

Skårer Syd-dommen:

Fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader

I de senere årene har det vært et særskilt fokus fra avgiftsmyndighetene på fradragsretten for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Dette har resultert i flere klager til Klagenemnda for merverdiavgift, samt saker for rettsapparatet. Sist ut i rekken er Høyesteretts dom av 29. september d.å. i sak HR-2017-1851-A, Staten ved Skatt øst mot Skårer Syd Holding AS.



Advokat
Axel Naustdal Cooper
Manager i Ernst & Young
Advokatfirma



Advokat
Biljana Nedimovic
Manager i Ernst & Young
Advokatfirma

En enstemmig Høyesterett konkluderte med at det ikke forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift som gjaldt transaksjonskostnader som Skårer Syd Holding AS (heretter «SSH») pådro seg i forbindelse med ervervet av Tunveien Eiendom AS (heretter «TE»). Høyesterett viste bl.a. til at rådgivningen som gjaldt ervervet av TE var knyttet til aksjeervert og ikke hadde noen naturlig og nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Utgangspunktet er da at det ikke skal gis fradrag for inngående merverdiavgift. Høyesterett mente at en fellesregistrering ikke endrer tilknytningskravet. Videre mente Høyesterett at reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør heller ikke får anvendelse i en sak som denne. Saken omhandlet også spørsmål om ileggelse av tilleggsavgift. Også her opprettholdt Høyesterett det opprinnelige vedtaket.

I denne artikkelen redegjør vi først overordnet for relevant bakgrunnsrett før vi omtaler behandlingen av Skårer Syd-saken frem til og med lagmannsretten. Videre omtales Høyesterett behandling av saken og vårt syn på rettstilstanden i kjølvannet av denne høyesterettsdommen. Avslutningsvis kommenterer vi Høyesteretts vurdering av tilleggsavgiftsspørsmålet.

Bakgrunnsretten

Merverdiavgiftsloven § 8–1 gir selskaper som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av varer og tjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. I rettspraksis¹ tolkes kravet «*til bruk*» slik at fradragsrett ikke bare omfatter anskaffelser som er til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet, men også anskaffelser som er «*relevante for*» eller «*har en nær og naturlig tilknytning til*» avgiftspliktig virksomhet. Når en virksomhet foretar anskaffelser før vilkårene for registrering foreligger, men anskaffelsene har direkte sammenheng med den registrerte virksomheten, kan inngående merverdiavgift kreves fradragsført etter reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør i merverdiavgiftsloven § 8–6.

Spørsmålet om fradragsrett for transaksjonskostnader må bedømmes etter de ordinære reglene om fradragsrett for inngående avgift, da det ikke er oppstilt særskilte regler for transaksjonskostnader.

I Merverdiavgiftshåndboken² har Skattedirektoratet gjennomgått en rekke ulike

dommer og klagenemndsvedtak som gjelder transaksjonskostnader. De oppsummerer sin gjennomgang som følger:

«Praksisgjennomgangen ovenfor viser at det normalt ikke vil foreligge fradragsrett når den inngående avgiften knytter seg til transaksjoner som omfatter salg av aksjer mv. Ved kjøp av aksjer kan det stille seg annerledes, for eksempel hvis det er på det rene at ervervet av aksjene i en konkurrerende virksomhet ble foretatt for å utvide egen avgiftspliktig virksomhet, og ikke skjedde som ledd i en finansiell investering, og tilknytningsvilkåret i merverdiavgiftsloven § 8–1 er oppfylt. At investeringene skyldes bedriftsøkonomiske motiver som for eksempel felles innkjøp og andre ulike synergieffekter og skalafordeler, er i seg selv ikke tilstrekkelig.»

En av sakene som Skattedirektoratet har gjennomgått og som danner bakgrunnen for oppsummeringen ovenfor, er BFU-2007-18 som ble avsagt 20. april 2007. Uttalelsen gjaldt et eiendomsfond med det formål å investere i fast eiendom. Morselskapet i dette fondet var på det tidspunkt anmodningen om bindende forhåndsuttalelse ble innsendt fellesregistrert med et frivillig registrert datterselskap, og skulle kjøpe flere eiendommer/eiendomsselskaper som umiddelbart etter oppkjøpet

¹ Fremgår blant annet av Høyesteretts avgjørelser i Rt.1985 s. 93 (Sira Kvina), Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors) og Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp).

