

Fradrag for inngående avgift på oppkjøpskostnader

I artikkelen drøftes fradragsretten for inngående avgift på oppkjøpskostnader i forbindelse med oppkjøp av selskaper. Målet med artikkelen er på bakgrunn av sentrale rettskilder å drøfte innholdet i tilknytningskriteriet i mval. § 8-1.



Det vil i forbindelse med oppkjøp påløpe kostnader til juridisk og økonomisk bistand. Dette kan bestå av forskjellige konsulenttjenester, due diligence samt annen generell rådgivning.

Vilkåret for å fradragføre inngående avgift er at anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Det kan spesielt i delte virksomheter, dvs. virksomheter som har omsetning både innenfor og utenfor loven, være vanskelig å avgjøre om det foreligger fradragsrett for en anskaffelse. Da aksjer som sådan ikke er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, vil det sentrale spørsmålet være i hvilken grad aksjene har den nødvendige tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet slik at det oppnås fradrag for inngående avgift.

Målet med artikkelen er på bakgrunn av sentrale rettskilder å drøfte innholdet i tilknytningskriteriet i mval. § 8-1. Det er i denne sammenhengen nærliggende å trekke noen paralleller til skatteretten og kravet om særlig og nær tilknytning i skatteloven § 9-3, og undersøke om det er samme avgrensning.

Det vil videre drøftes hvorvidt tilnærmingen til bestemmelsen i mval. § 8-1 har

vært noe snever. Det kan være en fare for at det ved vurderingen av tilknytningskriteriet har vært overdreven fokus på å se hvor langt man kan strekke tilknytningskriteriet fremfor å se hen til anskaffelsens betydning og tilknytning til omsetningen/aktiviteten utenfor loven.

Frdrag for inngående merverdiavgift

Utgangspunkt

Det følger av merverdiavgiftsloven (mval.) § 8-1 (tidl. mval. § 21) at registrert næringsdrivende kan trekke fra inngående avgift på varer og tjenester «til bruk» i den registrerte virksomheten. Av ordlyden går det frem at fradragsretten ikke gjelder all virksomhet den avgiftspliktige driver, men bare den del som er registreringspliktig. Det vises til forarbeidene til den opprinnelige mval. § 21, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69), hvorfra hitsettes fra side 45 (sitat):

«Merverdiavgiftens konkurransemessige nøytralitet oppnås gjennom den fradragsrett som de avgiftspliktige på de enkelte omsetningsledd forutsettes å ha for avgift på innkjøp til sin produksjons- og omsetningsvirksomhet (inngående avgift). Det hører med til systemet at virksomheter som omsetter varer eller tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt, ikke skal ha denne fradragsrett. Avgift til innkjøp til slik virksomhet må således innkalkuleres i vedkommende virksomhets omkostninger».

Kravet til bruk i virksomhet inneholder et tilordningskriterium og relevanskriterium. I dette ligger at det er et spørsmål om å allokere kostnaden til riktig subjekt. Tønsberg Bolig-dommen, som refereres nedenfor,

tilsier imidlertid at tilordningskriteriet er omdiskutert. I tillegg må anskaffelsen være relevant for den avgiftspliktige virksomheten. At det er et relevanskrav til brukskravet i merverdiavgiftsloven § 8-1 fremgår av Ot.prp. nr. 17 (1968-89) side 55.

Det kan diskuteres om relevanskriteriet er et dynamisk eller relativt begrep, men uansett viser rettspraksis at dette er et vurderingstema som det er vanskelig å utlede generelle og entydige slutninger fra.

Rettspraksis

Det er seks sentrale Høyesterettsdommer på området. Det vil i det følgende bli gjort en kort gjennomgang av disse sakene:

Rt.1985 s. 93 Sira Kvina – anskaffelsen nødvendig forutsetning.

Saken gjaldt et kraftselskaps anskaffelse av bl.a. settefisk i forbindelse med vannkraftproduksjon.

Staten la til grunn at fradragsretten etter mval. § 21 berodde på om anskaffelsen var til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Retten var ikke enig i dette og la vekt på hvilken tilknytning det var mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen. Førstvoterende: «Det vesentlige i lovbestemmelsen er, slik jeg ser det, uttrykket virksomhet, ikke «til bruk i». Man må da se hen til hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen.»

Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors

En bedrift som produserte betongplattformer, ville utvide virksomheten og ønsket derfor å leie ytterligere grunn av kommunen. Betingelsen var at bedriften bl.a. bygget en ny småbåthavn for kommunen.

Staten mente at saken skilte seg fra den forrige ved at det i den andre saken var tale om rettslig tvang på grunn av konsesjon, mens det i nærværende sak dreide seg om frivillig utbygging for kommunen.

Høyesterett la imidlertid avgjørende vekt på at oppførelsen hadde «en nær og naturlig tilknytning til virksomheten.»

Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt Racing AS

Delt virksomhet. Et aksjeselskap drev omsetning av reklame på egen rallycrossbil til bruk i rallycrossvirksomhet. Reklame er virksomhet innenfor merverdiavgiftsloven mens rallycross er en virksomhet som faller utenfor loven (mval. § 3–8).

