

# Merverdiavgift

Oppdatert: 07.01.2019

Vi vil i det følgende gi en oversikt over endringer som er foretatt innen merverdiavgift med virkning for 2019, herunder kort omtale noen sentrale temaer.

[Frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg](#) [Justeringsregler for fast eiendom og andre kapitalvarer](#) [Overdragelse av](#)

Her er en artikkel du heller kan lese dersom du bare er ute etter [gjeldende mva-satser](#).

## Generelt om merverdiavgift

Stortinget har vedtatt at merverdiavgiftssatsene for 2018 videreføres i statsbudsjettet for 2019.

Merverdiavgiften er en forbruksavgift som i utgangspunktet skal betales ved omsetning, innførsel og uttak av varer og tjenester som ikke er særskilt unntatt fra avgiftsplikt i *merverdiavgiftsloven § 3-2 til § 3-20*. Avgiften skal kun være en kostnad for de som anses som forbrukere i merverdiavgiftslovens forstand. Forbrukere i forhold til merverdiavgiftsloven, er de som helt eller delvis ikke er omfattet av merverdiavgiftslovens bestemmelser. Privatpersoner (ikke næringsdrivende) og de som omsetter varer og tjenester som er særskilt unntatt fra lovens bestemmelser, er dermed forbrukere i merverdiavgiftslovens forstand. Avgiftsregistrerte næringsdrivende vil kunne gjøre fradrag for merverdiavgiften på anskaffelser til bruk i virksomheten, men også disse kan ha omsetning utenfor avgiftsområdet, slik at de kun oppnår et forholdsmessig fradrag.

Noen av de som er omfattet av merverdiavgiftslovens bestemmelser er imidlertid satt i en særstilling, ved at de ikke skal beregne avgift av sin omsetning (nullsats/avgiftsfrihet) eller ved at de skal beregne avgift med redusert/lav sats. Hvilke varer og tjenester som er avgiftsfrittatt, fremgår av *merverdiavgiftsloven kap. 6*. Hvilke varer og tjenester som skal omsettes med reduserte satser, fremgår av *Stortingets årlige avgiftsvedtak* og *merverdiavgiftsloven kap. 5*.

Det eksisterer også spesielle refusjons- og kompensasjonsordninger som innebærer at de som omfattes får tilbakebetalt merverdiavgift påløpt i Norge, selv om de ikke er omfattet av merverdiavgiftslovens bestemmelser. Vi kan for eksempel nevne refusjonsordningen for utenlandske næringsdrivende, kompensasjonsordningen for kommuner mv. og kompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner.

## Frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg

For momsregistrerte virksomheter kan frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktig virksomhet enten finne sted gjennom tilkjennegivelse eller ved særskilt søknad. For virksomheter som ikke allerede er momsregistrert, er det fortsatt krav til særskilt søknad til skattekontoret for å bli frivillig registrert.

Momsregistrering med tilkjennegivelse eliminerer det som tidligere har vært en stor fallgrube for næringsdrivende. Som eksempel på tilkjennegivelse kan det nevnes fakturering av leie med merverdiavgift. Selv om virksomheten er ordinært registrert for merverdiavgift, er vår anbefaling at disse fortsatt bør søke om frivillig registrering. Det vises til at "tilkjennegivelse" er en sikkerhetsventil, samt at en særskilt søknad sikrer større grad av notoritet og bevisstgjøring rundt avgiftsbehandlingen.

