



Norwegian  
Business School

Denne fil er hentet fra Handelshøyskolen BIs åpne institusjonelle arkiv BI Open  
<https://biopen.bi.no>.

Den inneholder akseptert og fagfellevurdert versjon av artikkelen sitert under. Den kan inneholde små forskjeller fra den originale pdf-versjonen publisert i tidsskriftet.

*Mikelsen, A. (2019). Avgiftsrettens tilknytningskrav – omsetning i og utenfor virksomhet. Skatterett, 38(3), 230–238.*

<https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2019-03-05>

Tidsskriftets forlag, Universitetsforlaget, tillater at siste forfatterversjon legges i åpent publiseringsarkiv ved den institusjon forfatteren tilhører.

<https://www.idunn.no/info/forfatter?languageld=1>

Forlagets publikasjoner er tilgjengelige via [www.idunn.no](http://www.idunn.no)

## Avgiftsrettens tilknytningskrav – omsetning i og utenfor virksomhet

### Anders Mikelsen

Anders Mikelsen er cand jur 1998 og phd 2010. Førsteamanuensis ved Handelshøyskolen BI siden 2013.

### Sammendrag

Artikkelen drøfter skille mellom omsetning i avgiftspliktig virksomhet, i unntatt virksomhet og utenfor virksomhet. Det er bare omsetning som har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, som kan være merverdiavgiftspliktig. Avslutningsvis drøftes også spørsmålet om fradragsrett for transaksjonskostnader ved unntatt omsetning med tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

### Nøkkelord

Merverdiavgift, avgiftspliktig virksomhet, unntatt omsetning, transaksjonskostnader

### 1. Innledning

Det er velkjent at fradragsrett for inngående merverdiavgift er avhengig av at det foreligger tilknytning mellom en anskaffelse og en avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven (mval.) § 8-1.<sup>1</sup> Et tilsvarende krav til tilknytning gjelder for plikten til å beregne utgående merverdiavgift. På samme måte som en anskaffelse kan ha tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, unntatt virksomhet eller til formål utenfor virksomhet, vil en omsetning kunne ha tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, unntatt virksomhet eller skje utenfor virksomhet (typisk privat salg). Det er bare omsetning som har tilknytning til en avgiftspliktig virksomhet, som kan være avgiftspliktig, jf. mval. § 2-1.

Enhver omsetning må enten skje utenfor virksomhet, i avgiftspliktig virksomhet eller i unntatt virksomhet. Det tradisjonelle utgangspunktet er at det er den reelle tilknytningen som er avgjørende.<sup>2</sup> I grensetilfeller vil avgjørelsen av om det foreligger tilstrekkelig

---

<sup>1</sup> Enkelte rettsavgjørelser fra de senere år kan synes å stille krav om tilknytning mellom anskaffelse og en konkret avgiftspliktig omsetning, men ordlyden i mval. § 8-1 er klar; det avgjørende er tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Også kostnader en eldre snekker har til å trappe ned virksomheten (og dermed avgiften til staten), eller kostnader som viser seg å være uhensiktsmessige, er fradragsberettiget, se Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, Oslo 2018 s. 110 flg., Ole Gjems-Onstad, Tor Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift*, Oslo 2017 s. 229 flg. og Ole Gjems-Onstad, Tor Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes, Roy Kristensen, Anders Mikelsen, *MVA-kommentaren*, 2016 s. 502-503.

<sup>2</sup> Jf. Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken* 2019 kapittel 3-19.2.

tilknytning bero på en konkret vurdering. Aktuelle momenter vil være om det som omsettes er av samme karakter som de varer eller tjenester som er kjernen i virksomheten, om den avvikende omsetningen kan sies å springe ut av (eller være en konsekvens av) virksomheten og hvilken faktisk innvirkning omsetningen har for virksomheten. Et vanskelig spørsmål er hvilken betydning det skal ha om kostnadene til å gjennomføre omsetningen kommer fra virksomheten, og om vederlaget for omsetningen skal komme virksomheten til gode. Som jeg kommer tilbake til, tilsier hensynet til en praktisk og kontrollerbar regel at det ikke bør tillegges videre vekt om omsetningen er ment å skaffe midler til virksomheten.<sup>3</sup>