Spørsmålet var om virksomheten kunne fradragføre inngående avgift på utgifter til drift og vedlikehold av bilen. Avgiftsmyndighetene mente at det ikke var anledning til dette da reklamevirksomheten bare var en avledet og indirekte følge av den primære unntatte bruken som rallycrossbil.

Høyesterett avviste den såkalte primærbrukslæren og mente den medførte en innskrenkende fortolkning til ugunst for avgiftspliktige. Etter rettens oppfatning kan det ikke «oppstilles andre vilkår for fradragrett for inngående avgift enn at oppførelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet.»

Det kunne således ikke legges til grunn at det var et krav om at oppførelsen primært var til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Rt. 2005 s. 951 Porthuset AS

Spørsmål om oppføringskostnader i sin helhet var til bruk i virksomhet med utleie av hotellrom, eller om de også var til bruk i den avgiftspliktige omsetningen fra minibaren, pay-TV osv. Staten mente at den avgiftspliktige omsetningen på rommene var for løs og tilfeldig og at rommene kunne utleies uten disse tilleggstenestene. Høyesterett mente at den avgiftspliktige omsetningen måtte anses som en del av hotellets samlede virksomhet, og at hotellrommet var en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser.



SPØRSMÅLET: Var oppføringskostnader i sin helhet til bruk i virksomhet med utleie av hotellrom, eller var de også til bruk i den avgiftspliktige omsetningen fra bl.a. minibaren.

Rt. 2008 s. 932 Bowling 1 Strømmen

Her var spørsmålet om anskaffelser til bowlingbane og biljardbord delvis var til bruk i den avgiftspliktige café- og reklamevirksomheten. Det ble anført at det dreide seg om en integrert virksomhet hvor den ene delen ikke kunne skilles fra den andre. Staten anførte at det ikke dreide seg om fellesanskaffelser, men at de var til direkte bruk i den unntatte bowling-/biljardvirksomheten, og at tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten kun var bedriftsøkonomisk.

Høyesterett la til grunn at det ikke var noen felles fysisk bruk, og at hovedtilknytningen kun var rent bedriftsøkonomisk. Retten slo fast at det ikke var naturlig å karakterisere en slik tilknytning som en fellesutgift i merverdiavgiftslovens forstand.

Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig

Saken handlet om delt virksomhet og spørsmål om fradrag for inngående avgift i forbindelse med kjøp av juridiske tjenester. Advokattjenestene gikk ut på å reversere et salg av aksjene i et datterselskap samt øvrig bistand i forbindelse med datterselskapets dårlige økonomiske stilling.

Avgiftsmyndighetene mente at tjenestene var til bruk i Tønsberg Boligs avgiftsfrie del, og ikke i entreprenørvirksomheten. Det ble videre anført at vilkåret «til bruk» innebar at anskaffelsen ikke kunne knytte seg til et annet rettssubjekt.

Førstvoterende tok utgangspunkt i tilknytningskriteriet, og la til grunn at en tilknytning ville være til stede hvis tjenestene kunne sies å ha en klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Han kom frem til at det var tale om en fellesanskaffelse, og resultatet ble derfor forholdsmessig fradrag. Det var imidlertid dissens, og

annenvoterende fremholdt at fradragretten for inngående avgift var begrenset til å gjelde inngående avgift på anskaffelser eller oppførelser som er til direkte bruk i den avgiftspliktige produksjon eller omsetning.

Oppsummering av rettsstilstanden

I Bowling-1 dommen oppsummerte Høyesterett rettsstilstanden på følgende måte:

«Skal jeg oppsummere rettsstilstanden så langt, vil jeg si at 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.»

Det kunne her synes som om at det nå var et krav om direkte bruk for at det skulle være fradragrett for anskaffelsene i kombinerte virksomheter.

Adam var imidlertid ikke så lenge i paradiset. Samme dag ble Tønsberg Bolig-dommen avsagt. Saken gjaldt fradrag for inngående avgift på anskaffelse av advokattjenester for å reversere salg av aksjer i datterselskap samt bistand i forbindelse med datterselskapets dårlige økonomiske stilling. Flertallet i denne avgjørelsen uttalte at det er «tilstrekkelig at oppførelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning» til den avgiftspliktige virksomhet og at en slik tilknytning «vil være til stede så fremt tjenesten kan sies å ha en klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten». Her er det forutsatt at vilkåret om «til bruk i virksomhet» kan være oppfylt selv om det ikke dreier seg om direkte bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det er undertiden påpekt at Tønsberg Bolig-dommen, i motsetning til de andre dommene, omhandlet anskaffelser utelukkende av tjenester, men jeg kan ikke se at det skal ha avgjørende betydning for vurderingstemaet.

I ettertid av nevnte Høyesterettsdommer har vi fått Gulating lagmannsrett dom av 7. januar 2009, Norse Oilfield Services AS. Saken tok opp spørsmålet om fradragrett for inngående avgift på opparbeidelse/utvidelse av næringsarealer utleid til andre næringsdrivende. Virksomheten var ikke frivillig registrert etter forskrift 117. Norges virksomhet var recutting/reparasjon av rør til oljeindustrien. I denne saken

ble det lagt til grunn at leietakernes rengjøring og inspeksjon av rør var en nødvendig forutsetning for at Norge kunne utøve sin avgiftspliktige virksomhet. Det ble videre lagt vekt på sparte kostnader ved samlokalisering.

