

Holdingselskapers fradragrett for merverdiavgift på transaksjonskostnader

- ved oppkjøp av eiendomsselskaper

Ola Knapp Pedersen

Masteroppgave i Rettsvitenskap. Desember 2017



Innholdsfortegnelse

1. Innledning og redegjørelse av problemstilling og tema.....	5
1.1 Tema og problemstilling.....	5
1.2 Problemstillingens aktualitet i praksis.....	6
1.2.1 Forskjellige former for eiendomserverv.....	6
1.2.2 Egenoppføring.....	6
1.2.3 Direkte kjøp av ferdig utbygget eiendom.....	7
1.2.4 Kjøp av aksjene i eiendomsselskap.....	7
1.2.5 Holdingselskap.....	8
1.3 Definisjoner.....	8
1.4 Frivillig registrert leieforhold som vilkår for omsetning og ramme for oppgaven.....	9
1.4.1 Merverdi- og nøytralitetsprinsippet.....	10
1.5 Rettskilder og metode.....	11
1.5.1 Metode.....	11
1.5.2 Rettskilder.....	12
2. Objektive vilkår for fradrag.....	14
2.1 Registrering i merverdiavgiftsregisteret som alminnelig vilkår for fradragsrett.....	14
2.2 Vilkår for registrering.....	15
2.2.1 Registreringsplikt ved omsetning over 50.000 kroner.....	15
2.2.2 Omsetning.....	15
2.3 Holdingselskaper og avgiftspliktig omsetning.....	16
2.3.1 Omsetning av aksjer.....	17
2.4 Rett til forhåndsregistrering.....	18
2.5 Fellesregistrering som alternativ for ordinær registrering.....	19
2.5.1 Eiervilkåret.....	19
2.5.2 Samarbeidsvilkåret.....	19

2.5.3	Rettsvirkninger av fellesregistreringen	21
2.5.4	Tilknytningskrav	21
2.5.5	Fradragsrett for fellesregistreringen	22
3.	Subjektive vilkår for fradrag	25
3.1	Hovedregel for fradragsrett i mval. § 8-1	26
3.1.1	Bruksvilkåret	26
3.1.2	Formål og hensyn bak retten til fradrag	26
3.2	Domstolskapte vilkår for retten til fradrag	27
3.3	Kostnader «til bruk» i virksomheten	28
3.3.1	«Relevanskravet»	28
3.3.2	«Nær og naturlig sammenheng»	30
3.3.3	Fradrag ved avgiftsunntatt omsetning	31
3.3.4	Fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp av aksjer	34
3.3.5	Har en fellesregistrering rett til tilbakegående avgiftsoppgjør?	43
3.3.6	Forhåndsregistrering	49
3.3.7	Forutgående fellesregistrering med annet avgiftspliktig subjekt	50
3.4	Tilpasningsmuligheter ved eiendomserverv	52
3.4.1	Fradrag ved fusjon?	52
3.4.2	Forutgående registrering	52
4.	Taler symmetrihensyn for likebehandling av erverv av fast eiendom direkte, og erverv av aksjer i eiendomsselskap?	53
5.	Avsluttende bemerkninger	56
6.	Kildeliste	1
6.1	Litteraturregister	1
6.2	Domsregister	1
6.3	Lov- og forarbeidsregister	2

6.3.1	Lover	2
6.3.2	Forarbeider	2
6.4	Forhåndsuttalelser, instruksjer, vedtak og rundskriv m.v.....	2
6.5	Nettbaserte artikler	3

Til min alltid nysgjerrige og kunnskapssøkende Morfar.

1. Innledning og redegjørelse av problemstilling og tema.

1.1 Tema og problemstilling

Hovedproblemstillingen er om holdingselskaper kan få fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved oppkjøp av eiendomsselskaper.

Problemstillingen er særlig aktuell i lys av Høyesterettsdommen om Skårer Syd Holding fra oktober i år.¹ Spørsmålet for Høyesterett var om holdingselskapet kunne få fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved oppkjøp av et eiendomsselskap som hadde avgiftspliktig utleievirksomhet. Dommen var enstemmig og fradrag ble ikke gitt.

Med «transaksjonskostnader» menes i denne sammenheng de utgifter et selskap har til advokater, meglere og andre tilretteleggere i en ervervsprosess. Problemstillingens kjerne er om selskaper uten avgiftspliktig omsetning som ikke er tidligere registrert i merverdiavgiftsregisteret, kan få fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader.

Oppgaven vil først behandle lovens objektive vilkår for fradragsrett isolert, som i det vesentlige omhandler de vilkår ethvert selskap må oppfylle for å kunne registreres i merverdiavgiftsregisteret. Registrering er en absolutt forutsetning for å kunne få fradrag for merverdiavgift, se oppgavens kapittel 2.2.1. Årsaken til at de objektive vilkårene vies en del plass er at selskaper uten avgiftspliktig omsetning i utgangspunktet ikke oppfyller vilkårene.

Hovedtyngden av oppgaven vil omhandle de subjektive vilkår for fradrag, herunder bruksvilkåret i loven og tilknytningskriteriene, som blant annet omhandler hvor relevant og naturlig en anskaffelse må være for virksomheten, for å få rett til fradrag for merverdiavgift.

Det er hovedsakelig i rettspraksis utviklingen og grensedragningen for lovens subjektive vilkår har skjedd. Oppgaven tar sikte på å redegjøre for den materielle rettsutviklingen. Det vil videre drøftes om loven, systembetraktninger, momenter i rettspraksis og reelle hensyn åpner for fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader, i lys av, men også på tross av resultatet i Skårer Syd-dommen. Faktiske og rettslige momenter som kan gi grunnlag for fradragsrett vil således drøftes uavhengig av resultatet i dommen.

¹ HR-2017-1851-A

1.2 Problemstillingens aktualitet i praksis

1.2.1 Forskjellige former for eiendomserverv

Holdingselskaper har i praksis tre valg av ervervsform ved kjøp av næringsseiendom som er ment for, eller allerede har, avgiftspliktig utleievirksomhet. Det virker hensiktsmessig å se på de ulike ervervsformer for å belyse hvordan problemstillingen ved kjøp av aksjene i eiendomsselskap aktualiseres, og avgrenses mot de andre ervervsformene.

1.2.2 Egenoppføring

For det første kan et selskap stiftes, kapital skytes inn og en tomt erverves av selskapet selv. Her vil det påløpe dokumentavgift til staten på 2.5 % av kjøpesummen.² Dokumentavgiften er en kostnadsfaktor ved denne form for eiendomserverv som utgjør en likviditetsbelastning.

Ved egenoppføring av bygg på den ervervede tomt kan selskapet la seg forhåndsregistrere i merverdiavgiftsregisteret hvis betydelige investeringer er gjort, eller når selskapet ser at omsetningen i nær tid kommer til å passere 50.000 kroner. Det følger av ny rettspraksis at utleieselskapet må ha klare leieavtaler avgrenset til utleieareal, identifisert leietaker og fastsatt overtakelsesdato for å få godkjent frivillig registrering etter mval. § 2-3 første ledd, før bygget er oppført.³ Dersom selskapet frivillig registreres med leietakerne medfører det at selskapet løpende kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring av bygget.

Selskapet kan også la seg registrere senest tre år etter merverdiavgiften påløp i forbindelse med byggingen, for eksempel når selskapet får en avgiftspliktig leietaker. Det kan da søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør etter mval. § 8-6, for inngående merverdiavgift på anskaffelser så lenge disse knytter seg til utleielokalene underlagt frivillig registrering.

I denne situasjonen er selskapet ikke et «holdingsselskap». Selskapet er her et driftsselskap som direkte eier, forvalter og driver en avgiftspliktig utleievirksomhet. I denne situasjonen er det også fradragsrett for påløpt merverdiavgift på transaksjonskostnader, altså advokat, revisor og meglertjenester som påløper i forbindelse med prosjektering, kjøp og utbygging.

² Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2017. Kap. 5565 post 70, § 1.

³ HR-2017-1948-A

1.2.3 Direkte kjøp av ferdig utbygget eiendom

For det andre kan et selskap stiftes, kapital skytes inn og et næringsbygg erverves. Her påløper dokumentavgift til staten på 2.5 % av kjøpesummen, igjen en likviditetsbelastning.

Også her vil selskapet som kjøper næringseiendom bli et direkte driftsselskap som ved egenoppføring. Under forutsetning at selskapet får leid ut eiendommen under ordningen med frivillig registrering, som omtales i kapittel 1.4, vil et slikt selskap få fradrag for blant annet transaksjonskostnader så lenge de knytter seg til virksomheten med avgiftspliktig utleie.

1.2.4 Kjøp av aksjene i eiendomsselskap

En tredje måte å erverve eiendom på er å opprette et holdingselskap og erverve aksjer i et driftsselskap som allerede eier og leier ut næringseiendom til en frivillig registrert leietaker.

I dette tilfellet påløper det ingen dokumentavgift ved kjøpet, da eiendommen i seg selv ikke avhendes, men aksjene i selskapet som eier eiendommen. Dette er en likviditetsmessig gunstigere ervervsform for holdingselskapet som slipper å betale dokumentavgift til staten på 2.5 % av kjøpesummen.

En annen grunn til å erverve aksjer i et selskap som driver avgiftspliktig omsetning, i stedet for eiendommen direkte eller å bygge selv, er blant annet at eier slipper å etablere drift dersom det allerede er registrerte leietakere i lokalene til driftsselskapet. Som avklart i Skårer Syd-dommen, er et negativt moment ved dette valget at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader for selskaper som ikke er registrert før aksjekjøpet.

At fradrag ikke gis kan medføre en utilsiktet konkurransedreining for den enkelte avgiftspliktige leietaker, som presumptivt må betale høyere leiepriser på grunn av at avgiften blir en kostnad i utleiers virksomhet. Denne kostnaden er med i grunnlaget for den utgående merverdiavgift på husleien. Denne effekten har i teori betegnelsen «kaskadeeffekt» fordi kostnadene øker for hvert ledd.⁴ Resultatet er høyere leieutgifter for leietaker, som følgelig må øke prisene på varer og tjenester, en faktor som svekker konkurransekraften.

En rettspolitisk betraktning som bidrar til oppgavens aktualitet, er at fradragsnekt kan være en begrensning av fri næringsutøvelse, både for eiendomsselskaper og leietakere.

⁴ Gjems-Onstad. Lærebok i merverdiavgift. 5. utgave Oslo 2017 side 32-33.

1.2.5 Holdingselskap

Et vanlig holdingselskap skiller seg fra et driftsselskap på flere måter. Holdingselskaper eier ofte aksjer i avgiftspliktige driftsselskap. At holdingselskapet eier aksjene medfører ikke registreringsplikt. Dette er aktuelt fordi problemstillingen er avgrenset til selskaper som ikke er registrert i mva-registeret, slik som holdingselskap. Problemstillingen vil kunne omfatte andre selskaper enn holdingselskap, dette omtales videre i kapittel 2.3.

1.3 Definisjoner

I merverdiavgiftsloven 19. juni 2009 nr. 58 (heretter merverdiavgiftsloven eller mval.) § 1-1 jf. § 3-1 fremgår virkeområdet til- og hovedregelen i merverdiavgiftsloven.

«Denne loven gjelder merverdiavgift. Merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester.»

I følge mval. § 3-1 skal

«Det (...) beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester.»

Ordlyden er lite avgrenset. Utgangspunktet er at all form for omsetning, uttak, import og tjenester som leveres mot en motytelse er avgiftspliktig. Regelen er uttrykk for hovedregelen om at det skal beregnes merverdiavgift ved salg av enhver vare og enhver tjeneste.

I mval. § 1-2 første ledd beskrives det geografiske virkeområdet for merverdiavgiftsloven som «merverdiavgiftsområdet».

I annet ledd defineres merverdiavgiftsområdet slik;

«Med merverdiavgiftsområdet menes det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.»

Problemstillingen er avgrenset til merverdiavgiftsområdet.

I mval. § 1-3 bokstav a, b og c fremgår tre viktige begreper i merverdiavgiftsretten som er relevante for oppgaven.

a) «omsetning [er] levering av varer og tjenester mot vederlag»

b) «varer [er] fysiske gjenstander, herunder fast eiendom (...).»

c) «tjenester [er] det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b (...).»

1.4 Frivillig registrert leieforhold som vilkår for omsetning og ramme for oppgaven

Hovedregelen om merverdiavgift og fast eiendom følger av mval. § 3-11 første ledd, hvor det fremgår at

«Omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra loven».

Utleie av fast eiendom er etter dette i utgangspunktet unntatt loven.

I mval. § 3-11 andre ledd bokstav k. fremgår et unntak fra hovedregelen om utleie av fast eiendom, med henvisning til § 2-3 første ledd.

I § 2-3 første ledd fremgår det at

«Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg, kan frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom bygget eller anlegget brukes

a) i virksomhet som er registrert etter denne loven»

Det følger av ordlyden at ordningen er frivillig. Et grunnleggende vilkår er at utleier må være næringsdrivende, og etter bokstav a) må vedkommende leietaker drive virksomhet som er registrert i merverdiavgiftsregisteret.

Bestemmelsen hjemler at næringsseiendom kan leies ut med merverdiavgift på husleien, til avgiftspliktige næringsdrivende. Det vil si at utleier fakturerer leietaker med utgående merverdiavgift på husleien og at leietaker får inngående merverdiavgift i sin virksomhet.

I mval. § 1-3 første ledd, bokstavene e) og f) defineres utgående merverdiavgift som;
«merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak» og at
«inngående merverdiavgift [er] merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel»

For det første medfører ordningen at selskapet som leier ut kan trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser til utleievirksomheten i den utgående merverdiavgift. For det andre betyr det at den næringsdrivende som leier eiendommen får inngående merverdiavgift på husleien. Vedkommende virksomhet kan på sin side føre denne inngående til fradrag i sin utgående merverdiavgift.

Hovedhensynet bak ordningen med frivillig registrering av forarbeidene til gamle merverdiavgiftslov.⁵ Her fremgår det at;

«(...) [Storvik] Utvalget påpekte at dagens regelverk fører til skjult avgiftsbelastning for leietakere som driver avgiftspliktig virksomhet i leide lokaler. Dette fordi utleier ikke kan føre inngående merverdiavgift av driftsomkostninger til fradrag, og at merverdiavgiften derfor blir en omkostning som inngår i leievederlaget.»

Som drøftet i innledningen vil merverdiavgift på transaksjonskostnader, som ikke kommer til fradrag, være en utgift for et holdingselskap som eier eiendomsselskapet. Så lenge holdingselskapets eneste virksomhet består i å eie aksjer i driftsselskapet vil denne utgiften overføres fra utleier til leietakerne gjennom økt leievederlag. Dette medfører en uønsket konkurransevridning for både utleier og leietaker, en vridning som er i strid med lovens intensjon, og som det følger av forarbeidene at merverdiavgiften ikke skal være årsak til.

Hovedhensynet bak ordningen er å unngå den nevnte kaskadeeffekt ved at utleier kan føre inngående merverdiavgift til fradrag i utgående avgift. Som nevnt over medfører dette at merverdiavgiften ikke utgjør en kostnad for utleier. Dette betyr at leietakeren ikke blir fakturert husleie der merverdiavgiften er en del av beregningsgrunnlaget. At leietaker får fradrag likestiller leietakere med andre registrerte næringsdrivende som eier næringseiendom selv, som kan føre merverdiavgift på utlegg i forbindelse med eiendommen til fradrag.

