapet Gamle Lilleby AS (Lilleby) i 2010, og utleievirksomheten fortsatte i det overtakende selskapet. Etter avviklingen av utleievirksomheten i 2013 ble eiendommen overdratt til Fias Invest AS, som senere ble fellesregistrert med Lilleby og et annet selskap. Eiendommen ble deretter solgt i 2014.

Opprydnings- og miljøsaneringskostnadene gjaldt i hovedsak opprydning av smeltevirksomheten. Lagmannsretten fant det "ikke sannsynliggjort" at Lilleby hadde overtatt smeltevirksomheten ved fisjonen i 2010, eller at noen av selskapene i den fellesregistreringen

¹¹⁷ Jf. lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

hadde drevet smeltevirksomhet. Med andre ord var det bare utleievirksomheten som var overtatt og som tilknytningskravet måtte vurderes opp mot. Etter lagmannsrettens vurdering var den "direkte foranledningen" for arbeidene på eiendommen at "...at selskapet var forpliktet til det etter avtaleverket om salg ...". Opprydnings- og miljøsaneringskostnadene var dermed ikke avviklingskostnader for utleievirksomheten.

Dommen viser at grensen mellom transaksjonskostnader og avviklingskostnader for det første kan bero på en konkret bevisvurdering.¹¹⁸ Dersom lagmannsretten hadde funnet det bevist at smeltevirksomheten var overtatt ved fisjonen kan det være grunn til å anta at opprydningskostnadene kunne ha vært ansett som avviklingskostnader, til tross for at selger også var forpliktet av kjøper til å gjennomføre opprydning på eiendommen.¹¹⁹

I tillegg viser dommen at det kan oppstå glidende overgang mellom hva som er avviklingskostnader og hva som er transaksjonskostnader.¹²⁰ I Fias Invest var poenget at opprydningskostnadene særlig dreide seg om kostnader til fysisk avvikling av smeltevirksomheten, og dette kunne reist spørsmål om kostnadene kunne oppstått uavhengig av salget.¹²¹

Saksforholdet blir imidlertid noe annet dersom kostnadene er, som lagmannsretten påpekte, "direkte foranlediget av salget". I *MVA-håndboken* står det følgende om avviklingskostnader:

" Ved opphør av et avgiftssubjekt ordinære omsetningsvirksomhet, kan det i forbindelse med avviklingen påløpe inngående merverdiavgift på for eksempel advokathonorar i tilknytning til uenighet **om hvordan inngåtte avtaler skal gjøres opp**. I den grad slike advokatutgifter knytter seg til avgiftssubjektets avgiftspliktige virksomhet, vil fradragsrett kunne innrømmes tilsvarende som for andre avviklingskostnader."¹²² (min utheving)

Uttalelsen sikter til at avviklingskostnader i hovedsak dreier seg om å ferdigstille tidligere kontrakter, uten at det foretas nye transaksjoner. I en artikkel i *Revisjon og Regnskap* anfører Norli i denne retning at en avviklingskostnad er en kostnad som "... kun har tilknytning til tidligere transaksjoner, i motsetning til en fremtidig, utgående transaksjon".¹²³

¹¹⁸ Lignende Tovsen og Thjømøe (2018) s. 25.

¹¹⁹ Lignende *Ibid.*, s. 25.

¹²⁰ I samme retning Borgarting lagmannsretts dom i Norske Skog med hensyn til grensen mellom restruktureringskostnader og transaksjonskostnader.

¹²¹ Lignende Wroldsen (2018) s. 42.

¹²² Skattedirektoratet (2019) s. 748.

¹²³ Norli (2019) s. 57.

