

MVA-dramaet fortsetter:

Skattedirektoratet trekker uttalelser om fradragsrett

20. desember 2016 publiserte Skattedirektoratet et fellesskriv til skattekontorene om at tidligere uttalelser som åpner for fradragsrett for merverdiavgift på transaksjonskostnader knyttet til salg av eiendom og eiendomsselskaper, trekkes tilbake. I uttalelsen legges det til grunn at det ikke er fradragsrett for merverdiavgift på kostnader knyttet til slike transaksjoner.



Senioradvokat
Bjørn Christian Lillevedt Tovsen
Advokatfirmaet Thommessen



Advokatfullmektig
Kristin Thjømøe
Advokatfirmaet Thommessen

Innledning

Salg av fast eiendom og eiendomsselskaper er omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Ved slik omsetning pådras normalt transaksjonskostnader i form av avgiftspliktige meglings- og rådgivningstjenester. Før merverdiavgiftsreformen var ikke slike tjenester avgiftspliktige. Ved merverdiavgiftsreformen ble dette endret da det med virkning fra 1. januar 2002 ble innført generell avgiftsplikt på tjenester, herunder eiendomsmegling og rådgivning. Med dette oppsto også for første gang spørsmålet om det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift på avgiftspliktige tjenester knyttet til avgiftsunntatt omsetning av fast eiendom og eiendomsselskaper.

I 2002, dvs. allerede samme år som rådgivningstjenester ble avgiftspliktige, ga Skattedirektoratet i en fortolkningsuttalelse¹

uttrykk for at det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til avgiftsunntatt salg av fast eiendom som har vært brukt som driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet og som selges i sammenheng med nedleggelse av virksomheten.

Året etter ga direktoratet i en ny fortolkningsuttalelse² uttrykk for at det forelå fradragsrett ved salg av fast eiendom som har vært brukt som driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet og som selges i forbindelse med omorganisering av den avgiftspliktige virksomheten. Dette var utgangspunktet for en praksis hvor fradragsrett ble akseptert for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av fast eiendom som har vært brukt som driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet.

I 2014 publiserte Skattedirektoratet nok en fortolkningsuttalelse³ som ga uttrykk for at det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av aksjene i et eiendomsselskap som inngikk i fellesregistrering med det selgende selskapet. Direktoratet begrunnet sitt syn med at selskapet eide en fast eiendom som var utleid til bruk i avgiftspliktig virksomhet og som hadde fungert som driftsmiddel i fellesregistreringens frivillig registrerte utleievirksomhet. Det fremgår at uttalelsen var basert på standpunktet direktoratet inntok i den første fortolk-

ningsuttalelsen i 2002 og som har ligget til grunn for etterfølgende praksis.

I fellesskrivet av 20. desember 2016 forkastet Skattedirektoratet altså en ca. 15 år lang praksis for å akseptere fradragsrett ved salg av eiendom og eiendomsselskaper.

Bakgrunnen for Skattedirektoratets endrede standpunkt

Spørsmålet om fradragsrett ved salg av eiendom og eiendomsselskaper

Etter merverdiavgiftsloven § 8–1 har næringsdrivende rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser som er «til bruk» i deres avgiftspliktige virksomhet. Det fremgår av forarbeidene⁴ og rettspraksis⁵ at uttrykket «til bruk i» innebærer et krav om at anskaffelsen må være *relevant* for den avgiftspliktige virksomheten, og ha en *nær og naturlig tilknytning* til denne. Virksomheter som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom og som beregner merverdiavgift på leien, vil altså i utgangspunktet kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på kostnader som er relevante og har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige utleievirksomheten. Fordi kjøp og salg av fast eiendom og aksjer i utgangspunktet er unntatt merverdiavgiftsloven, har tilknytningskravet i mval. § 8–1 reist spørsmål

1 Skattedirektoratets fellesskriv av 14. november 2002.

2 Skattedirektoratets uttalelse av 28. februar 2003.

3 Skattedirektoratets uttalelse av 28. januar 2014.

4 Ot.prp. nr. 17 (1968–69) side 55 andre spalte.

5 Senest Rt. 2015 side 652 (Telenor ASA) premiss 40–42.

om fradragsrett både ved kjøp og salg av eiendom og aksjer.

