

# Fradragsrett for merverdiavgift ved salg av fast eiendom

Borgarting lagmannsrett avsa 29. januar 2018 dom i Fias Invest-saken vedrørende fradragsrett for merverdiavgift ved salg av fast eiendom som ledd i avvikling av avgiftspliktig virksomhet. Lagmannsretten kom etter en konkret vurdering til at kostnadene i saken ikke kunne anses som avviklingskostnader og at det generelt ikke foreligger fradragsrett for merverdiavgift ved salg av fast eiendom.



Advokat  
Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen  
Advokatfirmaet Thommessen



Advokat  
Kristin Thjømøe  
Advokatfirmaet Thommessen

Lagmannsrettens dom ble rettskraftig da ankeutvalget 2. mai 2018 besluttet at saken ikke skulle fremmes for Høyesterett. Dommen gir etter vårt syn<sup>1</sup> enkelte føringer knyttet til fradragsrettens ramme som på generelt grunnlag er i strid med Høyesterettspraksis. Denne artikkelen søker å belyse disse sidene ved dommen på en slik måte at dommen ikke ukritisk tas til inntekt for en snevrere fradragsrett enn det som er lagt til grunn av Høyesterett.

## Saksforholdet

Fias Invest-saken gjaldt spørsmålet om det forelå fradragsrett for merverdiavgift på kostnader til opprydning etter avgiftspliktig virksomhet på en industriomt i Trondheim, som ble pådratt i forbindelse med avhendelse av eiendommen.

Eiendommen var opprinnelig eid av Fesil AS. Selskapet hadde siden 1927

brukt eiendommen i avgiftspliktig virksomhet med produksjon av ferrosilisium. Som følge av lave metallpriser ble det i 2002 besluttet driftsstans i produksjonsvirksomheten. Deler av produksjonsanlegget ble utleid og utleievirksomheten ble frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

I 2008 inngikk Fesil AS en opsjonsavtale med selskapet Lilleby Eiendom AS (hovedsakelig eid av andre interesser) hvorefter sistnevnte fikk en rett til å overta eiendommen på nærmere angitte betingelser, herunder at eiendommen ble omregulert til boligformål. Prisen for eiendommen ville avhenge av utbyggingspotensialet slik dette ble fastsatt i reguleringsplanen.

I 2010 ble eiendommen med produksjonsanlegget overført til selskapet Gamle Lilleby AS ved fisjon av Fesil AS. Gamle Lilleby AS overtok og videreførte den avgiftspliktige virksomheten på eiendommen og ble etter hvert fellesregistrert med selskapene Fias Invest AS og Fabrikk Invest AS. Fias Invest AS var rapporterende enhet i fellesregistreringen (heretter omtalt som «Fias Invest»).

I 2013 ble ny områderegulering for eiendommen vedtatt av kommunen. Omreguleringen medførte at det ikke lenger ville være lov til å benytte eien-

dommen i industrivirksomhet. Fias Invest måtte dermed avvikle virksomheten på eiendommen. I februar 2014 startet oppryddingsarbeidene med rivning og miljøsanering av bygningsmassen. Arbeidene fortsatte over sommeren 2014 med fjerning av avfall fra den avgiftspliktige virksomheten; først og fremst koks- og slagmasser som i all hovedsak stammet fra virksomheten med produksjon av ferrosilisium.

Høsten 2014 utøvde Lilleby Eiendom AS sin rett til å overta eiendommen etter opsjonsavtalen. Det ble i kjøpekontrakten avtalt, i tråd med de prinsippene som fulgte av opsjonsavtalen, at Fias Invest skulle besørge rivning av bygg og opprydning etter virksomheten på eiendommen.

## Klagenemnda tilkjente delvis fradrag

Fias Invest krevde fradrag for merverdiavgift på opprydningskostnadene, fordi man mente kostnadene var pådratt som ledd i avvikling av den avgiftspliktige virksomheten på eiendommen. Skattekontoret fattet vedtak om tilbakeføring av all den fradragsførte merverdiavgiften. Klagenemnda opphevet skattekontorets vedtak for den delen som gjaldt kostnader til rivning av produksjonsanlegget. Klagenemnda stadfestet derimot vedtaket for den delen som gjaldt kostnader til fjerning av koks- og slagmasser. Sist-

<sup>1</sup> Artikkelforfatterne prosederte saken for Fias Invest AS.

nevnte del av klagenemndas vedtak ble bragt inn for domstolene.