Tovsen og Thjømøe har imidlertid fremmet et annet syn i en tidligere artikkel i samme tidsskrift og eksemplifisert med et konkursbo som selger en fast eiendom i avviklingen av konkursdebitors virksomhet.¹²⁴ Det hevdes av artikkelforfatterne at salget i et slikt tilfelle bare er "... et middel for å kunne oppnå målsettingen om å avvikle konkursdebitors avgiftspliktige virksomhet".¹²⁵ Deretter hevdes det følgende:

"Avvikling er en integrert og nødvendig del av virksomheten og kostnader til avvikling er derfor etter sin art relevante for og har en nær og naturlig tilknytning til virksomheten."¹²⁶

Jeg oppfatter uttalelsen slik at salg av fast eiendom i en avviklingsfase ikke har egenverdi og dermed som fradragsberettiget. Dersom enhver egenverdi imidlertid utelukker at unntaksnormen kommer til anvendelse, kan ikke dette synspunktet være holdbart.

Etter mitt syn må hensynet til konkurransenøytralitet tilsi at så lenge kostnader har direkte tilknytning til en ny unntatt transaksjon, er det dette som må være avgjørende og ikke at transaksjonen skjer som ledd i en avvikling.¹²⁷ Løsningen har for så vidt støtte i Fias-saken ved at kostnadene er "direkte foranlediget" av transaksjonen. I tillegg kan det legges vekt på at SKD har trukket tidligere uttalelser om at et konkursbo har fradragsrett for kostnader ved salg av fast eiendom i en avviklingsfase.¹²⁸ Selv om salget gjennomføres i en avviklingsfase må rettsanvenderen fremdeles vurdere om unntaksnormen kommer til anvendelse. Her kan det også fremheves at dersom det dreier seg om kostnader til ordinære transaksjonstjenester som megler mv. vil kostnadene som regel være direkte foranlediget av transaksjonen.

Det må imidlertid fremheves at det kan oppstå vanskelige bevissspørsmål og grensedragninger for på hvilket tidspunkt i avviklingsfasen kostnadene er direkte foranlediget av salget eller ikke. Dette spørsmålet avgrenser imidlertid avhandlingen mot.

5.7 Endelig konklusjon på gjeldende rettstilstand

5.7.1 Spørsmålet må anses avklart?

Konklusjonen på gjeldende rettstilstand er at det har betydning for vurderingen av om transaksjonskostnadene er "til bruk i" den registrerte virksomheten at kostnadene har direkte tilknytning til omsetning av fast eiendom. Det må presiseres at den direkte tilknytning ikke har avgjørende betydning, men får betydning i form av et utgangspunkt om at det ikke

¹²⁴ Tovsen og Thjømøe (2018) s. 26.

¹²⁵ *Ibid.*, (2018) s. 26.

¹²⁶ *Ibid.*, (2018) s. 26.

¹²⁷ I samme retning Norli (2019) s. 57.

¹²⁸ Jf. Skattedirektoratet (2019) s. 740.

foreligger fradragsrett med mindre transaksjonen ikke har noen egenverdi. Jeg er dermed i all hovedsak enig med FIN og SKD sin rettsoppfatning på bakgrunn av Telenor-dommen og Elkjøp-dommen.

Konsekvensen av gjeldende rettstilstand er at det bare i svært få tilfeller kan være grunnlag for fradragsrett på transaksjonskostnader ved omsetning av fast eiendom i medhold av mval. § 8-1. Den praktiske realiteten av de tilfeller hvor fradragsrett i medhold av mval. § 8-1 er aktuelt, innsnevres ytterligere som følge av justeringsreglene i medhold av mval. kapittel 9, jf. punkt 5.5.2.

5.7.2 Særlig om driftsmiddelsynspunktet

På bakgrunn av gjeldende rettstilstand etter Telenor-dommen og Elkjøp-dommen, kommer unntaksnormen ikke til anvendelse der vederlaget består i penger, jf. punkt 5.4. Konsekvensen av dette er at det ikke har rettskildemessig betydning at eiendommen tidligere har vært brukt som driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet, jf. punkt 4.3.2. Dette er også lagt til grunn i underrettspraksis i Fias Invest hvor Borgarting lagmannsrett ikke la vekt på at den solgte eiendommen tidligere hadde vært driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet:

"Etter rettens oppfatning må en konsekvens av Telenor-dommen være at det ikke kan gis fradrag for anskaffelser som må knyttes til avgiftsunntatt salg av fast eiendom, selv om denne har vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet. I den grad noe annet har vært lagt til grunn i avgiftspraksis, er det nå Telenor-dommen som gir uttrykk for gjeldende rett."

