



Merverdiavgiftbehandlingen av driftsmidlet næringseiendom

Av advokat Eivind Bryne
eb@novalaw.no

Problemer oppstår når man i stedet for å tune denne finmekanikken, prøver å få enda mer skatt ut av dette skattesystemet, ved å strupe den nøytraliserende fradragsretten og anvende den høyeste merverdiavgiftssatsen over hele linjen.

I. MERVERDIAVGIFT

Merverdiavgift går ut på at det ved omsetning av «alle» varer og tjenester; innkreves en viss prosent forbruksskatt, samtidig som den som gjør denne jobben for staten, selv har fradrag på sine innkjøp til varelager, driftsmidler og drift, dvs. «alle» varer og tjenester reelt til bruk i virksomheten. Det helt avgjørende er at det gis fradrag på det som utgjør kostnadselementene i produktene til hvert ledd i næringskjeden.

Resultatet er da en ren merverdiavgift ved at staten får inn en forbruksskatt kun på differansen, selve merverdien i omsetningsleddet. Dette er utgangspunktet for verdens hittil mest effektive og dynamiske skattemetode.

2. OVERBESKATNING AV SKATTESYSTEMET MERVERDIAVGIFT

Problemer oppstår når man i stedet for å tune denne finmekanikken, prøver å få enda mer skatt ut av dette skattesystemet, ved å strupe den nøytraliserende fradragsretten og anvende den høyeste merverdiavgiftssatsen over hele linjen.

Høyesterett har nylig lagt til grunn at fradragsrett ved salg av næringseiendom er subsidiering i avsnitt 46 i HR-2021-02025-A Staten mot Staten. Høyesteretts dom gjelder mva-fradragsretten ved driftsmiddelsalg der det heter at kumulasjon er noe man kun bør unngå. Driftsmidlene er kostnadselement i Siemens sine produkter.

Eivind Bryne er advokat og partner i Advokatfirmaet Nova i Oslo. Han er først og fremst merverdiavgiftspesialist, og har omfattende erfaring fra merverdiavgiftsrådgivning rettet mot nasjonal og internasjonal virksomhet. Fagfeltet er MVA, skatt, fast eiendom og internasjonal handel.

Som svært aktiv i Ernst & Youngs internasjonale merverdiavgiftnettverk i 10 år fra 1991-2001 har han en komparativ innfallsvinkel til problemløsning som blir stadig mer aktuell.

«Det enkleste er pistol» var Tramteaterets tittel, som er et passende apropos når forvaltningen glemmer at moms ikke er bedriftsskatt, og anser alt annet enn full moms og fradragsnekt ved salg av næringsseiendom for å være subsidiering ...

Kumulasjon er ganske enkelt ødeleggende i et mva-system. «Enklere merverdiavgift med én sats» heter en utredning fra en ekspertgruppe i 2019, som leverte et bestillingsverk om hvor greit det er å ta den høyest skattesatsen over hele linjen, hvor belastningen for statens «frontsoldater» med arbeidsintensive dårlig betalte tjenester rettet mot forbrukere ikke var et tema. «Det enkleste er pistol» var Tramteaterets tittel, som er et passende apropos når forvaltningen glemmer at moms ikke er bedriftsskatt, og anser alt annet enn full moms og fradragsnekt ved salg av næringsseiendom for å være subsidiering.

3. UTVIKLING I FRADRAGSRETTE FOR DRIFTSMIDLER OG OVERHEADS - RELEVANSVURDERING

Høyesterett har lagt til grunn at fradragsrett ved salg av næringsseiendom er subsidiering i avsnitt 46 i HR-2021-02025-A Staten mot Staten. Dommen er prejudikat for hvordan fradragsretten må vurderes på et område hvor fradragsretten tidligere knapt har vært gjenstand for vurdering. Fradragsretten for et industrikonserns relokalisering ble nærmest tatt for gitt. Det forelå positive uttalelser som tilkjennega at her er det fradragsrett for inngående avgift.

