



Handelshøyskolen BI

MAN 29221 Merverdiavgift I - grunnleggende emner og EU Mua - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefined Information

Start date:	06-09-2023 09:00 CEST	Term:	202320
End date:	11-12-2023 12:00 CET	Grading scale:	Norwegian 6-point scale (A-F)
Examination type:	P		
Flow code:	202320 20447 IN02 W P		
Internal assessor:	(Anonymised)		

Navn:

Martin Karlsen Garfjeld

Information from participant

Title *:	Tilknytningskravet for fradragsrett		
Name of supervisor *:	Maj Hines		
Does the submission contain confidential material?:	No	Can the submission be made public?:	Yes

Group

Group name:	(Anonymised)
Group number:	32
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Prosjektoppgave ved Handelshøyskolen BI

- Tilknytningskravet for fradragsrett -

Eksamenskode og navn:

MAN 2922 – Merverdiavgift I

Utleveringsdato:

06.09.2023

Innleveringsdato:

11.12.2023

Stuedsted:

BI Oslo (Nydalen)

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING	1
2. RETTSLIG UTGANGSPUNKT FOR RELEVANSKRAVET.....	1
3 RETTSPRAKSIS	4
3.1 RT. 2012 s. 432 ELKJØP	4
3.2 RT. 2015 s. 1373 TELENOR	6
3.3 HR-2017-1851-A SKÅRER SYD	7
3.4 HR-2021-02025-A STATEN MOT STATEN.....	11
3.5 LB-2022-152995 COOP	13
4. HVOR STÅR VI NÅ?	15
5. AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	18

Sammendrag

Det foreligger mye rettspraksis, avgiftspraksis og juridisk teori knyttet til tilknytningskravet for fradragsretten etter mval. § 8-1. Det har vært ytret en del forskjellige tilnærminger i juridisk teori til hvordan rettspraksisen skal forstås, spesielt når det kommer til oppkjøp. Skatteetaten på den ene siden har gått for en noe restriktiv tilnærming, mens næringslivet og academia synes å ha en mer liberal forståelse.

Dette mener jeg danner et godt utgangspunkt for en oppgave. I oppgaven har jeg forsøkt å belyse hva som ligger i tilknytningskriteriet og hvordan dette fremkommer i rettspraksis. Videre har jeg ønsket å gi plass til de ulike sider i saken og samtidig gi uttrykk for hva min forståelse er. En foreløpig konklusjon er nok at siste ord er ikke sagt vedrørende terskelen for fradragsrett ved kjøp av aksjer.

1. Innledning

Temaet for denne oppgaven dreier seg rundt tilknytningskravet for fradrag for inngående merverdiavgift etter mval. § 8-1. Dette fremkommer av ordlyden «til bruk» i bestemmelsen og er utviklet gjennom lang rettspraksis som har blitt videreført gjennom lovendringer og reformer.

Tvistetemaet rundt tilknytningskravet dreier seg om kostnader som knytter seg til avgiftsunntatt omsetning, og om dette likevel kan komme til fradrag i den avgiftspliktige virksomheten. Et problemområde synes å være transaksjonskostnader ved omsetning av fast eiendom eller ved kjøp og salg av eierandeler i selskaper. Derfor ønsker jeg å se nærmere på muligheten for fradrag for inngående merverdiavgift ved slike transaksjonskostnader, og da særlig ved kjøp av aksjer/eierandeler i selskaper.

For å besvare dette vil jeg bruke en rettsdogmatisk tilnærming hvor jeg først vil gjøre rede for det rettslige utgangspunktet og etterfølgende rettspraksis på området. Der det er relevant vil jeg benytte meg av juridisk litteratur i kommentar til noen av dommene og jeg vil gjøre en liten oppsummering av hvor rettstilstanden står på området. Avslutningsvis vil jeg komme med noen egne betraktninger.

2. Rettslig utgangspunkt for tilknytningskravet

Årsaken til at man innførte fradrag for inngående merverdiavgift i ulike omsetningsledd var fordi merverdiavgiften skal skattlegge forbruk¹. Det er således den endelige forbruker som skal skattlegges og en ønsker å unngå kumulasjon av merverdiavgift i et næringsledd.

Hovedregelen for fradrag for inngående merverdiavgift fremkommer av mval. § 8-1:

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

¹ Ot.prp.nr. 17 (1968-1969) s. 48

Bestemmelsen er en ren videreføring av tidligere Merverdiavgiftsloven av 1969 § 21². En konsekvens av dette er at tidligere rettspraksis og forarbeider vil være relevant³. Etter forarbeidene til den tidligere loven fremkommer det at⁴:

«Retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er relevante for den virksomhet ...»

Videre fremkommer det av rettspraksis at det ikke er tale om at de anskaffede varer og/eller tjenester må være til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten slik ordlyden kanskje skulle tilsi, men skal gjelde alle varer/tjenester som er «relevante» for virksomheten⁵.

I Sira Kvina gjaldt saken at staten påla anskaffelse av settefisk for å få konsesjon for å bygge kraftverk⁶. Skattemyndighetene var av den oppfatning at «bruk i virksomhet» ikke omfattet anskaffelse av settefisk for å bygge kraftverk. Her var Høyesterett ikke enig og satt til side «bruk i virksomhet» og la til grunn at det måtte være tale om et tilknytningskrav. Høyesterett uttalte blant annet:

«Mens det i det forslag som ble fremmet gjennom proposisjonen, tales om varer og tjenester til den avgiftspliktige virksomhet, og merknader til bestemmelsens nevnte anskaffelser som er "relevante for virksomheten" ble ordene "til bruk i" føyet inn i lovteksten under behandlingen i Finanskomiteén. Som byretten gjør rede for, og partene er enige om, var hensikten med endringen ikke å foreta noen ytterligere innskrenkning i fradragsretten enn hva som måtte følge av det opprinnelige forslag. Endringen har ingen betydning for det spørsmål man står overfor i denne saken.»