1.4.1 Merverdi- og nøytralitetsprinsippet

Merverdi- og nøytralitetsprinsippet er styrende for reglene om frivillig registrering.

Merverdiavgift belastes på merverdien en vare eller tjeneste tilføres i et omsetningsledd. Det er et viktig prinsipp at avgiften ikke utgjør en del av avgiftsgrunnlaget. Dette følger klart av hovedregelen om beregningsgrunnlaget i mval. § 4-1 første ledd.

«Ved omsetning av varer og tjenester er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften vederlaget, herunder tilskudd som utgjør en del av prisen på varen eller tjenesten. Selve merverdiavgiften regnes ikke med i beregningsgrunnlaget.»

⁵ Ot.prp. nr.2 (2000-2001) side 148

Se også om kaskadeeffekter omtalt over i kapittel 1.2.4 og kapittel 1.4. Kaskadeeffekten vil, uten regelen i § 2-3 første ledd, medføre at avgiften ikke kommer til fradrag for eier av bygget. Avgiften utgjør dermed en kostnad for utleier, og blir med i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften på husleien. Slik avgiftskumulasjon medfører for leietaker økte leiepriser. Avgiften virker i dette tilfellet ikke nøytralt for de næringsdrivende, som er formålet med fradragsretten generelt, og spesielt ordningen med frivillig registrering av leieforhold. Situasjonen kommer antakelig på kant med bestemmelsen i mval. § 4-1.

Nøytralitetsprinsippet er styrende for ordningen med frivillig registrering. Når fradrag gis til eier av eiendommen medfører det som nevnt at merverdiavgiften ikke blir en kostnad i utleiers virksomhet, og at avgiften virker nøytralt for begge næringsdrivende siden også den frivillig registrerte leietaker får fradrag for inngående avgift på leievederlaget.

1.5 Rettskilder og metode

1.5.1 Metode

Metodisk er det noen særskilte momenter som skiller seg fra den alminnelige juridiske kildelære. Merverdiavgiftsretten er et relativt ungt rettsområde med lite forskning og litteratur. Flere av kildene er utarbeidet og skrevet av mange av de samme forfattere, som beskrevet nedenfor. Jeg omtaler i det videre de *særegne* metodiske elementene som gjør seg gjeldende. Eckhoff og Nygaards *alminnelige* rettskildelære omtales ikke ut over at de er styrende for rettsanvendelsen i denne avhandlingen.

Mye av rettspraksisen på området gjelder gamle merverdiavgiftslov av 1969 (LOV-1969-06-19-66). Loven ble opphevet ved ny merverdiavgiftslov av 2009 (LOV-2009-06-19-58). Som det fremgår i ny rettspraksis, er både eldre rettspraksis samt forarbeider til den gamle loven fremdeles relevante i bedømmelsen av merverdiavgiftsspørsmål.⁶

1.5.1.1 Selvdeklarerer

Merverdiavgiftsretten er basert på såkalt selvdeklarerer. Det vil si at det er de næringsdrivende selv som har ansvaret for å rapportere riktige opplysninger til avgiftsmyndighetene. Den enkelte næringsdrivende må ha kontroll på sin egen omsetning,

⁶ HR-2017-1851-A avsnitt 27

både inngående og utgående, fordi selvdeklarasjon medfører at det er de avgiftspliktige som krever inn merverdiavgiften på vegne av staten. Dette fordrer enkle, klare og forutberegnelige regler som vanlige næringsdrivende skal kunne forstå og anvende.

Staten ved skatte- og avgiftsmyndighetene utfører i det vesentlige en kontrollfunksjon, noe som også medfører at det er strengt sanksjonert ikke å følge reglene. Oppdagelsesrisikoen er trolig relativt lav og potensiell gevinst/besparelse ved avgiftsunndragelse er høy.⁷

Aktsomhetsnormen er derfor streng, også mindre avvik, alternative synspunkter og tilsynelatende unnskyldelige misforståelser av regelverket straffes strengt, gjerne med tilleggsavgift.⁸ Dersom reglene hadde vært for skjønsmessig utformet, eller at det ble tillatt for stort rom for tolkning ville det kunne føre til mye rettsprosess og et ineffektivt avgiftssystem. Gode grunner taler derfor for en restriktiv forståelse av avgiftsreglene.

Et moment som også taler for en streng etterlevelse av lovverket, er at næringsdrivende har anledning til å be skattedirektoratet om en bindende forhåndsuttalelse dersom tvil skulle oppstå. Mer om forhåndsuttalelser i kapittel 1.5.2.1.

1.5.2 Rettskilder

Et viktig hjelpemiddel til praktisk bruk, så vel som i oppgaven her, er Merverdiavgiftshåndboken som utgis i ny utgave hvert år av Skattedirektoratet og Skatteetaten. For næringsdrivende vil håndboken gi veiledning om hvordan staten forholder seg i de ulike rettsspørsmål på området. Boken skal ifølge forordet gi uttrykk for gjeldende rett og et forutberegnet rammeverk som næringsdrivende kan innrette seg etter.⁹

Dersom en næringsdrivende utfordrer de syn som kommer til uttrykk i håndboken er det på egen risiko. Likevel er det på det rene at staten har tapt mange saker i Høyesterett.¹⁰ At avgiftspliktige næringsdrivende har utfordret statens syn i spørsmål om merverdiavgift har gitt grunnlag for reell og positiv rettsutvikling på området.

⁷ Innst.182 S (2011-2012) Riksrevisjonens undersøkelse av reorganiseringen av skatteetaten. Avsnitt 1.3.1

⁸ HR-2017-1851-A avsnitt 65

⁹ Skattedirektoratet, Merverdiavgiftshåndboken 13 utgave Oslo 2017 side 33.

¹⁰ Særlig omtale av dette i «Merverdiavgift i et nøtteskall» av Ole Gjems-Onstad

En annen praktisk rettskilde er merverdiavgiftskommentaren. Dens rettskildemessige vekt må kunne sidestilles med alminnelig juridisk litteratur, da den som navnet indikerer er en kommentar om rettsområdet. Forståelsen som presenteres baserer seg på de mer autoritative rettskildene som lovttekst, forarbeider og Høyesterettsavgjørelser men også underrettspraksis.

Det fremgår i forordet at kommentarutgaven «(...) representerer en juridisk tilnærming som i noen grad vil kunne avvike fra avgiftsmyndighetenes tilnærming (...)».

Kommentaren er skrevet av ledende personer på merverdiavgiftsområdet. Professor i skatterett Ole Gjems-Onstad, siviløkonom og statsautorisert revisor Tor S. Kildal og partner i Arntzen de Besche, advokat med møterett for Høyesterett - Cecilie Aasprong Dyrnes, med flere.

Mye rettspraksis stammer fra klagenemnda for merverdiavgift. Avgjørelsene er konkrete men utpensler også rammer som næringsdrivende retter seg etter, i likhet med bindende forhåndsuttalelser som nevnes i fortsettelsen. I tråd med alminnelig rettskildelære vil lengre og entydig avgiftspraksis kunne tillegges sterkere vekt enn enkeltavgjørelser.

Et interessant moment er at det finnes lite eller ingen tilgjengelig informasjon for hvor lenge en positiv praksis kan ha blitt godkjent av de enkelte skattekontor, ut over det som fremgår i bindende forhåndsuttalelser. I teorien kan en positiv praksis pågå over lengre tid, helt til en sak kommer opp for skatteklagenemnda eller øvrige instanser der fradrag blir nektet. Dette kan gjøre det vanskelig for avgiftspliktige å innrette seg.

1.5.2.1 Bindende forhåndsuttalelse

Skattedirektoratet publiserer også bindende forhåndsuttalelser (ofte forkortet til BFU).

Skatte- og avgiftspliktige kan sende inn konkrete spørsmål for å få en bindende uttalelse om statens synspunkter på en gitt problemstilling. Slik kan den avgiftspliktige innrette seg etter- og gjennomføre sin ønskede aktivitet i viten om at avgiftsreglene blir fulgt. Mange av disse uttalelsene offentliggjøres og er tilgjengelige som rettleiding av andre som opplever usikkerhet rundt samme problemstilling.

Den rettskildemessige vekten av en BFU rekkes ut over den enkelte som blir rettleidet, men uttalelsene utgjør naturlig nok ikke en prinsipielt sterk rettskilde. Dette har sammenheng med at problemstillingene som besvares er veldig konkrete og ofte svært detaljerte.

Likevel taler alminnelige rettsgrunnsetninger for at like tilfeller skal vurderes likt. En næringsdrivende som opplever eksakt samme problemstilling som beskrevet i én BFU kan trolig innrette seg i god tro, såfremt rettsstillingen for øvrig er den samme. Enkelte uttalelser har blitt trukket tilbake i ettertid.¹¹ Det er derfor hensiktsmessig å ha dialog med skatteetaten og selv benytte muligheten til å be om en uttalelse ved tvil.

Den rettskildemessige betydningen av en BFU er mest relevant ved vurderingen av om tilleggsavgift skal idømmes eller ikke. Den avgiftspliktige kan slippe tilleggsavgift hvis vedkommende har handlet i tråd med, eller innrettet seg etter en BFU.

Betydningen må likevel ikke overdrives. I dommen om Skårer Syd Holding¹² hevdet den avgiftspliktige å ha lagt avgjørende vekt på en BFU, uten å bli hørt med det i spørsmålet om tilleggsavgift, fordi uttalelsen ikke hadde skapt en entydig nok praksis¹³.

2. Objektive vilkår for fradrag

2.1 Registrering i merverdiavgiftsregisteret som alminnelig vilkår for fradragsrett

I fortsettelsen vil det først redegjøres det for hvilke objektive, og eventuelt alternative vilkår som må eller kan oppfylles for å få fradragsrett for merverdiavgift på transaksjonskostnader, ved oppkjøp av aksjene i eiendomsselskaper. Deretter vil de subjektive betingelsene i merverdiavgiftsloven som kan lede til fradragsrett gjennomgås fra kapittel 3 i oppgaven.

Hovedregelen om fradrag for merverdiavgift er mval. § 8-1 første ledd hvor det fremgår at

¹¹ Skattedirektoratets fellesskriv til skattekontorene av 20. desember 2016

¹² Hr-2017-1851

¹³ Bindende forhåndsuttalelse 20. april 2007[BFU 18/07] og HR-2017-1851 avsnitt 47-48.

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

En naturlig forståelse av ordlyden er at det kun er registrerte subjekter som kan få rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Vilkåret er ufravikelig.

Det er etter dette naturlig å gå inn på hvilke vilkår som må være oppfylt for at en virksomhet kan eller må bli registrert i merverdiavgiftsregisteret.

2.2 Vilkår for registrering

Det følger av overskriften til merverdiavgiftslovens kapittel 2 at det kan foreligge både registreringsplikt og registreringsrett. Vilkårene for og virkningene av de forskjellige rettsstillingene skal gjennomgås i det følgende.

2.2.1 Registreringsplikt ved omsetning over 50.000 kroner

I mval. § 2-1 første ledd fremgår det at

«Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50.000 kroner i en periode på tolv måneder.»

Utgangspunktet som følger av loven er at dersom en næringsdrivende omsetter for over 50.000 kroner i en tolv månedersperiode, så plikter selskapet å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret. Vilkåret er som beskrevet at omsetningen «er omfattet av loven».

Hvilken omsetning som er avgiftspliktig følger av mval. § 3-1 som vist over. Unntak fremgår i mval. kapittel 3.

2.2.2 Omsetning

Omsetning er normalt betegnet som salgsinntekter, før fradrag for produksjonskostnader eller anskaffelseskostnader på varer og tjenester. Som nevnt over fremgår det av mval. § 1-3 bokstav a, at omsetning er levering av varer og tjenester mot vederlag.

Ifølge store norske leksikon¹⁴ er

«Omsetning, kjøp og salg av varer, fast eiendom og tjenester og nominelle fordringer av alle slag.»

Det må, for at det skal være tale om omsetning i lovens forstand, skje en levering mot vederlag. Som det fremgår av teori¹⁵ er vederlaget som regel penger, men også byttehandler omfattes av omsetningsbegrepet.

Omsetning er det for eksempel også i det tilfelle en snekker gjør oppdrag uten profitt, og selv har utlegg større enn den utfakturerte regning. Omsetningen måles altså ikke etter det økonomiske resultatet av utført arbeid. Det vil si at en bedrift som for eksempel selger snekkertjenester for mer enn 50.000 kroner har passert terskelen for merverdiavgiftspliktig omsetning, selv om snekkerens egne utlegg til materialer og lønn er 55.000 kroner.

Vedkommende vil etter en slik transaksjon være registreringspliktig jf. mval. § 2-1 jf. § 3-1.

2.3 Holdingselskaper og avgiftspliktig omsetning

For selskaper uten avgiftspliktig omsetning oppstår ikke registreringsplikt. Dette omfatter for eksempel typiske holdingselskaper som kun eier aksjer i andre selskaper. Når begrepet «holdingselskap» er benyttet i oppgavens tittel legges det til grunn at det er tale om et aksjeselskap som ikke er tidligere registrert i merverdiavgiftsregisteret og som utøver aktivt eierskap i datterselskaper. Holdingselskaper er en naturlig betegnelse på slike eierselskap. Ofte vil slike datterselskaper være såkalte «single purpose-selskaper» opprettet, eller ervervet av morselskapet med det formål å eie en eiendom med frivillig registrerte leietakere.

Det vil finnes selskaper som er i en lik juridisk posisjon uten å ha «holding» i selskapsnavnet. Disse omfattes av problemstillingen så fremt oppgavens avgrensning om at det oppkjøpende selskapet ikke er registrert fra før og at det ikke har avgiftspliktig omsetning, ligger til grunn.

¹⁴ <https://snl.no/omsetning> Sist besøkt 11.11.2017 kl.16.09.

¹⁵ Lærebok i merverdiavgift 5. utgave 2017. Kapittel 3.2.3 side 87

2.3.1 Omsetning av aksjer

Spørsmålet i det videre er hvorvidt kjøp av aksjene i et avgiftspliktig eiendomsselskap er omsetning som etter loven kan gi grunnlag for registreringsplikt eller registeringsrett.

Som nevnt er omsetning av fast eiendom unntatt fra loven jf. mval. § 3-11 første ledd, foruten unntaket om frivillig registrert utleievirksomhet i mval. § 2-3, første ledd.

Mval. § 3-6 bokstav e) unntar omsetning av aksjer fra loven. Det følger av bestemmelsen at;

«Omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra loven, herunder omsetning av finansielle instrumenter og liknende».

Det følger av verdipapirhandelloven (vphl.) § 2-2 første ledd jf. andre ledd at aksjer er å forstå som et finansielt instrument. Omsetning av aksjer er således omfattet av unntaket i mval. § 3-6 første ledd bokstav e).

Det fremgår i Skårer Syd-dommen at¹⁶

« (...) omsetning av aksjer (...) er unntatt fra avgiftsområdet, kjøp og salg av aksjer er likestilt i merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav e.»

