

Fradragsrett for inngående merverdiavgift

Anders Mikelsen

Anders Bernhard Mikelsen

Fradragsrett
for inngående
merverdiavgift –
tilknytningskravet

CAPPELEN DAMM AKADEMISK

© CAPPELEN DAMM AS, Oslo, 2022

ISBN 978-82-02-75047-3

1. utgave, 1. opplag 2022

Materialet i denne publikasjonen er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Uten særskilt avtale med Cappelen Damm AS er enhver eksemplarframstilling og tilgjengeliggjøring bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov eller tillatt gjennom avtale med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk.

Omslagsdesign: Cappelen Damm AS

Sats: Bøk Oslo AS

Trykk og innbinding: Livonia Print SIA, Latvia

www.cda.no

akademisk@cappelendamm.no



Forord

Denne boken ble i hovedsak skrevet mens jeg var førsteamanuensis ved Handelshøyskolen BI, Institutt for rettsvitenskap og styring, og er et resultat av det gode fagmiljøet ved instituttet. Da jeg startet som førsteamanuensis på BI våren 2013, hadde jeg begrenset erfaring innen avgiftsrett. Jeg fikk tid til å bygge opp kompetanse og hadde uvurderlig nytte av faglige diskusjoner med professor Ole Gjems-Onstad og høyskolelektor Roy Kristensen. Det kontaktnettet de hadde bygget opp med advokater, avgiftsrådgivere og ansatte i Skatteetaten, kom også meg til gode, og sammen med advokat Cecilie Aasprong Dyrnes og Roy Kristensen har jeg fått bidra til at sentrale lære- og fagbøker har blitt oppdatert og utviklet videre.

Etter flere utsettelse som følge av koronapandemien fikk jeg høsten 2021 endelige gjennomført et forskningsopphold ved Københavns Universitet. En stor takk til Nordisk Skattevitenskapelige forskningsråd som ga et avgjørende økonomisk bidrag. Oppholdet var både faglig nyttig og hyggelig. En stor takk til lektor Karina Kim Egholm Elgaard og professor Rasmus Feldthusen, som tok så vel imot meg og inkluderte meg i fagmiljøet. Jeg besøkte også Aarhus Universitet og fikk der viktige innspill om fradragsretten innen EU av professor Henrik Stensgaard. For en norsk avgiftsjurist gir et nordisk samarbeid verdifull innsikt i EUs momsdirektiv og er en stor berikelse for videre utvikling av juridisk teori innen norsk avgiftsrett.

Boken er et resultat av et juridisk forskningsarbeid og går lenger enn bare en ren beskrivelse av gjeldende rett. Samtidig er fradragsrett for inngående merverdiavgift et særdeles omfattende tema. En rekke generelle tolkningsproblemer er uavklarte, og det er flere dommer fra Høyesterett som fortjener en kritisk analyse. Det ville blitt en meget omfattende bok om jeg skulle ha som ambisjon å analysere i detalj både de generelle tolkningsproblemer og de konkrete vurderingene. Jeg har her valgt å fokusere på de generelle rettsspørsmålene. Det er derfor flere praktiske typetilfeller som ikke blir omtalt i boken, og det er en rekke konkrete rettslige vurderinger som kunne vært ytterligere analysert med angivelse av mulige argumentasjonsmønstre og typiske momenter.

Oslo, august 2022

Anders Mikelsen

Innhold

Forord.....	5
1. Innledning.....	11
2. Merverdiavgiftens formål og sentrale hensyn	19
2.1 Innledning.....	19
2.2 Kostnad for sluttbrukere, ikke avgiftssubjekter	20
2.3 Nøytralitet og samfunnsøkonomisk effektivitet	23
2.4 Andre sentrale hensyn.....	25
2.4.1 Provenyhensynet.....	25
2.4.2 Administrative og retstekniske hensyn mv.	26
2.4.3 Gjensidighet- og selvstendighetsprinsippet	27
2.4.4 Symmetribetraktninger	29
2.4.5 Risiko for avgiftstilpasninger.....	29
2.4.6 Subsidiert av avgiftsfri aktivitet.....	30
3. Metode	31
3.1 Innledning.....	31
3.2 Enkelte særlige metodespørsmål	32
3.2.1 Betydningen av lovens ordlyd.....	32
3.2.2 Betydningen av Skatteetatens uttalelser og praksis	34
a. Vekt etter rettskildeprinsippene.....	34
b. Endring av praksis i avgiftssubjekters disfavør	37
c. Særlig om skattekontorenes metodebruk	38
d. Skatteklagenemndas uavhengige stilling	41
3.2.3 Betydningen av reelle hensyn	41
3.2.4 Bruken av EU-retten som opplysnings- og inspirasjonskilde	42
4. Grunnleggende om fradragsretten innen EU	47
4.1 Innledning.....	47
4.2 Avgiftspliktige personer.....	48
4.3 Økonomisk aktivitet	50
4.3.1 Innledning	50
4.3.2 Formålet må være å oppnå omsetning, men ikke overskudd	50
4.3.3 Varig økonomisk aktivitet	51