...

«Departementet har ment at det avgjørende må være om de varer og tjenester det gjelder, er til direkte faktisk bruk i virksomheten. Etter min oppfatning medfører et slikt standpunkt at det trekkes en for snever grense om fradragsretten. Tolkningen følger ikke av lovens ordlyd og harmonerer dårlig med forarbeidene. Det vesentlige i lovbestemmelsen er, slik jeg ser det, uttrykket virksomhet, ikke ordene "til bruk i".

² Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) Kap. 13 Merknad til § 8-1.

³ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 27.

⁴ Ot.prp nr 17 (1968-1969) s. 55

⁵ Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina)

⁶ Rt. 1985 s. 93

Man må da se hen til hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen.»

Det ble understreket ytterligere i Norwegian Contractors⁷. Selskapet produserte betongplattformer til petroleumsindustrien. I forbindelse med at selskapet ønsket å utvide sitt anleggsområde fikk de leie tomt av kommunen. Tomten som kommunen lot selskapet leie var en småbåthavn. Det ble derfor stilt som krav til leien at selskapet bygget en ny småbåthavn og overvannsledning. Som i Sira Kvina prøvde skattemyndighetene seg her på en snevrere fortolkning av tilknytningskravet. Etter skattemyndighetenes syn var det en sentral forskjell at det i Sira Kvina var tale om et rettslig pålegg for driften, mens i den aktuelle saken hadde selskapet frivillig påtatt seg den ekstra utbyggingen. Høyesterett var ikke enig og mente at det sentrale var anskaffelsen tilknytning til virksomheten. Plikt eller frivillighet var ikke avgjørende. Førstvoterende uttalte:

«På bakgrunn av lovens ordlyd og forarbeidene må vurderingstemaet, som førstvoterende understreket i Rt-1985-93, være hvilken tilknytning oppførelsen har til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet. Avgjørende må være om oppførelsen har en naturlig eller nær tilknytning til virksomheten.»

Det er dette som danner utgangspunktet for det man kaller tilknytningskravet eller relevanskravet. Ordlyden i bestemmelsen kunne vært omskrevet til « ... anskaffelser av varer og tjenester som er relevant for den registrerte virksomheten», men lovgiver fant det ikke nødvendig og mente det var tilstrekkelig å videreføre bestemmelsen fra den tidligere merverdiavgiftsloven. Hva som ligger i tilknytningskravet har blitt utviklet over langvarig rettspraksis, og det er nok en del av grunnen til at lovgiver ikke fant det nødvendig å endre ordlyden da de vedtok den nåværende merverdiavgiftsloven. Det er tross alt snart 40 år siden Høyesteretts avgjørelse Sira Kvina som dannet grunnlaget for den videre utviklingen av tilknytningskravet.

På bakgrunn av dette er det snakk om en øvre og nedre grense for fradrag. Det er ikke tilstrekkelig at anskaffelsen er forretningsmessig begrunnet, men den må heller ikke være til faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten slik ordlyden fremstår. Det er tilstrekkelig at den er relevant for den avgiftspliktige virksomheten og har tilstrekkelig tilknytning til denne.

⁷ Rt. 2001 s. 1497

Jeg vil nå gå inn på en del sentrale dommer på området. Flere av disse gjelder ikke omsetning av aksjer, men danner premissene for vurderingene Høyesterett har gjort i avgjørelser vedrørende aksjekjøp og aksjesalg. Til slutt, i min gjennomgang av rettspraksis, vil jeg se på Coop-dommen avsagt av Borgarting lagmannsrett før jeg «gjør opp status» på området og kommer med noen avsluttende bemerkninger.

3 Rettspraksis

3.1 Rt. 2012 s. 432 Elkjøp

Faktum i saken er noe langt og de ulike instanser kom frem til ulike konklusjoner og med ulik begrunnelse. Jeg finner det derfor hensiktsmessig å gjengi en god del av faktum og saksforholdet opp til Høyesteretts avgjørelse.

I Elkjøp-dommen gjaldt saken selskapets erverv av tomt til forretningsbygg for virksomheten. I 2000 kjøpte Elkjøp-konsernet tomten Solheimveien 10. Formålet med kjøpet var først og fremst å hindre konkurrenter i å etablere seg på samme sted. Videre kjøpte Elkjøp-konsernet i 2001 tomten Nordbyhagaveien 43 som lå 4 km unna tomten som ble anskaffet i 2000. I 2005 besluttet konsernet at bygningen i Solheimveien 10 skulle rives for å få på plass et større forretningsbygg på tomten i regi av Elkjøp Norge AS. For å få til dette måtte konsernet kjøpe nabotomten Solheimveien 20. Selger av denne tomten hadde en tomannsbolig på tomten og gikk med på salg av tomten mot at Elkjøp-konsernet oppførte en ny tomannsbolig til selger på tomten i Nordbyhagaveien 43, som konsernet anskaffet i 2001. Vederlaget for salg av Solheimveien 20 ble altså Nordbyhagaveien 43.

Etter avtaleinngåelsen inngikk Elkjøp Nordic AS avtale med Block Watne om oppføring av den aktuelle tomannsboligen. Denne sto ferdig i 2006. I omsetningsoppgavene for 2.-6. termin for 2006 førte Elkjøp Norge AS inngående merverdiavgift for oppføringen av tomannsboligen til fradrag i utgående avgift for omsetning i selskapets handelsvirksomhet. Samlet fradrag utgjorde kr 995 763.