Kjøp av aksjer er «omsetning» som rammes av loven og medfører at kostnader ved en slik transaksjon ikke kan komme til fradrag.

I lys av dette unntaket er det ikke mulig for et holdingselskap å bli registreringspliktig all den tid selskapets virksomhet kun består i å eie og omsette aksjer som er avgiftsunntatt. Kjøp av aksjene i eiendomsselskap er ikke omsetning som etter loven medfører registreringsplikt.

Likevel skal vi i det videre først vurdere om selskaper uten avgiftspliktig omsetning kan ha registeringsrett gjennom forhåndsregistrering og fellesregistrering. Etter dette må det vurderes om en eventuell registeringsrett også kan medføre rett til fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader knyttet til kjøp av aksjer i eiendomsselskap.

¹⁶ HR-2017-1851-A Avsnitt 47.

2.4 Rett til forhåndsregistrering

Som nevnt over er det anledning til å forhåndsregistrere virksomheten i merverdiavgiftsregisteret på nærmere angitte vilkår.

I mval. § 2-4 fremgår det at

«Den som ikke har nådd beløpsgrensen for registrering, kan forhåndsregistreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom

a) vedkommende har foretatt betydelige anskaffelser som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftspliktig omsetning,

b) merverdiavgiftspliktig omsetning hos vedkommende vil overstige beløpsgrensen senest innen tre uker fra det tidspunktet omsetningen igangsettes.»

Ut fra en naturlig språklig forståelse fremstår bestemmelsens vilkår som alternative. For det første kan registreringsrett oppstå dersom det er foretatt betydelige anskaffelser. I følge forarbeidene er anskaffelser «betydelige» når de beløper seg til minst 250.000 kroner pr år.¹⁷

I bokstav a) er spørsmålet videre om de betydelige anskaffelsene kan ses å ha en «direkte sammenheng» med senere avgiftspliktig omsetning. Dette spørsmålet omhandler subjektive betingelser for fradragsrett som vil bli behandlet under i kapittel 3.3.5 og 3.3.6.

Det andre vilkåret fremgår i bokstav b) som åpner for at det kan være anledning til å forhåndsregistreres dersom det er ventet at avgiftspliktig omsetning i virksomheten overstiger beløpsgrensen i mval. § 2-1 på 50.000 kroner innen tre uker.

Dette kravet vil kunne oppfylles der en næringsdrivende har inngått kontrakter som er ventet å generere inntekter i nærmeste fremtid. Det følger av forarbeidene at det ligger til grunn et sannsynlighetskrav til hvorvidt omsetningen overstiger beløpsgrensene innen de tre ukene.¹⁸

Et typisk holdingselskap som ikke har avgiftspliktig omsetning vil altså ikke kunne innfri lovens vilkår på dette punktet, da det ikke kan ligge noen forventning om fremtidig avgiftspliktig omsetning i en uregistrert avgiftsfri virksomhet som kun omsetter og eier aksjer.

¹⁷ Ot.prp. nr.21 (2001-2002) punkt 7.5.1 side 11.

¹⁸ Ot.prp. nr.21 (2001-2002) punkt 7.5.1 side 11

2.5 Fellesregistrering som alternativ for ordinær registrering

I det videre skal det vurderes hvorvidt en fellesregistrering med et selskap som har avgiftspliktig omsetningen kan gi grunnlag for fradrag.

Det fremgår av mval. § 2-2 tredje ledd at

«To eller flere samarbeidende selskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Alle deltakende selskaper i en fellesregistrering er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgift.».

2.5.1 Eiervilkåret

Bestemmelsen har etter ordlyden to vilkår, for det første et eierkrav på 85 prosent og for det andre at selskapene må være samarbeidende. Videre er den rettslige følgen av bestemmelsen at selskapene blir solidarisk ansvarlige for skyldig merverdiavgift og at konsernet blir «ett avgiftssubjekt». En naturlig forståelse av denne virkningen er at de samarbeidende selskapene er å regne som en solidarisk enhet hva angår merverdiavgift, men består som individuelle juridiske rettssubjekter i alle andre henseender.

Eierkravet på 85 % er absolutt og det ligger i ordlyden at det kun er *selskaper* som oppfyller eierkravet som kan fellesregistreres. Dette avgrenser naturlig mot privatpersoner med videre.

2.5.2 Samarbeidsvilkåret

Bestemmelsens andre vilkår om samarbeid er løst beskrevet i ordlyden og det er på bakgrunn av ordlyden vanskelig å trekke en naturlig grense for hvor mye samarbeid to eller flere selskaper må utøve for at vilkåret skal være oppfylt.

En kan her tenke seg at et holdingselskap som er morselskap for et eiendomsselskap yter service- og administrasjonstjenester for datterselskapet i tillegg til eierskapet.

I Merverdiavgiftshåndboken fremgår det at *«Det er i praksis (...) ikke stilt store krav til samarbeid før dette vilkåret er ansett oppfylt»*.¹⁹ I lys av dette må nok også mindre aktive

¹⁹ Merverdiavgiftshåndboken 2017 side 159

samarbeidsforhold anses tilstrekkelig for at fellesregistrering skal godkjennes på dette punktet. Se eksempelet fra Skårer Syd-dommen nedenfor.

2.5.2.1 Fellesregistrering av avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet

I Merverdiavgiftshåndboken fremgår det følgende om fellesregistrering for holdingselskap.²⁰

«Et holdingselskap, som ikke driver noen form for omsetning, vil kunne registreres sammen med ett eller flere andre selskaper hvor det eier minst 85 % av aksjekapitalen (...) Det er ingen betingelse for registrering at samtlige selskaper driver avgiftspliktig virksomhet.».

Her fremgår det at kun ett av selskapene må ha avgiftspliktig omsetning. Dersom det ene selskapet er et driftsselskap med frivillig registrert utleie, må enheten tillates fellesregistrert.

Formålet med fellesregistrering er at konserninterne transaksjoner ikke skal bli belagt med merverdiavgift, ved at selskapene i avgiftssammenheng behandles som om de var ett selskap uavhengig av om de er to eller flere samarbeidende selskaper. En fellesregistrering kan også omtales som et «avgiftskonsern». Dersom morselskapet selger rådgivningstjenester eller administrasjonstjenester til datterselskapet vil ikke morselskapet trenge å fakturere datterselskapet med utgående merverdiavgift på fakturaen, som blir inngående merverdiavgift i datterselskapet.

I Skårer Syd-dommen ble avgiftskonsernet ansett berettiget til fellesregistrering av avgiftsmyndighetene.²¹ Høyesterett anså vilkårene for fellesregistrering oppfylt og fastslo at det var ubestridt at avgiftssubjektet var lovlig fellesregistrert.²²

Konsernet var bestående av et rent holdingselskap uten forutgående eller nåværende avgiftspliktig omsetning og et datterselskap som drev avgiftspliktig utleie etter mval. § 2-3 første ledd. For Høyesterett ble det redegjort for at holdingselskapet ikke hadde ytet hverken service eller administrasjonstjenester for datterselskapet. Det må dermed kunne legges til grunn at samarbeidsvilkåret i § 2-2 tredje ledd tolkes relativt vidt i praksis. Både nære og fjerne samarbeidskonstellasjoner er omfattet.

²⁰ Merverdiavgiftshåndboken 2017 Punkt 2-2.4.1 side 158

²¹ HR-2017-1851-A

²² HR-2017-1851-A avsnitt 41.

2.5.3 Rettsvirkninger av fellesregistreringen

2.5.3.1 Solidaransvar og avgiftsfrie konserntransaksjoner

Virkningen av at selskaper kan fellesregistreres er som nevnt over at selskapene blir solidarisk ansvarlig for skyldig merverdiavgift, i tillegg til at selskapene kan gjøre konserninterne overføringer uten å belaste fakturaer med merverdiavgift. Det følger av forarbeidene til gamle merverdiavgiftslov at

*«Det kan omvendt være behov for å anse flere samarbeidende selskapers virksomhet som én avgiftspliktig. Uten en slik regel ville det ikke kunne gis fradrag for inngående avgift til den samlede virksomhet når driftsmidler eies av ett selskap, mens salget foretas av et annet. Utnyttelsen av fradragsretten må da medføre solidarisk ansvar for avgiftsbetalingen».*²³

I tråd med merverdiavgiftssystemet ligger et symmetriprinsipp til grunn også her, i den utstrekning selskapene er solidarisk ansvarlige for innbetaling av utgående merverdiavgift er det i utgangspunktet også lik rett til fradrag for inngående merverdiavgift i avgiftskonsernet.

Det fremgår av merverdiavgiftskommentaren om retten til fradrag at

*«Betingelsene er likevel som ellers i merverdiavgiftsretten, nemlig at anskaffelsen, direkte eller indirekte, er til bruk i den delen av virksomheten som faller inn under registreringsplikten etter de generelle reglene.»*²⁴

2.5.4 Tilknytningskrav

Etter dette fremstår det som om fradrag som følge av fellesregistrering kan skje så lenge én del av registreringen har avgiftspliktig omsetning, men at kostnadene må ha en nærmere angitt tilknytning til denne avgiftspliktige delen av fellesregistreringen. Denne nærmere angitte subjektive tilknytningen er avgjørende og drøftes under i kapittel 3.

²³ Ot.prp. nr.17 (1968-1969) side 53 under § 12, tredje avsnitt

²⁴ Merverdiavgiftskommentaren 2016 Side 118

2.5.5 Fradragsrett for fellesregistreringen

Det følger av Telenorddommen som omhandlet transaksjonskostnader ved salg av aksjer at

*«(...) et morselskap som driver avgiftspliktig omsetning, kan [ikke] oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på tjenester som knytter seg til avgiftsfritt salg av aksjer, ved å fellesregistreres med datterselskapet».*²⁵

Faktum skilte seg fra problemstillingen i oppgaven her ved at morselskapet hadde avgiftspliktig omsetning. Likevel har dommen overføringsverdi, da spørsmålet var om fellesregistreringen i seg selv kunne begrunne fradragsrett, uavhengig av om aksjetransaksjonen i utgangspunktet var avgiftsfri etter mval. § 3-6, første ledd, bokstav e). Dette ble avkrefet i det konkrete tilfellet, som omhandlet salg av aksjer ut av en fellesregistrering.

I Skårer Syd Holding anførte holdingselskapet at fradragsretten knyttet seg til fellesregistreringen som helhet, uavhengig av tilknytningsvilkårene.²⁶ Denne forståelsen ble lagt til grunn på bakgrunn av ordlyden i § 8-1 som hjemler rett til fradrag for «et registrert avgiftssubjekt» og ordlyden i § 2-2 tredje ledd som omtaler fellesregistreringen som «ett avgiftssubjekt». Ordlyden i bestemmelsene sett i sammenheng åpner for en slik tolkning.

Ordlyden i § 8-1 fastslår at fradragsretten knytter seg til anskaffelser foretatt av «Et registrert avgiftssubjekt» så lenge anskaffelsen er «til bruk i den registrerte virksomheten». Ordlyden skiller her ikke mellom hvilke typer registrert virksomhet. I en fellesregistrering vil det kunne foregå forskjellige typer virksomhet i de forskjellige subjektene. Ordlyden i §§ 2-2 tredje ledd og 8-1 sett i sammenheng gir rom for forståelsen at det er den fellesregistrerte enheten som helhet som har fradragsrett så lenge kostnadene er til bruk i fellesregistreringen generelt.

På den andre siden kan ordlyden også leses som at anskaffelsen må være til bruk i «den registrerte virksomheten» i fellesregistreringen, altså den del av fellesregistreringen som har avgiftspliktig omsetning.

²⁵ Rt-2015-652 Avsnitt 38

²⁶ Hr-2017-1851-A

I saken om Skårer Syd Holding viste Høyesterett til uttalelsen fra Telenorddommen sitert over om at fellesregistreringen i seg selv ikke kunne begrunne fradrag. Videre henviste førstvoterende til mval. § 8-2 som eksempel på lovens system, hvor det fremgår at

«Et registrert avgiftssubjekt som anskaffer varer og tjenester som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, har rett til fradrag for inngående merverdiavgift bare for den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten.»

I en delt virksomhet, altså én virksomhet som driver både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet, vil fradrag kun gis for kostnader til bruk i den virksomheten som er registrert.

De samme systemhensyn mente førstvoterende må gjelde for en fellesregistrering, der anskaffelser til den del av den fellesregistrerte virksomheten som ikke har avgiftspliktig omsetning ikke kan få fradrag. Et holdingselskap er ofte denne delen av fellesregistreringen, da drift og omsetning gjerne foregår i et datter- eller driftsselskap som holdingselskapet eier aksjene i. Det må for øvrig påpekes at to selskaper i en fellesregistrering ikke er én «delt virksomhet» som i § 8-2.

At det skal gjelde et slikt utgangspunkt, med fradrag kun til den avgiftspliktige del av en fellesregistrert virksomhet fremstår noe bakvendt i lys av forarbeidene.²⁷ Som vist over fremholdes det i disse at hovedhensynet bak både frivillig registrering og fellesregistrering er at avgiften ikke skal kumuleres i fellesregistreringen. Merverdiavgiften er en sluttbrukeravgift som i eiendomseksempelet skal ende opp på regningen til kunden til den avgiftspliktige leietakeren.

Et eksempel på en delt virksomhet som faller innenfor virkeområdet til § 8-2 finnes i den enstemmige dommen inntatt i Rt-2008-932, kalt «Bowling 1». En bedrift hadde avgiftsfri bowlingvirksomhet og avgiftspliktig matservering i samme lokale. Det rettslige spørsmålet var om bedriften kunne få fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i både avgiftsfri og avgiftspliktig virksomhet.

²⁷ Ot.prp. nr.17 (1968-1969) side 53

Her uttalte førstvoterende om fradragsrett til blandende virksomheter

«(...) fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.»²⁸

I lys av uttalelsen fra den enstemmige Skårer Syd-dommen om at de samme systemhensyn må ligge til grunn for fellesregistrerte og delte virksomheter, vil det være mulig å tolke uttalelsen i Bowling-dommen analogisk for tilfeller som er problematisert i oppgaven her.

Dersom normen fra Bowling-dommen legges til grunn, vil et uregistrert holdingselskap uten avgiftspliktig omsetning som er fellesregistrert med et avgiftspliktig datterselskap kunne få fradrag for inngående merverdiavgift på for eksempel transaksjonskostnader, dersom de kan ses å være en innsatsfaktor som er relevant for og har nær og naturlig tilknytning til omsetningen i den avgiftspliktige delen virksomheten. Disse momentene utgjør flere av de subjektive vilkår som behandles i kapittel 3.

Det er likevel på det rene at dersom holdingselskapet ikke får fradrag for anskaffelser til seg selv vil avgiften kumuleres i fellesregistreringen. Dette medfører som påpekt i innledningen en kaskadeeffekt ved at holdingselskapet må øke sine inntekter gjennom den avgiftspliktige driften i driftsselskapet. I oppgavens tilfelle ved å øke husleien tilsvarende kostnaden merverdiavgiften utgjør for holdingselskapet. Dette svekker konkurransekraften både for utleievirksomheten som må kreve høyere husleie, men også i virksomheten til leietakerne som får lavere avanse eller må øke sine priser for å få et likt økonomisk resultat med det resultatet ville vært hvis fradrag ble gitt til holdingselskapet.