Som nevnt, må næringsdrivende som ikke er registrert, herunder nyetablerte selskap, fortsatt søke om frivillig registrering før man kan fakturere med påslag av merverdiavgift. I den anledning har det blitt foretatt en endring av tidsfristene for når registrering må søkes. Etter gjeldende regelverk oppnås fradragsrett for kostnader dersom søknad om frivillig registrering sendes inn senest i den terminen hvor leieinntekten overskrider NOK 50 000. Dersom det søkes etter denne fristen, gis det ikke fradrag. For sent fremsatt søknad har videre konsekvenser for adgangen til å søke tilbakegående avgiftsoppgjør for

tidligere kostnader. I henhold til de nye reglene, åpnes det for at den frivillige registreringen kan gis virkning fra og med en oppgavetermin som utløper maks seks måneder før søknaden sendes. Dette vil medføre at en nystartet utleievirksomhet har et betydelig større tidsrom for å nå registreringsgrensen og levere søknaden.

Vi gjør videre oppmerksom på at det er ulike virkninger av frivillig registrering ved henholdsvis særskilt søknad og tilkjennegivelse. Frivillig registrering ved tilkjennegivelse gjelder kun det enkelte leieforhold, mens særskilt søknad medfører at virksomheten anses for å være frivillig registrert for alle leieforhold som oppfyller vilkårene for en slik registrering. I sistnevnte tilfelle må det gis særskilt melding til skattekontoret dersom det er leieforhold som skal holdes utenfor den frivillige registreringen.

## Justeringsregler for fast eiendom og andre kapitalvarer

De generelle justeringsregler for fast eiendom og andre kapitalvarer innebærer at fradragsreglene for inngående merverdiavgift suppleres med generelle bestemmelser om justering av fradragsført inngående merverdiavgift når forutsetningene for fradraget faller bort eller endrer seg. Formålet med dette er å motvirke tilpasninger for å unngå merverdiavgift, herunder gi en mer korrekt avgiftsbehandling over tid og motvirke konkurransevridning.

Tidspunktet for fradragsføring av inngående merverdiavgift vil fortsatt være anskaffelsestidspunktet, men det må foretas en etterfølgende justering av fradragsført eller ikke fradragsført merverdiavgift når fradragsprosenten endres et enkelt år i forhold til hva som var fradragsprosenten på anskaffelsestidspunktet. Justeringsreglene kan således medføre at fradragsført inngående avgift delvis må tilbakebetales eller at man oppnår en delvis økning i fradragsretten på grunn av endret bruk, salg eller annen overdragelse. Forutsetningen for dette er selvfølgelig at anskaffelsen ble foretatt til bruk i næringsvirksomhet, herunder anskaffelser til hel eller delvis bruk i næringsvirksomhet som faller utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Er anskaffelser foretatt delvis til privat bruk, vil en forholdsmessig del som kan henføres til den private bruken, ikke være gjenstand for en etterfølgende justering.

Når det gjelder fast eiendom, vil justeringsreglene omfatte tjenester og materialer mv. som tilføyes fast eiendom i forbindelse med nybygg, påbygg, ombygging, og som representerer inngående merverdiavgift på minst kr 100 000, dvs. med en netto anskaffelsespris på kr 400 000. Flere byggetiltak gjennom året kan bli sett på som ett i forhold til beløpsgrensen og justeringsreglene, og dette gjelder uavhengig av om de er utført av eier eller leietaker på ett eller flere bygg. Det er ikke bare entreprisarbeider og lignende som skal tas med i justeringen, men også arkitekttjenester, byggeledertjenester, konsulenttjenester mv. som anskaffes i forbindelse med de ulike byggetiltak. Dessuten vil kostnader tilknyttet opparbeidelse av tomt, parkeringsplass og lignende inngå i grunnlaget for justering. Det er kun aktiveringspliktige kostnader som omfattes av justeringsreglene, slik at vedlikehold og reparasjoner vil ikke være omfattet.