² Merverdiavgiftshåndboken 13. utg. 2017 s. 749.

skulle tas inn i fellesregistreringen. Selskaps anmodning om bindende forhåndsuttalelse gjaldt flere spørsmål, hvorav de følgende har betydning for denne artikkelens tema: Det ene var hvorvidt den fellesregistrerte enheten hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppkjøpskostnader i forbindelse med kjøp av fast eiendom som skulle benyttes i avgiftspliktig utleievirksomhet. Det andre spørsmålet var om det forelå fradragsrett ved kjøp av aksjeselskap som drev avgiftspliktig virksomhet med utleie av fast eiendom.

Skattedirektoratet aksepterte for begge spørsmålene at den fellesregistrerte enheten hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader i den utstrekningen kjøpsobjektet ble omfattet av den frivillige fellesregistreringen.

En dom som Skattedirektoratet ikke har omtalt i sin gjennomgang av fradragsretten for transaksjonskostnader, er Oslo tingretts dom av 11. februar 2011 (NopCo-dommen³). Faktum i denne saken var langt på vei den samme som for Skårer Syd, med unntak av at datterselskapet i NopCo-saken drev ordinær avgiftspliktig virksomhet og ikke frivillig registrert utleievirksomhet. Tingretten avsa dom i favør av staten, og dommen ble ikke anket.

Behandlingen av Skårer Syd-saken frem til og med lagmannsrettsdommen

Saksforholdet

SSH kjøpte i januar 2012 et datterselskap, Losbyveien Eiendom AS, som drev med avgiftspliktig utleievirksomhet. Losbyveien Eiendom AS var frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av bygg og anlegg. SSH var ikke registrert, og ble det

heller ikke etter oppkjøpet av dette datterselskapet.

I oktober 2013 kjøpte SSH enda et datterselskap, TE, som også var frivillig registrert for utleie av bygg og anlegg. TE drev altså også avgiftspliktig utleievirksomhet.

Ved søknad datert 29. oktober 2013 søkte SSH om fellesregistrering med Losbyveien Eiendom AS og TE. Søknaden ble innvilget, slik at selskapene ble fellesregistrert i 5. termin 2013. SSH stod som rapporterende enhet på vegne av det fellesregistrerte avgiftssubjektet.

Omsetningsoppgaven for 6. termin 2013 ble innsendt 24. januar 2014. På oppgaven ble det krevd fradrag for inngående merverdiavgift påløpt ved kjøp av diverse rådgivningstjenester (finansiell due diligence, skatte- og avgiftsbistand mv.) i forbindelse med oppkjøpet av TE. I marknadfeltet til omsetningsoppgaven ble det høye tilgodebeløpet forklart med en merknad, som vi kommer tilbake til nedenfor.

Oppgaven ble tatt ut til kontroll ved skattekontorets brev av 31. januar 2014. SSH forklarte bakgrunnen for kjøpet av rådgivningstjenestene, anskaffelsestidspunkt mv. Kontrollen gjaldt tre fakturaer fra tre ulike rådgivere som alle hadde utført sitt arbeid våren/sommeren 2013.

Skattekontoret fattet 28. mars 2014 vedtak om etterberegning av fradragsført inngående merverdiavgift med kr 809 484 samt ileggelse av tilleggsavgift med 20 %.

Saken ble klaget inn for Klagenemnda for merverdiavgift, og har også vært gjennom hele domstolsapparatet. Hovedspørsmålet i saken har hele veien vært om SSH sitt kjøp av rådgivningstjenester i forbindelse med ervervet av aksjene i TE var fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven § 8-1 (den ordinære fradragsrettsbestemmelsen), jf. § 8-6 (tilbakegående avgiftsoppgjørbestemmelsen).

Et subsidiært spørsmål i saken har hele tiden vært om SSH opptrådte uaktsomt da selskapet krevde fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av rådgivningstjenestene slik at tilleggsavgift skulle ilegges, jf. merverdiavgiftsloven § 21-3.

Klagenemndssaken⁴

For Klagenemnda for merverdiavgift var det springende punktet rekkevidden av

BFU-2007-18. SSH anførte at de pådratte transaksjonskostnadene i den foreliggende saken gjaldt oppkjøp av TE, som fullt ut drev frivillig registrert utleievirksomhet, og der TE umiddelbart etter oppkjøpet ble fellesregistrert med SSH. Etter selskapets syn var situasjonen dermed sammenlignbar med situasjonen i BFU-2007-18.

Skattekontoret var på sin side av den oppfatning at det forelå en vesentlig forskjell i faktum mellom tilfellet omtalt i BFU-2007-18 og det foreliggende tilfellet. Skattekontoret vektla særlig at fellesregistreringen i BFU-2007-18 allerede var etablert på det tidspunktet anskaffelsene av rådgivningstjenester ble foretatt, mens det for SSH først ble opprettet en fellesregistrering i etterkant av selskapskjøpet, og dermed også etter at rådgivningstjenestene var utført. Skattekontoret mente at kostnadene som ble pådratt av SSH ikke kunne tilordnes den avgiftspliktige virksomheten som senere ble etablert ved en fellesregistrering. SSH anførte på sin side at *tidspunktet* for fellesregistrering var uten betydning for fradragsretten.

