

kontorer, men forsterkes nok av den siste omorganiseringen.

Konfrontasjon eller samarbeid?

Man har valget mellom en konfrontasjonskultur, der skattyterne gis inntrykk av at de ikke er til å stole på og der enhver svikt i skattyternes etterlevelse av plikter møtes med trusler om sanksjoner, eller en samarbeidskultur der etaten viser at den kan lytte og vise forståelse for skattyteres situasjon.

Skremselseffekten når en skattyter mottar brev fra Skattekrim, bidrar ikke

til økt tillit til etaten når skattyteren ikke har forsøkt å unndra skatt – og vi er tilbake til bruken av sanksjoner i medhold av kapittel 14. Staten har f.eks. innkrevd meget store beløp i tvangsmulkt ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikt, men vi frykter at denne praksisen ikke oppleves som rimelig hos svært mange av dem som har måttet betale mulkt. På samme måte som ved urimelig bruk av tilleggs-skatt, kan virkningen bli at skattyternes lojalitet svekkes.

Tilgivelse ved første gangs svikt?

Tidligere skattedirektør Erling Ree-Pedersen så denne utfordringen og var opptatt av at skattyterne ble minnet om sammenhengen mellom skattebetaling og ytelse som vi gjerne mottar fra det offentlige. Siden hans tid har vi stort sett møtt kontroller og sanksjoner, riktignok med prisverdige forsøk fra Finansdepartementet på å redusere bruken av tilleggs-skatt. Kanskje man burde knesette som prinsipp at en skattyter eller opplysningspliktig behandles med mildhet ved første gangs svikt ved avgivelse av opplysninger?

Staten mot Staten

Transaksjonskostnader

Benn Folkvord, nestleder i Skatteklagenemnda, argumenter i en artikkel i Skatterett¹ for at det i vurderingen om det skal gis fradrag for inngående avgift på transaksjonskostnader, i praksis er objektet som disse knytter seg til, som må vurderes. Vurderingen av transaksjonskostnader i seg selv har ikke noen verdi. Artikkelforfatteren mener at dette ikke er riktig.



Seniorskattejurist
Jim Krüger Olsen
Innsats Juridisk stab, Skatteetaten
Synspunktene i artikkelen gir ikke nødvendigvis uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Skatteklagenemnda viser djervhet da den kan se ut til å trosse Høyesterett, ved at den i flere saker fra 2018 har lagt til grunn at det gis fradrag for inngående avgift på transaksjonskostnader i tilfeller som er svært like de sakene som har vært avgjort i vår øverste domstol. Sakene dreier seg riktignok ikke om aksjer, men om salg av fast eiendom.

Finansdepartementet er ikke enige i Skatteklagenemndas avgjørelser, og har derfor tatt ut søksmål mot Skattekla-

Utgangspunktet

Det gis fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. mval. § 8–1.

Hvis transaksjonene knytter seg til avgiftsunntatt omsetning, har avgiftssubjektet ingen plikt til å beregne utgående avgift. Dette vil typisk gjelde ved kjøp og salg av aksjer eller fast eiendom. Spørsmålet er da om avgiftssubjektet likevel vil ha rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på kostnader i forbindelse med transaksjonen,

I hvilken utstrekning det skal gis fradrag for transaksjonskostnader i slike tilfeller er et stadig tilbakevendende tema, til tross for at spørsmålet er behandlet i flere høyesterettsdommer, senest i HR-2017–1851-A (Skaarer Syd).

genemndas leder. Det er fire avgjørelser fra nemnda som er tema i saken, som går for retten i mai.

Skatteklagenemndas nestleder sitt syn

Nestleder i Skatteklagenemnda, Benn Folkvord, har i en artikkel (Skatterett

¹ Skatterett nr. 3-4 2018 s. 351-364.

nr. 3–4 2018 s. 351–364) gitt en nærmere redegjørelse for sitt (og nemndas?) syn.