Dommen er rettskraftig da den ikke slapp inn for Høyesterett. SKD uttalte før dommen ble rettskraftig at dommen er uriktig da den trekker relevanskriteriet for langt og bryter med prinsippet om at en innsatsfaktor må ha en direkte og faktisk tilknytning til avgiftspliktig virksomhet for å gi rett til fradrag. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil etter SKDs syn normalt ikke være tilstrekkelig.

SKD er i teorien¹ kritisert for denne uttalen, bl.a. for å foreta en sammenblanding av begrepene fellesanskaffelse utledet av mval. § 8–2 opp mot kriteriet «til bruk» i mval. § 8–1. Resultatet er, hevdes det, at man får inntrykk av at reglene om fradragsrett for inngående avgift for de kombinerte virksomheter innskrenkes slik at det kreves en faktisk fysisk bruk.

Jeg tror at løsningen på fradragsrettens problem må finnes ved en analytisk tilnærming av grunnleggende avgiftsrettslige prinsipper i de situasjonene hvor spørsmålet settes på spissen.

Utgangspunktet er at det foreligger fradragsrett for anskaffelser til avgiftspliktig virksomhet. Hvis det ikke dreier seg om anskaffelser av privat karakter, vil det foreligge fradragsrett hvis anskaffelsen ikke er knyttet opp mot aktivitet utenfor merverdiavgiftsloven. Også en ren bedriftsøkonomisk interesse vil etter forholdene kunne være nok hvis anskaffelsen ikke kan knyttes opp mot omsetning utenfor merverdiavgiftsloven. Hvis en anskaffelse kan knyttes opp mot omsetning utenfor loven, jf. mval. kapittel 3, vil det som et utgangspunkt være systemfremmed å innrømme fradrag for inngående avgift. Høyesterett har imidlertid i spørsmål knyttet til rekkevidden av mval. § 8–1 aldri fått anledning til å eksplisitt ta stilling til en slik anførsel. I Norwegian Contractor-dommen ble f.eks. dette synspunktet aldri anført.

I lagmannsrettsdommen vedrørende Norge Oilfield Services (Gulating lagmannsrett 7. januar 2009) var problemstillingen servert da sakens utgangspunkt var utleie av eiendom utenfor mval. Også her ble det imidlertid utelukkende tatt utgangspunkt i

anskaffelsens relevans for den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det ble ikke anført og heller ikke drøftet i hvilken utstrekning anskaffelsen kunne knyttes til omsetning utenfor merverdiavgiftsloven. Det burde fremstå som åpenbart at anskaffelser knyttet til utleie utenfor merverdiavgiftsloven ikke kvalifiserer for rett til fradrag for inngående avgift, og at dette burde være utgangspunktet for drøftelsen. Domstolen tok et annet utgangspunkt. I stedet for å ta utgangspunkt i hvilken type omsetning anskaffelsen knyttet seg til var dens fokus rettet mot å finne en eller annen form for tilknytning til avgiftspliktig virksomhet som kunne begrunne fradrag, en form for gjennomskjæring til gunst. Og den som leter finner.

Gjeldende rett, slik den fremgår av rettspraksis, gir vide rammer for fradragsretten og gjør det vanskelig å sette grenser. Det kan i den forbindelse vises til den nylig avsagte Høyesterettsdommen 12.10.2010, Kragerø Golf & Spa Resort AS. Saken gjaldt sale and lease back. Selskapet som foresto oppføringen av et leilighetshotell, solgte leilighetene til private, og inngikk leieavtale med kjøperne som ga selskapet rett til å benytte leilighetene i sin hotellvirksomhet større deler av året. Selskapet krevde fradrag for inngående avgift på oppføringskostnadene. Flertallet la avgjørende vekt på tilknytningen, og la liten vekt på bruken. Mindretallet i dommen så bort fra at leilighetene faktisk var solgt (og utenfor avgiftsområdet), men tok utgangspunkt i at «det avgjørende for fradragsretten er om oppføringen er relevant for virksomheten og har en naturlig og nær tilknytning til denne». Mval. § 8–1 fremstår nærmest som en hjemmel for gjennomskjæring til gunst. Det henfalles til en utvidende fortolkning av fradragsretten basert på hva som i bunn og grunn fremstår som rimelig, med henvisning til formålsbetraktninger og relevans, og en såkalt «*funksjonell tilnærming*». Dette medfører litt flytende forhold til grunnleggende prinsipper og kan være egnet til å svekke forutberegneligheten i avgiftssystemet. Det var som nevnt tale om et mindretallsvotum, men anskueliggjør likevel at vurderingene av relevanskriteriet er bredt anlagte.

Etter mitt syn svekkes prejudikatvirkningen av de ovennevnte dommene ved at det kun snevert er tatt utgangspunkt i mval. § 21 og sett på hvor langt den kan favne. Drøftelsen kunne med fordel vært bredere

anlagt ved at man hadde sett på hvilken type omsetning anskaffelsen knyttet seg til.