2.5.5.1 Ingen direkte utvidelse av fradragsretten

Det konstateres etter dette at holdingselskap som fellesregistreres med et forutgående registrert avgiftssubjekt med avgiftspliktig omsetning ikke får en utvidet rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til holdingselskapet som følge av fellesregistreringen.

²⁸ Rt-2008-932 avsnitt 38

Fradrag for inngående avgift på transaksjonskostnader til aksjekjøp kan ikke uten videre gjøres direkte i den utgående merverdiavgiften som faktureres ut fra datterselskapet. Det må foreligge en nærmere angitt tilknytning mellom anskaffelsen som erverves av den avgiftsfrie delen av virksomheten og omsetningen i den avgiftspliktige delen av fellesregistreringen.

For spørsmålet om direkte fradragsrett for fellesregistreringen må rettsstillingen anses avklart i og med Telenor- og Skårer Syd-dommen. Ingen av de objektive vilkårene isolert gir direkte fradragsrett for inngående mva for holdingselskap eller andre selskap uten avgiftspliktig omsetning.

De øvrige tilknytnings- og relevanskrav utviklet i rettspraksis utgjør de vesentligste subjektive vilkår for fradragsrett. Vilråene vil bli gjennomgått nedenfor i kapittel 3 og kostnader på transaksjonsbistand vil bli vurdert konkret i forhold til leievirksomheten.

Drøftelsen vil i det videre omhandle hvilke subjektive vilkår som må være oppfylt ved vurderingen av om det kan gis fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader.

3. Subjektive vilkår for fradrag

Som det fremgår over vil det ikke være tilstrekkelig for et avgiftssubjekt bare å oppfylle de objektive vilkårene for å få fradrag, hverken ved å registrere virksomheten i merverdiavgiftsregisteret ved forhåndsregistrering eller gjennom fellesregistrering.

Vurderingene av de subjektive vilkårene henger tett sammen. Vilråene omhandler i det vesentlige sammenhengen mellom anskaffelsen det er påløpt merverdiavgift på og den virksomhet som drives i avgiftssubjektet.

Som vist over vil ikke selskaper uten avgiftspliktig omsetning kunne oppfylle vilkåret om omsetning som kan gi rett og plikt til å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret. Likevel er de alminnelige vilkårene til fradragsrett aktuelle for selskaper uten avgiftspliktig omsetning dersom selskapet inngår i en fellesregistrering med et selskap som har avgiftspliktig omsetning. I fortsettelsen vil de subjektive vilkårene for fradragsrett etter mval. § 8-1 gjennomgås under, samt de subjektive vilkårene for tilbakegående avgiftsoppgjør etter § 8-6.

3.1 Hovedregel for fradragsrett i mval. § 8-1

Hovedregelen om fradragsrett for merverdiavgift fremgår av mval. § 8-1 som nevnt i kap. 2.1.

Bestemmelsens objektive vilkår er at avgiftssubjektet må være registrert i merverdiavgiftsregisteret, som drøftet over gjelder dette også fellesregistrerte avgiftssubjekt. I bestemmelsens andre vilkår fremgår et krav om at fradraget tilordnes «et registrert avgiftssubjekt». Det er dette subjektet, og kun dette, som kan få fradrag for inngående merverdiavgift.

Videre er det grunn til å spesifisere at det er fradrag i inngående merverdiavgift som gis. Den inngående merverdiavgift er den merverdiavgift som avgiftssubjektet selv betaler til andre næringsdrivende når varer eller tjenester anskaffes. Dette står i motsetning til den utgående merverdiavgift som tilordnes kjøperen av de varer eller tjenester som et avgiftssubjekt selger.

3.1.1 Bruksvilkåret

Bestemmelsens andre vilkår er at varer eller tjenester må være «til bruk i (...) virksomheten» for at fradrag skal kunne tilkjennes. Det er særlig dette «bruksvilkåret» som er gjenstand for videre analyse i oppgaven.

Etter ordlyden kan det fremstå som et krav om at tjenestene må være til faktisk bruk i virksomheten. Som eksempel på ordlydens rekkevidde kan tenkes kostnader til produksjonsmaterieil i en bedrift som selger varer, eller papiret, faglitteratur og skrivesaker som brukes av de ansatte i et advokatfirma mens de produserer tjenester for salg.

Merverdiavgiften ble innført i 1970. På denne tiden ble vilkåret om at ervervet måtte være «til bruk» i virksomheten tolket omtrent som et faktisk bruksvilkår jf. statens anførsler i Rt-1985-93 (Sira Kvina), referert nedenfor. Som vi skal se i fortsettelsen har det i forarbeider og rettspraksis skjedd en betydelig utvikling av vilkårene for fradrag og av bestemmelsens rekkevidde og omfang.

3.1.2 Formål og hensyn bak retten til fradrag

Formålet med fradrag for merverdiavgift for registrerte næringsdrivende henger sammen med formålet med avgiften selv. Merverdiavgiften er ment å være en forbruksavgift som skal

belastes sluttbrukeren av en vare eller tjeneste.²⁹ Hensikten er at avgiften skal virke nøytralt for næringsdrivende. For en registrert næringsdrivende er kravet for å få fradrag at kostnaden er til bruk i virksomheten, fordi kostnaden presumtvt er knyttet til en bestanddel av den tjeneste eller vare den næringsdrivende selv selger. I forarbeidene fremgår det at

«Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift på innenlands omsetning av varer og tjenester. Et hovedprinsipp bak avgiften er derfor at den ikke skal belastes de næringsdrivende i omsetningskjeden. Dette hensynet ivaretas gjennom fradragsretten de næringsdrivende har for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet (...).»³⁰

Dersom merverdiavgiften ikke kommer til fradrag, og utgjør en kostnad for bedriften, vil merverdiavgiften bli en del av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift på varen eller tjenesten i det omsetningsleddet som ikke får fradrag. Dette strider med ordlyden i mval. § 4-1. Dersom denne merverdiavgifts-kostnaden bakes inn i de enkelte bestanddeler en vare eller tjeneste er satt sammen av, vil det bidra til å gjøre norske varer og tjenester dyrere. Dette vil kunne svekke konkurransekraften til norske bedrifter betraktelig, både nasjonalt og internasjonalt. For at funksjonen som en sluttbrukeravgift skal kunne fungere må den inngående avgiften komme til fradrag for de næringsdrivende når de varer og tjenester som kjøpes er til bruk i avgiftspliktig virksomheten.

3.2 Domstolskapte vilkår for retten til fradrag

Før drøftelsen av de subjektive vilkårene for fradragsrett, fremstår det som hensiktsmessig å gjennomgå sentral rettspraksis som er avgjørende for bedømmelsen av merverdiavgiftsspørsmål generelt og oppgavens problemstilling spesielt. Bruksvilkåret i § 8-1 er gjenstand for omfattende og langvarig rettspraksis. I det følgende skal utviklingen og innholdet av de subjektive vilkårene for fradragsrett belyses. Først skal tre viktige dommer gjennomgås for å belyse tilleggsmomenter og vilkår som er relevante for spørsmålet i oppgaven. Videre vil Skårer Syd-dommen som omhandlet spørsmålet om fradragsrett for transaksjonskostnader på kjøp av aksjer i eiendomsselskap omtales de lege lata og de lege ferenda.

²⁹ Ot.prp. nr.21 (2001-2002) Punkt 7.5.1 side 10 andre avsnitt første setning.

³⁰ Ot.prp. nr.21 (2001-2002) Punkt 7.5.1 § 21 i gamle merverdiavgiftslov 1969 tilsvarer § 8-1 i ny lov 2009.

3.3 Kostnader «til bruk» i virksomheten

3.3.1 «Relevanskravet»

Den første Høyesterettssaken som behandlet «bruksvilkåret» er inntatt i Rt-1985-93 (Sira Kvina).

I Sira Kvina var faktum at et selskap hadde fått konsesjon til å demme opp et område for strømproduksjon. Med konsesjonen fulgte det vilkår om at settefisk måtte settes ut i det oppdemmede området.

Selskapet krevde fradrag for den inngående merverdiavgiften påløpt ved anskaffelse av settefisk da selskapet regnet anskaffelsen for å være «til bruk» i virksomheten. Dette fordi settefisken var et nødvendig tiltak under konsesjonsvilkårene for å få produsere og selge strøm, som utgjorde den avgiftspliktige virksomheten.

Staten anførte at anskaffelsen ikke var til faktisk bruk i den strømproduserende virksomheten og at merverdiavgiften på kostnadene til settefisk dermed ikke kunne anses fradragsberettiget.

Høyesterett tolket lovens bestemmelse dynamisk og fremholdt at det ikke kunne legges et rent konkret bruksvilkår i lovens ordlyd. Etter å ha gjennomgått forarbeidene og lovens ordlyd ble det lagt til grunn at

*«(...) ikke all avgift som er erlagt for oppofrelser, kan trekkes fra i utgående avgift. Begrensningen ligger i at tiltaket skal være **relevant** for virksomheten.»* [min utheving].³¹

Høyesterett sa her at et registrert avgiftssubjekt ikke kan føre enhver inngående merverdiavgift til fradrag. Anskaffelser må ha en relevant tilknytning til virksomheten for at merverdiavgift på anskaffelsen skal kunne føres til fradrag.

Vilkåret om relevans innebar rent språklig at terskelen for fradragsrett ble senket, fra en forståelse om direkte bruk i virksomheten, til relevans for virksomheten. Høyesterett la her listen for fradragsrett lavere enn det lovens ordlyd rent språklig gjorde.

³¹ Rt-1985-93 Andre avsnitt side 97

Forståelsen Høyesterett la til grunn må ses i sammenheng med det som fremgår av forarbeidene til gamle merverdiavgiftslovs § 21 (tilsvarende § 8-1 i ny lov).³²

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

Relevanskravet var forutsatt av lovgiver, selv om det ikke fant veien inn i lovteksten.

Relevanskravet medfører at en merverdiavgift på en kostnad som det kreves fradrag for ikke nødvendigvis må være en kostnad tilknyttet en gjenstand eller tjeneste som er til direkte bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

For eksempel vil turbiner til strømproduksjon i alle tilfelle oppfylle bruksvilkåret i lovens ordlyd. Etter relevanskravet som fremgikk av dommen kunne også merverdiavgift på andre mer fjerntliggende tiltak enn anskaffelser til direkte bruk, kreves fradragsført.

I Sira Kvina var det for øvrig en omstendighet som talte for fradrag at kostnaden til settefisk berodde på et konsesjonsvilkår.

Nærmere om rettslige plikter i Rt-2001-1497 «Norwegian Contractors» inntatt nedenfor.

Dersom settefisk ikke ble anskaffet ville det ikke gis dispensasjon til å demme opp området med det formål å drive virksomhet innen strømproduksjon. Kostnaden måtte på denne måten ses å være relevant for den strømproduserende virksomheten.

Det er likevel vanskelig å se at kostnadene til settefisk ville være relevante for virksomheten dersom det ikke fulgte av konsesjonsvilkårene.

Etter dommen er det i merverdiavgiftsretten like mye tale om at et «relevanskrav» må være oppfylt for at inngående merverdiavgift skal anses fradragsberettiget.

Etter dette må holdingselskapers anskaffelse av transaksjonsbistand være relevant for virksomheten for at fradrag for merverdiavgift på kostnadene skal kunne gis.

³² Ot.prp. nr.17 (1968-1969) til § 21 side 55

3.3.2 «Nær og naturlig sammenheng»

Faktum i Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors) var at et oljeserviceselskap hadde fått en stor kontrakt på å bygge deler av Troll-plattformen. Som følge av størrelsen og omfanget av prosjektet måtte selskapet utvide fabrikkarealet som virksomheten foregikk på for å kunne produsere betongelementer. Etter avtale med kommunen fikk selskapet leie areal i forlengelsen av fabrikktomten. Som følge av utvidelsen måtte blant annet en småbåthavn rives. Et av vilkårene i avtalen med kommunen var at selskapet skulle bygge ny småbåthavn i nærheten.

Det rettslige spørsmål for Høyesterett var hvorvidt påløpt merverdiavgift ved byggearbeidene av ny småbåthavn kunne komme til fradrag etter mval. 1969 § 21 (§ 8-1) som kostnad «til bruk» i virksomheten. Fradrag ble gitt ved enstemmig domsslutning.

Staten la til grunn at kostnadene hadde for fjern tilknytning til «virksomheten» som gikk ut på produksjon av betongelementer.

Virksomhetstilknytningen omtales som et tilordningskrav, som går ut på at det kun kan gis fradrag for utgifter til virksomheten selv. Staten anførte at utgifter som ikke er til bruk «i virksomheten» må følge av rettslig pålegg for å være fradragsberettigede.

Anførselen ble avvist nederst på side 1501 i dommen hvor det ble vist til Sira Kvina.

«(...) 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 la på side 1502 i dommen til grunn at

«(...) utgiftene med å bygge ny småbåthavn [har] etter min mening en så naturlig og nær tilknytning til NCs byggevirksomhet at selskapet må ha fradragsrett for den inngående avgiften. Vilåret om at utgiften må ha en naturlig og nær tilknytning til selskapets egen virksomhet, medfører at ikke enhver oppofrelse den næringsdrivende påtar seg gir fradragsrett for inngående avgift.»

I avsnittet utformes ytterligere vilkår, at en utgift må ha «naturlig og nær tilknytning til selskapets egen virksomhet» for å få fradrag.

I Norwegian Contractors-dommen ble ytterligere vilkår for fradrag rett for inngående merverdiavgift skapt, i tillegg til relevanskravet fra Sira Kvina-dommen. Det må etter dommen også klarlegges hvor nær og naturlig tilknytning det er mellom anskaffelsen som det kreves fradragført merverdiavgift på, og den avgiftspliktige virksomheten som drives.

Transaksjonskostnader ved erverv av aksjer i eiendomsselskaper må etter dette være relevante for, og ha nær og naturlig tilknytning til utleievirksomheten for å få rett til fradrag.

3.3.3 Fradrag ved avgiftsunntatt omsetning

Rt-2012-432 (Elkjøp-dommen) er relevant for oppgaven da den viser at det kan gis fradrag for merverdiavgift på en avgiftsunntatt transaksjon, dersom transaksjonen ikke har egenverdi for virksomheten. Resultatet bygget også på konsekvens- symmetri- og nøytralitetsbetraktninger.

Faktum i saken var at Elkjøp ervervet et bebodd hus med tilhørende tomt, som skulle bygges ut med næringseiendom. Vederlaget omfattet at Elkjøp førte opp et nytt hus til de som bebodde huset på tomten, på en annen tomt.

Det rettslige spørsmålet for Høyesterett var hvorvidt Elkjøp kunne få fradrag for inngående merverdiavgift på byggekostnadene til oppføring av den nye boligen. Utgangspunktet er at dette er en avgiftsunntatt transaksjon ifølge mval. § 3-11 første ledd, hvor det følger at

«Omsetning (...) av fast eiendom (...) er unntatt fra loven.»