4.3.4	Kravet til aktivitet	52
4.3.5	Omsetning utenfor økonomisk aktivitet	55
4.3.6	Oppstart og avvikling av økonomisk aktivitet	56
4.4	Tilknytningsvurderingen, transaksjons- og virksomhetsperspektiv	57
4.4.1	Innledning	57
4.4.2	Anskaffelser til konkrete avgiftspliktige transaksjoner og generalomkostninger.....	59
5.	Generelt om tilknytningsvilkåret i norsk rett	62
5.1	Innledning.....	62
5.2	Den registrerte virksomheten.....	64
5.2.1	Innledning	64
5.2.2	Hva vil det si at virksomheten er registrert?.....	68
5.2.3	Aktivitet innen den avgiftspliktige virksomheten og selvstendige aktiviteter.....	69
a.	Innledning.....	69
b.	Det alminnelige tilknytningskravet for avgiftsplikt	70
c.	Avgiftssubjekters unntatte omsetninger uten tilknytning til unntatt virksomhet	76
d.	Omsetningsaktiviteter og oppfølgingsaktiviteter .	78
e.	Ytelser av kulanse.....	80
5.2.4	Oppstart av virksomhet	80
5.2.5	Betydningen av fellesregistrering (fellesregistreringsperspektivet)	83
a.	Innledning.....	83
b.	Fellesregistreringsperspektivet	84
c.	Kostnader til kjøp og salg av selskaper inn og ut av fellesregistrering.....	86
5.3	Tilknytningskravet.....	91
5.3.1	Innledning	91
5.3.2	Anskafferens formål	93
5.3.3	Formålet på anskaffelsestiden – tidsperspektivet.....	97
5.3.4	Ett formål, to konkurrerende formål og delt formål ...	101
a.	Innledning.....	101
b.	Samme vurderingstema, ulik anvendelse.....	101
c.	Sekundær bruk og ubetydelig bruk	104
d.	Kort om skille mellom bruk og annen betydning..	106
e.	Én fellesanskaffelse eller flere (del)anskaffelser.....	107
5.3.5	Konkurrerende formål – sterkest eller nærmest tilknytning?	109
a.	Innledning.....	109
b.	Betydningen av nærhet i årsakskjeden.....	109
c.	Aktivitet uten egenverdi	110

	d. Kan omsetning mot vederlag i penger mangle egenverdi?.....	112
6.	Analyse av typetilfeller.....	114
6.1	Innledning.....	114
6.2	Anskaffelser til bruk i omsetningsaktivitet.....	115
6.3	Anskaffelser til bruk for oppfølgingsaktiviteter	117
6.3.1	Innledning	117
6.3.2	Avviklingskostnader.....	117
6.3.3	Anskaffelser for å etterleve lover, etiske standarder eller ivareta samfunnsansvar.....	120
6.3.4	Tvistekostnader	122
6.3.5	Konsekvenser av straffbare forhold	125
6.4	Bedriftsøkonomisk motiverte anskaffelser	127
6.4.1	Innledning	127
6.4.2	Kostnader til å ta opp banklån mv.	127
6.4.3	Kostnader til emisjoner.....	129
6.4.4	Kostnader for å spare kostnader	129
6.4.5	Kostnader for å bygge omdømme eller profilere varemerke	130
6.4.6	Kostnader til gjennomføring av utbytteutdeling.....	132
6.5	Tilleggsytelser av kulanse	133
6.5.1	Innledning	133
6.5.2	Kort om ytelser av kulanse innen EU	134
6.5.3	Skille mellom ytelser av kulanse og utdelinger i reklameøyemed	135
6.5.4	Hvor langt går fradragretten ved anskaffelser til kulanse?.....	136
6.6	Omsatte tilleggssytelser som omfattes av lovens unntak	139
6.6.1	Innledning	139
6.6.2	Loen Skylift-dommen	141
6.7	Anskaffelser til avgiftssubjekters virksomhet i utlandet	144
6.8	Transaksjonskostnader ved erverv og omsetning av forretningseiendom	146
6.8.1	Innledning	146
6.8.2	Lovens system for anskaffelser til forretningseiendom.	148
6.8.3	Erverv av forretningseiendom – betydningen av særlig investeringsselement	149
	a. Innledning.....	149
	b. Ulike formål for ulike deler.....	150
	c. Hele eiendommen er til bruk i virksomheten, men bare for en tid	152
	d. Eiendommens verdi overstiger klart virksomhetens nytte	153

INNHOOLD

6.8.4	Kostnader til omsetning av forretningseiendom	154
a.	Innledning.....	154
b.	Analyse og kritikk av HR-2021-2025-A Siemens..	155
c.	Sammenhengen med justeringsreglene.....	165
d.	Omsetning av forretningseiendom som har stått lenge ubrukt.....	166
e.	Kostnader som har sammenheng med omsetning, men ikke er typiske transaksjonskostnader	167
6.9	Kostnader til kjøp og salg av virksomhet.....	170
6.9.1	EU-retten	170
6.9.2	Norsk rett	171
6.10	Kostnader til erverv, forvaltning og omsetning av datterselskaper	175
6.10.1	Innledning	175
6.10.2	Erverv, forvaltning og omsetning av datterselskaper i og utenfor aksjeeiervirksomhet.....	177
6.10.3	Kostnader til erverv, omsetning og forvaltning av datterselskaper som er rene økonomiske investeringer	179
a.	EU-retten	179
b.	Norsk rett.....	180
6.10.4	Kostnader til erverv, forvaltning og omsetning av datterselskap i kundeforhold.....	183
a.	Innledning.....	183
b.	EU-retten	184
c.	Norsk rett.....	190
6.10.5	Kostnader til erverv, forvaltning og omsetning av datterselskap med andre (synergi)effekter for morselskapet.....	195
a.	Innledning.....	195
b.	EU-retten	195
c.	Norsk rett.....	196
7.	Avslutning	202
	Litteratur	205
	Digitale kilder.....	207
	Forarbeider	208
	Forvaltningsuttalelser.....	208
	Stikkord	213

Innledning

Etter merverdiavgiftsloven (mval.) § 8-1 har et registrert avgiftssubjekt rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er «til bruk i den registrerte virksomheten». Det er innholdet i dette tilknytningskravet som skal analyseres i denne boken.