Merverdiavgiftsloven har ingen definisjon av hva som menes med virksomhet, men utgangspunktet er de vanlige momenter knyttet til om det foretas gjentakende omsetning av en viss karakter for egen regning og risiko.<sup>4</sup> En person som driver virksomhet både som fisker og som datakonsulent har i utgangspunktet to virksomheter,<sup>5</sup> men alle avgiftspliktige virksomheter som drives av det samme subjektet skal ses samlet, jf. mval. § 2-2. Det er derfor normalt ikke nødvendig å skille mellom et avgiftssubjekts ulike avgiftspliktige virksomheter. Dersom et rettssubjekt driver virksomhet som består av gjentatte omsetninger av varer eller tjenester som etter merverdiavgiftsloven er unntatt fra avgiftsplikt, omtales det gjerne som en unntatt virksomhet.

Et avgiftssubjekt kan ha både avgiftspliktig og unntatt virksomhet. Et typisk eksempel er optikeren som selger briller (avgiftspliktig vare) og synstester (unntatt helsetjeneste). Utgangspunktet blir da at det må skilles mellom anskaffelser som er til avgiftspliktig og unntatt virksomhet, eller til begge virksomhetene (fellesanskaffelser). Tilsvarende må det skilles mellom omsetninger som har tilknytning til den avgiftspliktige eller den unntatte virksomheten. Merverdiavgiftsloven operer imidlertid ikke med felles-omsetninger,<sup>6</sup> en omsetning som har tilknytning til både en avgiftspliktig og unntatt virksomhet, må dermed enten anses for å ha tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten eller den unntatte virksomheten.<sup>7</sup> Omsetning som ikke har tilstrekkelig tilknytning verken til den avgiftspliktige eller unntatte virksomheten, vil være omsetning utenfor virksomhet.

I det videre forutsettes det at rettssubjektet bare har en virksomhet, og at subjektet har en omsetning som på et eller annet vis avviker fra de typiske omsetningene innen virksomheten. Først forutsettes det at rettssubjektet bare har en unntatt virksomhet, typisk en tannlege som driver sin egen virksomhet med omsetning av helsetjenester, jf. mval. § 3-2, en bank som kun selger finansielle tjenester, jf. mval. § 3-6, eller en privat undervisningsinstitusjon, jf. mval. § 3-5, se kapittel 2. Deretter forutsettes det at subjektet bare har en avgiftspliktig virksomhet, og at den så foretar en omsetning som avviker fra de

---

<sup>3</sup> Jf. LB-2015-103691 Norske Skog og Rt. 2015 s. 652 Telenor avsnitt 44.

<sup>4</sup> Jf. Ole Gjems-Onstad, Tor Kildal, Cecilie Aasprong Dynnes, Anders Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift*, Oslo 2017 s. 136 flg.

<sup>5</sup> Også et aksjeselskap kan ha flere virksomheter i merverdiavgiftslovens forstand.

<sup>6</sup> Det kan være grunnlag for et forholdsmessig uttak, jf. mval. § 3-21 annet ledd.

<sup>7</sup> Ordlyden i mval. § 3-19 tilsier at det skal beregnes utgående merverdiavgift fullt ut om en optiker selger en brukt pc som har vært benyttet både i brillesalgsvirksomheten og den unntatte synstestvirksomheten. Har det vært gitt noe fradrag ved anskaffelsen, synes unntaket i bestemmelsen ikke anvendelig. Se også Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken* 2019 kapittel 3-19.2.

som typisk skjer innen virksomheten, se kapittel 3. I kapittel 4 drøftes spørsmålet om fradragsrett for transaksjonskostnader<sup>8</sup> ved avvikende omsetning.

