

## Fradragsrett:

# Inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader

**I forbindelse med transaksjoner vil det ofte anskaffes juridiske, økonomiske og finansielle tjenester. Vi drøfter i denne artikkelen om inngående merverdiavgift på slike anskaffelser er fradragsberettiget.**

Artikkelen er forfattet av:



Advokat  
Morten Fjermø  
Advokatfirmaet Thommessen



Advokatfullmektig  
Petter A. Bjørklund  
Advokatfirmaet Thommessen

Foto: CF-Wesenberg/kolonihaven.no

Vi drøfter ikke betydningen og rekkevidden av «meglerunntaket» etter merverdiavgiftsloven § 3–6.

## Generelt om fradragsrett

Merverdiavgiftsloven inneholder formelle og materielle vilkår for at inngående merverdiavgift kan fradragsføres. Ved anskaffelse av tjenester er det viktig å være bevisst dette. I mange tilfeller, særlig i konsernforhold, kan fradragsretten gå tapt fordi innkjøpet av tjenesten gjøres av et annet selskap enn selskapet som skal benytte denne.

## Formelle vilkår

De formelle vilkårene for fradragsrett følger særlig av merverdiavgiftsloven § 15–10, som fastsetter at inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag. Bilagene må tilfredsstillende formkrav i bokføringsforskriften § 5–1<sup>1</sup>.

Faktura skal utstedes til selskapet som etter privatrettslige regler foretar anskaffelsen. I fakturateksten skal innholdet av tjenesten angis. Gjelder bistanden et annet selskap

enn selskapet som har kjøpt tjenesten, må dette fremgå av fakturateksten.

## Materielle vilkår

Etter merverdiavgiftsloven § 8–1 har «et registrert avgiftssubjekt [...] rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»

## Til bruk i egen virksomhet

Vilkåret i merverdiavgiftsloven § 8–1 om at fradrag bare kan kreves for anskaffelser «til bruk i den registrerte virksomheten», innebærer at det bare er fradragsrett når det foreligger en tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten til den som anskaffer tjenesten. Det er i denne sammenheng uten betydning at andre kan nyttiggjøre seg anskaffelsen i sin avgiftspliktige virksomhet.

Dette kan illustreres med et eksempel knyttet til finansiering. I mange låneavtaler er det et vilkår at låntager skal dekke bankens kostnader til innkjøpte tjenester, typisk juridiske tjenester. I et slikt tilfelle kan ikke låntager kreve å få fradragsført inngående merverdiavgift på bankens anskaffelser av juridiske tjenester ettersom dette ikke er låntagers anskaffelse<sup>2</sup>.

## Tilknytningsvilkåret

### Utgangspunkt

Kravet om at anskaffelsen må være «til bruk i den registrerte virksomheten» innebærer et krav om tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten.

Det springende punkt er hvor sterk denne tilknytningen må være.

I rettspraksis<sup>3</sup> er tilknytningsvilkåret formulert på ulike måter. I den siste dommen, Elkjøp-dommen av 15. mars 2012, skriver førstvoterende i avsnitt 43 at anskaffelsen må være «*relevant for virksomheten og ha en naturlig og nær tilknytning til denne*».

## Overordnede formål med anskaffelsen

I Elkjøp-dommen som er avsagt under dissens, belyses tilknytningskravet gjennom dissensen.

Spørsmålet Høyesterett skulle ta stilling til var om Elkjøp hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift som var påløpt ved oppføringen av noen boliger. Boligene ble brukt som byttmiddel ved anskaffelse av en tomt som skulle benyttes i Elkjøps avgiftspliktige virksomhet. Flertallet mente Elkjøp hadde fradragsrett. Førstvoterende begrunner dette i avsnitt 46 slik:

«Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomhet, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng. Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel. Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett

<sup>3</sup> For eksempel Rt. 1985 side 93 (Sira Kvina), Rt. 2001 side 1497 (Norwegian Contractors), Rt. 2008. side 932 (Bowling 1) og Rt. 2008 side 939 (Tønsberg Bolig).

1 Forskrift av 1. desember 2004 nr. 1558.

2 Se for eksempel BFU 76/2003.

som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel for 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.»