Så fort selger av Solheimveien 20 var fraflyttet ble bygget på tomten revet og tomten slått sammen med Solheimveien 10. Det ble deretter bygget et forretningsbygg med totalareal 17000 kvm. Elkjøp Norge AS var disponent av bygningen og åpnet i 2008 Elkjøp Megastore Lørenskog. Butikklokalene utgjorde 5000 kvm. I 2007 ble Solheimveien 10 skilt ut som eget

selskap. Deretter ble det inngått avtale om at Elkjøp Nordic AS skulle leie bygningen. Senere ble aksjene i Solheimveien 10 AS solgt ut av Elkjøp-konsernet.

Skattekontoret gjennomførte høsten 2007 bokettersyn og fattet 01. juli 2008 vedtak om etterberegning av merverdiavgift for de aktuelle terminene i 2006. Dette vedtaket ble påklaget til Klagenemnda for merverdiavgift, men Klagenemnda stadfestet skattekontorets vedtak.

Da saken kom opp for Høyesterett ble også denne avgjort med dissens (3-2). Flertallet kom frem til at anken måtte tas til følge og at klagenemndas vedtak oppheves.

Høyesterett uttalte blant annet:

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

...

«Det 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.»

Siden denne dommen er fulgt opp ved senere dommer, og en del av de sentrale uttalelsene er videreført, finner jeg det ikke hensiktsmessig å gå inn på mindretallets vurdering her.

Høyesterett kommer med et par interessante uttalelser i denne dommen. For det første så stadfester den synspunktene etablert i Sira Kvina og Norwegian Contractors med å si at det

sentrale moment er hvorvidt anskaffelsen/oppofrelsen er relevant for virksomheten og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne. Videre uttaler Høyesterett at selvstendige avgiftsfrie transaksjoner kan bli sett på som egen virksomhet, men det forutsetter at transaksjonen har en «egenverdi» for avgiftspliktige. Siden den aktuelle transaksjonen ikke hadde en egenverdi for Elkjøp i dette tilfellet så ble det vurdert slik at det hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Dette da omsetningen av fast eiendom var en forutsetning for at Elkjøp skulle få bygget sin Megastore.

3.2 Rt. 2015 s. 1373 Telenor

I Telenor gjaldt saken at Telenor AS ikke hadde fått godkjent fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til utgifter til juridisk og finansiell bistand og PR-bistand i forbindelse med salg av aksjer i et datterselskap, og i forbindelse med aksjonærkonflikter i deleiede selskaper i Ukraina og Russland. Høyesterett ga ikke Telenor medhold i saken.

Når det gjaldt salg av aksjene i datterselskapet startet førstvoterende i Merverdiavgiftsloven 1969 § 5b første ledd nr. 4 bokstav e og slo raskt fast at utgangspunktet er klart. Det kan ikke kreves fradrag for inngående merverdiavgift som er en følge av anskaffelse av tjenester knyttet til salg av finansielle instrumenter og meglingstjenester ved slik omsetning⁸. Telenor ble heller ikke hørt med at de burde fått fradragsrett da resultatet, etter deres oppfatning, måtte være likt om selskapene var fellesregistrert eller om det var tale om ett selskap.

Spørsmålet var derfor om vilkårene etter merverdiavgiftsloven 1969 § 21 første ledd var oppfylt for anskaffelsen av rådgivningstjenester i anledning salget av aksjene i datterselskapet.

Førstvoterende la til grunn samme synspunkt som Høyesterett gjorde i Elkjøp, og uttalte at det avgjørende for fradragsretten var om anskaffelsen var relevant for Telenors avgiftspliktige virksomhet og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne⁹. Førstvoterende mente at det ikke var tilstrekkelig tilknytning og mente at salget av aksjene i datterselskapet måtte anses som en bedriftsøkonomisk motivert transaksjon som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett¹⁰.

⁸ Avsnitt 34 «Utgangspunktet må da være...»

⁹ Avsnitt 42

¹⁰ Avsnitt 45

Førstvoterende gikk så videre til vurderingen knyttet til fradragrett for inngående avgift på tjenester anskaffet i anledning konflikter som vedrørte VimpelCom og Kyivstar.

Anskaffelsene hadde i utgangspunktet det formål å ivareta Telenor ikke-avgiftspliktige virksomhet som aksjeeier i de aktuelle selskapene. Spørsmålet for Høyesterett var derfor om anskaffelsene var relevante og hadde tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til Telenors avgiftspliktige virksomhet. Telenor var av den oppfatning at investeringene var en del av Telenors samlede industrielle virksomhet, og at det ville komme den avgiftspliktige virksomhet til gode. Førstvoterende tilsluttet seg lagmannsrettens vurdering hvor retten vurderte det slik at dette var snakk om bedriftsøkonomiske motiver. Disse investeringene måtte vurderes på samme måte som i andre tilfeller hvor det gjøres investeringer for å oppnå samarbeid, kompetanseutveksling og synergieffekter. Det var derfor ikke tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Etter denne avgjørelsen er det tilsynelatende avklart at kostnader i forbindelse med salg av selskaper og kostnader pådratt som et ledd i det å være aksjeeier ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Slike disposisjoner er bedriftsøkonomisk motivert og vil kunne sies å ha «egenverdi» om en ser hen til Elkjøp. I prinsippet skal det derfor særdeles spesielle omstendigheter til for at kostnader pådratt i forbindelse med salg av aksjer/eierandeler i et selskap skal komme til fradrag i den avgiftspliktige virksomheten.

3.3 HR-2017-1851-A Skårer Syd

I Skårer Syd gjaldt saken et holdingselskap som hadde kjøpt aksjene i et annet selskap som drev utleie av bygg til merverdiavgiftspliktig virksomhet. Etter oppkjøpet ble holdingselskapet fellesregistrert med datterselskapet etter mval. § 2-2 tredje ledd og krevde fradrag for inngående merverdiavgift for transaksjonskostnader (rådgivningstjenester) i forbindelse med det tidligere aksjekjøpet.