## 2. Unntatt virksomhet med avvikende omsetning

Etter mval. § 3-2 er omsetning av helsetjenester ikke omfattet av loven. En tannlege som driver egen tannlegevirksomhet (enkelpersonforetak) skal derfor ikke beregne merverdiavgift ved omsetning av tannhelsetjenester. Tannlegen skal heller ikke beregne merverdiavgift om hun/han selger sin brukte seilbåt (avgiftspliktig vare) for kr 400 000, men da er begrunnelsen at det er en omsetning helt utenfor virksomhet – et privat salg. Det som selges er en vare av helt annen karakter enn de tjenester (og eventuelt tilhørende varer) som omsettes i tannlegevirksomheten, og seilbåten er kjøpt inn for og brukt til private formål. Det kan selvsagt være at pengene tannlegen kjøpte seilbåten for kom fra overskudd i tannlegevirksomheten, og det kan også være at seilbåten selges for at tannlegen skal få midler til å kjøpe nytt tannlegeutstyr, men det er uansett en privat omsetning på siden av virksomheten. En ren økonomisk tilknytning er normalt ikke tilstrekkelig.<sup>9</sup>

Situasjonen blir annerledes når tannlegen selger sin brukte tannlegestol til en nyetablert tannlegevirksomhet. Dette er omsetning av en vare, og omsetningsobjektet avviker fra de tjenester tannlegen typisk omsetter i virksomheten. Samtidig, er det tale om en vare som er kjøpt inn til virksomheten, og som har vært et driftsmiddel i den. Det synes da mer nærliggende å anse dette som en omsetning som skjer innen den unntatte virksomhetens rammer enn som et privat salg. Hvorvidt tannlegestolen selges for å få midler til å kjøpe en ny tannlegestol eller for å kjøpe en seilbåt til privat bruk, er av mindre betydning for vurderingen. Tannlegen står fritt til å benytte midler hun/han har ervervet gjennom virksomheten til private formål, eller å bruke midler hun/han har ervervet privat til virksomhetsformål. Hvilke midler tannlegen bruker til hvilke formål, blir da et moment av mindre betydning. Det avgjørende bør være at omsetningen springer ut av virksomheten eller skjer innen virksomhetens rammer/formål.

Hvorvidt salget av tannlegestolen er en omsetning innen den unntatte virksomhetens rammer eller er å anse som omsetning utenfor virksomhet, får ingen avgiftsmessig betydning. Selv om stolen selges for kroner 1 million, så er det et enkeltstående salg og tannlegen driver ingen avgiftspliktig virksomhet. Omsetningen blir dermed uansett ikke avgiftspliktig. Dette kan bli annerledes om det er et større tannlegesenter som driver gjentatt og mer strukturert salg av brukt tannlegeutstyr. I så fall, kan salget av brukt tannlegeutstyr få karakter av å være en egen avgiftspliktig virksomhet. Det er antatt i avgiftspraksis at unntaket i mval. § 3-19 ikke kommer til anvendelse der salg av inventar/driftsmidler kjøpt inn til unntatt virksomhet får karakter av å være en egen

---

<sup>8</sup> Med transaksjonskostnader menes her kostnader som knytter seg til gjennomføringen av en omsetning. Noen nærmere definisjon av uttrykket, som er noe uklart, vil ikke bli gitt her.

<sup>9</sup> Det foreligger ingen sentrale dommer der avgiftssubjektet har krevd fradrag for transaksjonskostnader til privat salg fordi vederlaget skal benyttes i virksomheten, antakeligvis fordi løsningen er opplagt. I andre sammenhenger er det imidlertid fremhevet at økonomisk tilknytning gjerne ikke er tilstrekkelig, jf. Rt. 2015 s. 652 Telenor avsnitt 44. Avgjørelsen gjaldt et enkeltstående salg av aksjer med betydelig økonomisk gevinst som skulle benyttes i virksomheten, men der omsetningen ikke ble ansett for å ha tilstrekkelig tilknytning til virksomheten.

selvstendig virksomhet.<sup>10</sup> Omsetningen av utstyret blir i så fall avgiftspliktig, selv om tannlegestolene ble kjøpt inn for midler fra tannlegevirksomheten og overskuddet av salget går til drift av (unntatt) tannlegevirksomhet.<sup>11</sup>