Folkvord begrunner fradragsrett med det som kan benevnes driftsmiddel-synspunktet, systemhensyn og et synspunkt om at det ikke har betydning om den varen eller tjenesten transaksjonen er knyttet til, er unntatt merverdiavgift. Jeg skal nedenfor gjøre en vurdering av de enkelte punktene.

Driftsmiddel-synspunktet

Folkvord slår fast at dommene vedrørende Elkjøp², Telenor³ og Skårer Syd⁴ er i godt samsvar med tidligere Høyesterettspraksis og grunnleggende prinsipper i merverdiavgifts- og inntektsskatteretten. Han slår fast at aksjene ikke var driftsmidler i selskapene, slik at aksjene var *«simpelthen ikke brukt i avgiftspliktig virksomhet og var derfor ikke omfattet av mval § 8–1.»*

Han tar til orde for at vurderingen av transaksjonskostnader i seg selv ikke har noen verdi, og at det i praksis er objektet som disse knytter seg til som må vurderes.

Hvorvidt det underliggende objektet er å anse som driftsmidler, bringes altså inn som et kriterium for fradragsrett. Det er et nytt perspektiv på den materielle vurderingen av fradrag for transaksjonskostnader at det skal legges vekt på hvordan for eksempel en eiendom har vært benyttet.

«Til bruk»-vurderingen er ikke tilbakeskuende

Det reiser umiddelbart spørsmålet – hva er det i tilfelle som tilsier at «til bruk»-vurderingen skal være retro-/tilbakeskuende? Det er en relativt sterk presumsjon for at anskaffelser, både funksjonelt og subjektivt formålsvurdert, foretas for å erverve inntekter. Denne presumsjonen er sterk enten anskaffelsen gjelder å pusse opp et utleielokale eller å annonsere det for salg.

Standpunktet er ikke i tråd med ordlyden og vilkåret om «fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»

Høyesterett har vært entydig konsekvente i å angi selve anskaffelsen som vurderingstema. Det avgjørende er hvilken tilknytning tjenesten har til virksomheten. Hvis anskaffede rådgivningstjenester har tilknytning til omsetning av eiendom utenfor loven, så vil det ikke foreligge fradragsrett selv om eiendommen er et driftsmiddel i virksomheten. Hvorvidt eiendommen utgjør et driftsmiddel, er ikke tillagt selvstendig betydning i Høyesteretts praksis. Synspunktet er også i strid med underrettspraksis. I Fias Invest⁵ ble det anført at en solgt eiendom tidligere var benyttet som driftsmiddel i selgers avgiftspliktige virksomhet. Lagmannsretten svarte benektende på at dette hadde noen betydning.

En annen løsning vil være i strid med lovens formål, da det ville kunne medføre et ubegrunnet avgiftsfritak for selger som ikke tilkommer andre eiendomsselgere. Dette vil kunne ha en konkurransevridende effekt.

Systemhensynet

Folkvord mener at systemhensyn taler for at de vanlige tilknytningsreglene gjelder for transaksjonskostnader, og at det gis fradrag for transaksjonskostnader som har en naturlig og nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Det er merverdier som skapes i en avgiftspliktig virksomhet som skal skattlegges med merverdiavgift. Når et drifts- eller omløpsmiddel har virket i den avgiftspliktige virksomheten, har dette bidratt til å skape verdier. Når et driftsmiddel bidrar til å skape verdier, er resonnetet at det også må gis fradrag for kostnader ved å erverve driftsmiddelet. Gis det ikke fradrag, vil merverdiavgiften ifølge Folkvord få et element av bruttoskatt – man skattlegger mer enn de merverdiene som er skapt i virksomheten (kaskadeeffekter). Det hevdes at symmetrihensyn langt på vei er en konsekvens av skatteevne/

merverdi prinsippet. Når inntekt som skapes av et objekt skattlegges, må det gis fradrag for utgifter tilknyttet objektet.

