

Fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 206

Leveringsfrist: 10. november 2009

(* regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html>)

Til sammen 29 748 ord

07.11.2009

Innholdsfortegnelse

1.0	<u>INNLEDNING</u>	5
1.1	Tema	5
1.2	Avgrensning – fremstillingen videre	7
2	<u>MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET</u>	8
2.1	Innledning	8
2.2	Hvem omfattes av merverdiavgiftssystemet?	9
2.2.1	Unntatt virksomhet	10
2.2.2	Spesielt om ”nøytral aktivitet”	10
2.3	Nærmere om rettskildebildet	11
2.3.1	Norske rettskildefaktorer	11
2.3.1.1	Formell lov	11
2.3.1.2	Forarbeider	12
2.3.1.3	Rettspraksis	12
2.3.1.4	Administrativ praksis	13
2.3.1.5	Juridisk litteratur	13
2.3.2	Internasjonale rettskildefaktorer	14
2.3.2.1	EUs Merverdiavgiftsdirektiv – 2006/112 EØF	14
2.3.2.2	EU retten som tolkningsfaktor	14
2.4	Fradragsretten for inngående merverdiavgift	16
2.4.1	Innledning	16
2.4.2	Tilordning og relevans	17
2.4.3	Høyesteretts tolkning av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd	17
2.4.3.1	Rt. 1985 s. 93- Sira Kvina	17

2.4.3.2	Rt. 2001 s. 1497 – Norwegian Contractors AS	18
2.4.3.3	Rt. 2003 s. 1821 – Hunsbedt Racing AS	19
2.4.3.4	Rt. 2005 s. 951 - Porthuset AS	20
2.4.3.5	Rt. 2008 s. 932 – Bowling 1 Strømmen AS	21
2.4.3.6	Rt. 2008 s. 939 - Tønsberg Bolig	22
2.4.3.7	LR-2007-150632 – UTV-2008-1210 – Kristiansand Dyrepark	24
2.4.4	Oppsummering – Hva er gjeldende rett?	24

3 TRANSAKSJONSKOSTNADER **28**

3.1 Innledning **28**

3.2 Typetilfeller **29**

3.2.1	Kjøp av aksjer	30
3.2.1.1	Rasmussengruppen AS mot Staten.....	34
3.2.1.1.1	Vurdering	36
3.2.1.2	KMVA-2009-6296.....	39
3.2.1.2.1	Vurdering	41
3.2.1.3	Oppsummering.....	52
3.2.1.4	BFU18/07.....	54
3.2.1.4.1	Vurdering	56
3.2.1.5	KMVA-2009-6309.....	57
3.2.1.5.1	Vurdering	59
3.2.1.6	Konklusjon – Kjøp av aksjer	62
3.2.2	Salg av aksjer	65
3.2.2.1	KMVA-2007-6042.....	66
3.2.2.1.1	Vurdering	67
3.2.2.2	KMVA-2008-6229	69
3.2.2.2.1	Vurdering	70
3.2.2.3	KMVA-2005-5487	72
3.2.2.3.1	Vurdering	74
3.2.2.4	C-4/94, BLP Group plc.	76
3.2.2.4.1	Vurdering	77
3.2.2.5	Konklusjon – salg av aksjer	78
3.2.3	Børskostnader	79

3.2.3.1	KMVA-2009-6296.....	80
3.2.3.1.1	Vurdering	81
3.2.3.2	Konklusjon – Børskostnader	83
3.2.4	Emisjonskostnader	84
3.2.5	Fisjon	87
3.2.5.1	Ren fisjon – avgiftspliktig virksomhet	88
3.2.5.2	Ren fisjon – ikke-avgiftspliktig/delt virksomhet.....	94
3.2.5.3	Fisjonsfusjon	95
3.2.5.4	Konklusjon - Fisjon.....	97
3.2.6	Fusjon	98
3.2.6.1	Innledning	98
3.2.6.2	Fusjon av avgiftspliktige virksomheter	100
3.2.6.3	Fusjon av avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet.....	102
3.2.6.4	Fusjon av ikke-avgiftspliktige virksomheter	105
3.2.6.5	KMVA-2006-5620.....	105
3.2.6.5.1	Vurdering	106
3.2.6.6	Konklusjon – Fusjon	107
4	<u>KONKLUSJON.....</u>	108
4.1	Innledning	108
4.2	Kravet til tilknytning med avgiftspliktig virksomhet.....	108
4.3	Den rettskildemessige betydningen av klagenemndspraksisen	110
4.4	EF-domstolens praksis som rettskildefaktor.....	111
5	<u>LITTERATURLISTE</u>	113
5.1	Lærebøker	113
5.2	Artikler	114
5.3	Uttalelser, skriv BFU etc.	115

5.4	Øvrige kildehenvisninger	115
5.4.1	Lov	115
5.4.2	Forarbeider	116
5.4.3	Høyesterettspraksis	116
5.4.4	Underrettspraksis	117
5.4.5	Klagesaker	117
5.4.6	Internasjonal praksis	117
5.4.7	Websider	118
5.5	Illustrasjoner og figurer	118

1.0 Innledning

1.1 Tema

Spørsmålet oppgaven reiser er i hvilken utstrekning en næringsdrivende kan fradragføre inngående merverdiavgift på såkalte transaksjonskostnader. Tvilen vedrørende fradragretten for slike kostnader knytter seg ikke til selve kostnaden; transaksjonskostnader er på lik linje med alle andre kostnader fradragberettigede under de samme forutsetningene. Tvilen knytter seg til *tilknytningen* kostnaden har med virksomheten som krever fradraget.

Som det vil fremgå senere i oppgaven, er vilkåret for å fradragføre merverdiavgift at anskaffelsen er til bruk i den *avgiftspliktige* virksomheten. I fullt ut avgiftspliktige virksomheter, oppstår det sjelden tvil om anskaffelsen er til bruk her eller ikke, da de aller fleste anskaffelser enkelt kan spores til den daglige avgiftspliktige driften. I virksomheter som har både avgiftspliktig- og ikke-avgiftspliktig omsetning (delt virksomhet), kan det derimot være et problem å allokere kostnaden riktig. Spørsmålet for et slikt selskap er om anskaffelsen er til bruk for den avgiftspliktige-, den ikke-avgiftspliktige- eller begge virksomhetene. Det er i hovedsak dette spørsmålet i forhold til transaksjonskostnader det sees hen til i denne fremstillingen.

Når det gjelder begrepet ”transaksjonskostnader”, finnes ingen legaldefinisjon eller fasit på hva en slik kostnad består i, men det som normalt forbindes med begrepet er kostnader i forbindelse med omorganisering av virksomhet. Omorganisering kan foregå på forskjellig vis. Eksempelvis kan virksomheten legge om produksjonen og starte opp i ny bransje, den kan opphøre fullstendig og registrere seg på nytt, den kan fusjoneres eller fisjoneres, hele eller deler av virksomheten kan selges til ny eier, eller nye selskap kan

kjøpes opp og innlemmes i konsernet.¹ Til slike transaksjoner er det ofte forbundet mye risiko; den omorganiserende virksomheten trenger informasjon om hvilke økonomiske og rettslige konsekvenser transaksjonen kan medføre. Således er det vanlig for det omorganiserende selskapet/konsernet å søke juridisk og økonomisk bistand i forkant av transaksjonen. Dette består gjerne i diverse konsulenttenester, finansiell- og juridisk due-diligence (DD) samt generell rådgivning alt ettersom hva slags transaksjon som er planlagt. Det er kostnader i forbindelse med disse tjenestene det siktes til med begrepet transaksjonskostnader.

Årsaken til at dette emnet er valgt, er fordi det er usikkert i hvilken *utstrekning* det er anledning til å fradragføre slike kostnader. For øyeblikket er det verken av avgiftsmyndighetene eller rettsvesenet trukket opp klare linjer for når slik fradragrett foreligger. Riktig nok er Høyesteretts praksis angående merverdiavgiftsloven § 21, og fradragretten *generelt*, forholdsvis omfattende, men når det gjelder transaksjonskostnader er det lite fra rettsapparatet. Relevante rettskilder på dette området er avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift, et utvalg bindende forhåndsuttalelser og uttalelser fra Skattedirektoratet og skattekontorene, en begrenset mengde juridisk litteratur, praksis fra EF-domstolen, samt én nylig avsagt (påanket) dom i Kristiansand Tingsrett.

Én årsak til at rettskildematerialet er så begrenset som det er, kan være at det ikke var generell merverdiavgift på tjenester før merverdiavgiftsreformen i 2001. Det var således ingen problematikk knyttet til fradragretten for inngående merverdiavgift på slike tjenesteanskaffelser. Nå har det allikevel gått 8 år siden merverdiavgift på tjenester ble innført, og rettskildematerialet er fortsatt tynt. Kan dette skyldes at merverdiavgift generelt sett ikke er et prioritert tema for næringslivet?

Spørsmålet om merverdiavgift og transaksjonskostnader er imidlertid høyst aktuelt, og *burde* være et sentralt tema. Når det gjelder transaksjonskostnader, kan disse beløpe seg til

¹Jf. Trond Ingebrigtsen, Sebastian Brodtkorb, *omorganisering av virksomhet – avgiftsmessige konsekvenser*, Revisjon og Regnskap, 04/2009

mangfoldige millioner kroner. Opptil 20 % av anskaffelseskostnaden vil utgjøre en endelig kostnad for bedriften om ikke fradrag innrømmes. Beløper brutto kostnader seg eksempelvis til 40 millioner kroner, vil 8 millioner kroner av dette utgjøre inngående merverdiavgift. Tvistesummen i andre sivile saker er ofte atskillig lavere. Beløpenes størrelse og den betydning en eventuell fradragsrett vil ha for partene involvert, tilsier at det er nødvendig med en rettslig avklaring for å sikre forutsigbare konkurransemessige rammevilkår. Det er således bemerkelsesverdig at det ikke foreligger en eneste rettskraftig dom fra en norsk domstol på dette området. Forklaringen kan være at mange bedrifter er fullt ut avgiftspliktige², slik at ikke fradragsproblematikken oppstår. Allikevel er det ikke en ubetydelig andel virksomheter med avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning (eventuelt avgiftsnøytral aktivitet; se pkt. 3.3.1). Disse må også fra tid til annen omorganisere, og således kan man undres over at tema ikke er mer omdiskutert.

1.2 Avgrensning – fremstillingen videre

Målet med oppgaven er å klargjøre på bakgrunn av de foreliggende rettskildefaktorene i hvilken utstrekning det foreligger fradragsrett for transaksjonskostnader. Det er imidlertid mange elementer som spiller inn på fradragsretten for sådanne kostnader; for eksempel hva slags virksomhet som drives, hva som er formålet med anskaffelsen, virksomhetens vedtektsfestede formål, hvordan virksomheten har innrettet seg avgiftsmessig, samt hvilke tjenester som er anskaffet. Disse ulike faktorene kan variere fra sak til sak, og det vil derfor ikke være mulig å oppstille en entydig regel, bare en ramme for fradragsretten.

Den videre fremstillingen vil forløpe seg som følger: I kapittel 2.1 til og med 2.3 gis det en oversikt over merverdiavgiftssystemet. I kapittel 2.4 redegjøres det for rettskildebildet i merverdiavgiftsretten, før det i kapittel 2.5 blir redegjort for retten til fradrag for inngående merverdiavgift. I sistnevnte kapittel gis det også en oversikt over Høyesteretts praksis angående dette. Disse rettsavgjørelsene, og reglene de stiller opp, er av avgjørende betydning når det skal tas stilling til fradragsretten, og er derfor meget sentrale i en

² Det er få varer og tjenester som etter merverdiavgiftsreformen er unntatt fra avgiftsplikt

fremstilling som denne. Selv om det er fradragsretten for *transaksjonskostnader* som er oppgavens tema, er likevel utgangspunktet det samme for slike kostnader som for alle andre. Da avgjørelsene også i stor grad blir referert til i fremstillingens hoveddel – kapittel 3 - brukes det derfor noe plass på å sette leseren inn i faktum og resultatet i den enkelte sak.

Kapittel 3 er delt opp i forskjellige typer av transaksjoner; eksempelvis er kjøp og salg av aksjer de to første transaksjonene som drøftes. Under hver transaksjon vises det til saker fra klagemnda, bindende forhåndsuttalelser og noe rettspraksis. Sakskompleksene egner seg som utgangspunkt da de illustrerer forskjellige problemstillinger, samtidig som de belyser partenes rettslige argumentasjon. Min personlige vurdering følger etter hver sak det er vist til, før det konkluderes samlet for den enkelte type transaksjon.

2 Merverdiavgiftssystemet

2.1 Innledning

Merverdiavgiften er hovedsaklig begrunnet ut fra behovet for å finansiere offentlig forbruk, investeringer og overføringer.³ I 2009 var merverdiavgift statens viktigste enkeltstående provenykilde.⁴ Systemet med merverdiavgift ble innført i Norge i 1970 ved Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 med forskrifter, og avløste den gamle ordningen med omsetningsavgift.⁵ Merverdiavgiftssystemet innebærer at avgift skal svares av all omsetning, så vel fra produsent som fra grossist.⁶ Hvert omsetningsledd beregner (utgående) merverdiavgift på sitt vederlag, men har samtidig rett til å trekke fra

³ NOU 1990:11 punkt 5.1

⁴ Prop. 1 S (2009-2010) pkt. 1.4 – Tallet er et anslag på regnskap for 2009. Skatt på formue og inntekt, samt petroleumsinntektene er større, men merverdiavgift er den største enkeltstående inntektskilden.

⁵ Samt lov av 12 desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner mv. med forskrift og Stortingets årlige avgiftsvedtak

⁶ Ot.prp. nr.17 (1968-1969)

(inngående) merverdiavgiften vedkommende selv er blitt belastet i forbindelse med kjøpet. På denne måten er det bare selgerens påslag som beskattes; *merverdien* som oppstår i det enkelte salgsledd.

2.2 Hvem omfattes av merverdiavgiftssystemet?

Det er merverdiavgiftsloven med forskrifter som trekker opp rammene for den enkeltes avgiftsplikt. Oppfyller en næringsdrivende lovens krav til registrering i avgiftsmanntallet, har vedkommende ikke bare rett, men plikt til å registrere seg, jf. merverdiavgiftsloven §§ 27 og 28.

For å registreres i manntallet må vedkommende for det første ha omsetning jf. merverdiavgiftsloven § 3.⁷ Bestemmelsen definerer omsetning i hovedsak som levering av vare eller tjeneste mot vederlag. Således vil gjensidig bebyrdende transaksjoner i utgangspunktet være omfattet av merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep.⁸

Omsetningen må være utøvet i *næringsvirksomhet* jf. blant annet merverdiavgiftsloven §§ 10 og 28. Vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, er i utgangspunktet den samme som foretas på skatterettens område.⁹ Allikevel skal man være forsiktig med å trekke for sterke paralleller til skattelovgivningen, jf. blant annet Rt. 1994 s. 1064 som gjaldt inntektsskatt. Her uttalte Høyesterett at ”merverdiavgiftsloven og skattelovgivningen opererer ikke med samme næringsbegrep”.

Det er imidlertid ingen tvil om at det for begge rettsområder foreligger tre krav for å oppfylle kravet til næringsvirksomhet.¹⁰ Virksomhetsbegrepet forutsetter en aktivitet av et

⁷ Avgiftsplikt kan også oppstå ved uttak jf. §§10 fjerde ledd og 14, samt innførsel jf. §§ 62 og 65 a.

⁸ Se blant annet P4-saken, inntatt i Rt. 2004 s. 738

⁹ Ot. prp. nr. 2 (2000-2001), punkt 3.2.2.3, Ot.prp.nr.76 (2008-2009) pkt. 6.8.1, Merverdiavgiftshåndboken, 5. utgave 2007, s. 166

¹⁰ Av 1995-7

visst omfang, at den er egnet til å gå med økonomisk overskudd og at den drives for den næringsdrivendes egen regning og risiko, jf. Rt. 1985 s. 319 – Ringnes.¹¹

Videre må omsetningen være omfattet av merverdiavgiftslovens bestemmelser, jf. merverdiavgiftsloven § 28, jf. § 13 og kapittel 1. Avgiftsplikten er negativt avgrenset, slik at dersom ikke den aktuelle varen eller tjenesten er unntatt etter merverdiavgiftsloven §§ 5, 5a eller 5b, gjelder loven for den aktuelle virksomheten jf. merverdiavgiftsloven § 1. Endelig følger det av merverdiavgiftsloven § 28 at den avgiftspliktige omsetningen må overstige kr. 50.000 i en periode på 12 måneder før virksomheten må registreres.

2.2.1 Unntatt virksomhet

Dersom virksomhetens omsetning er unntatt avgiftsplikt, for eksempel slik salg av finansielle tjenester (§ 5b første ledd nr. 4 bokstav e) eller helsetjenester (§ 5b første ledd nr.1) er, kan ikke vedkommende registreres i manntallet. Følgen av dette er at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, samtidig som retten til fradrag for inngående merverdiavgift er avskåret. Undertiden kan det imidlertid være vanskelig å vurdere om varen eller tjenesten er unntatt avgift. Et ferskt eksempel er saken mot meglerhusene Sundal Collier Holding ASA og Carnegie ASA, LB-2008-97733 (se petit i punkt 3.1).

2.2.2 Spesielt om "nøytral aktivitet"

Et selskap som bare har omsetning innenfor avgiftsområdet, har ikke nødvendigvis rett til å fradragføre merverdiavgift fullt ut på alle anskaffelser. Det kan hende selskapet også bedriver en ikke-avgiftspliktig *aktivitet*. Et eksempel på dette er selskap som driver såkalt "passiv kapitalplassering"¹². Det går ut på langsiktig eierskap, og regnes ikke som en

¹¹ Se også Lignings ABC 2005 s. 736 pkt. 3.1

¹² Om det skattemessige skillet mellom virksomhet med kjøp og salg av aksjer fremgår dette av Lignings-ABC 2005 s. 740 pkt 3.4.3 og blant annet i BFU 21/06. Dog, som det fremgår senere i fremstillingen, er

”virksomhet” i merverdiavgiftslovens forstand da det i hovedsak ikke dreier seg om kjøp og salg. Anskaffelser som kan sies å være til bruk her, gir ikke rett til fradrag selv om den eneste *virksomheten* vedkommende har er avgiftspliktig.

I klagesakene som gjennomgås i denne fremstillingen, blir passiv kapitalplasseringen omtalt som en ikke-økonomisk virksomhet, avgiftsfri- eller unntatt virksomhet. Jeg syntes ingen av disse betegnelsene er særlig treffende. ”Ikke-økonomisk” aktivitet er misvisende da økonomi i høyeste grad står sentralt for denne virksomheten. Det syntes også upresist å kalle en slik ”virksomhet” for avgiftsfri eller unntatt, da dette allerede er innarbeidede navn på andre konkrete virksomheter, jf henholdsvis merverdiavgiftsloven §§ 16, 17 og 5, 5a, 5b. I det følgende vil derfor passiv kapitalplassering og forvaltning av aksjer benevnes som en ”avgiftsnøytral aktivitet”. Avgiftsmessig kan det sies at aktiviteten er nøytral, da den ikke har noen ting med merverdiavgift å gjøre; det er en aktivitet som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, akkurat som privat forbruk.

2.3 Nærmere om rettskildebildet

Under dette punktet gis en oversikt over relevante rettskildefaktorer i merverdiavgiftsretten.

2.3.1 Norske rettskildefaktorer

2.3.1.1 Formell lov

Utgangspunktet er som alltid i rettskildelæren; loven med forskrifter (til merverdiavgiftsloven av 1969 følger det 132 forskrifter hvorav noen er opphevet).¹³ I 2010 trer ny merverdiavgiftslov i kraft; lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58. Denne oppgaven er således basert på loven av 1969 med forskrifter.

virksomhets begrepet snevrere i skatteretten en avgiftsretten, derfor er uttalelsene i ABCen og BFUen av begrenset interesse.

¹³ Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan Helgesen, s. 24

2.3.1.2 Forarbeider

Forarbeidene til loven av 1969, Ot.prp. nr. 17 (1968 – 1969) gir fortsatt veiledning. De gamle forarbeidene ble senest vektlagt av Høyesterett i Rt. 2008 s. 932 - Bowling 1. Om ikke forarbeidene gir anvisning på konkrete løsninger i alle saker, belyser de grunnleggende hensyn bak merverdiavgiftssystemet, hvilket må tillegges atskillig vekt ved tolkning av loven.

I forarbeidene til den nye loven, Ot.prp. nr. 76 (2008 – 2009), er det uttalt at lovforslaget i all hovedsak tar sikte på en teknisk revisjon av gjeldende merverdiavgiftslov; ”hovedformålet med forslaget (...) er å gi lovgivningen om merverdiavgift en enklere og mer oversiktlig form slik at den blir lettere tilgjengelig for flere brukere.”¹⁴ Da ingen vesentlige materielle endringer er tiltenkt, er det anledning til trekke slutninger fra forarbeidene til den nye loven ved tolkning av merverdiavgiftsloven av 1969. Så vidt jeg har studert de nye forarbeidene, finner jeg imidlertid ingen nye, eller avklarende opplysninger som kan anvendes ved tolkning av den gamle loven.¹⁵

2.3.1.3 Rettspraksis

Det er avsagt 6 Høyesterettsdommer om brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd¹⁶. Det foreligger en del andre avgjørelser om merverdiavgift generelt, men disse er ikke relevante i forhold til denne oppgavens hovedtema – fradragsrett for transaksjonskostnader.

Ettersom det er *fradragsretten* for transaksjonskostnader som er tema; vil de samme prinsippene Høyesterett har satt for fradragsretten generelt, også gjøre seg gjeldende for

¹⁴ Ot.prp. nr. 76 (2008 – 2009) s. 6

¹⁵ Med unntak av det som står i forarbeidene om § 8-2 (gammel § 23). Om dette, se side 43.

¹⁶ Det har imidlertid vært flere saker om merverdiavgiftsloven § 21 for øvrig, dessuten en rekke straffeutmålingssaker

transaksjonskostnadenes vedkommende. Disse sakene er derfor viet ekstra oppmerksomhet under punkt 2.4.3.

2.3.1.4 Administrativ praksis

Finansdepartementet og avgiftsmyndighetenes praksis står sentralt i merverdiavgiftsretten da denne er forholdsvis omfattende. Skattekontorene og Skattedirektoratet avgir løpende uttalelser om deres rettsoppfatning, samt bindende forhåndsuttalelser¹⁷. Skattedirektoratet utgir også Merverdiavgiftshåndboken – en oversikt over avgiftsmyndighetenes praksis, med særskilt vekt på de materielle bestemmelsene. Dog er den kritisert for å ikke gi en allsidig fremstilling av rettskildene.¹⁸ Formentlig viser den ikke til Sivilombudsmannens skriv når de er kritiske, eller til noe juridisk litteratur.¹⁹

Under visse forutsetninger kan avgjørelser fattet av skattekontoret påklages til klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 57. Nemnda tar stilling til skattekontorets innstilling, og fatter vedtak for eller i mot. For domstolene har ikke disse avgjørelsene i seg særlig rettskildemessig vekt, men i forhold til de daglige rettsanvenderne, det vil si forvaltningen og de avgiftspliktige, har klagesakene verdi. Klagesakene tjener i utgangspunktet som en instruks for forvaltningen, og for den avgiftspliktige er det grunn til å tro at myndighetene vil komme til samme resultat som nemnda om det aktuelle saksforholdet er likt.

2.3.1.5 Juridisk litteratur

To aktive bidragsytere er professor dr. juris Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal. Disse har utgitt flere lærebøker, i tillegg til MVA-Kommentaren - en detaljert kommentarutgave av

¹⁷ Angående en BFUs rettsvirkning: se punkt: 3.3.1.4

¹⁸ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 2. utg., Oslo 2005, s. 39

¹⁹ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 2. utg., Oslo 2005, s. 39

merverdiavgiftsloven. I både rettspraksis²⁰ og administrativ praksis²¹ vises det ofte til MVA-kommentaren, og boken har etter hvert gjennom dette blitt legitimert som rettskilde.

I tidsskriftet ”Revisjon og Regnskap” skrives det blant annet artikler om merverdiavgift. Det er ofte sentrale personer innenfor avgiftsmiljøet som skriver, og synspunktene deres kan være av rettslig interesse. Tidsskriftet kan ansees legitimert som en relevant rettskildefaktor, da Høyesterett undertiden viser til artikler herfra.²²

2.3.2 Internasjonale rettskildefaktorer

2.3.2.1 EUs Merverdiavgiftsdirektiv – 2006/112 EØF

EU har etablert et overnasjonalt merverdiavgiftsdirektiv. Et slikt system får ikke direkte virkning i den enkelte stat, men det setter krav og rammer for implementering av regelverket i den enkelte medlemsstat. Det er opp til den enkelte stat hvordan direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett. For Norge er direktivet på ingen måter bindende da skatter og avgifter faller utenfor EØS-avtalen. Allikevel er det interessant å se hen til hvordan avgiftsrettslige spørsmål løses i EU ettersom direktivet på mange måter likner vårt eget system.

2.3.2.2 EU retten som tolkningsfaktor

På mange områder presumeres norsk merverdiavgiftsrett å harmonere med merverdiavgiftssystemet i andre OECD land. Første gang i NOU 1990:11 som gjaldt generell avgiftsplikt på tjenester ble det uttalt at regelverket, særlig av konkurransemessige

²⁰ Se blant annet Rt. 2003 s. 1233 og LB-2000-3355

²¹ Sivilombudsmannens årsmelding - Somb-2008-65, og 67 klagesaker jf. lovdata

²² Se blant annet Rt. 2003s. 1233, Rt. 2006 s. 1573 og Rt. 2005 s. 1409

hensyn, burde harmoniseres med utenlandsk rett. Utredningen førte imidlertid ikke til noe før i 2001, da merverdiavgiftsreform relanserte forslaget. I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 36 til merverdiavgiftsreformen, fremholdes at det norske ”regelverket mangler (...) fleksibilitet i forhold til nye tjenester og tilpassning til internasjonale regler”. Videre uttales det at ”den økende internasjonale handel av varer og tjenester gjør at det norske regelverket på dette området i større grad bør harmoniseres med regelverket i andre land”²³.

Også rettsapparatet anser EU-retten som relevant ved tolking av Norsk rett. I Redcats-dommen²⁴, som gjaldt forståelsen av begrepet ”finansielle tjenester” i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e), så lagmannsretten hen til EU's sjette avgiftsdirektiv artikkel 13 og rettspraksis i EU og nordiske land. Det ble uttalt at: ”harmoniseringshensyn [tilsier] at lovforståelsen i EU bør tillegges vekt ved tolkningen av norsk intern rett”. EF-dommene CSC²⁵ og Folker Ludwig²⁶ som begge gjaldt finansielle tjenester ble gjenstand for en bred drøftelse, og presumptivt tillagt atskillig vekt av retten.²⁷

I saken ABG Sundal Collier ASA og Carnegie ASA mot Staten²⁸, som også gjaldt merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e), fremholdt lagmannsretten at:

”Finansdepartementet anser at man med den avgiftsmessige behandling av slike tjenester må legge vekt på tilsvarende avgrensning i Sverige og Danmark og den avgiftsmessige behandling i EU området for øvrig. Praksis vedrørende avgiftsplikten i EF-domstolen må derfor også tillegges vekt ved den nærmere vurdering av sammensatte tjenester”.

Det er også i teorien lagt til grunn at EU retten er relevant. Ole Gjems-Onstad uttaler i Skatterett 2/2009²⁹ at

²³ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.6

²⁴ LB-2007-66694

²⁵ C-235/00

²⁶ C-453/05

²⁷ Se også Jim Küger Olsen og Eivind Bell Saxegaard [fra Skatt Øst], *Ad lovtolkning på avveier*, Revisjon og Regnskap, 05/2009, s. 58

²⁸ LB-2008-97733

²⁹ Ole Gjems Onstad, *Omgåelse og merverdiavgift*, Skatterett 2009 s. 118

”Lovgiver og avgiftsmyndighetene har gitt uttrykk for at man ved praktiseringen av norsk merverdiavgiftslovgivning likevel skal legge betydelig vekt på praksis ved EF-domstolen. Dette gjelder særlig avgrensningen av finansielle tjenester etter mval § 5 b første ledd nr 4 (...) (jf Ot prp nr 2 2000-2001 s 124 og 193 og FINs fortolkningsuttalelse 15 juni 2001)”

Det er altså bred enighet om at EU retten gjør seg gjeldende som rettskildefaktor. Undertiden hevdes det imidlertid (av staten) at dette ikke gjelder for fradragsretten, men kun forståelsen av tjenesteområdet innenfor EU. Dette er blant annet tema under punkt 3.2.1.2.1, her konstateres det bare at EU retten ansees som relevant rettskildefaktor også på merverdiavgiftsrettens område.

2.4 Fradragsretten for inngående merverdiavgift

2.4.1 Innledning

Retten til fradrag for inngående merverdiavgift er lovfestet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd:

”En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel”.

Av dette følger at det bare er en ”registrert næringsdrivende” (i avgiftsmanntallet) som har fradragsrett. Dette omtales gjerne som den subjektive betingelsen for fradrag (se nærmere om næringsbegrepet under punkt 2.2).³⁰ Den objektive betingelsen er som regel den mest omtvistede. Her er spørsmålet om anskaffelsen er ”*til bruk*” i den avgiftspliktige virksomheten. Det er nemlig bare inngående merverdiavgift på anskaffelser relatert til den *avgiftspliktige virksomheten* som er fradragsberettiget.

³⁰ Gjems-Onstad/Kildal, *MVA Kommentaren*, 3. utgave, Oslo 2005, s. 370

2.4.2 Tilordning og relevans

I kravet; ”til bruk i virksomhet”, er det et tilordningskriterium og et relevanskriterium.³¹ Tilordningskriteriumet er at anskaffelsen må være til bruk i den næringsdrivendes egen virksomhet. Dersom anskaffelsen er til bruk i en annen virksomhet, er ikke kriteriet oppfylt. Med andre ord er det et spørsmål om å allokere kostnaden til riktig subjekt. Vilkåret om tilknytning kan imidlertid være oppfylt selv om oppofrelsen betales av én-, men forbrukes av en annen virksomhet (se nærmere om dette under punkt 2.4.3.6).