Klagenemnda for merverdiavgift opprettholdt skattekontorets vedtak under dissens 3-2. Også tilleggsavgiften ble opprettholdt. For så vidt gjelder tilleggsavgiften hadde skattekontoret blant annet vektlagt at forklaringen som ble sendt inn på tilleggsoppgaven der fradrag ble krevd, ikke kunne anses som noen fyllestgjørende redegjørelse for relevant faktum og regelverk, jf. Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift av 10. januar 2012 punkt 3.5.

Tingrettsdommen⁵

Tingretten kom til at SSH ikke hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene. Retten begrunnet sitt standpunkt med at kjøp av rådgivningstjenestene ikke var «til bruk i» SSHs avgiftspliktige virksomhet på anskaffelsestidspunktet. Bakgrunnen for dette var at rådgiverne hadde utført sitt arbeid på våren/sommeren 2013, det vil si på et tidspunkt da SSH ikke drev avgiftspliktig virksomhet og ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Når det gjaldt forståelsen av BFU-2007-18, uttalte retten at den var enig med Klagenemndas flertall i at avgjørelsen «må forstås slik at det var en forutsetning for rett til fradrag at single purpose-selskapene inngikk i en fellesregistrering forut for

3 UTV-2011-572.



Losbyveien Eiendom AS drev med avgiftspliktig utleievirksomhet.

4 KMVA-2014-8238.

5 UTV-2015-2284.

anskaffelsen, og at det er dette forhold som begrunner retten til fradrag».

Reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør i merverdiavgiftsloven § 8–6 var også et tema for tingretten. Om dette uttalte tingretten bl.a. at fradragretten ved tilbakegående avgiftsoppgjør får «*samme omfang som om den næringsdrivende hadde vært registrert på anskaffelsestidspunktet*». Denne retten kunne dermed ikke medføre en annen løsning, da forutsetningen for fradragrett ikke var til stede på anskaffelsestidspunktet.

Tilleggsavgift på 20 % ble også opprettholdt, da retten mente at SSH hadde opptrådt i strid med merverdiavgiftsloven. Retten knyttet ingen kommentarer til at SSH hadde levert inn en merknad på omsetningsoppgaven der fradraget ble krevd.

Lagmannsrettsdommen⁶

Lagmannsretten kom til motsatt resultat av Klagenemnda for merverdiavgift og tingretten. For lagmannsretten var det avgjørende spørsmålet i saken hvorvidt transaksjonskostnadene i det foreliggende tilfellet var «*til bruk*» i «*den registrerte virksomheten*» sett ut fra merverdiavgiftsloven § 8–1 sammenholdt med reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør i § 8–6. Lagmannsretten viste til at statens prosessfullmektig hadde sagt seg enig i at den som bygger en eiendom eller kjøper en eiendom med sikte på frivillig registrert utleievirksomhet, vil ha fradragrett for anskaffelseskostnadene i tråd med byggets utleieprofil. Lagmannsretten mente videre at statens syn bygget på en for formell betraktning. I tillegg mente retten at statens syn ikke knyttet seg til tolkningen av «*til bruk*»-kriteriet i § 8–1 (og § 8–6), men lot avgiftsspørsmålet avgjøres ut fra resul-

tatet av det valget selskapet foretok når det besluttet at det var aksjer som skulle kjøpes.

Lagmannsretten bemerket videre at ulik behandling av fradragretten ved kjøp av aksjer i et eiendomsselskap og kjøp av selve eiendommen, innebar en forskjellsbehandling som etter forarbeidene skal søkes unngått, da avgiftsreglene skal virke nøytralt og ikke konkurransevridende. Retten viste også til at myndighetenes synspunkt innbydde til tilpasninger som ikke nødvendigvis ville være motivert av fornuftige næringsmessige vurderinger ut over å sikre fradrag for merverdiavgift. Retten viste her til at det synet staten gav uttrykk for nettopp gav aksept for at et holdingselskap kunne oppnå fradrag for omfattende rådgivningsomkostninger, så lenge holdingselskapet på forhånd har sørget for å felle-registrere seg med et annet avgiftspliktig selskap. Lagmannsretten mente dessuten at direkte kjøp av eiendom måtte likestilles med kjøp av aksjer i et eiendomsselskap.