### 3. Avgiftspliktig virksomhet med avvikende omsetning

All avgiftspliktig virksomhet et rettssubjekt driver, skal ses som en enhet, jf. mval. § 2-2 første ledd. Hvis person A har en virksomhet (ikke bare hobby) knyttet til salg av egenstrikkede gensere for kr 25 000 og en virksomhet (ikke bare hobby) som knytter seg til salg av syltetøy for kr 25 001,<sup>12</sup> så må A registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret og beregne utgående merverdiavgift for alt salg i begge virksomheter. Samtidig kan A selvsagt ha omsetning av varer og tjenester som skjer utenfor virksomhet (typisk privat salg), der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift selv om intet unntak i kapittel 3 kommer til anvendelse.

En snekker som selger hammeren han/hun har brukt til virksomheten må beregne utgående merverdiavgift, jf. mval. § 3-19 motsetningsvis.<sup>13</sup> Omsetningen anses for å ha tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten der hammeren har vært et driftsmiddel. Selger snekkeren imidlertid hammeren hun/han har kjøpt inn for private formål, er det tale om en omsetning uten tilknytning til virksomheten, og det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift, jf. mval. § 3-19.<sup>14</sup> Hvorvidt pengene til innkjøpet av hammeren og vederlaget ved salget av hammeren kommer fra eller går til virksomheten, kan ikke endre dette. Det avgjørende må være at hammeren har vært brukt som driftsmiddel i virksomheten.

Dersom snekkeren påtar seg å måke naboens oppkjørsel gjennom vinteren for kr 10 000, så er det normalt en enkeltstående omsetning utenfor virksomhet.<sup>15</sup> Det er en tjeneste av annen art, og omsetningen kan ikke sies å springe ut av eller være en konsekvens av snekkervirksomheten.<sup>16</sup> Snekkeren får da heller ikke fradrag for inngående merverdiavgift om han/hun kjøper en snøfreser til dette oppdraget.

Hvis en snekker påtar seg et undervisningsoppdrag (unntatt omsetning etter mval. § 3-5) innen tømmerfaget, vil det være en viss sammenheng mellom undervisningsoppdraget og den avgiftspliktige virksomheten. Det er snekkerens utdanning og erfaring som tømmer som er bakgrunnen også for undervisningsoppdraget. Det er imidlertid tale om ytelser av så ulik

---

<sup>10</sup> Se Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken 2019* kapittel 1-3.2.8 (forutsetningsvis).

<sup>11</sup> Ved kombinert virksomhet vil det ikke foreligge (delvis) fradragsrett for anskaffelser til den unntatte virksomheten selv om anskaffelsen mer indirekte får betydning også for den avgiftspliktige virksomheten, jf. Rt. 2008 s. 932. Tilsvarende får man full fradragsrett for anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten, selv om anskaffelsen mer indirekte også får betydning for en unntatt virksomhet.

<sup>12</sup> Forutsetter at innen 12 månedsfristen i mval. § 2-1.

<sup>13</sup> Det forutsettes at snekkeren driver egen virksomhet. Det samme er underforstått når det benyttes andre yrkesbetegnelser som frisøren osv.

<sup>14</sup> Jf. Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken 2019* kapittel 3-19.2.

<sup>15</sup> Jf. Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall* Oslo 2018 s. 112.

<sup>16</sup> Ser man derimot dette som en egen virksomhet eller som en del av snekkervirksomheten, blir det avgiftsplikt fra første kroner og fradragsrett for anskaffelser som følge av enhetsregistreringen, jf. mval. § 2-2 første ledd.

karakter at det er nærliggende å anse dette som en omsetning utenfor virksomhet (fram til det eventuelt utvikler seg til en egen unntatt undervisningsvirksomhet).

Tilsvarende gjelder hvis snekkeren selger en aksjepost i Equinor. Omsetning av aksjeposten er en ytelse av en helt annen karakter, og vil normalt ikke ha tilstrekkelig tilknytning til snekkervirksomheten selv om inntekten skal brukes der.<sup>17</sup> Driver derimot snekkeren med mer omfattende aksjespekulasjoner, så foreligger det fort en kombinert virksomhet.

