

Oversikt og kommentarer

Fradragsrett for transaksjonskostnader

«Moms er gøy» er et utsagn man oftere og oftere hører på foredrag rundt om. De som oppriktig mener dette, har hatt mye spissfindig moro å kose seg med på fradragsrettsområdet den senere tid. Transaksjonskostnadsspørsmål har kommet på løpende bånd for alle rettsinstanser og i andre fora. Nedenfor samles noen tråder.



Jurist
Markus D. Wroldsen
Partner Value Tax

Utgangspunktet

Som kjent er utgangspunktet for fradragsrett for merverdiavgift at kostnadene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. mval § 8–1. Kostnader uten tilknytning til avgiftspliktig virksomhet er det ikke fradragsrett for, mens det for kostnader med delt formål kan kreves forholdsmessig fradrag.

Fradragsretten for transaksjonskostnader har vist seg vanskelig å ta stilling til. Problemstillingen oppstår først og fremst hos selskaper som normalt driver avgiftspliktig virksomhet, men som ved en enkeltstående anledning eller oftere er involvert i en avgiftsunntatt transaksjon; i form av kjøp eller salg av selskap eller eiendom.

Spørsmålet er da om kostnadene som pådras i forbindelse med transaksjonen («transaksjonskostnader»), skal tilordnes den avgiftspliktige virksomheten, den avgiftsunntatte transaksjonen, eller virksomhet med å eie aksjer – som forutsettes å være en fradragsnektelsesgrunn. Tilsvarende spørsmål oppstår også ved eiendomstransaksjoner, da omsetning av eiendom, i likhet med aksjer, er unntatt merverdiavgift.

Ut over de rettslige spørsmålene er det også faktiske sider ved transaksjonskostnader som gjør spørsmålet vanskelig.

Både fordi det bevismessig er vanskelig å påvise hvilket konkret formål en tjeneste faktisk er til bruk for og fordi det ofte vil være ulike nyanser i de ulike sakene, både av formell¹ og faktisk² art. Senere tids rettspraksis har gitt oss en god del avklaringer, selv om det nok fortsatt er noe uenigheter om hvor langt disse avklaringene egentlig rekker.

Kjøp av selskap

Ved kjøp av selskap har mange antatt at det kan kreves fradrag for merverdiavgift på oppkjøpskostnader, da man har antatt at et oppkjøp vil virke positivt inn på den eksisterende avgiftspliktige virksomheten. Avgiftsmyndighetene har til og med gått så langt at de har akseptert fradrag for selskap som *ikke* hadde avgiftspliktig virksomhet på oppkjøpstidspunktet.³

Denne rettsoppfatningen ble brått korrigert i 2017 med Skårer Syd-dommen, der Høyesterett konkluderte med at det ikke var fradragsrett når selskapet ikke kunne påvise at oppkjøpet hadde innvirkning på avgiftspliktig virksomhet.

Hvor mye man kan utlede av Skårer Syd-saken er uklart, da Høyesterett i beste fall var upresis i sin redegjørelse for hvorfor det ble nektet fradrag i saken. Slik Høyesterett ordla seg, kunne det tolkes slik at de postulerte at selve kjøpet

utgjorde avgiftsunntatt omsetning på kjøpers hånd. Som jeg var inne på i min artikkel i Revisjon og Regnskap 1–2018 ville det ha vært en snodig slutning, da selve kjøpshandlingen normalt ikke er å anse som «omsetning» for kjøper.

Aksjonærinteressen

Skatt øst – som hadde Skårer Syd-saken for Høyesterett – fulgte videre opp i Revisjon og Regnskap 3–2018 med en svarartikkel. Jeg leser denne slik at Skatt øst mener at Høyesterett ikke mente det de skrev. Det var ikke kjøpshandlingen i seg selv som utgjorde avgiftsunntatt omsetning, men det var den bakenforliggende aksjonærinteressen ved oppkjøpet som medførte fradragsnekt. Med aksjonærinteressen må forstås utsikten til eventuelt utbytte og verdistigning på aksjene.

Forskjellen mellom de to begrunnelsene ligger i at sistnevnte gjør de avgiftsunntatte formålene med oppkjøpet til mer avledede, ved at det avgiftsunntatte elementet knytter seg til bakenforliggende formål ved transaksjonen, og ikke selve transaksjonen. Aksjonærinteressen må da likestilles med de avgiftspliktige formålene man kan ha ved et oppkjøp, som tilgang på teknologi, personell eller markedsposisjon, selskapets strategi for vekst, mv.