Mindretallet, to dommere, var uenige i dette og mente at hver enkelt transaksjon måtte vurderes isolert.

Elkjøp-dommen viser at det ved vurderingen av om det foreligger fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8–1 ikke bare skal ses på den enkelte transaksjonen isolert, men se den i en større sammenheng når transaksjonen ikke er et mål i seg selv, men «bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet».

#### Anskaffelser av privat karakter

I Halliburton-dommen<sup>4</sup> kom Høyesterett til at inngående avgift på de ansattes reiseutgifter mellom hjem og oppmøtested ikke var fradragsberettiget. Det avgjørende var at denne typen utgifter normalt var en privatkostnad og kostnaden derfor ikke hadde en tilstrekkelig tilknytning til Halliburtons avgiftspliktige virksomhet.

#### Ikke annet tilknytningskrav for fellesanskaffelser

I Halliburton-dommen utdyper førstvoterende tilknytningskravets innhold på følgende måte (avsnitt 30):

«En naturlig forståelse av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21 [§8–1 i ny merverdiavgiftslov] tilsier at anskaffelse av transport til de ansatte ikke er en anskaffelse «til bruk» i virksomheten. Den transporttjenesten som Halliburton betaler, er ikke en tjeneste som er til direkte bruk i selskapsproduksjon eller tjenesteytende virksomhet. Selv om dette ikke er noe vilkår for fradragsrett, vil det være et moment ved tilknytningsvurderingen dersom kostnaden har en slik karakter, jf. Rt-2008–939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 42.»

Halliburton gjaldt spørsmål om fullt fradrag<sup>5</sup>, mens Tønsberg Bolig gjaldt spørsmål om forholdsmessig fradragsrett<sup>6</sup>. Henvisningen til Tønsberg Bolig i oven-

nevnte sitat viser at innholdet i tilknytningskravet er det samme i de to tilfellene.

#### Tilknytningskrav ved anskaffelse av tjenester

I Halliburton viser Høyesterett til Tønsberg Bolig for så vidt gjelder tilknytningskravet for anskaffede tjenester. Dette må forstås slik at Høyesterett gir sin tilslutning til vurderingstemaene som angis i Tønsberg Bolig-dommen hvor det i avsnitt 43 heter:

«I den foreliggende sak, hvor anskaffelsen gjelder tjenester og ikke varer, vil det ikke være mulig å spore noen slik direkte fysisk tilknytning til en bestemt del av mottakerens virksomhet. Ved vurderingen av om anskaffelsen av tjenesten kan sies å være «til bruk» en avgiftspliktig virksomhet, må man fortsatt se hen til om den kan sies å ha en naturlig og nær tilknytning til denne virksomheten. En slik tilknytning vil være til stede så fremt tjenesten kan sies å ha en klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten til den som har betalt for og krever avgiftsfradrag for tjenestene.» (vår understrekning)

For så vidt gjelder fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse av transaksjonstjenester, blir problemstillingen etter dette om transaksjonstjenestene på anskaffelsestidspunktet har klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten til erververen av tjenesten.

Skattedirektoratet har hevdet at anskaffelsen må være til direkte fysisk bruk i avgiftspliktig virksomhet dersom det skal foreligge en fellesanskaffelse<sup>7</sup>. Gjennomgangen av høyesterettspraksis viser at dette ikke er riktig.

*Tidspunkt for vurdering av tilknytningsvilkåret*  
Vurderingen må gjøres på grunnlag av den avgiftspliktiges formål med anskaffelsen på anskaffelsestidspunktet<sup>8</sup>. Hva som faktisk var formålet, beror på en konkret bevisvurdering.

#### Fellesregistrerte selskap

For fellesregistrerte selskap må kravene om bruk i egen virksomhet nyanseres.

Fellesregistrerte selskap anses som ett avgiftssubjekt. Dette innebærer blant annet at de vurderes som én enhet i forhold til kravene i merverdiavgiftsloven § 8–1 og § 15–10.

Det kan derfor foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift selv om varen eller tjenesten er ervervet og fakturert av et annet selskap i fellesregistreringen enn selskapet som benytter anskaffelsen i sin avgiftspliktige virksomhet.