Om anskaffelsen knytter seg til pliktig eller unntatt omsetning

Jeg tror ikke at det har vært bestridt at det er de vanlige tilknytningsreglene som gjelder for transaksjonskostnader. Uavhengig av om det er tale om transaksjonskostnader eller ei, må det foretas en vurdering av om anskaffelsen har en relevant og nær nok tilknytning til den avgiftspliktige omsetningen. Hvis anskaffelsen er til bruk i den avgiftsunntatte delen, vil stillingen være en annen. Da vil fradragsrett i utgangspunktet være avskåret. For at fradragsrett da skal være aktuelt, må det vurderes om anskaffelsen likevel har tilstrekkelig tilknytning. En forutsetning for å komme frem til en slik konklusjon er etter rettspraksis at den avgiftsunntatte omsetningen er uten egenverdi, jf. Elkjøp-dommen⁶, slik at man kan se bort fra den. Det må videre påvises at anskaffelsen er relevant og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Hva vedrører argumentasjonen om at når inntekt av et objekt skattlegges, må det også gis fradrag for utgifter tilknyttet objektet, så er dette et synspunkt som er mer treffende for direkte skatter. Da skal man frem til en nettoinntekt som skal beskattes etter fradrag for kostnader.

Sondring mellom transaksjonskostnader og underliggende objekt

På merverdiavgiftens område er det anskaffelseskostnadenes rolle som skal vurderes. Folkvord gjør derfor et aldri så lite kunstgrep i sin drøftelse av fradragsrettens grenser. Han hevder at det har lite for seg å sondre mellom transaksjonskostnadene som sådan og objektet som kjøpes eller selges. Dette begrunnes med at transaksjonskostnader ikke har noen verdi i seg selv, men at det i praksis er objektet som kostnadene knytter seg til, som må vurderes.

2 Rt. 2012 s. 432.

3 Rt. 2015 s. 652.

4 HR-201-1851-A.

5 LB-2016-172494.

6 Rt. 2012 s. 432 avsnitt 46.

Det kan synes som om Folkvord har forlatt ordlyden i § 8–1. Hovedregelen lyder: «Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten».

Fradragsretten er ikke, som Folkvord synes å forutsette, objekt-relatert. Det er spørsmål om varer og tjenester er til bruk i den registrerte virksomheten, dvs. om anskaffelsene knytter seg til virksomhetens avgiftspliktige omsetning. I erkjennelsen av dette, blir det ikke rom for en betraktning om fradrag på bakgrunn av hvordan et objekt tidligere har vært en del av inntektskapende avgiftspliktige aktiviteter.

Betydningen av ev. tilknytning til området for merverdiavgift

Folkvord gjør gjeldende at det fremgår av en rekke Høyesterettsdommer at det ikke har betydning om en vare eller tjeneste er unntatt – vurderingste maet er om innsatsfaktoren er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det vises til flertallet i Elkjøp-dommen, hvor det fremgår:

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

«(46) Fradragsretten etter § 21 første ledd første punktum gjelder anskaffelser eller oppførelser 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 transaksjoner ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng.»

Han viser til at Høyesterett også i Telenor- og Skårer syd-dommene vurderte at aksjene var brukt i avgiftspliktig virksomhet selv om det dreide seg

om kjøp/salg av unntatte objekter/aksjer.

Anskaffelsens tilknytning til til avgiftsunntatt omsetning har betydning

Dette er svært unyansert fra Folkvord, og synes å være tuftet på en misoppfatning av dommene. Rettspraksis gir på ingen måte holdepunkter for et standpunkt om at det skulle være uten betydning om en vare eller tjeneste er knyttet til avgiftsunntatt omsetning ved vurderingen av om det er fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader.

I Elkjøp-dommen drøftes betydningen av avgiftsunntatt omsetning. Fra dommen hitsettes:

«(46) Fradragsretten etter § 21 første ledd første punktum gjelder anskaffelser eller oppførelser «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.»