Fra 1970 til 2021 var rettstilstanden følgelig den samme i Norge som den fortsatt er i de aller fleste andre 166 landene med merverdiavgift. Å selge lokalene når det anses bedriftsøkonomisk, er ikke noe som ikke er relevant. Høyesterett i USA får mye oppmerksomhet for å endre 50 års

praksis som nå skal anses som for liberal, uten sammenligning forøvrig. Norges Høyesterett har endret rammebetingelsene for skatteoppkreverne i merverdiavgiftssystemet.

Den nye rettstilstanden kompliserer merverdiavgiftbehandlingen i alle virksomheter med næringsbygg, og medfører et nytt element av bedriftsskatt i en privatforbruksbeskatning.

Høyesterett gir følgende instruks i avsnitt 46, med en klar føring i domsresultatet:

«Om den aktuelle kostnaden har tilstrekkeleg tilknytning for å gje fradrag, må vurderast heilskapleg og konkret. Føremålet med vare- eller tenestekjøpet vil vera eit sentralt moment. Vidare må dei konkrete verknadene kjøpet har for den avgiftspliktige verksemda, vurderast opp mot kor sterkt det er knytt til den avgiftsfriete omsetnaden. Avveginga må ikkje tapa av syne føremålet med fradragsretten. På den eine sida bør ein unngå avgiftskumulasjon. På hi sida bør fradragsretten ikkje vera så vid at aktivitet som ikkje er meirverdiavgiftspliktig, blir subsidiert.»

Den konkrete vurderingsplikten av fradragsretten i tilknytning til salg av bedriftens lokaler er nå prinsipielt foretatt en gang for alle, basert på den oppfatning at «fradragsretten ikke bør vera så vid at aktivitet som ikkje er meirverdiavgiftspliktig blir subsidiert».

Resultatet er som det fremgår av dommens avsnitt 52 og 53:

©Vue | Dreamstime.com



«Det forholdet at eigedomen har vore nytta i verksemda som driftsmiddel, fører ikkje til at rådgjevingskostnader ved avhendinga av eigedomen er til bruk i den registrerte verksemda, jf. meirverdiavgiftslova § 8-1.»

«Rådgjevingskostnadene har etter dette ikkje ei tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til den avgiftspliktige verksemda.»

4. KONTEKST FOR VURDERING AV FRADRAGSRETTE I SIEMENS-DOMMEN/ STATEN MOT STATEN

Det fremgår av avsnitt 50 i dommen at «Eigedomshandelen var del av eit transaksjonskompleks. Dette omfatta sal av eigedomen, rett for Siemens til vidare leige av det eksisterande bygget, plikt for kjøparen til å oppføre nye kontorlokale tilpassa Siemens' aktuelle behov og rett for Siemens til å leige desse nye kontorlokala. Transaksjonskostnadene knytte til avhendinga hadde difor ei viss tilknytning til den samla verksemda i konsernet, sidan selskapet kvitta seg med utenlege lokale og skaffa seg tilgang til tidsmessige lokale.» (vår understrekning)

Realiteten var anskaffelse av nytt hovedkontor for

Siemens, samtidig som man kvittet seg med det gamle. Avgjørelsens «tilknytning til den samla verksemda i konsernet» tilsier at dette er overhead kostnader, og dermed er et kostnadselement i prisen på Siemens sine produkter.

De aktuelle kostnadene til rådgivning gjaldt både salg og anskaffelse av bedriftens virksomhetslokaler i en «sale leaseback» ikke ulik hva Høyesterett i dom av 12. oktober 2010, Rt 2010 I 184, Kragerø resort, tok stilling til om var én samlet transaksjon. jf. avsnitt 30: «Spørsmålet i saken er om avtalene om tilbakeleie, som ble inngått parallelt med salgsavtalene, likevel fører til om den ankende part kan kreve fradrag for inngående avgift».