Elkjøp Norge krevde fradrag for oppføringskostnadene da Elkjøp mente at byggekostnadene var kostnader til bruk i virksomheten. For det første fordi tomten de byttet til seg var nødvendig for videre vekst av den avgiftspliktige elektroalg-virksomheten. For det andre ut fra symmetri- og nøytralitetshensyn. Dersom fradrag ikke ble gitt ville merverdiavgiften bli en kostnad i virksomheten som utgjorde en del av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved salg av elektroartikler. Dette ville være konkurransevridende element i forhold til konkurrerende virksomheter.

I avsnitt 43 oppsummerer førstvoterende rettstilstanden vedrørende gamle skattelovs § 21.

[Bestemmelsen] « (...) fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er (...) ikke (...) tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. De grunnleggende avgjørelsene er Rt-1985-93 (Sira-Kvina) og Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors).»

Dette avsnittet i dommen fastslo de utgangspunkter som er gjennomgått i dommene over og la trykk på at innholdet i Sira Kvina- og Norwegian Contractors-dommene fremdeles står seg.

Staten anførte at dersom en avgiftspliktig virksomhet gjør en avgiftsfri transaksjon, kan ikke merverdiavgift på kostnader til transaksjonen komme til fradrag. Dette var førstvoterende uenig i.

I avsnitt 46 fremgår det at

«Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

En naturlig forståelse av uttalelsen i avsnitt 46 er at en avgiftsfri transaksjon i en ellers avgiftspliktig virksomhet kan anses som en egen avgiftsunntatt virksomhet dersom transaksjonen har en egenverdi. Dersom for eksempel Elkjøp førte opp eiendommer for salg, utenfor den ordinære virksomhet med omsetning av elektroartikler, ville dette være avgiftsunntatt eiendomsomsetning jf. § 3-11 første ledd, uten rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til denne egne virksomheten.

Motsatt stiller det seg dersom transaksjonen ikke har en egenverdi, da må den anses å være et middel for å oppnå et mål i den avgiftspliktige virksomheten, med tilhørende fradragrett for kostnader i forbindelse med transaksjonen.

Som det fremgår i avsnitt 47 i dommen var spørsmålet videre om transaksjonen kunne anses å ha nær og naturlig sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten i Elkjøp Norge.

Byggingen av tomannsboligen kunne ikke ses å ha en egenverdi for Elkjøp ut over at det utgjorde et ledd i, og en kostnad som middel i å kunne oppføre et nytt forretningsbygg å selge elektriske artikler ut fra. Dersom transaksjonen hadde hatt egenverdi kan det argumenteres for at transaksjonen ble gjennomført som del i avgiftsfri eiendomsvirksomhet som nevnt over. Da transaksjonen ikke hadde en slik egenverdi for Elkjøp måtte det anses som en del av den normale virksomheten, og som nevnt over, et middel i å oppnå et mål i denne avgiftspliktige virksomheten.

Førstvoterende fremhevet at det i forarbeider fremgår at det i noen tilfeller ikke vil være mulig både å unngå avgiftsfrihet og avgiftskumulasjon.³³ I noen tilfeller må hensynene veies mot hverandre og det beste resultat søkes etter en konkret helhetsvurdering.

Betraktningen om formål og hensyn må kunne ha overføringsverdi til spørsmålet om holdingselskapers fradragrett for merverdiavgift på transaksjonskostnader.

Dersom Elkjøp ikke fikk fradrag ville det som nevnt over medføre at avgiften ble en kostnad for en næringsdrivende, såkalt avgiftskumulasjon. Kostnadene merverdiavgiften utgjorde ved oppføringen av huset ville således bli en kostnad i virksomheten, i strid med formålet med merverdiavgiftsloven.

Annenvoterende mente om dette at

«En rett til fradrag ville i praksis bety at staten subsidierte Elkjøps oppføring av tomannsboligen med 1/5-del av brutto byggekostnader, mens andre næringsdrivende som oppfører fast eiendom for salg, ikke vil kunne kreve fradrag.»³⁴

³³ Nou 1990: 11 Side 59-61.

³⁴ Rt-2012-432 Avsnitt 74

Mot dette kan det anføres at andre næringsdrivende som oppfører fast eiendom for salg gjerne gjør det med profitt for øyet. Elkjøp gjorde det som et slags generisk bytte for å frigjøre tomten huset sto på.

Førstvoterende fortsatte med å trekke paralleller mellom en næringsdrivende som kjøper et ferdig utbygd næringsbygg og en som bygger selv.

Den som kjøper et ferdig bygget næringsbygg vil ikke få fradrag for eventuell merverdiavgift påløpt under byggingen. Dette medfører likevel ikke at en næringsdrivende som fører opp bygget selv ikke vil få fullt fradrag for den løpende inngående merverdiavgift på kostnadene til byggingen.

Elkjøp fikk fradrag for merverdiavgiften. Dommen ble avsagt med dissens 3-2.

Det fremgår tydelig av dommen at selv en i utgangspunktet avgiftsfri transaksjon kan gi fradragsrett på bakgrunn av en avveining av prinsippene merverdiavgiftsretten bygger på, som at avgiften ikke skal forskyve konkurranseforhold mellom næringsdrivende og at det er sluttbrukeren som skal bære avgiften.

Dette har relevans for oppgaven da det åpner for at det kan gis fradrag på bakgrunn av en bred konkret vurdering av selskapsforhold, transaksjonen i seg selv og formålsbetraktninger – ikke bare lovens ordlyd om hvilke transaksjoner som faller utenfor loven.

Dersom erverv av aksjer i eiendomsselskap kan ses å være et middel for å oppnå et mål i en avgiftspliktig utleievirksomhet kan fradragsrett være aktuelt.

3.3.4 Fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp av aksjer

Faktum i HR-2017-1851 (Skårer Syd-dommen) var at et holdingselskap hadde kjøpt alle aksjene i et drifts/eiendomsselskap som hadde frivillig registrerte leietakere. Kjøpet medførte inngående merverdiavgift på kostnader til transaksjonsbistand. Etter oppkjøpet ble selskapene fellesregistrert.

Holdingselskapet fikk i Borgarting Lagmannsrett medhold i kravet om fradrag.³⁵

Lagmannsretten mente hovedspørsmålet i vurderingen av fradragsrett var om det er grunnlag for å forskjellsbehandle situasjonene der eiendom bygges selv, kjøp av eiendom direkte og kjøp av aksjer i eiendomsselskap.

Det rettslige spørsmålet for høyesterett var om det kunne gis fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene. Holdingselskapet fikk ikke fradrag i Høyesterett. Dommen var enstemmig.

Staten anførte for Høyesterett for det første at kjøp og salg av aksjer er unntatt merverdiavgift og ikke kan medføre fradragsrett da det ikke er avgiftspliktig virksomhet.³⁶ For det andre at en fellesregistrering ikke endrer tilknytningsvilkårene mellom en anskaffelse og virksomheten. For det tredje ble det fremholdt at et tilbakegående avgiftsoppgjør ikke gir en utvidet rett til fradrag for kostnader påløpt før registrering, da virksomheten er avgiftsunntatt.

Til sist ble statens syn på de rettslige hovedregler og utgangspunkter lagt til grunn,

«(...) kostnaden må være relevant for, og ha en nær og naturlig tilknytning til, avgiftspliktig omsetning. Kostnadene som Skårer Syd Holding AS har pådratt seg, har ikke relevans for den avgiftspliktige virksomheten i [driftsselskapet] Tunveien Eiendom AS.»

For Høyesterett anførte holdingselskapet at det er den samlede virksomheten i en fellesregistrering som har fradragsrett.³⁷ I tillegg mente selskapet at fradrag måtte gis da aksjekjøpet bidro til å skape avgiftspliktig virksomhet i Skårer Syd Holding. Videre ble det fastslått at utleievirksomheten er avgiftspliktig virksomhet og i den sammenheng at

«(...) det har ikke avgiftsmessig betydning om Skårer Syd Holding AS hadde bygget bygningen, kjøpt bygningen eller kjøpt selskapet som eier bygningen.»

Det ble videre anført at forskjellsbehandling av de ulike ervervsformer medfører utilsiktet konkurransevridning og er i strid merverdiavgiftslovens hensyn og formål som er å være en

³⁵ LB-2016-2627

³⁶ HR-2017-1851-A Avsnitt 15 og 16

³⁷ Dommens avsnitt 21-23

sluttbrukeravgift, all den tid den avgiftspliktige utleievirksomheten er den samme uavhengig av ervervsform.

Om tilbakegående avgiftsoppgjør ble det av Skårer Syd hevdet at

«Adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør, jf. merverdiavgiftsloven § 8-6, gjelder «den registrerte virksomheten». Også dette tilsier at det må gjøres en samlet vurdering av selskapene som inngår i fellesregistreringen.»

Om bruksvilkåret i § 8-1 og tilknytningskriteriene fra rettspraksis ble det anført at

«Kostnadene til oppkjøpet er relevante og nødvendige for den avgiftspliktige virksomheten i den fellesregistrerte enheten, og inngående merverdiavgift kan dermed trekkes fra, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.»

Høyesterett slo deretter fast de grunnleggende reglene for fradragsrett fra rettspraksis som gjennomgått over - at anskaffelsen må være relevant for, og ha nær og naturlig sammenheng med omsetningen i den avgiftspliktige virksomheten.

Anførselene reiste flere spørsmål.

For det første om holdingselskap kan ha rett til fradrag for merverdiavgift på kostnader til avgiftsunntatt aksjekjøp. Herunder om kostnadene til kjøp av aksjer kan oppfylle tilknytningskravene, under forutsetningen at holdingselskapet er fellesregistrert med et avgiftspliktig subjekt. Til sist om fellesregistrering gir rett til tilbakegående avgiftsoppgjør.

3.3.4.1 Fradragsrett ved omsetning av aksjer

Høyesterett fastslo i avsnitt 36 at det ikke er fradragsrett for selskap som kun omsetter aksjer.

«Inngående merverdiavgift i virksomhet som bare består i omsetning av aksjer, vil ikke gi rett til fradrag, ettersom virksomheten ikke er merverdiavgiftspliktig og det heller ikke er grunnlag for frivillig registrering.»

Statens anførsel ble med dette tatt til følge og avklarer spørsmålet om fradragsrett for kostnader til både kjøp og salg av aksjer, for virksomheter som kun omsetter aksjer. Dette må ses å følge av lovens klare ordlyd i § 3-6 bokstav e) jf. § 2-3 første ledd.

All den tid et selskap kun har omsetning av aksjer vil ikke selskapet oppfylle de objektive vilkårene for registreringsrett- og plikt i merverdiavgiftsregisteret, som drøftet i oppgavens første del.

For et typisk holdingselskap som kun eier aksjer og ikke er fellesregistrert vil det ikke gis fradrag for transaksjonskostnader ved omsetning av aksjer. Dette fremstår som klart.

Problemstillingen er videre om holdingselskap kan ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved en avgiftsfri aksjetransaksjon ved å inngå i en fellesregistrering.

3.3.4.2 Fradragsrett som følge av fellesregistrering

Problemstillingen er om den fellesregistrerte virksomheten kan få fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til en avgiftsfri aksjetransaksjon.

Som det er konkludert med over i kapittel 2.5.4 medfører fellesregistreringen ikke en utvidet og direkte fradragsrett. Fradragsrett må derfor ses i lys av tilknytningskravene oppstilt i rettspraksis. Spørsmålet er om transaksjonskostnadene er relevante for, og har nær og naturlig tilknytning til omsetningen i driftsselskapet.

Et viktig hensyn både for og mot fradragsrett er sluttbrukeraspektet ved merverdiavgiften, at avgiftene skal belastes sluttbrukeren av et produkt i enden av en omsetningskjede.

Sluttbrukeraspektet trekker i begge retninger, da avgiften både kan ses å ha møtt sin sluttbruker i holdingselskapet dersom tjenestene kun kan ses å være til bruk i forbindelse med aksjekjøpet. Momentet trekker i motsatt retning dersom kostnadene til aksjekjøp kan ses å være relevante for utleievirksomheten, og må belastes leietakerens kunde som sluttbruker.

Mot fradragsrett kan innvendes at transaksjonskostnadene kun er til bruk for selskapet som kjøper rådgivningstjenestene i forbindelse med kjøp av aksjer og at kostnaden med tilhørende merverdiavgift finner sin sluttbruker her, fordi tjenestene kun angår holdingselskapet.

For fradragsrett kan argumenteres med at transaksjonskostnadene ikke har sin sluttbruker i holdingselskapet, men heller hos kundene til de frivillig registrerte leietakere. Dersom kostnadene kan anses å være til bruk i virksomheten utgjør kostnadene en del av utleievirksomheten de avgiftspliktige leietakere betaler for.

Selskapsanalyser kan påpeke eventuelle negative forhold ved driften, og for eksempel påvise rom for effektivisering av utleievirksomheten. Videre kan slike analyser kartlegge markedsposisjonen og inntektsgrunnlaget så vel som inntekspotensialet.

En slik side av transaksjonskostnadene må sies både å være relevant for, samt ha nær og naturlig sammenheng med den avgiftspliktige omsetningen i driftsselskapet, da analysene kan medføre forbedringer og effektivisering av den avgiftspliktige virksomheten - ikke bare vurderinger av hvilken pris aksjene skal erverves for.

Transaksjonskostnadene vil likevel primært omhandle vurderinger av om en skal kjøpe aksjene i den ene eller den andre virksomheten, for å velge det beste og mest lønnsomme alternativet for holdingselskapet. En slik tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten i datterselskapet må nok anses å være for avledet, da transaksjonskostnadene påløper forut for et eventuelt kjøp av aksjene i selskapet og kanskje uten driftsselskapets viten.

Høyesterett sa om tilknytningen mellom de konkrete transaksjonskostnadene og utleievirksomheten i Skårer Syd-dommen at

«Dette er rådgivning som er knyttet til aksjeervervet, altså ikke-avgiftspliktig virksomhet i Skårer Syd Holding AS. Det er ikke opplyst at rådgivningen har kommet den avgiftspliktige utleievirksomheten til gode. Utleievirksomheten (...) var etablert før kjøpet og fortsatte uendret etterpå. Rådgivningen var følgelig ikke relevant for den avgiftspliktige utleievirksomheten og har heller ikke på annen måte noen naturlig og nær tilknytning til virksomheten.».

Høyesterett legger her vekt på at all omsetning av aksjer er unntatt avgiftsplikt og at rådgivningen knytter seg til «aksjeervervet». Høyesterett synes å legge til grunn en noe snever forståelse, der aksjekjøp- og salg kun er en finansiell transaksjon omfattet av unntaket i mval. § 3-6 bokstav e.

En kan anse aksjer som et organisatorisk virkemiddel, mer enn verdier i seg selv, da aksjer representerer andeler av den avgiftspliktige virksomheten. Det kan derfor argumenteres for at transaksjonskostnadene også knytter seg til å vurdere den underliggende verdi, aktiva og virksomhet i driftsselskapet som kan komme holdingselskapet, og ikke bare utgjør en kostnad utelukkende begrenset til omsetningen av aksjene.

Disse momentene kan på en annen side gi grunnlag for å anse aksjekjøpene som overveiende bedriftsøkonomisk motivert og fornuftig, momenter som i rettspraksis ikke har gitt grunnlag for fradragsrett dersom øvrige tilknytningsfaktorer ikke er oppfylt.