For så vidt gjelder Telenordommens⁷ betydning, presiserte lagmannsretten at Høyesterett ikke tidligere hadde tatt standpunkt til spørsmålet om fradragrett ved kjøp av aksjer i et eiendomsselskap med etterfølgende fellesregistrering. I tillegg viste lagmannsretten til at Telenordommen gjaldt *salg* av aksjeselskap, ikke kjøp. Retten mente derfor at dommen gjaldt en annen problemstilling enn den foreliggende saken.

Et annet aspekt ved lagmannsrettens vurdering, var hvorvidt anskaffelser må ha vært til bruk innenfor avgiftspliktig virksomhet på *anskaffelsestidspunktet* for å kunne være fradragberettigede. Retten bemerket at dette utvilsomt er hovedregelen, men at det følger direkte av § 8–6 at man kan få fradrag for merverdiavgift på anskaffelser som nettopp er foretatt *før* registrering.

Lagmannsretten mente videre at det korrekte ville være å vurdere fradragsspørsmålet ut fra den anskaffede eiendommens avgiftsforhold. At holdingselskapet i BFU-2007–18 var fellesregistrert med en annen utleievirksomhet *forut* for oppkjøpet, mente lagmannsretten var uten betydning for resultatet i uttalelsen.

På bakgrunn av sitt utgangspunkt og sine vurderinger, la lagmannsretten til grunn at statens anførsel om at fellesregistreringen

måtte vært etablert på oppkjøpstidspunktet ikke kunne føre frem. I den forbindelse bemerket lagmannsretten at SSH ikke hadde benyttet anskaffelsen i avgiftsunntatt virksomhet, og at det derfor kunne kreves tilbakegående avgiftsoppgjør. Fradragretten var hjemlet i fellesregistreringens frivillige registrerte utleievirksomhet fra og med opprettelsen av fellesregistreringen.

Lagmannsrettsdommen var enstemmig.

Høyesterettsdommen

Høyesterett kom, som tingretten, til at klagenemndsvedtaket var gyldig og at SSH ikke hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene.

I sin begrunnelse uttalte Høyesterett bl.a. at utgangspunktet er at fradragrett for inngående merverdiavgift forutsetter at anskaffelsen har en «*tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til, den avgiftspliktige egen avgiftspliktige virksomhet*».

Deretter fortsatte Høyesterett med å påpeke at rådgivningen var knyttet til aksjevervet, og at utleievirksomheten i TE var etablert *før* kjøpet og fortsatte «*uendret etterpå*». Dette innebar at rådgivningen ikke hadde noen relevans for den avgiftspliktige utleievirksomheten, og heller ikke på annen måte hadde noen nær og naturlig tilknytning til virksomheten. Utgangspunktet var dermed at det ikke forelå fradragrett.

Etter dette gikk Høyesterett inn på fellesregistreringsinstituttet, og påpekte at det i Telenordommen ble uttalt at en fellesregistrering ikke kan utvide fradragretten. Selv om Telenordommen gjaldt *salg* av aksjer, og Skårer Syd-dommen gjelder *kjøp* av aksjer, mente Høyesterett at forholdene måtte likestilles.

Høyesterett gikk så inn på BFU-2007–18 som har stått sentralt også i tidligere rettsinstanser. Høyesterett uttalte følgende i avsnitt 48:

«Rekkevidden av uttalelsen er noe uklar. Uttalelsen har uansett ikke dannet grunnlag for noen fast forvaltningspraksis. Tvert imot synes praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift hovedsakelig å ha gått i motsatt retning, men noen ganger under dissens. Forvaltningspraksis kan dermed ikke tillegges rettskildemessig betydning.»

6 UTV-2017-286.



Lagmannsretten kom til motsatt resultat av Klagenemnda for merverdiavgift og tingretten.

7 Rt. 2015 side 652.

Etter å ha konkludert med at merverdiavgiftsloven § 8–1 ikke hjemlet fradragsrett, vurderte Høyesterett om reglene for tilbakegående avgiftsoppgjør kunne begrunne fradragsrett i dette tilfellet.

Høyesterett drøftet formålet med reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør og la fokus på at reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør ble gitt for «særlig» å sikre fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppstartskostnader. Videre ble det uttalt at det ikke er noe i forarbeidene som indikerer at de vanlige tilknytnings- og tilordningskravene i merverdiavgiftsloven § 8–1 ikke skal gjelde. På bakgrunn av dette konkluderte Høyesterett med at heller ikke reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør kunne hjemle fradragsrett i sakens tilfelle.