Aksjonærinteressen kan muligens også fjernes fullstendig fra transaksjonen dersom det oppkjøpte selskapet er ment innfusjonert og inkorporert i kjøpers selskap. Kjøper har da ingen fremtidig utbytter eller aksjegevinst å

1 Eksempelvis etterfølgende fusjon eller fellesregistrering med det oppkjøpte selskap.

2 Eksempelvis om – og i hvor stor grad – transaksjonen er begrunnet i ønske om å styrke den avgiftspliktige virksomheten. Videre vil det naturlig nok variere hva slags kostnader som er pådratt.

3 BFU 18/07.

se frem til, slik at det blir vanskeligere å se for seg aksjonærinteressens som begrunnelse for å nekte fradrag.

Hvorvidt Skatteetaten er enig i at dette er en logisk følge av Skatt østs forklaring, er imidlertid mer uvisst. Skattedirektoratet uttaler i siste utgave av mva-håndboken, at det «normalt ikke [er] fradragsrett når den inngående avgiften knytter seg til transaksjoner som omfatter kjøp og salg av aksjer mv». Uavhengig av hva slags begrunnelse man legger til grunn for fradragsnektelsen i Skårer Syd, fremstår dette utsagnet som unyansert. I Skårer Syd drøfter Høyesterett konkret hvorvidt kostnadene også har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, etter først å ha konkludert med at kostnadene hadde tilknytning til unntatt virksomhet. I Skårer Syd hadde kostnadene ingen slik tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, men når forholdene er annerledes, vil også resultatet kunne bli annerledes.

Hvis «normalen» er fradragsnektelse for transaksjonskostnader ved kjøp av selskap, er det i mine øyne mange tilfeller som bør betraktes som unormale. Ved industrielle oppkjøp kan det unormale tvert imot vise seg å fortsatt være normalen.

Kjøp av eiendom

Ved kjøp av eiendom er man i utgangspunktet på trygg grunn når det kommer til fradragsføring av transaksjonskostnader – så fremt eiendommen er ment til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Høyesterett uttalte i Skårer Syd at loven har «forskjellige løsninger» for kjøp av eiendom og kjøp av aksjer. Selv om det er vanskelig å vite helt hva slags løsning Høyesterett her snakker om, synes det som avgiftsmyndighetene aksepterer fradragsrett om man kjøper eiendommen direkte.

Aberet her er selvsagt at man sjelden kjøper eiendommen direkte. Eiendommen overdras som regel som et eiendomsselskap, og man må da forholde seg til den strengere praksisen som gjelder for kjøp av selskap.

Salg av selskap

Fra et avgiftsperspektiv er salg av selskap og et kjøp av selskap svært ulike handlinger. Mens kjøpshandlingen normalt har vært ansett som en avgiftsnøytral handling – på lik linje med andre ervervs måter som produksjon eller gaveerverv, medfører et salg av selskap avgiftsunntatt omsetning av aksjer iht. mval. § 3–6. Siden salgshandlingen utgjør en avgiftsunntatt handling, vil kostnader på selgers hånd i forbindelse med transaksjonen lettere tilordnes avgiftsunntatt aktivitet.

Gjennom senere tids rettspraksis har det også blitt slått fast ved flere anledninger at kostnader forbundet med salg av selskap som hovedregel ikke er fradragsberettigede. Eksempler fra senere tids rettssaker er:

- Telenor (HR) – Fradrag nektet selv om selskapene hadde vært fellesregistrert og samarbeidende.
- Norske Skog (LR) – Fradrag nektet selv om salget var nødvendig for å sikre videre drift.
- Ferd Eiendom (TR) – Fradrag nektet selv om selger var fellesregistrert med de solgte selskapene

Salg av eiendom

Salg av eiendom er avgiftsunntatt etter mval § 3–11. I likhet med salg av selskap/aksjer er derfor utgangspunktet også her at det ikke er fradragsrett for kostnader knyttet til salget. Dette utgangspunktet er imidlertid under angrep. Både i Høyesterettsdommen «Elkjøp» fra 2012 og i tre nylig avsagte klagenemndsavgjørelser ble selskapene innrømmet fradrag for kostnader ved overdragelse av eiendom.