Selv om anskaffelsen knyttes til riktig subjekt, er det imidlertid ikke gitt at det foreligger fradragsrett. Av forarbeidene³² følger det et relevanskrav til brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd; anskaffelsen må være *relevant* for den avgiftspliktige virksomheten. Dette sier i seg selv ikke stort, da *relevant* er et relativt-, om ikke dynamisk begrep. Særlig i forhold til bedrifter med delt virksomhet kan relevanskravet fremstå som et vanskelig vurderingstema.

Høyesteretts praksis gir imidlertid veiledning, og det syntes derfor hensiktsmessig å kort gjennomgå de prejudikatene som angår fradragsrett for inngående merverdiavgift. Senere i fremstillingen vil det også i stor grad bli trukket paralleller til de ulike rettsavgjørelsene.

2.4.3 Høyesteretts tolkning av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd

2.4.3.1 Rt. 1985 s. 93- Sira Kvina

³¹ Se bla. Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift* 3. utgave, Oslo 2005

³² Ot. prp. nr. 17 (1968-1969) s. 55

Første sak for Høyesterett var Sira Kvina – Rt. 1985 s. 93. Saken gjaldt et kraftselskaps anskaffelse av blant annet settefisk i forbindelse med vannkraftproduksjon. Staten tolket merverdiavgiftsloven § 21 første ledd dit hen at fradragsretten berodde på om anskaffelsen var til *direkte faktisk bruk* i den avgiftspliktige virksomheten. Dette var Høyesterett ikke enig i. Fra dommens side 97 hitsettes:

”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 loven ordlyd og harmonerer dårlig med forarbeidene. Det vesentlige i lovbestemmelsen er, slik jeg ser det, uttrykket virksomhet, ikke ordene « til bruk i »». Man må da se hen til hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen”

Førstvoterende viste videre til lovens forarbeider hvor det fremgår at ”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”³³. Ut fra dette la Høyesterett et relevanskrav til grunn for bestemmelsen, og uttalte at ”Begrensningen ligger i at tiltaket må være relevant for virksomheten”³⁴. Selv om ikke settefisk var til direkte bruk i kraftproduksjonen i den forstand at den svømte rundt i reaktoren, ble den ansett for å være relevant for den avgiftspliktige virksomheten som sådan ettersom det var en nødvendig forutsetning for å opprettholde produksjonen. Kraftselskapet fikk dermed fradrag for inngående merverdiavgiften på settefiksen.

2.4.3.2 Rt. 2001 s. 1497 – Norwegian Contractors AS

En bedrift som produserte betongplattformer ville utvide virksomheten og ønsket derfor å leie ytterligere grunn av kommunen. Betingelsen var at bedriften blant annet bygget en ny småbåthavn for kommunen. Avgiftsmyndighetene nektet fradag for inngående avgift på

³³ Ot. Prp. Nr. 17 (1968-1969) s. 55

³⁴ Rt. 1985 s. 93 (s. 97)

utbyggingsprosjektene da saksforholdet i Sira Kvina var annerledes. I dommen fra 1985 var det tale om rettslig tvang på grunn av konsesjon, mens det i nærværende sak dreide seg om en bedrift som frivillig hadde påtatt seg utbygging for kommunen. Staten fikk ikke Høyesterett med på denne sontringen. Høyesterett holdt fast ved votumet i Sira Kvina og uttalte at det "[a]vgjørende må være om oppofrelsen har en nær og naturlig tilknytning til virksomheten", hvilket de fant anskaffelsen å ha.

2.4.3.3 Rt. 2003 s. 1821 – Hunsbedt Racing AS

Spørsmålet om fradragsrett for delt virksomhet kom for Høyesterett første gang opp i saken om Hunsbedt Racing. Her drev et aksjeselskap omsetning av reklame på egen rallcrosssybil til bruk i rallycrossvirksomhet. Reklame er virksomhet innenfor avgiftsområdet, mens rallycross er en idrett som faller utenfor loven (§ 5b første ledd nr.5). Spørsmålet i saken var hvorvidt selskapet kunne føre inngående merverdiavgift på utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen til fradrag i utgående avgift på inntekter fra reklamevirksomheten. Avgiftsmyndighetene mente at det ikke var anledning til dette da reklamevirksomheten bare var en avledet og indirekte følge av den *primære* unntatte bruk som rallycrossbil. Den såkalte *primærbrukslæren*³⁵ var noe avgiftsmyndighetene hadde praktisert i flere år. Det førte imidlertid ikke frem for Høyesterett, og det ble uttalt i premiss 39 at da:

”en slik tolking av merverdiavgiftsloven § 21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt”.

Videre i premiss 39 ble det uttalt at:

³⁵ ”Primærbrukslæren” som betegnelse ble for øvrig innført av Kildal og Gjems-Onstad i MVA-kommentaren fra 2001 hvor de drøfter brukskravet på side 263.

”Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet.”

Etter dette ble den nye læresetningen at retten til fradrag beror på om oppofrelsen er *relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet*. Det kunne altså ikke lenger legges til grunn et krav om at oppofrelsen var til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet, eller at fradragsretten var avskåret om anskaffelsen primært var til bruk i den unntatte virksomheten. Bare som tolkningsfaktor kunne disse momentet eventuelt gjøre seg gjeldene:

”Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppofrelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet, finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på. Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet.”

2.4.3.4 Rt. 2005 s. 951 - Porthuset AS

Porthuset AS førte opp og leide ut³⁶ et bygg til Scandic Hotell AS. På den tiden var ikke hotellvirksomhet avgiftspliktig³⁷, og spørsmålet var om oppføringskostnadene i sin helhet var til bruk i virksomhet med utleie av hotellrom, eller om de også var til bruk i den avgiftspliktige omsetningen fra minibaren, pay-TV, roomservice etc. Avgiftsmyndighetene nektet fradrag, og anførte at den avgiftspliktige omsetningen var for løs og tilfeldig i forhold til romutleien, samt at rommene kunne utleies uten disse tilleggstenestene.

Høyesterett var ikke enig med Staten og framholdt at:

³⁶ Selskapet var frivillig registrert etter forskrift 117

³⁷ jf. lovendring 1. september 2006

” Avgiftspliktig omsetning av slike varer og tjenester må anses som en del av hotellets samlede avgiftsfrie og avgiftspliktige virksomhet. Også hotellrom for overnatting er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser. Det er ikke noe krav om at avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet må utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, jf. Rt-2003-1821 avsnitt 40 (...)”

Etter Porthuset var oppfatningen at det ikke var krav til direkte faktisk bruk og at det heller ikke eksisterte noen primærbrukslære. Kravet var utelukkende at anskaffelsen måtte være relevant og ha en nær og naturlig tilknytning til virksomheten.

2.4.3.5 Rt. 2008 s. 932 – Bowling 1 Strømmen AS

Det så ikke ut til at det var enighet om fradragsrettens grenser tross de fire Høyesterettsdommene. I Høyesterett endte saken om Bowling 1 Strømmen AS. Selskapet drev bowling- og biljardvirksomhet som etter merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 12 er utenfor avgiftsområdet, samtidig som det også ble omsatt avgiftspliktige varer fra kafeteriaen, samt reklametjenester. Spørsmålet var om inngående avgift på anskaffelser til-, og vedlikehold av bowlingbane og biljardbordene var delvis til bruk i den avgiftspliktige café- og reklamevirksomheten. Det ble anført at det dreide seg om en integrert virksomhet, hvor den ene delen ikke kunne skilles fra den andre. Den avgiftspliktige omsetningen var et vesentlig og nødvendig element i den avgiftsfrie omsetningen, og vice versa³⁸. Staten anførte at de aktuelle anskaffelsene ikke var fellesanskaffelser. De var til direkte bruk i den unntatte bowlingvirksomheten, og bare i bedriftsøkonomisk tilknytning med den avgiftspliktige omsetningen. Høyesterett ga Staten medhold og uttalte i premiss 39 og 40 at:

”Spørsmålet i saken er om utgifter til anskaffelse og vedlikehold av driftsmidler i bowling- og biljardvirksomheten, skal gi fradragsrett. Disse driftsmidlene er ikke til faktisk bruk i serveringsvirksomheten. Det skjer ingen felles fysisk bruk - ut

³⁸ Selskapet så likevel bort fra den andre siden av saken; at den unntatte virksomheten skulle gi reduksjon i fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelser til serveringsvirksomheten – det hadde kanskje vært logisk?

over den at utstyret er synlig i lokalene. Hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske. (39)

En slik tilknytning er det etter mitt syn ikke naturlig å karakterisere som en fellesutgift i merverdiavgiftslovens forstand. (...)" (40)

2.4.3.6 Rt. 2008 s. 939 - Tønsberg Bolig

Samme dag som Bowling 1, avsa Høyesterett nok en dom om fradragsretten. Her var saksforholdet at en bedrift hadde betalt for datterselskapets bruk av juridiske tjenester, men ble nektet fradrag for den inngående merverdiavgiften i forbindelse med dette.

Begrunnelsen var at Tønsberg Bolig drev delt virksomhet; avgiftspliktig entreprenørvirksomhet og avgiftsfri virksomhet som blant annet omfattet eierskap til aksjene i datterselskapet. Advokattjenestene, som gikk ut på å reversere et salg av aksjene i datterselskapet, samt øvrig bistand i forbindelse med datterselskapets dårlige økonomiske stilling (opprydningkostnader), var etter avgiftsmyndighetenes syn til bruk i Tønsberg Boligs avgiftsfrie del, og ikke i entreprenørvirksomheten. Videre ble det anført at kravet "til bruk i" jf. merverdiavgiftsloven § 21 innebar at anskaffelsen ikke kunne knytte seg til et annet rettssubjekt, slik det var gjort her.

Høyesterett tok utgangspunkt i tilknytningskriteriet. Relaterte kostnadene seg til Tønsberg Bolig eller datterselskapet? Førstvoterende anså spørsmålet for å være om anskaffelsen av tjenestene i morselskapet var i en:

"naturlig og nær tilknytning til denne virksomheten. En slik tilknytning vil være til stede så fremt tjenesten kan sies å ha en **klar interesse** [min uthev.] for den avgiftspliktige virksomheten til den som har betalt for og krever avgiftsfradrag for tjenestene." (43)

Til dette ble det konkludert positivt. Begrunnelsen var at det mellom mor og datter var en nær forbindelse, og at:

”Jeg ser det slik at Tønsberg Bolig i den situasjon som var oppstått, hadde en klar interesse i å sørge for at datterselskapets forpliktelser ble ivaretatt på en forsvarlig måte (...)” (45)

Neste spørsmål var om anskaffelsene knyttet seg til Tønsberg Boligs avgiftspliktige entreprenørvirksomhet, til den ikke-avgiftspliktige delen eller til begge deler av virksomheten. Førstvoterende kom til at de anskaffede tjenestene var av interesse for begge delene. På bakgrunn av dette ble resultatet et forholdsmessig fradrag etter merverdiavgiftsloven §§ 21 jf. 23.

Det var imidlertid dissens, 3-2. Annenvoterende fremholdt at:

”fradragsretten for inngående avgift begrenses til å gjelde inngående avgift på anskaffelser eller oppføringer som er til **direkte faktisk bruk** [min uthev.] i den avgiftspliktige produksjon eller omsetning” (58).

Synspunktet var altså her et krav om direkte faktisk bruk. Når det gjaldt kostnaden for å ”rydde opp” i selskapet uttalte annenvoterende at:

”For at Tønsberg Bolig skal ha fradragsrett for inngående avgift på opprydningstjenestene, må imidlertid opprydningen inngå som et naturlig ledd i Tønsberg Boligs produksjon og omsetning av entreprenørytelser, og være **direkte og umiddelbart** [min uthev.] knyttet til denne virksomheten. Det kan jeg ikke se er tilfellet. (...)” (62).

2.4.3.7 LR-2007-150632 – UTV-2008-1210 – Kristiansand Dyrepark

Anke over denne saken ble nektet fremmet til Høyesterett på bakgrunn av resultatet i Bowling 1.³⁹ Kristiansand dyrepark har avgiftsunntatte billettinntekter og avgiftspliktig omsetning av suvenirer, mat og drikke. Selskapet anså alle anskaffelser til dyreparken som fellesanskaffelser da de to virksomhetene ble hevdet å være integrerte. Selskapet fikk bare medhold i at kostnader til infrastruktur og til tre av attraksjonene var fellesanskaffelser. Kostnader til bygging og drift av innheininger for dyrene var ikke fellesanskaffelser. Dette til tross for at noen dyr ble anskaffet utelukkende for å selge suvenirer.

2.4.4 Oppsummering – Hva er gjeldende rett?

For fullt ut avgiftspliktige virksomheter, er det forholdsvis uproblematisk å vurdere fradragsretten. Det blir straks vanskeligere å vurdere dette for delte virksomheter; virksomheter med aktivitet innenfor og utenfor avgiftsområdet. Er anskaffelsen til bruk i den ene, den andre eller til bruk under ett for begge?

I et forsøk på å oppklare rettstilstanden, har Skattedirektoratet nylig publisert et skriv⁴⁰ til fylkesskattekontorene vedrørende dette.

Fremgangsmåten er å først se hen til om anskaffelsen er såkalt ”foretaksrelevant”. Dette er anskaffelser som er relevante og som står i en naturlig og nær tilknytning til den samlede virksomheten. Er svaret ja, anskaffelsen er foretaksrelevant, er neste skritt å vurdere hvor i virksomheten anskaffelsen er til bruk. Viser det seg at anskaffelsen er ”relevant og naturlig og nær” i forhold til begge virksomheter innrømmes et forholdsmessig fradrag. Er den til bruk i en av delene blir det enten fullt eller intet fradrag avhengig av hvilken del anskaffelsen relaterer til. Tankerekken er for øvrig illustrert i figuren på side 113.

³⁹ HR-2008-1789-U

⁴⁰ Skriv fra Skattedirektoratet til skattekontorene av 25.06.2009, *Fradragsrett for inngående merverdiavgift – Fellesanskaffelser*

Men hva betyr det at noe er relevant og naturlig og nært? Dette er relative begrep, og de kan neppe gis noe konkret innhold. Et annet spørsmål er om det dreier seg om kumulative vilkår, eller er bare *naturlig og nær tilknytning* en indikasjon på at anskaffelsen er relevant? I så fall, hva skal til for å oppnå en nær og naturlig tilknytning?

Begrepet relevant ble hentet fra forarbeidene til loven. I Sira Kvina-dommen, ble det uttalt at "[b]egrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten". I Norwegian Contractors ble dette gjentatt, men samtidig uttalt at det "[a]vgjørende må være om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten".

At det *avgjørende* er om anskaffelsen er naturlig og nær kan tyde på at grunnvilkåret er en relevant tilknytning, men at denne må fremstå som naturlig og nær i forhold til den avgiftspliktige virksomheten (se spesielt nedenfor om biljardbordene). Hva som er naturlig og nært er imidlertid fortsatt relativt uklart.

Vi er allikevel gjennom de 6 Høyesterettssakene gitt noe indikasjon på vurderingstemaet.

For det første er det ikke et krav om at anskaffelsen må være til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten, det ble slått fast i Sira Kvina. I Bowling 1 ble det imidlertid uttalt at

” Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig”

Det er allikevel ikke alltid at direkte faktisk bruk er tilstrekkelig, for biljardbordene ble en sjelden gang brukt som serveringsbord, og disse ble ikke ansett å ha naturlig å nær tilknytning med den avgiftspliktige serveringsvirksomheten, jf. premiss 42.

I forhold til direkte faktisk bruk ble det i Tønsberg Bolig uttalt i premiss 42 at ”en slik bruk vil bidra til å synliggjøre tilknytningen”, og at ”[d]ette vil formodentlig være mest

aktuelt der anskaffelsen gjelder fysiske varer”. For tjenesters vedkommende, er vilkåret om naturlig og nær oppfylt om anskaffelsen kan sies å være av ”klar interesse”, jf samme doms premiss 42. Det som imidlertid kan gi opphav til forvirring er dissensen, og uttalelsene i premiss 58 og 62 (se punkt 2.4.3.6). Jeg mener allikevel det nå er klart at fradragsretten ikke begrenses til å gjelde direkte faktisk bruk, slik det legges til grunn i dissensen. For dette finner jeg støtte i de andre dommene.

For det andre er det klart at fradragsretten ikke er avskåret om anskaffelsen knytter seg *primært* til en av delene i virksomheten, det ble klart i Hunsbedt Racing. Som det fremgår ovenfor kunne dette imidlertid være et moment om det dreide seg om klart atskilte virksomheter.

For det tredje fremgikk det i Bowling 1 at en ren bedriftsøkonomisk tilknytning med avgiftspliktig virksomhet *normalt* ikke er tilstrekkelig. Hva som kjennetegner en slik tilknytning er ikke utdypet nærmere, men det er nærliggende å tro at det dreier seg om synergieffekter (jf. faktum i Bowling 1 hvor bowling- og biljard aktivitetene virket inn på serveringsvirksomheten og Kristiansand Dyrepark hvor salget av suvenirer og mat økte som følge av dyrene).

Det kan kanskje hevdes at bedriftsøkonomisk tilknytning ikke er tilstrekkelig *bare* når det gjelder delte virksomheter? I Sira Kvina og NC kan henholdsvis fisken og småbåthavnene vanskelig sies å være i annen tilknytning enn rent bedriftsøkonomisk. En slik bedriftsøkonomisk tilknytning er etter min oppfatning noe annet enn den bedriftsøkonomiske tilknytningen bestående i synergieffekter. Førstnevnte tilknytning vil dessuten ikke representere noen statlig subsidiering av ikke-avgiftspliktig virksomhet, da det ikke drives delt virksomhet.

På bakgrunn av premiss 37 og 40 i Hunsbedt, er det for det femte også av betydning om virksomhetene kan sies å være *integrerte*. Høyesterett la i saken til grunn at virksomheten med rallycross og reklame var uatskillelige integrerte virksomheter. Vilkaåret for fradragsrett i den unntatte virksomheten var dermed oppfylt.

Uten rallycrossbilen var det ikke fysisk mulig å reklamere, uten serveringen kunne man ikke drive bowling. Høyesterett har lagt til grunn at den første virksomheten er integrert, men ikke den andre. Når tilknytningskravet vurderes i delte virksomheter er man opptatt av anskaffelsens bruk i den avgiftspliktige virksomheten, ikke kundens bruk. Således hjelper det lite for Bowling 1 at kundene spiste og drakk i sittegrupper under bowlingspillet. Omsetningen av bowling og varer fra caféen måtte skje parallelt, på samme måte som Hunsbedt hadde inntekter fra reklame og rallycross i samme handling.

Kravet til integrert virksomhet kan allikevel sytes strengt, for Bowling 1 solgte mest ”bowling-pakker” bestående i pizza og bowlingspill. Maten, drikken og spillet ble altså ikke bare konsumert samtidig, men også *kjøpt* samtidig. Så vidt jeg ser ut fra dette, drev bowling 1 unntatt og avgiftspliktig aktivitet i samme handling.⁴¹

På bakgrunn av det ovennevnte kan følgende oppsummeres:

- Anskaffelsen må først og fremst være foretaksrelevant. Således må det vurderes om den har tilknytning til den ene, den andre eller begge virksomhetene i bedriften
- Temaet for begge disse vurderingene er om anskaffelsen er relevant og i en naturlig og nær tilknytning.
- Indikatorer på om vilkåret er oppfylt er om anskaffelsen er til direkte faktisk bruk (varer)- eller av klar interesse (tjenester) for den avgiftspliktige virksomheten. Om anskaffelsen er til direkte faktisk bruk er vilkåret vanligvis oppfylt.
- Om virksomhetene fremstår som integrerte vil anskaffelsene lettere bli ansett som fellesanskaffelser.
- Dersom det er tale om klart atskilte virksomheter, er det et moment om bruken foregår primært i den unntatte delen.
- Bedriftsøkonomisk tilknytning i form av synergieffekter er alene *normalt* sett ikke tilstrekkelig.

⁴¹ Det understrekes at jeg ikke mener dommen er feil. Det ovennevnte er bare et tankekor når det gjelder integrerte virksomheter. se også Maria Nerlien Gjelsnes, *Fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser*, Revisjon og Regnskap 8/2008

3 TRANSAKSJONSKOSTNADER

3.1 Innledning

Som nevnt innledningsvis oppstår transaksjonskostnadene som regel ved omorganisering av virksomhet. Skal for eksempel et selskap kjøpes opp, er det viktig for kjøper å undersøke de underliggende forholdene. Advokatfirmaer, meglerhus og revisorer engasjeres for å gjøre en selskapsgjennomgang av det aktuelle selskapet. Kostnadene ved dette er det som her omtales som transaksjonskostnader.

De fleste tjenester i forbindelse med omorganisering er avgiftspliktige, men noen av dem er allikevel unntatt merverdiavgift. Såkalte corporate finance-tjenester faller under unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 4 bokstav e). Da det i utgangspunktet ikke er merverdiavgift på slikt, unngår man problemet med fradragsretten. Problemet er at det kan være vanskelig å vite om tjenestene faller inn under unntaket. I LB-2008-97733 – Sundal Collier ASA og Carnegie ASA - kom spørsmålet opp. Tvistetemaet var om de leverte tjenestene kunne ansees som formidling av finansielle tjenester (unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav e), eller om det var tale om avgiftspliktige rådgivnings- og konsulenttjenester. Lagmannsretten - i motsetning til i tingretten – kom til at corporate-oppdraget var en sammensatt leveranse, bestående av både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige tjenester. Retten la til grunn at for slike leveranser er det *hovedytelsen* eller den *dominerende* delen av oppdraget som blir avgjørende for avgiftshåndteringen. Høyesteretts ankeutvalg avviste meglerhusenes ankeerklæring, jf. HR-2009-708-U.

I denne oppgaven er det fradragsretten for inngående merverdiavgift på kostnadene knyttet opp til ovennevnte tjenester som er tema. Utgangspunktet i denne vurderingen blir, som det fremgår i kapittel 2, om anskaffelsen er relevant og står i en naturlig og nær tilknytning til den daglige avgiftspliktige virksomheten. Når det gjelder transaksjonskostnadene kan denne vurderingen bli vanskelig, da denne type kostnader ofte fremstår som forholdsviss

perifere i forhold til den faktiske avgiftspliktige driften.

Eksempelvis er det ikke gitt at et morselskap med delt virksomhet har fradragrett for kostnader forbundet med salg av et datterselskap. *For* fradrag, kan det anføres at det er nødvendig og således relevant for den avgiftspliktige virksomheten å omorganisere slik det er gjort. Tjenesten er direkte til bruk i den avgiftspliktige delen ved å styrke denne (jf. eksempelvis Tønsberg Bolig AS). *Mot* at noe slikt er fradragberettiget kan det anføres at omorganisering generelt knytter seg til den ikke-avgiftspliktige aktiviteten morselskapet driver som passiv kapitalforvalter. Det kan hevdes at kostnader forbundet med omorganisering ikke er innsatsfaktorer for avgiftspliktig omsetning, men til organisering av konsernet, hvilket er en ikke-fradragberettiget aktivitet.

I alle tilfelle vil anførselene variere med en rekke faktorer: eksempelvis om virksomheten er avgiftsmessig delt og i tilfelle hvilken del det omorganiseres i, om virksomheten er fellesregistrert i henhold til merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd⁴², når transaksjonen gjennomføres, hvilket selskap som er det overtakende og hva driften her består i. Det er mye som spiller inn, men det helt klare utgangspunktet for vurderingen er om anskaffelsen er relevant og står i en naturlig og nær sammenheng med den *avgiftspliktige* virksomheten i selskapet som pådrar seg kostnaden.

3.2 Typetilfeller

⁴² Vilkårene for fellesregistrering fremgår av merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd; minst 85 % av kapitalen i hvert selskap må eies av ett eller flere av de andre selskapene, og selskapene må være samarbeidende. En fellesregistrering innebærer at samtlige innmeldte selskap ansees som ett avgiftssubjekt. Følgelig benyttes kun én omsetningsoppgave for alle de fellesregistrerte enhetene. Fordelen ved dette er blant annet at selskap med omsetning utenfor avgiftsområdet kan få fradrag for anskaffelser til bruk i fellesregistreringens øvrige avgiftspliktige virksomheter. Det ville de ikke fått om de avgiftsmessig sett ”stod på egne ben”, ettersom kravet i merverdiavgiftsloven § 21 stadig er det samme. Fellesregistreringsinstituttet kan således sammenliknes med en delt virksomhet; for anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen gis det fullt fradrag, for fellesanskaffelser gis det et forholdsmessig fradrag og for anskaffelser til den unntatte virksomheten gis intet fradrag.

Målet med denne fremstillingen er som nevnt innledningsvis å klargjøre på bakgrunn av de foreliggende rettskildefaktorene hva som aksepteres-, eller hva som bør aksepteres av fradrag for transaksjonsomkostninger. For å belyse sidene av problemstillingen vedrørende fradragsretten, tas det i det følgende utgangspunkt i sakskomplekser fra virkeligheten. For det vesentligste dreier dette seg om avgjørelser fra klagenemnda for merverdiavgift, da klagenemnda nærmest er den eneste norske rettskilden som behandler tema.

Klagesakene egner seg til å belyse forskjellige innfalsvinkler når fradragsretten skal vurderes, men representerer etter min oppfatning ingen rettskildefaktor det kan trekkes tungtveiende slutninger fra. Riktignok har klagenemnda en instruerende funksjon ovenfor forvaltningen, men for domstolene kommer denne rettsskapende instruksjonsmyndigheten i bakgrunnen av andre rettskilder som loven, forarbeider og rettspraksis. Et søk på lovdata viser at Høyesterett aldri har vist til en klagenemndsavgjørelse.⁴³ Klagesakene blir dermed bare utgangspunkt for rettsanvendelsen. Mine slutninger baserer seg på reglene Høyesterett har stilt opp, øvrige rettskildefaktorer, samt grunnleggende prinsipper i avgiftsretten.

Når det gjelder den videre fremstillingen, syntes det hensiktsmessig å vurdere fradragsretten for transaksjonskostnader under den enkelte type transaksjon. Fra punkt 3.2.1 til og med 3.2.6 vil derfor fradragsretten vurderes i forhold til kjøp og salg av aksjer, børser og emisjonskostnader, og fisjons- og fusjonskostnader. Dette er presumptivt de vanligste måtene å omorganisere på og således pådra seg transaksjonskostnader.

Innledningsvis under hvert punkt, sees det først hen til det som kan anees som sikker rett. Med andre ord, de tilfellene det med rimelig sikkerhet kan sies at merverdiavgiften på transaksjonsomkostningene kan fradragsføres.

3.2.1 Kjøp av aksjer

⁴³ Søk på "lov-1969-06-19-66" i lovhenvisningsfeltet og "klagenemnda for merverdiavgift" i emne 1.

Det første det kan sies noe konkret om ut fra de foreliggende rettskildefaktorer er såkalte ”oppkjøpskostnader”. En slik kostnad består i omkostninger i forbindelse med kjøp av aksjer eller andeler i andre- eller eget selskap (tilbakekjøp av egne aksjer). Et industrikonsern anser det eksempelvis hensiktsmessig å kjøpe opp konkurrenten i samme bransje. Før transaksjonen gjennomføres engasjerer selskapet rådgivere og pådrar seg kostnader i denne sammenheng. Spørsmålet er om virksomheten har fradragsrett for inngående merverdiavgift knyttet til disse kostnadene.

Gjems-Onstad/Kildal uttaler i MVA-kommentaren (3. utgave 2005) side 382 følgende om problemstillingen:

”Kostnader til kjøp av datterselskap som har en klar sammenheng med egen virksomhet, må sannsynligvis tilfredsstillere relevanskriteriet og gi fradragsrett. Fradragsrett ved kjøp av mer finansiell karakter kan være mer tvilsom.”

Det er også etter mitt skjønn klart at anskaffelser i forbindelse med oppkjøp av et annet selskap med tilsvarende avgiftspliktig drift som det ”oppkjøpende” selskapet, er relevant og står i en naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Det nyoppkjøpte aksjeselskapet inngår nærmest som et driftsmiddel i den oppkjøpende virksomheten. Med mer *finansiell karakter* forstås formentlig rene eierposisjoner, i motsetning til aktiv drift av det oppkjøpte selskapet. Av finansiell karakter er også kjøp av aksjer med tanke på videresalg. Er tanken å videreselge aksjeselskapet i nærmeste fremtid, er det sannsynlig at omkostningene ikke er fradragsberettigede. I en sådan situasjon regnes driften for å bestå i omsetning av finansielle instrumenter, hvilket er unntatt merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav e). Anskaffelser i forbindelse med drift av slik virksomhet er ikke fradragsberettiget

Når det gjelder oppkjøp av selskap med tanke på drift og eierskap, syntes skattedirektoratet å være av samme oppfatning. BFU 18/07 gjaldt et fond som gjennom ”single purpose-datterselskaper” (SP-selskap) skulle investere i fast eiendom og/eller eiendomsselskaper. SP selskapene var tomme inntil disse ervervet enten fast eiendom eller eiendomsselskap. Når det ble ervervet nye selskap ble disse meldt inn i fellesregistreringen med de øvrige forskrift

117-registrerte⁴⁴ selskapene. Spørsmålet i saken var hvorvidt SP selskapene hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til revisjon, advokater, due-dillegence og børs og emisjon i forbindelse med ervervet av eiendommene/eiendomsselskapene. Skattedirektoratet kom til at det for fondet og SP-selskapene

”vil foreligge fradragsrett for transaksjonsomkostninger knyttet til så vel kjøp av eiendommer som til kjøp eller opprettelse av selskaper som skal drive registreringsberettiget utleie av fast eiendom.”