### Anførselene for lagmannsretten

For lagmannsretten anførte Fias Invest at smelteverksvirksomheten ikke hadde opphørt i 2002 og derfor var en del av den samlede virksomheten som ble overtatt ved fisjonen i 2010, slik at utviklingen som fant sted i 2014 også omfattet smelteverksvirksomheten. Fias Invest var forpliktet etter forurensningsloven til å fjerne forurenset avfall ved opphør av virksomheten på eiendommen. Fjerning av koks- og slagmassene var derfor en nødvendig del av utviklingen av den avgiftspliktige smelteverksvirksomheten, og vilkåret for fradragsrett måtte derfor være oppfylt. Subsidiært, for det tilfellet at retten skulle mene at opprydningskostnadene måtte anses som transaksjonskostnader og ikke avviklingskostnader, anførte Fias Invest at det uansett forelå fradragsrett fordi eiendommen hadde vært benyttet som driftsmiddel i avgiftspliktig utleievirksomhet. Det at Fias Invest hadde påtatt seg å bekoste opprydningsarbeidene i avtalen med Lilleby Eiendom AS, slik at kostnadene også hadde sammenheng med den avgiftsunntatte overdragelsen av eiendommen, var alene ikke nok grunnlag for å nekte fradragsrett.

### Lagmannsrettens dom

Lagmannsretten kom etter en konkret bevisvurdering til at smelteverksvirksomheten ikke opphørte i 2002, men at Fias Invest ikke overtok smelteverksvirksomheten ved fisjonen i 2010. Fias Invest hadde kun overtatt utleievirksomheten. Dette er naturlignok et sentralt premiss for den videre vurderingen av fradragsretten. Lagmannsretten la som en følge av dette til grunn at opprydningskostnadene, som i hovedsak gjaldt opprydning etter smelteverksvirksomheten, ikke kunne anses som avviklingskostnader for Fias Invest. Kostnadene måtte for Fias Invest først og fremst anses pådratt som ledd i salget av eiendommen.

Videre legger lagmannsretten til grunn at «en konsekvens av Telenor-

dommen [må] være at det ikke kan gis fradrag for anskaffelser som må knyttes til avgiftsunntatt salg av fast eiendom, selv om denne har vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet». En slik rettsoppfatning har bl.a. støtte i Finansdepartementets brev av 1. september 2015 til Skattedirektoratet vedrørende rekkevidden av fradragsretten etter Rt-2015-652 (Telenor), og Skattedirektoratets fellesskriv av 20. desember 2016 til skattekontorene hvor direktoratet trakk tilbake tidligere uttalelser om fradragsrett ved salg av fast eiendom. Lagmannsretten overser imidlertid den motstriden det er mellom en slik slutning fra Telenor-dommen og det Høyesterett senere uttaler i Rt-2017-1851 (Skårer), se nedenfor.

### Vårt syn på dommen

#### Fortsatt fradragsrett for merverdiavgift på avviklingskostnader

Fias Invest-dommen kan ikke forstås slik at det ikke foreligger fradragsrett for kostnader til utvikling av avgiftspliktig virksomhet, selv om kostnaden pådras i sammenheng med salg av fast eiendom. Dersom lagmannsretten hadde funnet det sannsynliggjort at Fias Invest overtok smelteverksvirksomheten, slik at utviklingen også omfattet denne virksomheten, er det gode holdepunkter for at lagmannsretten ville kommet til at vilkåret for fradragsrett var oppfylt i tråd med det som gjelder generelt for kostnader til utvikling av en avgiftspliktig virksomhet. Dommen tilsier derfor ikke noen



*Eiendommen var opprinnelig eid av Fesil AS som siden 1927 hadde brukt den i avgiftspliktig virksomhet med produksjon av ferrosilisium.*

endring av rettsstilstanden på dette punkt.

#### Telenor-dommen anvendt i strid med Skårer-dommen

Lagmannsretten legger til grunn at «en konsekvens av Telenor-dommen», som gjaldt fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til ikke-avgiftspliktig

## AKTUARBREGNINGER OG TJENESTER

Kollektiv pensjonsforsikring.  
Aktuarberegning av pensjonsforpliktelser utføres av NIA til konkurransedyktige priser. Hurtig leveringstid.