3.3.4.3 Bedriftsøkonomisk motiverte transaksjoner

Om fradrag ved bedriftsøkonomisk motiverte transaksjoner er dommen inntatt i Rt-2015-652 (Telenor-dommen) av interesse. Problemstillingen var om Telenor kunne få fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av aksjer i et fellesregistrert selskap.

Det bemerkes, at det i nyere rettspraksis fremgår at kjøp og salg av aksjer er likestilt som omsetning, noe som medvirker til at dommen er relevant for problemstillingen her.³⁸

I Telenordommen la Høyesterett til grunn de rettslige utgangspunktene fra Elkjøpdommen som vist over og tilføyde at

*«Det avgjørende for fradragsretten er om anskaffelsen er relevant for Telenors avgiftspliktige virksomhet og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne.»*³⁹

Høyesterett kom til at salget av aksjene var til gode for virksomheten, men at transaksjonen var en avgiftsfri aksjetransaksjon med en bedriftsøkonomisk motivasjon, som ikke gir rett til fradrag. Transaksjonen kunne heller ikke ses å være tilstrekkelig relevant, nært eller naturlig tilknyttet Telenors alminnelige avgiftspliktige telecom-virksomhet.

Det er i situasjoner hvor selger av aksjene innkasserer en betydelig gevinst vanskelig å vurdere det annerledes enn at det økonomiske aspektet har vært en vesentlig faktor for om salget skal gjennomføres.

I Skårer Syd sitt tilfelle må aksjekjøpet for holdingselskapet ses å være motivert av muligheten for økonomisk gevinst ved å ta del i den avgiftspliktige utleievirksomheten. Likevel er det et aspekt at enhver virksomhet må ses å ha en viss økonomisk motivasjon. Å ta del i inntekt fra en annen virksomhet kan ikke ses å ha samme tydelige økonomiske incentiv som et salg av aksjer, som med visshet gir gevinst.

³⁸ HR-2017-1851-A avsnitt 28

³⁹ Rt-2015-652 Avsnitt 42

Å erverve en avgiftspliktig virksomhet medfører en betydelig større risiko, selv om aksjekjøpet ble gjort med bedriftsøkonomisk motivasjon og på grunnlag av økonomisk verdsettelse og analyse.

Telenor-dommen, særlig sett i sammenheng med Elkjøp-dommen, gir likevel uttrykk for en terskel for avgiftsunntatte transaksjoner. Transaksjoner som kun har bedriftsøkonomisk motivasjon og egenverdi kan vanskelig ses å være relevante for, og ha nær og naturlig sammenheng med den ordinære avgiftspliktige virksomheten.

Heller ikke i Skårer Syd er det lett å se sammenhengen mellom transaksjonskostnadene og omsetningen i den avgiftspliktige virksomheten, selv om de bidro til å skape avgiftspliktig omsetning for fellesregistreringen. Dette fordi fellesregistreringen ble opprettet etterpå og organisatorisk helt uavhengig av omsetningen i utleievirksomheten. Å tale om at virksomhet ble «skapt» er således en konstruert sannhet.

Momentet fra Elkjøp-dommen om at anskaffelsen må ha vært uten egenverdi, og et middel i å oppnå et mål i en avgiftspliktig virksomhet kan etter dette heller ikke føre frem. Det vil være illusorisk å påstå at anskaffelsen av transaksjonsbistand var et middel i å oppnå et mål, nettopp fordi det da kreves at det skjer innenfor en avgiftspliktig virksomhet. Når kostnadene til anskaffelsen påløper er det i en avgiftsunntatt, uregistrert holdingselskap-virksomhet. Det er vanskelig å ta stilling til transaksjonsbistandens egenverdi her, og dette momentet drøftes under i kapittel 3.3.4.4.

I Skårer Syd-dommen ble det av Høyesterett fastslått at sammenhengen mellom transaksjonskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten ikke forelå, ved at kostnadene etter det opplyste ikke hadde kommet virksomheten «til gode» og at de ikke hadde relevans for, ei heller nær og naturlig sammenheng med omsetningen i utleievirksomheten.

Som fremholdt av Høyesterett var det avgiftspliktig omsetning i virksomheten forut for kjøpet av aksjene, og denne fortsatte uendret etterpå. Dette må drøftes i lys av uttalelsen om at anskaffelsen av transaksjonsbistand ble gjort i den avgiftsunntatte aksjeeier-virksomheten og at anskaffelsen kom ikke den avgiftspliktige utleievirksomheten til gode.

3.3.4.4 Kostnaden må ha kommet den avgiftspliktige virksomheten til gode

Momentet om at den ervervede vare eller tjeneste må ha kommet den avgiftspliktige virksomheten til gode for at fradrag kan gis, har ikke vært oppe i rettspraksis tidligere.

Vilkåret kan antakelig ikke ses som et nytt vidtrekkende alminnelig vilkår i tillegg til relevanskravet fra Sira Kvina og kravet til «nær og naturlig sammenheng» fra Norwegian Contractors som er gjennomgående momenter i flere tiår med rettspraksis.

Da problemstillingen i denne konkrete saken særlig gjelder spørsmålet om tilknytning mellom kostnad og avgiftspliktig virksomhet innad i en fellesregistrering kan antakelig «til gode-momentet» ikke tas til inntekt for annet enn dette spørsmål, med mindre Høyesterett viser til det samme momentet også i andre spørsmål i fremtiden.

Det kan synes som om en anskaffelse gjort av den avgiftsfrie delen av fellesregistreringen bør ha en påviselig effekt for den avgiftspliktige delen av virksomheten for at anskaffelsen kan ses å ha tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten disse driver.

Vilkåret må ses i sammenheng med og anses som en utdyping av hovedregelen i mval. § 8-1 om at kostnader er fradragsberettiget dersom de er «til bruk i den registrerte virksomheten».

Det er for så vidt gode grunner for å konkretisere bruks- og relevansvilkåret overfor en fellesregistrert avgiftsenhet. At kostnader påløpt i en avgiftsfri del av virksomheten bør resultere i noe mer eller mindre konkret for den avgiftspliktige delen av virksomheten gir en viss notoritet for at merverdiavgiften på anskaffelsen de facto er «til bruk» i, eller i det minste relevant og naturlig for denne delen av virksomheten, og dermed fradragsberettiget.

Dette medfører likevel at momentet om egenverdi fra Elkjøp-dommen blir aktuelt. Dersom innhold av anskaffelsen kommer datterselskapet til gode, vil det trolig komme morselskapet til gode også. Momentet taler for at fradrag ikke skal gis.

En skjerping av tilknytningsvilkåret kan ha sammenheng med at merverdiavgiftssystemet som nevnt innledningsvis bygger på selvdeklarasjon og at oppdagelsesrisikoen er liten. En delt, eller fellesregistrert virksomhet har i utgangspunktet gode muligheter til å «vaske» merverdiavgift på anskaffelser som reelt er til bruk i den avgiftsunntatte delen av virksomheten som ikke har fradragsrett. Dette kan gjøres ved å pretendere at anskaffelsen har sammenheng med omsetningen til den avgiftspliktige virksomheten i fellesregistreringen.

Et dekkende begrep kan være at kostnaden må være en innsatsfaktor for den avgiftspliktige virksomhetens omsetning, et begrep brukt i Bowling-dommen, se kapittel 2.5.4. Som allerede nevnt mente Høyesterett i Skårer Syd-dommen at hensynene bak mval. § 8-2 om delt virksomhet, var overførbare for fellesregistrerte virksomheter. I Bowling-dommen ble det lagt til grunn at en delt virksomhet kan fradragføre kostnader fra den avgiftsunntatte virksomheten dersom kostnaden kan ses å være en «(...) innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser». Et slikt etablert begrep kunne med fordel blitt anvendt for å skape kontinuitet i det rettslige innholdet, heller enn et nytt «til gode»-vilkår.

Om rådgivningen ikke kommer den avgiftspliktige virksomheten til gode må det trolig legges til grunn at kostnaden kun er til bruk i den avgiftsunntatte delen av fellesregistreringen. I dette tilfellet til bruk i omsetning av aksjer som etter mval. § 3-6 bokstav e) er unntatt loven.

Merverdiavgift på anskaffelser gjort av avgiftsunntatt virksomhet i en fellesregistrering vil etter dette kunne anses fradragberettiget, dersom de utgjør en innsatsfaktor som er til gode for den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Rene transaksjonskostnader, kostnader som utelukkende knytter seg til selve transaksjonen som skattemessige forhold for holdingselskapet som følge av transaksjonen, vil imidlertid falle utenfor det som kan komme til fradrag som relevant for virksomheten.

Som nevnt innledningsvis i dette underkapitlet kan antakeligvis *deler* av vurderingene som gjøres, og faktureres som «transaksjonskostnader», bestå i grundige selskapsanalyser som kan komme den avgiftspliktige virksomheten til gode.

Slike vurderinger kan kjøpes inn fra konsulentfirmaer av driftsselskapet selv, for å bedre, utvikle eller effektivisere virksomheten. Dersom «til gode» og «innsatsfaktor»-vilkårene oppfylles må i det minste de deler av kostnadene som omfattes, anses relevante for og ha nær og naturlig sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten, på tross av at de er anskaffet av holdingselskapet ved anskaffelsen av transaksjonsbistand. Etter dette bør merverdiavgift på anskaffelser som er til gode for driftsvirksomheten antakelig kunne komme til fradrag, også der de er anskaffet av et avgiftsunntatt holdingselskap i en fellesregistrering.

3.3.4.5 Konsekvens- og nøytralitetshensyn

Skårer Syd fremholdt at dersom selskapet ikke fikk fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av aksjer i eiendomsselskap ville kostnaden kumuleres i virksomheten og medføre en konkurransevridning som ordningen med frivillig registrering er ment å avbøte, da alternativet er å kjøpe eiendom direkte eller å bygge selv, med fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Anførselen er utpreget rettspolitisk og ble av Høyesterett avvist.⁴⁰

«Ankemothparten har videre pekt på at kjøp av eiendom og kjøp av et eiendomsselskap bør behandles likt avgiftsmessig. Det er imidlertid betydelige forskjeller på det å kjøpe et selskap og det å kjøpe en fast eiendom(...). Loven har forskjellige løsninger for de to alternativene, og jeg kan ikke se at det er grunnlag - ut fra reelle hensyn - for å sette lovens ordning til side.»

Som vist var de anførte momentene avgjørende for fradragsrett i Elkjøpdommen. Det vil falle utenfor drøftelsen av lovens subjektive vilkår for fradragsrett å drøfte likhetsbetraktninger og hensiktsmessighetsvurderinger her. Dette drøftes derfor i kapittel 4.

3.3.5 Har en fellesregistrering rett til tilbakegående avgiftsoppgjør?

All den tid et selskap ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret eller har avgiftspliktig omsetning har ikke selskapet fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser. Det har blitt vurdert hvorvidt selskapet kan få ordinært fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader som del av en fellesregistrering og konstatert at dette kan skje dersom transaksjonskostnadene kommer den fellesregistrerte virksomheten til gode.

Merverdiavgiften på transaksjonskostnader påløper med nødvendighet forut for kjøpet av et fremtidig datterselskap med avgiftspliktig omsetning. Transaksjonskostnadene i Skårer Syd var som nevnt kostnader til blant annet finansiell due diligence, selskapsanalyser og meglertjenester i forbindelse med transaksjonen og oppkjøpet av eiendomsselskapet med avgiftspliktig utleievirksomhet. Disse undersøkelsene utgjør grunnsteinen i vurderingen av hvilket selskap et holdingselskap eventuelt skal erverve og utføres altså normalt før aksjene i et selskap eventuelt kjøpes opp.

⁴⁰ Hr-2017-1851-A avsnitt 57

Så lenge det ikke foregår avgiftspliktig omsetning i et selskap har ikke selskapet registreringsplikt, som drøftet i kapittel 2.3 gjelder dette særlig for holdingselskaper. Siden fellesregistrering utgjør en registreringsrett vil ikke morselskapet kunne være registrert i merverdiavgiftsregisteret før et datterselskap er kjøpt opp og vilkårene for fellesregistrering blir oppfylt gjennom eierkravet på 85 % og samarbeid.

Det er dermed naturlig å tenke at fellesregistreringen som avgiftssubjekt kan søke et tilbakegående avgiftsoppgjør for de kostnader som med nødvendighet måtte påløpe før registreringen ble mulig.

Det ble av staten fremholdt i Skårer Syd at en fellesregistrering har effekt fremover, men Høyesterett fant det ikke nødvendig å ta stilling til anførselen.⁴¹

Det er likevel på det rene at problemstillingen er aktuell og må drøftes, da rettskildematerialet over viser at selskaper uten forutgående omsetning ikke kan få ordinær fradragrett for merverdiavgift uten at kostnaden har kommet driftsselskapet til gode.

Skårer Syd Holding anførte for Høyesterett at et tilbakegående avgiftsoppgjør kunne gjøres gjeldende, da det ifølge mval. § 8-6 knytter seg til «*et registrert avgiftssubjekt*», som samsvarer med fellesregistreringens rettsstilling som «*ett avgiftssubjekt*» jf. mval. § 2-2, tredje ledd.⁴²

Anførselen reiste to spørsmål. For det første om et tilbakegående avgiftsoppgjør gir rett til fradrag for fellesregistreringen som helhet. For det andre om transaksjonskostnader kan sies å ha «direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten.»

3.3.5.1 Vilkår for tilbakegående avgiftsoppgjør

I det videre skal det drøftes hvorvidt en fellesregistrert enhet som helhet kan ha rett til tilbakegående avgiftsoppgjør for merverdiavgift på transaksjonskostnader.

⁴¹ HR-2017-1851-A avsnitt 16

⁴² HR-2017-1851-A avsnitt 22

Det fremgår i mval. § 8-6 at

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet inntil tre år før registrering i Merverdiavgiftsregisteret (...) i den utstrekning anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten. Dette gjelder likevel ikke for varer og tjenester som er omsatt før registreringen(...)».

Bestemmelsen fastslår at næringsdrivende kan få fradrag for inngående merverdiavgift påløpt inntil tre år før registrering i merverdiavgiftsregisteret er fullført.

For det første kreves det at en har latt seg registrere da det kun er «et registrert avgiftssubjekt» som kan få tilbakegående avgiftsoppgjør.

For det andre kreves det at anskaffelsen har «(...) direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten.». I dette ligger et krav til sammenheng mellom anskaffelsen og omsetningen, og videre et krav til virksomhetstilknytning. Vilkårene er kumulative.

Det første spørsmålet er hvilken virksomhet kostnadene må ha hatt sammenheng til, fellesregistreringen som helhet eller den avgiftspliktige virksomheten i avgiftskonsernet.

3.3.5.2 Isolert eller samlet vurdering av selskapene i den fellesregistrerte enheten?

Dersom et holdingselskap har latt seg fellesregistrere med et datterselskap utgjør selskapsstrukturen «ett avgiftssubjekt» jf. ordlyden i mval. § 2-2 tredje ledd. Etter ordlyden oppfyller det registeringsvilkåret i § 8-6.

Det følger av mval. § 8-1 første ledd at «Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift (...)». Dette er omtalt som tilordningsvilkåret og er utgangspunktet i merverdiavgiftsretten. Fradrag for merverdiavgift skal som hovedregel tilordnes den virksomheten som får den inngående merverdiavgiften. Etter lovens ordlyd kan fellesregistreringen ha fradragsrett da den er «et registrert avgiftssubjekt» også i forhold til §§ 8-1 og 8-6.