Og at:

”transaksjonsomkostninger som gjelder konkrete eiendommer eller selskaper, skal henføres til de aktuelle eiendommer eller selskap. Fradragsføring vil da måtte skje på grunnlag av det enkelte bygg eller selskaps ”utleieprofil”, dvs. på grunnlag av andel areal omfattet av den frivillige registrering”.

Omkostningene skulle med andre ord ikke behandles som ”felleskostnader” for fondet, men som det sies; henføres til arealene omfattet av 117-registreringen. Akkurat denne slutningen kan det stilles spørsmål ved. Saken er drøftet under punkt 3.2.1.4.1.

I BFU 18/07 var det oppkjøpende SP-selskapet tomt inntil det hadde kjøpt eiendomsselskap eller fast eiendom. Dersom ikke SP-selskapet var fellesregistrert med de øvrige avgiftspliktige selskapene på transaksjonstidspunktet, ville ikke merverdiavgiften på transaksjonskostnadene være fradragsberettiget overhodet; verken for SP-selskapet eller de øvrige selskapene i konsernet. Av den grunn ble SP-selskapene meldt inn i fellesregistreringen før transaksjonen fant sted. Dette

⁴⁴ Omsetning og utleie av fast eiendom samt rettighet til fast eiendom faller som hovedregel utenfor avgiftsområdet jf. merverdiavgiftsloven § 5a første ledd. Følgelig skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift ved salg eller utleie av fast eiendom, men det gis heller ikke fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet. Departementet har imidlertid med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 28a gitt adgang til frivillig registrering i manntallet av denne type virksomhet. En registrering medfører at det gis fradrag for inngående merverdiavgift i den utstrekning det leies ut til avgiftspliktige leietakere. De nærmere bestemte vilkårene for registrering er statuert i forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven.

betyr imidlertid ikke at fellesregistrering er noen generell forutsetning for fradragsrett ved kjøp av aksjer. Dersom eksempelvis et avgiftspliktig selskap kjøper en konkurrerende virksomhet, er det ikke nødvendig å fellesregistrere denne med det oppkjøpende selskapet for å oppnå fradrag. På samme måte som en fellesregistrering ikke innebærer noen utvidet fradragsrett, er det heller ikke et tilleggsvilkår for fradrag dersom vilkårene i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd opprinnelig er til stede.

Under forutsetning av at det drives avgiftspliktig virksomhet i det *oppkjøpende* selskapet, kan det med rimelig trygghet slutes at merverdiavgift på omkostninger i forbindelse med erverv av driftsmidler og aksjeselskap som skal innlemmes i den bestående driften er fradragsberettiget.

Det kan også sies noe konkret om hva som ganske sikkert *ikke* vil bli godtatt som fradragsberettiget i forbindelse med kjøp av aksjer.

For det første er det klart at hvis det ikke drives noe form for avgiftspliktig virksomhet, er det heller ikke grunnlag for fradrag etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Eksempelvis vil ikke et finansieringsselskap (unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav e)) få fradrag for merverdiavgift på sine omkostninger ved oppkjøp av en annen virksomhet (avgiftspliktig eller ikke). Fradragsretten beror på om det drives avgiftspliktig virksomhet i subjektet som har pådratt seg kostnaden.

For det andre er det sikker rett at omkostninger ved rene finansielle investeringer i andre selskap ikke gir rett til fradrag.⁴⁵ Anskaffelsen må stå i sammenheng med avgiftspliktig virksomhet, og å være i eierposisjon representerer ingen omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, jf. merverdiavgiftsloven § 3. Men *kjøp* av aksjer er ikke i seg selv årsaken til at fradragsretten avskjæres; merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav e) gjelder *virksomhet* med omsetning av aksjer.

⁴⁵ Ansett som passiv kapitalplassering, jf. side 232 i Merverdiavgiftshåndboken, 5. utgave 2007 og Skattekontorets uttalelse i KMVA-2008-6229 og KMVA-2008-6297, -6298 etc.

Når det gjelder akkurat dette er avgiftsmyndighetene til dels upresise. I Skattedirektoratets brev av 18.11.2008 til Skatt Nord uttales: ”Skattedirektoratet vil bemerke at kjøp av aksjer (aksjehandel) ligger utenfor merverdiavgiftens område, jf. merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4”. Det er korrekt at kjøp av aksjer og aksjehandel (kjøp og salg) ligger utenfor avgiftsområdet jf. § 5b, men et enkeltstående aksjekjøp medfører ikke i seg selv at merverdiavgift på omkostninger i forbindelse med kjøpet ikke er fradragberettiget. Det er det å drive *virksomhet* med kjøp og salg av aksjer som avskjærer fradragretten. Dette forutsetter at det kjøpes og selges aksjer i en viss utstrekning. For å klarlegge fradragretten, må det etter min oppfatning sees hen til motivet for kjøpet. Er motivet å selge aksjene igjen for å tjene penger, er det klart at bestemmelsen kommer til anvendelse, og fradrag i forbindelse med kjøpet ikke kan innrømmes, men dersom det er av andre grunner, for eksempel å bygge opp den bestående virksomheten, representerer ikke aksjekjøpet noen selvstendig virksomhet, og man er utenfor unntaket.

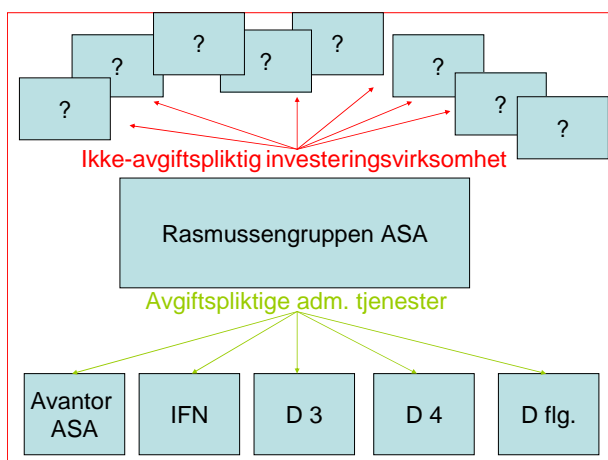
Rettspraksis og Klagenemndspraksis viser imidlertid at det kan være vanskeligere å ta stilling til fradragretten hvor faktum er annerledes enn i de tilfellene som innledningsvis her er nevnt. Nedenfor vurderes fire saker hvor fradragretten er omtvistet.

3.2.1.1 Rasmussengruppen AS mot Staten

Den eneste dommen angående fradragrett for transaksjonsomkostninger falt i Kristiansand tingrett 22.06.2009⁴⁶. Rasmussengruppen AS kjøpte opp selskapene Industrifinans Norge ASA (IFN) og Avantor ASA. Ved oppkjøpet ble det avtalt at Rasmussengruppen skulle levere avgiftspliktige administrative tjenester til selskapene, ved siden av å drive med unntatt virksomhet med eiendomsutvikling og investeringsvirksomhet (merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav e).

Den samlede virksomheten kan illustreres slik:

⁴⁶ Saksnr. 08-180719TVI-KISA/02



Rasmussengruppen anførte at due diligence-kostnadene var til bruk i virksomhetens aktivitet med salg av administrative tjenester. Gruppen fremholdt at kostnadene var nødvendige for å få utvidet sin avgiftspliktige virksomhet med salg av disse tjenestene til datterselskapene.

Staten hevdet at oppkjøpskostnadene ikke var fradragsberettigede da ”formålet med kostnadene (...) var å oppnå eierposisjon i selskapene og ikke levere avgiftspliktig[e] administrasjonstjenester til disse.”⁴⁷. Kostnadene til DD hadde ikke tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, jf, Tønsberg Bolig, Bowling 1 og Kristiansand Dyrepark. Etter statens oppfatning var det ingen sammenheng med DD-kostnadene og salg av administrative tjenester. Kostnadene var påløpt for å investere i aksjer hvilket faller utenfor avgiftsområdet.

Retten kom til at anskaffelsen av konsulent-tjenestene i forbindelse med oppkjøpet isolert sett var til bruk i den avgiftsnøytrale delen. Dommeren nektet fradrag og fastholdt dermed klagenemndas vedtak (3-2).

⁴⁷ Se dommen s. 7 nederst

Dommen er anket av Staten, da den tapte på tre andre punkter. Rasmussen har erklært motanke for transaksjonskostnadenes vedkommende. Spørsmålet angående transaksjonskostnadene er altså ikke rettskraftig.

3.2.1.1.1 Vurdering

Utgangspunktet for vurderingen av fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd, er om anskaffelsen er relevant og står i en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Som det fremgår under punkt 2.4.3.6, kom flertallet i Tønsberg Bolig til at dersom tjenesteanskaffelsen var av *klar interesse* for den avgiftspliktige virksomheten, kan anskaffelsen sies å være i nær og naturlig tilknytning med denne.

Selskapet anfører som nevnt at anskaffelsene er til bruk med salg av administrative tjenester. Retten legger imidlertid til grunn at anskaffelsene ikke har noen sammenheng med ”selskapets administrasjonsvirksomhet utover det at Rasmussengruppen muligens ville kunne tilføres nye administrative oppgaver”.

Spørsmålet er her om retten legger for lite vekt på saksøkers uttalte formål ved anskaffelsen. At anskaffelsen også var til bruk for den avgiftspliktige delen har av saksøker vært hevdet helt siden bokettersynet. Så lenge dette er en realitet kan det etter mitt skjønn ikke sees bort i fra et slikt faktum.

For det første vil ikke Rasmussengruppen bare *muligens* bli tilført nye arbeidsoppgaver, de vil positivt bli tilført mer arbeid da de avløser den gamle leverandøren av slike tjenester. Det er med andre ord sikkert at selskapet vil øke omsetningen. Ettersom dette er et faktum, og kostnadene til DD er helt nødvendige for å øke salget av administrative tjenester, er det etter mitt skjønn en ganske klar sammenheng mellom kostnadene og det avgiftspliktige salget av managementtjenester. I et slikt tilfelle vil det være plausibelt å hevde at kostnadene er av klar interesse for omsetningen av administrative tjenester.

På den andre siden ble det i Bowling 1 og Kristiansand Dyrepark uttalt at en ren bedriftsøkonomisk tilknytning ikke er nok. Det kan kanskje hevdes at anskaffelsen av datterselskap bare står i en bedriftsøkonomisk tilknytning med den avgiftspliktige virksomheten da omsetningen øker som følge av oppkjøpet. I Bowling 1 og i Dyreparken var imidlertid anskaffelsene bare til *direkte bruk* i den unntatte virksomheten og skapte synergieffekter for den avgiftspliktige restaurant- og suvenirvirksomheten. Dette er en faktisk forskjell fra nærværende sak; her er anskaffelsen etter min oppfatning til direkte bruk i begge virksomhetene, og det er således ikke tale om noen bedriftsøkonomisk tilknytning i det hele tatt. Jeg ser det slik er fordi det i realiteten kjøpes en kunde. Det er ikke tale om økt omsetning som følge av anskaffelser til den unntatte eller avgiftsnøytrale aktiviteten, men økt omsetning som følge av direkteanskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten.

Tingretten uttalte at det i Sira Kvina, Porthuset, Hunbedt og Norwegian Contractors var ”en tettere tilknytning mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomheten i disse sakene.”

Spesielt i forhold til Norwegian Contractors er jeg uenig i denne sondringen. I NC-dommen måtte selskapet bekoste småbåthavn til kommunen for å utvide egen virksomhet. I denne saken var det nødvendig å anskaffe rådgivningstjenester for å utvide. Felles for begge sakene er at det ble satt i gang tiltak for å utvide den avgiftspliktige virksomheten; følgelig burde fradrag i begge tilfeller innrømmes.

Mot dette kan det kanskje anføres at i NC-dommen måtte verftet sørge for småbåthavnen for å få tilgang til det aktuelle området, mens det i nærværende sak ikke var absolutt nødvendig med kostnader til DD for å kjøpe aksjeselskapene. En slik tankegang minner meg om statens sontring mellom Sira Kvina og NC. Staten mente at fradrag måtte nektes NC fordi faktum ikke kunne sammenliknes med Sira Kvina. Begrunnelsen var at tiltaket med settefisk var underlagt konsesjonsvilkår, mens småbåthavnen var et frivillig tiltak. Dette ble tilbakevist av Høyesterett. På samme måte nytter det ikke å sondre mellom et *absolutt* behov for småbåthavn i

motsetning til et ikke så påtrengende behov for DD. Etter mitt skjønn burde ikke rådgivningstjenestene vurderes annerledes da de er av like stor interesse for salget av administrative tjenester som det småbåthavnen var for verftet. Subsidiært kan det også hevdes at det *er* helt nødvendig å få gjennomført DD før et stort oppkjøp. I praksis gjennomføres alltid slike undersøkelser i forkant av en stor transaksjon.⁴⁸

Når det er sagt, utgjør salget av managementtjenestene bare en liten del av selskapets virksomhet. Hovedaktiviteten knytter seg til eiendomsutvikling og investeringsvirksomhet, hvilket faller utenfor avgiftsområdet. Dette må resultere i et forholdsmessig fradrag.

Et annet spørsmål er hvordan dette forholdsmessige fradraget skal beregnes. Etter forskrift nr. 18 § 1 er hovedregelen den antatte bruk i avgiftspliktig virksomhet. Omsetning er etter forskriftens § 3 en alternativ sjablonregel. Benyttes en slik fordelingsnøkkel, vil inntektene ved salg av investeringsobjekter og eventuelt utbytte⁴⁹ legges til grunn for den ikke-avgiftspliktige virksomheten. Omsetning kan i imidlertid være misvisende, da den ikke nødvendigvis reflekterer bruken på en god måte.⁵⁰ Antall timer brukt i de forskjellige virksomhetene er et alternativt uttrykk for antatt bruk. Eksempelvis kan det innrømmes 50 % fradrag dersom det utføres like mye arbeid i forbindelse med aksjeporteføljen som for administrasjonsvirksomheten, eller hvis porteføljen stort sett klarer seg selv bør det innrømmes 100% fradrag.

Dersom omsetningen innenfor avgiftsområdet er ubetydelig er hovedregelen at retten til fradrag faller helt bort jf. forskrift nr. 18 § 4 første ledd, til merverdiavgiftsloven §§ 23 jf.

⁴⁸ Se blant annet Thorbjørn Grindhaug, *Due diligence: kritisk suksessfaktor i en transaksjonsprosess*, Revisjon og Regnskap 6/2009

⁴⁹ I Norge er det ikke sikker rett om utbytte skal regnes med i den unntatte omsetningen. I EU derimot er dette avklart. I sak C-333/91 (*Sofitam*) fant retten at utbytte (i motsetning til unntatte tjenester som for eksempel finansielle tjenester) ikke påvirker fordelingsnøgkelen for fradragssiden siden utbytte anses å falle utenfor "objective scope" av merverdiavgift.

⁵⁰ Eksempel: En kiosk driver avgiftspliktig salg av kioskvareer og unntatt omsetning av tipping. De fleste kundene til kioskvarene er skoleungdom, mens det for tippingen er enkelte som kommer innom på vegne av sine respektive tippelag. Skoleungdommen er kundemassen som i det vesentlige "forbruker" lokalet, mens tippelagene står for det vesentligste av omsetningen. Hvordan skal fellesutgiftene fordeles? Dersom omsetning innenfor og utenfor avgiftsområdet brukes som fordelingsnøkkel, vil kiosken nesten ikke få fradrag for fellesanskaffelser da omsetningen fra tippingen er den største. Det blir feil, for fellesanskaffelsene er mest til bruk i kioskvirksomheten da det er skoleungdommen som forbruker lokalet. Her er kanskje tidsbruk en bedre nøkkel?

26⁵¹. Etter § 4 første ledd annet punktum, gjelder ikke dette når omsetningen hovedsakelig består i salg av finansielle tjenester jf. merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4.

Dette innebærer at dersom Rasmussengruppen i hovedsak blir ansett for å omsette finansielle tjenester, vil de fortsatt ha rett til fradrag selv om den avgiftspliktige omsetningen er ubetydelig (under 5 % jf. § 4 tredje ledd)

Konklusjonen her blir dermed at DD-kostnadene er av interesse for den avgiftspliktige delen, men ettersom denne utgjør bare en del av den samlede virksomheten, kan det bare gjøres et forholdsmessig fradrag. På bakgrunn av dette kan jeg ikke se at tingretten har kommet til et riktig resultat.

3.2.1.2 KMVA-2009-6296

En tilsvarende tvist gikk i klagenemnda for merverdiavgift tidligere på året. Klager ASA er et eiendomsselskap etablert av A AS og B AS. Selskapet er et såkalt singlepurposeselskap (SP-selskap) hvis vedtektsfestede formål er kjøp, salg, prosjektutvikling og forvaltning av fast eiendom, herunder utviklingseiendom (...). Klager ASA ble etablert i forbindelse med oppkjøp av en rekke andre selskap, og ved overtagelsen av disse ble det inngått en "service management agreement"⁵² med de nye datterselskapene. Selskapet er registrert i avgiftsmanntallet for denne type virksomhet.

Oppkjøpene som til sammen beløp seg til ca 5,6 milliarder kroner medførte behov for juridisk og økonomisk bistand i form av konsulenttenester og due diligence-undersøkelser. Selskapet fradragførte 100% av inngående merverdiavgift under henvisning til at

⁵¹ I Revisjon og Regnskap 06/2009 i artikkelen, *Fradragsretten for fellesanskaffelser*, reiser Advokat Jan Kolbjørnsen spørsmål om sjablon regelen i § 4 er absolutt. Han hevder at utgangspunktet er om bruken er ubetydelig, ikke om omsetningen er under 5 %.

⁵² Avtale om levering av administrative tjenester

transaksjonsomkostningene var til bruk i den avgiftspliktige virksomheten med salg av administrative tjenester.

Klager ASA anførte (på lik linje med Rasmussengruppen AS) at det var avgjørende for selskapet avgiftspliktige virksomhet å opprettholde/utvide sin kundeportefølje ved kjøp av underliggende datterselskap. Det ble fremholdt at selskapet kun drev med salg av administrative tjenester og tok sikte på et langsiktig eierskap i de underliggende selskapene. Dette tilsa fullt fradrag for omkostninger i forbindelse med oppkjøpene.

Etter skattekontorets oppfatning var det klart at selskapet drev atskilte virksomheter ved dels å være aktiv investor i eiendomsselskap og dels å yte administrative tjenester til datterselskap. Det ble vist til at selskapets hovedvirksomhet (som fremgikk på nettet) var eiendomsutvikling med tanke på salg. Dette er en type aktivitet som faller utenfor avgiftsområdet og følgelig ikke gir rett til fradrag etter merverdiavgiftsloven § 21. Full fradragsføring ville medføre at det ikke sondres mellom selskapets avgiftspliktige og avgiftsfrie aktiviteter. Anskaffelser som er til bruk i selskapets virksomhet som holdingselskap gir ikke rett til fradrag.

Det avgjørende for skattekontoret var at ettersom transaksjonsomkostningene ikke inngikk i beregningsgrunnlaget for de avgiftspliktige tjenestene, var det heller ikke anledning til å fradragsføre merverdiavgiften.

Av Klager ble praksis fra EF-domstolen og svensk rett ansett som retningsgivende. Det ble anført at denne praksisen var legitimert som rettskildefaktor da merverdiavgiftsreformen i 2001 tok sikte på å harmonisere det norske regelverket med det internasjonale. Spesielt ble det vist til EU-dommen C-16/00-Cibo Participations SA, hvor dommeren anså tilsvarende transaksjonskostnader som "overhead costs". Slike kostnader gir i EU rett til fradrag i den utstrekning det drives avgiftspliktig virksomhet.

Selskapet konkluderte med at dersom angjeldende tilfelle henføres under EU-retten og svensk rett, ville selskapet kunne gjøre fradrag for de aktuelle kostnadene på bakgrunn av resultatet i Cibo-dommen.

Skattekontoret var av en annen oppfatning. EU-retten og svensk rett var ikke retningsgivende for fortolkningen av brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd, men kunne inngå som veiledende moment i tilknytningsvurderingen.

Merverdiavgiftsreformen tok etter skattekontorets oppfatning bare sikte på å harmonisere merverdiavgiftsplikten på tjenester med utenlandsk rett, og gjaldt således ikke fradragsretten. Det er merverdiavgiftslovens ordlyd, lovforarbeider og avgiftspraksis som ble anført å være de sentrale rettskildefaktorene for den aktuelle vurderingen.

To av nemndas medlemmer, Langballe og Kloster ga Klager ASA medhold, og uttalte at ”Jeg antar at ytterligere oppkjøp vil øke omfanget av den avgiftspliktige virksomheten” og at ”kostnader ved oppkjøp har derfor en klar sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten”. Nemndas øvrige medlemmer sluttet seg til skattekontorets innstilling.

3.2.1.2.1 Vurdering

Skattekontorets anførsler er her sammenfallende med Statens- i Rasmussen-saken og de andre klagesakene som gjennomgås i dette kapittelet. Det trekkes i retning av en ensartet administrativ praksis, hvilket i utgangspunktet skal tillegges vekt som rettskildefaktor. Praksisens alder og frekvens spiller imidlertid også inn på ”vevtskålen”.⁵³ Det kan ikke sies at praksis rundt fradragsrett for transaksjonskostnader verken er gammel eller frekvent, jf. det lille antallet saker avsagt de sist 5 årene.

Uansett hvilken vekt man velger å tillegge administrativ praksis (og denne spesielt) veier Høyesteretts praksis om fradragsretten generelt atskilling mer som rettskildefaktor.

⁵³ Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan Helgesen, s. 233

Eksempelvis ble avgiftsmyndighetenes langvarige praksis med primærbruk og direkte bruk som vilkår for fradrag, tilbakevist av Høyesterett i Hunsbedt- og Norwegian Contractors.

I det følgende sees derfor resultatet i nærværende sak opp mot hva Høyesterett tidligere har uttalt om fradragsretten, samt hva reelle hensyn tilsier som et godt resultat.

Ovenfor er det gitt et sammendrag av partenes synspunkt. På bakgrunn av det må det tas stilling til følgende:

- 1) Driver klager AS bare avgiftspliktig virksomhet, eller drives det også virksomhet med å eie datterselskap, og spiller det i så fall noen rolle for fradragsretten?
- 2) Er omkostningene ved omorganiseringen relevant for-, og står i en naturlig og nær tilknytning med den avgiftspliktige virksomheten? Eventuelt i hvilken utstrekning?
- 3) Er det relevant å se hen til EU retten ved tolkning av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd?
- 4) Er det bare kostnader som inngår i beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift som er fradragsberettigede?

Ad 1)

Etter skattekontorets oppfatning er selskapet et holdingselskap med atskilte aktiviteter ved dels å drive med kapitalplassering i eiendomsselskap med utbyggingsprosjekter og egen forvaltning av investert kapital, samt dels å drive med salg av administrative tjenester til eiendomsselskapene.

Av holdingselskapet blir det fremholdt at det å eie aksjer i, og eventuelt motta utbytte fra datterselskaper, ikke representerer ”virksomhet” med ”omsetning” i merverdiavgiftslovens forstand. Dette innebærer etter deres syn at selskapet ikke har hatt noen ikke-avgiftspliktig omsetningsvirksomhet, unntatt eller fritatt fra loven, hvilket kan gi grunnlag for reduksjon eller avskjæring av selskapets fradrag.

Det er imidlertid enighet om at det å eie aksjer/drive passiv kapitalplassering ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Om dette er en *virksomhet* i henhold til

virksomhetsbegrepet eller ikke, spiller etter min oppfatning ingen avgjørende rolle. Passiv kapitalplassering er en avgiftsnøytral aktivitet som faller utenfor avgiftsområdet, akkurat som privat bruk av varer og tjenester. Dermed er det overflødig å drøfte *virksomhetsbegrepet* i relasjon til kapitalplasseringen. Det holder å konstatere at det drives en avgiftsnøytral aktivitet som ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Her må det presiseres at dersom eierskapet fremstår som en nødvendig og avledet funksjon av den avgiftspliktige driften, bør ikke dette redusere fradragsretten. Det er bare næringsdrivende som kan sies å drive passiv kapitalplassering som risikerer et redusert fradrag fordi anskaffelsene henføres til denne aktiviteten. En som driver fullt ut avgiftspliktig, skal selvsagt ikke "straffes" med redusert fradragsrett fordi vedkommende også har eierinteresser i egen virksomhet.

Etter min rettsoppfatning er det Klager fremholder uriktig; at et forholdsmessig fradrag beror på *omsetning* i begge virksomhetene. Dersom anskaffelsen er til bruk i virksomhet med avgiftspliktig omsetning, samt til bruk i aktivitet utenfor loven, medfører det et forholdsmessig fradrag. Det følger av merverdiavgiftsloven § 23 at inngående merverdiavgift kan fradragsføres for anskaffelser " til bruk under ett for virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV og til bruk *som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i dette kapitlet.*" Ut fra dette kan det ikke utledes et krav til omsetning i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. I den nye loven fremgår dette enda klarere. Av loven § 8-2 fremgår det at " Et registrert avgiftssubjekt som anskaffer varer og tjenester som er til bruk både i den registrerte virksomheten *og til andre formål (...)*" I forarbeidene til bestemmelsen heter det dessuten:

"Med bruk til andre formål menes bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, herunder private og ikke-økonomiske formål. Bestemmelsen er en videreføring av merverdiavgiftsloven §23 første punktum og forskrift nr. 18 §1"

Jeg er imidlertid ikke like sikker som skattekontoret på at det drives unntatt virksomhet med kjøp og salg av aksjer, jf. merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav e). Dersom oppkjøpet ble gjort med tanke på videresalg drives det slik virksomhet, men hvis det er slik

selskapet hevder; at det er tale om langsiktige investeringer, faller det utenfor unntaket i merverdiavgiftsloven § 5a og 5b. Å kjøpe aksjer for å eie er noe annet enn virksomhet med omsetning av finansielle tjenester; førstnevnte er en avgiftsnøytral aktivitet. Dette er imidlertid et definisjonsspørsmål som ikke spiller noen avgjørende rolle; verken en unntatt eller en avgiftsnøytral aktivitet gir rett til fradrag.

Allikevel er det viktig at avgiftsmyndighetene som fatter vedtak om tilbakeføring av avgift uttrykker seg presist om dette. Begrunnes et vedtak om tilbakeføring med at det drives unntatt virksomhet, når dette åpenbart ikke er tilfelle, vil tilliten til forvaltningen formentlig svekkes.

Som følge av at selskapet både driver unntatt virksomhet/avgiftsnøytral aktivitet og avgiftspliktig virksomhet, må det vurderes hvilken virksomhet det er naturlig å henføre transaksjonsomkostningene til. Det leder oss over til neste spørsmål; om transaksjonsomkostningene er fradragsberettigede jf. merverdiavgiftsloven § 21 jf. § 23.

Ad 2)

I nærværende sak er spørsmålet om anskaffelsen av rådgivningstjenester i forbindelse med oppkjøpet kan sies å være relevant, og stå i en naturlig og nær tilknytning til virksomhetens salg av administrative tjenester. Da det dreier seg om immaterielle tjenester, blir spørsmålet om anskaffelsene er av *klar interesse* for den avgiftspliktige omsetningen.

Formålet med anskaffelsen er en indikator på den tiltenkte bruken i virksomheten. Dersom formålet på anskaffelsestidspunktet var å tjene den avgiftspliktige virksomheten, er det et holdepunkt for at tilknytningskriteriet er oppfylt.⁵⁴

Salget av administrative tjenester er minimalt i forhold til virksomhetens øvrige aktivitet med ”kjøp, salg, prosjektutvikling og forvaltning av fast eiendom (...)”. Det er med andre

⁵⁴ Se eksempelvis Borgarting lagmannsretts dom av 22. desember 2006 (Defa AS) – omtalt her på s. 53

ord ikke salg av tjenester den samlede virksomheten tjener penger på. Det kan derfor spørres om formålet med anskaffelsen virkelig var å selge administrative tjenester, eller om det var å drive unntatt virksomhet med kjøp og salg av fast eiendom, eventuelt avgiftsnøytral aktivitet.

Ut fra skattekontorets innstilling, som flertallet i nemnda slutter seg til, kan se ut som om det legges til grunn en slags ”primærformålsbetraktning”. Det legges udelt til grunn at anskaffelsen kun vil tjene den ikke-avgiftspliktige virksomheten. Skattekontoret anfører følgende i klagesaken:

”Kjøp av eiendomsselskaper anses ikke som en nødvendig forutsetning for selskapets aktivitet med å yte administrative tjenester. Denne aktiviteten følger som en konsekvens av at eiendomsselskapene ble ervervet. Kjøp av eiendomsselskapene er i overensstemmelse med selskapets vedtektsfestet virksomhetsformål, og med målsetting om å eie en portefølje av eiendomsprosjekter med ubebygget eiendom regulert til bolig- og næringsformål.”

Som nevnt kan det godt hende at det primære formålet med anskaffelsen er å utvide eiendomsporteføljen, men fra selskapets side uttales det at det også er viktig for dem å øke omsetningen av administrative tjenester. Dette formålet kan komme i bakgrunn av det primære, men det betyr ikke at retten til fradrag er avskåret. Skattekontoret mangler så vidt jeg ser rettsgrunnlag for en slik slutning. Tvert i mot skattekontorets argumentasjon, følger det av Hunsbedt Racing at primærbruk ikke kan oppstilles som et vilkår for fradragsrett. Etter min oppfatning må det samme gjelde for formålet med anskaffelsen, og ikke bare den direkte bruken.

Det avgjørende slik jeg ser det, er den kjensgjerning at omsetningen øker som følge av selskapets tilknytning med de nyanskaffede selskapene, samtidig som selskapet hevder at dette var formålet. En slik tilknytning blir det hevdet er rent bedriftsøkonomisk jf. saksforholdet i Bowling 1 og Kristiansand Dyrepark. I Bowling 1 økte det avgiftspliktige salget av pizza og øl som følge av nye bowlingbaner, og i dyreparken økte salget av

hamburgere som følge av en ny tiger fra Sibir. En slik tilknytning kan ansees som rent bedriftsøkonomisk, men etter mitt skjønn er det en vesentlig forskjell mellom disse saksforholdene og nærværende faktum.

