

En føljetong om begrensning Fradragsrett for inngående merverdiavgift

I artikkelen gjennomgår jeg om Finansdepartementet har rettslig grunnlag for å informere Stortinget om en begrensning i fradragsretten for inngående merverdiavgift. Jeg mener at departementet ikke har det. Jeg gjennomgår hvordan Finansdepartementet søker å skape begrensninger i fradragsretten ved saker for domstolene, sist en sak hvor Finansdepartementet saksøkte Skatteklagenemnda.



Advokat
Tor Arne Pedersen
Director Group Tax Telenor ASA

Ved fremleggelsen av statsbudsjettet hvert år redegjør Finansdepartementet overfor Stortinget om skatter og avgifter. Fra og med budsjettet for 2015 har det gitt ny informasjon om merverdiavgiftssystemet. Nå skriver de at fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelser til en avgiftsunntatt omsetning er avskåret. I Prop. 1 LS (2015–2016) i kapittel 8 Merverdiavgift, kap. 8.1 Innledning:

«Enkelte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven, dvs. at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, men at man heller ikke har rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten.»

Det kommer ikke uttrykkelig frem, men med det menes den avgiftspliktige virksomheten.

En klargjøring fra 2015

Finansdepartementets informasjon til Stortinget faller sammen med et brev Finansdepartementet sendte til Skattedirektoratet 1. september 2015. Over-

skriften i brevet er: «Merverdiavgift – klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde». Finansdepartementet ga sitt syn på to Høyesterettsdommer, Rt. 2015 side 652 (Telenor) og Rt. 2012 side 432 (Elkjøp).

Ikke overraskende tones betydningen av Elkjøpdommen ned. Den dommen avgjorde at det var fradragsrett for inngående merverdiavgift i det aktuelle tilfellet. Finansdepartementets oppfatning av Rt. 2015 side 652 (Telenor) fremheves. Dommen avskar fradragsrett for inngående merverdiavgift hva den dommen gjaldt.

Grunnsteinen i merverdiavgiftssystemet

Fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp til virksomheten er grunnsteinen i et merverdiavgiftssystem. Dette beskrives slik i Statsbudsjettet:

«Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Registrerte virksomheter har rett til å fradragføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Fradragsretten medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene. Merverdiavgiften blir dermed en skatt på forbruk.»

Finansdepartementets arbeid for at merverdiavgift ved avgiftsunntatte transaksjoner blir en kostnad i virksomheten, er en rettsskapende aktivitet fra Finansdepartementets side. Det var også tema i min artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 6 2020.

Hvordan skapes ny rett?

Informasjon til Stortinget ved statsbudsjettet som beskriver regler som er gitt, er ikke et lovforarbeid. Ny rett skapes ved at Stortinget vedtar lover. Ny rett kan også skapes gjennom praksis, først forvaltningspraksis og med påfølgende rettspraksis.

Finansdepartementets forståelse fra 2015 er så vidt problematisk at departementet har gått til sak mot vedtak i Skatteklagenemnda. Det gjelder vedtak i nemnda hvor nemnda hadde avgjort at næringsdrivende hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift ved salg av fast eiendom fra virksomheten. Jeg kommer tilbake til «Siemensdommen» nedenfor.

Kun en sikkerhetsventil

Finansdepartementets mulighet etter skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd første punktum til å gå til sak mot vedtak i Skatteklagenemnda er en sikkerhetsventil mot uriktige vedtak. Muligheten kan brukes når Skatteklage-

nemndas vedtak er bygget på en «uriktig oppfatning av et rettsspørsmål». Dette er omtalt slik i Prop. L 38 (2015-2016) om ny skatteforvaltningslov kap. 21.3.3:

«Etter departementets vurdering er det likevel hensiktsmessig med en søksmålsadgang for departementet i tilfeller hvor det mener at et vedtak om skattefastsettning ikke kan bli stående, eksempelvis saker av prinsipiell art og saker som har svært stor provenymessig betydning.»

Bestemmelsen i skatteforvaltningsloven er ingen søksmålsbetingelse som prøves av en domstol for at saken kan realitetsbehandles. Finansdepartementet avgjør selv om betingelsen for å gå til sak er til stede. Det hviler et stort ansvar på Finansdepartementet. Det kan ikke gå til sak for å skape ny rett, heller ikke for å utvikle gjeldende rett.

Høyesterett sin dom HR-2021-2025-A «Siemens»

I Høyesterettsdom HR-2021-2025-A «Siemens» var partene Skatteklagenemnda, en uavhengig statlig nemnd og Staten v/Finansdepartementet. Skatteklagenemnda hadde fattet vedtak om at inngående merverdiavgift på anskaffelser ved omsetning av fast eiendom fra virksomheten var fradragsberettiget. Saken gjaldt også vedtak i fire andre saker. De gjaldt salg fra virksomheter som var frivillig registrert for utleie. Jeg omtaler ikke disse sakene her. «Siemens-bygget» trengtes ikke lenger for Siemens virksomhet. Eiendommen ble solgt. Det var foretatt anskaffelser i den forbindelse, og merverdiavgiften som var beregnet på kjøpet, var fradragsført. Finansdepartementet mente at Skatteklagenemndas vedtak om at fradragsretten var riktig, bygde på en uriktig forståelse av et rettsspørsmål.