Skårer Syd Holding anførte at fellesregistreringen i seg selv er tilstrekkelig for å gi tilbakegående avgiftsoppgjør, fordi det er meningen med fellesregistreringen at selskapene kan trekke fra inngående merverdiavgift i den fellesregistrerte enheten med utgående merverdiavgift for at minst mulig avgift skal bli kumulert.⁴³

Det fremgår i dommen at mval. § 2-2 tredje ledd om fellesregistrering er et unntak fra hovedregelen om tilordning.⁴⁴ Spørsmålet etter dette er om den fellesregistrerte enheten skal vurderes under ett som «virksomheten» kostnadene må ha tilknytning til, eller om selskapene skal vurderes hver for seg som individuelle avgiftssubjekter innad i strukturen. Dette er avgjørende for om fellesregistrerte selskaper uten avgiftspliktig omsetning kan få fradrag.

Lovens ordlyd om tilbakegående fradrag til «den registrerte virksomheten» i § 8-6 gir i denne sammenheng språklig lite veiledning i dette spørsmålet, ordlyden kan synes å omfatte enhver registrert virksomhet, også en fellesregistrert virksomhet.

Fellesregistreringen utgjør som nevnt over «ett avgiftssubjekt» etter mval. § 2-2 tredje ledd. Lovens ordlyd trekker her i retning av at det er enheten under ett som har rett til fradrag. Dette ble med styrke fremholdt av Skårer Syd Holding.⁴⁵

Etter ordlyden er det derfor naturlig å betrakte hele fellesregistreringen som omfattet av ordlyden «den registrerte virksomheten» i § 8-6.

Likevel kan det i denne sammenheng være naturlig å vurdere holdingselskapet som én virksomhet, all den tid det er et eget juridisk subjekt som primært utøver kontroll og eierskap over aksjer. Videre kan eiendomsselskapet som har den registrerte utleievirksomheten ses som en uavhengig virksomhet hva angår merverdiavgift.

Det er på det rene at fellesregistreringen kun er en formell virksomhetsendring i spørsmål om merverdiavgift. Den endrer ikke virksomhetenes innhold, omfang eller øvrige juridiske rettigheter eller plikter, ut over at konserninterne overføringer ikke belastes merverdiavgift og solidaransvaret for innbetaling av skyldig merverdiavgift i fellesregistreringen.

⁴³ HR-2017-1851-A avsnitt 21

⁴⁴ HR-2017-1851-A avsnitt 40

⁴⁵ HR-2017-1851-A Avsnitt 21 første setning.

I Telenor-dommen som angikk fradrag for transaksjonskostnader ved *salg* av aksjene i et selskap, i motsetning til oppgavens problemstilling ved *kjøp*, vektla Høyesterett hensynene bak bestemmelsen om fradragsrett og symmetrihensyn.⁴⁶ Høyesterett uttalte at morselskapet i fellesregistreringen ikke kan få fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader tilknyttet avgiftsunntatt omsetning av aksjer i datterselskapet, bare fordi selskapene var fellesregistrerte.

Denne løsningen følges i Skårer Syd-dommen. Førstvoterende uttalte til anførselen om at fellesregistreringen måtte medføre rett til tilbakegående avgiftsoppgjør.⁴⁷

«Ordlyden i § 8-6 isolert sett stenger ikke for en slik tolkning. (...) [men] Det er heller ingen ting i forarbeidene som indikerer at de vanlige tilknytnings- og tilordningskravene ikke skal gjelde.»

«Det vil rime dårlig med systemet i merverdiavgiftsloven om § 8-6 skulle gi en utvidet fradragsrett bare fordi virksomheten ikke var registrert på anskaffelsestidspunktet.»

Høyesterett la her til grunn systembetraktninger og hensynene bak de enkelte bestemmelsene, heller enn en utvidende tolkning av ordlyden. Etter dette er det tydelig at avveiningen primært beror på tilknytningen mellom anskaffelsen, virksomheten og omsetningen.

Slutningen viser at de subjektive vilkårene om tilknytning må vurderes konkret i de enkelte tilfellene og at de objektive registreringsvilkårene alene ikke gir fradragsrett.

Høyesterett drøftet ikke videre om de subjektive vilkårene forelå, men konkluderte med at et tilbakegående avgiftsoppgjør ikke kunne være aktuelt på bakgrunn av at selskapene var fellesregistrert. Ordlyden kan som nevnt rent språklig forstås dithen at et tilbakegående avgiftsoppgjør er aktuelt for en fellesregistrering. Løsningen må etter dette ses å bero på om anskaffelsen har direkte sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten.

⁴⁶ Rt-2015-652 Avsnitt 38

⁴⁷ Hr-2017-1851-A Avsnitt 56

3.3.5.3 Direkte sammenheng

For at fellesregistreringen skal kunne gi grunnlag for tilbakegående avgiftsoppgjør kreves det, som gjennomgått over, mer enn at selskapene i fellesregistreringen utgjør et avgiftssubjekt formelt og at det er tilstrekkelig etter ordlyden. Vurderingen består hovedsakelig vilkåret om virksomhetstilknytning som fremgår i andre del av første setning i § 8-6.

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag (...) i den utstrekning anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten».

Vilkåret om «direkte sammenheng» mellom anskaffelse og senere omsetning må anses å være strengere enn relevansvilkåret i § 8-1 og øvrig rettspraksis gjennomgått over.

At kostnadene som kreves fradragsført må ha direkte tilknytning til «omsetningen» i virksomheten medfører at ikke enhver anskaffelse til bruk i ett av, eller begge, subjektene i fellesregistreringen vil kunne kreves fradragsført.

Etter en slik tolkning vil et holdingselskap uten avgiftspliktig omsetning ikke kunne kreve anskaffelsen fradragsført gjennom et tilbakegående avgiftsoppgjør. Dersom anskaffelsen som kreves fradragsført gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør ikke har direkte sammenheng med omsetningen i den fellesregistrerte virksomheten vil fradrag ikke kunne innrømmes. En direkte sammenheng må ses å være et særlig strengt tilknytningsvilkår.

Kostnadene må i følge ordlyden være nær sagt nødvendige for at varer eller tjenester skal kunne omsettes. For eksempel kan det være en direkte sammenheng mellom fysiske bestanddeler som er anskaffet av en mekaniker, og den ferdige gjenstand som den avgiftspliktige omsetning består i.

Videre stilles det krav om at selskapet ikke har omsatt noen av de anskaffelser som er gjort.⁴⁸ Dette følger lovens symmetrisystem og logikk. Dersom virksomheten ikke er registrert vil den ikke kunne selge noe inklusive merverdiavgift, det kan da ikke gis tilbakegående fradrag for inngående merverdiavgift.

⁴⁸ Ot.prp. nr.21 (2001-2002) punkt 7.5.1 side 12

Driftsselskapet har gjerne kontinuerlige leieinntekter både før, under og etter at aksjene i selskapet er kjøpt opp av et holdingselskap. I lys av dette kan transaksjonskostnadene vanskelig ses å ha direkte sammenheng med omsetningen i virksomheten. Dette gjelder uavhengig av om driftsselskapet vurderes isolert som «virksomheten», eller samlet som den fellesregistrerte virksomheten. Omsetningen, de månedlige eller kvartalsvise leieinnbetalingene, må antas å være uavhengig av transaksjonsbistanden ved aksjekjøpet i det minste før et oppkjøp.

Som nevnt vil likevel innhold i rådgivningen som medfører konkrete endringer i leieforholdet og omsetningen kunne ses å ha direkte sammenheng med omsetningen, men det må trolig foreligge helt klare holdepunkter for at det forelå en «direkte sammenheng med omsetningen» mellom anskaffelsen og driften i datterselskapet på ervervstidspunktet.

3.3.6 Forhåndsregistrering

I kapittel 2.4 ble det fastslått at det for næringsdrivende vil være mulig å forhåndsregistrere virksomheten på bestemte vilkår, der de objektive vilkårene ble behandlet tidligere i oppgaven.

Det subjektive vilkår i mval. § 2-4 første ledd bokstav a) for forhåndsregistrering av virksomheten er at den *«(...) har foretatt betydelige anskaffelser som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftspliktig omsetning»*.

Den rettslige terskelen er her lik den for tilbakegående avgiftsoppgjør. Spørsmålet i det videre er om transaksjonskostnader som påløper ved oppkjøp av aksjene i et eiendomsselskap har direkte sammenheng med senere avgiftspliktig omsetning i dette selskapet.

Det vises til drøftelsen i kapittel 2.5 og like over i kapittel 3.3.5.3 hvor det fremgår at vilkåret om «direkte sammenheng» for alle tilfeller må ses å være strengere enn det ordinære kravet til relevans og nær og naturlig sammenheng i mval. § 8-1, eller alternativet «kommet virksomheten til gode» som nevnt i Skårer Syd-dommen.

Transaksjonskostnadene anskaffet av morselskapet kan vanskelig ses å ha direkte sammenheng med senere avgiftspliktig omsetning, all den tid den avgiftspliktige omsetningen allerede pågår i driftsselskapet. Påløpte transaksjonskostnader til kjøp av aksjer oppfyller ikke tilknytningskravene som kreves ved denne formen for forutgående ordinær registrering.

Deler av transaksjonskostnadene kan kunne komme virksomheten til gode, men en direkte sammenheng med omsetningen vil trolig ikke foreligge.

Bestemmelsen om forhåndsregistrering må ses å være ment for selskaper som har foretatt betydelige anskaffelser og trenger løpende fradrag for inngående merverdiavgift, da avgiften utgjør betraktelig likviditetsbelastning underveis. En næringsdrivende har for eksempel ikke økonomisk rom for å vente på et tilbakegående avgiftsoppgjør etter at omsetningsgrensene er nådd. Dette synspunktet er lagt til grunn i merverdiavgiftskommentaren.⁴⁹

Det er vanskelig å forene dette utgangspunktet med kostnader til aksjekjøp i et selskap som allerede driver avgiftspliktig omsetning uavhengig av holdingselskapets aksjeerverv.

Transaksjonskostnadene kan ses å ha direkte sammenheng med å skape avgiftspliktig omsetning i fellesregistreringen. Etter Skårer Syd-dommen er det likevel på det rene dette ikke kan føre frem, da fellesregistreringen ikke kan ses å være «riktig virksomhet» anskaffelsen må ha relevans for og nær og naturlig sammenheng med, all den tid utleievirksomheten pågår i et eget avgiftssubjekt.

Forhåndsregistrering av holdingselskapet eller den fellesregistrerte virksomheten gir trolig ikke grunnlag for fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader ved erverv av aksjer i eiendomsselskap, da transaksjonskostnadene ikke har direkte sammenheng med omsetningen i driftsselskapet.

3.3.7 Forutgående fellesregistrering med annet avgiftspliktig subjekt

I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet fikk et fond som kjøpte aksjene i eiendomsselskap fradragsrett for merverdiavgift på transaksjonskostnader tilknyttet aksjekjøpene.⁵⁰ Fradragsretten gjaldt en lik andel av kostnadene som den andel av arealet av eiendommen selskapet leide ut til frivillig registrerte leietakere. I innsenders fremstilling av faktum fremgikk det at selskapene som gjorde oppkjøpet var del i en fellesregistrering *forut* for oppkjøpet, og et registrert avgiftssubjekt. Skårer Syd Holding fremholdt at samme fradrag måtte gis holdingselskapet selv om det ikke var registrert før anskaffelsen ble gjort.

⁴⁹ MVA-kommentaren 2016 Side 147 punkt 2 om «betydelige anskaffelser».

⁵⁰ BFU-2007-18.

Staten la i sin prosedyre avgjørende vekt på momentet at selskapene var fellesregistrerte før oppkjøpet for at fradrag ble gitt og at virksomheten da måtte anses å være avgiftspliktig. Motsatt mente staten at fradrag ikke kunne gis til Skårer Syd som ikke var tidligere registrert i merverdiavgiftsregisteret, da kostnadene ikke var til bruk i registrert virksomhet.

Prosessfullmektigen til Skårer Syd mente det ikke kunne være avgjørende at selskapene var fellesregistrerte forut for oppkjøpet da transaksjonskostnadene måtte ses å ha samme tilknytning til både virksomheten og omsetningen uavhengig av registreringstidspunktet. I lys av dette krevde Skårer Syd Holding fradrag for samme type kostnader som Skattedirektoratet ga fradrag i forhåndsuttalelsen.

Høyesterett la avgjørende vekt på at den bindende forhåndsuttalelsen ikke hadde skapt grunnlag for fast underretts- eller administrasjonspraksis, og avviste dens rettskildemessige betydning totalt.

Likevel er et interessant moment ved den bindende forhåndsuttalelsen at skattemyndighetene tidligere godkjente fradrag til selskaper for samme type kostnader såfremt virksomheten var registrert før kostnadene påløp.

I lagmannsrettsdommen fremgår det at statens prosessfullmektig erkjente at dersom et mor- eller holdingselskap som er forutgående fellesregistrert med et datterselskap med avgiftspliktig omsetning, vil fellesregistreringen ha rett til fradrag for de samme transaksjonskostnader som ble nektet Skårer Syd.⁵¹

Høyesterett avviste som nevnt forhåndsuttalelsens betydning i sin helhet.⁵² Om det har betydning at et holdingselskap er registrert før erverv av aksjene i eiendomsselskap er enda uklart da Høyesterett ikke tok konkret stilling til spørsmålet. Etter Skårer Syd synes løsningen utelukkende å bero på en vurdering av anskaffelsens relevans og nærhet til virksomheten.

⁵¹ LB-2016-2627

⁵² BFU 18/07

3.4 Tilpasningsmuligheter ved eiendomserverv

3.4.1 Fradrag ved fusjon?

Det virker skjønnsmessig å gjøre en kort vurdering av organisatoriske tilpasninger som kan omgå dokumentavgift og få fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene.

Som allerede nevnt er det en akseptert metode å fisjonere ut en eiendom fra et driftsselskap A til et «single purpose-selskap» B (SP-selskap). Deretter fusjoneres selskap B med et annet SP-selskap C opprettet av den overtakende virksomhet utelukkende for å eie eiendommen. Det følger av rundskriv at denne typen eiendomsoverdragelse ikke skal belastes eiendomsavgift.⁵³

Et spørsmål er om merverdiavgift på kostnader til en fusjon er relevant for og har nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Som det fremgår av rettskildematerialet over vil fradragsrett bero på vurderinger av anskaffelsens relevans og tilknytning til virksomheten. Fradrag for merverdiavgift på kostnader vil trolig nektes også ved fusjon, da kostnadene til fusjonen ikke har tilstrekkelig tilknytning til utleievirksomheten.

3.4.2 Forutgående registrering

Som drøftet over i kapittel 3.3.7 kan det være mulig å få fradrag for transaksjonskostnader for et driftsselskap som allerede har avgiftspliktig utleievirksomhet. Ved å fusjonere et datterselskap med et utleie-driftsselskap vil selskapet slippe å betale dokumentavgift ved eiendomsoverdragelsen. Videre vil transaksjonskostnadene ved en fusjon lettere kunne ses å ha en nær og naturlig sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten og omsetningen i det overtakende selskap så lenge det overdragende selskap driver samme type virksomhet.