I de sistnevnte sakene var anskaffelsen til direkte bruk i den unntatte virksomheten, og anskaffelsen hadde synergieffekter for den avgiftspliktige delen. I nærværende sak mener jeg anskaffelsen kan henføres direkte til begge virksomhetene. I forhold til den avgiftspliktige delen er tilknytningen til stede i form av en *garantert* økning i den avgiftspliktige omsetningen. Det er 100 % sikkert at selskapet vil få levert flere administrative tjenester da det blir flere kunder som etter avtale er forpliktet til å kjøpe dem. Anskaffelsen er derfor ikke i en ren bedriftsøkonomisk tilknytning, men til direkte bruk da salget automatisk stiger. Er anskaffelsen til direkte faktisk bruk, vil kravet være oppfylt jf. Bowling 1 premiss 38.

Etter dette er jeg av den oppfatning at transaksjonsomkostningene er relevante for- og står i en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, hvilket gir rett til fradrag.

Det kan imidlertid ikke føre frem at *alle* transaksjonskostnadene er relevante for den avgiftspliktige omsetningen. Selskapet driver i stor grad virksomhet også utenfor avgiftsområdet med ”kjøp, salg, prosjektutvikling og forvaltning av fast eiendom (...)”, og det er klart at transaksjonsomkostningene også er til bruk i denne delen av virksomheten (enten den er avgiftsnøytral eller unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav e).

Når det gjelder det forholdsmessige fradraget, følger det som nevnt av forskrift nr. 18, § 1, til merverdiavgiftsloven § 23 at det er anskaffelsens *antatte bruk* som legges til grunn for fordelingen. I denne saken, hvor en del av tvisten er om det i det hele tatt er noen omsetning utenfor loven, er en omsetningsbasert nøkkel lite ideell. Legges det til grunn at det ikke er noen omsetning utenfor loven, dreier det seg om en avgiftsnøytral aktivitet, og i

en slik virksomhet finnes det ikke omsetning. Tidsbruk vil etter mitt skjønn da være en aktuell indikator på bruken.

Når det gjelder begrensningen i forskrift 18 § 4 første ledd, 1. pkt., er det uvisst hvordan dette stiller seg for virksomheter med avgiftsnøytrale aktiviteter. En slik aktivitet genererer ikke omsetning, og det er derfor ikke mulig å si når den avgiftspliktige virksomheten er *ubetydelig* i forhold til den avgiftsnøytrale aktiviteten. Min rettsoppfatning er at begrensningen ikke gjelder i slike tilfelle da bestemmelsen forutsetter at det foreligger omsetning i begge ”virksomhetene”. Som følge av at det bare er omsetning i den avgiftspliktige virksomheten, er det ikke mulig å anvende regelen. Konsekvensen av dette er at man er tilbake til utgangspunktet (i forskriftens § 1) hvor det er anskaffelsens ”antatte bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven” som blir avgjørende.

Konklusjon: Klager AS har rett til et forholdsmessig fradrag for transaksjonskostnadene.

Ad 3)

Skattekontoret uttaler at:

” Avgiftspraksis fra EU-domstolen (herunder praksis fra Sverige og Danmark) anses ikke **retningsgivende** for fortolking av mval. § 21 første ledd, men kan inngå som **veiledende moment** [min uthev.]i den konkrete vurderingen av tilknytningskriteriumet”

Videre fremholdes det at:

”Skattekontoret bemerker at merverdiavgiftsreformen som trådte i kraft 1. juli 2001 og som bygger på ovennevnte NOU 1990:11 gjelder utvidelse av plikten til å svare merverdiavgift på tjenesteområdet. Hensynet til at regelverket skulle harmoniseres med utenlandsk rett var ett av momentene som ble tillagt vekt i departementets forslag om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Andre hensyn som ble tillagt vekt var at merverdiavgiften skulle ramme det innenlandske konsum i vid forstand, at merverdiavgiften er nøytral overfor

forbruksvalget, næringsstrukturen og konkurranseforholdene på det innen- og utenlandske marked, og at forslaget ville begrense avgiftskumulasjonen.

Innføringen av en generell merverdiavgiftsplikt på tjenesteområdet fra 1. juli 2001 gjelder således ikke tolking av mval. § 21 første ledd [min uthev.] og derved registrert næringsdrivendes fradragsrett.”

Som skattekontoret selv fremholder, var mye av formålet bak merverdiavgiftsreformen å sikre hensynet til nøytralitet, samt å unngå avgiftskumulasjon på det innenlandske og utenlandske markedet. For at dette formålet skal oppnås, er det etter min oppfatning også nødvendig å se hen til EF-domstolens tolkning av fradragsretten; fradragsretten er ”nøkkelen” til et nøytralt system uten avgiftskumulasjon. Det kan ikke ha vært lovgivers intensjon å bare harmonisere den ene siden av systemet; den utgående merverdiavgiften, og ikke den andre; fradragsretten.

Videre kan det hevdes at siden det fremgår klart av forarbeidene, retts- og administrativ⁵⁵ praksis at regelverket på tjenesteområdet burde harmoniseres med regelverk i andre land, burde kanskje lovgiver positivt ha sagt noe om at dette ikke gjaldt fradragsretten? Det har formodningen mot seg at lovgiver uttaler seg så upresist om en så viktig sak.

På den andre siden, er det ikke noe sted uttrykkelig uttalt at harmoniseringen skal gjelde fradragsretten. Således kan det tenkes at hensikten med merverdiavgiftsreformen bare var å innføre et bredere avgiftsgrunnlag for å oppnå nøytralitet mellom de næringsdrivende. Det er heller ikke i noen av Høyesteretts avgjørelser om merverdiavgiftsloven § 21 første ledd uttalt noe om forholdet til EU-retten. Advokat Sollund brukte for øvrig mye tid i Høyesterett under behandlingen av Tønsberg Bolig på å gjennomgå EF-domstolens praksis, uten at det avstedkom noen bemerkninger verken fra panelet eller i dommen. Således trekker det i retning av at Høyesterett ikke tillegger EF-domstolens praksis særlig vekt. Nå kan man imidlertid ikke se bort i fra at Høyesterett følte de hadde tilstrekkelig med

⁵⁵ Finansdepartementet fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om ”finansielle tjenester”

rettskildefaktorer for å ta stilling til spørsmålet. Allikevel har det formodningen mot seg at Høyesterett ikke ser hen til europeisk praksis om denne ansees som retningsgivende.

På bakgrunn av dette slutter jeg meg til skattekontorets uttalelse om at EU retten ikke kan ansees som retningsgivende, men som et *veiledende moment*. Man kan spørre seg om hva som er forskjellen mellom disse to begrepene, men retningsgivende assosierer jeg med Skattedirektoratet og Finansdepartementets uttalelser, hvilket ofte tillegges atskillig vekt. ”Veiledende moment” høres mer ut som om det er anledning til å anse praksis som relevant rettskildefaktor, dog med begrenset vekt.

Når det gjelder den konkrete EU-praksisen som tas opp i klagesaken, er det avslutningsvis verdt å bemerke et par ting i forhold til både skattekontorets og klagers anførsler.

Det er først og fremst nødvendig å påpeke en vesentlig forskjell mellom norsk rett og praksis i EU. I *Cibo* innrømmes fradrag da oppkjøpskostnadene er å anse som ”overhead costs”. Slike kostnader er som nevnt i EU fradragsberettigede hvis kostnadene kan henføres til den samlede virksomheten og det drives avgiftspliktig virksomhet. Det er så vidt jeg forstår ikke nødvendig å påvise tilknytning spesielt til den avgiftspliktige delen av virksomheten; det holder å bevise at anskaffelsen er det Skattedirektoratet benevner som ”foretaksrelevant”.

I Norge må det derimot gjøres en vurdering til; det må sees hen til hvilken del av den samlede virksomheten anskaffelsen er relevant for. Det er ikke tilstrekkelig at anskaffelsen bare er foretaksrelevant, den må også være relevant og i en naturlig og nær tilknytning med den avgiftspliktige virksomheten. Dette fremgår klart av samtlige Høyesterettsdommene, og er nå oppsummert sist i Skattedirektoratets skriv⁵⁶ til skattekontorene.

⁵⁶ Skriv fra Skattedirektoratet til skattekontorene av 25.06.2009, *Fradragsrett for inngående merverdiavgift – Fellesanskaffelser*

Jeg kan ikke se at det er rettskildemessig grunnlag for å implementere et prinsipp likt det i EU, i norsk rett. I henhold til lang administrativ praksis og klare uttalelser i fra Høyesterett, må det gjøres en relevans og tilknytningsvurdering i forhold til den *avgiftspliktige* virksomheten, ikke bare til virksomheten som sådan.

Dette synspunktet kommer ikke direkte frem i skattekontorets argumentasjon. Dog uttales det at

”Avgiftspraksis fra EU - domstolen (herunder praksis fra Sverige og Danmark) anses ikke å gi grunnlag for selskapets krav om fradragsføring av inngående merverdiavgift for tjenesteanskaffelser knyttet til kjøp av eiendomsselskap. Det begrunnes dels i enkelte forskjeller i faktum mellom EU domstolens avgjørelse om *Cibo Participations* og denne sak, og dels i at **tilknytningskriteriumet iht. dommene i Høyesterett er ansett å innebære enkelte begrensninger i registrert næringsdrivendes fradragsrett etter mval. § 21 første ledd** [min uthev.]”

Det som uttales om tilknytningskriteriumet (fet skrift) kan tyde på at skattekontoret er av min oppfatning når det gjelder det ovennevnte, men som det fremgår utdypes ikke dette nærmere. Når det gjelder de faktiske forskjellene det vises til må følgende bemerkes:

Forskjellene i faktum er at selskapene *Cibo* leverer sine tjenester til er avgiftspliktige og at vederlaget for de administrative tjenestene beregnes på forskjellige måter.

At det ikke drives avgiftspliktig virksomhet i det *oppkjøpte* selskapet kan ikke være avgjørende. Kravet i merverdiavgiftsloven § 21 er at det drives avgiftspliktig virksomhet i rettssubjektet som krever fradrag, hva som kjøpes, eventuelt hva slags virksomhet som drives her er underordnet. Vurderingstemaet må være (og er) om det oppkjøpte selskapet

er til bruk-, eller ansees som en innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomheten i det *oppkjøpende* selskapet. Således spiller det ingen rolle om det oppkjøpte selskapet er avgiftspliktig eller ikke. I nærværende klagesak var det oppkjøpte datterselskapet til bruk i den forstand at det avgiftspliktige salget økte.

Den andre forskjellen i faktum som i følge skattekontoret medfører at Cibo-dommen ikke har spesiell relevans, er metoden for beregning av vederlaget. Cibo beregnet sitt vederlag på grunnlag av datterselskapenes omsetning, Klager AS beregner på bakgrunn av tjenestenes anskaffelseskost.

Heller ikke denne forskjellen gir etter mitt syn ikke grunnlag for å forskjellsbehandle sakene. Det avgjørende for sammenlikningsgrunnlaget er graden av likhet mellom faktum og domsresultat. I denne sammenheng må det sees bort fra forskjeller som ikke er av betydning for resultatet;⁵⁷ i dette tilfellet måten vederlaget beregnes på og avgiftsstatusen til det oppkjøpte selskapet. Av betydning for sammenlikningen er driften i det *oppkjøpende* selskapet og hva slags anskaffelser det kreves fradrag for. Både Cibo og Klager AS driver salg av administrative tjenester og krever fradrag for transaksjonskostnader.

Ad 4)

Skattekontoret fremholder at det er en forutsetning for fradrag at kostnadene inngår i prisen for utgående merverdiavgift. Altså at transaksjonsomkostningene prises inn i vederlaget for de administrative tjenestene. Jeg er enig i at alle omkostninger for å oppfylle avtalen må med i beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 18. Det er allikevel slik at indirekte kostnader, som det ikke er mulig å spore tilbake til et konkret kostnadssted, slik som husleie, strøm, profilering, og

⁵⁷ Et utrent eksempel på irrelevant informasjon gjenstand for sammenlikning kan være at direktørene i Cibo Participations og Klager AS henholdsvis heter Francois Dupont og Ola Jensen.

revisjon, også gir rett til fradrag. For å fradragføre slike kostnader er kravet at de dekkes inn på en eller annen måte, presumptivt gjennom et påslag.

Klager AS anfører at kostnadene dekkes gjennom påslaget på 0,5 %. Om det er tilfelle beror på en konkret vurdering. I vurderingen bør det sees hen til om det *over tid* er mulig å dekke inn kostnadene. Hvis ikke det er mulig, faller retten til fradrag bort da virksomhetskravet ikke ansees oppfylt fordi virksomheten ikke er egnet til å gå med overskudd og det følgelig ikke drives næringsvirksomhet⁵⁸.

3.2.1.3 Oppsummering

Rasmussengruppen AS er ikke rettskraftig og KMVA-2009-6296 kan angripes rettslig. Skattekontorets anførsler indikerer likevel hvordan myndighetene vurderer fradragretten når omsetningen består i salg av administrative tjenester.

Som nevnt ser det for meg ut som om både tingretten, klagenemnda og avgiftsmyndighetene legger til grunn et slags primærformålsprinsipp. Jeg kan ikke se at det finnes rettsgrunnlag for å trekke slike slutninger; særlig ettersom primær faktisk bruk, ikke kan oppstilles som et krav jf. Hunsbedt Racing.

Det bør også i større grad erkjennes at holdingselskap som leverer avgiftspliktige tjenester til sine datterselskap, har omsetning innenfor avgiftsområdet og rett til fradrag for anskaffelser til bruk i denne virksomheten. At slike tjenester er innenfor avgiftsområdet er i seg selv ikke omstridt, men i kombinasjon med en avgiftsnøytral aktivitet kan det virke som om avgiftsmyndighetene ser på det hele som en pro-forma virksomhet. Faktum er at inngående merverdiavgift knyttet til salg av administrative tjenester, på lik linje med alle andre type tjenester som ikke er unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde, i utgangspunktet omfattes av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

⁵⁸ Rt. 1985 s. 319 - Ringnes

Det fremstår også som relativt søkt for meg at anskaffelser som positivt bidrar til å øke omsetningen og som etter min oppfatning er til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet, ikke ansees som fradragberettigede. I de her omtalte sakene er anskaffelsen av datterselskap den direkte årsaken til omsetningsøkningen da det er datterselskapene som kjøper tjenestene. I Kristiansand Dyrepark er dyrene, burene, dyreforet etc. bare en indirekte årsak til omsetningsøkningen. De besøkende kjøper avgiftspliktige varer og tjenester i dyreparken *som følge* av dyrene, mens det i Rasmussengruppen og klagesaken ikke er tale om noen følge i det hele tatt. Her er det anskaffelsen i seg selv som leder til omsetningen. Således er det etter min oppfatning tale om anskaffelser til (delvis) direkte faktisk bruk

Min vurdering er at avgiftsmyndighetenes rettsoppfatning representerer en innskrenkning av fradragretten. Dette vil lede til utilsiktet avgiftskumulasjon om ikke praksis endres.

Dersom ikke avgiftssystemet er nøytralt mellom de næringsdrivende vil det oppstå avgiftskumulasjon; det vil si at det blir beregnet avgift på avgift. Dette vil forekomme der den avgiftspliktige feilaktig ikke blir innrømmet fradrag. Eksempelvis vil en avgiftspliktig produsent som ikke får innrømmet fradrag for sine kostnader i forbindelse ved fremstillingen av produktet, "bake" merverdiavgiftskostnaden inn i sitt vederlag (såkalt "skjult avgift"). Dersom neste omsetningsledd er avgiftspliktig, må denne beregne avgift på sitt vederlag, som da også omfatter produsentens innbakte avgift.

Når det gjelder EU-retten, er denne etter mitt skjønn korrekt avvist som en tungtveiende tolkningsfaktor. I flere saker⁵⁹ blir det sett hen til hvordan avgiftsmessige spørsmål løses i EU, spesielt innenfor tjenesteområdet, det betyr imidlertid ikke at den angjeldende praksisen er retningsgivende for tolkning av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

⁵⁹ LB-2007-66694-Red Cats, LB-2008-97733-ABG Sundal Collier ASA/Carnegie ASA

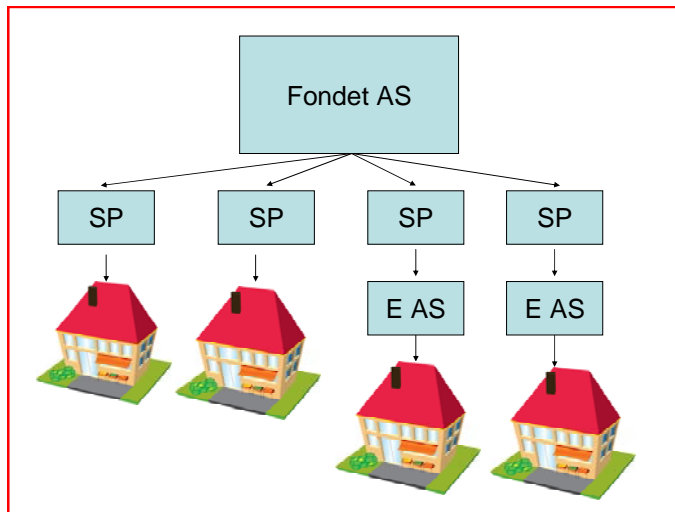
3.2.1.4 BFU18/07

I de to foregående sakene drev det oppkjøpende selskapet avgiftspliktig omsetning med salg av administrative tjenester i forkant av transaksjonen. Under dette – og neste punkt sees det hen til hva som blir resultatet om det på transaksjonstidspunktet *ikke* drives virksomhet i det oppkjøpende selskapet.

Tanken er ikke upraktisk. Det forekommer ofte at selskap blir stiftet kun med det formål å kjøpe opp andre virksomheter. Eksempelvis oppretter en investor selskap A for å kjøpe opp selskap B. Selskap B driver avgiftspliktig virksomhet, og investoren bak A ønsker å eie dette. I selskap A er det ingen omsetning, så dette kan ikke alene kreve fradrag for merverdiavgift påløpt før og under transaksjonen. Men dersom selskapet fellesregistreres med selskap B etter oppkjøpet, vil A og B bli ansett som ett avgiftssubjekt jf. merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd. Spørsmålet i denne sammenheng er om den fellesregistrerte enheten kan fradragføre inngående merverdiavgift på oppkjøpskostnadene.

BFU 18/07 gjaldt et fond med formål å investere i fast eiendom. Oppkjøpene av eiendommer eller eiendomsselskap foregikk gjennom heleide datter-/SP-selskap. Disse ble frivillig registrert for utleie av fast eiendom etter hvert som de oppstod, men stod ”tomme” inntil de ervervet fast eiendom til å leie ut. SP-selskapene og de ervervede eiendomsselskapene ble felleregistrert med resten av fondsstrukturen så snart det lot seg gjøre.

Den fellesregistrerte enheten så slik ut:



Spørsmålet i saken var hvorvidt SP-selskapene kunne fradragsføre merverdiavgift på transaksjonsomkostningene i forbindelse med oppkjøp av eiendommer/eiendomsselskap.

Ettersom SP-selskapene var frivillig registrert for utleie av fast eiendom, samt inngikk i fellesregistreringen med de bestående selskapene, forelå det etter Skattedirektoratets oppfatning fradragsrett for transaksjonsomkostningene knyttet til kjøp av eiendom/eiendomsselskap.

Det ble imidlertid antatt at transaksjonskostnader som gjelder oppkjøp av konkrete eiendommer eller selskap skal henføres til sine respektive eiendommer eller selskap. Fradragsretten var således begrenset til det arealet som var omfattet av den frivillige registreringen i det enkelte SP-selskap. Kostnadene var etter Skattedirektoratets oppfatning ikke å anse som felleskostnader for den fellesregistrerte enheten for de tilfellene det var mulig å knytte omkostningen til eiendommen. Annerledes var det for omkostninger som ikke var mulig å henføre til et bestemt bygg eller selskap. Som eksempel på en slik kostnad ble rådgivning knyttet til utviklingsstrategier og advokathonorarer trukket frem. For denne kostnadsgruppen var det fellesregistreringens omsetning innenfor og utenfor avgiftsområdet som skulle legges til grunn for fradragsføringen.

3.2.1.4.1 Vurdering

Det forutsettes åpenbart at transaksjonsomkostningene for denne sakens vedkommende oppfyller brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Med andre ord ansees due diligence, rådgivning og advokattjenester i forbindelse med oppkjøp av eiendom og eiendomsselskap, til bruk i virksomhet med utleie av fast eiendom. Det interessante i denne saken er *hvor mye* som kan fradragføres, og beregningsgrunnlaget for dette.

I motsetning til resultatet i *Cibo*-dommen, antar Skattedirektoratet at transaksjonsomkostningene skal henføres til det enkelte prosjektet. I *Cibo*-dommen ble kostnadene ansett for å være ”overhead costs”. Disse knyttet seg til den samlede virksomheten og ikke et konkret kostnadssted. Følgen av det er at fordelingsnøkkelen beregnes på grunnlag av den avgiftspliktige aktiviteten i den fellesregistrerte enheten, og ikke i det enkelte eiendomsselskap/den enkelte eiendom.

Det kan stilles spørsmål ved om ikke *resultatet* i denne saken burde vært det samme som i *Cibo*-dommen. Når det drives utelukkende med utleie av fast eiendom, er det etter min oppfatning kunstig å ikke anse kostnader forbundet med ekspansjon av den *samlede driften* som en felleskostnad. Nærværende transaksjonskostnader er etter min oppfatning til bruk for hele fondsstrukturen da de er nødvendige for å bygge opp fondet, og ikke bare til bruk for det enkelte eiendomsselskap. Kostnader til bruk for det enkelte eiendomsselskap er driftsutgifter direkte knyttet til eiendommen, slik som vedlikehold og påkostninger. I slike tilfeller må fradragretten bero på det enkelte eiendomsselskaps avgiftsstatus, og fradrag beregnes deretter. I nærværende sak er Fondet AS sitt formål å investere og leie ut fast eiendom, transaksjonskostnadene er direkte tilknyttet dette formålet, og bør følgelig allokere hit.

Det kan også anføres at resultatet ville blitt et annet om Fondet AS hadde valgt en annen organisasjonsstruktur. Dersom eiendomsselskapene og de faste eiendommene var anskaffet

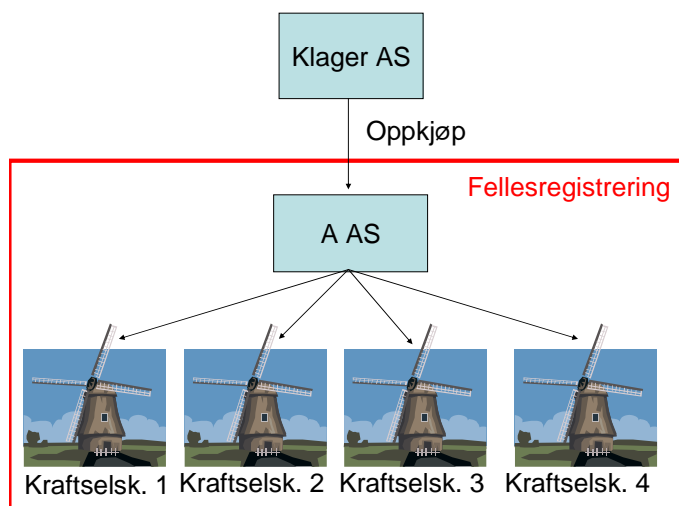
direkte av fondet, er det meget sannsynlig at fradragsretten ville bero på den samlede avgiftspliktige aktiviteten i Fondet AS, og ikke på den enkelte eiendom. Innretningen med SP-selskap burde også av denne grunn ikke lede til en annen vurdering av fradragsrettens omfang.

3.2.1.5 KMVA-2009-6309

I denne klagesaken gikk holdingselskapet frem på en noe underfundig måte. Selskapet - Klager AS - ble stiftet 12.08.2003 med det formål å kjøpe alle aksjene i A AS. Klager AS skulle ikke drive annen virksomhet enn det som omtales som passiv kapitalforvaltning; rent eierskap, ingen omsetning (avgiftsnøytral aktivitet).

A AS var et finsk konsortium bestående av fire kraftselskap, eiet av E Europe Group plc, som på transaksjonstidspunktet var under offentlig administrasjon. Det ble inngått avtale med sistnevnte om salg av aksjene i A AS.

Strukturen så slik ut før Klager AS ble fellesregistrert:



Ved oppkjøpet hadde Klager AS pådratt seg transaksjonsomkostninger og fradragsført disse fullt ut. Siden ikke Klager AS drev noe form for virksomhet, var en forutsetning for fradragsrett at selskapet var fellesregistrert med en avgiftspliktig virksomhet.

På samme dag som oppkjøpet av A var en realitet, henvendte derfor Klager AS seg til skattekontoret for bli fellesregistrert med A AS. Klager AS sendte en lukket konvolutt med et følgebrev hvor det ble presisert at konvolutten ikke måtte åpnes før 29.12.2003 fordi vilkårene for fellesregistrering ikke forelå før den tid. På den angitte dato skulle konvolutten åpnes og søknaden om fellesregistrering behandles, da vilkårene for fellesregistrering på dette tidspunkt var oppfylt.

Virksomhetene ble fellesregistrert, men i et bokettersyn i 2005 ble all den fradragsførte merverdiavgiften (ca 1,5 mill.) tilbakeført. Begrunnelsen var *først* at fradragsføringen fant sted før vilkårene for fellesregistrering var oppfylt. ”På tidspunktet for fradragsføringen drev Klager AS IKKE anskaffelser til virksomhet innenfor merverdiavgiftsloven” ble det uttalt av skattekontoret. Videre at avgiftsvirkningene av en søknad om fellesregistrering ikke kan gjøres gjeldende med tilbakevirkende kraft. Skattekontoret hevdet således at en fellesregistrering ikke fikk virkning fra søknadsterminen, men fra søknadstidspunktet.

Klager AS avviste denne rettsoppfatningen og holdt fast ved at en fellesregistrering får virkning fra terminen søknad om fellesregistrering kommer inn til skattekontoret. Derfor var merverdiavgiften på transaksjonskostnadene fradragsberettigede ettersom den ble pådratt i samme termin som søknaden ble sendt. Med andre ord var selskapet i teorien fellesregistrert med avgiftspliktig virksomhet på transaksjonstidspunktet. Som følge av det var Klager AS også berettiget fradrag for merverdiavgift påløpt i 6. termin.

I skattekontorets reviderte innstilling erkjennes det at en fellesregistrering gis virkning fra søknadsterminen og at vilkårene for fellesregistrering var til stede. Argumentasjonen gikk nå på at merverdiavgift på utgiftene i forbindelse med oppkjøpet ikke var fradragsberettigede i henhold til merverdiavgiftsloven § 21. Begrunnelsen var at kjøp av

aksjer for å komme i eierposisjon slik at kravet i merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd blir oppfylt, ikke kan anses for å være til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Kjøp av aksjer falt utenfor avgiftsområdet jf. merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e).

Til dette anførte Klager at oppkjøpet ble gjort for at den fellesregistrerte enheten skulle drive avgiftspliktig salg av elektrisk kraft. Transaksjonsomkostningene var dermed direkte tilknyttet den avgiftspliktige virksomheten, og oppkjøpskostnadene måtte sies å ha klar interesse for denne. Til støtte for dette ble det vist til BFU 18/07 som ble hevdet å gjelde et identisk tilfelle.

Flertallet (3-2) i klagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling og opprettholdt etterbergingen.

3.2.1.5.1 Vurdering

Dersom anskaffelsene var omfattet av fradragsretten, ville skattekontoret innrømmet fradrag fra og med registreringsterminen (opplyst avslutningsvis i innstillingen). Spørsmålet er derfor om transaksjonskostnadene oppfyller kravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

Det grunnleggende vilkår er at det drives avgiftspliktig virksomhet i subjektet som krever fradraget, dernest om anskaffelsen er relevant og står i en naturlig og nær tilknytning med denne. Dette skal vurderes på anskaffelsestidspunktet.⁶⁰

I nærværende sak ble tjenestene anskaffet i 6. termin, og på dette tidspunktet var Klager AS fellesregistrert med de oppkjøpte kraftselskapene. Det gjør imidlertid ikke Klager AS uten videre til en avgiftspliktig virksomhet med selvstendig fradragsrett. Som nevnt medfører ikke en fellesregistrering noen utvidet fradragsrett. Er anskaffelsen til bruk i et

⁶⁰ Et generelt prinsipp i avgiftsretten. Se bla BFU 18/07

fellesregistrert *selskap* uten avgiftspliktig omsetning, er det ikke anledning til å fradragsføre inngående merverdiavgift. Men hvis anskaffelsen er til bruk for den fellesregistrerte enheten *som sådan*, kan merverdiavgiften fradragsføres selv om det er den unntatte virksomheten som har betalt.

Spørsmålet i vår sak blir dermed om transaksjonskostnadene kan sies å være til bruk i den fellesregistrerte enheten, og ikke bare for Klager AS. For å besvare dette er det hensiktsmessig å se hen til formålet med anskaffelsen av tjenestene.

Sees det hen til selskapets vedtektsfestede formål, var det å kjøpe alle aksjene i A AS. Det kan tyde på at anskaffelsene i utgangspunktet ble foretatt med det formål å komme i eierposisjon. Passivt eierskap er en aktivitet som faller utenfor avgiftsområdet og avskjærer retten til fradrag for merverdiavgift.

Det kan imidlertid vurderes om kostnadene også var av interesse for de fire kraftselskapene, og om dette også var et formål. Som det fremgår innledningsvis i klagesaken, var selskapene under offentlig administrasjon. Klager AS fremholder at:

”oppkjøpet av A var en nødvendig forutsetning for avvikling av boet og den videre drift av avgiftspliktig virksomhet med produksjon av elektrisk kraft. Kostnadene som Klager AS pådro seg ved oppkjøpet var dermed direkte og nødvendige for den avgiftspliktige virksomheten i datterselskapet og må kunne fradragsføres innenfor den fellesregistrerte enheten”.⁶¹

Av premiss 39 i Tønsberg Bolig-dommen fremgår det at inngående merverdiavgift er fradragsberettiget om anskaffelsen er av *klar interesse* for den avgiftspliktige virksomheten. Som Klager fremholder ovenfor, var kostnadene også av interesse for kraftselskapene da den videre driften ble sikret. Dette trekker i retning av å innrømme fradrag for anskaffelsene.

