

# Fradragsrett ved salg av fast eiendom?

En generell problemstilling i avgiftsretten er hvorvidt det foreligger fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser knyttet til transaksjoner som er unntatt fra loven. I den senere tid har dette særlig blitt satt på spissen ved salg av fast eiendom når eiendommen tidligere var et driftsmiddel i den registrerte virksomheten.



Seniorskattjurist  
Geir Tollak Bjørndal Nørli  
Skatteetaten – Brukerdialog,  
innland, sekson 3.

Artikkelen gir ikke nødvendigvis uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Ettersom omsetning av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt etter § 3–11 første ledd, synes det å være slik at kostnader knyttet til slike salg ikke er fradragsberettiget etter § 8–1, som forutsetter at det foreligger tilstrekkelig tilknytning til virksomhet som omfattes av loven.

## Standpunkt trukket tilbake

I et fellesskriv av 14.11.2002 ga Skattedirektoratet uttrykk for at det forelå fradragsrett for «eksempelvis meglers honorar for salg av lokaler» som hadde vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet. Dette standpunktet ble trukket tilbake i fellesskriv av 20.12.2016, hvor direktoratet uttaler at det må foretas en ordinær vurdering av anskaffelsen etter § 8–1, men at det «klare utgangspunktet» er at det ikke foreligger fradragsrett for anskaffelser knyttet til salg av fast eiendom.

## Skatteklagenemnda har tilkjent fradragsrett – søksmål

Skatteklagenemnda har imidlertid, i tre vedtak av 24.05.2018, tilkjent fradragsrett for kostnader knyttet til salg av fast eiendom.<sup>1</sup> Fradragsrett ble begrunnet med at ettersom byggene hadde virket i den avgiftspliktige virksomheten, ble også kostnader knyttet til salg ansett for å ha tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten. Standpunktet er fastholdt også i senere saker.<sup>2</sup> Staten v/ Finansdepartementet har gått til søksmål mot Skatteklagenemnda for å få

Dette handler artikkelen om

- Tilknytningskravet for fradragsrett.
- Kostnader med direkte tilknytning til unntatt omsetning.
- Hvorvidt det kan foreligge fradragsrett ved salg av fast eiendom.
- Betydningen av at eiendommen har virket i registrert virksomhet.
- Forholdet mellom transaksjonskostnader og avviklingskostnader.
- Salg av fast eiendom som ledd i overdragelse av virksomhet.

vedtakene omgjort.<sup>3</sup> Saken er berammet for Oslo tingrett 13.05.2019.

I det følgende vil det foretas en gjennomgang av tre påstander som har vært anført som grunnlag for fradragsrett for kostnader knyttet til salg av fast eiendom.

## Påstand 1: Anskaffelser til salg av fast eiendom er fradragsberettiget dersom eiendommen har virket i registrert virksomhet

### Skatteklagenemndas begrunnelse

NS 59/2018 gjaldt et selskap som solgte en eiendom som var benyttet som administrasjonsbygg for avgiftspliktig virksomhet. NS 60–61/2018 gjaldt salg av eiendom som var benyttet i frivillig registrert utleievirksomhet. I NS 60/2018 gir nemndas flertall følgende begrunnelse for hvorfor det

anses å foreligge fradragsrett for kostnader knyttet til salg av fast eiendom:

«Saken dreier seg om fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av et bygg som skattepliktige har eid og benyttet i frivillig registrert og merverdiavgiftspliktig virksomhet. Bygget er altså en innsatsfaktor som har virket i avgiftspliktig virksomhet. Kostnader knyttet til salg av bygget har derfor også den nære og naturlige tilknytning til avgiftspliktig virksomhet som etter langvarig Høyesterettspraksis kreves for fradrag etter merverdiavgiftsloven § 8–1, jf. HR-2017–01 851-A (Skærer Syd) med henvisninger.

Selv om merverdiavgiftsloven § 3–11 første ledd unntar virksomhet som består i omsetning av fast eiendom må det i tråd med høyesterettspraksis foretas en selvstendig vurdering etter merverdiavgiftsloven § 8–1. I dette tilfellet er altså vurderingstema om relevans og tilknytningskravene er oppfylt for et driftsmiddel som brukes i avgiftspliktig virksomhet. At virksomhet som består i omsetning av fast eiendom er unntatt etter § 3–11 har altså ikke betydning her.»