Det har tidligere vært ansett avklart at ikke-fysiske tjenester som prosjekteringskostnader etc. (myk infrastruktur) i seg selv ikke vil bli ansett for å være en kapitalvare. Dette innebærer at retten til justering av inngående merverdiavgift ikke kan overføres på prosjekt hvor det kun er påløpt slike kostnader, dvs. at det ikke foreligger noe fysisk byggetiltak. Det kan i den forbindelse vises til dom fra Høyesterett av 12. desember 2014 hvor det ble lagt til grunn at myk infrastruktur alene ikke kan anses for å være en kapitalvare. Når det gjelder kostnader til rivning av eksisterende bebyggelse, må det foretas en konkret vurdering av tilknytningen til det etterfølgende byggeprosjekt, for å kunne avgjøre om rivningen i seg selv kan anses som en kapitalvare.

I fellesskriv av 12. juni 2012 har Skattedirektoratet etter innspill fra Finansdepartementet akseptert at det kan løpe flere justeringsperioder og frister for bygg som oppføres suksessivt. Direktoratet har således trukket tilbake sitt standpunkt fra SKD melding nr. 8/2011 pkt. 2,1 hvor det ble uttalt at det kun løper en justeringsperiode per bygg.

Hva angår andre kapitalvarer, vil justeringsreglene gjelde for maskiner, inventar og andre driftsmidler hvor den inngående merverdiavgiften representerer minst kr 50 000 per anskaffelse, dvs. en netto anskaffelsespris på kr 200 000. Disse reglene omfatter ikke kjøretøy som omfattes av reglene for omregistreringsavgift ved videreomsetning.

Justering må foretas når bruken av kapitalvaren endres etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen. For fast eiendom vil det for eksempel være aktuelt med justering opp eller ned av fradragsføringen på et bygg når det foretas utskiftning av leietaker, eller når leietaker endrer sin avgiftspliktige virksomhet. Justering skal ikke foretas hvis endringen av fradragsprosenten i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens start er mindre enn 10 prosentpoeng. Det er også

viktig å merke seg at for tomme lokaler eller lokaler som gjenoppbygges etter brann eller rivning, vil justering måtte foretas når lokalene tas i bruk. Justering kan ikke unntas som tidligere ved konkurs, dødsfall mv.

Justeringsperioden for fast eiendom er 10 år med start fra bygget, påbygget eller ombyggingen ble fullført, ferdigattest eller brukstillatelse foreligger, eller når bygget tas i bruk i de tilfeller hvor brukstillatelse ikke kreves. For andre kapitalvarer er det en justeringsperiode på 5 år. Justering skal foretas årlig for hvert regnskapsår, på bakgrunn av de endringer som skjer i løpet av året. Når det gjelder fast eiendom, kan det nevnes at justeringen vil innebære at 1/10 av den inngående merverdiavgiften på nybygget, ombyggingen eller påbyggingen skal justeres årlig ved endring av bruken, mens det for andre kapitalvarer vil være en årlig justering på 1/5 av merverdiavgiften ved eventuell endret bruk.

Vi gjør oppmerksom på at det ved salg av kapitalvarer og opphør av virksomhet skal foretas en samlet justering av merverdiavgiften for den gjenværende delen av justeringsperioden, enten som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift. Likeledes vil det ved opphør eller salg av fast eiendom måtte foretas en justering som innebærer at fradragprosenten settes til 0 resten av justeringsperioden. Som eksempel, kan nevnes et bygg som selges i år 5 etter ferdigstillelsen; da skal 6/10 av tidligere fradragført merverdiavgift på oppføringen av bygget tilbakeføres, dvs. tilbakebetales via omsetningsoppgaven. Hvis det kun er tale om delvis endret bruk eller overdragelse av fast eiendom, vil justeringen kun omfatte merverdiavgift tilknyttet den delen av eiendommen som har endret bruk eller overdras. Delvis justering kan ikke foretas for andre kapitalvarer.