Fradragsretten er en konsekvens av avgiftsplikten og må ses i sammenheng med den. Utgangspunktet er at all omsetning av varer og tjenester er omfattet av loven med mindre det foreligger et unntak, jf. mval. § 3-1. Hvilke typer varer og tjenester som er unntatt fra loven, følger av mval. §§ 3-2 til 3-20. Ved omsetning og uttak av slike varer og tjenester kommer merverdiavgiftslovens øvrige regler ikke til anvendelse, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav g. Omsetning av slike varer og tjenester blir i det følgende omtalt som unntatt omsetning. Fysiske eller juridiske personer som driver virksomhet med omsetning av slike ytelser, har en unntatt virksomhet.

Omsetning av alle andre varer og tjenester er omfattet av loven, jf. mval. § 3-1. Men loven har også regler om fritatt omsetning, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav h. Ved fritatt omsetning kommer lovens rettigheter og plikter til anvendelse, men det gjelder et fritak fra selve plikten til å beregne utgående merverdiavgift. Hvilke typer varer og tjenester som er fritatt, fremgår av kapittel 6. Slik omsetning er altså avgiftspliktig med plikt til registrering i Merverdiavgiftsregisteret, fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser mv. Fritatt omsetning omtales gjerne som en avgiftspliktig omsetning med nullsats. Når uttrykket avgiftspliktig virksomhet benyttes i det følgende, omfatter det altså næringsvirksomhet med omsetning av varer og tjenester med alminnelig sats, redusert sats eller fritatt omsetning, jf. merverdiavgiftsloven kapittel 5 og 6.

Som hovedregel er det bare avgiftssubjekter, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav d, som har plikt til å beregne merverdiavgift ved omsetning og uttak, jf. mval. § 2-1. Plikten til å betale merverdiavgift ved innførsel gjelder derimot for alle fysiske og juridiske personer som innfører vare eller tjeneste, jf. mval. § 11-1.

Det er fysiske eller juridiske personer som driver næringsvirksomhet, og som i tilknytning til denne har hatt avgiftspliktig omsetning eller uttak over et beløpskrav, som har rett og plikt til å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret.¹

Selv om man er et registrert avgiftssubjekt, har man ikke plikt (eller rett) til å beregne merverdiavgift ved all omsetning omfattet av hovedregelen i mval. § 3-1. Omsetningen må ha tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Dette kravet til tilknytning vil bli omtalt som det alminnelige tilknytningskravet for avgiftsplikt.

Den som leverer vare eller tjeneste mot vederlag, har en omsetning, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav a. Den som mottar en vare eller en tjeneste mot vederlag eller ved innførsel, har en anskaffelse eller et erverv. Innen kontraktsretten brukes gjerne uttrykkene selger og kjøper ved omsetning av varer. Ved omsetning av tjenester benyttes en rekke ulike betegnelser, som tjenesteyter/bestiller, entreprenør/byggherre, lege/pasient osv. I avgiftsrettslig teori er det lang praksis for å benytte betegnelsene selger og kjøper også ved omsetning av tjenester, og det vil bli gjort her.² Hovedregelen er at det er selger, som leverer varen eller tjenesten, som skal beregne utgående merverdiavgift, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav e.³ Den utgående merverdiavgiften skal fremgå av salgsdokumentet, jf. forskrift til bokføringsloven § 5-1-1 nr. 6.

Den utgående merverdiavgift som selger beregner, blir en inngående merverdiavgift for kjøper, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav f. Det er altså samme avgift, sett fra henholdsvis selgers og kjøpers perspektiv.

Kjernen i fradragsretten er at registrerte avgiftssubjekter kan avregne inngående merverdiavgift på anskaffelser mot beregnet utgående merverdiavgift på omsetning og uttak. Avgiftssubjekter slipper dermed å innbetale all beregnet utgående merverdiavgift til staten. Hele eller deler av de beløpene som avgiftssubjekter krever inn fra sine kjøpere, kan de beholde, etter en avregning mot inngående merverdiavgift på fradragsberettigede anskaffelser. Det er kun nettobeløpet som skal innbetales. Og dersom fradragsberettiget inngående

-
- 1 Fradragsrett for offentlige virksomheter reiser enkelte spørsmål. Det er fradragsretten for næringsdrivende som står sentralt i denne boken.
 - 2 Ved bytte leverer begge parter vare eller tjeneste mot vederlag i form av vare eller tjeneste.
 - 3 Jeg kommer nærmere tilbake til unntaksregler der kjøper selv skal beregne merverdiavgiften, som ved avgiftssubjekters innførsel av varer eller ved såkalt omvendt avgiftsplikt.

avgift er større enn beregnet utgående avgift, skal staten utbetale nettobeløpet, jf. mval. § 11-5. Dette er kjernen i det såkalte merverdi prinsippet.⁴