Høyesterett startet sin drøftelse med utgangspunktet at all omsetning av varer og tjenester er merverdiavgiftspliktig, jf. mval. § 3-1 første ledd. Så trakk de fram to unntak knyttet til dette. Det første gjaldt mval. § 3-6 bokstav e som gjaldt omsetning av finansielle instrumenter og lignende. Under henvisning til Telenor-dommen gjorde Høyesterett det gjeldende at unntaket gjaldt både kjøp og salg av aksjer, og også omsetning av alle aksjene i et selskap. Videre gikk Høyesterett inn på det neste unntaket som gjaldt utleie av fast eiendom, jf. mval. § 3-11 første ledd. Det ble også påpekt at det etter mval. § 3-11 andre ledd bokstav k jf. § 2-3 var anledning

å frivillig registrere seg for utleie av bygg som brukes i avgiftspliktig virksomhet. Høyesterett påpekte her at det ikke var samme mulighet for virksomhet som består i omsetning av finansielle instrumenter. Etter dette gikk Høyesterett videre til vurderingen etter mval. § 8-1 om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Førstvoterende henviste så til Elkjøpdommen og fastslo at utgiften må være knyttet til den næringsdrivendes egen avgiftspliktig virksomhet, herunder en nær og naturlig tilknytning.

Førstvoterende gikk så videre til å vurdere den aktuelle saken og uttalte i avsnitt 38:

«Dette er rådgivning som er knyttet til aksjeerhvervet, altså ikke-avgiftspliktig virksomhet i Skårer Syd Holding AS. Det er ikke opplyst at rådgivningen har kommet den avgiftspliktige utleievirksomheten til gode. Utleievirksomheten i Tunveien Eiendom AS var etablert før kjøpet og fortsatte uendret etterpå. Rådgivningen var følgelig ikke relevant for den avgiftspliktige utleievirksomheten og har heller ikke på annen måte noen naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Utgangspunktet er dermed at det ikke skal gis fradrag for inngående merverdiavgift etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8-1.»

Og videre i avsnitt 45 og 47:

«Høyesterett skilte altså mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet i de fellesregistrerte selskapene. Selskapet oppnådde ikke fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader med tilknytning til avgiftsfritt salg av aksjer som følge av fellesregistreringen. Unntaket fra tilordningskravet som fellesregistrering åpner for, endrer med andre ord ikke tilknytningskravet»

«Skårer Syd Holding AS har ikke bestridt disse rettslige utgangspunktene, men har pekt på at Telenor-dommen gjaldt salg av aksjer, og at effekten av et kjøp – at det etableres en avgiftspliktig virksomhet innenfor fellesregistreringen – tilsier at kjøp må behandles på en annen måte enn salg. Men, som jeg tidligere har vist, endrer ikke den avgiftsfrie omsetningen karakter ved fellesregistreringen. Det er omsetning av aksjer som er unntatt fra avgiftsområdet, kjøp og salg av aksjer er likestilt i merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav e. Denne anførselen kan derfor ikke føre frem.»

Førstvoterende viste også til en bindende forhåndsuttalelse gitt av Skattedirektoratet hvor det ble lagt til grunn at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift for transaksjoner

knyttet til kjøp av datterselskaper som driver virksomhet innenfor avgiftsområdet. Høyesterett valgte å se bort fra denne uttalelsen da praksis etter uttalelsen ikke var entydig og rekkevidden av uttalelsen uklar. Det kunne derfor ikke påberopes noen forvaltningspraksis. Vedrørende ankemotpartens anførsler om at kjøp av eiendom og kjøp av et eiendomsselskap burde behandles likt så var ikke førstvoterende enig i dette. Dette da det er betydelige forskjeller på det å kjøpe et selskap og det å kjøpe fast eiendom og at loven har forskjellig løsning på de to alternativene. Heller ikke reelle hensyn kunne tale for likebehandling.

Skårer Syd-dommen medførte endringer til Merverdiavgiftshåndboken som nå lyder¹¹:

«Dommene uttrykker at adgangen til fradragsrett for transaksjonskostnader er begrenset, siden slike anskaffelser anses knyttet til avgiftsunntatt omsetning og den unntatte aktivitet som aksjeeier.

Etter SSH-dommen gjelder dette klare utgangspunktet både ved kjøp og salg av aksjer, og det er ikke grunnlag for det forbehold som er inntatt i Merverdiavgiftshåndboken 2017 side 749 knyttet til aksjekjøpstilfellene.

Det er dermed normalt ikke fradragsrett når den inngående avgiften knytter seg til transaksjoner som omfatter kjøp og salg av aksjer mv.»

Skatteetaten kommenterte selv denne dommen i ettertid¹². Vedrørende omsetningsbegrepet uttalte Skatt Øst:

«Etter vår vurdering er det klart at Høyesterett kom til ikke-fradragsrett, ut fra betraktninger om at:

- *SSH drev ikke-avgiftspliktig aksjeeiervirksomhet*
- *Anskaffelsene knyttet seg til denne unntatte aktiviteten*
- *Anskaffelsene var ikke for noen del til bruk i avgiftspliktig virksomhet»*

Morten Rivelsrud i Norsk Hydro ASA har også kommet med kommentarer til dommen¹³. Han uttalte blant annet dette om dommen:

¹¹ Merverdiavgiftshåndboken 2023 pkt. 8-1.4.6

¹² Monica Sivertsen – Bemerkninger til Skårer Syd-dommen, Revisjon og Regnskap utg. 3 2018

¹³ Morten Rivelsrud – Fradragsretten for inngående mva ved kjøp av aksjer, Revisjon og Regnskap utg. 7 2022

«Selv om saken gjelder fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av aksjer, kan vi ikke se at SSH-dommen bidrar til å klargjøre eller presisere hvordan tilknytningsvurderingen skal foretas der et selskap som allerede driver avgiftspliktig virksomhet gjennomfører et aksjekjøp for å sikre eller utvide denne virksomheten. Vi kan dermed ikke se at SSH-dommen, forutsatt at denne tolkes på en objektiv måte, gir holdepunkter for å endre Skatteetatens tradisjonelle regelforståelse og praksis.»