⁶¹ Se klagesaken s. 12

Avgjørende for fradragsretten blir dermed om anskaffelsen var en innsatsfaktor for å redde de fire selskapene, om kostnadene var pådratt bare for å komme i eierposisjon eller om det er tale om en delt hensikt.

Det er vanskelig og ta stilling til spørsmålet ut i fra det lille som fremgår av klagesaken. Men at det vedtektsfestede formålet til Klager AS var å kjøpe alle aksjene i A AS, kan trekke i retning av å nekte fradraget. Transaksjonsomkostningene kan se ut til å være tilsiktet en avgiftsnøytral aktivitet; hvilket avskjærer fradragsretten.

Jeg har imidlertid vanskelig for å se at det finnes rettskildemessig grunnlag for å gi en virksomhets vedtektsfestede formål avgjørende betydning for fradragsretten. Hva vedtektene sier om virksomhetens generelle formål, kan indikere formålet med anskaffelsen, men kan ikke legges udelt til grunn for alle anskaffelser. Hver anskaffelse må så vidt jeg forstår vurderes individuelt.⁶² Det må spørres; hva er formålet med akkurat *denne* anskaffelsen? Er dette relevant for den avgiftspliktige omsetningen?

Etter min oppfatning må det også i større utstrekning sees hen til hvilket formål anskaffelsen *i realiteten* tjener. Dette er en indikator på troverdigheten ved det uttalte formålet. Er det tydelig at anskaffelsen har relevans for den avgiftspliktige virksomheten må dette tas hensyn til. Motsatt, må det selvsagt få betydning om anskaffelsen knytter seg til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten.

I vår sak er det et faktum at de finske energiselskapene reddes fordi Klager AS kjøper dem opp; den videre driften sikres. Kostnaden ved dette bør kunne henføres til kraftselskapenes felles interesse. Ut i fra faktum, syntes det dessuten ut som om omkostningene støtter mer opp under formålet med å redde kraftselskapene og drive med salg av elektrisk kraft, enn å bare eie disse. Det trekker i retning av fullt fradrag. Det kan også tenkes at oppkjøpet er

⁶² At hver anskaffelse må vurderes individuelt finnes det støtte for i Skattedirektoratets skriv av 26. september 2005. Skrivet oppfordrer til en konkret vurdering av de enkelte anskaffelsene på et hotellrom.

relevant for både avgiftsnøytrale formål og avgiftspliktige; det fordrer i så fall en konkret vurdering.

Uten å ta stilling til størrelsen på fradraget, faller jeg ned på at det burde innrømmes noe fradrag. Etter min oppfatning kan ikke kostnadene utelukkende allokteres til den avgiftsnøytrale virksomheten når det uttalte formålet er å sikre driften i den fellsregistrerte enheten. Da det er et faktum at dette faktisk også har skjedd, anser jeg kostnadene å være av klar interesse for den samlede fellesregistrerte enheten. Hvor meget fradrag er et konkret spørsmål jeg som sagt ikke har tilstrekkelig grunnlag for å vurdere.

3.2.1.6 Konklusjon – Kjøp av aksjer

Å oppstille en entydig regel for transaksjonsomkostninger ved kjøp av aksjer ut fra resultatet i tingretten og klagesakene, er det etter min oppfatning ikke rettskildemessig grunnlag for. Skattekontorets anførsler i de ovennevnte sakene kan ikke tas til inntekt for langvarig praksis, da ikke de konkrete saksforholdene er sammenliknbare, eller praksisen særlig langvarig.

Konklusjonen under punkt 3.2.2 blir at det avgjørende for fradrag ved kjøp av aksjer er den tiltenkte betydningen anskaffelsen har for den avgiftspliktige virksomheten.

Når det anskaffes tjenester i forbindelse med et aksjekjøp, og selve aksjekjøpet gjennomføres dels for å øke den avgiftspliktige omsetningen, er da tjenesteanskaffelsene etter mitt skjønn av klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Men i Kristiansand Dyrepark ble tigere kjøpt bare for å øke omsetningen av suvenirer, så det holder altså ikke bare med bedriftsøkonomisk tilknytning, det må noe mer til. I de tilfellene hvor morselskapet har tegnet en "management service agreement" med det oppkjøpte datterselskapet mener jeg dette "lille ekstra" er til stede. Begrunnelsen er som nevnt at morselskapet er garantert en omsetningsøkning som følge av eierskapet. I et slikt tilfelle er det ikke tale om synergieffekter fra den eventuelt avgiftsunntatte- eller avgiftsnøytrale virksomheten, ettersom kostnadene kan henføres direkte til den avgiftspliktige delen.

Hvor eneste avgiftspliktige omsetning er salg av administrative tjenester, har jeg imidlertid forståelse for at man lett kan konkludere med at anskaffelsen hører hjemme i den ikke-avgiftspliktige virksomheten. Denne delen av virksomheten er relativt dominerende i forhold til den avgiftspliktige, og følgelig kan sistnevnte kanskje oppfattes som et påskudd for å oppnå fradrag i den ikke avgiftspliktige delen.

Jeg legger ikke til grunn at myndighetene har inntatt denne holdningen ovenfor næringsdrivende med slik kombinert virksomhet, men det kan fremstå slik ut fra den konsekvente holdningen forvaltningen har til slike virksomheter. I forhold til en sådan tankegang må det bemerkes at det er omdiskutert om det foreligger en omgåelsesnorm på merverdiavgiftsrettens område, og i så fall hva innholdet i denne normen er.⁶³

Det klare utgangspunktet for vurderingen er imidlertid den avgiftspliktiges uttalte formål med anskaffelsen.

Samtidig er det klart at ikke inngående merverdiavgift alltid er 100% fradragsberettiget. I Rasmussengruppen AS og KMVA-2009-6296 er det åpenbart at transaksjonen også ble gjennomført for å fremme virksomhetens ikke-avgiftspliktige virksomhet. Fradraget vil i disse tilfellene bero på forskrift 18 til merverdiavgiftsloven § 23.

Avslutningsvis vil jeg også bemerke et par ting i forhold til avgiftsmyndighetenes rettsanvendelse.

Det anføres stadig av skattekontoret at anskaffelsene ikke er til bruk, eller er til bruk i henhold til virksomhetens vedtektsfestede formål. Eksempelvis vises det til i KMVA-2009-6309 at omkostningene *ikke er* til bruk i henhold til virksomhets vedtektsfestede formål

⁶³Innenfor merverdiavgiftsrettens område finnes ingen praksis om gjennomskjæring til ugunst for den avgiftspliktige. Det nærmeste man kommer er Rt. 2006 s. 1199 – Nagel Erichsen og Rt. 2008 s. 1510 – reitan om arveavgift. Se forøvrig Frode Heggedal Larsen, Trond Larsen, John Killengren, *Gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område*, Revisjon og Regnskap 1/2000 og 2/2000 og OleGjems Onstad, *Omgåelse og merverdiavgift*, Skatterett 2009 s. 118

med salg av elektrisk kraft, i KMVA-2009-6296 at anskaffelsen *er* til bruk i selskapets investeringsvirksomhet.

Om anskaffelsen direkte tjener selskapets vedtektsfestede formål eller ikke, er som nevnt en indikator på om bruken er innenfor- eller utenfor avgiftsområdet, men det bør ikke være avgjørende for relevans- og tilknytningsvurderingen. Som førstvoterende fremholder i Tønsberg Bolig premiss 42, er direkte faktisk bruk bare en indikasjon på tilknytning, og at det avgjørende er anskaffelsens relevans og tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. På samme måte kan heller ikke de vedtektsfestede formålene være avgjørende. Det avgjørende må være formålet bak den enkelte anskaffelsen.⁶⁴

Videre er en interessant forskjell mellom sak 3 og 4 at i BFU 18/07 var det oppkjøpende selskapet fellesregistrert *før* oppkjøpet, i motsetning til klagesaken hvor felleregistreringen kom på plass *etter* oppkjøpet. I begge tilfeller er det etter min mening riktig å innrømme fradrag (selvfølgelig avhengig av anskaffelsens tilknytningen). Begrunnelsen er at en fellesregistrering får virkning fra søknadsterminen, og det spiller derfor ingen rolle om transaksjonskostnadene oppstår før eller etter søknadstidspunktet, så lenge kostnadene pådras innenfor terminen. Merverdiavgift på kostnader før søknadsterminen går imidlertid tapt.

En annen sak det er verdt å kommentere er avgiftsmyndighetens vane med å umiddelbart nekte fradrag i forbindelse med et aksjekjøp, fordi kjøp av aksjer er en unntatt transaksjon i henhold til merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav e); omsetning av finansielle tjenester. Etter min rettsoppfatning blir det feil å knytte fradragsretten til den enkelte transaksjon, og ikke til formålet med anskaffelsen. Dersom det er kjøpt aksjer med henblikk på videresalg, drives det virksomhet med kjøp og salg av aksjer, men ikke hvis det er kjøpt aksjer av hensyn til den bestående avgiftspliktige virksomheten. Dog, kan det kanskje kreves at det er den som kjøper aksjene som har bevisbyrden for formålet med kjøpet.

⁶⁴ Jf. Skattedirektoratets skriv av 26. september 2005

Skulle man legge avgiftsmyndighetenes transaksjonsbaserte rettsoppfatning til grunn, ville man fort ende opp med helt urimelig resultater. For eksempel, hvis en ansatt skader seg på jobb, ville ikke bedriften få fradrag for merverdiavgiften på taxiregningen ned til legevakten. Dette er fordi kjøp av helsetjenester er unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1, og på anskaffelser med tilknytning til slike transaksjoner foreligger det ikke fradragsrett.

Etter mitt skjønn bærer dette helt galt av sted. Å få den ansatte til legevakten er bedriftens ansvar. Legebesøket, og således taxiregningen er dermed relevant og i naturlig og nær tilknytning med den bestående driften. Fradrag må således innrømmes.

3.2.2 Salg av aksjer

I dette kapitlet drøftes fradragsrett for merverdiavgift på transaksjonsomkostninger ved salg av aksjer. I likhet med kjøp av aksjer, vil det oppstå kostnader i forbindelse med salg av hele eller deler av et selskap.

På samme måte som det kan gagne en virksomhet å kjøpe seg opp i et annet selskap, kan det være hensiktsmessig, eller direkte nødvendig for et selskap å kvitte seg med eierandeler. I denne prosessen anskaffes det gjerne avgiftspliktige rådgivningstjenester, og spørsmålet blir således om den inngående merverdiavgiften er fradragsberettiget.

Bortsett fra et knippe klagesaker er det svært begrenset med rettskilder som konkret gjelder omkostninger ved salg av aksjer. Det foreligger kun ett skriv⁶⁵ fra Oslo Fylkesskattekontor som tar stilling til saken. Skrivet har ikke spesielt høy rettskildemessig egenvekt⁶⁶ da det ikke er publisert, gjelder en meget konkret sak, samt kommer fra fylkesskattekontoret som

⁶⁵ Oslo FSKs skriv til Advokatfirmaet Schjødt av 15.01.2007

⁶⁶ Det er delte meninger i "rettskildelæremiljøet" om begrepet egenvekt. Jeg syntes imidlertid begrepet har noe for seg. Eksempelvis må en enstemmig plenumsdom i utgangspunktet tillegges mer vekt enn en dissenterende dom i avdeling. Samme med skriv fra forvaltningen. Det omtalte skrivet må i utgangspunktet tillegges mindre vekt enn et publisert skriv fra Finansdepartementet. Brevet fra FIN har altså høyere egenvekt enn brevet fra OFSK, men kanskje mindre *relativ* vekt i forhold til en uttalelse av Skattedirektoratet.

på den tiden var laveste instans i avgiftshierarkiet. Det er allikevel noe å ta utgangspunkt i, ellers må det sees hen til reelle hensyn.

Skrivet fra fylkesskattekontoret gjaldt et selskap med to aksjonærgrupper som ikke kom overens. Konflikten svekket i stor grad selskapets drift og utvikling av den avgiftspliktige virksomheten. På bakgrunn av disse omstendighetene engasjerte selskapet rådgivere for å få gjennomført tvangsinnløsning av den ene aksjonærgruppen. Anskaffelsene av disse rådgivningstjenestene ble av fylkesskattekontoret ansett å være i selskapets interesse, og innrømmet derfor fradrag for inngående merverdiavgift.

I tråd med denne saken kan det slutes på generelt grunnlag at dersom et aksjesalg er gjort av hensyn til den avgiftspliktige driften, og salget er av klar interesse for denne, vil merverdiavgift på omkostningene ved transaksjonen være fradragsberettiget.

Når det gjelder klagenemndssakene kan de gi uttrykk for avgiftsmyndighetenes praksis, men kan ikke tillegges særlig vekt da verken praksisen er sammenliknbar eller langvarig. Det er følgelig avgjørende å se hen til de generelle reglene Høyesterett stiller opp, samt reelle hensyn. Utgangspunktet tas likevel i klagesakene for å belyse problematikken ved salg av aksjer. I det følgende sees det hen til tre typetilfeller: først en sak hvor en *aksjepost* selges av et selskap med delt virksomhet, deretter en sak hvor *alle* aksjer i samtlige datterselskap selges før morselskapet oppløses, før det gjelder salg av *heleid* datterselskap innen samme bransje som det avhendende selskapet. Avslutningsvis sees det hen til en sak fra EF-domstolen.

3.2.2.1 KMVA-2007-6042

Klager var registrert i avgiftsmanntallet for å "eie aksjer og fast eiendom samt alt i forbindelse med det"⁶⁷. Forretningsstrategien ble hevdet å bestå i å kjøpe eierandeler i selskap det senere skal leveres administrative tjenester til.

Twisten har sitt utspring i at Klager engasjerte en næringsmegler for å tilrettelegge for salg av en aksjepost i et selskap Klager leverte administrative tjenester til. Fradrag for inngående merverdiavgift på fakturaen ble tilbakeført under henvisning til at anskaffelsen ikke var til bruk i selskapets avgiftspliktige virksomhet med salg av administrasjonstjenester. Kostnaden gjaldt Klagers virksomhet med forvaltning av egne eierinteresser i eiendom, hvilket var en aktivitet som falt utenfor avgiftsområdet.

Klager imøtekom dette med at det bare ble drevet én type virksomhet; den avgiftspliktige med salg av administrative tjenester. For å sikre denne virksomheten, var det nødvendig å selge sin eierandel i selskapet. Årsaken var uenighet blant eierne om selskapets fremtidige drift. Uenigheten ville ha negativ innvirkning på Klagers salg av avgiftspliktige tjenester, og det var nødvendig å treffe tiltak for å unngå dette. Aksjesalget løste uenigheten mellom aksjonærene, førte til en videre sikker drift av selskapet og frigjorde kapital til en mulig videreutvikling av virksomheten. Derfor var det av interesse for den avgiftspliktige driften å gjennomføre salget.

3.2.2.1.1 Vurdering

Problemstillingen er stadig; er tjenesteanskaffelsene relevant og i en naturlig og nær tilknytning med den avgiftspliktige virksomheten? For næringsmeglingstjenestenes

⁶⁷ Selv hevder Klager at denne virksomhetsbeskrivelsen er feil og ikke i henhold til hva Klager selv ba om i registreringssøknaden; "forretningsutvikling, styrebistand og annen konsulentbistand knyttet til utvikling av eiendommer".

vedkommende; kan dette sies å være tilfelle for omsetningen av de administrative tjenestene?

Det første som bør vurderes er Klagers påstand om å kun drive avgiftspliktig virksomhet. I likhet med klagesakene under punkt 3.2.1, legges det til grunn av Klager at ettersom det ikke drives unntatt virksomhet, drives det bare avgiftspliktig virksomhet. Som nevnt ovenfor, er imidlertid vurderingstemaet om noen av selskapets aktiviteter faller utenfor lovens anvendelsesområde.

I dette tilfellet ser det ut som om Klager også driver med forvaltning av egne interesser i eiendomsselskapene (passiv kapitalforvaltning/avgiftsnøytral aktivitet), da salget av administrative tjenester ikke fremstår som virksomhetens hovedgeskjeft. I likhet med privat forbruk, er en avgiftsnøytral aktivitet noe som ikke positivt er unntatt loven, men som heller ikke faller inn under virkeområdet. Merverdiavgift på investeringer allokert til denne type virksomhet er derfor ikke fradragsberettiget. Spørsmålet blir dermed om meglingstjenestene kan sies å være av interesse for begge virksomhetene, eller eventuelt bare den ene.

Fylkesskattekontorets begrunnelse for tilbakeføringen er at anskaffelsen utelukkende syntes å ha tilknytning til aksjonærenes interesse som aksjeeiere, og ikke den faktiske driften med salg av administrasjonstjenester. Avgiftsmyndighetene anser altså anskaffelsen for å være til bruk utenfor avgiftsområdet. Det uttales imidlertid ingenting i forhold til Klagers påstand om at anskaffelsen er nødvendig for driften av selskapet, og hvorfor den ikke er det.

Legger man Klagers innsigelser til grunn om at tjenesteanskaffelsene tilgodekommer den avgiftspliktige virksomheten i den forstand at de styrker og viderefører driften, er det etter min mening liten tvil om anskaffelsen er relevant for- og står i en naturlig og nær tilknytning med denne. Aksjesalget fremstår som et relevant tiltak for å løse problemet i virksomheten, og merverdiavgift på omkostninger i denne sammenheng bør derfor være

fradragsberettigede. Det er også store likhetstrekk med nærværende sak og faktum i brevet fra Oslo Fylkesskattekontor.

Det er imidlertid få objektive holdepunkter for å slutte seg til klagers innsigelser, og det må også vurderes om ikke anskaffelsen er til bruk for den ikke-avgiftspliktige virksomheten. Det foreliggende faktum er for ”tynt” for å vurdere dette. For å ta stilling til spørsmålet måtte jeg hatt tilgang til den bakenforliggende dokumentasjonen.

3.2.2.2 KMVA-2008-6229

Denne saken skiller seg fra den foregående ved at driften i Klager AS avvikles umiddelbart etter at samtlige aksjer i datterselskapene er solgt.

Klager Holding AS er en eiendomsportefølje bestående av 9 eiendommer, eiet gjennom datterselskap. Selskapets vedtektsfestede formål er ”å eie og drive eiendommer, enten direkte eller indirekte gjennom andre selskaper, og alt hva som står i forbindelse hermed”. Ved siden av det rent passive eierskapet, er Klager registrert i avgiftsmanntallet for å yte administrative tjenester til datterselskap. Disse tjenestene består i administrativ forvaltning, teknisk forvaltning; herunder vaktmestertjenester, regnskapsførsel, utleiebistand, juridisk bistand etc.

Det var i forbindelse med et bokettersyn at avgiftsmyndighetene tilbakeførte over 4 millioner kroner i fradragsført avgift. Den fradragsførte avgiften gjaldt bistand ved realisasjon av hele selskapets eiendomsportefølje, og bestod i finansiell rådgivning og verdivurderinger (fairness opinion). Tjenestene ansees av skattekontoret å knytte seg til Klagers forvaltning av egne eierinteresser, hvilket faller utenfor merverdiavgiftslovens område jf. merverdiavgiftsloven §§ 5a første ledd og 5b første ledd nr. 4 bokstav e). Det er bare anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten med salg av administrative tjenester som kan fradragsføres.

Klager anfører at anskaffelsene er til bruk i virksomhetens omsetning med administrative tjenester. Klagenemnda sluttet seg enstemmig til Skattekontorets innstilling

3.2.2.2.1 Vurdering

På lik linje med de andre klagesakene som er gjennomgått ovenfor, er det etter min oppfatning også i dette tilfellet klart at Klager AS driver ikke-avgiftspliktig virksomhet i tillegg til avgiftspliktig salg av administrative tjenester. Hva slags ikke-avgiftspliktig virksomhet det drives, enten unntatt eller avgiftsnøytral, er ikke det avgjørende, men det syntes oppklarende å knytte et par kommentarer til partenes syn på dette.

Det kan stilles spørsmål ved skattekontorets oppfatning om at salget av datterselskapene er en virksomhet i henhold til merverdiavgiftsloven §§ 5a første ledd og 5b første ledd nr. 4 bokstav e).

Bestemmelsene fastslår at henholdsvis virksomhet med omsetning av fast eiendom og omsetning av finansielle tjenester er unntatt lovens virkeområde. Spørsmålet blir dermed om salget av eiendommen eller aksjen skjer som ledd i *virksomhet* med salg av fast eiendom eller aksjer.

Vurderingstemaet her blir om den næringsdrivende kjøpte eiendommen med henblikk på videresalg, eller om den ble solgt av hensyn til egen avgiftspliktig virksomhet. Svares det bekreftende på det siste kan det ikke sies at det drives virksomhet med salg av fast eiendom. For aksjer må det samme gjelde.

Eksempel: Orkla selger sine aksjer i Tuborg og legger ned produksjonen av dette ØL-merket. Disposisjonen gjennomføres fordi det ikke er gunstig for den øvrige avgiftspliktige driften i Orkla. I et slikt tilfelle er ikke transaksjonen av finansiell/spekulativ karakter, men av bedriftsøkonomisk karakter. Det tjener den

samlede virksomheten å bli kvitt aksjeselskapet. Følgelig bør det innrømmes fradrag for omkostningene ved dette salget.

Denne ”virksomhetssondringen” ser det ikke ut til at skattekontoret eller Skattedirektoratet tar tak i. Det kan virke som om de legger til grunn at salg av aksjer uansett ikke gir rett til fradrag. Det er etter mitt syn en alvorlig rettsanvendelsesfeil, for fradragsretten reguleres i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd, og må vurderes uavhengig av unntaksbestemmelsene i § 5 b.

For resultatets skyld, er det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til om Klager driver virksomhet med salg av aksjer, for det å eie virksomheter er en avgiftsnøytral aktivitet som ikke gir rett til fradrag, og det anser jeg Klager for klart å bedrive jf. det vedtektsfestede formålet. Spørsmålet i nærværende sak er dermed om salgskostnadene kan sies å tjene den ikke-avgiftspliktige, den avgiftspliktige eller begge delene av virksomheten.

I denne saken blir all virksomhet i Klager AS avviklet etter salget av datterselskapene. Formålet med anskaffelsen av rådgivningstjenestene var altså å avvikle all økonomisk aktivitet. Jeg kan vanskelig se at kostnader forbundet med dette er relevante for- og står i en naturlig og nær tilknytning med det avgiftspliktige salget av administrative tjenester. I motsetning til oppkjøpskostnadene, hvor det kan argumenteres for at avgiftspliktig virksomhet utvides som følge av anskaffelsen, er det motsatte tilfellet her; den avgiftspliktige virksomheten opphører som følge av disposisjonen. Dette trekker sterkt i retning av at kostnadene ikke er til bruk for denne type virksomhet.

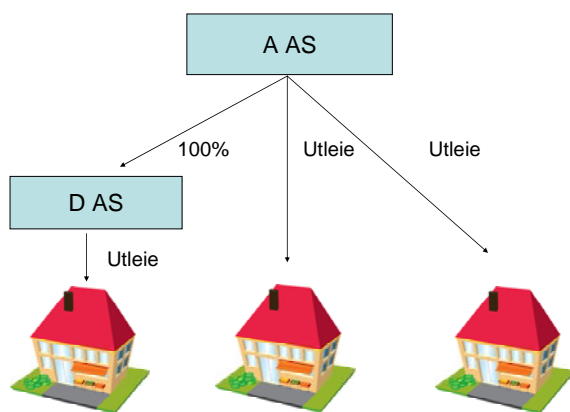
Det er etter mitt skjønn heller ikke naturlig å anse en slik kostnad som en felleskostnad. Felleskostnader er kostnader som er til bruk i begge virksomheter. I dette tilfellet syntes anskaffelsen utelukkende å tjene den ikke-avgiftspliktige delen. Salgskostnadene må dermed allokeres dit. Følgen er intet fradrag.

I nærværende sak var ikke Klager AS fellesregistrert med de øvrige forskrift 117-registrerte selskapene. Det kan stilles spørsmål ved om saken hadde kommet i en annen stilling om

alle selskapene var fellesregistrert. Svaret er neppe bekreftende. Som Skattedirektoratet liker å presisere: en fellesregistrering representerer ikke noen utvidet fradragsrett!⁶⁸ Også i en fellesregistrering må det vurderes om kostnaden tjener et fradragsberettiget formål. Jeg kan vanskelig se at den fellesregistrerte enhetens avgiftspliktige virksomhet med utleie av fast eiendom verken profiterer, drar nytte av eller i det hele tatt *kan* konsumere disse salgskostnadene. Slike kostnader fremstår som helt perifere for en slik type virksomhet. Dersom det skulle gis fradrag for denne type kostnader, ville det likne en form for statlig subsidiering av ikke-avgiftspliktig virksomhet.⁶⁹ Fradrag må utelukkende allokere til Holdingselskapets funksjon som eier, hvilket er en avgiftsnøytral, og følgelig ikke-fradragsberettiget aktivitet.

3.2.2.3 KMVA-2005-5487

I motsetning til de to foregående sakene, dreier denne seg om to tilknyttede selskap innenfor samme bransje. A AS eide D AS, og begge var registrert i avgiftsmanntallet etter forskrift 117 for utleie av fast eiendom.



⁶⁸ Skattedirektoratets brev av 18. november 2008 til Skatt Nord, BFU 18/07

⁶⁹ Jf. også Rt. 2008-932 - Bowling 1 Strømmen AS, premiss 41

A AS bestemmer seg for å selge D AS, men blir nektet fradrag for omkostningene med salget. Avgiftsmyndighetene hevder at eierskapet i D AS er en selvstendig virksomhet A AS bedriver. Denne type virksomhet er utenfor avgiftsområdet jf. merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4⁷⁰. Omkostninger knyttet til dette er ikke fradragsberettigede. Det vises også til at eierskapet i D AS ikke er en integrert del av A AS virksomhet og at det ikke foreligger gjensidig avhengighet mellom de to virksomhetene, slik det gjorde i Hunsbedtdommen.

Klager på sin side anfører at det å eie aksjer i D AS må ansees som en naturlig og integrert del av utleievirksomheten, og at aksjene var eid som ledd i en langsiktig foretningsstrategi. Det ble også vist til at aksjene knyttet seg til fast eiendom, og at det bare er organisatoriske årsaker til at eiendommen ikke er eiet direkte av A AS. Hvis så hadde vært tilfelle, ville selskapet fått fradrag ved salg av eiendommen.

Subsidiært fremholdes av Klager at Skatedirektoratet anser *formidling* av samtlige aksjer i en virksomhet som en overdragelse av virksomhet.⁷¹ Bistand i forbindelse med dette ansees som en avgiftspliktig konsulenttjeneste, og ikke som formidling av finansielle tjenester. Det anføres at når dette gjelder for selger av slike tjenester, bør det samme legges til grunn for kjøper av tjenestene; altså at kjøper overdrar hele virksomheten og dermed er utenfor unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b.

I Klagenemnda ble det enstemmig vedtatt å fastholde Skattedirektoratets innstilling.

⁷⁰ Dette er feil lovhenvvisning. Når salget består i aksjer som knyttes til fast eiendom, er riktig henvvisning merverdiavgiftsloven § 5a første ledd. Dette følger av Ot.prp.nr.2 (2000-2001) (endringslov) s. 194. hvor det fremgår at "[b]estemmelsen er ikke ment å omfatte verdipapir mv. knyttet til omsetning av fast eiendom eller rettigheter til fast eiendom. Slik omsetning vil omfattes av unntaket fra avgiftsplikt i ny § 5 a første ledd." Det har formodningen mot seg at det i forarbeidene bare er tale om fast eiendom utenfor næring.

⁷¹ Jf. Skattedirektoratets brev av 30. januar 2002

3.2.2.3.1 Vurdering

Spørsmålet som alltid melder seg først i slike saker er om klager driver to typer virksomhet eller ikke. Denne saken skiller seg fra de foregående ved at "eier-elementet" ikke er like fremtredende. Her er det ikke tale om en virksomhet som har eierandeler i andre selskap for milliarder av kroner og en avgiftspliktig omsetning på et par millioner eller hundre tusen, men en virksomhet som i all hovedsak driver utleie ut fast eiendom. Det kan synes som om utleie av fast eiendom er virksomhetens hovedgeskjeft, og at tilknytningen med de andre selskapene ikke er en egen virksomhet, men en nødvendig organisatorisk forutsetning. Som det anføres av Klager var aksjene eid som ledd i en langsiktig forretningsstrategi, og ikke på bakgrunn av spekulasjon i eiendomsmarkedet.

Dersom det legges til grunn at Klager i tillegg driver en avgiftsnøytral aktivitet som eier, blir spørsmålet om omkostningene ved salget av datterselskapet kan ansees relevante og i en naturlig og nær tilknytning med A ASs avgiftspliktige virksomhet. Dette vil være tilfelle om datterselskapet fremstår som et driftsmiddel i A AS virksomhet .

Skattedirektoratet hevder at eierskapet i D AS ikke står i direkte tilknytning med utleievirksomheten i A AS. Men hva hvis eiendommen i D AS ikke lå i et eiendomsselskap, men var direkte eid- og leid ut av A AS? I et slikt tilfelle er det liten tvil om at bygget inngår som driftsmiddel i A ASs avgiftspliktige utleie.

Det er uttalt av Skattedirektoratet i BFU 18/07 at omkostninger i forbindelse med kjøp av eiendomsselskap ikke skal behandles annerledes enn kostnader i forbindelse med kjøp av fast eiendom. På bakgrunn av dette, fremstår det som inkonsekvent å ikke behandle *salg* av eiendomsselskap på samme måte. Det har også de beste grunner for seg å likestille de to eierformene da det stort sett bare er av organisatoriske årsaker at fast eiendom ofte blir lagt i egne selskap.