Tilknytningskravet har samme innhold som ellers<sup>9</sup>. Forskjellen blir at mens fradragsretten vurderes individuelt for hvert enkelt selskap, vurderes fradragsretten under ett for selskaper som inngår i fellesregistreringen.

Virkningen av fellesregistrering skjer fra og med den termin søknad om fellesregistrering er sendt. Anskaffelser som er gjort i denne terminen skal derfor vurderes i forhold til selskapene som inngår i fellesregistreringen. Fellesregistreringen får ikke virkning på tidligere anskaffelser<sup>10</sup>. Det er derfor ikke anledning til tilbakegående avgiftsoppgjør for slike anskaffelser. Tilsvarende må gjelde ved opphør av fellesregistreringen.

#### Ordinære transaksjoner

##### Kjøp av «innmat»

Problemstillingen er om kjøperen av driftsmidler, virksomhet mv. kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene.

Dersom formålet med kjøpet av tjenester er å benytte eiendelene i avgiftspliktig virksomhet, foreligger fradragsrett. Dette må også gjelde dersom kjøpet av eiendelene ikke blir gjennomført. Konklusjonen blir motsatt dersom ervervet gjelder eiendeler som ikke skal brukes i avgiftspliktig virksomhet. Unntak må gjelde dersom formålet med kjøpet av eiendelene er å styrke egen virksomhet ved å nedlegge en konkurrent. I slike tilfeller må fradragsrett foreligge, selv om eiendelene ikke direkte benyttes i avgiftspliktig virksomhet.

Transaksjonstjenestene kan også være anskaffet av et annet selskap (A) enn kjøperen av eiendelene (B). A kan for eksempel være morselskapet til B. I slike tilfeller vil B ikke kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene. Unntak gjelder hvor A og B er fellesregistrert på anskaffelsestidspunktet. Videre vil A kunne kreve fradrag dersom formålet med kjøpet av transaksjonstjenes-

4 Rt. 2011 side 1260.

5 Jf. § 8–1.

6 Jf. § 8–2, jf. § 8–1.

7 Jf. Skattedirektoratets uttalelse av 29. juni 2009.

8 Tønsberg Bolig avsnitt 36, Elkjøp-dommen avsnitt 44.

9 Se for eksempel Skattedirektoratets brev til Skatt Nord av 18. november 2008 og KMVA-2010-6673.

10 Se for eksempel LE-1991-1145, Skattedirektoratets brev til Skatt Nord av 18. november 2008 og KMVA-2009-6309.

tene var å styrke As egen avgiftspliktige virksomhet.

## Salg av «innmat»

Omsetning av varer og tjenester (herunder immaterielle eiendeler), er avgiftspliktig<sup>11</sup>. Inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester som kjøpes for å få til slikt salg er derfor fradragsberettigede<sup>12</sup>. Dette gjelder også når salget ikke gjennomføres.

Det foreligger fradragsrett for transaksjonskostnadene selv om omsetningen er fritatt for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven. Dette vil for eksempel være tilfellet hvor eiendelen eksporteres<sup>13</sup> eller hel virksomhet selges<sup>14</sup>. Er de overdratte eiendelene unntatt avgiftsplikt, for eksempel aksjer, foreligger det ikke fradragsrett dersom denne transaksjonen skal vurderes isolert<sup>15</sup>.

Når det gjelder fradragsrett når andre enn selgeren har pådratt seg transaksjonskostnadene, vises til tilsvarende spørsmål under punktet Kjøp av «innmat».

## Kjøp av aksjer/selskapsandeler

Problemstillingen er om kjøperen av transaksjonstjenester (A) i tilknytning til aksjekjøp eller kjøp av selskapsandeler, kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Vurderingstemaet i forhold til merverdiavgiftsloven § 8–1 er om As formål med aksjekjøpet har tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

Avgiftsmyndighetene har i mange tilfeller nektet fradrag for transaksjonskostnader under henvisning til at As formål med aksjekjøpet var å oppnå avkastning på investeringen. Plassering av penger for å oppnå avkastning er en virksomhet som er unntatt merverdiavgift<sup>16</sup>.