Så langt avgiftssubjekter har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser eller innførsler til den avgiftspliktige virksomheten, blir den inngående merverdiavgiften ingen kostnad. Samtidig vil den utgående merverdiavgiften på omsetning bli innkrevet fra kjøperne.⁵ Utgangspunktet blir dermed at avgiftssubjekter innkrever avgiften på vegne av staten, men bærer ikke selve avgiftskostnaden.⁶ Avgiftssubjekter kan få en likviditetsfordel eller -ulempe dersom de kjøper eller selger på kreditt siden fradragsrett og plikt til innbetaling av utgående merverdiavgift beror på fakturadato for den enkelte termin, jf. mval. § 15-9, og dermed er uavhengig av om anskaffelsen eller omsetningen faktisk er gjort opp.⁷

I enkelte tilfeller er det bestemt at det er kjøper, og ikke selger, som skal beregne merverdiavgift ved omsetning. Dette omtales gjerne som omvendt avgiftsplikt, og omfatter klimakvoter og gull, jf. mval. § 11-1 annet og tredje ledd. Den merverdiavgiften kjøper skal beregne og betale til staten, er utgående merverdiavgift, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav e, og blir samtidig en inngående merverdiavgift, som er fradragsberettiget om vilkårene foreligger.

Inngående merverdiavgift oppstår ikke bare ved kjøp, men også ved innførsel av vare eller (fjernleverbar) tjeneste.⁸ Den merverdiavgiften som avgiftssubjekter skal beregne og betale til staten ved innførsel av varer, jf. mval. § 11-1, omfattes av definisjonen av inngående merverdiavgift, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav f, og kan komme til fradrag om vilkårene er oppfylt. Den merverdiavgiften som næringsdrivende skal beregne og betale som mottakere ved innførsel av fjernleverbare tjenester, jf. mval. § 11-3, jf. § 3-30, faller utenfor definisjonen av utgående merverdiavgift, men skal likevel innberettes som

4 Jf. for eksempel Guri Lindblad, *Behandlingen av ytelser som omsettes samlet i norsk merverdiavgiftsrett* (2021) (ph.d.-avhandling) s. 84. Uttrykket «merverdi» er langt på vei et rent teknisk begrep. Kjøper et avgiftssubjekt en diamant for 1 million kroner og selger den videre dagen etter for kr 1,2 millioner, så har avgiftssubjektet skapt en merverdi i lovens forstand uansett fortjenestens årsak. Man bør være forsiktig med rettslige slutninger ut fra dette begrepet.

5 Dette gjelder ikke for utgående merverdiavgift ved uttak, som blir en kostnad for avgiftssubjektet siden varen eller tjenesten tas i bruk til et ikke-fradragsberettiget formål.

6 Det gjelder unntak fra dette prinsippet blant annet ved at en rekke anskaffelser ikke er fradragsberettiget, selv om de skulle være til den avgiftspliktige virksomheten, jf. mval. § 8-3 og § 8-4.

7 Se dog mval. § 4-7 om korrigerende dersom kravet mot kjøper er endelig konstatert tapt.

8 Det er bare for fjernleverbare tjenester det er regler om innførselsmerverdiavgift, jf. mval. § 3-30, jf. § 11-3. Andre tjenester (her omtalt som stedbundne tjenester) omsettes i eller utenfor merverdiavgiftsområdet, men innføres ikke til merverdiavgiftsområdet.

det, jf. mval. § 15-1 annet ledd. Avgiften omfattes videre av definisjonen av inngående merverdiavgift, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav f, og kan komme til fradrag om vilkårene er oppfylt.

I det følgende er det gjerne forutsatt at anskaffelsen skjer ved kjøp av en vare eller en tjeneste, men tilknytningsvilkåret gjelder tilsvarende for innførsel. Det oppstår enkelte særlige problemstillinger knyttet til fradrag ved innførsel, men de behandles ikke her.⁹

Ved uttak skal det beregnes og betales utgående merverdiavgift. Denne avgiften faller utenfor definisjonen av inngående merverdiavgift og kan ikke kreves fradragsført.¹⁰

Det er vanlig å skille mellom tre vilkår for fradragsrett. For det første gjelder det et krav til subjektet i den forstand at bare «registrert avgiftssubjekt» har rett til fradrag, jf. mval. § 8-1. Før en virksomhet er faktisk registrert i Merverdiavgiftsregisteret, har avgiftssubjektet ikke rett til fradrag. Etter at avgiftssubjektet har blitt registrert, kan det imidlertid ha rett til tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser foretatt før registreringen, jf. mval. § 8-6. Kravet om faktisk registrering vil ikke bli nærmere drøftet her.

Det andre vilkåret er at inngående merverdiavgift må kunne dokumenteres med et bilag for å være fradragsberettiget, jf. mval. § 15-10. Hvis avgiftssubjektet ikke har et formriktig salgsdokument i samsvar med bokføringslovens og bokføringsforskriftens krav, er utgangspunktet at det ikke foreligger rett til fradrag. Selv om avgiftssubjektet har en formriktig faktura, kan det oppstå spørsmål om fradragsrett der selger ikke skulle ha beregnet utgående merverdiavgift, typisk fordi omsetningen ikke var reell eller var unntatt eller fritatt, eller der selger ikke hadde til hensikt å innberette avgiften. Etter omstendighetene kan videre fradragsretten bortfalle fordi kjøper har opptrådt illojalt i forhold til lovens formål.¹¹ Disse spørsmålene behandles gjerne i sammenheng med det formelle kravet til bilag.