For så vidt gjaldt tilleggsavgift, var Høyesterett enig med klagenemnda i at SSH skulle ilegges tilleggsavgift med 20 %. Retten uttalte i denne forbindelse at SSH kunne ha unngått tilleggsavgift ved å inngi et forklarende vedlegg til omsetningsoppgaven der fradrag ble krevd, jf. Skattedirektoratets retningslinjer om illeggelse av tilleggsavgift av 10. januar 2012. Retten knyttet ingen kommentarer til at SSH faktisk hadde sendt inn en kort kommentar på selve oppgaven.

Vårt syn på gjeldende rettstilstand

Som nevnt innledningsvis, har avgiftsmyndighetene i de senere årene hatt særskilt fokus på fradragsretten for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Mest kjent er kanskje Telenordommen som omhandlet fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av aksjeselskaper «ut av» en fellesregistrert enhet. Høyesterett konkluderte i denne saken med at fradragsrett ikke forelå, og Finansdepartementet utga i kjølvannet av domsavsigelsen en domskommentar⁸ vedrørende fradragsrettens rekkevidde. Vi har i etterkant av Telenordommen sett at Finansdepartementets syn på fradragsrettens rekkevidde synes å ha gjenomsyret både Skatteetatens og domstolens behandling av spørsmålet om fradrag for transaksjonskostnader, sist, men ikke minst i Skårer Syd-dommen.

En annen kuriositet vedrørende spørsmålet om fradrag for inngående merverdiavgift

på transaksjonskostnader, som også illustrerer «temperaturen» på området, er Oslo tingretts dom av 3. oktober 2017 (16–175 238TVI-OTIR/04) som nå er rettskraftig. Saken gjaldt fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av eiendomsselskaper ut av en fellesregistrering. Her fattet Klagenemnda for merverdiavgift et vedtak i favør av det fellesregistrerte avgiftssubjektet. I stedet for å la denne avgjørelsen bli stående, valgte Staten ved Finansdepartementet, for første gang i historien, å benytte seg av sin adgang til å saksøke Skatteklagenemnda (som hadde overtatt den tidligere nemndas rolle før stevningen ble tatt ut).

Det har tradisjonelt vært lettere å få aksept for fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader i forbindelse med kjøp av aksjeselskap enn ved salg, jf. også punktet Bakgrunnsretten, innledningsvis. I det følgende vil vi se nærmere på betydningen av Skårer Syd-dommen med særlig fokus på hvilken generell betydning denne vil ha for omfanget av fradragsrett for transaksjonskostnader i kjøpstilfeller.

Hovedspørsmålet for Høyesterett i Skårer Syd-saken

Som nevnt ovenfor var hovedspørsmålet i Skårer Syd-saken om SSH hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på rådgivningskostnader som ble pådratt forut for kjøpet av TE.

SSH argumenterte for at den fellesregistrerte enheten hadde rett til fradrag bl.a. basert på BFU-2007–18 og klagenemndspraksis. Som gjengitt ovenfor konkluderte Høyesterett imidlertid med at SSH ikke kunne gis fradrag og uttalte bl.a. følgende om forannevnte rettskilder:

«Rekkevidden av uttalelsen [BFU-2007–18] er noe uklar. Uttalelsen har uansett ikke dannet grunnlag for noen fast forvaltningspraksis. Tvert imot synes praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift hovedsakelig å ha gått i motsatt retning, men noen ganger under dissens. Forvaltningspraksis kan dermed ikke tillegges rettskildemessig betydning.»

Tvisten om BFU-2007–18

Etter vårt syn har Høyesterett neppe rett i at BFU-2007–18 ikke har dannet grunnlag for noen fast forvaltningspraksis. Høyesterett kan likevel ha rett i at «rekkevidden» av den bindende forhåndsuttalelsen er noe uklar i forhold til Skårer Syd-saken.

Bakgrunnen for dette er imidlertid, etter vårt syn, at uttalelsen gjelder *et annet faktisk tilfelle* enn Skårer Syd-saken. BFU-2007–18 gjaldt som nevnt et tilfelle der morselskapet i et eiendomsfond allerede hadde etablert en fellesregistrering med ett frivillig registrert datterselskap, og hvor det skulle kjøpes flere eiendomsselskaper som umiddelbart etter oppkjøpet skulle tas inn i fellesregistreringen. Her aksepterte direktoratet at den fellesregistrerte enheten hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader i den utstrekning kjøpsobjektet ble omfattet av den frivillige registreringen. Direktoratet la altså vekt på at det allerede i forkant av kjøpet var etablert et avgiftssubjekt som drev frivillig registrert (og dermed avgiftspliktig) utleievirksomhet, og at den avgiftspliktige utleievirksomheten ble utvidet ved kjøp av nye eiendomsselskaper.