Det vil føre for vidt, og falle utenfor oppgavens avgrensning å drøfte dette videre da det fordrer at holdingselskapet allerede er fellesregistrert med et avgiftspliktig datterselskap. Det viser imidlertid en strukturell tilpasningsmulighet som kan være innenfor de fastsatte rammer, også etter Skårer Syd-dommen.

⁵³ Rundskriv G-06/2005

4. Taler symmetrihensyn for likebehandling av erverv av fast eiendom direkte, og erverv av aksjer i eiendomsselskap?

Det ble nevnt i innledningen, og anført av Skårer Syd Holding at viktige hensyn bak merverdiavgiften som nøytralitet, konkurransefrihet og å unngå avgiftskumulasjon taler for at det gis fradrag også for erverv av aksjer i eiendomsselskap, som nevnt over i punkt 3.3.4.4.

Borgarting Lagmannsrett la til grunn at hovedspørsmålet i Skårer Syd-saken var om det var grunnlag for å skille mellom de forskjellige ervervsformene.⁵⁴ Lagmannsrettsdommen har åpenbart lavere rettskildemessig vekt enn den enstemmige Høyesterettsdommen.

Likevel er flere av betraktningene om viktige merverdiavgiftsrettslige spørsmål i lagmannsrettsdommen grundige og gode, særlig i et de lege ferenda-perspektiv som oppgaven her gir et visst rom til å drøfte.

Det vises til at Høyesterett avviste anførselen om at kjøp og egenoppføring av fast eiendom måtte likebehandles med erverv av aksjer i eiendomsselskap fordi erverv av eiendom på den ene siden og erverv av aksjer på den annen ikke kan ses å være like tilfeller, drøftet over i punkt. 3.3.4.4.⁵⁵

Som nevnt er blant annet dokumentavgiften som påløper ved kjøp av fast eiendom en konsekvens av, men også en medvirkende faktor til, hvilket alternativ av som velges. Som det fremgår av rettspraksis er det aksept av lovgiver at eiendom overdras ved å utfisjonere en eiendom til et «single purpose»-selskap for så å selge aksjene i selskapet uten at det påløper dokumentavgift.⁵⁶

Rimelighet kan på den ene siden tale for at det ikke gis fradrag for merverdiavgift på kostnadene ved slike aksjetransaksjoner da slike transaksjoner primært er en tilpasning til regelverket for å unngå andre skatter og avgifter.

⁵⁴ LB-2016-2627

⁵⁵ Hr-2017-1851-A avsnitt 57

⁵⁶ Rt-2014-227 avsnitt 59

Dersom fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader blir gitt vil det medføre fradrag for to forskjellige avgifter som lovgiver har ment å ramme. For det første dokumentavgiften som er ment for eiendomsoverdragelser, og for det andre merverdiavgiften som i utgangspunktet ikke skal komme til fradrag på kostnader ved aksjetransaksjoner.

På den annen side vil nøytralitetsprinsippet bli tilsidesatt dersom fradrag ikke gis. Som det er redegjort for vil det være i strid med lovens formål, og da særlig ordningen med frivillig registrering, om fradrag ikke gis. Som vist fremgår det av forarbeidene at fradrag må gis til utleier for at avgiften ikke skal bli en del av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift på husleien. Den direkte konsekvens av økt husleie er for det første at næringseiendommen blir mindre attraktiv i leiemarkedet. I tillegg vil økte kostnader til husleie medføre dårligere margin for leietakerens virksomhet, eller at prisene på varer eller tjenester må settes opp for å bedre marginen, som har en åpenbart negativ konkurransemessig virkning.

Hovedhensynene bak fradragsretten, som vist til i blant annet forarbeidene, er likevel de samme for de ulike måter å organisere en lik utleievirksomhet. Utgangspunktet må prinsipielt sies å være at to ulikt organiserte virksomheter, som har samme inntektskilde skal ha lik rett til fradrag. Den pragmatiske tilnærmingen anvendt av førstvoterende i Elkjøp-dommen kan kaste lys over hvilken løsning som bør velges i de konkrete tilfeller. Det vil ikke alltid være mulig å unngå både avgiftskumulasjon og statssubsidiering i de konkrete tilfeller.

Førstvoterende i Skårer Syd-dommen fremholdt at reelle hensyn ikke talte for å sette lovens system til side, selv om de samme hensynene til konkurransevidning, nøytralitet og å unngå avgiftskumulasjon i næringsdrivendes virksomhet var faktorer som talte for fradrag i Elkjøp-dommen.

I lys av dette må det minnes om at merverdiavgiftsretten er særskilt mekanisk. Som nevnt i innledningen er systemet avhengig av relativt enkle og «firkantede» regler. For mye rom for tilpasning eller tolkning vil kunne bære galt av sted, både for den enkelte avgiftspliktige som bør ha et oversiktlig regelverk å overholde. En skjematisk lovtolkning er også hensiktsmessig av hensyn til at avgiftsmyndighetene skal kunne utøve sin kontrollfunksjon effektivt.

Også hensynet til kontinuitet i rettsanvendelsen taler for at vilkårene om relevans og nærhet anvendes konkret på enkelttilfeller, selv om resultatet kan gå på bekostning av lovens formål.

Det er på det rene at fradrag for transaksjonskostnader ved aksjekjøp vil stå i direkte motstrid med ordlyden i mval. § 3-6 første ledd bokstav e). Bestemmelsen kan trolig ikke tolkes så utvidende at merverdiavgift på «rene transaksjonskostnader» kan komme til fradrag uten at dette vil være i motstrid med loven. Med rene transaksjonskostnader menes utgifter som kun er relevante for og har sammenheng med selve transaksjonen av aksjene. Som drøftet kan merverdiavgift på deler av innholdet i tjenestene som transaksjonskostnadene knytter seg til kunne være fradragsberettiget dersom de er innsatsfaktorer som kommer den avgiftspliktige omsetningen og virksomheten til gode.

Det er imidlertid også på det rene at mval. § 4-1 er hovedregelen for beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften. Her fremgår at merverdiavgiften ikke skal være del av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Årsaken er, som vist gjentatte ganger i oppgaven, at avgiften blir en innbakt avgiftskostnad som blir større og større for hvert omsetningsledd. Denne kostnadsfaktoren svekker konkurransekraften betraktelig. Lovbestemmelsen og hensynene bak taler med styrke for at fradrag gis, i det minste ut fra reelle hensyn.

Lagmannsretten forsøkte å forene formålsbetraktninger med ordlyden i merverdiavgiftsloven §§ 8-6 og 2-3 om tilbakegående avgiftsoppgjør til den fellesregistrerte enheten. Det påpekes her at lagmannsrettens funksjon er å forsøke å forene gjeldende rett med sikte på en konkret løsning. At det ble brukt en tilnærming til problemstillingen lik den anvendt i Elkjøp-dommen kan ikke anses uforsvarlig.

At Høyesterett har avsagt en dom som er klar overfor de enkelte lovbestemmelers ordlyd, med et formålsstridig resultat, kan tyde på at det blir lovgivers oppgave å utføre en endring dersom det anses påkrevd. Lovens ordlyd og rettspraksis for øvrig tilsier derfor at fradragsrett for transaksjonskostnadene på aksjekjøp ikke tilkjennes. Vilkårene om at transaksjonskostnadene må være relevante for og stå i nær og naturlig sammenheng med utleievirksomheten er ikke oppfylt.

5. Avsluttende bemerkninger

Rettskildematerialet gjennomgått i oppgaven viser utviklingen av fradragsrettens vilkår generelt, med særlig vekt på tilknytningsvilkårene. Elkjøpdommen fra 2012, Telenordommen fra 2015 og Skårer Syd-dommen fra oktober inneværende år viser med tydelighet at Høyesterett har trukket en grense for hvilke anskaffelser som kan og ikke kan lede til fradragsrett gitt dagens rettskildebilde. Kostnader til både kjøp og salg av aksjer er nektet i den grad de utelukkende knytter seg til aksjetransaksjonen. Heller ikke organisatoriske eller tidsmessige tilpasninger til avgiftssystemet gjennom fellesregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør som medfører at næringsdrivende opererer innenfor lovens ordlyd gir grunnlag for fradrag.

I Telenor og Skårer Syd, faller fradragsrett for transaksjonskostnader utenfor lovens rekkevidde jf. mval. § 3-6 første ledd bokstav e). Transaksjonskostnadene har heller ikke tilstrekkelig relevans eller naturlig nærhet til de ulike avgiftspliktige virksomhetene eller omsetningen i disse til å begrunne fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene.

Det er interessant å se at dersom kostnadene ved erverv av aksjer eller fast eiendom, som i utgangspunktet faller utenfor lovens bestemmelser, utgjør et middel for å oppnå et mål i den avgiftspliktige virksomhet, eller kommer den avgiftspliktige virksomhet- eller omsetning til gode kan dette gi grunnlag for fradragsrett. Som det fremgår over fordrer dette likevel et innhold i deler av tjenestene som ikke faller naturlig inn under betegnelsen transaksjonskostnader. Innhold i tjenestene som selskapsanalyser som belyser forbedringspotensial og annet som kan være til gode for virksomheten kan trolig føres til fradrag. Dette er tjenester driftsselskapet kunne anskaffet selv og må ses å oppfylle tilknytnings- og relevansvilkårene. Fradraget vil kunne gis for den del av transaksjonskostnadene som oppfyller disse vilkårene.

Siden spørsmålet om fradrag for rene transaksjonskostnader må anses avklart, vil det for overtakende holdingselskaper trolig være av praktisk betydning å spesifisere hvilken betydning de enkelte deler av innholdet i transaksjonsbistanden har for utleievirksomheten og omsetningen i det avgiftspliktige driftsselskapet når fradrag søkes.

6. Kildeliste

6.1 Litteraturregister

- Gjems-Onstad (2017) Gjems-Onstad, Ole. Kildal, Tor S. Aasprong Dyrnes, Cecilie. Mikelsen, Anders B. - *Lærebok i merverdiavgift*. 5 utgave. (Oslo 2017)
- Gjems-Onstad (2014) Gjems-Onstad, Ole. *Merverdiavgift i et nøtteskall*. 9 utgave – 1. opplag (Nydalen, Oslo 2014)
- Gjems-Onstad m.fl. (2016) Gjems-Onstad, Ole. Kildal, Tor S. Aasprong Dyrnes, Cecilie. Mikelsen, Anders B. Kristensen, Roy K. *Merverdiavgiftskommentaren* 5 utgave (Oslo 2016)
- Skattedirektoratet *Merverdiavgiftshåndboken* 13. utgave (Oslo 2017)
- Gjems-Onstad & Dyrnes Gjems-Onstad, Ole. Aasprong Dyrnes, Cecilie. *Aktuell merverdiavgift* 1. utgave, 1 opplag (Oslo 2015)

6.2 Domsregister

- Rt-1985-93 (Sira Kvina)
- Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors)
- Rt-2008-932 (Bowling 1)
- Rt-2008-939 (Tønsberg bolig)
- Rt-2012-432 (Elkjøp)
- Rt-2015-652 (Telenor)
- HR-2017-1948 (SPG)
- HR-2017-1851 (Skårer Syd Holding)
- LB-2016-2627 (Skårer Syd Holding – Lagmannsrettdom)
- LB-2015-103691 (Norske Skog – Lagmannsrettsdom)

6.3 Lov- og forarbeidsregister

6.3.1 Lover

LOV-2009-06-19-58 Merverdiavgiftsloven

LOV-1969-06-19-66 Lov om merverdiavgift 1969 (Opphevet)

LOV-2007-06-29-75 Verdipapirhandelloven

6.3.2 Forarbeider

- Ot.prp. nr.17 (1968-1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

- Ot.prp. nr.2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

- Ot.prp. nr.21 (2001-2002) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002)

- Ot.prp. nr.76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift

- Nou 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

6.4 Forhåndsuttalelser, instruksjer, vedtak og rundskriv m.v

- Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2017.

- <http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdf/uttalelser/prinsipputtalelser/fradragsrett---merverdiavgift---klargjoring-av-enkelte-sporsmal-knyttet-til-fradragsrettens-rekkevidde.pdf>

- Skattedirektoratets fellesskriv til skattekontorene av 20. desember 2016

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/merverdiavgiftsloven--8-1--fradragsrett-ved-merverdiavgiftsunntatte-transaksjoner--skattedirektoratets-fellesskriv-til-skattekontorene-av-20.-desember-2016/> (Sist besøkt 13.12.2017)

- Prinsipputtalelse om merverdiavgiftsloven § 8-1. 28.01.2014

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/-Mval--8-1--Fradragsrett-for-inngaende-merverdiavgift---Skattedirektoratets-brev-28-januar-2014/>

(Sist besøkt 13.12.2017)

- Bindende forhåndsuttalelse 18/07.

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Frivillig-registrert-utleiers-fradragsrett-for-transaksjonsomkostninger-ved-kjop-av-eiendommer-ogeller-eiendomsselskaper/> (Sist besøkt 13.12.2017)

- Skattedirektoratets klargjøringskriv til skattekontorene 01.09.2015

<http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdf/uttalelser/prinsipputtalelser/fradragsrett---merverdiavgift---klargjoring-av-enkelte-sporsmal-knyttet-til-fradragsrettens-rekkevidde.pdf>

- Rundskriv G-06/2005 Opprinnelig utgitt av: Justis- og politidepartementet.

«Den tinglysmessige fremgangsmåten når fast eiendom blir overført i forbindelse med fusjon, fisjon og omdanning.» . Publisert 27.06.2005.

- Innst.182 S (2011-2012) Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om

Riksrevisjonens undersøkelse av reorganiseringen av skatteetaten. Publisert 14.02.2012.

6.5 Nettbaserte artikler

- <https://www.bdobloggen.no/2017/07/12/fradrag-merverdiavgift-pa-transaksjonskostnader/>

(Sist besøkt 13.12.2017)

- <https://www.bdobloggen.no/2017/10/04/nei-til-mva-fradrag-ved-kjop-av-eiendomsselskap/>

(Sist besøkt 13.12.2017)

- <https://www.estatevest.no/hvilke-kostnader-kan-man-trekke-fra-i-forbindelse-med-en-transaksjon/> (Sist besøkt 13.12.2017)

- <http://www.estatenyheter.no/2017/10/04/fradrag-mva-pa-transaksjonskostnader-salg-eiendomsselskap/> (Sist besøkt 13.12.2017)

- <https://www.skatt.no/2017/02/07/dom-momsfradrag-kjop-aksjer/> (Sist besøkt 13.12.2017)

- <http://www.hegnar.no/Nyheter/Eiendom/2017/02/Fradrag-for-transaksjonskostnader> (Sist besøkt 13.12.2017)

- <https://snl.no/omsetning> Sist oppdatert 22.07.2014 (Sist besøkt 13.12.2017)

- <https://haavind.no/nyheter/viktig-dom-fradrag-mva-kjoep-av-eiendomsselskap/>

(Sist besøkt 07.09.2017)

- <https://www.visma.no/blogg/fradrag-mva-transaksjonskostnader/> (Sist besøkt 16.08.2017)