Jeg er enig med Morten Rivelesrud her. Mye av argumentasjonen til Høyesterett dreier seg rundt det faktum at selskapet i utgangspunktet driver avgiftsfri virksomhet og at dette ikke kan bli avgiftspliktig virksomhet som følge av kjøp av et annet selskap. Det kan bli det i ettertid, men dette kan ikke få tilbakevirkende kraft på den virksomheten selskapet utførte på tidspunktet det kjøpte aksjene. Denne saken tilsier at dersom relevanskravet var oppfylt så ville det likevel ikke blitt fradragsrett som følge av at Skårer Syd Holding AS ikke drev avgiftspliktig virksomhet. Fellesregistreringen i ettertid kunne ikke påvirke dette. Det ble vurdert av Høyesterett hvorvidt aksjekjøpet var relevant for det andre selskapet, men det ble raskt konkludert med at utleievirksomheten allerede var etablert og at aksjekjøpet ikke påvirket denne virksomheten. Dette taler i retning av at selskapet som kjøper opp et annet selskap i det minste må drive tilsvarende avgiftspliktig virksomhet på oppkjøpstidspunktet for at det skal foreligge fradragsrett.

Jeg er dog noe skeptisk til Høyesteretts uttalelse i avsnitt 57. Der uttaler Høyesterett kjøp av eiendom og kjøp av aksjer har forskjellige løsninger og alternativer. Jeg er ikke helt enig i dette. Begge typer omsetning er unntatt etter henholdsvis mval. §§ 3-6 og 3-11. Derfor skjønner jeg ikke helt hva Høyesterett tenkte på her siden tvistes spørsmålet faktisk gjaldt fradragsrett ved avgiftsunntatt omsetning. De utdyper det heller ikke, noe som bidrar til uklarhet på området. Dette kunne tolkes i retning av at det er etablert mulighet for fradragsrett ved kjøp av fast eiendom jf. Elkjøp, mens det for kjøp av aksjer er avskåret jf. Skårer Syd Holding AS. Etter min mening blir det å trekke det noe langt, men mulighetene for fradragsrett fremstår som begrenset etter denne avgjørelsen. Hadde Skårer Syd Holding AS allerede drevet avgiftspliktig utleievirksomhet ved anskaffelsen av aksjene i det andre selskapet så er det likevel mye som taler for fradragsrett etter min mening. Det sentrale momentet mot fradragsrett i dette tilfellet var det faktum at aksjekjøpet helt klart hadde investeringsformål og at Skårer Syd ikke drev avgiftspliktig utleievirksomhet.

Lengre ned i gjennomgangen av rettspraksis vil vi oppdage at Borgarting lagmannsrett ikke er enig i dette.

3.4 HR-2021-02025-A Staten mot Staten

Saken gjaldt et tilfelle der Skatteklagenemda hadde fattet fem vedtak hvor det var tilkjent fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader i forbindelse med salg av fast eiendom. Det var ikke Finansdepartementet enig i og gikk derfor til søksmål mot Skatteklagenemda i medhold av sktfvl. § 15-2 første ledd.

Høyesterett benyttet seg av samme utgangspunkt for sin vurdering tilsvarende det som ble brukt i Telenor-dommen hvor de konkluderer med at omsetning av forretningseiendom omfattes av unntaket i mval. § 3-11 og skal anses som en selvstendig aktivitet.

Utgangspunktet er derfor at det ikke kan kreves fradrag. Videre mente Høyesterett at ut fra symmetrihensyn som «ligg i dagen» kan det heller ikke kreves fradrag for inngående merverdiavgift som gjelder kjøp av tjenester knyttet til slik omsetning¹⁴.

Spørsmålet var derfor om den inngående merverdiavgiften likevel kunne komme til fradrag i den avgiftspliktige virksomhetens utgående merverdiavgift.

I avsnitt 46 og 47 uttalte Høyesterett følgende:

Om den aktuelle kostnaden har tilstrekkeleg tilknytning for å gje frådrag, må vurderast heilskapleg og konkret. Føremålet med vare- eller tenestekjøpet vil vera eit sentralt moment. Vidare må dei konkrete verknadene kjøpet har for den avgiftspliktige verksemda, vurderast opp mot kor sterkt det er knytt til den avgiftsfritekne omsetnaden. Avveginga må ikkje tapa av syne føremålet med frådragsretten. På den eine sida bør ein unngå avgiftskumulasjon. På hi sida bør frådragsretten ikkje vera så vid at aktivitet som ikkje er meirverdiavgiftspliktig, blir subsidiert.

Positive økonomiske ringverknader for den avgiftspliktige verksemda av transaksjonar som ikkje er nært knytte til sjølve verksemda og fyrst og fremst er bedriftsøkonomisk motiverte, vil normalt ikkje vera tilstrekkeleg for å rekne kostnader knytte til slike transaksjonar for å vera til bruk i den avgiftspliktige verksemda. Har den avgiftspliktige verksemda derimot ei meir direkte interesse i transaksjonen, kan dette

¹⁴ Avsnitt 39

tilseia at tilknytninga er tilstrekkeleg til at kostnaden må reknast til bruk også i den avgiftspliktige verksemda. Dette vil mellom anna kunne vera tilfelle der transaksjonen og kostnaden er ein føresetnad for den avgiftspliktige verksemda, slik tilfellet var i Rt-2012-432 Elkjøp.