Hvis man skal trekke ut en generell læresetning av rettspraksis, er det at oppførelsen må være relevant og ha en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, og dette vilkåret vil være til stede såfremt tjenester kan sies å ha en klar økonomisk interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Følgende kulepunkter kan oppstilles:

- Relevant
- Naturlig og nær tilknytning
- Direkte faktisk bruk (varer)
- Klar interesse (tjenester)
- Integreerte eller separate virksomheter. Anskaffelsene vil i første tilfelle lettere bli ansett som fellesanskaffelse
- Bedriftsøkonomisk betydning i form av synergieffekter normalt ikke tilstrekkelig

Paralleller til skatteretten

Spørsmålet om en anskaffelse har en særlig og nær tilknytning til virksomhet, har paralleller til skatteretten. På skatterettens område har spørsmålet om næringstilknytning vært særlig aktuelt for fordringer og aksjer. I dag er spørsmålet mest aktuelt i forbindelse med fordringer.

Vurderingstemaet «særlig og nær tilknytning» har tradisjonelt vært praktisert strengt på skatterettens område. En fordring måtte i utgangspunktet være oppstått av hensyn til egen virksomhet for å ha tilknytning til næring. Vi har imidlertid sett tegn på oppmyking i senere Høyesterettsdommer. Både i Commercial Building, Rt. 2005 side 1157 og Skjelland, Rt. 2005 side 1171, ble det lagt vekt på (horisontal) økonomisk integrasjon av långiver og låntaker. Det kan således slås fast at disse dommene gir uttrykk for et endret fokus, og at ikke bare hensynet til långivers egen virksomhet ble tillagt betydning.

Norsk Struts-dommen, Rt. 2008 side 145, innebærer imidlertid tilsynelatende et steg tilbake til den tradisjonelle læren. Her synes fokuset igjen å være dreid tilbake på skattyters egen virksomhet. Det ble i alle fall ikke funnet at det var samme grad av integrasjon mellom virksomhetene som i Commercial-Building-dommen.

Rettstilstanden i forhold til hva som ligger i «særlig og nær tilknytning» på skatterettens område, kan etter dette oppfattes som noe uklar.

¹ Irene Søreide Skatterett 4/09.

Avgift

På avgiftsrettens område har fokuset hele tiden vært på avgiftspliktiges egen virksomhet, selv om det både i Tønsberg Bolig-dommen og Norse Oilfield-dommen har vært en integrasjonstankegang. Det har imidlertid vært tale om integrasjon i betydningen andre virksomheters betydning for egen virksomhet.

Det må, slik det er formulert i kommentarutgaven s. 378/379, være en klar sammenheng mellom anskaffelsen og betydningen for egen virksomhet. Det fremgår forutsetningsvis av Norwegian Contractors-dommen at avgiftspliktige ikke kan overta avgiftspliktige kostnader fra ikke-avgiftspliktige. Utgiften må som det fremgår av NC-dommen, «*ha en naturlig og nær tilknytning til selskapets egen virksomhet*».

Merverdiavgift er en forbruksavgift som den næringsdrivende skal kreve opp på vegne av staten. Den avgiftspliktige skal i utgangspunktet holdes «skadesløs» i forhold til merverdiavgift. Det er således andre hensyn som ligger bak merverdiavgiftsreglene enn skattereglene. Skatten skal i prinsippet belastes alle, men den kretsen som skal belastes merverdiavgift, er snevrere ved at den skal ramme forbruk. Det følger også av ordlyden i mval. § 8–1 at «*til bruk i virksomhet*» er et bredere begrep enn «*utgift til inntekts ervervelse*» i skatteloven § 6–1. Prosesskostnader i skattesaker er f.eks. ikke fradragberettiget skattemessig, mens det gis fradrag for inngående avgift på prosesskost-

nader så fremt den har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

Det er etter mitt syn ikke grunnlag for å konkludere med at det kan gjelde samme avgrensning på skatterettens og merverdiavgiftsrettens område. Problemstillingene er parallelle, men i de tilfellene hvor nyanse settes på spissen, ser man at det er en sontring både i forhold til rettspraksis, ordlyd og hensynene bak reglene. Commercial Building-dommen gikk lenger enn det som følger av rettspraksis på avgiftsområdet ved at integrasjonstankegangen omfattet annen virksomhet. Selv om Tønsberg Bolig-dommen gikk langt i retning av å akseptere fradrag for inngående avgift i tilknytning til datterselskaper, ble det likevel i utgangspunktet fastholdt at kostnadene var pådratt av hensyn til egen virksomhet. Det kan oppleves som et paradoks at avgiftsretten i dette henseende fremstår som mer restriktiv enn skatteretten når det gjelder tilknytningskriteriet, men man har holdt seg innenfor rammene om at avgiftspliktige ikke kan overta avgiftspliktige kostnader fra ikke-avgiftspliktige.

Kjøp av aksjer

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

«Kostnader til kjøp av datterselskap som har en klar sammenheng med egen virksomhet, må sannsynligvis tilfredssette relevanskriteriet og gi fradragrett. Fra-

dragsrett ved kjøp av mer finansiell karakter er mer tvilsom.»