Det må foretas en konkret vurdering av As formål med aksjeerhvervet. Kan det føres bevis for at formålet med aksjeerhvervet var av hensyn til As avgiftspliktige virksomhet og aksjeerhvervet av denne grunn ikke hadde egenverdi, vil det foreligge fradragsrett. Er formålet med aksjeerhvervet blandet, kan A bare kreve forholdsmessig fradrag<sup>17</sup>.

## Aksjekjøpets betydning for aksjekjøpers egen avgiftspliktige virksomhet

Hvis kjøpet av et selskap styrker eller utvider As eksisterende avgiftspliktige virksomhet, kan A kreve fradrag for inngående avgift på transaksjonskostnadene<sup>18</sup>.

Dette kan for eksempel være tilfellet hvor A kjøper aksjer i et selskap som driver en konkurrerende virksomhet for å nedlegge den konkurrerende virksomheten. Hvor formålet med As aksjeervert er å få tilgang til teknologi, råvarer eller kundebase som styrker As egne avgiftspliktige virksomhet, vil A ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Tilsvarende vil en industribedrift som har kjøpt aksjene i B for å få tilgang til komplementær virksomhet, kunne kreve fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene.

Et spørsmål som har vært oppe i praksis, er om et holdingselskap som yter avgiftspliktige administrative tjenester til datterselskapene, har rett til delvis fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader knyttet til oppkjøp av nye selskaper<sup>19</sup>. I alle avgjørelsene er fradrag nektet. Begrunnelsene i avgjørelsene varierer. Et generelt trekk i sakene er at de økte avgiftspliktige administrative tjenestene holdingselskapet omsetter som følge av oppkjøpet, anses mer som et resultat av kjøpet enn som et formål bak det<sup>20</sup>.

Etter vår oppfatning må det være fradragsrett for inngående merverdiavgift for holdingselskapet dersom de kan bevise at aksjeerhvervet er gjort for å utvide egen avgiftspliktig omsetning.

*Særlig om betydningen av fellesregistrering*  
Hvor kjøperen av tjenesten, A, inngår i en fellesregistrering, må spørsmålet om fradragsrett vurderes i forhold til de avgiftspliktige virksomhetene som drives innen fellesregistreringen.

Selv om A ikke driver avgiftspliktig virksomhet, kan det likevel foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppkjøpskostnadene dersom kjøpet av aksjene i B har til formål å styrke den avgiftspliktige virksomheten til selskap som inngår i fellesregistrering med A. Er for eksempel A et rent holdingselskap som er fellesregistrert med C og D, vil det foreligge fra-

dragsrett for inngående merverdiavgift når ervervet av aksjer i B er begrunnet i C og Ds avgiftspliktige virksomhet.

## Eiendomsselskap

I BFU 18/07 var spørsmålsstillingen om et selskap hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppkjøpskostnader ved kjøp av aksjer i eiendomsselskap. Eiendomsselskapene eide eiendom som var frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Selskapene ble etter oppkjøpet en del av fellesregistreringen i konsernet hvor også holdingselskapet inngikk. Skattedirektoratet kom til at det forelå fradragsrett for oppkjøpskostnadene. Det avgjørende synes å være at Skattedirektoratet fant det riktig å likestille kjøp av aksjer i et eiendomsselskap med et «innmatkjøp»<sup>21</sup>. Denne begrunnelsen gjør seg gjeldende med samme styrke når det oppkjøpte selskapet eier annet enn fast eiendom, men vi er ikke kjent med at dette er lagt til grunn i avgiftspraksis.

## Salg av aksjer/selskapsandeler

Problemstillingen er om selgeren av aksjer/selskapsandeler kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Først vil vi drøfte om og i hvilken utstrekning selskapet som det skal selges aksjer i (målselskapet), kan dekke transaksjonskostnadene. Vi forutsetter at målselskapet er fakturert for de aktuelle tjenestene og således legitimert til å kreve fradrag<sup>22</sup>.