9 Se for eksempel Hanne Syrstad, «Vilkår for fradragsrett for innførselsmerverdiavgift» i *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv*, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders Mikelsen (2016).

10 Det kan oppstå enkelte problemstillinger knyttet til justering, men dette faller utenfor temaet her.

11 Jf. Rt. 2011 s. 213 Invex. Dommen er ikke et typisk eksempel på en formålsbasert innskrenkende tolkning. Kjøper kjøpte et varelager med baderomsinteriør for å selge varene i sin avgiftspliktige virksomhet. Det er i kjernen av fradragsretten. Det lar seg ikke gjøre å tolke formuleringen «til bruk i registrert virksomhet» slik at kjøp av varelager for avgiftspliktig salg, faller utenfor. Det synes mer treffende å si at Høyesterett etablerte en ulovfestet unntaksregel for illojal utnyttelse av fradragsretten, enn at de tolket fradragsretten innskrenkende.

Det er det tredje vilkåret som er tema for denne boken. Anskaffelsen må være «til bruk i den registrerte virksomheten» (tilknytningskravet). Både kravet til bilag (vilkår to) og tilknytningskravet reiser prinsipielle problemstillinger som krever grundige analyser. Det ville bli for omfattende å analysere begge i dybden her. Det formelle kravet til bilag mv. vil bli omtalt der det har betydning for sammenhengen, men formålet er ikke å avklare og utvikle det nærmere innholdet i dette vilkåret.

Fradragsretten kan også bortfalle som følge av omgåelsesregelen i mval. § 12-1, jf. skatteloven § 13-2. Det vil bli vist til omgåelsesregelen ved drøftelsen av enkelte typetilfeller, men det nærmere innholdet i omgåelsesregelen vil ikke være gjenstand for en selvstendig analyse.

Analysen av tilknytningskravet har tre (under)formål. Det ene er å belyse skillet mellom aktiviteter innenfor og utenfor den registrerte virksomheten (aktivitet med eller uten tilstrekkelig tilknytning til virksomheten). All aktivitet utenfor den registrerte virksomheten vil her bli omtalt som selvstendige aktiviteter.

Det andre formålet er å belyse kravet til tilknytning mellom anskaffelsen og aktivitet innen den registrerte virksomheten.

Det tredje formålet er å drøfte avgiftssubjekters fradragsrett for anskaffelser til unntatt omsetning som ikke er ledd i unntatt virksomhet. Det typiske eksemplet er avgiftssubjekters transaksjonskostnader til omsetning av aksjer eller forretningseiendom, uten at avgiftssubjektet har en egen unntatt virksomhet knyttet til slik omsetning, jf. mval. § 3-6 og § 3-11. Tidligere var det uavklart om en slik omsetning skulle anses som en selvstendig aktivitet, fordi den omfattes av en av lovens unntaksregler, eller om den skulle vurderes ut fra det alminnelige tilknytningskravet for avgiftsplikt. Dette spørsmålet er nå avklart av Høyesterett.¹² En unntatt omsetning er som utgangspunkt en selvstendig aktivitet fordi den omfattes av lovens unntaksregler. Fradragsrett for transaksjonskostnadene er da bare aktuelt der omsetningen mangler egenverdi.¹³ Det står sentralt i denne boken å belyse om det er en god regel. På dette punkt bygger fremstillingen på en hypotese om at det ville blitt en bedre regel om Høyesterett i stedet hadde tatt utgangspunkt i det alminnelige tilknytningskravet for avgiftspliktig omsetning.¹⁴

12 Jf. HR-2021-2025-A Siemens og Rt. 2015 s. 652 Telenor.

13 Jf. Rt. 2012 s. 432 Elkjøp.

14 Fremstillingen her bygger videre på analysen i Anders Mikelsen, «Avgiftsrettens tilknytningskrav – omsetning i og utenfor virksomhet», *Skatterett*, 2019 nr. 3 s. 230–238.

For å belyse disse formålene vil fradragsretten etter norsk rett bli sammenlignet med fradragsretten etter EUs momsdirektiv 2006/112/EF (heretter direktivet). At Norge har stemt «Nei til EU» ved to anledninger, endrer ikke det forhold at EU-retten kan være en relevant rettskilde, også utenfor EØS retten, på samme måte som annen fremmed rett.¹⁵ Den kan være en kilde til innsikt og inspirasjon, men har ingen autoritativ kraft.¹⁶ Det er altså en rettskilde som rettsanvenderen kan tillegge en viss vekt, men rettsanvenderen har, som utgangspunkt, ingen plikt til å legge vekt på EU-rettens løsning. Det er da også forskjeller i hvordan fradragsbestemmelsen er utformet i merverdiavgiftsloven og etter direktivet. Tolkningen av EUs fradragsregler reiser videre en rekke uavklarte rettsspørsmål, og det er tidvis rettet kritikk mot de tolkninger som er lagt til grunn av EU-domstolen. Tanken er likevel at det har verdi for forståelsen av fradragsretten i norsk rett å se den i sammenheng med de fradragsregler som gjelder for norske virksomheters viktigste handelspartnere og konkurrenter på det internasjonale markedet.