Senere i premissene undersøkte lagmannsretten om det likevel skulle medføre fradragsrett at eiendommen hadde vært driftsmiddel, men besvarte dette benektende siden eiendomssalget hadde egenverdi:

"... **salget av Lilleby-eiendommen hadde en egenverdi for selskapet**, og at salget ikke var gjennomført som ledd i, eller hadde den nødvendige tilknytningen til, ankende parts ordinære avgiftspliktige virksomhet. Det var store verdier knyttet til eiendomstransaksjonen, og transaksjonen må anses som en bedriftsøkonomisk motivert transaksjon ...". (min utheving)

At salget hadde egenverdi stengte dermed for å legge vekt på et driftsmiddelsynspunkt.

Innvendingen mot en slik løsning er at eiendommen som sådan har bidratt til å skape merverdier da eiendommen har virket i den avgiftspliktige virksomheten.¹²⁹ Etter gjeldende rettstilstand kan dette likevel ikke få betydning for fradragsrett for transaksjonskostnader ved

¹²⁹ Slik Folkvord (2018) s. 353 og s. 359.

salg, siden omsetningen representerer en unntatt aktivitet fra selgers ståsted. At eiendommen vil bidra til å skape merverdier i et *fremtidig* perspektiv, kan imidlertid få betydning etter gjeldende rett for fradragsrett for transaksjonskostnader når eiendommen *ervertes*, jf. punkt 6.2 nedenfor.

6. VURDERING AV GJELDENE RETTSTILSTAND

6.1 Formåls- og systembetraktninger til støtte for gjeldende rettstilstand

De grunnleggende formåls- og systembetraktninger som begrunner et transaksjonsbasert utgangspunkt er treffende beskrevet av Borgarting lagmannsrett dom i Hellerudsletta AS:

"Fradragsretten sikrer at merverdiavgiften i sin helhet belastes sluttbrukeren. Slik lagmannsretten ser det, er det Hellerudsletta Eiendom AS som er den naturlige sluttbruker av anskaffelsene i forbindelse med tomtekjøpet. Som forutsatt i forarbeidene hører det med til systemet at virksomheter som omsetter varer eller tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt, ikke skal ha fradragsrett for slik omsetning, jf. sitatet foran fra Ot.prp.nr.17 (1968–1969) side 45. Det nærliggende alternativet ved salg av fast eiendom vil dessuten være å innkalkulere utgiftene i prisen på eiendommen, noe som ikke vil lede til avgiftskumulasjon.

Gis det fradrag for den inngående merverdiavgiften på anskaffelsene i dette tilfellet, vil det derimot innebære en form for subsidiering av tomtsalget ... som andre selgere av fast eiendom ikke vil oppnå."

Sitatet viser at gjeldende rettstilstand er i tråd med merverdiavgiftssystemet ved at merverdiavgiften er ment å ramme den endelige sluttbruker. Utgangspunktet etter gjeldende rettstilstand samsvarer dermed med en balansering av hensynet til å unngå avgiftskumulasjon og forhindre subsidiering av unntatt omsetning. Når vederlaget består i penger har avgiftssubjektet normalt mulighet til å innkalkulere inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene i vederlaget. Av den grunn vil det ikke oppstå avgiftskumulasjon i dette omsetningsleddet. At det vil oppstå avgiftskumulasjon hos kjøper dersom denne er et avgiftssubjekt, er en kumulasjon som er lik for alle slike kjøpere av fast eiendom og er således konkurransenøytralt.

I juridisk teori har Folkvord antydnet at subsidieringshensynet "... ikke lenger tillegges særlig stor vekt" som følge av at dagens justeringsregler medfører at fradragført inngående merverdiavgift reverseres.¹³⁰ På generelt grunnlag er ikke dette argumentet særlig treffende da det normale vil være at rene transaksjonskostnader ikke inngår i kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 (2) bokstav b som er gjenstand for justering.

¹³⁰ Folkvord (2018) s. 360.