Hvis det forutsettes at eiendomsselskap likestilles med fast eiendom, samt at det ikke drives virksomhet med kjøp og salg av fast eiendom, har jeg vanskelig for å se at ikke salgskostnadene er fradragsberettigede. Disse omkostningene har oppstått som ledd i driften med utleie av fast eiendom, og fremstår som relevante og naturlig og nære i forhold til virksomheten. Omkostningene bidrar på samme måte som i Tønsberg Bolig med å ”rydde opp” i virksomheten; i nærværende sak ved å selge et av selskapene.

Når det gjelder Klagers ”subsidiære” påstand om at det egentlig er tale om en virksomhetsoverdragelse, er det etter mitt skjønn ikke korrekt. Det fremholdes at transaksjonen avgiftsmessig sett er å anse som en overdragelse av virksomhet, og ikke et salg av aksjer. Som begrunnelse vises det til Skattedirektoratets brev av 30. januar 2002⁷² hvor det uttales at ” oppdrag som går ut på å selge eller formidle samtlige aksjer eller liknende i en virksomhet” er en avgiftspliktig tjeneste. Resonnementet er formentlig at når departementet har valgt å definere slike oppdrag som innenfor loven, må det samme gjelde for kjøp av slike tjenester. Med andre ord; den som selger aksjeselskapet selger i realiteten en virksomhet ettersom avgiftsmyndighetene anser bistanden i forbindelse med dette som ”overdragelse av virksomhet”. Klager fremholder således at siden overdragelse av virksomhet er en aktivitet innenfor loven jf. merverdiavgiftsloven § 16 nr. 6, er kostnader forbundet med slik virksomhetsoverdragelse derfor fradragsberettigede.

I utgangspunktet har jeg sympati for denne tanken da det virker kunstig å behandle transaksjonen forskjellig på kjøper- og selger siden. I dette tilfellet er det for vedkommende som leverer tjenester til A AS tale om en virksomhetsoverdragelse, mens det for A AS er tale om en aksjeoverdragelse. Burde ikke transaksjonen defineres likt for begge?

Problemet er, som Skattedirektoratet fremholder, at ”det å selge samtlige aksjer **i et annet selskap** [min uthev.] enn eget selskap, er kun å anse som en overdragelse av aksjer og ikke en virksomhetsoverdragelse”. Her er det tale om to selvstendige rettssubjekter, og for å henføre en transaksjon under tittelen ”overdragelse av virksomhet”, må det dreie seg om

⁷² Inntatt i Revisjon og regnskap 2/2002

innmat i *egen* virksomhet. Dersom det hadde vært datterselskapet som engasjerte tjenesteyteren, ville det vært en annen sak; selskapet overdrar da *sin egen* virksomhet, og ikke primært aksjene i denne.

Uavhengig av hvordan det argumenteres ovenfor, foreligger det ikke fradragsrett for Klager om ikke de anskaffede tjenestene ansees til bruk i Klagers frivillig registrerte virksomhet med utleie av fast eiendom. Dette vil bare være tilfelle om det godtgjøres at salget av eiendomsselskapet ble gjennomført av hensyn til den avgiftspliktige driften. Eksempelvis bør dette være tilfelle om salget var nødvendig for å drive virksomheten videre. I forhold til fradragsrett og merverdiavgiftsloven § 16 nr. 6, er jeg av den oppfatning at det ikke foreligger noen automatikk i fradragsretten bare fordi dette er en transaksjon innenfor loven. For dette viser jeg til petitavsnittet i kapittel 3.3.6.1 hvor dette er behandlet.

Konklusjonen vedrørende omkostninger ved salg av aksjer i underliggende datterselskap, er at disse ikke er fradragsberettigede med mindre datterselskapet kan ansees som et driftsmiddel i det avhendende selskapet. Omkostninger i forbindelse med salg av driftsmidler i egen virksomhet, er det vel lite tvil om oppfyller relevanskravet. Et utleiebygg i en virksomhet som driver med utleie av fast eiendom er et driftsmiddel, og da det fremgår av BFU 18/07 at det ikke skal skilles mellom fast eiendom og eiendomsselskap (ved oppkjøpskostnader), heller jeg til at det i dette tilfellet foreligger fradragsrett.

3.2.2.4 C-4/94, BLP Group plc.

Det kan også være interessant å se hen til hvordan spørsmålet om fradrag ved salg av aksjer er løst i EU. C-4/94, BLP Group, gjaldt et holdingselskap som leverte administrative tjenester til datterselskapene. I 1998 ervervet BLP et tysk aksjeselskap, og innlemmet dette i sin portefølje for levering av administrative tjenester. I 1991 ble BLP imidlertid tvunget til å selge 95% av aksjene på grunn av dårlig økonomi sentralt i BLP. Merverdiavgiften på omkostningene vedrørende dette ble nektet fradragsført under henvisning til at dette var en avgiftsfritatt transaksjon. Det ble uttalt i den danske versjonen:

”at fradragretten efter stk. 2 forudsætter, at de omhandlede goder eller tjenesteydelser har en **direkte og umiddelbar tilknytning** [min uthev.] til de afgiftspligtige transaksjoner (...)”⁷³.

3.2.2.4.1 Vurdering

Domstolen krever altså en *direkte og umiddelbar tilknytning* mellom kostnaden og den avgiftspliktige transaksjonen for å oppnå fradrag. Det spørres imidlertid om dette fortsatt er gjeldende rett da EF-domstolen i etterkant har innrømmet fradrag så lenge kostnaden har direkte tilknytning til *den samlede* virksomheten. Kostnaden ansees da som en allmenn omkostning og gir rett til et forholdsmessig fradrag i den utstrekning det drives avgiftspliktig. Fradrag ble innrømmet i C-408/98 - Abbey National – som gjaldt merverdiavgift på meglerkostnader ved salg av en leasingrettighet, C-98/98 – Midland Bank – hvor merverdiavgift på kostnader til rettergang ble ansett å ha direkte tilknytning til selskapet som sådan, men ikke direkte til den avgiftspliktige omsetningen, samt i C-16/00 – Cibo – som gjaldt kostnader forbundet med kjøp av aksjer.

Riktignok skiller BLP dommen seg fra den etterfølgende praksisen ved at saken gjaldt salg av aksjer. Det er en forskjell i faktum som etter mitt skjønn ikke får betydning for sammenligningen med de senere sakene; i alle sakene dreier det seg om det som i EU omtales som allmenne omkostninger. Uansett fremstår det å trekke slutninger direkte fra BLP-dommen uten å ta den senere praksisen i betraktning, som en rettsanvendelsesfeil. Jeg heller derfor til at resultatet i BLP-dommen ikke kan tas til inntekt for hvordan praksis rundt dette er i EU. Uavhengig hvordan man vurderer dette, er praksis fra EF-domstolen ikke en tungtveiende rettskildefaktor. Praksisen er relevant, men kan ikke tjene som retningsgivende for hvordan tilsvarende spørsmål skal løses i norsk rett. Det finner jeg som nevnt ikke støtte for i de foreliggende rettskilder.

⁷³ Dansk versjon, premiss 19 i dommen.

3.2.2.5 Konklusjon – salg av aksjer

Som det fremgikk under punkt 3.2.2 er det i ett kjent tilfelle godtatt at omkostninger ved salg av aksjer er fradragsberettigede om aksjesalget kan sies å være av interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Dette er i tråd med flertallsvotumet i Tønsberg Bolig hvor det fastslås at anskaffelser som er av *klar interesse* for virksomheten, ansees for å være i naturlig og nær sammenheng med denne.

Å overbevise avgiftsmyndighetene om at det eksisterer en sådan interesse ved aksjesalg er imidlertid ikke uproblematisk: det må godtgjøres at aksjesalget ikke skjer som ledd i virksomhet med salg av aksjer eller i forbindelse med eventuell avgiftsnøytral aktivitet. Aksjesalget må gjennomføres av hensyn til den faktiske avgiftspliktige driften i virksomheten.

Faktum i brevet⁷⁴ fra Oslo fylkesskattekontor er et godt eksempel på at aksjesalget var av interesse for virksomheten. Selges alle aksjene i et datterselskap kan det være mer problematisk jf. KMVA-2005-5487. Hvis det kan påvises en felles interesse for både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, kan et forholdsmessig fradrag være aktuelt.

Å trekke tunge slutninger direkte fra BLP-dommen om krav til direkte umiddelbar tilknytning med den avgiftspliktige *transaksjonen*, er det etter mitt skjønn ikke grunnlag for. EU retten har begrenset rettskildemessig vekt, og dommen må sees i lys av etterfølgende internasjonal praksis som fraviker resultatet i BLP.

⁷⁴ Se punkt 3.2.3

3.2.3 Børskostnader⁷⁵

Med børskostnader forstås kostnader forbundet med notering av selskap på børsen. Registrering på børsen fremstår for mange som fordelaktig. For det første letter det tilgangen på kapital ved at selskapet henvender seg til hele markedet gjennom Børsen. For det andre vil et børsnotert selskap gjennom mediedekning og analytikeromtale få en tydeligere profil og eventuelt større troverdighet. Dette kan igjen øke verdien på selskapet og øke etterspørselen etter aksjer. For det tredje kan børsnotering være bra for selskapets medarbeidere ved at de gis mulighet til å bli medeiere, samt at det synliggjør virksomheten for en større gruppe potensielle medarbeidere.⁷⁶

Børsnotering er imidlertid ikke gratis da selskapets økonomi må granskes nøye før noteringen. Merverdiavgift påløper i forbindelse med at eksterne aktører, oftest jurister og revisorer i meglerhusenes corporate-avdeling engasjeres. Spørsmålet er om disse tjenesteanskaffelsene kan sies å være til bruk i vedkommendes avgiftspliktige virksomhet, slik at merverdiavgiften kan fradragsføres.

Det er plausibelt å hevde at anskaffelser i forbindelse med noe som kommer virksomheten til gode på ovennevnte måte, er av *klar interesse* for denne. Børskostnader kan på mange måter sammenliknes med kostnader til markedsføring, hvilket også synliggjør og fremmer bedriftens interesser. Slike kostnader er det ikke tvil om er fradragsberettigede når de knytter seg til en avgiftspliktig virksomhet.

Det stiller seg i utgangspunktet ikke annerledes for børskostnadene i fullt ut avgiftspliktige virksomheter. Problematikken oppstår når det også drives unntatt- eller avgiftsnøytral aktivitet i form av rent eierskap. Tvilen relaterer seg da til hvilken del i selskapet børsintroduksjonen er relevant for.

⁷⁵ Kostnadene er kanskje ikke å anse som typiske "transaksjonskostnader", da de ikke direkte vedgår konkrete transaksjoner som, kjøp, salg, fisjon og fusjon. Det syntes likevel naturlig å behandle denne type kostnader da de svært ofte oppstår i for- eller etterkant av en omorganisering.

⁷⁶ <http://www.oslobors.no/Oslo-Boers/Notering/Notering-av-aksjer-og-egenkapitalbevis>

Spesielt relevante (norske) rettskildefaktorene er her som ellers tilnærmet fraværende. Så vidt meg bekjent, er det ikke offentliggjort et eneste skriv om kostnader forbundet med børsintroduksjon. Det er kun én sak i klagenmda for merverdiavgift som behandler spørsmålet.

3.2.3.1 KMVA-2009-6296

Nærværende sak er behandlet i forbindelse med fradragsrett for kjøp av aksjer. Det vises derfor til punkt 3.3.1.2 ovenfor når det gjelder fremstilling av faktum.

Saken gjaldt i tillegg til oppkjøpskostnader, fradrag for merverdiavgift på kostnader forbundet med børsintroduksjon. Selskapet hevdet at børsintroduksjonen var av vesentlig betydning når selskapet innhentet kapital. Kapital var nødvendig for å utvide eiendomsporteføljen, hvilket utgjorde grunnlaget for den avgiftspliktige omsetningen av administrative tjenester. I tillegg ble det hevdet at en børsnoteringen er et kvalitetsstempel, hvilket også ville være av vesentlig betydning for selskapet når det innhentet kapital for oppkjøp av nye selskap. Således var kostnader forbundet med børsintroduksjonen av klar interesse for selskapet.

Skattekontoret hevdet imidlertid at kostnadene ikke var relevante for den avgiftspliktige omsetningen av administrative tjenester, kun for den avgiftsnøytrale virksomheten selskapet bedrev som eier. De relevante anskaffelsene i den avgiftspliktige virksomheten ble nærmest positivt avgrenset; ”Relevante innsatsfaktorer for selskapets *avgiftspliktige aktivitet* kjøpes fra selskapets samarbeidspartner som stiller kvalifisert ekspertise tilgjengelig for eiendomsselskapene”, ble det hevdet av skattekontoret. Disse kostnadene var fradragsberettigede da ekspertisen blir viderefakturert datterselskapene med et påslag på 5%, og inngår således som kostnadskomponent som påvirker prisingen av de avgiftspliktige tjenestene.

Det ble fremholdt at børskostnadene ikke ble viderefakturert, og utgjorde derfor heller ingen del av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift på administrasjonstjenestene. Fradrag for merverdiavgift på disse kostnadene var følgelig ikke fradragsberettigede.

3.2.3.1.1 Vurdering

Som jeg kom til under punkt 3.2.1.2.1, anser jeg Klager for også å drive virksomhet med ”passiv kapitalplassering”, en avgiftsnøytral aktivitet som ikke direkte er unntatt fra loven, men som faller utenfor avgiftsområdet. For denne begrunnelsen viser jeg til sistnevnte punkt.

Spørsmålet blir dermed om børsintroduksjonen er relevant og i en naturlig og nær tilknytning for salget av de administrative tjenestene, eller om det må konkluderes med at omkostningene tjener den avgiftsnøytrale eiervirksomheten.

Når det gjaldt oppkjøpskostnadene, kom jeg under punkt 3.2.1.2.1 til at disse var til direkte bruk i den avgiftspliktige virksomheten ved at de positivt bidro til å øke omsetningen av administrasjonstjenester. Bortsett fra at kostnader til registrering på børs ikke har en like direkte virkning på omsetningen, ser jeg ingen grunn til å behandle disse kostnadene på en annen måte. Formålet med børsintroduksjonen er å styrke selskapets posisjon i markedet, og det må antas å gjelde også for den avgiftspliktige virksomheten. Samtidig er kostnadene også til bruk for selskapets ikke-avgiftspliktige virksomhet som eier og kapitalforvalter: børsnoteringen gjør det mer lukrativt å være eier. Dette må medføre at kostnadene også henføres hit. Resultatet blir et forholdsmessig fradrag jf. merverdiavgiftsloven §§ 21 jf. 23.

Avslutningsvis kan det være interessant å se hen til hvordan tilsvarende spørsmål løses i EU.

Fradragsretten for børskostnader har blant annet vært oppe til behandling i EF-domstolen. C-465/03 – Kretztechnik – gjaldt et østerriksk selskap med virksomhet innenfor utvikling og salg av medisinsk utstyr. For å øke egenkapitalen, ble det gjennomført en nyemisjon med sikte på å bli registrert på børsen i Frankfurt. I forbindelse med emisjonen og børsintroduksjonen hadde selskapet kostnader forbundet med juridisk rådgivning, og spørsmålet var om merverdiavgiften på disse kostnadene var fradragsberettigede. EF-domstolen kom til at kostnader som er pådratt for å forsterke et selskaps egenkapital til fordel for dets økonomiske virksomhet, kan henføres til selskapets *allmenne omkostninger*, og dermed gi rett til fradrag for inngående merverdiavgift *i den grad det drives avgiftspliktig*. Det var ikke et krav om at omkostningene måtte inngå som kostnadskomponenter i beregningsgrunnlaget for den utgående avgiften. Dette ble forutsatt å dekkes inn ved påslag i prisen.

Dommen har blitt fulgt opp i svensk rettspraksis, blant annet i Regeringsrättens dom av 16. mai 2006 (nr. 1337-04). Saken gjaldt også her spørsmålet om hvorvidt et selskap kunne få fradrag for inngående avgift i tilknytning til børsintroduksjon og nyemisjon. Etter å ha referert til avgjørelser fra EF-domstolen, bl.a. Kretztechnik, uttaler den svenske domstolen at:

”Aven i övrigt får börsintroduktionen, på sätt bolaget anförts, anses vare av väsentlig betydelse för bolagets verksamhet. De kostnader bolaget haft för börsintroduktionen måste därför anses utgöra sådana **allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattpliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller** [min uthev.]. Bolaget har således rätt att dra av den ingående mervärdeskatt som belöper på kostnaderna för börsintroduktionen.

Utenlandsk praksis viser altså at kostnader forbundet med emisjon og børsintroduksjon er relevante for selskapet som sådan, og dermed fradragsberettigede i den grad det drives avgiftspliktig virksomhet. Det er heller ikke et vilkår for fradrag at omkostningene prises direkte inn i grunnlaget for utgående merverdiavgift.

Som tidligere nevnt er det ikke tilstrekkelig i Norge å bare henføre anskaffelsen til den samlede virksomheten. Her må det i tillegg vurderes om kostnaden er relevant og i naturlig og nær i tilknytning til den *avgiftspliktige virksomheten*. EUs løsning strider med dette mot etablerte prinsipper i norsk rett.

3.2.3.2 Konklusjon – Børskostnader

Som det fremgår innledningsvis i kapittelet har det formodningen mot seg at skattekontoret vil nekte fradrag for omkostninger en fullt ut avgiftspliktig virksomhet har i forbindelse med børsnotering. En børsnotering kan som nevnt ha mange positive virkninger for et selskap, og det er da liten tvil om at kravet til *klar interesse* er oppfylt.

Spørsmålet blir imidlertid ofte om det faktisk drives fullt ut avgiftspliktig eller om det også drives virksomhet positivt unntatt avgiftsområdet eller det foregår en avgiftsnøytral aktivitet, for eksempel passiv kapitalplassering. I denne vurderingen må det sees hen til selskapets vedtektsfestede formål og til den faktiske driften i virksomheten. Det kan for eksempel tyde på at selskapet også driver virksomhet utenfor avgiftsområdet om det kan konstateres at medarbeidere også arbeider med prosjekter utenfor loven, eksempelvis kjøp og salg av fast eiendom. Når det så er avklart om det drives avgiftspliktig- eller ikke-avgiftspliktig virksomhet, blir spørsmålet til hvilken av virksomhetene kostnaden har tilknytning til. Er ikke kostnaden av klar interesse for den avgiftspliktige delen vil det ikke bli innrømmet noe fradrag.

Dersom kostnaden kan sies å være til bruk for begge virksomhetene, dreier det seg om en felleskostnad med rett til forholdsmessig fradrag, jf. merverdiavgiftsloven § 23 med forskrift. Børskostnader kommer med andre ord ikke i en annen stilling enn andre kostnader.

Om børskostnadene påløper før selskapet er registrert i avgiftmantallet, og kostnadene helt eller delvis relaterer seg til en avgiftspliktig aktivitet, bør det være anledning til å få innvilget søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør⁷⁷.

3.2.4 Emisjonskostnader

Emisjon innebærer at aksjekapitalen i et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap blir forhøyet ved at det utstedes nye aksjer i selskapet. Etter aksjeloven⁷⁸ og allmennaksjeloven⁷⁹ § 10-3 første ledd, gjennomføres dette ved at styret fremmer et slikt forslag ovenfor generalforsamlingen. Det følger av aksjelovene § 10-3 annet ledd at dette forslaget skal inneholde en redegjørelse for hvorfor emisjonen bør gjennomføres, samt opplysninger om selskapets økonomi og andre forhold som er av betydning for tegningskursen. Innhenting og gjennomgang av slike opplysninger foretas i praksis ofte av eksterne rådgivere og omtales gjerne som ”due diligence investigations”⁸⁰. Inngående merverdiavgift på disse tjenestene er tema under dette avsnittet.

Nå er det imidlertid slik at mange tjenester i forbindelse med en emisjon er unntatt merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 4 bokstav e), slik at spørsmålet om fradragrett ikke oppstår. Dersom ikke tjenesten rammes av unntaket, blir spørsmålet om anskaffelsen er relevant og står i en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Om dette uttaler Skattedirektoratet i et brev av 30. juni 2003⁸¹ følgende:

⁷⁷ Adgangen for tilbakegående avgiftsoppgjør fremgår ikke direkte av merverdiavgiftslovens bestemmelser, men skattedirektoratet ga første gang i 1977 retningslinjer for hvordan denne ordningen skulle praktiseres. Siden det har retningslinjene blitt endret flere ganger, sist i en uttalelse fra Skattedirektoratet 23. april 2008. Ordningen innebærer at det på visse vilkår kan søkes om fradrag for inngående merverdiavgift virksomheten har pådratt seg i forkant av registreringen.

⁷⁸ Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44

⁷⁹ Lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45

⁸⁰ Skattedirektoratets uttalelse av 30. juni 2003

⁸¹ Også inntatt i Revisjon og Regnskap 7/2003

”Etter vår oppfatning, fremstår tjenester knytter til innhenting av ny kapital i forbindelse med drift av avgiftspliktig virksomhet som relevant for virksomheten. Vi antar således at det er fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som innledningsvis er betegnet som emisjonskostnader”

I MVA kommentaren⁸² på side 382 uttaler Gjems Onstad at det er fradragsrett for merverdiavgift på kostnader forbundet med egen finansiering av egen avgiftspliktig virksomhet. Dette begrunnes med at rådgivningen fremstår som relevant for virksomheten.

EF-domstolen ser ut til å være av samme oppfatning som Direktoratet og juridisk litteratur, men med en annen begrunnelse. I sak C-465/03 (Kretztechnik) konkluderte retten med at merverdiavgift på kostnader i forbindelse med emisjon og registrering på børs er en ”generalomkostning” som er i en ”direkte og umiddelbar forbindelse med hele den avgiftspliktige persons økonomiske virksomhet”⁸³. Dette medførte full fradragsrett i den grad virksomheten kun har avgiftspliktige transaksjoner. At transaksjonsomkostninger er å anse som generelle omkostninger ble også lagt til grunn i BLP Group-dommen⁸⁴, premiss 25, Midland Bank-dommen⁸⁵, premiss 31, Abbey National-dommen⁸⁶, premiss 35 og 36, og Cibo Participations-dommen⁸⁷, premiss 33.

Fullt ut avgiftspliktige virksomheter kan man etter dette legge til grunn har fradragsrett for inngående merverdiavgift på slike kostnader. Skrivet fra Skattedirektoratet av 30. juni 2003 tar imidlertid ikke opp spørsmålet om hva som blir utfallet om selskapet driver delt virksomhet. Hvis selskapet har *omsetning* innenfor og utenfor avgiftsområdet, er det nærliggende at virksomheten innrømmes et forholdsmessig fradrag etter merverdiavgiftsloven §§ 21 jf. 23. Eksempelvis vil en bank som leverer 70% finansielle tjenester og 30% rådgivningstjenester, antakelig bli innrømmet fradrag for merverdiavgift på emisjonskostnadene med 30% (forutsatt at emisjonen gjaldt den samlede virksomheten).

⁸² Gjems-Onstad/Kildal, *Mva kommentaren*, 3. utgave,, Oslo 2005 s. 382

⁸³ Dansk versjon – premiss 36

⁸⁴ C-4/94

⁸⁵ C-9898

⁸⁶ C-408/98

⁸⁷ C-16/00

Men hva med selskapene som har avgiftspliktig omsetning samtidig som det bedrives avgiftsnøytral aktivitet? Skal disse ha fullt fradrag, delvis- eller intet fradrag for sine emisjonskostnader?

Ut fra hva skattekontoret har anført i de klagesakene som hittil er gjennomgått, er det nærliggende å tro at det ikke vil bli tale om fradrag for noen del av omkostningene ved emisjonen.

KMVA-2009-6296 (punkt 3.2.1.2) gjaldt i tillegg til børsintroduksjons- og oppkjøpskostnader også emisjonskostnader. Som kjent ble det ikke innrømmet fradrag for noen del av børs- og oppkjøpskostnadene da de ble ansett å relatere seg til den ikke-avgiftspliktige delen av selskapet.

Denne oppfatningen er annerledes enn hva den er i andre europeiske land det er naturlig for Norge å sammenlikne seg med. Som det fremgår overfor ble emisjonskostnader i Regeringsrättens dom av 16. mai 2006 ansett å være såkalte allmenne omkostninger; relevant for virksomheten som sådan. I Finland har det i lang tid vært enighet om dette. I den finske forvaltningsdomstolen ble det for første gang 21. mars 2001 avsagt dom på at kostnader et blandet holdingselskap har i forbindelse med emisjon er fradragsberettiget som allmenne omkostninger⁸⁸.

I resten av EU er den rådende oppfatningen den samme. Kostnader i forbindelse med innhenting av kapital har en direkte og umiddelbar tilknytning med den samlede virksomheten. Kostnadene er dermed fradragsberettiget i den grad det drives avgiftspliktig virksomhet, jf. blant annet Kretztechnik og Cibo.

Det går som nevnt ikke an å legge denne metoden til grunn i norsk rett. I Norge er ikke bare vurderingstemaet om anskaffelsene har tilknytning med den samlede virksomheten, det er også et spørsmål om tilknytning med avgiftspliktig virksomhet. Å se bort fra denne

⁸⁸ Finlands høyeste forvaltningsdomstol (*Korkein hallinto-oikeus*) - sak. 864/2/99

siste vurderingen ville være i strid med det vel etablerte relevanskravet og de kriteriene Høyesterett har stilt opp for fradragsretten.

Dette betyr imidlertid ikke at fradragsretten for slike kostnader er avskåret. Mitt syn er at innhenting av kapital er en prosess som er relevant for-, og som direkte angår hele virksomheten. Det synes kunstig å henføre denne kostnaden utelukkende til den avgiftsnøytrale virksomheten da kapitaltilgangen også er relevant for den avgiftspliktige delen.

Det synes også inkonsekvent å ikke innrømme fradragsrett for emisjonskostnader når det er sikker rett at kostnader forbundet med låneopptak er fradragsberettigede. Dette fordi formålet med de to handlingene som oftest er det samme; refinansiering av virksomheten.

Når det er sagt, fremstår anskaffelsen også som en innsatsfaktor i den avgiftsnøytrale delen av virksomheten, eventuelt den unntatte delen. I den avgiftsnøytrale delen tjener kostnaden som innsatsfaktor for å bygge opp konsernet, i den eventuelt unntatte virksomheten med kjøp og salg av aksjer tjener anskaffelsen som innsatsfaktor for å øke transaksjonsvolumet.

Da anskaffelsen etter mitt skjønn kan sies å være til bruk i begge typer virksomhet, fremstår kostnaden som en fellesanskaffelse med rett til forholdsmessig fradrag jf. merverdiavgiftsloven §§ 21 jf. 23.

Konklusjonen vedrørende emisjonskostnader et selskap med aktivitet innenfor og utenfor avgiftsområdet pådrar seg, blir med dette i henhold til hva *resultatet* ville blitt i EU, bare med en annen begrunnelse.

3.2.5 Fisjon

En fisjon består i at et selskap overdrar hele eller deler av sin virksomhet til et *nyopprettet* selskap mot aksjer som vederlag jf. henholdsvis aksjeloven § 14-2 første ledd og

allmennaksjeloven § 14-3 annet ledd. Alternativt til en ren fisjon, kan det gjennomføres en fisjonsfusjon. En slik transaksjon skiller seg fra det rene fisjonstilfellet ved at den utfisjonerte delen av virksomheten overdras til et allerede eksisterende selskap. Det må med andre ord ikke opprettes et nytt selskap for å gjennomføre transaksjonen. Dette omtales ofte som en fisjonsfusjon, men anses rettslig sett som en fisjon etter aksjelovene § 14-2 første ledd og § 14-3 annet ledd.

På lik linje med annen omorganisering er det også ved fisjon nødvendig med sakkyndig bistand. Det er fradragsretten for merverdiavgiften i forbindelse med disse kostnadene som her er tema. Når det gjelder rettskildebildet finnes det meg bekjent ikke en eneste relevant rettskildefaktor. Ingen rettspraksis, ingen administrativ (publisert) praksis. Dette på tross av at fisjon er noe som i næringslivet skjer relativt ofte, samt at kostnadene forbundet med dette kan ha en forholdsvis perifer tilknytning til den bestående virksomheten. At ikke spørsmålet om fradrag for omkostninger ved fisjon har kommet på spissen tidligere er således merkverdig.

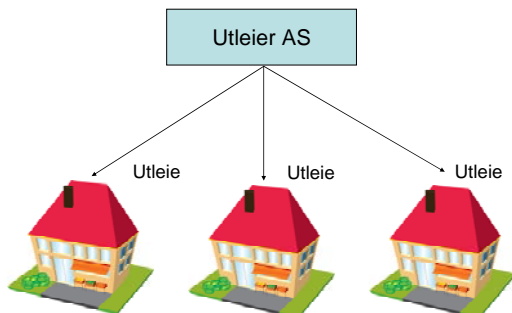
Ettersom det ikke finnes noen konkrete holdepunkter for å angripe problemstillingen, blir igjen utgangspunktet reglene Høyesterett har sluttet om brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Reelle hensyn blir imidlertid en sterk tolkningsfaktor da Høyesteretts praksis ikke er konkret nok i forhold til transaksjonsomkostninger.

I det følgende tas det utgangspunkt i typetilfeller av fisjon, før fradragsretten vurderes.