Høyesteretts utgangspunkt i Siemensdommen følger ikke av loven

I Siemensdommen avsnitt (32) tok Høyesterett utgangspunkt i at Siemens hadde solgt fast eiendom fra virksomheten og at salg av fast eiendom er en avgiftsunntatt omsetning etter merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd.

Etter dette utgangspunktet sa retten i avsnitt (34) at merverdiavgiftsloven ikke har noen særskilt regulering av fradragsretten for kostnader som er knyttet til slike enkeltstående avgiftsunntatte transaksjoner. Retten sa at løsningen derfor måtte forankres i hovedregelen om fradrag for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 8-1.

Forankringen i § 8-1, grunnsteinen i merverdiavgiftssystemet, er riktig. Utgangspunktet for vurderingen var imidlertid som nevnt transaksjonen (omsetningen av den faste eiendommen) og ikke Siemens sin virksomhet som eiendommen ble solgt fra. Da ble ikke utgangspunktet for vurderingen det som følger av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8-1. Når tolkningsspørsmålet ble vurdert ut fra feil utgangspunkt, er regelen redegjort for slik i dommens avsnitt (39):

«Det følger som nemnt av meirverdiavgiftslova § 3-11 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, jf. Rt-2015-652 Telenor avsnitt 34 og HR-2017-1851-A Skårer Syd avsnitt 31.»

Et slikt symmetrihensyn følger ikke av merverdiavgiftsloven § 8-1. Det er ingen god begrunnelse å si at «det ligger i dagen». Det har ikke ligget i dagen fra innføringen av merverdiavgift i 1970. I 2015 ligger det fortsatt ikke i dagen. Hva som følger av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8-1, er kort og godt at inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten kan fradragsføres.

Begrunnelsen for fradragsretten i § 8-1 er å motvirke merverdiavgiftskumulasjon ved virksomhetens salg av avgiftspliktige varer og tjenester. Begrunnelsen er ikke symmetri mellom avgiftsunntatt salg av fast eiendom fra avgiftspliktig virksomhet og salg av fast eiendom ellers.

Høyesteretts hjelpebegrep – «aktivitet»

Ettersom merverdiavgiftslova § 8-1 knytter fradragsretten til virksomhet og ikke til transaksjon, ble hjelpebegrepet «aktivitet» benyttet i Siemensdommen avsnitt (46):

«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.»

Det første argumentet følger av merverdiavgiftssystemet og lovgivers avgrensning. Det siste argumentet følger av at omsetning av fast eiendom ikke er omfattet av merverdiavgiften, det vil si følger av et valg lovgiver har gjort. Fradragsrettens funksjon er at merverdiavgift ikke skal kumuleres i omsetningskjeden. Det er sluttforbruket som skal avgiftsbelegges, ikke aktiviteten å selge fast eiendom. Siemens salg av den faste eiendommen blir ikke subsidiert ved at Siemens har fradragsrett på anskaffelser til bruk i virksomheten.

Det kan noteres at Finansdepartementet ikke benytter ordet «aktivitet» i informasjonen til Stortinget.

Er ny rett skapt – transaksjon og ikke virksomhet?

I Anders B. Mikelsen sin bok «Fradragsrett for inngående merverdiavgift – tilknytningskravet» utgitt i august 2022 på Cappelen Damm Akademisk, skriver han om dette på side 15. Mikelsen skriver at Høyesterett nå har avklart at en unntatt omsetning som utgangspunkt er en selvstendig aktivitet fordi den omfattes av lovens unntaksregler. Da er fradragsrett for transaksjonskostnadene bare aktuelt når omsetningen mangler egenverdi (en verdi som ikke er ledd i utøvelse av virksomheten). I sin fremstilling av tilknytningskravet videre i boken bygger han på en hypotese om at det:

«Står det 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».

Høyesterett har etter min mening ikke avklart regelen slik Mikelsen skriver på side 15. Mikelsen nyanserer dog hypotesen om Høyesteretts «avklaring» senere i boken. Han skriver på side 114:

«At løsningen i den enkelte sak blir en konkret vurdering, illustreres godt av de sentrale høyesterettsdommene.»

I Telenor-dommen (avsnitt 42) tok Høyesterett utgangspunkt i bestemmelsen om fradragrett i virksomhet. I Elkjøp vurderte Høyesterett om en enkeltstående avgiftsunntatt transaksjon kunne være ledd i egen virksomhet (avsnitt 46). Det vil si en annen virksomhet enn den Elkjøp drev. Det var først i Siemensdommen at Høyesterett tok utgangspunkt i merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd i sin vurdering. Jeg mener fortsatt hva jeg skrev i RR nr. 6 2020:

«At det er transaksjonen og ikke virksomhet som vurderes, er rettsskapende i forhold til ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8-1 og rettspraksis.»