6.2 Skillet mellom kjøp og salg

I Høyesteretts dom i Skårer Syd Holding legger Høyesterett i avsnitt 28 og 47 til grunn at unntaket i medhold av mval. § 3-7 bokstav e for omsetning av "finansielle instrumenter og lignende" omfatter *både kjøp og salg* av aksjer. I samme dom gav Høyesterett i en obiter dictum uttalelse i avsnitt 57 uttrykk for at det er forskjeller for den avgiftsmessige behandlingen ved kjøp av aksjer og kjøp av fast eiendom:

"Det er imidlertid betydelige forskjeller på det å kjøpe et selskap og det å kjøpe en fast eiendom, også for merverdiavgiften. Loven har forskjellige løsninger for de to alternativene, og jeg kan ikke se at det er grunnlag – ut fra reelle hensyn – for å sette lovens ordning til side."

Ordlyden i mval. § 8-1 gir klart støtte for at avgiftssubjektet har fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av fast eiendom som skal brukes i den avgiftspliktige virksomhet. At avgiftssubjektet normalt har en slik fradragsrett er også lagt til grunn i Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse i BFU 18/07:

"Fondet AS vil ha rett til fradrag for de omhandlede transaksjonsomkostninger knyttet til anskaffelse av faste eiendommer til bruk i utleievirksomhet ...".¹³¹

Det foreligger ikke uttalelser fra SKD om at denne oppfatningen er forlatt ved direkte kjøp av fast eiendom. Skatt Øst har også i etterkant av Skårer Syd Holding gitt uttrykk for at avgiftssubjektet normalt har fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av fast eiendom til bruk i avgiftspliktig virksomhet.¹³² Selv om en slik artikkel har begrenset rettskildemessig verdi, må det legges til grunn at spørsmålet ikke er særlig omstridt.¹³³

Likevel kan det stilles spørsmål de lege ferenda om hvorfor avgiftssubjektet skal ha fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av fast eiendom til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, når det som utgangspunkt ikke foreligger fradragsrett ved salg. Spørsmålet får særlig aktualitet dersom det skjer en utvidelse av den avgiftspliktige virksomhet og det som ledd i dette gjennomføres en transaksjonsrekke av salg og kjøp av fast eiendom. Det som da særlig kan stilles spørsmål om er om transaksjonskostnadene knyttet til den samlede transaksjonsrekke bør være gjenstand en felles avgiftsmessig behandling med hensyn til fradragsrett. Forutsetningen for drøftelsen er at det ikke skjer en lovendring.

¹³¹ Skattedirektoratet (2007) under Skattedirektoratets konklusjon.

¹³² Sivertsen (2018) s. 50.

¹³³ Se bla. Gjems- Onstad mfl. (2018) s. 115 og Bugge (2018) s. 21.

Spørsmålet kan først drøftes i retning av at kjøp og salg bør likestilles i retning av å nekte fradrag generelt ved kjøp og salg av avgiftsunntatte omsetningsobjekter. Etter mitt syn må det legges vekt på at salg og kjøp er ulike typer aktiviteter som lovgiver har bestemt skal ha ulike avgiftsmessige konsekvenser. Omsetningsbegrepet i medhold av merverdiavgiftsloven regulerer en aktivitet fra selgers ståsted som innebærer en levering av en ytelse til en kjøper mot et vederlag.¹³⁴ Unntaket i medhold av mval. § 3-11 kommer dermed bare til anvendelse for selger. Konsekvensen for kjøper er bare at kjøper unngår å måtte betale inngående merverdiavgift på ytelsen. Disse betraktninger tilsier at kjøpshandlingen og salgshandlingen bør få ulike avgiftsmessige konsekvenser.

I forlengelsen av dette må det også være et argument for fradragsrett ved kjøp av fast eiendom at den faste eiendommen vil bidra i et fremtidig perspektiv til å skape merverdier i den avgiftspliktige virksomheten.¹³⁵ Etter mitt syn bør det derfor ikke skje en utvikling i retning av å tolke omsetningsbegrepet utvidende til å omfatte kjøp av avgiftsunntatte objekter utenfor unntaket i mval. § 3-7 (1) bokstav e.