Et aksjeselskap kan ikke ha privat salg på samme måte som innehaveren av et enkeltpersonforetak. Men også et aksjeselskap kan ha en avvikende/enkeltstående omsetning, uten tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Et eksempel kan være et entrepriseselskap som for noen år siden gjorde én finansiell investering i en aksjepost i Statoil/Equinor, og der denne aksjeposten nå skal selges. Dette blir en enkeltstående omsetning uten tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, på samme måte som ved snekkerens salg av en aksjepost, se over.<sup>18</sup> Omsetningen skjer utenfor den avgiftspliktige virksomheten. I tillegg er den unntatt etter loven, jf. mval. § 3-6. Har derimot entreprisvirksomheten en mer omfattende kjøp og salg av aksjeposter, foreligger det gjerne en unntatt aksjeeiervirksomhet.<sup>19</sup>

De fleste virksomheter drives i eller ut fra et eid eller leid lokale. Inngående merverdiavgift på byggekostnader knyttet til oppføring eller vedlikehold av forretningslokaler er selvsagt fradragsberettiget, og det samme må gjelde for transaksjonskostnader knyttet til kjøp eller leie av forretningslokale.<sup>20</sup> Også det å selge et forretningslokale som har blitt for lite, for stort, for dyrt osv., er en omsetning med en viss tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Ut fra en reell vurdering er det nærliggende å se det slik at tilknytningen mellom virksomheten og den eiendommen den er drevet i, tilsvarer tilknytningen mellom virksomheten og de driftsmidler den har benyttet,<sup>21</sup> se over om snekkeren som selger driftsutstyr mv. I begge tilfeller har omsetningen med tilhørende transaksjonskostnader en tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Det er derfor nærliggende å se det slik at salg av forretningseiendom er en omsetning innen den avgiftspliktige virksomhetens

---

<sup>17</sup> Ved salg av alle aksjer i et selskap (med avgiftspliktig virksomhet) som inngikk i en fellesregistrering, skulle det derimot være grunnlag for fradragsrett, se kritikken av Rt. 2015 s. 652 Telenor i Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyernes, Anders Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall* Oslo 2018 s. 112-117.

<sup>18</sup> At rene finansielle investeringer faller på siden av virksomheten både ved kjøp og salg, har støtte i Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken* 2015 s. 587 (omskrevet etter Telenordommen).

<sup>19</sup> Det er ikke meningen å foreta noen omfattende drøftelse av alle de ulike typetilfeller som kan oppstå når det gjelder kjøp og salg av aksjer.

<sup>20</sup> Enkelte uttalelser i HR-2017-1851A Skårer Syd skaper dog en viss usikkerhet. Det heter blant annet at salg og kjøp av unntatte ytelser er likestilt, jf. avsnitt 47. At avgiftsfrie anskaffelser (unntatt omsetning fra selger) kan være til bruk i avgiftspliktig virksomhet (og dermed også transaksjonskostnadene) er imidlertid så grunnleggende at dette ikke kan anses endret ved disse uttalelsene. En anskaffelse får ikke mindre tilknytning til kjøpers virksomhet fordi lovgiver har bestemt at selger ikke skal beregne mva. Hvis avgiftssubjekter ikke skal ha rett til fradrag for kostnader de har i tilknytning til å skaffe seg, vedlikeholde eller påkoste forretningslokaler, eller til å skaffe seg for eksempel forsikring, finansiering eller undervisning, ville det være et dramatisk innhugg i det grunnleggende merverdi prinsippet og medføre betydelige administrative kostnader for de næringsdrivende i strid med det grunnleggende synspunkt om at avgiften skal bæres av sluttbrukerne.

<sup>21</sup> Dersom omsetningen av eiendom eller driftsmidler skjer lenge etter at eiendommen er fraflyttet eller driftsmidlene satt bort, er spørsmålet selvsagt mere diskutabelt.

rammer, selv om omsetningen er unntatt merverdiavgift etter mval. § 3-11, se nærmere nedenfor.