## Har virket i registrert virksomhet

Nemndas begrunnelse er tilsynelatende at så lenge eiendommen har virket i registrert virksomhet, vil også kostnader til et ikke-avgiftspliktig salg av eiendommen ha en nær og naturlig tilknytning til den registrerte virksomheten.

Benn Folkvord, som var en del av flertallet i NS 59–61/2018, har i en artikkel i Skatterett utdypet sitt syn på fradragsretten for transaksjonskostnader.<sup>4</sup>

1 NS 59-61/2018.

2 NS 88/2018 og NS 97/2018.

3 <https://rett24.no/articles/staten-saksoker-skatteklagenemnda>

4 Benn Folkvord, Fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader, Skatterett nr. 3-4 for 2018.

Det anføres her at: «Et skille mellom transaksjonskostnader ved salg og kjøp gir etter min mening liten mening [...] Transaksjonskostnader ved salg er like relevante som kostnader ved kjøp. Begge deler har like stor betydning for hvor store merverdier som skapes i den avgiftspliktige virksomheten.»

Videre heter det at:

«Det er strengt tatt tjenesten som transaksjonskostnader er betaling for som må ha tilknytning; ikke objektet som kjøpes eller selges. Selv om et slikt skille er teoretisk riktig, har det etter min oppfatning lite for seg. Transaksjonskostnader har ingen verdi i seg selv, det er i praksis objektet som disse knytter seg til som må vurderes.»

Etter dette konkluderes det med at:

«Det kan ikke ha betydning om objektet som erverves eller selges er unntatt merverdiavgift. Vurderingstemaet er uansett om objektet er brukt i avgiftspliktig virksomhet.»

### Vurderingstemaet etter merverdiavgiftsloven § 8–1

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.

I HR-2017–1851-A (Skårer Syd Holding AS) vises det i avsnitt 31 til at «Lovens ordning er symmetrisk; inngående avgift på utgifter til varer og tjenester til bruk for den avgiftspliktige omsetningen, kan trekkes fra. Motsatt kan inngående merverdiavgift på varer og tjenester som ikke er til bruk i den registrerte virksomheten, ikke trekkes fra.» Vurderingstemaet er om anskaffelsen er relevant for, og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den registrerte virksomheten, jf. avsnitt 34.

Det som skal vurderes etter § 8–1, er følgelig om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom *anskaffelsen* og *den registrerte virksomheten*. Vurderingstemaet er altså ikke hvorvidt transaksjonskostnadene knytter seg til en salgsgjenstand som tidligere har virket i registrert virksomhet. Hvorvidt anskaffelser med

direkte tilknytning til et unntatt eieendomssalg kan være fradragsberettiget, må således avhenge av en ordinær relevansvurdering etter § 8–1.

### Rettspraksis vedrørende relevansvurderingen etter § 8–1

Høyesterett har i flere saker uttalt seg om relevansvurderingen etter § 8–1, herunder to saker vedrørende anskaffelser knyttet til omsetning av fast eiendom.

#### Kragerø Golf & Spa Resort

Rt-2010–1184 (Kragerø Golf & Spa Resort AS) gjaldt kostnader til oppføring av leiligheter som hadde blitt solgt til private, samtidig som det ble inngått avtale om tilbakeleie, slik at leilighetene i stor grad ble benyttet i den avgiftspliktige virksomheten («sale & leaseback»).

I avsnitt 29 viser førstvoterende til at «Salg av fast eiendom er ikke avgiftspliktig virksomhet, og det skulle da ikke være aktuelt med fradrag for inngående avgift.» I avsnitt 30 formuleres problemstillingen til om avtalene om salg og tilbakeleie, samlet sett, ga «grunnlag for å se bort fra salget av leilighetene». Høyesterett kom med fire stemmer mot én til at leiekontraktene ikke inneholdt «slike vilkår» at det var grunnlag for å se bort fra salgene, da den «reelle eierinteressen» hadde blitt overført til kjøperne. Oppføringskostnadene ble derfor fullt ut allokert til ikke-fradragsberettigede salg av fast eiendom.