Når det gjelder omkostninger ved kjøp av aksjer, kan det sondres mellom tre typetilfeller;

1. Anskaffelsen knytter seg til en ren eierposisjon – utenfor loven
2. Anskaffelsen er til bruk både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven
3. Anskaffelsen er fullt ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet

I praksis vil avgrensningen av typetilfellene være utfordringen. I de tilfellene man finner at det er foretatt en fellesanskaffelse, vil neste utfordring være hvordan det forholdsmessige fradraget skal beregnes.

Det er lite rettspraksis på området, men Klagenemnda for merverdiavgift har behandlet flere saker som gjelder spørsmål om fradrag for transaksjonskostnader. Når det gjelder oppkjøp, er det likevel bare tre saker som har blitt brakt inn for Klagenemnda. Dette gjelder sakene KL 2009–6298, KL 6523 og KL 6309. Den siste saken adskiller seg fra de to andre ved at den omhandler et tilfelle hvor det på transaksjonstidspunktet ikke drives virksomhet i det oppkjøpende selskapet, men at det i etterkant foretas fellesregistrering. Spørsmålet blir da om det i denne sammenhengen oppnås fradragrett for inngående avgift på oppkjøpskostnadene. Dette er mer et spørsmål om avgiftssubjektens indre liv, og er derfor av plasshensyn utelatt i denne artikkelen. Det vil derfor heller ikke foretas noen gjennomgang av BFU 18/07 som omhandler det samme.

Rettspraksis oppkjøpskostnader

Det er som nevnt sparsomt med rettspraksis på området. Den eneste dommen er fra Kristiansand tingrett av 22.6.2009. Dommen er rettskraftig.

Rasmussengruppen AS kjøpte opp selskaper. Ved anskaffelsen ble det avtalt at gruppen skulle levere avgiftspliktige administrative tjenester til selskapene, ved siden av å drive unntatt virksomhet med eiendomsutvikling og investeringsvirksomhet.

I tilknytning til spørsmålet om fradrag for due diligence-kostnader, uttalte retten:

«Etter rettens syn er kostnadene isolert sett relatert til aksjeinvesteringer, altså finansielle tjenester som faller utenfor avgiftsområdet. Det forhold at selskapet hadde todelt sikt med sine investeringer samtidig som investeringene førte til at den avgiftspliktige virksomheten ble tildelt



TRADISJONELL LÆRE: Norsk Struts-dommen innebærer tilsynelatende et steg tilbake til den tradisjonelle læren.

ytterligere oppgaver, medfører ikke at selve kostnaden er relevant og har en tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Det vises til at det ikke er noen sammenheng mellom kostnadene og selskapets administrasjonsvirksomhet utover det at Rasmussengruppen muligens ville kunne tilføres nye administrative oppgaver.»

Her er det to ting å merke seg. Retten har lagt til grunn at det kun forelå en bedriftsøkonomisk tilknytning mellom kostnadene og den avgiftspliktige virksomheten og at den bedriftsøkonomiske tilknytningen ikke var nok til at det skulle være fradagsrett.

Dommen har vært kritisert for at den i for liten grad har lagt vekt på saksøkers uttalte formål ved anskaffelsen, herunder at det var tale om anskaffelser til bruk i begge virksomhetene. Det er i den forbindelse pekt på at det i realiteten er kjøpt en kunde, og at det er tale om en økt omsetning som følge av direkteanskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten.

Etter mitt skjønn er en annen innfallsvinkel like naturlig. Tjenesteanskaffelsene i forbindelse med kjøp av eiendomsaksjeselskaper gir saksøker en juridisk, teknisk og økonomisk gjennomgang av eiendomsselskapenes innmat, herunder tomter og prosjekter. Denne gjennomgangen gir saksøker et beslutningsgrunnlag for å gjennomføre eiendomsinvesteringen, men gir ikke saksøker informasjon om hvordan tomtene eller eiendomsprosjektene skal utvikles. Tjenesteanskaffelsen er således til bruk utenfor loven. Jeg kommer nærmere tilbake til dette nedenfor under vurderingen av Klagenemndas praksis.

Klagenemndas praksis

KL 2009 - 6523

Selskap A hadde ervervet en betydelig eiendomsmasse i form av tomter og utviklingsprosjekter gjennom oppkjøp av en rekke eiendomsselskaper. Totalverdien var om lag 2,3 milliarder, fordelt på 2/3 boligprosjekter og 1/3 næringsprosjekter.

I omsetningsoppgaven førte selskapet bl.a. til fradrag inngående avgift på tjenesteanskaffelser knyttet til oppkjøp av datterselskaper, herunder juridisk bistand, due dilligence- og meglertjenester. Tjenestene ble ansett som en fellesanskaffelse. Inngående mva ble fradragsført med 70 %, i tråd med selskapets ordinært brukte fordelingsnøkkel.

Klagers hovedanførsel var at selskapet hadde avgiftspliktig omsetning av managementtjenester til datterselskapene. Det ble gjort gjeldende at anskaffelsene knyttet til due dilligence mv. var av klar interesse for selskapets avgiftspliktige omsetning av management-tjenester til de underliggende eiendomsselskapene.