Den praksisen som har utviklet seg, kan oppsummeres som følger:

Kjøp av eiendom og eiendomsselskap

Skattedirektoratet har lagt til grunn at det foreligger fradragsrett ved kjøp av både eiendom og aksjer i eiendomsselskaper, hvor eiendommen eller eiendomsselskapets eiendom tas i bruk i kjøpers avgiftspliktige virksomhet.⁶ Dette er også lagt til grunn av Klagenemnda for merverdiavgift.⁷

Finansiering og omorganisering

Skattedirektoratet og Klagenemnda for merverdiavgift har i tillegg lagt til grunn at det foreligger fradragsrett ved finansiering av avgiftspliktig virksomhet, dvs. inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til utstedelse av aksjer (emisjoner og børsnoteringer) og ved opptak av lån.⁸ Det samme er lagt til grunn ved omorganiseringer av avgiftspliktig virksomhet (fusjoner, fisjoner og omdanning).⁹

6 Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av 20. april 2007 (BFU 18/07).

7 Senest KMVA-2016-8882.

8 Se bl.a. Skattedirektoratets uttalelse av 30. juni 2003.

9 Se bl.a. KMVA-2008-6228, KMVA-2008-6245, KMVA-2013-7549 og KMVA-2013-7738.



Registrerte næringsdrivende som pådrar seg merverdiavgift ved salg av eiendommer og eiendomsselskaper, bør kreve fradrag i henhold til det som har vært praksis for å unngå rettstap, inntil det foreligger en endelig avklaring.

Salg av eiendom og eiendomsselskap

Som nevnt innledningsvis har Skattedirektoratet også lagt til grunn at det foreligger fradragsrett ved salg av eiendom og eiendomsselskaper, hvor eiendommen eller eiendomsselskapets eiendom har vært benyttet i selgers avgiftspliktige virksomhet. Dette er også lagt til grunn av Klagenemnda for merverdiavgift, senest i 2016.¹⁰

Det foreligger altså relativt omfattende og langvarig praksis for å akseptere fradragsrett ved kjøp og salg av eiendom og eiendomsselskaper, hvor eiendommen eller eiendomsselskapets eiendom skal benyttes/har vært benyttet i kjøpers/selgers avgiftspliktige virksomhet, og ved finansiering av virksomheten, selv om dette er transaksjoner som isolert sett er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Skattedirektoratets begrunnelse for å trekke tilbake uttalelser om fradragsrett

I fellesskrivet av 20. desember 2016 viser Skattedirektoratet til Finansdepartementets brev av 1. september 2015 hvor departementet gir uttrykk for sitt syn på de rettsavklaringene som følger av Høyesteretts avgjørelser Rt-2012-432 (Elkjøp) og Rt-2015-652 (Telenor).

Begrunnelsen i fellesskrivet

Skattedirektoratet forstår departementets brev dithen at «[d]et klare utgangspunkt er at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på en anskaffelse som knytter seg til en avgiftsunntatt transaksjon». Videre at «[h]elt unntaksvis kan det likevel være grunn til å se en unntatt transaksjon i sammenheng med de øvrige transaksjoner i den avgiftspliktige virksomheten, som i Elkjøpdommen der en unntatt transaksjon som ledd i en byttehandel ble ansett å være uten egenverdi».

Direktoratet konkluderer deretter med at «[i] tråd med de rettsavklaringer som følger av Telenordommen og Finansdepartementets omtale av dommen i brev av 1. september 2015, trekkes uttalelsene av 14. november 2002, 28. februar 2003 og 28. januar 2014 tilbake for så vidt gjelder spørsmålene om fradragsrett for inngående merverdiavgift». Ifølge fellesskrivet er konsekvensen at «[d]et klare utgangspunkt er dermed at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffel-

ser knyttet til avgiftsunntatt salg av fast eiendom».

Begrunnelsen for å trekke tilbake uttalelsene, er altså de «rettsavklaringer som følger av Telenordommen og Finansdepartementets omtale av dommen. Direktoratet mener altså at uttalelsene ikke er forenlig med det som kommer til uttrykk i departementets brev om rekkevidden av fradragsretten etter Elkjøpdommen og Telenordommen.

