

Fradragsretten for inngående merverdiavgift

Stadig trangere rom!

I en prinsipputtalelse går Skatteetaten et skritt i retning av å skape ny rett. Avskjæring av fradragsrett for inngående merverdiavgift i en avgiftspliktig virksomhet utvikles til en egen form for beskatning ved avgiftsunntatte transaksjoner.

Merverdiavgiftslovens § 6–14 vil aldri være aktuell ved salg av fast eiendom.



Advokat
Tor Arne Pedersen
Director Group Tax Telenor ASA

En avgiftspliktig virksomhet må nødvendigvis ha enkelte slike transaksjoner i virksomheten. Kjeden i merverdiavgiftssystemets funksjon som forbruksavgift brytes.

Skattedirektoratet publiserte prinsipputtalelsen 28. mai 2020 med bakgrunn i et internt spørsmål om lovforståelse. Skattedirektoratet var enig i en vurde-

ring som Skatteetaten divisjon Innsats, juridisk stab, hadde gjort etter en forespørsel fra Innsats, Storbedrift.

Prinsipputtalelsen er etter min mening et skritt i retning av å skape ny rett. Avskjæring av fradragsrett for inngående merverdiavgift i en avgiftspliktig virksomhet utvikles til en egen form for beskatning ved avgiftsunntatte transaksjoner. En avgiftspliktig virksomhet må nødvendigvis ha enkelte slike transaksjoner i virksomheten. Kjeden i merverdiavgiftssystemets funksjon som forbruksavgift brytes.

En rettsskapende uttalelse

Spørsmålet var om en utleier som var frivillig registrert for utleie kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på tjenester som ble anskaffet ved salget av et bygg med sine løpende utleiekontrakter. Kjøper var frivillig registrert for utleien på samme måte som selger.

I uttalelsen ligger det ingen reservasjon for om vurderingen er en annen for ordinært registrert virksomhet, f.eks. jordbruksvirksomhet hvor to bønder har kostnader til oppmåling, verdset-

telse og advokatkostnader ved avtale om makeskifte av eiendom for å tilrettelegge driften av jordbruksvirksomheten mer rasjonelt for hver av bøndene.

Etter «Telenor-dommen» (HR-2015-1202-A) hvor Høyesterett kom til at merverdiavgift på tjenester for avhendelse av et underkonsern ved aksjesalg ikke var fradragsberettiget i den avgiftspliktige virksomheten, er erfaringen at skatteetaten ut fra dommens begrensede premisser mer generelt utvikler disse til at fradragsrett for merverdiavgift ikke foreligger ved avgiftsunntatte transaksjoner. Prinsipputtalelsen som jeg kommenterer her, viser dette.

Spørsmålet om fritak begrunner unntak

Spørsmålet fra Innsats, Storbedrift gjaldt om fritaket i merverdiavgiftslovens § 6–14 fra å beregne merverdiavgift på varer og tjenester ved overdragelse av virksomhet til en ny innehaver omfattet salg av fast eiendom. Innsats, Storbedrift antok at dersom salg av fast eiendom inngikk i fritaket som gjelder salget av varer og tjenester ved salg av virksomhet, ville merverdiavgiften som påløp i forbindelse med salget av eiendommen være fradragsberettiget.

Logikken var at dersom fritaket ikke gjaldt ved salget av den faste eiendommen til en kjøper som overtok utleiekontraktene og fortsatte utleien, så ble (sitat):

«Den praktiske konsekvensen av at fritaket ikke omfatter unntatte varer og tjenester, er som nevnt først og fremst at det heller ikke ved en virksomhetsoverdragelse foreligger fradragsrett for transaksjonskostnader knyttet til de unntatte varer og tjenester.»

At det er transaksjonen og ikke virksomhet som vurderes, er rettskapende i forhold til ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8–1 og rettspraksis.