I Kragerø resort-saken kom Høyesterett til at tilbakeleien ikke fikk virkning. I Siemens-saken ble kun salg-delen vurdert i det som Høyesterett betegner som et «transaksjonskompleks», og fradrag ble nektet som følge av at bygget ble solgt. Følgen av at rådgivningen også gjaldt hvordan man på en smidig måte skaffet seg nye lokaler, synes ikke å ha vært vurdert. Det er fortsatt fradrag for rådgivning relatert til anskaffelser av lokaler for et industrikonsern.

Ettersom det gamle bygget ble solgt med en leieavtale med Siemens, som skulle videreføres i et nytt bygg, representerte «transaksjonskomplekset» langt på vei en virksomhetsoverdragelse. Merverdiavgiftsloven § 6-14 angir at ved virksomhetsoverdragelse, hel eller delvis, er omsetningen merverdiavgiftsfrittatt. Denne konteksten var relevant, også med hensyn til i hvilken grad man skulle legge vekt på at salgstransaksjonen isolert sett var en enkeltstående ikke-avgiftspliktig omsetning.

Transaksjonskomplekset som rådgivningskostnadene var relatert til i den sentrale Siemens-saken, ble karakterisert som kun kostnader tilknyttet ikke-avgiftspliktig salg av fast eiendom, selv om det synes klart at kostnadene dermed var tatt ut av konteksten som tilsa et vidt spekter av grunnlag for fradrag. De øvrige sakene gjaldt eiendom som hadde vært den avgiftspliktiges driftsmiddel. Kostnader ved avvikling av en merverdiavgiftspliktig virksomhet er i hovedsak å anse som kostnader påløpt i den avgiftspliktige virksomheten.

5. HVOR STÅR OVERHEADS OG DRIFTSMIDLER I HØYESTERETTS DOM?

Av avsnitt 50 fremgår det at Høyesterett trekker frem at «Eigedomshandelen var del av eit transaksjonskompleks.» og at «Transaksjonskostnadene knytte til avhendinga hadde difor ei viss tilknytning til den samla verksemda i konsernet». Da det imidlertid ikke ble funnet støtte i Elkjøpdommen, jf. «Men desse rådgjevningskostnadene var ikkje knytte til eit eigedomsbytte som isolert sett var nødvendig for å skaffe Siemens nytt hovudkontor», forlot man det gode sporet man var inne på, nemlig at dette var overheads. Dette var kostnader med «tilknytning til den samla verksemda i konsernet» som vil ligge i sluttproduktet til Siemens med derav følgende fradragstrett.

Innledningen til Høyesteretts vurdering er i avsnitt 36 om anskaffelsene er relevante, med

nær og naturlig tilknytning til den aktuelle merverdiavgiftspliktige virksomheten. Med henvisning til Telenor-dommen, Rt. 2016s 652 og Skårer Syd-dommen, HR-2017-01851-A, anvendes Skårer Syds avsnitt 31:

«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.»


Dette er forsåvidt korrekt, men bruk av begrepet «symmetri» kan bære galt av sted. Merverdiavgiftslovens system og eneste vurderingstema er fradragstretten ut fra «bruk i» virksomheten. Det eksisterer ingen speilvendt skyggelovregel som angir det omvendte vurderingstemaet hvorvidt varen og tjenesten ikke er til bruk i den registrerte virksomheten. Fra avsnitt 39 hitsettes:

«Det følger som nemnt av meirverdiavgiftslova § 3-1 I fyrste ledd at avhending av fast eigedom er unnateke frå meirverdiavgift. Ut frå dei symmetriomsyna som ligg i dagen, er utgangspunktet då at det ikkje kan krevjast frådrag for inngående meirverdiavgift som følgje av kjøp av tenester som er knytte til slik avhending»

Ut fra avsnitt 39 og 40 kan det synes som om Høyesterett tar utgangspunkt i en ulovfestet speilvendning av merverdiavgiftsloven § 8-1. Fra avsnitt 40 hitsettes:

«Dette utgangspunktet er ikkje unntaksfritt, jf. Rt-2012-432 Elkjøp avsnitt 45. Dersom vare- eller tenestekjøp knytte til avhending av fast eigedom er til bruk i den registrerte verksemda og oppfyller tilknytningskriteria, kan det etter omstenda vera frådragsrett etter meirverdiavgiftslova § 8-1»