Mindretallet var i avsnitt 48 enig i at fradragsrett «normalt er utelukket etter et salg», men viste samtidig til at vilkåret om at anskaffelsen skal være «til bruk i virksomheten», gir «et visst rom også for en mer funksjonell tilnærming. Og avgiftspraksis viser at fradrag unntaksvis innvilges etter en konkret bedømmelse av transaksjoner sett i sammenheng.»

#### Elkjøp Norge

Rt-2012–432 (Elkjøp Norge AS) gjaldt et tilfelle hvor en avgiftspliktig virksomhet ønsket å føre opp et større forretningsbygg. Dette forutsatte at selskapet også ervervet naboeiendommen, som var bebygd med en tomannsbolig. Det ble inngått en bytteavtale hvor selskapet ervervet eiendommen mot å føre opp en ny tomannsbolig på en annen eien-

dom. Spørsmålet i saken var om oppføringskostnadene for den nye tomannsboligen var til bruk i selskapets registrerte virksomhet.

I avsnitt 43 viser førstvoterende til at rettspraksis har formulert vilkårene for fradragsrett slik at anskaffelsen må være «relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne». Utgangspunktet for saken var altså at anskaffelsene hadde en direkte tilknytning til en byttransaksjon som var unntatt fra avgiftsplikt etter § 3–11 første ledd. Høyesterett var imidlertid ikke enig i at dette uten videre kan medføre at det ikke foreligger fradragsrett. I avsnitt 46 uttales følgende:

«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 en 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 en egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

Rettens flertall mente at eiendomsbyttet i denne saken ikke hadde noen egenverdi for selskapet, men at det kun gjaldt oppfyllelsen av et vilkår for å erverve tilstrekkelig stor tomt for det nye forretningsbygget. Det ble også vist til at dette gjaldt kostnader som selskapet måtte dekke inn gjennom prisene på produktene, slik at manglende fradragsrett ville medføre avgiftskumulasjon.

#### Telenor

Rt-2015–652 (Telenor ASA) gjaldt blant annet spørsmål om fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av aksjer. Ret-

ten fant det klart at det ikke-avgiftspliktige aksjesalget ikke ble gjennomført som ledd i selskapets ordinære avgiftspliktige virksomhet. Aksjesalget var ikke kun et middel for å oppnå en annen målsetning innenfor den registrerte virksomheten.

### Anskaffelser til salg av fast eiendom – til bruk i registrert virksomhet?

Innledningsvis kan det bemerkes at det i avgiftsrettslig forstand går et vesentlig skille mellom anskaffelser knyttet til *kjøp og drift* på den ene siden og anskaffelser knyttet til *salg* på den andre siden. Dette har sin naturlige forklaring i at fradragsretten avhenger av hva anskaffelsen skal brukes til. Selv om salg av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt etter § 3–11 første ledd, kan det ikke uten videre legges til grunn at eiendommen anskaffes som et salgsobjekt. Eiendommen kan anskaffes til bruk som et driftsmiddel i registrert virksomhet. Det vil da foreligge fradragsrett for kjøps- og driftskostnader. Salg av eiendommen representerer imidlertid, i avgiftsmessig forstand, en annen form for bruk – som følge av at salgs-transaksjonen er unntatt fra loven.

#### Utgangspunkt – ikke fradragsrett

På bakgrunn av blant annet Rt-2010–1184 (Kragerø Golf & Spa Resort AS), Rt-2012–432 (Elkjøp Norge AS) og Rt-2015–652 (Telenor ASA) må det legges til grunn som det klare utgangspunktet at det ikke foreligger fradragsrett for anskaffelser med en direkte tilknytning til en unntatt transaksjon. Dette gjelder uavhengig av om den unntatte transaksjonen gjelder salg av fast eiendom eller aksjer.

I Borgarting lagmannsretts dom av 29.01.2018 (Fias Invest AS) oppsummeres rettstilstanden slik:

«I en slik tilknytningsvurdering må det foretas en viss relativisering, hvor det sentrale spørsmålet blir om det er tilknytningen til avgiftsunntatt eller avgiftspliktig omsetning som er sterkst. Hvis anskaffelsen direkte knytter seg til den avgiftsunntatte omsetningen, vil det klare utgangspunktet være at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Og hvis den avgiftsunntatte omsetningen mangler

egenverdi, er det en sterk indikasjon på at kravet om tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten er oppfylt.»