Det ble vist til svensk rett og til sak C-16/00 (Cibo Participations), hvor EU-domstolen tok stilling til hvorvidt et holdingselskap hadde fradagsrett for inngående avgift på transaksjonskostnader påløpt ved erverv av datterselskap. EU-domstolen uttalte bl.a. at: «...kostnader påløpt for et holdingselskap i forbindelse med aksjekjøp utgjør en «general cost», og derved har anskaffelser en direkte og umiddelbar link med selskapets virksomhet».

Skattekontoret delte ikke klagers oppfatning, og kunne ikke følge resonnementet

om at selskapet gjennom kjøp av eiendomsselskaper ervervet en portefølje av kunder. Skattekontoret la avgjørende vekt på at tilknytningskriteriet i mval. § 21 ikke kunne anses oppfylt for tjenesteanskaffelser som knyttet seg til kjøp av eiendomsselskap. Klagenemnda sluttet seg enstemmig til innstillingen. Mindretallet i KL 6296, nedenfor, var dog i tvil.

KL 6296

Klager A var et single purpose-selskap hvis formål var kjøp, salg, prosjektutvikling og forvaltning av fast eiendom. Klager ble etablert i forbindelse med oppkjøp av en rekke andre selskap. Ved overtakelsen av disse selskapene ble det inngått en avtale om levering av administrative tjenester.

Oppkjøpene som beløp seg til kr 5,6 milliarder, medførte behov for juridisk og økonomisk bistand i form av konsulent-tjenester og due dilligence-undersøkelser. Selskapet fradragsførte 100 % av disse.

Klager anførte at det var avgjørende for selskapets avgiftspliktige virksomhet å opprettholde/utvide sin kundeportefølje ved kjøp av underliggende datterselskap.

Skattekontoret mente at klager drev atskilte virksomheter ved dels å være investor i et eiendomsselskap og dels å yte administrative tjenester til datterselskap. Det ble lagt vekt på at selskapets hovedvirksomhet var eiendomsutvikling med tanke på salg.

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



Behov for hjelp?
Ring oss 23 23 91 91.

BJØRGFJELL 
Bemanning

www.bjorgfjell.no
OSLO - DRAMMEN - TRONDHEIM - FREDRIKSTAD

SPESIALISTEN INNEN ØKONOMI, REGNSKAP, KONTOR OG ADMINISTRASJON.

Også i denne saken ble det vist til EU-dommen C-16/00 *Cibo Participations SA*, hvor tilsvarende transaksjonskostnader ga rett til fradrag i den utstrekning det ble drevet avgiftspliktig virksomhet.

Skattekontoret fant ikke EU-retten eller svensk rett avgjørende.

Klagenemndas flertall sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Vurdering av klagesakene

Den beskjedne rettspraksis og administrative praksis som foreligger, er entydig. Det er ikke fradrag for inngående avgift på oppkjøpskostnader!

Det er likevel ikke grunn til å anta at siste ord er sagt på området. Det er saker i «systemet» som med all sannsynlighet vil bli prøvd for høyere instanser. Det er derfor interessant forsøksvis å drøfte problemstillingen opp mot den Høyesterettspraksisen vi har når det gjelder tilknytningskriteriet i mval. § 21.

På bakgrunn av de to klagesakene gjennomgått foran kan det formuleres følgende problemstillinger:

1. Drives det bare avgiftspliktig virksomhet, eller også virksomhet med å eie datterselskap, og hvilken betydning har dette?
2. Har oppkjøpskostnadene en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten?
3. Er EU-retten relevant, og hva sier den?
4. Er det kun kostnader som inngår i beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift som er fradragsberettiget?
5. Hvordan skal et eventuelt forholdsmessig fradrag beregnes?

Angående punkt 1

Både aktiv og passiv kapitalplassering er utenfor merverdiavgiftsloven, og gir således ikke rett til fradrag for inngående avgift.

Det følger av mval. § 8–2 (tidl. mval. § 23) at inngående mva kan fradragsføres for anskaffelser «som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål...»

I forarbeidene fremgår: «Med bruk til andre formål menes bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, herunder private og ikke-økonomiske formål. Bestemmelsen er

en videreføring av mval. § 23 første punktum og forskrift nr 18 § 1».

Jeg kan ikke se at det at det i seg selv har avgjørende betydning hvorvidt det er tale om omsetning utenfor loven eller er tale om en annen avgiftsnøytral aktivitet. Det avgjørende er om den avgiftsnøytrale aktiviteten har et formål utenfor loven.

Det er således, i forhold til spørsmålet om fradragsrett for oppkjøpskostnader, som regel tilstrekkelig å konstatere at det drives en avgiftsnøytral aktivitet som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift.

Angående punktene 2 og 5

I denne typen saker vil en nærliggende tilnærming være å stille spørsmålet om anskaffelsen av rådgivningstjenester i forbindelse med oppkjøpet er relevant, og har en naturlig og nær tilknytning til virksomhetens salg av administrative tjenester. Det videre spørsmålet vil, med dette som utgangspunkt, være spørsmålet om anskaffelsene er av klar interesse for den avgiftspliktige omsetningen. Da vil formålet med anskaffelsen være et moment. Dersom formålet på anskaffelsestidspunktet var hensynet til den avgiftspliktige virksomheten, er dette et holdepunkt for at tilknytningskriteriet er oppfylt.