Avviklingskostnader

Det utslagsgivende for fradragsretten i de tre klagenemndsavgjørelsene var at eiendommene i forkant av salget hadde blitt benyttet i selskapets avgiftspliktige virksomhet. Synspunktet her er at så lenge driftsmidlene har blitt benyttet i avgiftspliktig virksomhet, har også kostnader til avhendelsen av dem en tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Begrunnelsen har likhetstrekk med den tidligere avviklingslæren som i større eller mindre grad var gjeldende fra

2002, inntil Skattedirektoratet demente læren som gjeldende rett gjennom et fellesskriv i 2016.

Spørsmålet om fradragsrett for avviklingskostnader skiller seg noe fra de rene transaksjonskostnadene ved at det her ikke bare er spørsmål om transaksjonen oppfyller et avgiftspliktig eller unntatt formål. Spørsmålet her vil i en del tilfeller også være om kostnadene overhodet skal tilordnes transaksjonen og i så fall med hvor stor andel. Dette vil særlig gjelde når det også pådras kostnader til fysisk avvikling av den avgiftspliktige virksomheten.

I en tilsvarende sak forut for klagenemnds sakene kom lagmannsretten i FIAS Invest-saken til at kostnader i forbindelse med opprydning etter avgiftspliktig smeltevirksomhet ikke var å anse som fradragsberettigede. Resultatet her bygde imidlertid på at tilknytningen var brutt på grunn av forutgående salg av smeltevirksomheten.

Synspunktet om at også kostnader knyttet til avvikling har tilknytning til den virksomheten som har vært drevet, kan ha mye for seg, da også avvikling er en naturlig del av en virksomhets livsløp. Det blir derfor spennende å følge rettsutviklingen på dette området fremover. Søksmålfristen for klagesakene er i skrivende stund ikke utløpt, og Finansdepartementet sitter i disse dager og vurderer om klagenemnda skal stevnes for retten på nytt for å få overprøvd resultatet i klagesakene.

«Virksomhet» som vurderingstema?

I Elkjøp-dommen kom Høyesterett til at det var fradragsrett for kostnader som var pådratt i forbindelse med en avgiftsunntatt eiendomstransaksjon. Selskapet hadde her oppført en bolig som i etterkant ble overdratt som vederlag for erverv av en annen tomt. Oppføringskostnadene var derfor utelukkende til direkte bruk for den avgiftsunntatte eiendomstransaksjonen.

Høyesterett kom her til at man skulle se bort fra den avgiftsunntatte transaksjonen av boligeiendommen, da boligsalg ikke utgjorde noe virksomhetsområde for Elkjøp. Kostnadene måtte i

stedet tilordnes selskapets avgiftspliktige virksomhet, da oppføringen var en forutsetning for ekspansjon av selskapets avgiftspliktige virksomhet.

Slik jeg leser dommen, legger den opp til en toleddet øvelse:

1. Kvalifiserer den unntatte transaksjonen som «virksomhet» for selskapet?

Hvis nei;

2. Har kostnadene til transaksjonen tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet?

I Elkjøpdommen var det andre vilkåret oppfylt da transaksjonen og kostnadene var nødvendige for en ønsket videreutvikling av selskapet. Likeså ble det første vilkåret besvart negativt, basert på at transaksjonen ikke hadde noen egenverdi for selskapet.

Elkjøp-dommen som joker?

Elkjøp-saken hadde en ganske begrensede tematikk, ved at den gjaldt en enkeltstående overdragelse av en boligeiendom fra et elektronikkonsern. Transaksjonen lå dermed langt utenfor selskapets ordinære virksomhet.

Dommens uttalelser er imidlertid svært generelle og derfor godt egnet for anvendelse utenfor den konkrete saken og tematikken. Dette vil eksempelvis kunne gjelde når man kommer til at et kjøp, og kanskje også salg, av selskap ikke kan klassifiseres som «virksomhet» for selskapet.

I de etterfølgende Høyesterettsdommene «Telenor» og «Skårer Syd» ble det ikke vurdert om de unntatte transaksjonene kvalifiserte som virksomhetsområde for selskapene, og dermed heller ikke hvilken betydning det eventuelt ville ha for fradragsretten. I underrettspraksis er spørsmålet gitt til dels betydelig omtale i blant annet Ferd Eiendom, der tingretten synes å legge til grunn at det skal foretas en modifisert virksomhetsvurdering av den unntatte transaksjonen. Da de etterfølgende Høyesterettsdommene har hoppet over problemstillingen, er det imidlertid vanskelig å konkludere om hvilken betydning Elkjøp-dommen har utenfor det saksområdet den behandlet.