Etter vårt syn er det en vesentlig faktisk forskjell mellom tilfeller som i BFU-2007–18, der et eksisterende avgiftssubjeks avgiftspliktige virksomhet blir utvidet ved kjøp av et nytt selskap og tilfeller som Skårer Syd, der fellesregistreringen ble opprettet etter oppkjøpet av et datterselskap.

På grunn av den nevnte faktiske forskjellen, mener vi at høyesterettsdommen vedrørende Skårer Syd ikke tilsidesetter de prinsippene som kan utledes av BFU-2007–18. Vi mener altså at disse prinsippene fortsatt kan, og bør, legges til grunn.

Skatteetatens praksis

Vi nevner i den forbindelse at den bindende forhåndsuttalelsen bl.a. er omtalt i Merverdiavgiftshåndboken.⁹ Når Høyesterett skriver at uttalelsen uansett ikke har dannet grunnlag for noen fast forvaltningspraksis og at praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift tvert imot hovedsakelig synes å ha gått i motsatt retning, fremstår det som om Høyesterett har oversett et viktig poeng, nemlig at Skatteetaten i sin praksis normalt følger de anvisningene Skattedirektoratet gir gjennom Merverdiavgiftshåndboken. Det fremgår av forordet til boken at et viktig formål med denne nettopp er å sikre ensartet praksis. Dette innebærer at fradragsrett i slike tilfeller som er beskrevet i BFU-2007–18, i praksis har blitt akseptert av avgiftsmyndighetene. Det er kun i tilfeller der faktum skiller seg fra BFU-2007–18 at skattekontorene har foretatt etterberegning. Siden både Skatteetaten og de næringsdrivende har fulgt

8 Brev fra Finansdepartementet av 1. september 2015: «Merverdiavgift - klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde».

9 Merverdiavgiftshåndboken 13. utg. 2017 s. 747.

BFU-2007–18, finnes det ingen eksempler på at Klagenemnda for merverdiavgift har vurdert vedtak som er i strid med uttalelsen. Klagenemnds- og rettspraksis der fradrag for transaksjonskostnader har vært nektet, knytter seg enten til saker der faktum er tilsvarende som i Skårer Syd-saken/ NopCo-saken, eller til tilfeller der det ikke har vært etablert noen fellesregistrering mellom selskapet som har pådratt seg transaksjonskostnader og selskapene som er kjøpt/solgt.

Selv om faktum i Skårer Syd-saken har likhetstrekk med faktum i BFU-2007–18, er det som nevnt en vesentlig forskjell ved at fellesregistreringen i Skårer Syd-saken først ble etablert i og med oppkjøpet av TE. Dette er også et poeng skattekontoret og statens prosessfullmektig har trukket frem ved en rekke anledninger.

Høyesterett – for generell?

Etter vårt syn er det uheldig at Høyesterett er så generell i sin omtale av forvaltningspraksis i Skårer Syd-dommen, all den tid forvaltningspraksisen som omtales, til dels gjelder andre typetilfeller enn dommen. Det er også et uheldig aspekt ved dommen at Høyesterett viser til Telenordommens vurderinger knyttet til fellesregistrering og fradragsrett. Telenordommen gjaldt *salg* av aksjer, der transaksjonskostnadene knyttet seg direkte til en avgiftsunntatt salgstransaksjon for Telenor ASA, noe Høyesterett nettopp også la stor vekt på. Forholdet er ikke sammenlignbart med Skårer Syd-saken eller andre tilfeller der aksjer kjøpes, da transaksjonskostnadene i slike tilfeller ikke knytter seg til noen omsetning/salg på kjøperens hånd.

At Høyesterett trekker paralleller til Telenordommen som omhandlet salg av aksjer, og hevder at det skal settes likhetstegn mellom kjøp og salg, uten at dette er nødvendig for å komme til det resultatet Høyesterett falt ned på, mener vi også er uheldig. Disse formuleringene i Skårer Syd-dommen skaper unødvendig usikkerhet rundt fradragsretten for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp av aksjer.

Tar for lett på tilbakegående avgiftsoppgjør

Når det gjelder spørsmålet om hvorvidt reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør kan få anvendelse, mener vi at Høyesterett legger et nokså formalistisk synspunkt til grunn ved at man kort konstaterer at disse reglene «*særlig*» er gitt for å sikre de avgifts-

pliktiges fradrag på oppstartskostnader. Høyesterett synes ikke å drøfte begrepet «*et registrert avgiftssubjekt*» og på hvilken måte Høyesterett oppfatter dette annerledes når det er snakk om ett registrert selskap fremfor når det er snakk om en fellesregistrering.