Et utgangspunkt om at det ikke foreligger fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av fast eiendom ville imidlertid likevel skapt et enkelt og praktikabelt regelverk for avgiftsmyndighetene. Det kan derfor ikke sees bort i fra at det kan skje en utvikling hvor avgiftsmyndighetene i fremtiden også nekter fradragsrett for kostnader knyttet til kjøp av avgiftsunntatte omsetningsobjekter generelt.

I retning av at kjøp og salg bør likestilles har Gjems- Onstad mfl. fremhevet hensynet til symmetri til støtte for at også selger bør ha fradragsrett.¹³⁶ Begrunnelsen er at når eiendommen "... springer ut av virksomheten ... bør det avgjørende etter ordlyden i mval. § 8-1 være omsetningens reelle tilknytning til virksomheten".¹³⁷

Etter mitt syn bør det, på bakgrunn av de grunnleggende formåls- og systembetraktninger som er vist til i punkt 6.1, ha betydning for tolkningen av mval. § 8-1 at omsetningen av fast eiendom er unntatt merverdiavgiftsloven. Symmetrihensynet bør ikke få større betydning enn hensynet til konkurransenøytralitet.

¹³⁴ Jf. definisjonen av "omsetning" i mval. § 1-3(1) bokstav a.

¹³⁵ Folkvord (2018) s. 353.

¹³⁶ Gjems- Onstad mfl. (2018) s. 117.

¹³⁷ *Ibid.* s. 117.

Dersom en tross det overnevnte skulle mene at selger bør ha en utvidet mulighet til å oppnå fradragsrett for transaksjonskostnader ved et unntatt eiendomssalg, krever dette etter mitt syn et prejukatsfravik i Høyesterett. Slik jeg ser det må da terskelen for hva som innebærer at transaksjonen har egenverdi endres på den måten at ikke enhver egenverdi utelukker at unntaksnormen kommer til anvendelse. En slik regel vil imidlertid medføre vanskelige grensedragninger for hvor terskelen for egenverdi skal settes i det enkelte tilfelle. Dette ville skapt en vanskelig tilgjengelig regel både for avgiftssubjektene og avgiftsmyndighetene.

6.3 Noen alternativer til endring av rettsstilstanden gjennom lovendring

I dette punktet skal det diskuteres ulike alternativer for å endre dagens rettsstilstand gjennom lovendring.

Det første alternativet er å gjøre omsetning av fast eiendom avgiftspliktig gjennom å fjerne unntaket i mval. § 3-11. Lovendringen ville medført at omsetning av fast eiendom ble omfattet av merverdiavgiftsloven slik at det ved spørsmål om fradragsrett for transaksjonskostnader ikke ville oppstått problemer ved direkte tilknytning til unntatt omsetning. Til dette alternativet vil jeg fremholde følgende hensiktsmessighetsbetraktning bak unntaket som blant annet fremgår av Underutvalget for omsetningsavgift i Innstilling fra Skattekomitéen av 1966:

"En avgiftsplikt på salg av fast eiendom antas ikke å være hensiktsmessig hva angår de mange salg av privatboliger og hytter som praktisk talt finner sted utenfor næringsvirksomhet."¹³⁸

Disse betraktninger tilsier at en slik lovendring ville vært lite hensiktsmessig.

Et andre alternativ kan være en lovendring ved å gjøre det mulig for eksisterende avgiftssubjekter å la seg frivillig registrere for omsetning av fast eiendom som har vært brukt i avgiftspliktig virksomhet etter modell fra dagens mval. § 2-3 (1) og (3). Dette alternativet ville unngått de problemer som Underutvalget skisserer ved en generell avgiftsplikt.

Imidlertid ville en slik lovendring skapt uheldige vridninger i etterspørselen på eiendomsmarkedet, da prisen på eiendommen i slike tilfeller ville økt tilsvarende satsen for den utgående avgift på salgsvederlaget. I forlengelsen av dette kan det også anføres at hensikten med en slik lovendring først og fremst vil være å øke avgiftsprovenyet, fremfor å gjøre det mulig å oppnå fradragsrett.¹³⁹

¹³⁸ Innstilling fra Skattekomitéen av 1966, Underutvalget for omsetningsavgift, s. 53.