Dette er resonneringer i tråd med det som kan utledes av Høyesterettspraksis knyttet til mval. § 21. Vurderingstemaet vil da i grensetilfellene i praksis være om det kan sannsynliggjøres noen forbindelse mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten.

I Rasmussengruppen-dommen tok tingretten utgangspunkt i at kostnadene relaterte seg til aksjeinvesteringer utenfor mval. Skattekontoret har lagt til grunn at det har vært tale om atskilte virksomheter, innenfor/utenfor, og at anskaffelsene har vært til bruk utenfor loven.

Fellesnevneren synes å være at det er tatt et videre perspektiv enn å se på mval. § 8–1 isolert. Eller sagt med andre ord, det er tatt utgangspunkt i det grunnleggende spørsmål om anskaffelsen knytter seg til omsetning/aktivitet innenfor eller utenfor loven.

Som nevnt foran vil tjenesteanskaffelsene i forbindelse med kjøp av eiendomsaksjeselskaper hovedsakelig gi klager et beslutningsgrunnlag for å gjennomføre eiendomsinvesteringen, men gir ikke saksøker

informasjon om hvordan tomtene eller eiendomsprosjektene skal utvikles. Utviklingen vil skje i det oppkjøpte selskapet, og vil f.eks. kunne gi oppkjøper utenfor loven aksjegevinster. Tjenesteanskaffelsen er således til bruk utenfor loven.

Det kan innvendes at man ikke kan overse det faktum at oppkjøpet av eiendommer generer flere oppdrag til den avgiftspliktige delen av virksomheten, nemlig økt salg av administrasjonstjenester.

Da er man imidlertid inne på spørsmålet i hvilken utstrekning det har vært meningen at slike sideeffekter skal medføre at en anskaffelse til bruk utenfor avgiftsloven likevel skal gi fradrag for inngående avgift. Hvis man tar et videre utgangspunkt enn kun å hengi seg til spekulasjoner om hvor langt man kan trekke tilknytningskriteriet i mval. § 8–1, men også ser hen til anskaffelsens tilknytning til omsetningen/aktiviteten utenfor loven, vil det være lettere å ha forståelse for at det må oppstilles et kvalitativt krav til sammenheng mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomheten for at det skal oppnås fradrag. Det vil etter mitt skjønn da være lettere å se at bedriftsøkonomisk tilknytning ikke er tilstrekkelig for fradragsrett i tilfeller hvor anskaffelsen de facto er tilknyttet omsetning eller annen aktivitet utenfor loven.

I begge ovennevnte klagesaker er anskaffelsene knyttet til omsetning/aktiviteter utenfor loven, og det bør derfor ikke innrømmes fradrag. En slik avgjørelse er også innenfor de retningslinjer som er trukket opp av Høyesterett, hvor det er lagt til grunn at en bedriftsøkonomisk tilknytning ikke er nok.

Det kan nevnes at det i en av klagesakene er tatt ut stevning, og da synes argumentasjonen å være dreid i retning av integrasjonssynspunktet, dvs. at virksomheten med oppkjøp av selskaper med eiendommer er integrert med administrasjonsvirksomheten.

Dette anses nok mer opportunt, da anskaffelser til integrerte virksomheter lettere vil anses som en fellesanskaffelse, og dermed gi rett til forholdsmessig fradrag.

Det kan imidlertid diskuteres om dette gjør noen forskjell, da det fremdeles er tale om oppkjøpskostnader knyttet til omsetning/aktivitet utenfor loven.

Hvis vi forutsetter at det er tale om felleskostnader, oppstår spørsmålet om hvordan det forholdsmessige fradraget skal beregnes. Det følger av merverdiavgiftsloven § 8–2 at det er anskaffelsens antatte bruk som legges til grunn for fordelingen.

En omsetningsbasert fordelingsnøkkel er lite egnet hvis det er en tale om en avgiftsnøytral aktivitet utenfor loven, noe som kan være tilfelle i KL 6296. Det vil da ikke finnes noen omsetning utenfor loven.

Det er imidlertid et åpent spørsmål om en omsetningsbasert fordelingsnøkkel er mer velegnet i tilfeller med omsetning utenfor loven. Omsetningen i forbindelse med kjøp og salg av eiendomsselskaper vil ofte være formidabel i forhold til den avgiftspliktige aktiviteten, slik at en fordelingsnøkkel basert på omsetning vil gi svært liten uttelling når det gjelder fradrag. Det blir derfor i slike tilfeller anført at de forskjellige aktivitetenes tidsbruk er en bedre indikator på bruken.

Angående punkt 3

Merverdiavgiftslovgivningen er ikke en del av EØS-avtalen, og EF-domstolens avgjørelser utgjør dermed ikke en påbudt rettskilddefaktor ved fastsettelsen av fradragstestens rekkevidde.

Skattekontoret har i begge sakene anført at avgiftspraksis fra EF-domstolen ikke kan anses retningsgivende for fortolkningen av mval. § 21, men at den kan inngå som veiledende moment i den konkrete vurderingen av tilknytningskriteriet. Med veiledende moment, må forstås en rettskilddefaktor med mer begrenset vekt.

Det kan anføres at det fremgår av forarbeidene og uttalelser fra FIN at regelverket på tjenesteområdet burde harmoniseres med regelverket i andre land.