### NIA – Nordic Insurance Administration AS

Forskningsparken – Gaustadalleen 21 – 0349 Oslo  
Tlf: 99 56 89 48 – E-post: nia@aktuar.com

virksomhet med salg av aksjer, er «at det ikke kan gis fradrag for anskaffelser som må knyttes til avgiftsunntatt salg av fast eiendom». Altså at transaksjonskostnader knyttet til henholdsvis aksjer og fast eiendom må behandles likt avgiftsmessig. I Rt-2017–1851 (Skårer), som er den siste sentrale Høyesterettsdommen om merverdiavgift, la Høyesterett derimot helt uttrykkelig til grunn at aksjer og fast eiendom ikke kan likestilles, jf. avsnitt 30 og 57 hvor det sies:

«(30) Også omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 3–11 første ledd. Men etter § 3–11 andre ledd bokstav k jf. § 2–3 er det adgang til frivillig registrering for utleiere av bygg som brukes til avgiftspliktig virksomhet. Det er ikke en tilsvarende adgang til frivillig registrering av virksomhet som består i omsetning av finansielle instrumenter, som aksjer.

[...]

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

Dette tilsier at det ikke er grunnlag for noen automatisk likestilling av fradragretten ved salg av henholdsvis aksjer og fast eiendom, slik lagmannsretten legger til grunn i Fias Invest-saken. Skårer-dommen gjelder riktignok kjøpsituasjonen, men uttalelsene i dommen kan ikke forstås slik at de er begrenset til å gjelde fradragretten ved kjøp av aksjer og fast eiendom. Høyesteretts vurdering av fradragretten er basert på at «kjøp og salg av aksjer er likestilt», jf. avsnitt 47 i dommen. Det samme må gjelde fast eiendom.

Høyesterett har altså i Skårer-saken lagt til grunn at fradragretten er

avgrenset på samme måte ved henholdsvis kjøp og salg av aksjer, se avsnitt 47, men at det ikke er rettslig grunnlag for å likestille fradragretten for transaksjonskostnader knyttet til henholdsvis aksjer og fast eiendom, se avsnitt 30 og 57. Det må derfor være en rettsanvendelsesfeil når lagmannsretten i Fias Invest-saken legger til grunn at «en konsekvens av Telenor-dommen [er] at det ikke kan gis fradrag for anskaffelser som må knyttes til avgiftsunntatt salg av fast eiendom». En slik slutning er i strid med premisene i Skårer-dommen.

#### **Fradragsrett når transaksjonen inngår i den avgiftspliktige virksomheten**

Til tross for lagmannsrettens noe kategoriske utgangspunkt, foretar lagmannsretten en konkret vurdering av om tilknytningskravet likevel er oppfylt. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til Rt-2012–432 (Elkjøp) hvor Høyesterett presiserer at fradragsrett ikke kan nektes basert på at anskaffelsen knytter seg til en avgiftsunntatt transaksjon, jf. avsnitt 45 i dommen:

«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 oppofrelser som knytter seg til den avgiftsfrie transaksjonen. Denne betraktningssmåte kan imidlertid etter min mening ikke føre frem.»

Videre fremgår det av Elkjøp-dommen, avsnitt 46, at det sentrale ved vurderingen av fradragretten er om transaksjonen inngår som ledd i den avgiftspliktige virksomheten:

«Fradragsretten etter § 21 første ledd første punktum gjelder anskaffelser eller oppofrelser «til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV», dvs. merverdiavgiftspliktig omsetning. 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 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 i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

Vurderingstemaet er altså om transaksjonen inngår i den avgiftspliktige virksomheten. Det vil være tilfelle blant annet når transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetting, men bare et middel for å oppnå en målsetting innenfor den avgiftspliktige virksomheten. Et eksempel på dette kan være konkursboet som avhender fast eiendom som ledd i avviklingen av konkursdebitors virksomhet. Salget utgjør ikke en selvstendig målsetting for boet. Det er kun et middel for å kunne oppnå målsettingen om å avvikle konkursdebitors virksomhet, noe som ligger innenfor konkursboets avgiftspliktige virksomhet. Det samme må gjelde for øvrig ved salg av fast eiendom som ledd i avvikling av en avgiftspliktig virksomhet. Avvikling er en integrert og nødvendig del av virksomheten og kostnader til avvikling er derfor etter sin art relevante for og har en nær og naturlig tilknytning til virksomheten. Salg av fast eiendom som ledd i avvikling av en avgiftspliktig virksomhet må derfor anses som en transaksjon som inngår i den avgiftspliktige virksomheten.