Et uaktuelt spørsmål om fritak ved salg av fast eiendom

Men logikken for den praktiske konsekvensen er feil. Merverdiavgiftslovens

§ 6–14 vil aldri være aktuell ved salg av fast eiendom. Slike salg er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Derfor vil det aldri være aktuelt med et fritak fra beregning av merverdiavgift. Dersom det i spørsmålstillingen skal leses at salget av den faste eiendommen skjer fra den avgiftspliktige virksomheten, blir det heller ikke en praktisk konsekvens at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven § 6–14 sier bare noe om fritak ved omsetning av noe som etter vanlige regler er merverdiavgiftspliktig. Bestemmelsen sier intet om fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Ved å tolke en bestemmelse som aldri kan gjelde for salg av fast eiendom, har Skatteetaten byttet ut virksomhetskriteriet med et transaksjonskriterium. Slike vurderinger må overlates til lovgiver. I Prop. 1 LS (2014–2015) omtaler Finansdepartementet enkelte merverdiavgiftsaker, deriblant at Finansdepartementet har startet et større utredningsarbeid om merverdiavgiftsregelverket og fast eiendom. I proposisjonens kap. 21.3 sies det:

«I den gjenstående delen av utredningsarbeidet vil en blant annet vurdere mulighetene for å innføre merverdiavgiftsplikt ved omsetning av nye bygninger mv. i tråd med regelverket som gjelder i de fleste EU-land. Spørsmålet om utforming av merverdiavgiftsreglene ved omsetning av nye bygninger mv. og utleie av næringseiendom bør ses i sammenheng.»

Merverdiavgiftsloven § 8–1

Skatteetaten skal vurdere fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 8–1. Dette mangler i prinsipputtalelsen. Det kan være at fradragsretten er snevrere for frivillig registrert virksomhet enn for ordinært registrert virksomhet. «Skårer Syd-dommen» (HR-2017-1851-A) omhandlet frivillig registrert virksomhet og kan oppfattes slik at det gjelder særskilte forhold innen avgiftsområdet for frivillig registrering for utleie.

Prinsipputtalelsens manglende vurdering av virksomhetskriteriet har uante konsekvenser dersom man trekker hva

som sies videre, som f.eks. ved makeskifte som nevnt når jordbruksvirksomhet endres eller ved skogdrift. Det har betydning for all næringsvirksomhet. Næringsvirksomhet må nødvendigvis ha unntatte transaksjoner i sin virksomhet, til og med for noe så enkelt som å sette penger som er tjent i den avgiftspliktige virksomheten i banken eller å ta opp lån for likviditet eller for investeringer i utvikling.


Konkurranservedridning

Skattedirektoratet poengterte i sine kommentarer at (sitat):

«... dersom overdragelse av fast eiendom var omfattet av fritaket i § 6–14, ville fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader bety konkurransevedridning i disfavør av den som omsetter fast eiendom forøvrig og følgelig være i strid med prinsippet om et konkurransenøytralt avgiftssystem.»

Etter min mening har Skatteetaten som sagt stilt seg selv spørsmål med feil logikk og trukket feil konklusjoner. Når det gjelder konsekvenser av lovgivers bestemmelser om at enkelte typer omsetning er unntatt fra merverdiavgiftsloven, og dermed også for virksomhet som har slik omsetning, så følger det av lovgivers valg. Det er blant annet slike forhold Finansdepartementet utreder om avgiftsforholdene for fast eiendom, ref. om utredningen ovenfor.

Argumentet om konkurransevedridning er irrelevant i sammenhengen. Når det gjelder skogbruk spesielt, vises dette klart da forvaltningspraksis ble endret. Hva som tidligere ble sett som næringsvirksomhet, skulle ikke lenger være registreringspliktig næringsvirksomhet. En av konsekvensene ble at det ikke lenger foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Jeg viser til omtalen av praksisomleggingen i Prop 1 LS (2017–2018) kap. 8.6. Når skogeiendom selges, innebærer bortfall av fradragsretten for skogbruk som ikke lenger er næring, ingen konkurransevedridning i forhold til virksomhet som drives i næring.



Spørsmålet var om en utleier som var frivillig registrert for utleie, kunne fradragføre inngående merverdiavgift på tjenester som ble anskaffet ved salget av et bygg med sine løpende utleiekontrakter.

Merverdiavgiftssystemet – kumulasjonshensynet

Fradragsrett for inngående merverdiavgift skal vurderes etter merverdiavgiftsloven § 8–1. Det er kun bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 8 som gir bestemmelser om fradragsretten for inngående merverdiavgift. Det kan ikke trekkes slutninger fra bestemmelser om et annet forhold i merverdiavgiftsloven § 6–14.