Departementets brev sier imidlertid ikke noe konkret om fradragsretten ved salg av fast eiendom og eiendomsselskaper. I Telenor-saken prosederte staten på at praksisen for å innrømme fradragsrett ved salg av eiendom og eiendomsselskaper var begrunnet i spesielle hensyn som ikke kunne tillegges vekt i andre tilfeller. Staten ga ikke uttrykk for at praksisen var feil; tvert imot ble det gitt inntrykk av at praksisen var uttrykk for gjeldende rett! Det at Skattedirektoratet ikke begrunner nærmere at dette ikke lenger skal legges til grunn, er en vesentlig svakhet ved fellesskrivet av 20. desember 2016.

Manglende støtte i Høyesterettspraksis

Etter vårt syn er direktoratets forståelse av Telenordommen for snever. For det første er det naturlig å lese Elkjøpdommen dithen at staten ikke fikk medhold i at det er et klart utgangspunkt at «det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på en anskaffelse som knytter seg til en avgiftsunntatt transaksjon». I Elkjøpdommen heter det i avsnitt 45 at: «Staten har anført at dersom det i en avgiftspliktig virksomhet blir foretatt en avgiftsfri transaksjon, må det ha den konsekvens at det ikke kan kreves fradrag for inngående avgift på anskaffelser og oppføringer som knytter seg til den avgiftsfrie transaksjonen. Denne betraktningssmåte kan imidlertid etter min mening ikke føre frem». Det påpekes i avsnitt 46 at fradragsretten etter lovens ordlyd beror på om anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, og at det må klarlegges hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomheten, herunder om den avgiftsfrie transaksjonen må anses som «ledd i den avgiftspliktige virksomhet» eller som en «egen virksomhet». Høyesterett kom etter en konkret vurdering til at omsetningen av fast eiendom måtte anses som ledd i den avgiftspliktige virksomheten og at vilkårene for fradragsrett dermed var oppfylt. Det er vanskelig å lese dommen slik at det motsatte resultatet var et «klart utgangspunkt».

10 Se bl.a. KMVA-2009-6560, KMVA-2010-6875, KMVA-2016-8877, KMVA-2016-8884 og KMVA-2016-8959.

For det andre sies det i Telenor-dommen ikke noe av generell betydning om forståelsen av tilknytningskravet, utover det som fremgår av Elkjøp-dommen.

Departementets instruks til direktoratet

I departementets brev av 1. september 2015 ble direktoratet instruert om å legge departementets syn til grunn i praksis fremover. Skattedirektoratet endret imidlertid ikke omtalen av fradragsretten i Merverdiavgiftshåndboken, som gir uttrykk for at gjeldende forvaltningspraksis er at det skal gis fradrag for MVA på transaksjonskostnader knyttet til salg av eiendom og aksjer i selskaper som eier eiendom.¹¹ I stedet kommer det til uttrykk i siste utgave av håndboken at instruksens konsekvenser for skatteetatens praktisering av reglene om fradragsrett ikke fullt ut er avklart.¹²

Klagenemndspraksis og departementets søksmål mot nemnda

Klagenemnda for merverdiavgift videreførte sin praksis etter Telenor-dommen med å innrømme fradragsrett ved salg av eiendom og eiendomsselskaper, helt frem til og med avgjørelsene i sitt siste møte 30. juni 2016. Finansdepartementet besluttet høsten 2016 å saksøke den nye Skatteklagenemnda i en av disse sakene som ble avgjort av den avviklede Klagenemnda for merverdiavgift, for å prøve spørsmålet om det foreligger fradragsrett for MVA ved salg av eiendomsselskaper.

Siste nytt i dette «MVA-dramaet» er altså at Skattedirektoratet trekker tilbake sine tidligere uttalelser som har dannet grunnlaget for praksisen hvor det er innrømmet fradragsrett ved salg av eiendom og eiendomsselskaper. Praksisen har vart fra det ble innført generell merverdiavgiftsplikt på tjenester og frem til nå, altså ca. 15 år.

Betydningen av skattedirektoratets endrede standpunkt

Gjelder kun transaksjonskostnader knyttet til salg

Skattedirektoratets fellesskriv av 20. desember 2016 gjelder kun spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av eiendom og eiendomsselskaper. Dette kommer klart til uttrykk ved at direktoratet kun trekker tilbake «uttalelsene av 14. november 2002, 28. februar 2003 og 28. januar

2014». Direktoratet konkluderer med at «[d]et klare utgangspunkt er dermed at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til avgiftsunntatt salg av fast eiendom».