Høyesterett har imidlertid ikke tillagt EF-domstolens praksis særlig vekt. Det er en relativt rikholdig underrettspraksis som gjelder fradragstestens grenser, og det er mitt inntrykk at EU-retten og EF-domstolens avgjørelser, i de tilfeller denne blir anført, generelt spiller en lite sentral rolle.

Når det gjelder anførselene om EU-retten som tas opp i klagesakene, er det verdt å merke seg at det i Cibo-saken ble innrømmet fradrag da oppkjøpskostnadene var å anse som «overhead-costs». Slike kostnader ble ansett fradragberettigede da kostnadene kunne henføres til den samlede virk-

somheten og det ble drevet avgiftspliktig virksomhet.

Etter norsk rett må det i tillegg ses hen til hvilken del av den samlede virksomheten anskaffelsen har relevans for.

Det må imidlertid innfortolkes begrensninger i fradragretten også etter EU-retten. Fra EF-domstolens avgjørelse (C-29/08 AB SKF) hitsettes (punkt 60): «Accordingly there is a right to deduct when the input transactions subject to VAT has a direct and immediate link with one or more output transactions giving the rise to the right to deduct. If that is not the case, it is necessary to examine whether the costs incurred to inquire the input goods or services are part of the general costs linked to the taxable persons overall economic activity.»

Denne saken gjaldt kostnader i forbindelse med omstrukturering og avvikling av selskaper. Likevel er det verdt å merke seg at EF-domstolen la til grunn at anskaffelsene i det minste må knytte seg til den økonomiske aktiviteten i virksomheten generelt. Hvis anskaffelsene kun har sammenheng med aksjetransaksjonen som sådan, vil det ikke være fradagsrett for inngående mva.

Det er derfor mye som taler for at det også etter EU-retten ville være nærliggende å konkludere med at det ikke skal gis fradrag for inngående mva i ovennevnte klagesaker.

Angående punkt 4

Skattekontoret hevdet i KL 6296 at det er en forutsetning for fradrag at kostnadene inngår i prisen for utgående merverdiavgift. I KL 6523 påpekes det at transaksjonskostnadene ikke inngår i de viderefakturerte administrative tjenestene.

Utgangspunktet er at alle omkostninger i forbindelse med oppfyllelsen av avtalen må med i beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift. Indirekte kostnader som strøm, husleie, revisjon mv. gir også rett til fradrag. For å fradragføre slike kostnader er kravet at de på en eller annen måte dekkes inn, presumptivt gjennom et påslag.

Det forhold at transaksjonskostnadene prises inn i vederlaget for de administrative tjenestene, vil inngå som et moment for at det foreligger en anskaffelse til bruk (også) i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det er imidlertid i kjølvannet

av Tønsberg Bolig-dommen vanskelig å oppstille noe absolutt krav om at transaksjonskostnadene skal inngå i vederlaget for de administrative tjenestene. I Tønsberg Bolig-dommen ble det gitt fradrag for inngående mva bl.a. pådratt i forbindelse med heving av aksjesalg i et datterselskap. Selv om slike kostnader ikke inngår som naturlige kostnadskomponenter ved omsetning av entreprenørtjenester, ble det likevel gitt rett til fradrag.

Konklusjon

Resultatet i tingretten og klagenemndspraksis er i tråd med de retningslinjene som er oppstilt av Høyesterett. Det kan etter mitt skjønn utledes både av tingrettsdommen og klagenemndspraksis at det eksplisitt er lagt mer vekt på at anskaffelsene knytter seg til omsetning/aktivitet utenfor loven. Dette er med på å anskueliggjøre at en bedriftsøkonomisk tilknytning ikke er nok for at en anskaffelse skal være fradagsberettiget.

Dette må ikke sammenblandes med den tidligere såkalte primærbrukslæren, som gikk ut på at en anskaffelse bare kunne ha ett formål, enten var anskaffelsen innenfor loven eller så var den utenfor loven.

Det utelukkes ikke at en anskaffelse til en virksomhet kan ha flere formål, men i de tilfellene hvor anskaffelsen har tilknytning til omsetning eller annen aktivitet med formål utenfor merverdiavgiftsloven, vil dette være avgjørende såfremt det ikke kan påvises en tilknytning ut over den rent bedriftsøkonomiske til et avgiftspliktig formål.

Den avgiftspliktiges uttalte formål med anskaffelsen vil måtte tillegges vekt, men det er samtidig viktig å være klar over at det er et press mot avgiftssystemet på dette området. Ofte vil det være tale om selskaper med relativt dominerende virksomhet utenfor avgiftsområdet. Ved å organisere seg slik at det omsettes administrative tjenester, vil det kunne oppnås betydelige fradrag.

Litteratur:

- Gjems-Onstad/Kildal: Mva-kommentaren.
- Gjems-Onstad: Lærebok i Merverdiavgift.
- Brodtkorb: Master-oppgave Universitetet i Oslo 2009.
- Oskar Henkow: Artikkel i Skattenytt 1–2 2010.
- Skattedirektoratet: Merverdiavgiftshåndboken 6 utgave 2010.
- Irene Søreide: Artikkel i Skatterett nr. 4 2009.