Det følger altså av rettspraksis at det *kan* foreligge omstendigheter som gir grunnlag for å *se bort fra* den direkte tilknytningen til den unntatte transaksjonen – og isteden fullt ut allokere transaksjonskostnaden til den registrerte virksomheten. I Rt-2012–432 (Elkjøp Norge AS) var det tre momenter som dannet grunnlaget for denne konklusjonen:

#### Tre momenter

For det første ble det lagt vesentlig vekt på at den unntatte transaksjonen ikke representerte et *selvstendig formål* for selskapet. Transaksjonen manglet «egenverdi» ved at den kun ble gjennomført for å oppnå en målsetning innenfor den registrerte virksomheten. Transaksjonen ville med andre ord ikke ha funnet sted uten tilknytningen til den registrerte virksomheten.

For det andre oppfylte den unntatte transaksjonen en *funksjonell* målsetning for den registrerte virksomheten, ved at den var forutsetningen for fysisk utvidelse av denne virksomheten.

For det tredje ble det lagt vekt på at kostnadene til anskaffelsene måtte dekkes inn gjennom produktene som skulle selges i forretningsbygget.

Det var disse tre momentene som ble avgjørende for at Høyesterett fant grunnlag for å se bort fra tilknytningen til den unntatte eiendomstransaksjonen og isteden allokere kostnadene til den registrerte virksomheten.

#### Tydelig egenverdi og selvstendig målsetning

I mer ordinære tilfeller vil anskaffelser knyttet til omsetning av fast eiendom normalt ha en tydelig egenverdi og representere en selvstendig målsetning, i motsetning til en transaksjon som kun gjennomføres for å oppnå en annen målsetning. Eiendomssalg vil normalt heller ikke medføre at det oppnås en annen funksjonell målsetning innenfor den registrerte virksomheten. At et salg kan frigjøre kapital og ledelsesressurser, er for øvrig ikke tilstrekkelig, jf. Rt-2015–652 (Telenor ASA) avsnitt 45.

Videre vil transaksjonskostnadene normalt dekkes inn av det ikke-avgiftspliktige salgsvederlaget.

Ingen av de momentene som begrunnet fradragsrett i Elkjøp-saken synes dermed å gjøre seg gjeldende i typetilfeller med salg av fast eiendom. Som nevnt er det anskaffelsens konkrete tilknytning til den registrerte virksomheten som er det avgjørende, ikke at transaksjonsobjektet tidligere har virket i den registrerte virksomheten.

#### Dansk rett

At anskaffelser knyttet til salg av fast eiendom ikke er fradragsberettiget, uavhengig av om eiendommen var et driftsmiddel i registrert virksomhet, er også lagt til grunn i dansk rett. I Vestre Landsrets dom av 26.10.2005<sup>5</sup> uttales det at det ikke foreligger fradragsrett for anskaffelser knyttet til et unntatt eiendomssalg: «Uanset at ejendommene inden salget indgik i virksomhedens momspligtige drift, er der derfor ikke grundlag for momsfradrag». Dansk Høyesterett har i dom av 16.04.2008<sup>6</sup> uttalt at en frivillig registrering for utleie av fast eiendom «kun giver mulighed for fradrag af indgående moms, der er betalt i forbindelse med erhvervelse af ydelser til brug for køb af en fast ejendom, men ikke i forbindelse med erhvervelse af ydelser til brug for salg af en fast ejendom [...] H1s udgift til projektkostninger må anses for ydelser til brug for salget af de faste ejendomme, og der er herefter heller ikke fradrag som følge af den frivillige momsregistrering.»

#### Svensk rett

Samme løsning er også lagt til grunn i svensk rett. Fra Skatteverkets uttalelse av 22.12.2010<sup>7</sup> vedrørende megler-tjenester ved salg av fast eiendom gjengis følgende:

«Den förvärvade mäklartjänsten används för att genomföra en från skatteplikt undantagen omsättning. Mäklartjänster får, på motsvarande sätt som advokat-tjänster vid avtalsskrivning och tjänster i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna vid en aktieöverlåtelse, anses

<sup>5</sup> SKM2005.454.VLR.