Det presiseres i fellesskrivet at «direktoratets uttalelse av 30. juni 2003 om emisjonstilfeller opprettholdes». Selv om fellesskrivet ikke sier noe om fradragsretten ved kjøp av eiendom og eiendomsselskaper, må det kunne legges til grunn at praksisen for å akseptere fradragsrett ved kjøp forblir uendret. At det foreligger fradragsrett ved kjøp av eiendomsselskaper er også bekreftet i en dom fra Borgarting lagmannsrett av 23. januar 2017, som riktignok ikke er rettskraftig.¹³

Fellesskrivets betydning for transaksjonskostnader pådratt før endringen

Retten til fradrag for inngående merverdiavgift skal vurderes ut fra forholdene på anskaffelsestidspunktet.¹⁴ Dette innebærer at det er rettstilstanden på tidspunktet for fradragsføringen som er avgjørende for spørsmålet om fradragsføringen er berettiget.

At Finansdepartementets brev av 1. september 2015 er ment som en klargjøring av rettstilstanden, endrer ikke det faktum at Skattedirektoratets fellesskriv av 20. desember 2016 innebærer en endring av fast og langvarig praksis for å innrømme fradragsrett.

Hensynet til forutberegnelighet, som står sterkt i skatte- og avgiftsretten, tilsier at endringen som kommer til uttrykk i fellesskrivet ikke kan få betydning for fradragsretten for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til transaksjoner som ble gjennomført før endringen.

Fellesskrivets betydning for transaksjonskostnader pådratt etter endringen

Fellesskrivets betydning for spørsmålet om det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til salg av eiendom og eiendomsselskaper fremover, beror på hvilken vekt fellesskrivet kan tillegges som rettskilde. Fellesskrivet gir uttrykk for en endring av ca. 15 års praksis for å akseptere fradragsrett i tilfeller hvor eiendommen eller eiendomsselskaps eiendom har vært benyttet i selgers avgiftspliktige virksomhet. Spørsmålet er derfor om det foreligger en festnet praksis

som ikke kan endres uten en endring av loven.

Retten til fradrag for merverdiavgiften står sentralt i merverdiavgiftsretten. En innskrenking av fradragsretten vil utgjøre et inngrep i avgiftssubjektets rettsstilling. Et slikt inngrep kan ikke gjøres uten hjemmel i lov. Det finnes støtte i rettspraksis for at en *festnet rettstilstand* som følge av fast og langvarig praksis, etablerer en rettsregel som ikke kan endres på annen måte enn ved endring av loven.

Høyesterett har nylig i en dom vedrørende illeggelse av tilleggsavgift ved manglende beregning av utgående merverdiavgift lagt til grunn at en praksis over en periode på ti år innebærer en festnet rettstilstand som gir hjemmel for illeggelse av tilleggsavgift.¹⁵ Dette indikerer at praksisen knyttet til fradragsrett for inngående merverdiavgift ved salg av eiendom og eiendomsselskaper er av en slik karakter at den etablerer en rettsregel som ikke kan endres på annen måte enn ved endring av loven. I så fall er Skattedirektoratets fellesskriv av 20. desember 2016 et slag i luften.

Avsluttende kommentarer

Det pågår flere saker for domstolene knyttet til spørsmålet om fradragsrett ved salg av fast eiendom og eiendomsselskaper, herunder Finansdepartementets søksmål mot Skatteklagenemnda. Spørsmålet vil derfor finne sin avklaring, men det vil ta tid. I mellomtiden er det ingen grunn til å akseptere at Skattedirektoratets endrede oppfatning skal få betydning for saker som gjelder forhold tilbake i tid, og det er i beste fall usikkert om den kan tillegges vekt i saker fremover.

Registrerte næringsdrivende som pådrar seg merverdiavgift ved salg av eiendommer og eiendomsselskaper, bør kreve fradrag i henhold til det som har vært praksis for å unngå rettstap, inntil det foreligger en endelig avklaring. Det bør imidlertid gis tilstrekkelige opplysninger ved avgiftsrapporteringen for å unngå risikoen for tilleggsavgift.

11 Merverdiavgiftshåndboken (2016) side 587.

12 Merverdiavgiftshåndboken (2016) side 588.

13 LB-2016-2627.

14 Rt. 2006 side 293 (Arves Trafikkskole).

15 UTV-2016-1669.