Avsluttende merknader

Når Skårer Syd-dommen ses i sammenheng med NopCo-dommen, må det etter vårt syn anses som gjeldende rett at et rent holdingselskap som kjøper et avgiftspliktig selskap og *deretter* lar seg fellesregistrere med dette, *ikke* har fradragsrett for transaksjonskostnader. Dette må gjelde uavhengig av om den fellesregistrerte enheten blir ordinært eller frivillig registrert.

Både BFU-2007–18 og omtalen av transaksjonskostnader i håndboken tilsier imidlertid at det fremdeles vil foreligge fradragsrett i tilfeller der et eksisterende avgiftspliktig selskap eller en fellesregistrert enhet kjøper opp et nytt selskap som utvider og eller styrker kjøperens avgiftspliktige virksomhet. Hverken resultatet i Skårer Syd-saken eller Høyesteretts resonnement i dommen burde endre på dette.

Spørsmålet om tilleggsavgift i Skårer Syd-dommen

I tillegg til å vurdere hovedspørsmålet i saken, måtte Høyesterett også ta stilling til om klagenemndsvedtaket skulle opprettholdes for så vidt gjelder tilleggsavgiften.

Som nevnt ovenfor var Høyesterett enig med klagenemnda i at SSH skulle ilegges tilleggsavgift med 20 %. Retten uttalte bl.a. følgende i avsnitt 65:

«Skårer Syd Holding AS har særlig vist til den bindende forhåndsuttalelsen fra Skatredirektoratet 20. april 2007 [BFU-2007–18], og anfører at uttalelsen viser at det ikke var uaktsomt å trekke fra inngående merverdiavgift for anskaffelseskostnadene. Som tidligere nevnt var forvaltningspraksisen ikke entydig, og merverdiavgiftslovens system tilsier etter mitt syn at det ikke skulle vært gjort fradrag. Skårer Syd Holding AS hadde derfor oppfordring til å avklare regelverket nærmere, og det var uaktsomt at dette ikke ble gjort.»

Tilleggsavgift er straff

Som vi har forsøkt å vise ovenfor i punktet Hovedspørsmålet for Høyesterett i Skårer Syd-saken, gjaldt BFU-2007–18 et annet faktisk forhold enn Skårer Syd-saken, og vi

I tillegg til å vurdere hovedspørsmålet i saken, måtte Høyesterett også ta stilling til om klagenemndsvedtaket skulle opprettholdes for så vidt gjelder tilleggsavgiften.

forstår derfor at konklusjonen i disse to sakene har blitt ulik. Til tross for dette er vi noe overrasket over at Høyesterett ikke har gitt en mer utførlig begrunnelse for sine synspunkter for så vidt gjelder tilleggsavgiftsspørsmålet. Tilleggsavgift utgjør straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 6. EMK stiller derfor opp en rekke rettssikkerhetsgarantier som den enkelte stat som har tiltrådt EMK har skrevet under på at den vil implementere og forsøke å etterleve. Når Høyesterett da kort og godt synes å konkludere med at SSH skal ilegges tilleggsavgift ettersom «*forvaltningspraksisen ikke [er] entydig*», tilsier dette at Høyesterett mener at den avgiftspliktige *aldri* kan gjøre krav på rettigheter, i dette tilfellet fradrag for inngående merverdiavgift, med mindre tilgjengelig forvaltningspraksis er 100 % klar.

Dersom vi ser på hvordan en slik praksis vil slå ut utenfor Skårer Syd-saken, vil dette innebære at avgiftspliktige som krever fradrag uten *fullt ut* å være sikker på rettstilstanden, risikerer å få en straffesaksjon rettet mot seg.

Utvikling av et «klasseskille»?

Høyesteretts uttalelser kan her skape et «klasseskille» i den utstrekningen en slik skranke for uaktsomhet skal legges til grunn. Avgiftspliktige som har råd til dyr advokatbistand, vil stå langt sterkere enn andre avgiftspliktige, ettersom det bare er den førstnevnte kategorien som vil kunne skaffe seg sikre nok kunnskaper om det gjeldende regelverket til å kunne gjøre sine rettigheter gjeldende. Det skal nevnes at både BFU-2007–18 og flere klagenemndsaker med lignende problemstillinger der fradrag for inngående merverdiavgift er

innrømmet, står omtalt i siste utgave av Merverdiavgiftshåndboken og ligger tilgjengelige som rettskilder både for de næringsdrivende og deres rådgivere. Det er imidlertid viktig å presisere at forskjellen mellom BFU-2007–18 og for eksempel Skårer Syd-saken, kan være vanskelig å se, selv for advokater. Hvilket håp har da en vanlig næringsdrivende?