<sup>6</sup> SKM2008.423.HR.

<sup>7</sup> Skatteverkets uttalelse av 22.10.2010, «Avdragsrätt för mervärdesskatt hänförlig till mäklararvode vid fastighetsförsäljning».

ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av fastigheten. Skatteverket anser därför att kostnaden för mäklararvode i detta fall har ett direkt och omedelbart samband med en från skatteplikt undantagen omsättning av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML. Därmed föreligger inte rätt till avdrag för ingående skatt på mäklararvodet.»

### Konklusjon

Konklusjonen er etter dette at kostnader knyttet til salg av fast eiendom vanskelig vil ha tilstrekkelig tilknytning til registrert virksomhet slik at det foreligger fradragsrett.

### Påstand 2: Anskaffelser til salg av fast eiendom kan anses som en fradragsberettiget avviklingskostnad for den registrerte virksomheten

#### Fradragsberettiget avviklingskostnad?

I en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 5 for 2018<sup>8</sup> anføres det at kostnader knyttet til salg av fast eiendom kan anses som fradragsberettigede avviklingskostnader for en registrert virksomhet:

«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.»

#### Forholdet mellom avviklingskostnader og transaksjonskostnader

Etter mitt syn er det imidlertid ikke treffende å anse en transaksjonskostnad som en avviklingskostnad.

Det som i avgiftsmessig forstand kjenne-tegner en «avviklingskostnad», er at kostnaden kun har tilknytning til *tidligere transaksjoner*, i motsetning til en *fremtidig, utgående transaksjon*. For avviklingskostnader har problemstillingen vært om anskaffelser som pådras etter at virksomhetens leveranser har opphørt, har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten. Her følger det av praksis at også anskaffelser som gjelder tidligere gjennomførte leveranser kan være til bruk for denne virksomheten. Finansdepartementet har eksempelvis uttalt at «En transaksjonsbasert tilnærming kan gjerne lede til at en anskaffelse anses å være til bruk for en transaksjon som allerede har funnet sted.»<sup>9</sup>

Det sentrale er altså at det for «avviklingskostnader» ikke foreligger noen *annen aktivitet* anskaffelsen er til bruk for; anskaffelsen gjelder kun avvikling av virksomheten uten at det gjennomføres nye transaksjoner.

Motsetningsvis; dersom avviklingen medfører at det gjennomføres nye, utgående transaksjoner, vil det på vanlig måte – også i en avviklingsfase – kunne pådras transaksjonskostnader med direkte tilknytning til et bestemt omsetningsobjekt. Anskaffelser som gjelder unntatt omsetning, vil da, som det klare utgangspunktet, ikke være til bruk for subjektets registrerte virksomhet. Nøytralitetshensyn gir ingen *utvidet* fradragsrett for salg i avviklingsfasen.

#### Svensk rett

Dette er også lagt til grunn i svensk rett. I forbindelse med avviklingskostnader har Skatteverket uttalt<sup>10</sup> følgende vedrørende et konkursbos fradragsrett:

«Som allmänna omkostnader räknas däremot inte kostnader som direkt gäller omsättning av olika tillgångar i verksamheten. Avdragsrätten för ingående skatt på sådana kostnader bestäms av om omsättningen medför avdragsrätt eller inte. Är omsättningen av tillgången skattepliktig kan fullt avdrag göras för den ingående skatten. Är omsättningen däremot undantagen från skatteplikt saknas avdragsrätt.»

Samme prinsipp fremgår av Skatteverkets uttalelse av 12.05.2006<sup>11</sup> vedrørende fradragsrett for frivillig registrerte utleievirksomheter:

«När verksamheten upphör uppkommer normalt kostnader, som är hänförliga till den tidigare bedrivna verksamheten. Den skattskyldige har rätt till avdrag för kostnader för att avveckla verksamheten. Det ska därvid föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och avvecklingen av verksamheten. Förvärven ska kunna tillskrivas verksamheten som medfört skattskyldighet. Däremot föreligger inte avdragsrätt i den mån förvärven är hänförliga till från skatteplikt undantagna transaktioner eller för att påbörja en sådan verksamhet.