Selger av fast eiendom og andre kapitalvarer kan unnlate en samlet justering av merverdiavgiften i den utstrekning ny eier overtar justeringsforpliktelsen. Overdragelse av justeringsplikten i sin helhet forutsetter at kjøper er avgiftspliktig og har fradragrett for merverdiavgift tilknyttet kapitalvaren i samme utstrekning som selger hadde på det tidspunktet kapitalvaren ble anskaffet. Dersom kjøper har mindre fradragrett enn selger, kan kjøper kun overta den del av justeringsforpliktelsen som tilsvarer kjøpers fradragrett for kapitalvaren. Selger må i dette tilfellet justere resterende del av justeringsforpliktelsen. Det forutsettes at det foreligger en skriftlig avtale ved overføring av justeringsforpliktelsen. Det er presisert at denne avtalen må foreligge senest innen innleveringsfristen for den terminen hvor kapitalvaren overdras, jf. SKD-melding 8/2011 og direktoratets brev av 17. februar 2009 pkt 5. Dersom avtale ikke foreligger innen den terminen justeringsforpliktelsen overdras, vil konsekvensen være at overdrager må foreta en samlet negativ justering for utleier.

Virksomhetsoverdragelse, herunder fusjon og fisjon anses som en justeringsutløsende hendelse. Sistnevnte har blitt slått fast i en rettskraftig dom fra Borgarting lagmannsrett av 26. april 2016. Det gjøres oppmerksom på at en generell passus om overdragelse i fusjons- og fisjonstilfeller ikke er tilstrekkelig for at det skal foreligge en avtale i henhold til justeringsreglene.

Overdragelse av maskiner, inventar og lignende gjennom en fisjon eller fusjon eller som et tingsinnskudd, og som ikke finner sted som et ledd i en virksomhetsoverdragelse, vil ikke anses for å være en justeringsutløsende hendelse. I et slikt tilfelle vil overdrager i stedet kunne være pliktig til å beregne uttaksmerverdiavgift som vil bli en endelig kostnad. Se i den forbindelse Skattedirektoratets fortolkningsuttalelse av 15. april 2015.

Et vilkår for å overta justeringsforpliktelsen er at både selger og kjøper må være en registrert virksomhet. Det aksepteres imidlertid overdragelse av justeringsplikt via hjelpeselskap, uavhengig av hjelpeselskapets avgiftsmessige status. Det er en forutsetning at den endelige mottaker må være avgiftsregistrert, samt at fisjon og fusjon finner sted innenfor samme termin.

I den såkalte "Avinor-dommen" som ble avsagt i Høyesterett 1. november 2017, konkluderte Høyesterett med at bygging av infrastruktur i form av veianlegg etter pålegg fra det offentlige, ansees for å være en kapitalvare i merverdiavgiftslovens forstand. Følgelig vil en overdragelse av infrastrukturen til det offentlige anses å være en justeringshendelse som utløser plikt til justering av inngående merverdiavgift.

Avinor-dommen innebærer at utbyggere av boligprosjekter fremdeles vil kunne få løftet av merverdiavgift ved utbygging av kommunal og fylkeskommunal infrastruktur, i den grad det inngås en justeringsavtale med kommunen. Enkelte kommuner har imidlertid som praksis å betinge seg hele avgiftsbeløpet som vilkår for utbygging. For selskaper i fradragssposisjon som oppfører infrastruktur som skal overføres til Staten, vil det måtte gjøres justering for inngående merverdiavgift på offentlig pålagte infrastrukturtiltak i den grad inngående merverdiavgift på disse fradragføres i forbindelse med utbyggingen.

## Overdragelse av utleiebygg under oppføring

I Skattedirektoratets fellesskriv av 6. februar 2015 ble det informert om en upublisert BFU hvor tema var overdragelse ved fisjon av utleiebygg under oppføring. Direktoratet har i fellesskrivet lagt til grunn at fisjon og andre former for overdragelse av bygg hvor leietakerne ikke har tiltrådt leieavtalen, medfører et krav om tilbakeføring av tidligere fradragsført merverdiavgift, samt at det ikke er anledning til å inngå en justeringsavtale for å unngå plikt til tilbakeføring. Selv om uttalelsen gjelder overdragelse ved fisjon, kan det antas at avgiftsmyndighetene vil legge til grunn nevnte prinsipper for alle former for overdragelse av utleiebygg under oppføring.