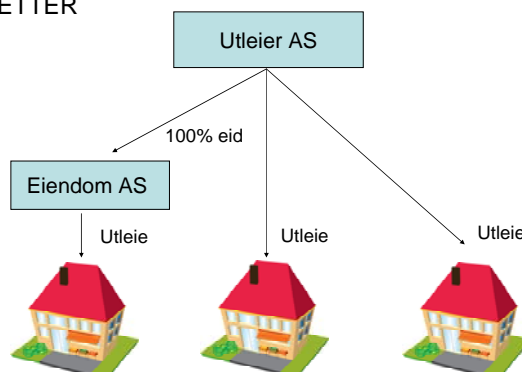
3.2.5.1 Ren fisjon – avgiftspliktig virksomhet

Tanken er her at en fullt ut avgiftspliktig virksomhet fisjonerer ut en del av driften i et eget nyopprettet selskap. Eksempelvis fisjonerer en frivillig registrert utleier av fast eiendom et næringsbygg inn i et nytt selskap. Alle leieforhold, rettigheter og forpliktelser blir overført til det nye selskapet. Strukturen kan illustreres på følgende måte før og etter fisjonen:

FØR



ETTER



Spørsmålet er om Utleier AS har fradragsrett for omkostningene i forbindelse med fisjonen.

Utgangspunktet må tas i kravene til tilordning og relevans. Når det gjelder tilordningsspørsmålet, er det etter Tønsberg Bolig-dommen klart at anskaffelsen kan betales av ett subjekt og brukes av et annet uten at fradragsretten går tapt (Tønsberg Bolig betalte, Bygg Nor konsumerte). Dette innebærer at dersom Utleier AS betaler for fisjonen, mens kostnadene ansees å ha kommet det nye selskapet (Eiendom AS) til gode, er dette i utgangspunktet uten betydning for fradragsretten. Vurderingstemaet er om kostnadene i forbindelse med fisjonen kan sies å være "til bruk" i Utleier AS avgiftspliktige virksomhet. Eller mer presist; om anskaffelsen er relevant og står i en naturlig og nær tilknytning til virksomheten med utleie av fast eiendom.

Det er ikke tilstrekkelig for fullt fradrag at kostnaden kan relateres til den samlede virksomheten; det er bare anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen som gir rett til fradrag. Et eiendomsselskap vil nok bli ansett for også å ha aktivitet utenfor avgiftsområdet i forbindelse med kjøp, forvaltning og salg av fast eiendom. Som vi har sett i klagesakene i de foregående kapitler, blir bare det å eie et selskap ansett som en avgiftsnøytral aktivitet.

I dette eksempelet består den avgiftspliktige virksomheten i det utfisjonerende selskapet (Eiendom AS) i utleie av fast eiendom. Når det gjelder utleie av fast eiendom, kan det anføres *til fordel* for fradrag at omorganiseringen ble gjort av

hensiktsmessige organisatoriske årsaker. Det er for eksempel meget alminnelig å legge eiendommer i egne drifts og eiendomsselskap for å begrense risiko forbundet med driften. Dersom ett utleieprosjekt går dårlig, vil ikke dette "velte" eller direkte influere den øvrige økonomien eller driften i konsernet, ettersom det er tale om et selvstendig rettssubjekt.

Fisjon gjennomføres også av skatte- og avgiftsmessige årsaker. Kostnader et selskap oppbærer av slike grunner, kan det anføres er av *klar interesse* for den daglige driften med utleie av fast eiendom. Skatte- og avgiftsplanlegging er noe de fleste seriøse markedsaktører driver med, og for mange ansees det som helt nødvendig for å opprettholde en lønnsom drift. Fra dette synspunktet kan det trekkes en parallell til Tønsberg Bolig-saken. Fradrag ble her innrømmet fordi kostnadene i forbindelse med "opprydding" i datterselskapet ble ansett å være av klar interesse for morselskapet. På samme måte kan det sies at det å innrette seg hensiktsmessig i forhold til skatt og avgift også er en form for opprydding, og følgelig av klar interesse for virksomheten.

Et annet argument er at I BFU 18/07 ble fradrag for merverdiavgift innrømmet på kostnader i forbindelse med oppkjøp av nye selskap til bruk i utleie. Når slike kostnader i sistnevnte sak er fradragsberettigede, er det fra en "mer til det mindre"-tankegang⁸⁹ liten grunn til å behandle kostnader til organisering av den *bestående driften* annerledes.

Det kan også argumenteres mot fradragsrett for slike kostnader. Som nevnt hevder stadig staten at det foreligger en avgiftsnøytral del i virksomheten bestående i eierskap/passiv kapitalplassering.⁹⁰ Det ville ikke overrasket meg om avgiftsmyndighetene hevdet at kostnadene forbundet med fisjonen *ikke* var relevante, og heller ikke sto i en naturlig og nær tilknytning med virksomhetens utleie av fast

⁸⁹ Tanken er at når det gis fradrag for organisering av *fremtidig* avgiftspliktig virksomhet, må det innrømmes fradrag for organisering av virksomheter som *per tid* driver avgiftspliktig.

⁹⁰ Se Tønsberg Bolig premiss 21 og samtlige klagesaker gjennomgått i denne fremstillingen.

eiendom. Kostnadene er kanskje etter deres mening i forbundet med eierstrukturen? Således er riktig kostnadssted for fisjonen virksomhetens avgiftsnøytrale del.

Denne tanken har jeg lite sympati for, da det fremstår som urimelig at det ikke er mulig å omorganisere virksomheten på en hensiktsmessig måte uten å bli belastet merverdiavgift. Hvis kostnadene ved fisjonen blir bakt inn i prisen på de avgiftspliktige varene eller tjenestene eller dekket inn gjennom påslaget, er ikke virksomheten sluttbrukeren av anskaffelsen. Fradrag for merverdiavgift må derfor innrømmes for å unngå avgiftskumulasjon.

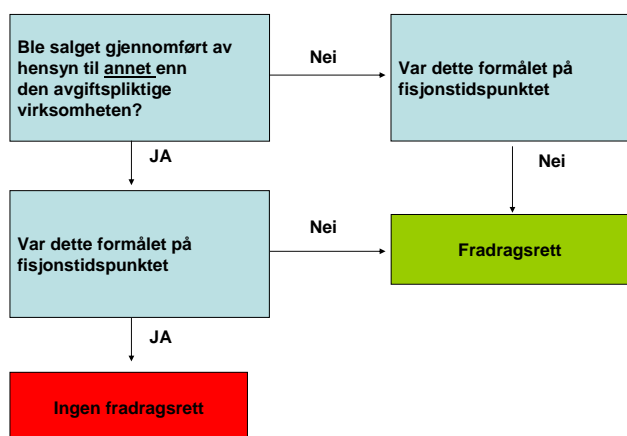
Hvis den utfisjonerte virksomheten senere selges, stiller saken seg imidlertid annerledes. Det kan da hevdes at fisjonskostnadene ikke er fradragsberettigede fordi de ble pådratt som ledd i *virksomhet* med salg av aksjer. Det kan være grunn til å knytte fisjonskostnadene opp mot det etterfølgende salget, da det av skattemessige årsaker gjerne fisjoneres før et salg. Det er nemlig gunstigere å selge aksjer enn fast eiendom ettersom gevinst ved salg av eiendom beskattes med 28 %, mens et aksjeselskaps realisasjon av aksjer er skattefritt, jf. skatteloven § 2-38 (fritaksmetoden).

Det må imidlertid presiseres at salg av aksjer ikke i seg selv avskjærer fradragsretten. Det er *virksomhet* med salg av aksjer som ikke gir rett til fradrag jf. merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 4 bokstav e). Dersom begrunnelsen for salget er likviditetsmessige eller organisatoriske årsaker relatert til avgiftspliktig omsetning, fremstår ikke salget som en unntatt transaksjon i merverdiavgiftslovens forstand. Tilbakeføring av merverdiavgift på fisjonskostningene kan derfor ikke kreves.

Derimot vil unntaket gjøre seg gjeldende, og fradragsført avgift kunne tilbakeføres, om aksjesalget var planlagt på fisjonstidspunktet. Det er som kjent på anskaffelsestidspunktet fradragsretten skal vurderes, og hvis det kan påvises at formålet på fisjonstidspunktet var å selge selskapet av hensyn til *annet* en den avgiftspliktige virksomheten, kan fradraget tilbakeføres.

Dersom det på fisjonstidspunktet ikke var planer om et senere salg, men omstendighetene endret seg slik at det var særlig gunstig å selge selskapet, er det ikke grunnlag for å kreve tilbakeført avgiften. Motsatt vil det ikke foreligge fradragsrett om fisjonen ble gjennomført med tanke på salg av hensyn til *annet* en den avgiftspliktige virksomheten, men etterfølgende omstendigheter gjorde det nødvendig å selge av hensyn til avgiftspliktig virksomhet. Med andre ord er det formålet på fisjonstidspunktet som er avgjørende.⁹¹

Her kan det være lett å gå i surr. Tankerekken kan illustreres slik:



Om det er mulig å påvise motivet for fisjonen er en annen sak. En handling som indikerer et spesielt motiv, kan ha helt andre bakenforliggende incentiver. I Defa-dommen ble det av lagmannsretten uttalt at den etterfølgende utviklingen kan kaste lys over bevissituasjonen vedrørende formålet med anskaffelsen. En slik vurdering kan imidlertid også slå feil an.

Defa AS gjaldt et firma som blant annet omsatte tyverialarmer for båter. Det ble anskaffet en lystbåt, og merverdiavgiften ble fradragsført fordi båten ble anskaffet

⁹¹ Sml. Defa AS-dommen hvor det ble uttalt av lagmannsretten at utgangspunktet for fradragsretten må vurderes ut fra forholdene på det tidspunktet anskaffelsen fant sted. Se også Merverdiavgiftshåndboken 5. utg. s. 434.

med det formål å teste ut alarmene. Båten ble imidlertid aldri brukt til dette formålet, kun privat. Lagmannsretten uttalte at dersom formålet var å teste båtalarmer hadde det ingen betydning for fradragsretten om båten aldri ble benyttet til dette. Retten la imidlertid til grunn for resultatet at formålet var å benytte båten privat og ikke i næringsøyemed med å teste alarmer.

For eksempel kan det tyde på at en fisjon ikke var ment for tjene den øvrige avgiftspliktige virksomheten hvis det ufisjonerte selskapet selges rett etter en fisjon. Salget indikerer at formålet bare var å selge virksomheten. Hvis det av den næringsdrivende allikevel anføres at salget ble gjennomført av hensyn til den avgiftspliktige virksomheten, vil kanskje bokettersynsrevisoren spørre: ”hvis du trengte penger til virksomheten, var det da nødvendig å fisjonere eiendommen ut i eget selskap, kunne du ikke bare solgt eiendommen”. ”Nei, fisjonen ble gjort av skattemessige årsaker, og det kan ikke få betydning for det avgiftsrettslige spørsmålet”, svarer den avgiftspliktige.⁹² Det kan med andre ord være vanskelig på bakgrunn av de ytre omstendighetene å si noe om motivet for transaksjonen.

For å oppsummere: Etter min oppfatning knytter ikke fisjonskostnader seg til en avgiftsnøytral aktivitet. Man omorganiserer ikke for moro skyld; enten er det av hensyn til egen avgiftspliktig virksomhet eller så er det av hensyn til annen unntatt virksomhet med salg av aksjer. Dersom det utfisjonerte selskapet selges, må det vurderes om salget ble gjort av hensyn til den avgiftspliktige driften eller andre grunner. Er svaret ”av andre grunner”, blir neste vurderingstema om det på fisjonstidspunktet var klart at dette var formålet med fisjonen. Ble fisjonen gjennomført med tanke på et senere salg, kan fradraget kreves tilbakeført.

⁹²Den avgiftspliktige burde kanskje holdt begrunnelsen for seg selv: Skattemessig sett er et salg i etterkant av en fisjon problematisk. Gjennomskjæringsreglene kan gjøre seg gjeldende, og salget av eiendomsselskapet kan bli beskattet som et alminnelig salg av fast eiendom, jf. Zimmer, Bedrift, Selskap og Skatt, Oslo 2006 s. 349

3.2.5.2 Ren fisjon – ikke-avgiftspliktig/delt virksomhet

Dersom en ikke-avgiftspliktig næringsdrivende fisjonerer ut deler av virksomheten, er fradragrett for omkostninger vedrørende dette i utgangspunktet avskåret, jf.

merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Et ikke-avgiftspliktig selskap som forestår en fisjon har ingen mulighet for å oppnå fradragrett. Heller ikke kan det tenkes det vil det hjelpe med fellesregistrering i en slik situasjon. Så vidt jeg ser kan vanskelig en utfisjonert del av et ikke avgiftspliktig selskap komme den fellesregistrerte enhetens avgiftspliktige del til gode.

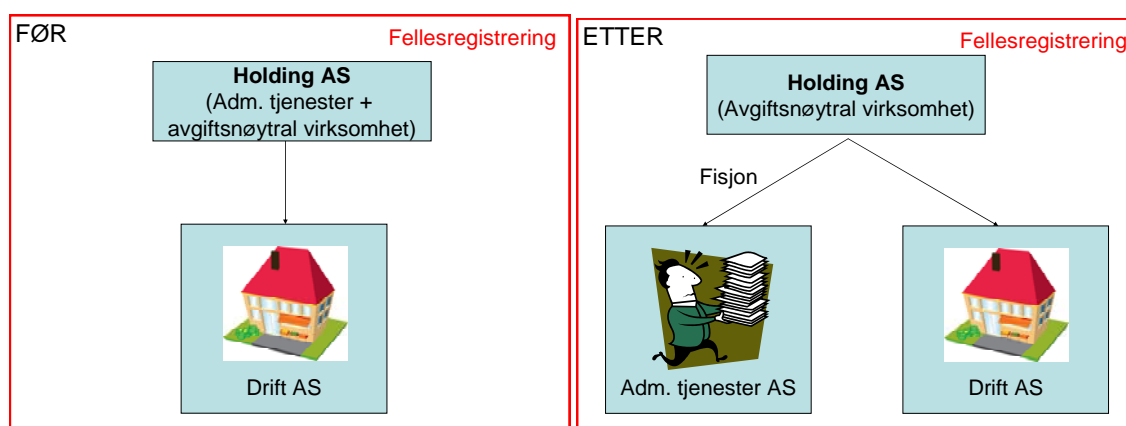
Saken stiller seg annerledes om fisjonen skjer i en delt virksomhet. Hvis det er den ikke-avgiftspliktige/avgiftsnøytrale delen som utfisjoneres, kan det tenkes at dette kan være av klar interesse for den bestående avgiftspliktige delen (av samme grunner som nevnt under forrige punkt). Derimot, om det er den avgiftspliktige delen som skilles ut, er det ikke grunnlag for å kreve fradrag for omkostningene ved dette i den gjenværende ikke-avgiftspliktige/avgiftsnøytrale virksomheten da ikke denne har fradragrett. Kostnaden ved fisjonen må i så fall bæres av det avgiftspliktige utfisjonerte selskapet, i tillegg til at det er dette selskapet som må ha interesse av fisjonen, ikke den gjenværende delen av virksomheten.

Dette kan illustreres slik:



Illustrasjonen ovenfor legger til grunn at den delte virksomheten ikke er fellesregistrert med andre avgiftspliktige selskap. Dersom fellesregistrering er tilfelle, er det imidlertid anledning til å kreve fradrag *også* når den avgiftspliktige delen utfisjoneres, selv om denne ikke betaler for fisjonen.

Eksempel: et holdingselskap fisjonerer ut sin avgiftspliktige omsetning av administrative tjenester. Hvis det kan hevdes at dette er hensiktsmessig, og av *klar interesse* for den fellesregistrerte enheten er merverdiavgiften på fisjonskostnadene fradragsberettigede. Dette kan illustreres slik:



Som det fremgår av illustrasjonen er den avgiftspliktige virksomheten med salg av administrative tjenester etter fisjonen lagt i et eget selskap. Denne omorganiseringen kan man ikke se bort i fra er relevant for den samlede driften i den fellesregistrerte enheten. Dersom salget av de administrative tjenestene når et visst volum, er det plausibelt å tro at det er hensiktsmessig for den samlede driften å legge dette i eget selskap. Hadde derimot ikke holdingselskapet vært fellesregistrert, ville det ikke foreligget fradragsrett for denne transaksjonen da det utfisjonerende selskapet etter fisjonen ikke lenger er avgiftspliktig.

3.2.5.3 Fisjonsfusjon

Spørsmålet her er om saken stiller seg annerledes om det utfisjonerte objektet (bygg, anlegg, rettigheter etc. heretter kalt fisjonsobjektet eller objektet) overdras til et allerede bestående selskap. Svaret på dette er benektende. For fradragsrettens vedkommende spiller det ingen rolle om objektet fisjoneres inn i et nyopprettet og tomt selskap, eller et bestående selskap. Som jeg har vært inne på tidligere, er det status i det disponerende selskapet som må vurderes, ikke i det kontraherende/overtakende. Ved en fisjonsfusjon må det på lik linje med en ren fisjon vurderes i hvilken grad anskaffelsen er relevant og naturlig og nær for det *utfisjonerende* selskapets avgiftspliktige omsetning. Hvordan virksomhet som drives, og hvordan anskaffelsen brukes i det *overtakende* selskapet er tilnærmet irrelevant.

Det er likevel ett aspekt ved en fisjonsfusjon jeg syntes det er verd å nevne. For å illustrere dette kan det trekkes en parallell til Tønsberg Bolig-saken. Tønsberg Bolig fikk fradrag for merverdiavgift på advokattjenester anskaffet til datterselskapet, Bygg Nor. Begrunnelsen til flertallet i Høyesterett var at tjenesteanskaffelsene forbrukt av datterselskapet, var av klar interesse for Tønsberg Bolig.

Hvis Tønsberg Bolig i stedet hadde utfisjonert, eksempelvis et bygg, til datterselskapet, ville selskapet da også fått fradrag for merverdiavgift på omkostningene ved å gjennomføre dette? Selve bygget er klart til bruk i datteren, og ikke i Tønsberg Bolig. Men at bygget kommer datteren til gode er kanskje også av interesse for Tønsberg Bolig?

Dersom det kan påvises at det var i Tønsberg Boligs klare interesse å fisjonere ut bygget til datterselskapet, av hensyn til datterselskapet og den samlede virksomheten, vil jeg i utgangspunktet være positiv til fradrag. Flertallets uttalelse i premiss 35 trekker også i samme retning:

”Når vedkommende avgiftspliktige har gått til det skritt å betale for en slik vare/tjeneste, antar jeg at det regelmessig ligger en egeninteresse bak.”

”Jeg er følgelig kommet til at Tønsberg Bolig, av hensyn til sin fremtidige virksomhet, hadde en klar interesse i på denne måten å ivareta sitt renommé som en seriøs aktør i markedet.”

Konklusjon: vurderingene som foretas ved en alminnelig fisjon, er de samme ved en fisjonsfisjon. Ved en ren fisjon er det imidlertid ikke mulig å tenke seg at det overtakende selskapets bruk av fisjonsobjektet kan lede til fradragsrett i det utfisjonerende selskapet. Som vist ovenfor, er dette på visse betingelser mulig ved fisjonsfusjon.

3.2.5.4 Konklusjon - Fisjon

Ved en fisjon må det sees hen til hva som var formålet med fisjonen på *fisjonstidspunktet*. Dersom formålet var å tjene den avgiftspliktige virksomheten, burde fradrag innrømmes, eventuelt forholdsmessig om formålet *også* var av hensyn til ikke-avgiftspliktig virksomhet/avgiftsnøytral aktivitet. Vurderingen av om fisjonen kommer selskapet til gode, eller om den er av *klar interesse*, er om anskaffelsen er relevant og i en naturlig og nær sammenheng med avgiftspliktig drift.

Ikke-avgiftspliktige- eller avgiftsnøytrale virksomheter kan ikke oppnå fradrag. Dersom virksomheten er fellesregistrert med andre avgiftspliktige, kan jeg heller ikke se at dette vil hjelpe. Tanken er at det skal svært mye til før man kan si at omorganisering i en ikke-avgiftspliktig virksomhet kan komme avgiftspliktige virksomheter til gode. Men, det er bare fantasien som setter grenser, og kan det påvises klar interesse som følge av omorganiseringen, er hovedregelen at fradrag skal innrømmes.

Næringsdrivende med delt virksomhet kan oppnå fradrag for fisjon om det er den ikke-avgiftspliktige virksomheten som utfisjoneres. Dette da under forutsetning at den avgiftspliktige virksomheten har klar interesse av å skille ut den ikke-avgiftspliktige driften i eget selskap. Dersom det er den avgiftspliktige virksomheten som utfisjoneres kan fradrag bare kreves hvis selskapene er fellesregistrert og det er av klar interesse for den

fellesregistrerte enhetens avgiftspliktige virksomhet, eller om den utfisjonerende virksomheten betaler selv for omkostningene og fisjonen er av interesse for denne. Dersom selskapet ikke er fellesregistrert, og det er den avgiftspliktige delen som utfisjoneres, er det bare ikke-avgiftspliktig/avgiftsnøytral aktivitet igjen i selskapet. Fradragsretten er dermed avskåret.

Når det gjelder fisjonsfusjoner, er situasjonen den samme som for rene fisjoner (med unntaket av tilfellet illustrert ovenfor).

3.2.6 Fusjon

3.2.6.1 Innledning

En fusjon, i økonomisk forstand, betyr at to eller flere aksjeselskap slår seg sammen til et selskap.⁹³ Transaksjonen skjer ved at det ene selskapet konsumerer det andres virksomhet og innmat. Det overtakende selskapet overtar krav og forpliktelser, driftsmidler, varebeholdning og andre eiendeler, før det overdragende selskapet oppløses som selvstendig rettssubjekt. Aksjonærene i det overdragende selskapet mottar aksjer i det overtakende selskapet som vederlag. Spørsmålet i det følgende er om merverdiavgift på kostnader forbundet med en slik transaksjon er fradragsberettiget.

Når det gjelder rettskildematerialet er dette her også svært magert. Det foreligger én sak i klagenemnda for merverdiavgift hvor spørsmål i forbindelse med fusjon og omkostninger kom opp. I mangel av andre relevante rettskilder, baseres mine vurderinger på Høyesteretts generelle uttalelser om brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

⁹³ Fusjon er regulert i aksjelovene kapittel 13

For øvrig er det verdt å merke seg at en fusjon avgiftsrettslig sett kan bli ansett som en overdragelse av virksomhet ("going concern") i henhold til merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6.⁹⁴ Vilkårene for å oppfylle fritaket er at den nye eier overtar tidligere eiers lokaler, fortsetter virksomheten i samme bransje, driver den over en viss tid, overtar varebeholdning, driftsmidler og inventar.⁹⁵ Dette er som oftest tilfelle ved en fusjon. I BFU 77/05 ble en fusjon (fisjonsfusjon) dessuten ansett som en overdragelse av virksomhet. Fra Merverdiavgiftshåndboken 5. utgave 2007 side 323 hitsettes:

"I BFU 77/05 var det spørsmål om fordeling av et fiskebåtreders strukturkvote til andre rederier gjennom fusjon og fisjon ville utløse avgiftsplikt for noen av de involverte selskapene. Etter en konkret vurdering kom Skattedirektoratet til at forholdet kunne anses som overdragelse av virksomhet/del av virksomhet fra det oppløste fiskebåtreders til andre rederier som skulle føre virksomheten videre, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6."

Poenget med denne sondringen mot overdragelse av virksomhet, er at det vil være relevant å se hen til hvordan fradragsrett forbundet med slike transaksjoner behandles.

I punkt 3.2.1 og punkt 3.2.2 argumenteres det for at omkostninger forbundet med kjøp og salg av aksjer under visse forutsetninger er fradragsberettigede, til tross for at omsetning av aksjer er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Dette begrunnes med at rettsanvenderen må løfte blikket fra transaksjonsnivå til virksomhetsnivå: vurderingen kan ikke være *hva* som er anskaffet eller solgt, den må være *hvordan* dette kjøpet eller salget tjenestegjør i forhold til virksomheten. Fradragsretten skal vurderes ut fra anskaffelsens relevans og tilknytning i forhold til den avgiftspliktige virksomheten jf. merverdiavgiftsloven § 21 første ledd, ikke i forhold til hva som kjøpes eller selges.

Det samme synspunktet legger jeg også til grunn i forhold til overdragelse av virksomhet i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Omkostninger i forbindelse med dette er fradragsberettigede om det kan sies at overdragelsen er relevant for virksomheten. Dette er tilfelle om overdragelsen gjøres av hensyn som

⁹⁴ Se MVA-kommentaren 3. utgave s. 293

⁹⁵ Merverdiavgiftshåndboken 5. utgave 2007 s. 322

kommer den avgiftspliktige virksomheten til gode, eksempelvis at det er nødvendig å frigjøre kapital, at en del av driften er overflødig og i veien for den øvrige virksomheten eller at hele virksomheten må selges for å unngå konkurs. Alle disse tiltakene er relevante i forhold til den avgiftspliktige virksomheten, og fradrag for omkostninger i forbindelse med overdragelsen må innrømmes.

Motsatt bør det etter mitt skjønn ikke innrømmes fradrag i følgende tilfeller: Overdras en ikke-avgiftspliktig virksomhet, kan det ikke gis fradrag for omkostningene da denne ikke har fradragsrett i utgangspunktet. Selv om *transaksjonen* ”overdragelse av virksomhet” er innenfor loven, fører ikke det til at den ellers ikke avgiftspliktige virksomheten blir avgiftspliktig som følge av transaksjonen. Jeg har vondt for å tro at den ellers ikke-avgiftspliktige virksomheten kan registreres i avgiftsmanntallet på bakgrunn av en enkeltstående overdragelse av hele eller deler av innmaten.

Heller ikke bør det innrømmes fradrag om det kan påvises at formålet med overdragelsen ikke er relevant for den avgiftspliktige driften. Overdras virksomheten eksempelvis fordi eieren vil pensjonere seg eller fordi noen kommer med et godt bud på selskapet, kan jeg ikke se at kostnader i forbindelse med en slik overdragelse er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten; en sådan kostnad knytter seg ikke til den daglige avgiftspliktige driften, men til eierens interesser, hvilket ikke gir rett til fradrag.

3.2.6.2 Fusjon av avgiftspliktige virksomheter

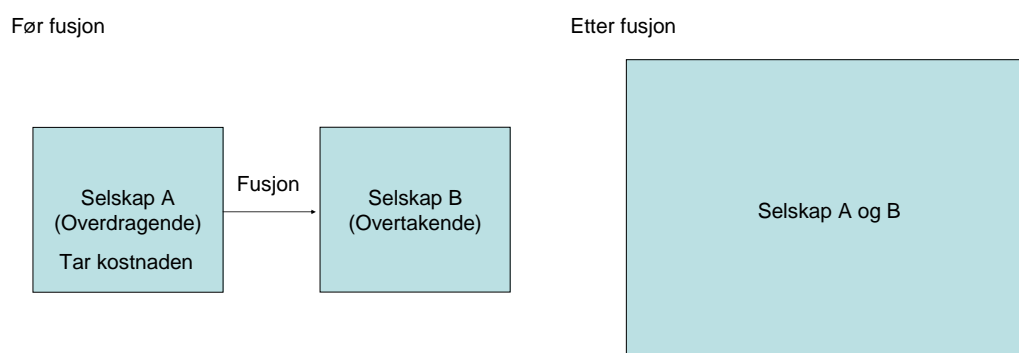
For å belyse problemstillingen nærmere kan det tas utgangspunkt i følgende eksempel: Selskap A skal fusjoneres med B, og det er B som er det overtakende selskapet. Både A og B driver med avgiftspliktig salg av tjenester innenfor samme bransje.

I forbindelse med fusjonen pådrar B seg inngående merverdiavgift. Avgjørende for Bs fradragsrett blir om det kan sies at fusjonen er relevant for Bs avgiftspliktige virksomhet. Hvis det kan svares bekreftende på dette, vil også merverdiavgift på omkostningene forbundet med fusjonen være fradragsberettiget.

For å ta stilling til spørsmålet, må det sees hen til formålet med fusjonen. Normalt benyttes fusjon som metode når selskaper i fellesskap er kommet til at virksomhetene på en bedre måte kan utvikle driften og forretningsideene sammen enn hver for seg. Det ansees altså hensiktsmessig for den samlede driften å fusjonere.⁹⁶

I et slikt tilfelle er det liten tvil om at kostnadene forbundet med fusjonen er relevant for driften i det bestående selskapet. Merverdiavgift forbundet med en slik transaksjon er således fradragsberettiget.

I forhandlingene før fusjon kan det imidlertid avtales at partene skal bære hver sin del av fusjonskostnadene, eller at det ene selskapet tar hele kostnaden. Dette kan også fastslås i fusjonsplanen jf. aksjeloven § 13-6. Oppfølgingsspørsmålet til det forrige blir dermed: hva hvis det er selskap A, det *overdragende* og ikke det *overtakende* og bestående selskapet som tar hele eller deler av fusjonsomkostningene? Kan det sies at omkostningene ved fusjonen også er til bruk for dette selskapet, til tross for at fusjonen medfører at selskapet oppløses? Det overdragende selskapet blir jo avviklet etter kreditorfristen, jf. aksjeloven § 13-16 første ledd nr. 1). Forholdet kan illustreres slik:



⁹⁶ Se blant annet Thorbjørn Grindhaug, *Due diligence: kritisk suksessfaktor i en transaksjonsprosess*, Revisjon og Regnskap 6/2009

En måte å tilnærme seg dette på er å vurdere om fusjonen kan ansees som en overdragelse av virksomhet i henhold til merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, og om overdragelsen kommer den avgiftspliktige virksomheten til gode. Dette vil være tilfelle om overdragelsen skjer av hensyn som nevnt i petit-avsnittet ovenfor. Hvis overdragelsen skjer av andre hensyn (også nevnt i petit-ovenfor), vil det ikke foreligge fradragsrett for omkostningene, forutsatt at fusjonen ansees som en overdragelse av virksomhet⁹⁷

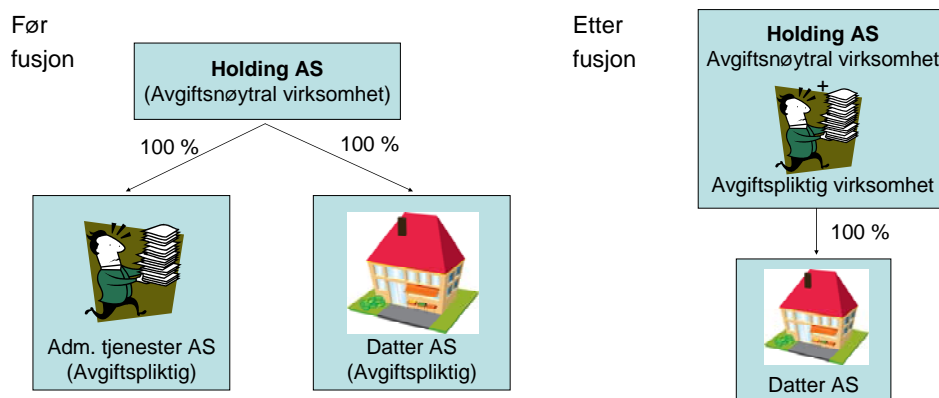
Dersom ikke transaksjonen ansees som en overdragelse av virksomhet fordi vilkårene for dette ikke er oppfylt, er det tale om overdragelse av innmat. Vurderingen av om det foreligger fradragsrett i forbindelse med dette blir om overdragelsen av innmaten var relevant i forhold til den avgiftspliktige virksomheten. De samme vurderingene som gjør seg gjeldene ved overdragelse av virksomhet, er også relevante i dette tilfellet. Det taler for fradrag om overdragelsen av innmaten gjøres fordi det nødvendig for å frigjøre kapital, fordi innmaten er overflødig eller at innmaten selges fordi den skal byttes ut med nye driftsmidler. Mot fradrag kan anføres at salget av innmaten er gjort av finansielle årsaker som ikke direkte knytter seg til den daglige avgiftspliktige driften.