[...]

Skatteverket anser därför at avdragsrätten normalt opphør for fastighetsägaren redan når denne påbörjat en ombyggnad eller låter riva og bortforsla en byggnad eller annan anleggning for at i stället oppføra en ny byggnad for bostadsändamål eller annan skattefri virksomhet. Fastighetsägaren har då valt at påbörja en virksomhet som inte medför skattskyldighet. Kostnaderna for rivning og bortforslande av rivningsmaterialet utgör i ett sådant fall inte kostnader for at avveckla den tidigare verksamheten utan i stället kostnader for den nya verksamheten.»

#### Dansk rett

Det samme følger også av dansk rett. I Vestre Landsrets dom av 26.10.2005 ble kostnader til salg av fast eiendom ikke ansett som en fradragsberettiget avviklingskostnad: «Det forhold, at sagsøgeren efter salget af de sidste ejendomme er ophørt med sin virksomhed, kan ikke føre til et andet resultat.»

#### Konklusjon

Kostnader til salg av fast eiendom vil være en transaksjonskostnad, i motsetning til en avviklingskostnad. Den direkte tilknytningen til en unntatt transaksjon innebærer som nevnt at det vanskelig vil foreligge fradragsrett.

8 Bjørn Tovsen & Kristin Thjømøe: Fradragsrett for merverdiavgift ved salg av fast eiendom.

9 Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 01.09.2015.

10 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/323925.html>

11 Skatteverkets uttalelse av 12.05.2006, «Avdragsrätt för mervärdesskatt vid rivning av byggnad och oljesanering av mark».

### Påstand 3: Anskaffelser til salg av fast eiendom kan være fradragsberettiget dersom salget inngår i en virksomhetsoverdragelse

#### Praksis fra EU-domstolen

I europeisk avgiftsrett kan det oppnås fradragsrett for kostnader knyttet til salg av fast eiendom dersom salget inngår i en virksomhetsoverdragelse. Før det foretas en vurdering av om dette synspunktet også er anvendelig for norsk avgiftsrett, vil det gis en kort gjennomgang av sentrale avgjørelser fra EU-domstolen.

#### BLP Group

C-4/94 (BLP Group) gjaldt en avgiftspliktig virksomhet som, på bakgrunn av økonomiske problemer, solgte en aksjepost for å nedbetale gjeld. Selskapet anførte at det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom transaksjonskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten fordi formålet med aksjesalget var å sikre videre drift gjennom nedbetalingen. Den avgiftspliktige virksomheten var videre årsaken til at gjelden var pådratt. Det ble også vist til at selskapet ville hatt full fradragsrett dersom anskaffelsene isteden gjaldt et *lånopp-tak*, og at den omstendighet at nedbetalingen isteden ble foretatt ved gjennomføring av en unntatt transaksjon, ikke burde lede til et annet resultat.

EU-domstolen var ikke enig i selskapets syn. I premiss 19 slås det fast at anskaffelsene «must have a direct and immediate link with the taxable transactions, and that the ultimate aim pursued by the taxable person is irrelevant in this respect.» I premiss 24 slås det fast at bedømmelsen av transaksjonene, med unntak for «exceptional cases», må bygge på deres *objektive karakter*. Anskaffelsene var her til bruk for et unntatt aksjesalg, noe som ble avgjørende for allokeringen. Ettersom et lånopp-tak ikke innebærer at virksomheten gjennomfører en unntatt transaksjon, vil spørsmålet om fradragsrett stille seg annerledes i slike tilfeller.

#### Kretzteknikk

I C-465/03 (Kretzteknikk) var spørsmålet om det forelå fradragsrett for anskaffelser knyttet til en kapitalforhøyelse i selskapet. EU-domstolen viser i premiss

26 til at kapitalforhøyelsen ikke innebar noen *unntatt omsetning* fra selskapets side. Selskapet ble kun tilført kapital ved at det ble utstedt nye aksjer. Anskaffelsene hadde i et slikt tilfelle derfor ikke direkte tilknytning til en unntatt transaksjon. At det kan foreligge fradragsrett for anskaffelser knyttet til en emisjon, følger også av norsk rett, jf. Skattedirektoratets fellesskriv av 20.12.2016.