¹³⁹ I motsetning til hva som var formålet med mval. § 2-3, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.2.2.6.

Det tredje alternativet er å unnta en rekke tjenester som brukes i forbindelse med transaksjoner. Dette alternativet ville redusert tilfellene av når spørsmålet om fradragsrett oppstår som følge av at tjenestene ikke ville ha blitt fakturert med utgående merverdiavgift. Alternativet ville imidlertid ha medført å gå tilbake til den rettsstilstand som forelå før merverdiavgiftsreformen i 2001 hvor det ble innført en generell avgiftspliktig på tjenester.¹⁴⁰ Formålet med merverdiavgiftsreformen var å unngå den utstrakte avgiftskumulasjon som unntatte tjenester medførte i neste omsetningsledd.¹⁴¹ Et tilbakesteg til rettsstilstanden før merverdiavgiftsreformen vil dermed ikke være særlig hensiktsmessig, og ville uansett ikke forhindre at det oppstod spørsmål om fradragsrett for transaksjonskostnader, siden slike kostnader også kan omfatte varer og en rekke andre tjenester.

¹⁴⁰ Lov 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

¹⁴¹ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 4.3.3.

7. AVSLUTNING – KONKLUSJON

Spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved unntatt omsetning er under kontinuerlig utvikling i rettspraksis og i administrativ praksis. Likevel er rettstilstanden etter mitt syn avklart av Høyesterett: Det foreligger som utgangspunkt ikke fradragsrett for transaksjonskostnader med direkte tilknytning til unntatt omsetning, herunder fast eiendom, med mindre ekstraordinære omstendigheter medfører at rettsanvenderen kan se bort i fra denne direkte tilknytningen.

Disse ekstraordinære omstendighetene som må foreligge er at salget er uten noen egenverdi. Det kan her fremholdes at de avgjørelser som foreligger ikke har representert noen grensetilfeller. I Fias Invest var egenverdien ved eiendomssalget nokså fremtredende, mens egenverdien klart var ikke-eksisterende i Elkjøp-dommen. At egenverdien er fremtredende eller ikke er imidlertid ikke avgjørende, siden frigjøringen av kapital medfører at ordinære salg uansett har en viss egenverdi.

I Oslo Tingrett vil det i løpet av sommeren komme en avgjørelse på spørsmålet om det foreligger fradragsrett som følge av at eiendommen har vært driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet. Det må antas at SKN vil prosedere for at driftsmiddelsynspunktet er i tråd med gjeldende rettstilstand og at høyesterettspraksis som angår aksjer ikke har prejudikats virkning for omsetning av fast eiendom. Dersom tingretten velger å bygge på denne rettsoppfatningen er løsningen etter mitt syn ikke i tråd med gjeldende rettstilstand og FIN bør anke avgjørelsen. Spørsmålet vil etter mitt syn da være så prinsipielt at dersom FIN også taper saken i en evt. ankebehandling i lagmannsretten, bør spørsmålet endelig tas inn til behandling i Høyesterett for spørsmål om prejudikatsfravik fra tidligere avgjørelser.