## Tilordning – målselskapet anskaffer tjenestene

Spørsmålet er her hvilke tjenester målselskapet (A) kan kreve fradrag for ved salg av aksjonærenes aksjer i A.

Fradragsretten for inngående merverdiavgift vil i mange tilfeller kunne variere i forhold til hvilket selskap som kjøper tjenesten. Tønsberg Bolig illustrerer dette på en god måte. I Tønsberg Bolig hadde morselskapet pådratt seg kostnader til juridisk bistand for å rydde opp i ulike rettslige forhold i datterselskapet. Det var uomtvistet at datterselskapet ville hatt full fradragsrett for inngående merverdiavgift på disse kostnadene, hvis det var datterselskapet som hadde anskaffet tjenestene. Morselskapet fikk bare delvis fradrag for kostnadene fordi kostnadene ble ansett som en felleskostnad som også ble benyttet utenfor morselskapets avgiftspliktige virksomhet.

En forutsetning for at målselskapet kan pådra seg kostnader som vedrører salg av

<sup>21</sup> Tilsvarende forståelse i Skattedirektoratets brev av 18. november 2008 til Skatt Nord.

<sup>22</sup> Jf. merverdiavgiftsloven § 15–10.

<sup>11</sup> Jf. merverdiavgiftsloven § 3–1.

<sup>12</sup> Jf. merverdiavgiftsloven § 8–1.

<sup>13</sup> Merverdiavgiftsloven § 6–21.

<sup>14</sup> Merverdiavgiftsloven § 6–14.

<sup>15</sup> Se nærmere om dette under punktet Salg av aksjer/selskapsandeler.

<sup>16</sup> Jf. merverdiavgiftsloven § 3–6.

<sup>17</sup> Jf. merverdiavgiftsloven § 8–2.

<sup>18</sup> Tilsvarende synspunkt i Merverdiavgiftshåndboken 2012 s. 564 samt Oslo tingretts dom inntatt i Utv. 2011 s. 572.

<sup>19</sup> Kristiansand tingretts dom av 22. juni 2009 (Rasmussen gruppen) og Oslo tingretts dom av 7. februar 2011 (Hansa Property Group), samt flere klagenemndavgjørelser, blant annet KMVA-2009–6296 og KMVA 2009–6524.

<sup>20</sup> Se for eksempel KMVA-2009–6524.



aksjonærenes aksjer, er at dette er relevant for datterselskapets egen virksomhet. Denne problemstillingen er behandlet i Rt. 2000 s. 2033. Saken gjaldt et krav på vederlag for finansiell rådgivning til et aksjeselskap, Santech, som endte med at aksjene i Santech ble solgt. Spørsmålet var om vederlaget for den finansielle rådgivningen til Santech var utbytte i aksjelovens forstand. Førstvoterende uttaler at avgjørelsen må bero på en konkret vurdering, og at det kan forekomme situasjoner – for eksempel i familieaksjeselskaper – der det vil være riktig å la utbyttebegrepet i aksjeloven omfatte honorar for finansiell rådgivning til et aksjeselskap som fører frem til salg av aksjene. Videre uttalte førstvoterende:

«Jeg antar at utbyttesympunktet må forbeholdes tilfeller der rådgivningen må sees som en klar særfordel for de selgende aksjeeierne. I slike tilfeller fremgår det antakelig også overfor rådgiveren at det er disse aksjeeierne som reelt er oppdragsgivere, slik at hensynet til rådgiveren ikke kommer inn med vesentlig styrke.»

I den konkrete vurderingen la førstvoterende til grunn at formålet med den finansielle rådgivningen var å gi bistand til vurdering av selskapets fremtidige struktur med sikte på å løse selskapets finansielle problemer. Høyesterett mente at dette ikke var en klar særfordel for de selgende aksjeeierne, og kom derfor til at kostnadene til den finansielle rådgivningen ikke var utbytte.

Selv om høyesterettsdommen direkte gjelder grensene for utbytte etter aksjeloven, mener vi at vurderingstemaene i dommen til en viss grad også er relevante ved fortolkningen av om kostnaden har en tilstrekkelig tilknytning til målselskapets avgiftspliktige virksomhet etter merverdiavgiftsloven § 8–1. Det må foretas en konkret vurdering av den enkelte kostnad og de interesser aksjonærene og målselskapet har.