#### 4. Fradragsrett for transaksjonskostnader knyttet til avvikende omsetning

Når omsetningen ikke har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, kan det ikke være grunnlag for fradrag for transaksjonskostnader. Det gjelder enten omsetningen skjer utenfor virksomhet eller bare har tilknytning til unntatt virksomhet. Tannlegen som selger tannlegestolen, frisøren som selger en aksjepost eller snekkeren som måker naboens oppkjørsel mot betaling har ikke rett til fradrag for tilhørende kostnader.

Det vanskelige spørsmålet blir om et avgiftssubjekt har rett til fradrag for kostnader til å gjennomføre en omsetning som har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, men som etter sin art omfattes av en unntaksbestemmelse, typisk salg av forretningseiendom.

Det er to ulike utgangspunkt til denne problemstillingen. En mulighet er å se det slik at det er uten betydning at omsetningen er unntatt.<sup>22</sup> Når omsetningen omfattes av en unntaksbestemmelse, er den nødvendigvis av en noe annen karakter enn de typiske omsetningene i den avgiftspliktige virksomheten, men om det foreligger tilknytning mellom omsetningen og den avgiftspliktige virksomheten blir et helt åpent spørsmål. At omsetning faller inn under en av unntaksbestemmelsene i loven, sier ingenting om omsetningens reelle tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Den andre måten å se det på er at når omsetningen er unntatt så foreligger det en unntatt aktivitet, som kan likestilles med unntatt virksomhet. Transaksjonskostnadene knytter seg i så fall til et formål utenfor den avgiftspliktige virksomheten. Selv om man tar dette utgangspunktet, må det gjøres en vurdering av om det likevel kan foreligge tilknytning mellom transaksjonskostnadene og avgiftspliktig virksomhet, eventuelt slik at det er en fellesanskaffelse, men det skal i så fall mye til. Ser man det først slik at unntatt omsetning er et formål i seg selv, er det klart at transaksjonskostnadene normalt vil ha nærmest og mest direkte tilknytning til den omsetningen (aktiviteten) de knytter seg til. I Rt. 2015 s. 652 Telenordommen avsnitt 34 har Høyesterett tatt utgangspunkt i en formulering som tilsier at retten anser en unntatt omsetning som et formål i seg selv.<sup>23</sup> Denne uttalelsen synes tillagt avgjørende vekt i etterfølgende rettspraksis, og til dels også i avgiftspraksis,<sup>24</sup> til tross for betydelige innsigelser fra næringslivet, academia og senest også Skatteklagenemnda.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> Forutsatt at den ikke har tilknytning til unntatt virksomhet.

<sup>23</sup> Et slikt utgangspunkt ble ikke tatt i Rt. 2012 s. 432 Elkjøp. Elkjøp bygget en bolig for å kunne bytte til seg en naboeiendom til et av sine butikklokaler. I det tilfelle ble det gitt fradragsrett fullt ut, selv om kostnadene direkte knyttet seg til oppføring av en bolig for unntatt omsetning (bytte). Omstendighetene i saken er imidlertid nokså spesielle, siden formålet med å føre opp boligen utelukkende var at den skulle tjene som byttemiddel for å erverve en unik eiendom til virksomheten, og det er vanskelig å tillegge dommen videre vekt i de ordinære tilfeller der en avgiftspliktig virksomhet selger forretningseiendom mot vederlag.

<sup>24</sup> Jf. blant annet HR-2017-1851, LB-2016-172494 FIAS, LB-2017-30580 Hellerudsetta, LB-2017-50382, LB-2015-103691 Norske Skog, TOSLO 20016-175238 Ferd-dommen, Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 1. september 2015, og nå sist dom av Oslo tingrett 28. mai 2019 (TOSLO-2018-124134) Staten mot Staten II der fem vedtak fra Skatteklagenemnda ble kjent ugyldige (dommen er ikke rettskraftig).

<sup>25</sup> Jf. blant annet Benn Folkvord, «Fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader», *Skatterett* nr 3-4 2018, Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall* Oslo 2017 s.