#### Abbey National

En overdragelse av virksomhet vil normalt innebære omsetning av varer. I merverdiavgiftsdirektivet artikkel 19 åpnes det imidlertid for at medlemsstatene kan *unnta* slike transaksjoner fra omsetningsbegrepet. C-408/98 (Abbey National) gjaldt spørsmål om fradragsrett for anskaffelser knyttet til en virksomhetsoverdragelse holdt utenfor omsetningsbegrepet.

I premiss 29 begynner retten, som vanlig, med å vurdere om det foreligger en direkte tilknytning mellom anskaffelsene og én eller flere bestemte utgående transaksjoner. Ettersom virksomhetsoverdragelsen var unntatt fra omsetningsbegrepet, konkluderes det i premiss 34 med at dette ikke var tilfellet. Anskaffelsene ble da isteden allokert til virksomheten *som sådan*, jf. premiss 35.

Danske SKAT kommenterte Abbey National-avgjørelsen i sitt fellesskriv av 04.10.2001. Her uttales blant annet:

«20. Det må på baggrund af Abbeydommen fastslås, at virksomheder, der driver økonomisk virksomhed med udlejning af fast ejendom, for hvilken virksomheden er frivilligt momsregistreret, jf. momslovens § 51, og som foretager indkøb af ydelser til brug for overdragelse af virksomhedens aktiver som led i hel eller delvis overdragelse af virksomheden, har fradrag for moms af de omhandlede ydelser i samme omfang som de udgående transaktioner i den overdragede virksomhed eller del heraf er momspligtige.

21. Det må endvidere fastslås, at Abbeydommen ikke korrigerer indholdet og resultatet af BLP-dommen, men præciserer denne.»

Etter EU-retten vil det følgelig ikke foreligge fradragsrett for anskaffelser

med direkte tilknytning til en unntatt transaksjon. Anskaffelser knyttet til virksomhetsoverdragelser vil derimot mangle denne tilknytningen dersom virksomhetsoverdragelsen er unntatt fra omsetningsbegrepet. Anskaffelsene vil da isteden allokeres til virksomheten som sådan.

#### Norsk rett – omsetning av fast eiendom som ledd i overdragelse av virksomhet

Utgangspunktet etter merverdiavgiftsloven § 3–1 første ledd er at all omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig, med mindre det foreligger et unntak eller fritak fra avgiftsplikt. Omsetningsbegrepet defineres i § 1–3 første ledd bokstav a som «levering av varer og tjenester mot vederlag».

Omsetning av fast eiendom er unntatt fra loven etter § 3–11 første ledd.

Omsetning av varer og tjenester som ledd i overdragelse av en virksomhet, er fritatt for merverdiavgift etter § 6–14. Et spørsmål blir da om ikke omsetning av fast eiendom kan anses som *fritatt* dersom omsetningen skjer som ledd i overdragelse av virksomhet – med den virkning at transaksjonskostnadene isteden vil gjelde omsetning omfattet av loven.

Det er imidlertid vanskelig å finne holdpunkter for at fritaket på denne måten kan trumfe unntaket. Unntaksbestemmelsene og fritaksbestemmelsene har ulike formål. Fast eiendom er unntatt fra loven etter § 3–11 første ledd. Fritaket vil dermed kun komme til anvendelse for omsetning av varer og tjenester som i utgangspunktet omfattes av loven etter hovedregelen i § 3–1 første ledd. Den omstendighet at fast eiendom kan sies å overdras som ledd i en virksomhetsoverdragelse, endrer altså ikke omsetningens karakter som unntatt fra loven.

Det som i EU-retten kan begrunne fradragsrett for transaksjonskostnader knyttet til salg av fast eiendom – at salget inngår i en virksomhetsoverdragelse som ikke omfattes av omsetningsbegrepet – gjør seg altså ikke gjeldende i norsk rett. Anskaffelsene vil her ha den direkte tilknytningen til en unntatt transaksjon, med den konsekvens at det normalt ikke vil foreligge tilstrekkelig tilknytning til registrert virksomhet.