Generelt kan det sies at kostnader knyttet til strategiprosesser, driftsmessige eller finansielle forhold og før det er klart at det vil bli noe aksjesalg, vil kunne fradragføres av A (selskapet som ender opp som målselskap i aksjesalget). Inngående merverdiavgift på kostnader som pådras med sikte på å få i stand et aksjesalg, vil derimot normalt ikke være fradragsberettiget for målselskapet.

## *Aksjonæren(e) anskaffer tjenestene*

Dersom aksjonærene anskaffer transaksjonstjenestene, vil det ofte være nærliggende å knytte

erhvervet av tjenestene til aksjonærens ikke-avgiftspliktige virksomhet som aksjeeiere. Det vil da ikke være rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene.

Kan aksjonæren, A, bevise at formålet med aksjesalget var å styrke As avgiftspliktige virksomhet eller styrke den avgiftspliktige virksomheten til selskap som var fellesregistrert med A, foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Var formålet blandet, foreligger det rett til forholdsmessig fradrag.

I KMVA-2010–6875 kom klagenemnda til at inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av aksjer ikke var fradragsberettiget. Formålet med aksjesalget, og dermed anskaffelsen av transaksjonstjenestene, hadde ikke tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Det var ikke tilstrekkelig at et salg av aksjer ville fremskaffe kapital som kunne finansiere den avgiftspliktige virksomheten.

I avgiftspraksis er det akseptert at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift for kostnader til aksjeemisjon når emisjonen gjøres for å finansiere den avgiftspliktige virksomheten<sup>23</sup>. Hvis selger av aksjene beviser at formålet med aksjesalget var å finansiere egen avgiftspliktig virksomhet, må det etter vår oppfatning foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på samme måte som for emisjonskostnader.

## *Eiendomsselskap*

Transaksjonskostnader som påløper ved salg av aksjer i eiendomsselskap hvor selskapet har vært frivillig registrert og inngått i en fellesregistrering, er i praksis akseptert fradragført<sup>24</sup>. Synspunktet synes å være at slikt salg avgiftsrettslig likestilles med innmatsalg.

## **Egenkapitaltransaksjoner**

### **Fusjoner**

#### *Innledning*

I aksjeloven § 13–2 er virkeområdet for fusjonsreglene angitt. I bestemmelsen heter det:

«Sammenslåing av selskaper er undergitt reglene om fusjon i kapitlet her når et selskap (det overtakende selskapet) skal overta et annet selskaps (det overdragende selskaps) eiendeler, rettigheter og forplik-

telser som helhet mot at aksjeeierne i dette selskapet får som vederlag [...].»

Ved fusjoner kan både de involverte selskapene samt aksjonærene i disse anskaffe transaksjonstjenester. Så fremt selskapene og aksjonærene ikke er fellesregistrert, må spørsmålet om fradragsrett vurderes særskilt for hver enkelt.

#### *Fradragsrett for det overdragende selskap*

I praksis har fusjoner blitt omfattet av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 6–14, jf. § 6–17, som gjelder omsetning og uttak av varer og tjenester som ledd i overdragelse av virksomhet<sup>25</sup>. Inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader for overdragende selskap vil i de fleste tilfeller være fradragsberettigede.

#### *Fradragsrett for overtakende selskap*

For overtakende selskap innebærer fusjonen et erverv av eiendeler mot at det gis vederlag i form av aksjer (egne aksjer eller emisjon) til aksjonærene i det overdragende selskapet.

Dersom de overtatte eiendelene skal benyttes i det overtakende selskaps avgiftspliktige virksomhet, må det overtakende selskap kunne kreve fradrag for transaksjonskostnadene<sup>26</sup>.

#### *Fradragsrett for aksjonærene i overdragende selskap*

Aksjonærene i overdragende selskap overdrar sine aksjer i overdragende selskap mot å få aksjer i overtakende selskap. Slike transaksjoner er ikke avgiftspliktige<sup>27</sup>.