Etter min mening har retts- og avgiftspraksis tatt feil utgangspunkt og dermed «kommet skjevt ut av hoppet». Det er ikke et formål i seg selv å gjennomføre en unntatt omsetning.<sup>26</sup> Det er av hensyn til den avgiftspliktige virksomheten at skofabrikken selger det gamle og lille lagerbygget og kjøper et nytt og større. Salget skjer normalt til et annet avgiftssubjekt med fradragsrett, og for selgers og kjøpers del er det i så fall likegyldig om det skal beregnes merverdiavgift eller ikke.<sup>27</sup> For partene ville det være en fordel om de kunne ha beregnet utgående merverdiavgift, men det er ingen adgang til frivillig registrering ved salg av eiendom. Det oppstår en uheldig avgiftskumulasjon på kjøpers hånd ved at merverdiavgift på transaksjonskostnadene må beregnes inn i prisen.<sup>28</sup>

Det virker videre lite konsekvent (usymmetrisk) når advokaten som bistår skoprodusenten både ved salget og kjøpet må dele opp salæret, idet klienten bare har fradragsrett for den del som knytter seg til kjøpet.<sup>29</sup> Siden både kjøp og omsetning av aksjeposter normalt skjer utenfor virksomhetens rammer (eller som ledd i en unntatt aksjeeiervirksomhet),<sup>30</sup> har denne manglende symmetrien ikke vært så tydelig i tidligere rettspraksis, men den blir tydelig når spørsmålet om fradragsrett ved kjøp og salg av fast eiendom til bruk i avgiftspliktig virksomhet kommer på spissen. Den beste løsning synes å være at avgiftssubjekter har fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av fast eiendom til virksomheten og ved et senere salg av slike eiendommer.

Både for kostnader til kjøp, oppføring, vedlikehold, påkostninger, nedrivning<sup>31</sup> og salg av forretningseiendom bør det foretas en åpen og konkret vurdering av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Foretas det påkostninger på en forretningseiendom utelukkende for å få økt vederlag ved et påtenkt salg, er det nærliggende å konkludere med at det ikke foreligger tilstrekkelig tilknytning, selv om vederlaget vil komme virksomheten til gode.<sup>32</sup> Foretar en virksomhet en påkostning på eiendom til bruk for virksomheten må det normalt være grunnlag for fradrag, selv om det også kan være et bakenforliggende motiv at påkostningen vil øke salgsverdien ved et eventuelt senere salg.<sup>33</sup>

---

112-117, Ole Gjems-Onstad, Tor Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift* Oslo 2016 s. 226 flg.

<sup>26</sup> Forutsatt altså at den ikke har noen tilknytning til en unntatt virksomhet.

<sup>27</sup> Eller det ville være en fordel med avgiftsplikt.

<sup>28</sup> Hvorvidt selger kan innkalkulere hele avgiftskostnaden i salgsprisen beror på markedsforholdene. Den del av avgiftskostnaden som beregnes inn, vil imidlertid bli en endelig kostnad for avgiftspliktig kjøper i strid med grunntanken om at avgiften skal belastes sluttbruker. Avgiftskumulasjon er i mange tilfeller en uunngåelig konsekvens av systemet, men det bør uansett være et sterkt reelt hensyn ved tolkningstvil.

<sup>29</sup> Jeg forutsetter her at det må være fradragsrett for transaksjonskostnader knyttet til å kjøpe en lagereiendom, selv om dette vil være en avgiftsfri anskaffelse. Den uklarhet HR-2017-1851A Skårer Syd har skapt kan ikke være avgjørende, se note over.

<sup>30</sup> Se dog note over vedrørende min kritikk av Rt- 2015 s. 652 Telenorddommen.

<sup>31</sup> Det er ikke noe krav om at kostnadene må føre til økt omsetning, jf. Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall* Oslo 2018 s. 111.

<sup>32</sup> Slik Borgarting lagmannsrett i LB-2017-30580 Hellerudsletta.

<sup>33</sup> Ved salg innen justeringsperioden kan deler av fradraget senere bli korrigert, jf. mval. kapittel 9.