8. KILDEREGISTER OG FORKORTELSER

8.1 Juridisk litteratur, artikler mv.

- Brudvik (2017) Brudvik, Arthur J., *Skatterett for næringsdrivende*, 40. utg, Cappelen Damm 2017.
- Bugge (2018) Bugge, Marianne Brockmann, "MVA-fradrag for transaksjonskostnader", *Revisjon og regnskap* nr. 5 2018 s. 20-21.
- Eriksen og Bergh (2018) Eriksen, John og Steinar Bergh, "Beskatning av infrastrukturiltak etter merverdiavgiftsloven. Høyesteretts avgjørelse 1. november 2017, Avinordommen", *Skatterett* 1-2 2018 s. 88-97.
- Fjermeros og Bjørklund (2012) Fjermeros, Morten og Petter A Bjørklund, "Fradragsrett: Inngåendemerverdiavgift på transaksjonskostnader", *Revisjon og regnskap* Nr. 4 2012, s. 61- 65.
- Folkvord (2018) Folkvord, Benn, "Fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader", *Skatterett* 3-4 2018, s. 351-364.
- Gjems- Onstad mfl. (2016) Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Dyrnes Aasprong, Roy K. Kristensen og Anders B. Mikelsen, *MVA-kommentaren*, 5. utgave, 2016.
- Gjems- Onstad mfl. (2017) Gjems- Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Andersen B. Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift*, 5.utg. Gyldendal Juridisk 2017.
- Gjems- Onstad mfl. (2018) Gjems- Onstad, Ole, Cecilie Aasprong Dyrnes og Andersen B. Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 10.utg. Gyldendal Juridisk 2018.
- Hansen (2016) Hansen, Marius Holm, "Fradrag for transaksjonskostnader". I: Nyberget, Trude, Ingrid Midttun Førde, Vivi Schultze og Hans Ivar Syljuåsen (red), *Merverdiavgift Praksis og erfaring*

Sentralskattekontoret for storbedrifter, 1. utgave 2017, s. 456-478.

- Kristiansen (2015) Kristiansen, Henning, "Når noe er nært og naturlig – Tilknytningskravet som vilkår for fradragsrett for inngående merverdiavgift", *Skatterett* 1 2015 s. 92-120.
- Norli (2019) Norli, Geir Tollak Bjørndal, "Fradragsrett ved salg av fast eiendom?", *Revisjon og regnskap* nr. 2 2019 s. 54-58.
- Olsen (2019) Olsen, Jim Krüger, "Transaksjonskostnader", *Revisjon og regnskap* nr. 3 2019 s. 30-33.
- Sivertsen (2018) Sivertsen, Monica, "Bemerkninger til Skårer Sydommen", *Revisjon og regnskap* nr. 3 2018 s. 49-50.
- Tovsen (2016) Tovsen, Bjørn Christian Lilletvedt, "Telenor-dommen: Fradragsrett for transaksjons- og eierkostnader", *Revisjon og regnskap* nr. 2 2016 s. 60-65.
- Tovsen og Thjømøe (2018) Tovsen, Bjørn Christian Lilletvedt og Kristin Thjømøe, "Fradragsrett for merverdiavgift ved salg av fast eiendom", *Revisjon og regnskap* nr. 5 2018 s. 24-27.
- Wroldsen (2018) Wroldsen, Markus D., "Fradragsrett for transaksjonskostnader", *Revisjon og regnskap* nr. 6 2018 s. 41-43.
- Zimmer (2018) Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 8.utg. Universitetsforlaget 2018.

8.2 Norske lover og forskrifter

- 1969 Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). [opphevet]
- 1992 Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-loven)

2003	Lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven)
2004	Forskrift 01.desember 2004 nr. 1558 om bokføring
2009	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
2009	Forskrift 15.desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven
2009	Forskrift 15.desember 20089 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)
2016	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning
2018	Stortingsvedtak 12. desember 2018 nr. 1998 om merverdiavgift for budsjettåret 2019

8.3 Lovforarbeider

Innstilling fra Skattekomitéen 1966	Innstilling fra Skattekomitéen av 1966, Underutvalget for omsetningsavgift, avgitt 20.desember 1966. Tilgjengelig i Innstillinger og betenkninger 1968 del 2
Ot.prp. nr. 17 (1968-69)	Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)
NOU 1990:11	Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester
Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
Ot.prp. nr. 59 (2006-2007)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
Ot.prp. nr. 76 (2008-2009)	Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
Innst. O.nr.120 (2008-2009)	Innstilling fra finanskomiteen om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

8.5 Høyesterettspraksis

Rt. 1985 s. 93	Sira Kvina
----------------	------------

Rt. 2001 s. 1497	Norwegian Contractors
Rt. 2003 s. 1821	Hunsbedt
Rt. 2005 s. 951	Porthuset
Rt. 2006 s. 293	Arves trafikkskole
Rt. 2008 s. 932	Bowling 1 Strømmen
Rt. 2008 s. 939	Tønsberg Bolig
Rt. 2010 s. 1184	Kragerø Spa & Resort
Rt. 2011 s. 1260	Halliburton
Rt. 2012 s. 432	Elkjøp
Rt. 2015 s. 652	Telenor
HR- 2017-1851-A	Skårer Syd Holding
HR-2017-2065-A	Avinor