Av avsnitt 46 fremgår det «dei konkrete verkne-dene kjøpet har for den avgiftspliktige verksemda,



Bruk av begrepet «symmetri» kan bære galt av sted. Merverdiavgiftslovens system og eneste vurderingstema er fradragstretten ut fra «bruk i» virksomheten.

vurderast opp mot kor sterkt det er knytt til den avgiftsfritekne omsetnaden», «På den eine sida bør ein unngå avgiftskumulasjon. På hi sida bør frådragsretten ikkje vera så vid at aktivitet som ikkje er meirverdiavgiftspliktig, blir subsidiert.»

Med fradragstrett som utgangspunkt var det å unngå kumulasjon mindre viktig enn å ikke subsidiere den aktiviteten som «transaksjonskomplekset» og det enkeltstående avviklings-salg må ha vært ansett som. Overheads og driftsmiddelasppektet kommer inn i siste avsnitt i Høyesteretts dom:

«Positive økonomiske ringverknader for den avgiftspliktige verksemda av transaksjonar som ikkje er nært knytte til sjølv verksemda og fyrst og fremst er bedriftsøkonomisk motiverte, vil normalt ikkje vera tilstrekkeleg for å rekne kostnader knytte til slike transaksjonar for å vera til bruk i den avgiftspliktige verksemda.»

Det virker som om bedriftsøkonomisk motiverte indirekte kostnader som overheads kategorisk ikke anses som relevante, nettopp fordi de gjelder den samlede virksomhet og ikke spesifikt den avgiftspliktige aktiviteten, eller en eventuell ikke-avgiftspliktig aktivitet. For at den slagsiden

som ikke-bruk temaet har gitt i noen grad skal kunne rettes opp, angis det et krav om at den avgiftspliktige må ha «ei meir direkte interesse i transaksjonen» som kan «tilseia at tilknytninga er tilstrekkeleg til at kostnaden må reknast til bruk også i den avgiftspliktige verksemda.»

Hvordan en tiltenkt delt bruk i så fall skal fordeles, sies det ikke noe om, men det er nærliggende å se hen til merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2 som angir fordeling av felles driftskostnader, dvs. varer og tjenester som anskaffes til bruk under ett for «virksomhetens felles drift», som i realiteten kan dreie seg om overheads.

Selv om «tampen brenner» i Høyesteretts vurdering, falt overheads mellom to stoler. Fordi Høyesteretts avgjørelse er basert på disposisjonsprinsippet, hadde man ikke den grunngitte anførsel at de aktuelle kostnadene gjelder den samlede virksomheten og derfor ikke er henførbare til et virksomhetsområde eller til en aktivitet, fordi dette er indirekte kostnader, overheads, kostnadselementer i Siemens sine sluttprodukt, som av den grunn skal ha fradragstrett av det nødvendige hensyn til den systemnøytralitet som får merverdiavgiften til å fungere.

6 HVOR STÅR DRIFTSMIDLER OG OVERHEADS I MERVERDIavgifTEN SOM SYSTEM?

Høyesterett uttaler at kumulasjon bør unngås. Det er en kraftig underdrivelse. Det må ikke forekomme kumulasjon, så langt det er mulig å unngå. Derfor er systemnøytralitet det viktigste hensyn ved tolkning av merverdiavgiftslovgivningen. De næringsdrivende skal ha så liten belastning som mulig gjennom umiddelbar fradragrett for alle varer og tjenester som er til bruk i virksomheten, herunder på salgsvarer, overheads, driftsmidler og alle tilknyttede kjøp. Hensikten er å unngå at det er noe kostnadselement i prisen på de produkt som omsettes i hvert ledd, som inneholder noe merverdiavgift.