Etter å ha slått fast at eiendomsbyttet i det konkrete tilfellet ikke kunne anses som en særskilt virksomhet fordi omsetningen ikke hadde noen egenverdi for Elkjøp, uttales det avslutningsvis i avsnitt 47:

«(47) Hvorvidt Elkjøp skal kunne kreve fradrag for inngående avgift på kostnadene til oppføring av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43, må etter dette avgjøres ut fra om disse kostnadene har vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne.»

Vurdering av den unntatte omsetningens egenverdi

Det må altså tas stilling til om den unntatte omsetningen har noen egenverdi. Har den unntatte omsetningen en egenverdi, så er spørsmålet løst. Det foreligger ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Hvis den avgiftsunntatte omsetningen ikke har noen egenverdi, må det foretas en vurdering av om den avgiftsunntatte transaksjon likevel har tilstrekkelig funksjonell tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten at det kvalifiserer for fradragsrett for merverdiavgift. Da er man over i unntakstilfeller, hvor det til tross for at tilknytningen til avgiftsunntatt omsetning likevel kan være en tilknytning også til en avgiftspliktig omsetning noe som gjør at vilkårene for fradrag er til stede.

Det er således ikke grunnlag for en shortcut hvor man hopper over egenverdivurderingen.

I Telenor-dommen oppstilte Høyesterett i avsnitt 34 følgende utgangspunkt for vurderingen av fradragsspørsmålet ved de avgiftsunntatte transaksjonene i saken:

«(36) Det følger av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e at salg av finansielle instrumenter og meglingstjenester ved slik omsetning, er unntatt fra merverdiavgift. [...] Utgangspunktet må da være at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelse av tjenester som knytter seg til slikt salg.»

Utgangspunktet om at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som knytter seg til avgiftsunntatt omsetning i en ellers

avgiftspliktig virksomhet, er også lagt til grunn i Kragerø Resort-dommen⁷ og (Skårer Syd-dommen⁸), likevel slik at Høyesterett i denne avgjørelsen formulerer den avgiftsunntatte aktiviteten som egen virksomhet. Også underrettspraksis etter Telenor-dommen bygger på det samme jf. LB-2015–103 691 (Norske Skog), LB-2016–172 494 (Fias Invest), og TOSLO-2016–175 238 (Ferd Eiendom).

Tilknytningsvurderingen i Telenor-dommen
Vi kan også se litt nærmere på tilknytningsvurderingen i Telenor-dommen:

«(43) Telenors syn er at salget av aksjene i TSS ble gjennomført som ledd i Telenors ordinære avgiftspliktige virksomhet, og at anskaffelsen av tjenestene i denne forbindelse derfor var «til bruk» i Telenors virksomhet.

(44) Jeg kan ikke være enig i dette. Salget av aksjene i TSS innbragte en betydelig gevinst for Telenor. Selv om salget av alle aksjene i selskapet hadde ringvirkninger for morselskapets virksomhet, kan dette ikke i seg selv gi den nødvendige tilknytningen til Telenors avgiftspliktige virksomhet.

(45) Riktignok er jeg enig med Telenor i at salget av TSS frigjorde kapital og ledelsesressurser, noe som kom den avgiftspliktige virksomheten i Telenor til gode. Jeg kan imidlertid ikke se det annerledes enn at det her er tale om en transaksjon med samme forretningsmessige begrunnelse som svært mange andre avgiftsfrie aksjetransaksjoner. Salget av aksjene i TSS må etter mitt syn anses som en bedriftsøkonomisk motivert transaksjon som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradrag, se foruten Rt-2012–432 avsnitt 43 (Elkjøp) som tidligere gjengitt, også Rt-2008–932 avsnitt 38 (Bowling). Jeg kan derfor ikke se at vilkårene for fradrag for merverdiavgift på anskaffelser av tjenester i forbindelse med salget av TSS, er oppfylt.»