For at aksjonærene skal kunne kreve fradrag for transaksjonskostnadene, må det bevises at transaksjonskostnadene var pådratt fordi fusjonen var forventet å lede til en økning av egen avgiftspliktig omsetning. Alternativt at det var forventet en økning av avgiftspliktig omsetning i et selskap som inngikk i en fellesregistrering med aksjonæren.

#### *Tilknytningskravet for aksjonærene i overtakende selskap*

For aksjonærene i overtakende selskap blir vurderingstemaet om formålet med fusjonen var å øke egen avgiftspliktig omsetning eller avgiftspliktig omsetning i selskap som inngikk i en fellesregistrering. Hvis det er tilfellet, har aksjonæren fradragsrett for inngående merverdiavgift.

23 Se punktet Emisjoner (kapitalforhøyelser).

24 Se for eksempel KMVA-2005–5487, KMVA-2007–6042, KMVA-2008–6229, KMVA-2009–6560, KMVA-2010–6875.

25 Se BFU 77/05 (konkret vurdering) og Gjems-Onstad, Kildal: MVA-kommentaren 4. utgave s. 370.

26 Jf. punktet Emisjoner (kapitalforhøyelser).

27 Jf. merverdiavgiftsloven § 3–6.

### Fusjon med fellesregistrerte selskaper

Dersom overdragende og overtakende selskap inngår i samme fellesregistrering, vil det ikke skje noen avgiftspliktig omsetning av eiendeler fra det overdragende selskap. Fradragsretten må i slike tilfeller begrunnes i at overføringen av eiendeler innad i fellesregistreringen hadde naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige omsetningen i fellesregistreringen. Det vil da foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader.

Inngår også aksjonærene i fellesregistreringen, vil kostnader disse pådrar seg i forbindelse med fusjonen på tilsvarende måte kunne være fradragsberettiget.

### Fisjon

I aksjeloven § 14–2 heter det:

«Deling av et selskap er undergitt reglene om fisjon i kapitlet her når selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser skal fordeles på selskapet selv (det overdragende selskapet) og ett eller flere overtakende selskaper mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag

1 aksjer i selskapet eller i ett eller alle av de overtakende selskaper, eller [...]»

I forhold til spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader må det foretas en konkret vurdering i forhold til den enkelte avgiftspliktige. Vurderingstemaene blir langt på vei som ved fusjon, og vi viser til drøftelsene under pkt. 3.1.

### Emisjoner (kapitalforhøyelser)

Problemstillingen er om selskapet som gjennomfører emisjon, kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift som påløper i denne forbindelse.

Selve omsetningen av aksjer gjennom emisjon er unntatt merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 3–6. Vurderingstemaet blir derfor om det er en tilstrekkelig tilknytning slik merverdiavgiftsloven § 8–1 krever, mellom kapitalinnhentningen og den avgiftspliktige virksomheten selskapet som foretar emisjonen utøver.

I avgiftspraksis er det lagt til grunn at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene når emisjonen finansierer den avgiftspliktige virksomheten<sup>28</sup>. Dette gjelder også når

emisjonen skjer for å finansiere avgiftspliktig virksomhet i andre selskaper innen fellesregistreringen.

### Kapitalnedsettelse og utbytteutdeling

Ved en kapitalnedsettelse reduseres selskapets aksjekapital, og ved utbytteutdeling deles deler av selskapets egenkapital ut. Normalt er det avgiftssubjektet hvor egenkapitaltransaksjonene skal skje, som betaler transaksjonskostnadene. Spørsmålet er om inngående merverdiavgift på slike kostnader er fradragsberettigede for selskapet.

Denne typen kostnader vil i likhet med kostnader knyttet til revisjon, avholdelse av generalforsamling, styremøter og lignende, være nødvendig for å drive den avgiftspliktige virksomheten. Det kan ikke være et vilkår at kostnaden knytter seg direkte til en inntektspost. Det må være tilstrekkelig at kostnaden relaterer seg til den avgiftspliktige virksomheten. Det må derfor foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift for slike kostnader<sup>29</sup>.