#### **Ikke et relativisert tilknytningskrav – primærbrukslære i forkledning**

Lagmannsretten forstår Elkjøp-dommen slik at det «ved vurderingen av spørsmålet om fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser tilknyttet enkeltstående avgiftsunntatt

omsetning, når avgiftssubjektet ellers bare driver avgiftspliktig omsetning ... må det foretas en viss relativisering, hvor det sentrale spørsmålet blir om det er tilknytningen til avgiftsunntatt eller avgiftspliktig omsetning som er sterkere». Dette er nybrottsverk fra lagmannsretten. For det første oppstiller ikke lovens ordlyd et krav om tilknytning til avgiftspliktig omsetning, men et krav om tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. For det andre er det ikke grunnlag for å nekte fradragsrett basert på at tilknytningen er sterkere til en avgiftsfri transaksjon enn til den avgiftspliktige virksomheten. En «relativisert tilknytningsvurdering» som lagmannsretten introduserer, innebærer en slags primærbrukstankegang. En slik avgrensning av fradragsretten er uttrykkelig avvist av Høyesterett i Rt-2003-1821 (Hunsbedt) og Rt-2005-951 (Porthuset).

Det avgjørende for om det foreligger fradragsrett, er om anskaffelsen har tilstrekkelig tilknytning til den avgifts-

pliktige virksomheten, jf. mval. § 8-1. Hvis anskaffelsen også har tilknytning til «andre formål», f.eks. en avgiftsfri transaksjon, kan dette medføre en begrensning i omfanget av fradragsretten etter mval. § 8-2. Det at anskaffelsen eventuelt har sterkere tilknytning til en avgiftsfri transaksjon er imidlertid ikke avgjørende for om det foreligger fradragsrett etter mval. § 8-1, slik lagmannsretten har lagt til grunn. Lagmannsrettens utlegning av rammene for fradragsretten er derfor ikke helt treffende.

### Avsluttende kommentar

Flere av de sentrale rettslige premissene i Fias Invest-dommen er i strid med føringer Høyesterett har gitt knyttet til rammen for fradragsretten. Når det er sagt, så er det ikke sikkert at domsresultatet hadde blitt et annet dersom lagmannsretten hadde lagt til grunn en mindre restriktiv tolkning av fradragsretten. Det avgjørende for utfallet av saken synes å være at Fias Invest ikke

ble ansett for å ha overtatt smelteverksvirksomheten. Opprydningskostnadene var først og fremst knyttet til smelteverksvirksomheten og da denne virksomheten ikke ble ansett for å inngå i Fias Invest sin virksomhet, kunne ikke opprydningskostnadene anses som avviklingskostnader knyttet til virksomheten i Fias Invest. Opprydningskostnadene ble da kostnader knyttet til salget av eiendommen uten en slik tilknytning til avgiftspliktig virksomhet som kostnadene ville hatt dersom de hadde blitt ansett pådratt som ledd i avviklingen av virksomheten i Fias Invest.

Vi mener derfor at Fias Invest-dommen bør få begrenset betydning for fradragsretten i andre saker hvor virksomheten som avvikles har vært drevet av avgiftssubjektet som krever fradrag for opprydningskostnadene, selv om opprydningskostnadene pådras i forbindelse med avhendelse av fast eiendom.

**BT360**  
Business Tools

## HVORFOR SKAL KUNDEN VELGE DEG?

### Ta de spennende kundesamtalene etter sommeren...

- ✓ **Sammenlign kunden med dens konkurrenter**
  - Inntil 10 bedrifter + gjennomsnitt
  - Bevisstgjør egen situasjon og forbedringsmuligheter
- ✓ **Simuler resultat- og likviditetseffekter**
  - Hva skjer hvis du endrer pris, volum, faste kostnader, lagertid og kredittider til kunder og leverandører?
  - Avdekk sårbarhet og se muligheter
- ✓ **Diskuter «hittil i år» og prognose 2018**
  - Analyse av regnskapstall og nøkkeltall hittil i år vs. hittil i fjor
  - Effektiv utarbeidelse av prognose for året
  - Delårstall (fra de fleste regnskapssystemer) og helårstall hentes raskt inn

Med BT360 skaper du raskt et godt underlag for diskusjon med kunden. Du velger selv grafer, rapporter og kommentarer. Fagstoff er integrert.

**PRØV GRATIS NÅ!**  
kontakt@bt360.no – tlf. 4000 2886



«BT360 gir god dialog og samhandling. Verktøyene er pedagogisk tilrettelagt og kan deles effektivt.»

Wilhelm Nyquist, Senior Manager KPMG

«BT360 er valgt av Revisorforeningen som et verktøy som kan bidra til å rådgivningstjenester kan utøves på en kvalitetsmessig god og lønnsom måte.»  
Per Hanstad, Administrerende direktør Revisorforeningen