3.2.6.3 Fusjon av avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet

Saken er som oftest grei når det fusjoneres mellom avgiftspliktige subjekter. Da er det bare for det overtakende selskapet å ta kostnaden for fusjonen, og fradragsrett vil som oftest foreligge. Verre er det når et avgiftspliktig selskap fusjoneres med et ikke-avgiftspliktig selskap. Hvilke følger får det for eksempel om et ikke-avgiftspliktig holdingselskap fusjoneres med et avgiftspliktig datterselskap?

Problemstillingen er særlig aktuell innen konsern; holdingselskapet ønsker å fusjoneres med ett av datterselskapene som leverer administrative tjenester til resten av konsernet. Dette kan illustreres slik:

⁹⁷ Vilkårene fremgår i Merverdiavgiftshåndboken 5. utgave 2007 s. 322.



Fradragsretten kan vurderes med tre forskjellige utgangspunkt:

- 1) Det er holdingselskapet som tar kostnaden ved fusjonen
- 2) Det er det avgiftspliktige datterselskapet som tar kostnaden
- 3) Selskapene er fellesregistrert i henhold til merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd

Ad 1)

Et ikke-avgiftspliktig selskap har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift. Holdingselskapet kan således ikke kreve fradrag for merverdiavgift for kostnader dette pådrar seg. Allikevel, etter fusjonen driver jo holdingselskapet også avgiftspliktig virksomhet. Hvis det kan påvises at fusjonskostnadene var til bruk for holdingselskapets samlede virksomhet, kan kanskje en søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør lempe noe av avgiftsbelastningen? Det er meget mulig at en slik søknad vil bli innvilget. Vilkåret er at anskaffelsen må ha direkte sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten, og det følger av retningslinjene⁹⁸ at det ved denne vurderingen må sees hen til lengde og kontinuitet på investeringsperioden.

⁹⁸ Finansdepartementets brev av 18. juni 2006, *Merverdiavgift – tilbakegående avgiftsoppgjør og forskrift nr.*

Ettersom fusjonskostnadene *ledet* til holdingselskapets oppstart med salg av administrasjonstjenester, har det formodningen mot seg at ikke noen av kostnadene er i direkte sammenheng med denne virksomheten. Takket være fusjonsomkostningene kan nå holdingselskapet drive avgiftspliktig. Forutsatt at fusjonsprosessen ikke trekker ut for lenge, og at det hele bærer preg av en samlet prosess, burde slikt oppgjør innrømmes.

Om all merverdiavgift er fradragsberettiget, er imidlertid ikke sikkert. Formålet med en slik fusjon er kanskje også å forenkle eierstrukturen i konsernet? I så fall kan fusjonskostnadene også sies å være til bruk i holdingselskapets avgiftsnøytrale virksomhet som eier (om avgiftsmyndighetene anfører dette, kommer det i hvert fall ikke som noe sjokk, jf klagesakene gjennomgått ovenfor). Det evige spørsmålet er hvor mye som er til bruk i den ene og den andre delen. Jeg tar ikke stilling til dette her.

Ad 2)

Partene avtaler at det er det overdragende selskapet som skal betale omkostningene ved fusjonen. Dette selskapet er avgiftspliktig og har fradragsrett for omkostninger som er til bruk i selskapets virksomhet med salg av administrative tjenester. Spørsmålet her blir om fusjonskostnadene kan sies å være til bruk for den avgiftspliktige driften.

Utgangspunktet for vurderingen kan igjen tas i ”overdragelse av virksomhet”-problematikken. De samme vurderingene som ble foretatt når det overtakende selskapet var avgiftspliktig, gjør seg også gjeldene i dette tilfellet. Hvordan status er i det overtakende selskapet er etter mitt skjønn irrelevant. Fradragsretten knytter seg til virksomheten i det rettssubjektet som har oppebåret merverdiavgiften det kreves fradrag for, og intet annet.

Ad 3)

En fellesregistrering (hvis mulig) i forkant av fusjonen kan gjøre saken meget enklere . Ved en fellesregistrering beror som nevnt fradragsretten på om anskaffelsen er til bruk for den

fellesregistrerte enhetens avgiftspliktige virksomhet. Avgiftsmessig spiller det således ingen rolle hvilket subjekt i fellesregistreringen som tar kostnaden og pådrar seg merverdiavgiften. Det avgjørende er at anskaffelsen er av interesse for den avgiftspliktige virksomheten i fellesregistreringen.

Hvis fusjonen gjennomføres av hensyn til eierstrukturen, og den nye struktur kan sies å komme den avgiftspliktige virksomheten med salg av administrative tjenester til gode, eventuelt til gode for noen av de andre avgiftspliktige fellesregistrerte virksomhetene, er det klart at det for noen del må innrømmes fradragsrett. Det kan imidlertid ikke sees bort i fra at omorganiseringen også er til bruk for den avgiftsnøytrale virksomheten innenfor fellesregistreringen. Eksempelvis kan det hevdes at endringer i eierstrukturen er knyttet til den avgiftsnøytrale virksomheten, og at slike endringer ikke har noen påvist virkning for den avgiftspliktige omsetningen.

3.2.6.4 Fusjon av ikke-avgiftspliktige virksomheter

Det er heller ikke upraktisk å tenke seg fusjon to ikke-avgiftspliktige selskap. I loven er en rekke virksomheter unntatt fra avgift, i tillegg til at vi har de avgiftsnøytrale virksomhetene.

Uten en fellesregistrering, vil fradragsretten for en slik fusjon være helt avskåret. Derimot *kan* det tenkes at to fusjonerende ikke-avgiftspliktige selskap innenfor samme fellesregistrering kan lede til et fradrag. Forutsetningen er imidlertid at noen av de avgiftspliktige selskapene innenfor fellesregistreringen har interesse av at de to ikke-avgiftspliktige fusjoneres. Jeg kan imidlertid ikke komme på noen slike forhold.

3.2.6.5 KMVA-2006-5620

Avslutningsvis under dette punktet kan det være interessant å se hen til en klagesak. Så vidt meg bekjent er dette den eneste klagesaken som omhandler omkostninger i forbindelse med fusjon.

Klager A AS ble registrert i avgiftsmanntallet 4 termin 2004 på grunnlag av utfakturerte administrative tjenester til en verdi av 62 000 kroner. Søknad om registrering i avgiftsmanntallet ble sendt inn samtidig som forhandlingene om fusjon med BB AS var sluttført.

I perioden 4.- til 6. termin hadde A AS fradragsført over 1,8 millioner kroner i inngående merverdiavgift relatert til fusjonsprosessen med BB AS. Avgiften ble tilbakeført av fylkesskattekontoret da det ble antatt at selskapet aldri skulle vært registrert i manntallet. På grunn av den nærmest ubetydelige omsetningen oppfylte ikke selskapet kravet til næringsvirksomhet. Selskapet påsto imidlertid å ha hatt annen omsetning av administrative tjenester i perioden, men kunne ikke dokumentere dette. Subsidiært ble tilbakeføringen begrunnet med at anskaffelsen ikke var relevant for den avgiftspliktige aktiviteten som lå til grunn for registreringen i manntallet.

Klagenemnda stadfestet enstemmig etterbergningen.

3.2.6.5.1 Vurdering

Som fylkesskattekontoret fremholder i saken, måtte det ha vært klart for ledelsen i A AS at registreringen i avgiftsmanntallet ville kunne bli av svært begrenset varighet, da søknad om registrering ble sendt inn samtidig med at fusjonsforhandlingene var sluttført.

Jeg er således enig med fylkesskattekontoret og Skattedirektoratet når det legges til grunn at selskapet egentlig aldri skulle vært registrert i avgiftsmanntallet. Det måtte være klart for ledelsen i A AS at muligheten for å drive forretningsmessig frem til oppløsningen i 6. termin ikke var tilstede da selskapet ikke hadde noen ansatte, ingen omsetning (utover de

62 000,-), samt formidable kostnader. Selskapet har dermed ikke oppfylt virksomhetsvilkåret, når ikke muligheten for å gå med overskudd foreligger.

Selskapets drift var dessuten i henhold til vedtektene angitt å være innenfor petroleumssektoren. Det ble imidlertid ikke innvunnet inntekter fra denne næringen før etter fusjonen med BB AS. Eneste dokumenterte inntekt i perioden selskapet eksisterte stammer fra det enkeltstående salget som utgjorde grunnlaget for registreringen. Det kan da subsidiært også hevdes at relevanskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd heller ikke er oppfylt. Anskaffelsen av tjenestene i forbindelse med fusjonen fremstår ikke som relevant-, eller av klar interesse for den avgiftspliktige aktiviteten som ble utført i selskapet.

Dersom selskapet hadde hatt omsetning i henhold til den bransje de oppgav i selskapsdokumentene, ville jeg ansett fusjonskostnadene som relevante da BB AS drev i samme bransje. Når imidlertid den faktiske omsetningen ikke består i petroleumsrelatert virksomhet, kan ikke det vedtektsfestede formålet legges til grunn for relevansvurderingen. På bakgrunn av den faktiske omsetningen (det ene salget) må det legges til grunn at selskapets virksomhet i realiteten var innenfor salg administrative tjenester, og det kan vanskelig sies at en fusjon med et selskap innenfor petroleumssektoren vil være av *klar interesse* for denne virksomheten.

3.2.6.6 Konklusjon – Fusjon

Ved fusjon er det sentralt hvem av de fusjonerende selskapene som pådrar seg den inngående merverdiavgiften i anledning fusjonen, hva slags avgiftsstatus det enkelte selskapet har, om selskapene er fellesregistrert og om fusjonen ansees som en overdragelse av virksomhet jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6).

Felles for alle de ovennevnte momentene er at omkostningene i forbindelse med fusjonen, og således også selve fusjonen, er nødt til å være av *klar interesse* eller relevant for den avgiftspliktige driften i selskapet (eventuelt fellesregistreringen) som pådrar seg

kostnadene. Spørsmålet er således om fusjonen kan sies å være gjort av hensyn til den daglige avgiftspliktige driften eller om fusjonen positivt tilgodekommer denne virksomheten.

En fusjon vil ofte oppfylle kravet til virksomhetsoverdragelse i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6), da den innfusjonerte virksomheten ofte fortsetter som før på den nye eierens hånd. Om ikke det legges til grunn at en overdragelse av virksomhet automatisk gir rett til fradrag (siden det er en transaksjon innenfor loven), blir vurderingen for det *overdragende selskapet* om overdragelsen gjøres av hensyn til selskapets avgiftspliktige virksomhet. Dersom det er det overtakende selskapet som står for omkostningene, gjør den generelle relevansvurderingen seg gjeldene; er dette selskapet til bruk for min bestående avgiftspliktige virksomhet?

4 Konklusjon

4.1 Innledning

I hvilken utstrekning det etter min rettsoppfatning er fradragsrett for merverdiavgift på transaksjonene som er gjennomgått overfor, fremgår i konklusjonen under hvert punkt. I dette siste og avsluttende kapitlet, skal det på bakgrunn av det ovenstående sies noe generelt om fradragsretten for transaksjonskostnader.

4.2 Kravet til tilknytning med avgiftspliktig virksomhet

Sees det hen til klagesakene gjennomgått ovenfor, er det klare fellestrekket at den avgiftspliktige driften besto i salg av administrative tjenester, samtidig som det ble drevet enten unntatt virksomhet eller avgiftsnøytral aktivitet. I samtlige klagesaker ble fradrag for merverdiavgift nektet. Således er det nærliggende å tro at verken skattekontoret eller

Skattedirektoratet vil innrømme fradrag for slike omkostninger hvis den avgiftspliktige driften består i salg av administrasjonstjenester.

Men bør det være slik; at fradragsretten for transaksjonsomkostninger er avskåret om den avgiftspliktige virksomheten består i slik omsetning? Som jeg har gitt uttrykk for ovenfor, kan det se ut som om avgiftsmyndighetene har inntatt en for restriktiv holdning ovenfor denne type virksomhet. Det er ingen grunn til å anse salg av administrasjonstjenester som noen mystisk pro-forma virksomhet. Dette er salg av avgiftspliktige tjenester på lik linje med alle andre tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven kapittel IV. Kan det fastslås at anskaffelser er til bruk i slik virksomhet, eller delvis til bruk, må fradrag innrømmes.

Har så transaksjonsomkostningene tilstrekkelig tilknytning med salget av administrative tjenester? Etter mitt skjønn; i noen tilfeller, ja. Tilknytningen med den avgiftspliktige virksomheten fremstår ikke i de gjennomgåtte sakene som rent bedriftsøkonomisk, slik det i Bowlingdommen enstemmig ble uttalt ikke var tilstrekkelig. Når Bowling 1 trekkes inn som rettskildefaktor, må rettsanvenderen ha i bakhodet at anskaffelsene i denne saken *bare* var til direkte faktisk bruk i den unntatte virksomheten. Tilknytningen til cafeteriaen var *rent* bedriftsøkonomisk. I mange av sakene gjennomgått i denne fremstillingen, er konklusjonen at anskaffelsene er til direkte bruk i *begge* virksomhetene. Således er det ikke tale om bedriftsøkonomisk tilknytning overhodet.

Spesielt i forhold til oppkjøpskostnader mener jeg dette er tilfelle. Formålet med oppkjøpet var å utvide eiendomsporteføljen samtidig som det var et mål å selge flere avgiftspliktige tjenester. Når det gjelder salget av de avgiftspliktige tjenestene, er det et faktum at oppkjøpskostnadene fremstod som en garanti for økt omsetning i avgiftspliktig virksomhet (se punkt 3.2.1.2.1, ad 2). Det må kunne sies at når man kjøper en garanti for ytterligere omsetning, at denne er til direkte bruk i den angjeldende virksomheten. At målet med å utvide eiendomsporteføljen (som knytter seg til den avgiftsnøytrale aktiviteten) er det mest fremtredende formålet, kan jeg ikke se er av avgjørende betydning.

Når anskaffelsen kan allokere til begge virksomhetene, er det tale om felleskostnader. Det gis imidlertid bare fradrag for fellesanskaffelser i den utstrekning det drives avgiftspliktig. Fradragsretten for de omhandlede kostnadene er derfor bare fradragsberettigede i henhold til omfanget av den avgiftspliktige driften, jf. bestemmelsene i forskrift nr. 18.

Nå er det imidlertid ikke slik at alle næringsdrivende som pådrar seg transaksjonsomkostninger utelukkende har avgiftspliktig omsetning bestående av administrasjonstjenester. Innledningsvis i kapittel 3.2.1, 3.2.2, og 3.2.4 er det gitt en oversikt over de situasjonene hvor jeg antar merverdiavgift på transaksjonsomkostningene er fradragsberettigede. Felles for forutsetningene lagt til grunn der er at det ikke drives delt virksomhet og at den avgiftspliktige omsetningen består i annet enn administrasjonstjenester. I de tilfellene hvor den avgiftspliktige omsetningen er mer fremtredende, vil kanskje avgiftsmyndighetene innta en annen holdning? Det får tiden vise.

4.3 Den rettskildemessige betydningen av klagenemndspraksisen

Partenes argumenter var forholdsvis like i klagesakene; av skattekontoret/Skattedirektoratet ble det hevdet at anskaffelsen av DD-undersøkelser og rådgivningstjenester enten knyttet seg til den avgiftsnøytrale- eller den unntatte virksomheten med kjøp og salg av aksjer. Anskaffelsene ble således ikke ansett som relevante for den avgiftspliktige driften med salg av administrative tjenester. Av de private aktørene ble det (litt uavhengig av transaksjonstypen) hevdet at tjenesteanskaffelsene var en forutsetning for driften med salg av administrative tjenester. Spesielt i sakene med kjøp og salg av aksjer var dette tilfellet.

At skattekontoret og direktoratet har inntatt ovennevnte holding i klagesakene, betyr ikke nødvendigvis at dette kan tas til inntekt for langvarig administrativ praksis, og således ansees som rettsskapende. Hovedbegrunnelsen er at praksis ikke er langvarig⁹⁹. Når den

⁹⁹ Hvilket er av betydning jf. Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan Helgesen, s. 233

ikke er det, er det ingen grunn til å tillegge den særskilt vekt da avgiftspliktige flest antakeligvis ikke har innrettet seg i henhold.

Det er etter mitt skjønn også et poeng at praksis kommer til uttrykk gjennom klagesaker, og ikke gjennom konkrete uttalelser, BFUer eller i merverdiavgiftshåndboken. Dersom Skattedirektoratets syn hadde kommet til uttrykk i merverdiavgiftshåndboken, ville det indikere at også de vedtak skattekontoret og -direktoratet fattet utenfor klagesakene var tilsvarende det håndboken foreskrev. At praksis ”ex-klagenemnda” angående transaksjonskostnader er fast og langvarig har vi derfor ingen konkrete holdepunkter for å hevde.

At klagenemnda stort sett har gitt staten medhold, er en indikasjon på hvordan den vil forholde seg i tilsvarende tvister, samtidig som vedtaket fungerer som en instruks for skattekontorene i fremtidige saker. Nemndas beslutninger kan derfor være av verdi for den private rettsanvenderen, da de indikerer utfallet av en eventuell tvist. For domstolene har nok praksis fra klagenemnda mindre verdi. Et søk på lovdata for ”klagenemnda for merverdiavgift” viser at verken i Høyesterett eller underrettene trekker avgjørelsene inn i rettsanvendelsesprosessen. Forvaltningsorganene føler seg nok således mer bundet av forvaltningspraksis enn det domstolene gjør.¹⁰⁰

4.4 EF-domstolens praksis som rettskildefaktor

Selv om ikke Norge på noen måte er forpliktet etter EUs skatte- og avgiftslovgiving, er det likevel en klar tendens til å se hen til hvordan avgiftsrettslige spørsmål løses i EU (i hvert fall når det gjelder finansielle tjenester)¹⁰¹. Dersom de norske avgiftsreglene avviker fra de utenlandske, kan det føre til konkurransevridninger for de næringsdrivende. På denne bakgrunn ble det i NOU 1990:11 lagt vekt på at regelverket skulle harmoniseres med

¹⁰⁰ Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5.utgave ved Jan Helgesen, s. 233

¹⁰¹ Se blant annet LB-2007-66694-Red Cats, LB-2008-97733-ABG Sundal Collier ASA/Carnegie ASA

utenlandsk rett. Dette synspunktet er også konsekvent vektlagt i forarbeidene til senere regelendringer, blant i annet merverdiavgiftsreformen fra 2001¹⁰².

I drøftelsene ovenfor har jeg kommet til at det ikke er rettsgrunnlag for å trekke slutningen om at NOU 1990:11 og merverdiavgiftsreformen av 2001 også tok sikte på å harmonisere fradragsretten. Rettsregler i EU angående dette kan dermed ikke ansees som retningsgivende, men kan tjene som veiledende på uklare områder i norsk merverdiavgiftsrett.

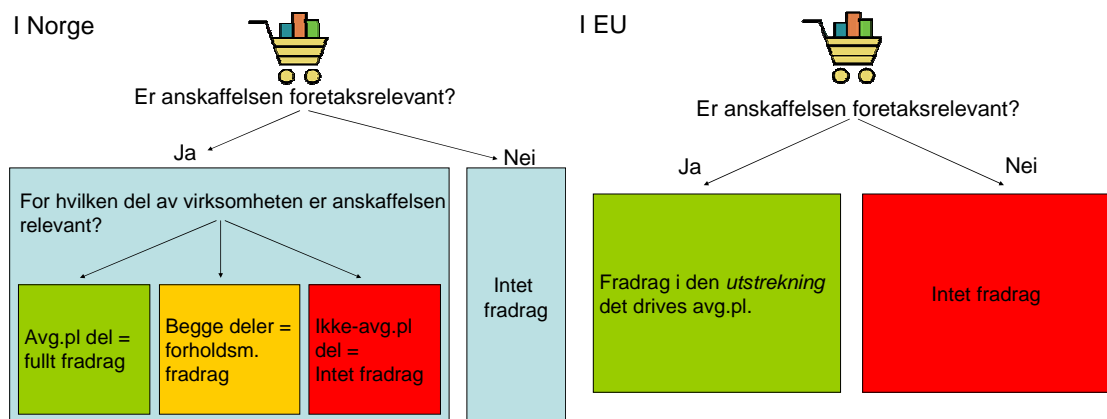
I EU har man uansett en annen tilnærming til fradragsrett for transaksjonsomkostninger enn man har i Norge. I EU ansees kostnader i forbindelse med omorganisering av virksomhet som direkte henførbare til den samlede virksomheten, og er av den grunn fradragsberettigede i den grad det drives avgiftspliktig. I *Cibo-dommens*¹⁰³ slutning punkt 2, ble det uttalt at:

”Udgifter, som et holdingselskab har afholdt til forskellige tjenesteydelser, som det har erhvervet i forbindelse med overtagelse af kapitalandele i et datterselskab, indgår i dets generalomkostninger og har således i princippet en **direkte og umiddelbar tilknytning til dets samlede økonomiske virksomhed** [min uthev.]. Hvis holdingselskabet således udfører såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, følger det af artikel 17, stk. 5, første afsnit, i sjette direktiv 77/388, at det alene kan fradrage den del af merværdiafgiften, **der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner** [min uthev.]”

Her ser man at EF-domstolen ikke uttrykkelig vurderer tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten slik det skal gjøres i Norge. Domstolen forutsetter at disse kostnadene er relevante for den avgiftspliktige omsetningen, siden kostnaden er relevant for foretaket som sådan. Forskjellen mellom EF-domstolens praksis og Norsk praksis kan illustreres slik:

¹⁰² Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.6

¹⁰³ Dansk versjon



Da det er sikker rett at man i Norge må vurdere tilknytningen med den avgiftspliktige virksomheten, og ikke bare virksomheten som sådan, er forskjellen i fremgangsmåten fremtredende. Etter min oppfatning kan man ikke harmonisere disse rettsreglene ved å tolke EUs praksis på en annen måte, for eksempel tolke fremgangsmåten i EU utvidende og legge til grunn at det i realiteten *blir* foretatt en relevansvurdering for den avgiftspliktige virksomheten. Til det er rettsreglene på et fundamentalt punkt *for* forskjellige. Her må man etter mitt skjønn bruke lex-superior prinsippet og sette til side rettsregler av lavere rang. Da internasjonal praksis er av lavere rang enn norske rettskilder, går den norske rettsregelen foran regelen de internasjonale rettskildene stiller opp. Resultatet blir at fradragsretten vurderes på bakgrunn av tilknytningen med den avgiftspliktige virksomheten, og ikke på bakgrunn av virksomheten som sådan.

5 Litteraturliste

5.1 Lærebøker

Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 3. utgave, Oslo 2009

Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 2. utg., Oslo 2005
Gjems-Onstad/Kildal, *MVA Kommentaren*, 3. utgave, Oslo 2005
Gjems-Onstad/Kildal, *MVA Kommentaren*, 1. utgave, Oslo 2001
Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan Helgesen
Fredrik Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 5. utgave, Oslo 2005
Fredrik Zimmer, *Bedrift, Selskap og Skatt*, Oslo 2006
Torstein Eckhoff, Eivind Smith, *Forvaltningsrett*, 8. utgave, Oslo 2006
Henrik Stensgaard, *Fradragsrett for merværdiavgift*, 1. utgave, Randers 2004
Yngvar Engelstad Solheim, Trygve Holst Ringen, *Etablering av Virksomhet – avgiftsmessige konsekvenser*, 1. utgave, Oslo 2004
Merverdiavgiftshåndboken 5. utg. 2007
Lignings ABC 27. utg. 2005

5.2 Artikler

Trond Ingebrigtsen, Sebastian Brodtkorb, *omorganisering av virksomhet – avgiftsmessige konsekvenser*, Revisjon og Regnskap, 04/2009
Maria Nerlien Gjelsnes, *Fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser*, Revisjon og Regnskap 08/2008
Bjørnar Elverhøy Michaelsen og Marit Bonnevie Wollebæk, *Corporate finance-tjenester og merverdiavgift*, Revisjon og Regnskap, 05/2009
Thorbjørn Grindhaug, *Due diligence: kritisk suksessfaktor i en transaksjonsprosess*, Revisjon og Regnskap 06/2009
Jan Kolbjørnsen, *Fradragsretten for fellesanskaffelser*, Revisjon og Regnskap 06/2009
Jim Küger Olsen og Eivind Bell Saxegaard, *Ad lovtolkning på avveier*, Revisjon og Regnskap, 05/2009
Ole Gjems Onstad, *Omgåelse og merverdiavgift*, Skatterett 02/2009
Frode Heggedal Larsen, Trond Larsen, John Killengren, *Gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område*, Revisjon og Regnskap 01/2000 og 02/2000

5.3 Uttalelser, skriv BFU etc.

BFU 21/06

BFU 1807, *Frivillig registrert utleiers fradragrett for transaksjonsomkostninger ved kjøp av eiendommer og/eller eiendomsselskap*

BFU 45/08, *Merverdiavgiftsrettslige konsekvenser ved fisjon og fellesregistrering*

Sivilombudsmannens årsmelding - Somb-2008-65

Skattedirektoratets skriv til skattekontorene av 25.06.2009, *Fradragrett for inngående merverdiavgift – Fellesanskaffelser*

Skattedirektoratets skriv av 26. september 2005, *fradragrett for inngående merverdiavgift etter Hunsbedt- og Porthuset-dommene.*

Oslo FSKs skriv til Advokatfirmaet Schjødt av 15.01.2007

Skattedirektoratets brev av 30. januar 2002 (Inntatt i Revisjon og regnskap 2/2002)

Skattedirektoratets uttalelse av 30.juni 2003 (kommentert av Skattedirektoratet i Revisjon og Regnskap 7/2003)

Skattedirektoratets uttalelse av 23. april 2008, *Endring av retningslinjene for tilbakegående avgiftsoppgjør*

AV 1995-7

Finansdepartementets brev av 18. juni 2006, *Merverdiavgift – tilbakegående avgiftsoppgjør og forskrift nr. 80*

Skattedirektoratets brev av 18. november 2008 til Skatt Nord, *Spørsmål om fradragrett for et AS sitt kjøp av konsulenttenester ifbm. kjøp av aksjer i et annet AS for å bli fellesregistrert*

Skattedirektoratets uttalelse av 23. april 2008, *merverdiavgift og konkurs*

5.4 Øvrige kildehenvisninger

5.4.1 Lover

Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66

Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58

Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108

Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44

Lov om allmennaksjeselskap av 13 juni 1997 nr. 45

EUs Merverdiavgiftsdirektiv – 2006/112 EØF

5.4.2 Forarbeider

NOU 1990:11

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

Ot. prp. nr. 2 (2000-2001)

Ot.prp. nr. 76 (2008 – 2009)

5.4.3 Høyesterettspraksis

Rt. 1985 s. 93 - Sira Kvina

Rt. 2001 s. 1497 - Norwegian Contractors AS

Rt. 2003 s. 1821 - Hunsbedt Racing AS

Rt. 2005 s. 951 - Porthuset AS

Rt. 2008 s. 932 - Bowling 1 Strømmen AS

Rt. 2008 s. 939 - Tønsberg Bolig AS

Rt. 1994 s. 1064 - Inntektsskatt

Rt . 1988 s. 319 - Ringnes

Rt. 2004 s. 738 - P4

Rt. 2003 s. 1233

Rt. 2006 s. 1573

Rt. 2005 s. 1409

Rt. 2006 s. 1199 - Nagel Erichsen

Rt. 2008 s. 1510 – Reitan

HR-2009-708-U (Sundal Collier/Carnegie)

5.4.4 Underrettspraksis

LB-2008-97733 - Sundal Collier Holding ASA/Carnegie ASA

LB-2007-66694 – Red Cats

LB-2004-9242 – Defa AS

LA-2007-150632 - Kristiansand dyrepark

08-180719TVI-KISA/02 – Rasmussengruppen AS

5.4.5 Klagesaker

KMVA-2009-6309

KMVA-2007-6042

KMVA-2008-6229

KMVA-2005-5487

KMVA-2009-6296

KMVA-2006-5620

5.4.6 Internasjonal praksis

C-235/00 – CSC

C453/05 – Folker Ludwig

C-16/00 – Cibo Participations

C-4/94 – BLP group

C408/98 – Abbey National

C98/98 – Midland Bank

C-465/03 – Kretztechnik

C-333/91 – Sofiam

Regeringsrättens dom av 16. mai 2006 (nr. 1337-04)

5.4.7 Websider

<http://www.oslobors.no/Oslo-Boers/Notering/Notering-av-aksjer-og-egenkapitalbevis>

5.5 Illustrasjoner og figurer

Samtlige figurer er laget av kandidaten i MS PowerPoint.