Virksomheter som ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift, kan etter omstendighetene være berettiget til å få dekket avgiftskostnaden på annet vis. Utenlandske næringsdrivende og forbrukere kan på nærmere vilkår ha rett til å få norsk merverdiavgift refundert etter merverdiavgiftsloven kapittel 10. Retten til refusjon faller utenfor temaet for denne boken. Det samme gjør kommuner og fylkeskommuners rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Som utgangspunkt er det avgiftssubjektets formål på anskaffelsestiden som skal vurderes opp mot lovens tilknytningskrav.¹⁷ For større investeringer i driftsmidler og byggetiltak, såkalte kapitalvarer, kan det være grunnlag for å korrigere fradragsretten (eller manglende fradragsrett) i ettertid, typisk der bruken av kapitalvaren i avgiftspliktig virksomhet blir større eller mindre enn forutsatt ved anskaffelsen. Slike regler om justering av opprinnelig fradrag er gitt i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Justeringsreglene vil ikke være gjenstand for en selvstendig analyse i denne fremstillingen, men reglene vil bli trukket inn i analysene i den grad de kan kaste lys over innholdet i tilknytningskravet.

Fradragsretten er avhengig av at anskaffelsene er til registrert virksomhet. Dermed vil fradragsretten bero på om den virksomheten personen driver, er avgiftspliktig eller unntatt. Det faller imidlertid utenfor temaet for denne

15 Jf. Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan Helgesen (2000) s. 283–286.

16 Jf. Jens Edvin A. Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse* (2018) s. 233–237.

17 Jf. Rt. 2012 s. 432 Elkjøp og Rt. 2006 s. 293 Arve trafikkskole.

boken å drøfte de ulike unntaksreglene i mval. § 3-2 flg. Typetilfeller som har sammenheng med tolkningen av den enkelte unntaksregel, vil ikke bli drøftet, som for eksempel grensen mellom formidling av finansielle tjenester og rådgivning eller om fellesareal og myldreareal omfattes av frivillig registrering osv.

Spørsmålet om anskaffelsen har tilknytning til både aktivitet i avgiftspliktig virksomhet og selvstendig aktivitet (fellesanskaffelse), er en sentral problemstilling i denne fremstillingen. Hvordan et forholdsmessig fradrag nærmere skal fordeles, jf. mval. § 8-2, faller likevel utenfor temaet her. Det samme gjelder reglene i mval. § 8-3 og § 8-4 som avskjærer fradragsrett for visse anskaffelser. Reglene vil bli nevnt der det er sentralt for sammenhengen, men er ikke gjenstand for en selvstendig analyse.

I denne boken er det gjort enkelte språklige forenklinger. Språkbruken ville ha blitt enda tyngre om alle presiseringer alltid skulle med. Det presiseres for eksempel ikke alltid at det er tale om fradrag for inngående merverdiavgift. I stedet heter det gjerne at det er fradrag for en kostnad eller anskaffelse. Det følger av sammenhengen at det er den inngående merverdiavgiften som det siktes til. Tidvis vises det bare til avgiftssubjektets «virksomhet», der det fremgår av sammenhengen at det er avgiftssubjektets avgiftspliktige næringsvirksomhet det siktes til.

Merverdiavgiftsloven bruker uttrykkene «omsetning» og «anskaffelser». I denne fremstillingen brukes tidvis uttrykket «salg» i stedet for «omsetning», og «kjøp», «erverv» eller «kostnad» i stedet for «anskaffelse». Det er mer presist å benytte de samme begrepene som i loven. Omsetning omfatter for eksempel også bytte, og anskaffelse omfatter også innførsel. Samtidig er uttrykkene kjøp og salg dekkende for de fleste praktiske typetilfeller og er mye brukt i praksis.

Uttrykket «transaksjonskostnad» brukes her om en kostnad som har en nær tilknytning til et konkret erverv eller en omsetning. Kostnaden har gjerne vært nødvendig for å få inngått eller oppfylt kontrakten.¹⁸ Uttrykket kan benyttes om kostnader som har nær tilknytning til erverv eller omsetning av alle typer varer og tjenester, men da blir grensen mot andre driftskostnader uklare, og i praksis brukes det mest ved erverv eller omsetning av større investeringer, som aksjer, forretningseiendommer eller virksomheter.

18 Jf. Benn Folkvord, «Fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader», *Skatterett*, 2018 nr. 3/4 s. 351. Med utgangspunkt i samfunnsøkonomien beskrives her transaksjonskostnader som «kostnader ved erverv eller avhendelse av vare eller tjeneste som kommer i tillegg til prisen for varen eller tjenesten».

Uttrykket «transaksjonskostnad» har ikke et klart rettslig innhold, og det er mange grensetilfeller.¹⁹ Et typisk eksempel kan være kostnader til undersøkelse av en forretningseiendom før en avtale om kjøp inngås. Undersøkelsene er gjerne ment som grunnlagsmateriale før avtale eventuelt inngås, men de kan også gjennomføres for å få avklart hvilke ombygninger som skal foretas av hensyn til driften, eller hvordan man best kan utnytte eiendommen etter at ervervet er gjennomført.

Uttrykket er her brukt som et rent hjelpebegrep og har ingen rettslig betydning. Tidvis benyttes i stedet formuleringer som «kostnad til omsetning» eller «kostnad til anskaffelse». Dersom ikke annet fremgår, er meningen å referere til typiske transaksjonskostnader, som advokat- og meglerkostnader, som bidrar til at en avtale kommer i stand, eller til selve leveringen, eller mot-taket, av ytelsen.

19 Se også Ad van Doesum, Herman van Kesteren, Simon Cornielje og Frank Nellen, *Fundamentals of EU VAT Law*, 2. utgave (2020) s. 473, som nøyer seg med å beskrive innholdet i begrepet ved å vise til typiske eksempler.