### Likvidasjon

Når et selskap skal likvideres, skal selskapets eiendeler selges og gjelden innfris. Kontanter som er igjen etter at gjelden er innfridd, deles ut til eierne som likvidasjonsutbytte. Spørsmålet er om inngående merverdiavgift på bistand i forbindelse med likvidasjonen er fradragsberettiget. Vi vil kun behandle fradragsrett i de tilfeller der avgiftssubjektet selv dekker kostnadene ved likvidasjonen.

Salget av eiendelene må vurderes på samme måte som annet salg av innmat, og fradragsrett må dermed som utgangspunkt innrømmes<sup>30</sup>.

For rådgiveres bistand med innfrielse av gjeld, utdeling av likvidasjonsutbytte og andre oppgaver i forbindelse med likvidasjon, kan det argumenteres etter tilsvarende linjer som for kapitalnedsettelse og utbytteutdeling – likvidasjon er en viktig del av det å drive avgiftspliktig virksomhet, og bistand fra revisor og advokat er ofte nødvendig for å sikre at lovens krav blir fulgt.

Skattedirektoratet har videre lagt til grunn at inngående merverdiavgift på godtgjørelse til bobestyrer er fradragsberettiget for konkursboet. Dette støtter ytterligere opp om fradragsrett også ved likvidasjon<sup>31</sup>.

### Børsnotering

For inngående merverdiavgift på kostnader ved børsintroduksjoner er det antatt at det foreligger fradragsrett når selskapet eventuelt via fellesregistrering, driver avgiftspliktig virksomhet.

At det foreligger fradragsrett, fremgår forutsetningsvis av KMVA-2009–6296 hvor et selskap ble nektet fradrag for inngående avgift på tjenester som var innkjøpt i tilknytning til børsintroduksjon. Avgiftsmyndighetene la til grunn at selskapet som skulle børsintroduseres, hadde til formål å benytte kapitalen til å kjøpe aksjer. Det var derfor ikke tilstrekkelig sammenheng mellom de innkjøpte tjenestene og den avgiftspliktige virksomheten<sup>32</sup>.

### Avsluttende merknader

I mange tilfeller vil det være usikkert om det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Usikkerheten kan skyldes regelusikkerhet eller at det er usikkert hva som var formålet med anskaffelsen av transaksjonstjenesten. Det siste beror på en konkret bevisvurdering.

Avgiftssystemet bygger på selvdeklarerer og den avgiftspliktige har ansvaret for å innberette og betale riktig avgift. Tar den avgiftspliktige feil, kan det ilegges tilleggsavgift og det beregnes renter på for lite betalt avgift. For å redusere risikoen for den avgiftspliktige er det etablert et system hvor den avgiftspliktige kan innrapportere basert på en «streng» lovforståelse og deretter kreve for mye innbetalt avgift tilbakebetalt. Slikt krav må komme frem til avgiftsmyndighetene innen tre år etter utløpet av den aktuelle oppgavetermienen<sup>33</sup>. Kommer skattekontoret til at avgiftsoppgaven ikke skal endres, kan dette vedtaket påklages, alternativt kan gyldigheten av vedtaket prøves av domstolene.

Adgangen til å kreve endring er generell og gjelder alle merverdiavgiftsrettlige forhold. Dette er en mulighet som bør vurderes for eksempel når forvaltningspraksis endres som følge av rettsavgjørelser. Elkjøp-dommen hvor avgiftspliktige vant frem og hvor det tydeliggjøres at flere transaksjoner kan vurderes under ett i forhold til fradragsretten, kan gi grunn for å få revurdert fradragsretten for merverdiavgift for gjennomførte transaksjonskostnader.

29 Se Rt. 2 005 1434 (Total) hvor likeartede spørsmål drøftes i forhold til inntektsskatt.

30 Se punktet Salg av «innmat».

31 Se Skattedirektoratets uttalelse av 3. oktober 2011.

32 Se også EU-domstolens dom den 26. mai 2005 – Kretztechnik AG (C-465/03).

33 Jf. merverdiavgiftsloven § 18–3.

28 Jf. upublisert uttalelse fra Skattedirektoratet til et advokatkontor av 30. juni 2003 omtalt i Merverdiavgiftshåndboken 2012 s. 564–565.