En uaktsom skattyter?

Vi synes for øvrig det er overraskende at Høyesterett ikke sier ett eneste ord om den lille forklaringen som SSH, tross alt, hadde inngitt ved levering av omsetningsoppgaven der fradrag ble krevd. Forklaringen som ble inngitt er gjengitt slik i klagenemndssaken:

«stort beløp i post 8, mot normalt, skyldes inngående mva på fakturaer fra konsulenter i fbm kjøp av avg pl selskap.»

Som det bl.a. påpekes av Høyesterett, følger følgende av Skattedirektoratets retningslinjer for tilleggsavgift av 10. januar 2012 punkt 3.5 om forklarende vedlegg til oppgave:

«Foreligger det berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen og virksomheten har sendt inn en omsetningsoppgave hvor det på en utfyllende måte er redegjort for hvordan faktum og regelverk er vurdert, skal det ikke ilegges tilleggsavgift selv om skattekontoret er uenig i avgiftssubjektets vurdering av avgiftsplikten.»

Forklaringen SSH ga i merknadsfeltet på omsetningsoppgaven var kortfattet, og kan vanskelig karakteriseres som «utfyllende». Det fremgikk imidlertid klart at fradragsført inngående avgift gjaldt rådgivningskostnader ved kjøp av aksjer, og skattekontoret fikk dermed en klar oppfordring til å undersøke forholdet nærmere. Det forhold

at kontroll ble iverksatt syv dager etter at oppgaven var sendt inn, tyder dessuten på at det nettopp var den korte forklaringen som utløste kontrollen, og som resulterte i at SHH ikke fikk utbetalt fradragsbeløpet. Når en næringsdrivende har gjort et forsøk på å forklare sin avgiftsbehandling, og forklaringen medfører at Skatteetaten lar være å utbetale det fradragsbeløpet forklaringen gjelder, fremstår det som lite naturlig å hevde at den næringsdrivende har opptrådt «uaktsomt» og dermed har utsatt staten for «tap eller fare for tap». Det er etter vårt syn uheldig at landets øverste domstol ikke foretar en konkret vurdering av betydningen av disse forholdene. Det er tross alt illeggelse av en straffesanksjon vi snakker om, og det oppstilles krav til klar sannsynlighetsovervekt knyttet til uaktsomhetsvurderingen for at straff skal kunne ilegges. I dette tilfellet har Høyesterett etter vårt syn ikke i tilstrekkelig grad foretatt en konkret vurdering av hvorvidt skyldkravet er oppfylt.

Grensekryssende varehandel i EU-markedet:

Ny momsreform innenfor EU

Europakommisjon la nylig frem en større reform om EUs felles momsregler. Det nye forslaget omfatter bl.a. bestemmelser for å forhindre svindel og samtidig gjøre det lettere å drive grensekryssende handel innenfor EU-markedet.



Advokat
Kjerstin Ongre
KPMG Law Advokatfirma



Advokat
Oddgeir Kjorsvik
KPMG Law Advokatfirma

Forslaget inneholder ingen harmonisering av de gjeldende momssatsene EU-landene har etablert. Forslagene skal gjennomføres i to trinn. Første trinn er planlagt iverksatt fra januar 2019, og andre trinn fra januar

2022. Forslaget vil gi føringer for norske virksomheter som er etablert med egen momsregistrering i et eller flere EU-land.

Kommisjonen la nylig frem forslag til nye momsbestemmelser for grensekryssende handel innenfor EU. Foranledningen er bl.a. at Kommisjonen har opplyst at EUs medlemsland hvert år taper over 15 milliarder euro som følge av manglende momsinnbetaling. 50 milliarder av dette kan knyttes til momssvindel i handel over EU-grensene.

Som et tiltak for å forhindre momssvindel, vil Kommisjonen at det skal betales moms når det eksporteres varer over lande-

grensene i EU. Dette skal skje ved at selgeren beregner og innkrever mottakerlandets momssats på varene. Det vil si at det blir slutt på at momsregistrerte selskaper i EU kan utstede fakturaer uten å beregne utgående moms ved slike transaksjoner.

EU-landenes momsinntekter utgjør en betydelig del av de enkelte landenes fiskale inntekter. Et sentralt og viktig spørsmål innenfor EU-retten på momsområdet har derfor alltid vært hvilket land en vare eller en tjeneste skal beskattes i. Et utgangspunkt har alltid vært at avgiften skal ilegges i forbrukerlandet. Gjeldende ordning med samhandel for varer mellom avgiftspliktige, som har vært omtalt som en over-