Merverdiavgiftens formål og sentrale hensyn

2.1 Innledning

Merverdiavgiften er utformet for å ivareta en rekke hensyn. Disse hensynene vil være relevante ved tolkningen av loven og for rettspolitiske vurderinger. Ingen av hensynene kan ivaretas fullt ut, men alle hensynene antas sentrale for å opprettholde avgiftssystemets legitimitet og effektivitet over tid. Disse hensynene omtales gjerne som prinsipper, som nøytralitetsprinsippet, gjensidighetsprinsippet, selvstendighetsprinsippet, symmetriprinsippet mv. Når disse uttrykkene benyttes i det følgende, er det imidlertid som navn på sentrale hensyn.

OECD har identifisert fem merverdiavgiftsprinsipper (Neutrality, Efficiency, Certainty and simplicity, Effectiveness and fairness, Flexibility).²⁰ Dette er relevante hensyn også i norsk avgiftsrett.

20 Jf. OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1662975601&id=id&accname=ocid195785&checksum=873618C536229298E98402D1BB1E8DFE>: «Neutrality: Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.

Efficiency: Compliance costs for businesses and administrative costs for the tax authorities should be minimized as far as possible.

Certainty and simplicity: The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where, and how the tax is to be accounted.

Effectiveness and fairness: Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimized while keeping counteracting measures proportionate to risks involved.

Flexibility: The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments.»

2.2 Kostnad for sluttbrukere, ikke avgiftssubjekter

Formålet med merverdiavgiftssystemet er å finansiere det offentlige kostnader ved avgiftsbelastning på anskaffelser og innførsel, til alle andre formål enn aktivitet innen registrert virksomhet.²¹ I utgangspunktet er merverdiavgift en effektiv beskatning som fungerer godt sammen med inntektsskatt. Ved å fordele skattebyrden på både inntekt og forbruk kan satsene for hver av skatteformene settes lavere, slik at incentivet til unndragelser og tilpasninger begrenses noe. Og mens inntektsskatt på kapitalavkastning vrir tilpasninger fra sparing mot forbruk, vil merverdiavgiften ha motsatt effekt.²²

Merverdiavgiften omtales gjerne som en avgift på privat forbruk.²³ Men siden avgiften ikke knytter seg til forbruket som sådan, presiseres det gjerne at det er tale om en avgift på anskaffelser (mot vederlag) til privat forbruk.²⁴ Idealet er at det skal være en indirekte skatt, som innkreves av avgiftssubjektene, men der kostnaden skal bæres av dem som anskaffer varer og tjenester til privat forbruk.²⁵ Idealet tilsier at alle næringsdrivende bør være avgiftssubjekter med rett og plikt til å beregne utgående merverdiavgift og med fradragsrett for alle anskaffelser til virksomheten.

En flerleddet omsetningsavgift uten fradragsrett ville hatt store negative konsekvenser for produksjon og distribusjon av varer og tjenester. Enhver avgiftskostnad i et omsetningsledd ville (forutsatt at den helt eller delvis kan overføres videre) blitt en økt kostnad for hvert av de etterfølgende omsetningsleddene.²⁶ Det ville medført en stor konkurransefordel for større virksomheter, som selv kunne stå for råvareproduksjon, grossist- og detaljist-

21 Jf. OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>, side 20 (Guideline 2.1: The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation). NOU 2003: 3 *Merverdiavgiften og kommunene – Konkurranservedringer mellom kommuner og private*, kapittel 3.2.

22 Jf. NOU 2019: 11 *Enklere merverdiavgift med én sats*, kapittel 3.3.1, som blant annet bygger på OECD, *Going for Growth 2008*.

23 Noen konsekvent avgift på alt privat forbruk er det imidlertid ikke. Varer og tjenester som er egenprodusert eller anskaffet ved kjøp fra forbruker, er ikke avgiftspliktig. Det gjelder også en rekke andre unntak.

24 Jf. Henrik Stensgaard, *Fradragsret for merverdiavgift* (2004) s. 43 flg.

25 Jf. Henrik Stensgaard, *Fradragsret for merverdiavgift* (2004) s. 44 og s. 96.

26 Jf. Henrik Stensgaard, *Fradragsret for merverdiavgift* (2004) s. 13

funksjoner, som kan ansette fremfor å kjøpe inn tjenester, osv.²⁷ Det økte provenyet staten for en kort periode ville oppnådd, ville vært dyrekjøpt. Formålet med fradragsretten er nettopp å unngå slik kumulasjon, ved at avgiften (ideelt sett) ikke skal være en kostnad for avgiftssubjekter.²⁸ Fradragsrett for anskaffelser til avgiftspliktig virksomhet er selvsagt en stor fordel for avgiftssubjekter, sammenlignet med andre kjøpere av varer og tjenester, men målet er et effektivt avgiftssystem som ikke skal påvirke produksjon og distribusjon av varer og tjenester i samfunnet.

Av ulike grunner har det vist seg svært vanskelig å skape et merverdiavgiftssystem der all omsetning i virksomhet er avgiftspliktig.²⁹ Som nevnt, er omsetning av en rekke tjenester, og noen varer, holdt utenfor loven, med den konsekvens at en rekke store bransjer som bank, forsikring, helse, undervisning og fast eiendom, helt eller delvis, faller utenfor merverdiavgiftssystemet, jf. mval. § 3-2 flg. Næringsdrivende med unntatt virksomhet anskaffer varer og tjenester fra avgiftssubjekter, som alle andre, men har ikke fradragsrett for den inngående avgiften. Siden merverdiavgiften blir en kostnad for store deler av næringslivet, har det blitt mer vanlig å omtale den som en avgift på sluttbruk.³⁰ Både næringsdrivende, offentlige virksomheter og forbrukere kan være sluttbrukere i en slik sammenheng.