Lovforarbeider versus rettspraksis – merverdiavgiftsreformen

Det er et paradoks at generell merverdiavgift på tjenester som ble innført ved merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001, etter Finansdepartementets og Skatteetatens utvikling av praksis, skal gi økt kumulasjon. Merverdiavgift på eiendomsmeglertjenester, advokattjenester og andre tjenester blir en kostnad når de anskaffes for endringer i den avgiftspliktige virksomheten, såkalte «transaksjonskostnader».

Innledningsvis ga Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) en omtale om at nye regler ville redusere kumulasjonen. Det skrives i kap. 1:

«Fradragsretten for avgiftspliktige virksomheter vil også medføre at problemet med skjult merverdiavgift og *kumulasjon* ved omsetning mellom næringsdrivende vil bli mindre.»

Dette er noe annet enn hva Finansdepartementet fra 2015 skriver i Statsbudsjettet.

For øvrig er merverdiavgiftssystemet redegjort for på en annen måte i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kap. 6.2.7.5.1 enn av Høyesterett i Siemensdommen. Lovforarbeider har rang foran dommer.

Storvikutvalgets syn

I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) delte Finansdepartementet Storvikutvalgets syn om at «formidling og andre mellommannstjenester som hovedregel bør omfattes av et system med generell avgiftsplikt på tjenester». I prp. kap. 6.2.7.5.2 var departementet enig i at eiendomsmeglertjenester burde omfattes av avgiftsplikten. Eiendomsmeglere benyttes ved salg av fast eiendom (som i Siemens sitt tilfelle). Departementet var enig i dette, det tok intet forbehold når det i prp. kap. 6.2.7.3.2 skriver følgende om utvalgets forslag om å innføre merverdiavgift på eiendomsmegler-tjenester:

«Utvalget viste til at en vesentlig del av meglernes kunder på næringseiendoms-markedet vil ha rett til fradrag, slik at det ikke vil bli noen avgiftsbelastning.»

Lovforarbeider er grunnlaget for Stortingets vedtak. Dette lovforarbeidet omtaler en rettsregel om fradragretten hvor Finansdepartementet nå vil begrense fradragretten i virksomheten, og fikk medhold i Høyesterett. Lovforarbeidet er ikke omtalt i dommen.

Fortsatt håp

Mikelsen sin gjennomgang av dommer viser at dommene har gitt en løsning i de konkrete tilfellene. Det er fortsatt håp. Vurderingene i nye dommer bør ta et annet utgangspunkt enn ut fra Høyesterett i Siemensdommen. Vurderingen må følge av merverdiavgiftsloven § 8-1, det vil si bruken i virksomheten. Dette er også Mikelsen sin hypotese for

fremstillingen i sin bok, på side 15 nevnt ovenfor om at:

«(D)et ville blitt en bedre regel om Høyesterett i stedet hadde tatt utgangspunkt i det alminnelige tilknytningskravet for avgiftspliktig omsetning».

I Siemensdommen avsnitt (51) fikk Staten v/Finansdepartementet medhold i denne anførselen slik den er vurdert av Høyesterett:

«Selskapets behov for kontorlokale til den avgiftspliktige verksemda kunne varetakast på ulikt vis, også uavhengig av salet av eiegenomen.»

Bare det at Finansdepartementet har anført dette er forkastelig. Det ligger ikke til domstolene å prøve bedriftsøkonomien i Siemens sin virksomhet slik Høyesterett gjorde her. Domstolens prøving svikter. Mangelfulle virksomhets- og kumulasjonsvurderinger er gjennomgående i dommene. Oppgaven og ansvaret for dette påligger begge parter.

I dommene fremheves symmetri, men det er konsekvenser i merverdiavgiftssystemet som følger av valg lovgiver har tatt. Et fokus på merverdiavgiftsloven § 8-1 som grunnstein i merverdiavgiftssystemet vil forhåpentligvis bidra til mer utfyllende og nyanserte virksomhetsvurderinger. Da kan det være bra at Staten har et øye for at næringsdrivende er avgiftsopprekker i merverdiavgiftssystemet, frem til hva som er besluttet at er et sluttforbruk for beskatningen av norsk forbruk.

En tenkt kumulasjonsvurdering

En enkel kumulasjonsvurdering i Siemensdommen kunne ha vært: Var salget av den faste eiendommen en egen virksomhet for Siemens? Hvis nei (som i Elkjøp-dommen), vil manglende fradragrett for inngående merverdiavgift kunne gi Siemens økte kostnader for virksomheten som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester? Svaret er ja. Kostnaden vil bli innkalkulert i prisen på salget av avgiftspliktige varer og tjenester. Betingelsen for fradragrett for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 8-1 er oppfylt.