Kostnader til transaksjonen og andre relaterte kostnader

Uavhengig av hva slags transaksjon som er foretatt, og om man sitter på kjøper- eller selgersiden, er det viktig å ha et våkent øye på hva kostnadene som er pådratt, reelt sett er til bruk for. Det er her viktig å ha i mente at fradragsrett for transaksjonskostnader er en toleddet problemstilling. Mens man innledningsvis må vurdere om transaksjonen er foretatt med tanke på å støtte opp under avgiftspliktig eller avgiftsunntatt virksomhet – eller begge deler, må det dernest vurderes om selve kostnaden er transaksjonsrelatert eller pådratt med tanke på den daglige driften – eller begge deler.

Generelt sett kan det her sies at mange av de vurderingene som innhentes fra konsulenter i forbindelse med et kjøp/salg, også vil kunne være relevante for den daglige driften. Jo nærmere opp mot en transaksjon kostnaden er pådratt, jo vanskeligere vil det imidlertid være å få gehør for at det (også) er ordinære driftsmessige årsaker til at kostnadene er pådratt. Det vil da være ekstra viktig at det dokumenteres hva som er formålet med å pådra kostnadene.

Andre selskapsrettslige disposisjoner

I forbindelse med reorganiseringer, kapitalinnhentinger, mv. foretas det også en rekke andre selskapsrettslige disposisjoner som avgiftsteknisk kan medføre omsetning av selskapsandeler. Dette omfatter blant annet fisjoner, fusjoner, emisjoner og børsnoteringer. Også her pådras det kostnader til rådgivere, kostnader som normalt har blitt ansett som fradragsberettigede såfremt disposisjonene ikke har blitt foretatt i tilknytning til en overdragelse av selskap/eiendom.

Skårer Syd er imidlertid en viktig påminnelse om at avgiftspraksis for det første ikke er skrevet i sten. Videre viste Skårer Syd oss også med tydelighet at avgiftsmyndighetenes tidligere uttalelser ikke nødvendigvis skjærer mot illeggelse av tilleggsatt. Selskapet i Skårer Syd-saken ble ilagt 20 % tilleggsatt selv om selskapet fradragsførte merverdiavgift i tråd med tidligere uttalelser fra avgiftsmynd-

dighetene. Illeggelsen av tilleggsatt ble begrunnet med at det fulgte av «merverdiavgiftens system» at kjøp var omfattet av omsetningsunntaket. Jeg skal ikke utbrodere mer om hva jeg mener om den systembetraktningen.

For å sikre seg mot tilleggsatt er det nå derfor å anbefale at det legges ved forklarende vedlegg dersom man fradragsfører kostnader pådratt i forbindelse med ovennevnte disposisjoner. Alternativt også be om en bindende forhåndsuttalelse dersom man vil være sikker på at fradragsretten er i behold.

Avsluttende kommentar

Den senere tids rettsutvikling har medført at det på transaksjonskostnadsområdet har blitt en forskjell i fradragsretten avhengig av om transaksjonen omfatter selskap eller innmat. Det er ikke helt lett å se hvorfor det bør trekkes et slikt skille, særlig med tanke på hvor vanlig det er å dele opp virksomheter i ulike selskap. Det har alltid vært en målsetning at merverdiavgiften skal virke nøytralt for de næringsdrivendes disposisjoner, noe som blant annet er bakgrunnen for fellesregistreringsinstituttet. Fellesregistrering har også vært forsøkt benyttet som argument for å motvirke denne forskjellsbehandlingen, men argumentet har blitt avslått av Høyesterett.

Noe av det som har kjennetegnet flere av Høyesteretts avgjørelser innen transaksjonstatistikken er at jo vanskeligere avgjørelsene har vært, jo kortere har Høyesteretts begrunnelse blitt. Vi ser det både i Telenor-dommen hvor Høyesterett avfeier fellesregistreringsanførselen med at de «ikke kan se at det er grunnlag for slutningen», og i Skårer Syd-dommen hvor begrunnelsen for hvorfor kjøp omfattes av omsetningsunntaket er byttet ut med et postulat.

Om ikke moms alltid er gøy, kan faget ofte inneholde mange spennende og intrikate problemstillinger. Selv om man nok heller skulle foretrukket trygghet, forutsigbarhet og konsekvent praksis. Men om heller ikke forutsigbarhet kan oppnås, hadde det i det minste vært hyggelig om Høyesterett unnet oss en forståelig begrunnelse som forklarer hvorfor de mener som de gjør.