Førstvoterende uttalte så i den konkrete vurderingen av fradragsretten ved salg av eiendom for Siemens¹⁵:

«I vurderinga av om kostnadene er relevante for og har tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til Siemens' avgiftspliktige verksemd, har det etter mitt syn stor vekt at salet fyrst og fremst må reknast for å vera bedriftsøkonomisk motivert gjennom realiseringa av verdiane som låg i eigedommen. Selskapets behov for kontorlokale til den avgiftspliktige verksemda kunne varetakast på ulikt vis, også uavhengig av salet av eigedommen. Sjølv om avhendinga var ein del av eit større transaksjonskompleks, var salet isolert ikkje direkte relevant for den avgiftspliktige verksemda ut over å frigjera likviditet. Avhendinga og kostnadene knytte til denne skil seg ikkje monaleg frå andre avgiftsfrie eigedomssal. Frådragsrett vil dimed kunne innebera ei subsidiering av ein avgiftsfri aktivitet.

...

Det forholdet at eigedommen har vore nytta i verksemda som driftsmiddel, fører ikkje til at rådgjevingskostnader ved avhendinga av eigedommen er til bruk i den registrerte verksemda, jf. meirverdiavgiftslova § 8-1.

...

Rådgjevingskostnadene har etter dette ikkje ei tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til den avgiftspliktige verksemda.»

Denne avgjørelsen har noen uklare momenter ved seg. For det første uttaler Høyesterett at det ut fra symmetrihensyn som «ligg i dagen» så kan en ikke få fradrag for kostnader som knytter seg til avgiftsfri omsetning. Dette er ikke åpenbart for meg, all den tid ordlyden i mval. § 8-1

¹⁵ Avsnitt 51, 52 og 53

omhandler bruk i avgiftspliktig virksomhet. Da fremstår ikke omsetningen som det sentrale, men derimot tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten.

Videre oppstiller ikke Høyesterett konkrete vilkår for hva som skal til for at fradragsrett for transaksjonskostnader pådratt i forbindelse med unntatt omsetning skal forekomme. De velger heller en løsning hvor de oppstiller momenter som ikke er tilstrekkelig. Utgangspunktet er altså at det ikke foreligger fradragsrett. Positive økonomiske ringvirkninger er ikke tilstrekkelig, og at eiendommen har vært en «innsatsfaktor» medfører ikke at tilknytningskravet er oppfylt. Videre var det heller ikke snakk om en situasjon som i Elkjøp-dommen. Det fremstår dermed som om det kun er i atypiske tilfeller, som i Elkjøp, at fradragsrett for transaksjonskostnader i forbindelse med avgiftsfri omsetning forekommer. Som Mikelsen uttaler i sin bok fremstår det som at de typiske tilfeller ikke medfører fradragsrett¹⁶.

Det ser dermed ut som at man etter dette står igjen med forutsetningene i Elkjøp. Har transaksjonen egenverdi? Er svaret på noen som helst måte ja eller tja her, så foreligger det ikke fradragsrett.

3.5 LB-2022-152995 Coop

Saken gjaldt det tilfelle hvor skattemyndighetene nektet Coop Norge Handel AS fradrag for inngående merverdiavgift for rådgivningstjenester og utlegg pådratt i 2014 og 2015 i forbindelse med oppkjøpet av samtlige aksjer i ICA Norge AS.

Spørsmålet for lagmannsretten var om rådgivningskostnadene ved aksjekjøpet var relevante for og hadde en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til Coops avgiftspliktige virksomhet, som var grossistvirksomhet og kjededrift.

Som i de tidligere Høyesterettsdommene ovenfor så starter lagmannsretten med å slå fast at utgangspunktet er at all omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig, men at det etter mval. § 3-6 bokstav e er gjort unntak fra dette. Siden omsetning av aksjer som utgangspunkt ikke utløser utgående merverdiavgift, kan det heller ikke føre til fradragsrett for inngående avgift i forbindelse med omsetningen. Med henvisning til Skårer Syd fastslår lagmannsretten at unntaket omfatter både kjøp og salg av aksjer.

¹⁶ Anders Bernhard Mikelsen, Fradragsrett for inngående merverdiavgift – tilknytningskravet 2022 s. 163

Med henvisning til Staten mot Staten slår lagmannsretten fast at det må foretas en helhetlig og konkret vurdering. Videre at anskaffelsen i seg selv fremstår bedriftsøkonomisk fornuftig eller fører med seg positive økonomiske ringvirkninger for virksomheten i seg selv ikke er tilstrekkelig for fradragsrett. Etter dette fastslår lagmannsretten at fradragsrett typisk vil være aktuelt der anskaffelsen er en «forutsetning for virksomheten, har direkte interesse for eller er til direkte bruk i denne eller utgjør en innsatsfaktor i avgiftspliktig virksomhet».

Lagmannsretten slo også fast at det ikke var noe generelt krav om at anskaffelsen må ha en selvstendig egenverdi for å kunne nekte fradrag. Der viste lagmannsretten blant annet til at «egenverdi» i Elkjøp-dommen ikke hadde blitt fulgt opp i senere avgjørelser.

Ved den konkrete vurderingen viste lagmannsretten i det store og hele til vurderingen gjort av tingretten. Tingretten la til grunn at spørsmålet måtte være om rådgivningskostnadene var relevante for og hadde tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til grossistvirksomheten.

Tingretten hadde blant annet uttalt i sin vurdering:

«Det direkte formålet med kjøpet av de omtvistede rådgivningstjenestene var rådgivningsbistand ved kjøpet av aksjene i ICA. Formålet med det underliggende aksjekjøpet – altså den avgiftsunntatte transaksjonen – var økt markedsandel, omsetning og andre synergieffekter ved påfølgende integrasjon av ICA i Coop-konsernet gjennom eierstyring.

...