Høyesterett foretar her ved vurderingen av tilknytningsspørsmålet en vurdering av hvilke konkrete virkninger anskaffelsen har for den avgiftspliktige virksomheten og om virkningene gir den nødvendige tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten. Deretter vurderes hvilken aktivitet eller transaksjon anskaffelsene har nærmest tilknytning til eller er anskaffet i forbindelse med.

Andre sentrale dommer med vekt på tilknytningen til unntatt omsetning

En slik tilnærming er også foretatt i Skårer Syd⁹, som gjaldt spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift på rådgivningstjenester i forbindelse med kjøp av aksjene i et eiendomsselskap.

Tilknytningsvurderingen fremkommer i dommens avsnitt 38, der det heter:

«(38) Dette er rådgivning som er knyttet til aksjeervervet, altså ikke-avgiftspliktig virksomhet i Skårer Syd Holding AS. Det er ikke opplyst at rådgivningen har kommet den avgiftspliktige utleievirksomheten til gode. Utleievirksomheten i Tunveien Eiendom AS var etablert før kjøpet og fortsatte uendret etterpå. Rådgivningen var følgelig ikke relevant for den avgiftspliktige utleievirksomheten og har heller ikke på annen måte noen naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Utgangspunktet er dermed at det ikke skal gis fradrag for inngående merverdiavgift etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8–1.»

Rådgivningen ble altså ansett knyttet til ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Borgarting lagmannsrett har i rettskraftig dom¹⁰ lagt til grunn at det ikke er fradrag for salg av fast eiendom. Her var også tilknytningen til den avgiftsunntatte omsetningen sentral for avgjørelsen.

Fra dommen hitsettes: «Ved anskaffelser som knytter seg til avgiftsunntatt omsetning i en ellers avgiftspliktig

virksomhet, vil fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsene som utgangspunkt være utelukket.

Fra dette utgangspunktet gjelder det unntak der anskaffelsen likevel har slik relevans for, og nær og naturlig tilknytning til, avgiftssubjektets avgiftspliktige virksomhet, at anskaffelsen må anses til bruk også i den avgiftspliktige virksomheten. Dette vil bero på en helhetsvurdering med utgangspunkt i den konkrete anskaffelsen. Sentrale momenter ved vurderingen vil være formålet med anskaffelsen, hvilke konkrete virkninger anskaffelsen har for den avgiftspliktige virksomheten, samt graden av tilknytning til den avgiftsunntatte omsetningen. Formålet med fradragretten og systembetraktninger vil også komme inn. Fradragretten skal ha tilstrekkelig omfang til at avgiftskumulasjon unngås. Samtidig bør fradragretten ikke være så vid at aktivitet som ikke beregner utgående merverdiavgift, subsidieres.

Positive økonomiske ringvirkninger for den avgiftspliktige virksomheten av transaksjoner som først og fremst er bedriftsøkonomisk motivert, er normalt ikke tilstrekkelig til å anse anskaffelser knyttet til slike transaksjoner til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Har den avgiftspliktige virksomheten derimot selv en umiddelbar og direkte interesse i anskaffelsen, kan dette tilsi at tilknytningen er tilstrekkelig til at anskaffelsen må anses til bruk også i den avgiftspliktige virksomheten.»

Konklusjon

Det er anskaffelsens tilknytning til virksomheten som må vurderes. I den utstrekning anskaffelsen knytter seg til unntatt omsetning, vil det kun unntaksvis være rom for fradrag for inngående avgift. Fradragretten er ikke objekt-relatert, og tidligere bruk av et driftsmiddel kan ikke begrunne fradrag.

⁷ Rt. 2010 s. 1184 avsnitt 29.

⁸ HR-2017 – 1851 A avsnitt 34.

⁹ HR-2017-1851 A.

¹⁰ Lb-2017-30580.