Alle sluttbrukere må dekke inn sine avgiftskostnader på et eller annet vis (salgsinntekter, lønn, offentlig støtte mv.). Hvordan det gjøres, blir i utgangspunktet en privat eller forretningsmessig vurdering. Sluttbrukere

27 Jf. NOU 2003: 3 *Merverdiavgiften og kommunene – Konkurranserevidninger mellom kommuner og private*, kapittel 3.2.

28 Jf. for eksempel Henrik Stensgaard, *Fradragsret for merverdiavgift* (2004) s. 54, Henning Kristiansen, «Når noe er nært og naturlig – Tilknytningskravet som vilkår for fradragsrett for inngående merverdiavgift», *Skatterett*, 2015 nr. 1 s. 93 mv.

29 Unntaksreglene har ulike begrunnelser. Unntaket for helsetjenester skyldes i hovedsak proveny hensyn, der leger gjerne har store kostnader og beskjeden omsetning (egenandeler). Unntaket for finansielle tjenester i form av innskudd og utlån er mer teknisk begrunnet idet det ville være krevende å fastsette et merverdiavgiftsgrunnlag osv.

30 Jf. NOU 2019: 11 *Enklere merverdiavgift med én sats*, s. 16. Heller ikke begrepet sluttbruker passer særlig godt for næringsdrivende uten fradragsrett, men det angir i hvert fall at avgiften rammer den kjøper som ikke skal bruke ytelsen i avgiftspliktig næringsvirksomhet. Uttrykket «forbruker» passer særdeles dårlig for banker og forsikringsinstitusjoner, og det er uheldig å bruke et forbrukerbegrep som avviker vesentlig fra en alminnelig språklig betydning. Offentlige virksomheter har ofte krav på kompensasjon for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven. I den utstrekning de har rett til kompensasjon, er det ikke naturlig å omtale dem som sluttbrukere.

som er næringsdrivende, kan ha ulike måter å dekke inn avgiftskostnader på. For næringsdrivende vil et nærliggende alternativ være å overføre kostnaden til kundene. Det er mange faktorer som bestemmer en vare eller tjenestes prisnivå. Tilbud og etterspørsel er sentralt, men også avgiftskostnader antas å være en faktor.³¹ På generelt nivå vil avgiftskostnader gjerne, helt eller delvis, bli overført til kjøpere i form av økt vederlag. Er kjøper et avgiftssubjekt, vil denne ekstrakostnaden være en faktor når prisen for egen omsetning (eksklusiv merverdiavgift) skal fastsettes. Det blir en skjult avgiftskostnad som forflytter seg videre i omsetningskjeden. Effekten forsterkes om det kommer inn et nytt omsetningsledd som ikke er avgiftssubjekt. Dermed blir merverdiavgiften en skjult kostnad også for avgiftssubjekter. Dette kalles gjerne avgiftskumulasjon (avgift på avgift) eller kaskadeeffekter.

Slik avgiftskumulasjon oppstår også der avgiftssubjekter nektes fradrag for bestemte anskaffelser, selv om de har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, jf. mval. § 8-3 og § 8-4.

Det er ikke gjort noen omfattende forskning på effekten av merverdiavgiftskumulasjon for norsk økonomi. Og hver for seg har nok den enkelte unntaksregel beskjeden effekt, om noen. I det følgende forutsettes det likevel at tolkninger som medfører redusert fradragsrett for anskaffelser til næringsvirksomhet, på et generelt eller statistisk nivå, vil ha en viss kumulativ effekt som bidrar til redusert effektivitet i norsk økonomi.

Å omtale merverdiavgiften som kostnad utelukkende for sluttbrukere er likevel (i beste fall) upresist. Det skyldes dels, som nevnt, at det kan ligge en skjult avgiftskostnad i den prisen avgiftssubjekter betaler (eksklusiv merverdiavgift) for anskaffelser til virksomheten, og dels, som nevnt, at avgiftssubjekter ikke alltid har fradragsrett for anskaffelser til virksomheten. Men også at avgiftssubjekter ikke alltid kan overføre hele den utgående merverdiavgiften til sine kjøpere. Prisen eksklusiv merverdiavgift blir lavere på grunn av merverdiavgiften.

I hvilken utstrekning avgiftssubjekter kan overføre den utgående merverdiavgiften fullt ut til sine kjøpere, vil bero på markedsforholdene.³² Antakelig ville prisen for aviser ikke steget med 25 prosent selv om dagens fritak ble opphevet, jf. mval. § 6-1. En slik prisøkning ville redusert salgsvolumet, og utgiveren er gjerne bedre tjent med å redusere noe i egne marginer eller kost-

31 Jf. [https://no.wikipedia.org/wiki/Pris_\(økonomi\)](https://no.wikipedia.org/wiki/Pris_(økonomi)).

32 Jf. NOU 2019: 11 *Enklere merverdiavgift med én sats*, kapittel 4.3, 5.3, 6.3, 7.3, 8.3, 9.3, 10.2 og 11.3, med videre henvisninger.