8.6 Avgjørelser i Høyesteretts ankeutvalg, underrettspraksis og avgjørelser i SKN

HR-2016-1653-U	Høyesteretts ankeutvalg i Norske Skog
HR-2018-816-U	Høyesteretts ankeutvalg i Fias Invest
HR-2018-1723-U	Høyesteretts ankeutvalg i Hellerudsletta AS
HR-2019-335-U	Høyesteretts ankeutvalg i Kver
Utv. 2016 s. 1482	Borgarting Lagmannsretts dom i Norske Skog
Utv. 2018 s. 278	Oslo Tingretts dom i Staten mot Skatteklagenemnda I
Utv. 2018 s. 232	Borgarting Lagmannsretts dom i Fias Invest
Utv. 2018 s. 1195	Borgarting Lagmannsretts dom i Hellerudsletta AS
Utv. 2018 s. 1625	Borgarting Lagmannsretts dom i Kver
NS 32/2018	Skatteklagenemnda
NS 59/2018	Skatteklagenemnda
NS 60/2018	Skatteklagenemnda

NS 61/2018	Skatteklagenemnda
NS 88/2018	Skatteklagenemnda
NS 97/2018	Skatteklagenemnda

8.7 Publikasjoner fra FIN og SKD

Skattedirektoratet (2007)	<p>BFU 18/07: Frivillig registrert utleiers fradragsrett for transaksjonsomkostninger ved kjøp av eiendommer og/eller eiendomsselskaper.</p> <p>https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/frivillig-registrert-utleiers-fradragsrett-for-transaksjonsomkostninger-ved-kjop-av-eiendommer-ogeller-eiendomsselskaper/</p> <p>(publisert 16.05.2007, sist sjekket 08.05.2019)</p>
Skattedirektoratet (2014)	<p>Mval. § 8-1 – Fradragsrett for inngående merverdiavgift – Skattedirektoratets brev 28. januar 2014.</p> <p>https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/pri/nsipputtalelser/mval.--8-1--fradragsrett-for-inngaende-merverdiavgift---skattedirektoratets-brev-28.-januar-2014/</p> <p>(publisert 01.10.2014, sist sjekket 08.05.2019)</p>
Finansdepartementet (2015)	<p>Merverdiavgift – klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde.</p> <p>https://www.skatteetaten.no/contentassets/a6c2119929eb4b52bd168eb15e881057/finansdepartementets-klargjorende-brev-etter-telenordommen-pdf.pdf</p> <p>(publisert 24.09.2015, sist sjekket 08.05.2019)</p>
Skattedirektoratet (2016)	<p>Merverdiavgiftsloven § 8-1 – Fradragsrett ved merverdiavgiftsunntatte transaksjoner – Skattedirektoratets fellesskriv til skattekontorene av 20. desember 2016</p> <p>https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/pri/nsipputtalelser/merverdiavgiftsloven--8-1--fradragsrett-ved-merverdiavgiftsunntatte-transaksjoner--skattedirektoratets-fellesskriv-til-skattekontorene-av-20.-desember-2016/</p> <p>(publisert 20.12.2016, sist sjekket 08.05.2019)</p>

Skattedirektoratet (2018) *Skatte-ABC 2018-2019*
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/>

Skattedirektoratet (2019) *Merverdiavgiftshåndboken, 15.utg. 2019.*
https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/mva/merverdiavgiftshandboken_2019.pdf

8.8 EU-rett

2006 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem. Celex nummer: 32006L0112.

8.9 Forkortelser

BFU Bindende forhåndsuttalelse

FIN Finansdepartementet

fmval. Forskrift 15.desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven.

HR Høyesterett

mval. Lov 19.juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Rt. Norsk Retstidende

sktfvl. Lov 27.mai 2017 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

SKD Skattedirektoratet

SKN Skatteklagenemnda