Aksjekjøpet var imidlertid ingen forutsetning for CNHs virksomhet. Forutsetningene som ble lagt til grunn i Rt. 2012 side 432 (Elkjøp) fremstår spesielle og som noe ganske annet enn forholdene i vår sak, og synes lite sammenlignbare. Retten kan ikke se at CNHs virksomhet hadde en mer direkte interesse i transaksjonen. CNHs interesse i aksjekjøpet fremstår etter rettens syn i all hovedsak bedriftsøkonomisk motivert og ikke nært knyttet til selve den avgiftspliktige virksomheten, jf. HR-2021-2025-A (Staten II) avsnitt 47. Aksjekjøpet ville få store positive ringvirkninger for grossistvirksomheten, men det er ikke tilstrekkelig. Etter rettens syn er det tale om en transaksjon med samme forretningsmessige begrunnelse som mange avgiftsfrie aksjetransaksjoner, jf. Rt. 2015 side 652 (Telenor) avsnitt 45.»

Etter dette var det tingrettens oppfatning at det ikke forelå tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning mellom rådgivningstjenestene og Coop Norge Handel AS avgiftspliktige virksomhet. Lagmannsretten var enig i denne vurderingen.

Her mener jeg at lagmannsretten legger opp til en langt strengere vurdering enn det som er utgangspunktet fra Elkjøp (som ble videreført i senere avgjørelser). Etter lagmannsrettens syn må anskaffelsen være en forutsetning for-, være av direkte interesse for- eller til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Dette i motsetning til Elkjøp, Telenor, Skårer Syd og Staten mot Staten II hvor vurderingsmomentet er hvorvidt anskaffelsen er relevant for og har tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning. Vurderingen ble ikke like inngående i Elkjøp siden kjøpet faktisk var en forutsetning for etableringen av Megastore. På det tidspunktet Høyesterett avsa Elkjøp-dommen så tror jeg ikke mange tolket den som et eksempel på den øvre grensen for fradragsrett. Direkte faktisk bruk er i hvert fall ikke et kriterium, noe som allerede ble slått fast i Sira Kvina og Norwegian Contractors.

Borgarting lagmannsrett setter terskelen høyere for fradragsrett for transaksjonskostnader ved aksjekjøp enn det Høyesterett gjorde i Skårer Syd. Etter dette synes det vanskelig å kunne påberope seg fradragsrett for kostnader pådratt i forbindelse med kjøp av aksjer/selskaper. Coop kjøpte opp en konkurrent for å oppnå større markedsandel og få tilgang til butikklokaler i de store byene. At dette ikke blir sett på som tilstrekkelig relevant, naturlig og nær tilknytning til Coops avgiftspliktige virksomhet taler for at terskelen ved kjøp av selskaper er høy. Denne avgjørelsen er dog underrettspraksis og må tillegges mindre vekt enn de øvrige avgjørelsene. Dette er i så fall det lille halmstrået næringslivet kan klamre seg til.

På bakgrunn av denne rettspraksisen skal jeg nå forsøke å gjøre opp en slags status for hvor vi står når det gjelder tilknytningskravet for fradragsrett for kostnader pådratt ved kjøp av aksjer.

4. Hvor står vi nå?

Som første utgangspunkt kan man med stor sikkerhet si at etter Telenor-dommen får en ikke fradragsrett for kostnader knyttet til salg av et selskap. Når det kommer til kjøp av aksjer/selskaper er rettstilstanden noe mer usikker til tross for Skårer Syd Holding-dommen.

Det er mange bemerkninger og kommentarer som har kommet i ettertid av de ulike dommene og det fremstår som om ingen er helt enige i hva rettstilstanden er på området.

Etter Telenor-dommen uttalte for eksempel Finansdepartementet følgende i brev til Skattedirektoratet¹⁷:

«Etter Finansdepartementets vurdering har imidlertid Høyesterett med saken om Elkjøp kun gitt anvisning på et unntak, slik at visse omstendigheter kan etablere fradragsrett selv om anskaffelsen direkte er til bruk for en avgiftsunntatt omsetning.

...

«Høyesteretts begrunnelse i Rt. 2015 side 652 for at Telenor ASA ikke hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg og ivaretagelse av sine interesser som aksjeeier, viser at den normen som kom til uttrykk og ble anvendt i Rt. 2012 side 432, har et begrenset anvendelsesområde.»

Jeg er ikke uten videre enig med Finansdepartementet her. Elkjøp stadfestet bare utgangspunktet. Dersom det foreligger avgiftsunntatt omsetning så må en vurdere tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten for å se om det likevel skal gis fradrag for kostnader i forbindelse med slik omsetning. Dette fremstår ikke som noe unntak, men som hovedregelen som fremkommer av mval. § 8-1. Er anskaffelsen «til bruk» i den avgiftspliktige virksomheten?

Utgangspunktet var det samme for Høyesterett i Telenor, har den avgiftsfrie omsetningen egenverdi for selskapet eller har den en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten? Høyesterett var etter min mening under den oppfatning at salget av datterselskapet hadde egenverdi og de gikk således ikke videre i vurderingen av om omsetningen hadde en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Selv om salg av et datterselskap ikke kommer fører til fradragsrett for kostnader knyttet til dette så kan jeg ikke se at det gjør anvendelsesområdet for normen særlig begrenset. Er fremdeles mange ulike omsetningsformer igjen.

Morten Rivelsrud i Norsk Hydro ASA har kommet med følgende bemerkninger om hvor vi står vedrørende transaksjonskostnader ved aksjekjøp¹⁸:

¹⁷ Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 01.09.2015 «Merverdiavgift – klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde»

¹⁸ Morten Rivelsrud i Revisjon og Regnskap utgave nr. 7 2022, «Fradragsretten for inngående mva ved kjøp av aksjer».

«Hverken SSH-dommen eller andre relevante rettskilder gir grunnlag for noen presumpsjon for at unntatte anskaffelser som utgangspunkt må henføres til formål utenfor kjøpers avgiftspliktige virksomhet. Tvert imot vil dette måtte vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.»