Formålet med merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragsrett for inngående merverdiavgift er å motvirke kumulasjon. Merverdiavgift på innkjøp må komme til fradrag i avgiftspliktig virksomhet slik at avgiften ikke blir en kostnadskomponent som innkalkuleres ved beregningen av merverdiavgift på salget av varer og tjenester fra virksomheten. Slik blir merverdiavgiften som kreves opp av selger, en avgift på forbruk i Norge hos den som det følger av merverdiavgiftsloven er forbruker. Forbruker er den som etter loven ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Det er ikke Skatteetatens oppgave å skape ny rett slik at f.eks. en bonde som driver sin jordbruksvirksomhet og selger melk som er produsert på gården skal behandles som forbruker i merverdiavgiftssystemet ved et make-skifte. Det foretas anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten når to nabogårder finner ut at de vil bytte om på noe av jordeiendommer som brukes som innsatsfaktor i deres respektive virksomheter. Det foreligger selvsagt fradragsrett for inngående merverdiavgift på relevante kostnader ved restrukturering av driften i virksomheten som skjer på denne måten.

Argumentasjon fra Staten i domstolene – skatt og merverdiavgift

I Yara-dommen (HR-2018–2433-A) besluttet først Høyesteretts ankeutvalg at Statens anførsel om at et termineringsgebyr var skattepliktig inntekt i virksomhet, jf. skatteloven § 5–1 første ledd jf. § 5–30, ikke skulle behandles. Deretter ble det besluttet at Høyesterett ikke bare skulle behandle spørsmålet om termineringsgebyret var knyttet til kapital, men også anførselen om virksomhet.

Yara sin påtenkte investering i USA var industriell. Staten anførte at Yara som konsernspiss driver virksomhet blant annet i form av forretningsutvikling.

Førstevoterende la blant annet vekt på (sitat avsnitt 38):

«Det er etter mitt syn ikke tvilsomt at Yaras aktiviteter i egenskap av konsernspiss oppfyller virksomhetskravet, og jeg nøyer meg med å fremheve to forhold i den sammenhengen: I brev 16. september 2011 fra selskapets advokat til Sentralskattekontoret for storbedrifter heter det blant annet at betydelige deler av konsernets hovedkontorfunksjoner er lagt til Yara, herunder administrative og finansielle tjenester og strategiske analyser knyttet til forretningsutvikling. Det gjøres i brevet gjeldende at aktiviteten innebærer at Yara driver virksomhet i skattelovens forstand. Jeg peker videre på følgende beskrivelse i Skatteklagenemndas vedtak 9. juni 2016 i en annen sak som gjaldt Yara:

«Slik nemnda vurderer det fremlagte faktum i saken, utøver konsernledelsen strategisk utvikling og ledelse av virksomhetene i konsernselskapene, som

går utover eier- og styreoppgaver i datterselskapene. Konsernstabene utøver også en rekke funksjoner for konsernselskapene ved å yte ulike typer tjenester. Dette omfatter bl.a. finans, strategi, HR, juridisk arbeid, skatt, transaksjoner.»»

Virksomhet i et konsern

Faktumet slik det er beskrevet i denne dommen om konsernspissens rolle og oppgaver, som nødvendig ledd i dommens begrunnelse for resultatet, vil være avgiftspliktig virksomhet når det tas betalt for tjenestene og virksomheten er industriell. At virksomheten omfatter finansielle tjenester, vil ofte være begrenset til å være formidlet fra finansiell sektor. De vil inngå i og understøtte den industrielle virksomheten.

Fra et merverdiavgiftsrettslig perspektiv skulle man gjerne sett slike tanker om virksomhet i vurderinger fra Skatteetaten. I denne sammenheng ville det vært naturlig at det ble vurdert om det gjelder andre regler for fradragsrett ved kjøp av avgiftsunntatte objekter (aksjer i Yara-saken) enn ved salg når både kjøpet/salget knytter seg til den videre drift av en endret avgiftspliktig virksomhet. Prinsipputtalelsen 28. mai 2020 gjaldt et salg (fast eiendom).

Bemerkning: Termineringsgebyret i Yara saken var 717 millioner kroner. Inntektskattespørsmålet gjaldt 666 millioner kroner etter at oppkjøpskostnader på 51 millioner kroner var trukket fra. Historien sier ikke noe om merverdiavgiften knyttet til anskaffelse av tjenester med bistand for det mislykkede oppkjøpet skulle komme til fradrag i Yara sin merverdiavgiftspliktige virksomhet.