Det er ikke mulig å praktisere et merverdiavgiftssystem uten kumulasjon, men kumulasjon er viktigere å unngå enn for eksempel merverdiavgiftfradrag ved en avhending av driftsmiddelanvendt næringseiendom. Det er på høy tid at mest mulig omsetning mellom næringsdrivende blir brakt inn i merverdiavgiftssystemet for å unngå kumulasjon, og dessuten også null

sattes dersom art og beløp tilsier at forbrukere ikke kan tenkes å være kjøper. Dermed unngås både kumulasjon og likviditetsbelastningen, slik det er gjennomført ved innførsel.

Det skal lite til før avhending av driftsmiddelanvendt næringseiendom er å anse som hel eller delvis overdragelse av virksomhet. Dersom en utleid næringseiendom overdras med løpende leieavtaler, er det vanskelig å komme utenom merverdiavgiftsloven § 6-14, som angir at «Omsetning av varer og tjenester som ledd i overdragelse av en virksomhet eller del av denne til en ny innehaver, er fritatt for merverdiavgift».

I en uttalelse 28. mai 2020 har Skattedirektoratet imidlertid gitt uttrykk for den rettsoppfatning at et salg av en fast eiendom som inngår i en

virksomhetsoverdragelse likevel ikke skal anses omfattet av unntaket. Selv etter Høyesteretts dom i Siemens-saken kan dette ikke være riktig. Det er hittil valgt å ikke merverdiavgift-belegge «business to business»-salg av fast eiendom, men det er et alternativ til dagens ordning med justering og tilbakeføring av inngående avgift, i merverdiavgiftsloven kapittel 9, som skal ivareta fradragretten for driftsmidler.

Dersom det er krevd fradrag for et driftsmiddel som eksempelvis et møbel, skal det beregnes utgående merverdiavgift ved salg. For betydelige driftsmidler, såkalte «kapitalvaren» er det en hake med investeringer over kr 400 000 hva gjelder næringseiendom, og 200 000 hva gjelder «løse» driftsmidler som maskiner, inventar mv.

For å sikre at funksjonstiden forsvarer fradragretten for den relativt sett høye merverdiavgiften fikk merverdiavgiftsloven i 2008 justeringsregler tilsvarende som i EU. Justering innebærer en potensiell tilbakebetalingsplikt av inngående merverdiavgift etter en lineær avskrivning på 5 og 10 år for henholdsvis «løse» driftsmidler og næringseiendom. Dersom den fortsatte bruk på kjøperens hånd er fradragberettiget, overtar kjøperen den potensielle tilbakebetalingsplikten på det aktuelle nedskrivingsnivå, dersom partene inngår en «justeringsavtale» – en avtale om overtakelse av justeringsforpliktelse eller rettigheter.

Allerede fra merverdiavgiftsloven kom i 1970 som et vilkår for EF-medlemskap, har Norge hatt avgiftsfritaket for virksomhetsoverdragelse og omsetningsfordeling slik EFs direktiv fra 1967 tilsa.

Salg av driftsmidler er ikke helt som vanlig omsetning. Driftsmiddelsalg kan medføre avvikende omsetningstall, og må derfor vurderes med hensyn til om det skal inngå i omsetningsfordelingsnøkkelen som brukes til fordeling av merverdiavgift på fellesanskaffelser ved kombinert virksomhet.



Dersom det er krevd fradrag for et driftsmiddel som eksempelvis et møbel, skal det beregnes utgående merverdiavgift ved salg.

En virksomhet blir ikke kombinert virksomhet kun på grunn av det ekstraordinære forekomme salget av næringseiendommen/bedriftens lokaler. For at omsetningstallene skal være anvendelige må de tilfeldige store utslagene normalt lukes bort. Et klassisk eksempel fra før persontransport ble avgiftspliktig er at «Departementet la til grunn at omsetningstall fra serveringsvirksomhet ombord og fra salg av fly ikke kunne medtas ved beregningen av fordelingsnøkkel ved anskaffelse av flydrivstoff.»

Den omsetningen som er relatert til driftsmiddelsalg, skal altså ikke innvirke på fradragretten, verken ved å øke eller ved å begrense fradragretten. Hensynet er hele tiden systemnøytralitet.