Jeg er enig i dette. Etter min mening må mval. § 8-1 forstås som hovedregelen. Selv om Høyesterett metodisk starter med å påpeke at omsetningen er en unntatt omsetning betyr ikke dette at utgangspunktet for fradrag endres. Dersom omsetningen var avgiftspliktig, ville det ikke vært noe tvistetema. Det må derfor gjøres en vurdering i hvert tilfelle om anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Etter Skårer Syd Holding AS kan en likevel si at et selskap som kjøper avgiftspliktig virksomhet og innlemmer denne i en fellesregistrering ikke har fradragsrett etter mval. § 8-1. Det kunne likevel stilt seg annerledes om Skårer Syd Holding AS selv drev avgiftspliktig utleie ved anskaffelsen. Ville en fusjon ført til en annen vurdering kontra en fellesregistrering?

Det har vært noe avgiftspraksis og denne trekker i retning av at fusjonstilfellene skal vurderes likt som tilfellet i Skårer Syd Holding AS¹⁹. Her anfører Skatteklagenemda at fusjoner skal vurderes på samme måte som fellesregistreringer under henvisning til Skårer Syd Holding avsnitt 42 og 43. Etter min mening bommer Skatteklagenemda litt her. Avsnittene det henvises til gjelder formålet med en fellesregistrering og at dette formålet er å sikre at en oppnår samme fradrag for inngående merverdiavgift som en ville hatt dersom virksomheten var organisert i ett selskap. En fusjon strekker seg langt lengre enn at den kun påvirker hvordan merverdiavgiften skal fradragsføres. Der en fellesregistrering kun gjelder merverdiavgiften vil en fusjon føre til at det overdragende selskap opphører å eksistere og at en dermed kun har et autonomt subjekt. Ved en fellesregistrering har en flere selvstendige subjekter, i motsetning til en fusjon hvor en står igjen med ett subjekt. Videre vil mye kunne tale for at aksjekjøpet i seg selv ikke har noen egenverdi da målet er å overta ytterligere avgiftspliktig virksomhet. Dette synes også å være Mikelsens synspunkt, selv om han stadfester at på bakgrunn av nevnte avgiftspraksis så er konklusjonen usikker²⁰. Mindretallet i Skatteklagenemdas avgjørelse fra 2020 har tatt en tilsvarende tilnærming²¹. De mente at i de tilfellene virksomheten kjøpes med tanke på å styrke og utvide egen avgiftspliktig virksomhet, og dette ikke er initiert av en investeringsvirksomhet, må det som utgangspunkt foreligge

¹⁹ NS 128/2019 og NS 27/2020

²⁰ Anders B. Mikelsen, Fradragsrett for inngående merverdiavgift - tilknytningskravet

²¹ NS 27/2020

fradragsrett. Kostnader til slikt kjøp har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Selve aksjeervervet har ingen egenverdi.

Det er vanskelig å være uenig med Mikelsen i at konklusjonen er usikker her.

5. Avsluttende bemerkninger

Etter min mening har senere praksis, både rettspraksis og avgiftspraksis, tilsynelatende snevret inn området for fradragsrett etter mval. § 8-1. Utgangspunktet om at anskaffelsen må være relevant for og ha tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten har blitt videreført gjennom rettspraksis. Det synes likevel som at de ulike instanser ved den konkrete vurderingen sjeldent finner at det eksisterer en naturlig og nær tilknytning. Elkjøp-dommens uttalelse om «egenverdi» har fått springe løpsk og det skal veldig lite til før en avgiftsunntatt omsetning har egenverdi. Nå står vi der at i det tilfelle en avgiftspliktig virksomhet gjennomfører oppkjøp av en annen avgiftspliktig virksomhet i samme segment, eller tilhørende segment, og fusjonerer denne inn i den eksisterende virksomheten så foreligger det ikke fradragsrett for kostnadene knyttet til dette. Etter min mening har aksjekjøpet i seg selv klart ingen egenverdi i slike tilfeller og formålet er å utvide eksisterende virksomhet. Aksjekjøpet er bare en forutsetning for å oppnå dette. Likevel fremstår det som at avgiftsmyndighetene er av den oppfatning av at det ikke foreligger fradragsrett for kostnader pådratt ved kjøp og salg av aksjer. Det eneste tilfellet myndighetene har tenkt at det foreligger en fradragsrett er dersom kjøp eller salg er en «forutsetning» for den avgiftspliktige virksomheten. Tilfeller hvor en slik forutsetning foreligger har ikke avgiftsmyndighetene funnet, og jeg tror ikke de i praksis eksisterer heller.

Rent rettspolitisk bør en derfor ta et steg tilbake og spørre seg om det er der en syns terskelen burde ligge? Etter min mening syns den å være noe høy.

Litteratur

Lover:

Lov om merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven av 1969

Forarbeider:

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

Ot.prp nr 17 (1968-1969)

Rettspraksis:

Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina)

Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors)

Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp)

Rt. 2015 s. 1373 (Telenor)

HR-2017-1851-A (Skårer Syd)

HR-2021-02025-A (Staten mot Staten)

LB-2022-152995 (Coop)

Praksis fra Skatteklagenemda

NS 128/2019

NS 27/2020

Litteratur:

Morten Rivelsrud – Fradragsretten for inngående mva ved kjøp av aksjer, Revisjon og Regnskap utg. 7 2022.

Merverdiavgiftshåndboken 2023

Monica Sivertsen – Bemerkninger til Skårer Syd-dommen, Revisjon og Regnskap utg. 3 2018

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 01.09.2015 «Merverdiavgift – klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde»

Anders Bernhard Mikelsen, Fradragsrett for inngående merverdiavgift – tilknytningskravet 2022