Spørsmålet om hvor driftsmidler og overheads står i merverdiavgiften som system, kan det finnes svar på i merverdiavgiftssystem tilsvarende det norske.

En virksomhets avhending av en fast eiendom betegnes av det Britiske HMRC som «incidental supplies», som forstås som: «any sum received in respect of certain financial or real estate transactions which are incidental to one or more business

activities. The standard method apportions residual input tax by reference to the value of supplies. The inclusion of incidental supplies would distort that calculation». Det er verdt å merke seg at i denne britiske bruksanvisningen til fradragretten vil eiendomstransaksjoner være en ekstraordinær hendelse i en næringsvirksomhet, og ikke en aktivitet i seg selv, som ikke skal gi grunnlag for fradrag.

Det svenske Skatteverket har funnet det nødvendig å presisere følgende i SKV 563 utgåva 7: «Avdragsrätten omfattar även mäklararvoden till den del de avser förvärv eller försäljning av fastigheter som används för momspliktig uthyrning».

Den danske Skattestyrelsen har i sin juridiske veiledning DA Moms pkt. I 1.1.3.2.2 følgende avklaring:

«Den momspligtige har ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede varer og ydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en et bestemt indkøb, en bestemt

erhvervelse mv. og én eller flere af virksomhedens momspligtige leverancer. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.»

Rettsstilstanden i Sverige og Danmark har vært gjennom en rettsutvikling, hvor rettsavgjørelsene til European Court of Justice har stor betydning. Avslutningsvis hitettes utdrag fra European Court of Justice sin prinsipielt viktige dom av 5. november 2003 i Case C-465/03, Kretztechnik AG, avsnittene 32 til 35:

«(32) Conversely, Kretztechnik, the United Kingdom Government and the Commission consider that, even if the inputs subject to VAT were connected not with specific taxable transactions but with expenses relating to the share issue, they could form part of the overheads of the company and constitute components of the price of the products marketed by it. In those circumstances, Kretztechnik has a right to deduct the input VAT on expenditure incurred in obtaining the supplies linked to the admission of that company to a stock exchange. *

(33) In that connection, it must be borne in mind that, according to settled case-law, the right of deduction provided for in Articles 17 to 20 of the Sixth Directive is an integral part of the VAT scheme and in principle may not be limited. It must be exercised immediately in respect of all the taxes charged on transactions relating to inputs. **

(34) The deduction system is meant to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities. The common system of VAT consequently ensures complete neutrality of taxation of all economic

activities, whatever their purpose or results, provided that they are themselves subject in principle to VAT. ***

(35) It is clear from the last-mentioned condition that, for VAT to be deductible, the input transactions must have a direct and immediate link with the output transactions giving rise to a right of deduction. Thus, the right to deduct VAT charged on the acquisition of input goods or services presupposes that the expenditure incurred in acquiring them was a component of the cost of the output transactions that gave rise to the right to deduct. ****

European Court of Justice fastslår fradragsretten for merverdiavgiften på overheads, idet fradragsretten for inngående avgift er en integrert del av merverdiavgiftssystemet og «in principle may not be limited», ettersom fradragsretten er ment å «relieve the trader entirely».

Eia var vi der.

*(see Case C-4/94 BLP Group [1995] ECR I-983, paragraph 25; Case C-98/98 Midland Bank [2000] ECR I-4177, paragraph 31, and Abbey National, paragraphs 34 to 36).

** (see, in particular, Case C-62/93 BP Soupergaz [1995] ECR I-1883, paragraph 18, and Joined Cases C-110/98 to C-147/98 Gabalfisa and Others [2000] ECR I1577, paragraph 43).

*** (see, to that effect, Case 268/83 Rompelman [1985] ECR 655, paragraph 19; Case C-37/95 Ghent Coal Terminal [1998] ECR I-1, paragraph 15; Gabalfisa and Others, paragraph 44; Midland Bank, paragraph 19, and Abbey National, paragraph 24).

**** (see Midland Bank, paragraph 30, and Abbey National, paragraph 28, and also Case C-16/00 Ciba Participations [2001] ECR I-6663, paragraph 31)