Finansdepartementet har i brev av 13. september 2018 foretatt en vurdering av fortolkningsuttalelsen fra Skattedirektoratet. Departementet kan ikke slutte seg til den rettsforståelsen Skattedirektoratet har gitt uttrykk for i uttalelsen fra 2015, og direktoratet blir instruert om å trekke tilbake den tidligere uttalelse.

Som følge av endringen, vil restrukturering i en oppføringsfase i større grad kunne bli gjennomført uten avgiftsmessige konsekvenser. Det er dog viktig å være oppmerksom på at det formelt foreligger en tilbakeføringsplikt, men at denne kan unngås ved at det inngås en avtale om overføring av tilbakeføringsplikten. I den grad en slik avtale ikke inngås, vil det uansett foreligge plikt til tilbakeføring.

I uttalelsen fra Finansdepartementet presiseres det at endringen ikke får noen betydning for forhåndsregistrerte selskaper. For slike selskaper vil det dermed være svært risikabelt med en restrukturering i oppføringsfasen, da tilbakeføring her neppe kan unnlates ved overføring av tilbakeføringsplikt til ny mottaker. I stedet vil ny mottaker være henvist til å hente opp igjen fradraget for merverdiavgift over justeringsperioden på 10 år ved overtagelse av justeringsrett.

## Tilbakegående avgiftsoppgjør ved frivillig registrering for utleie av fast eiendom

Krav om tilbakegående avgiftsoppgjør må fremmes innen tre år fra det tidspunktet retten til tilbakegående avgiftsoppgjør oppstod.

Det aksepteres tilbakegående avgiftsoppgjør dersom det foreligger signert leiekontrakt innen seks måneder etter fullføring, jf. *merverdiavgiftsforskriften § 8-6* og Finansdepartementets prinsipputtalelse av 17. desember 2013

Avgiftsmyndighetene endret i 2014 praktiseringen av adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør for fellesregistrerte enheter. Tidligere ble det kun akseptert tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser i forkant av fellesregistreringen i de tilfeller fellesregistreringen var forhåndsregistrering for de deltakende selskaper. Avgiftsmyndighetene legger nå opp til at det kan innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør på et selskaps anskaffelser forut for inntreden i en fellesregistrering selv om andre deltakende selskaper i fellesregistreringen var registrert fra før i Merverdiavgiftsregisteret. Ved overgang mellom flere fellesregistreringer eller uttreden fra fellesregistrering, kan det imidlertid være en risiko for at avgiftsmyndighetene vil nekte tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser foretatt i den tidligere fellesregistreringen, siden dette er en anskaffelser foretatt av et annet avgiftssubjekt.

## Fradragsrett for lokaler som leies ut til tidsmessig delt bruk hos leietager – Tingrettsdom NHO Eiendom

Oslo tingrett avsa i 2015 en dom knyttet til fradragsretten for såkalt "myldreareal". Dette er areal som benyttes både i og utenfor avgiftsmessig virksomhet. For utbyggers del, er det fordelaktig å leie ut til myldreareal kontra å leie ut til avgiftsunntatt bruk:

- Utbygger kan fradragsføre oppføringskostnader, og fakturere hele leievederlaget med påslag av merverdiavgift
- Leietaker må redusere sitt fradrag basert på forholdet mellom avgiftspliktig og avgiftsunntatt bruk

Motstykket, utleie til ren unntatt virksomhet, betyr at utleier mister deler av sitt fradrag. Utleier må dessuten viderefakturere utleie til unntatt virksomhet uten merverdiavgift (og inkludere det manglende fradraget i leievederlaget).

Saksøker, NHO Eiendom AS, leide ut et møtesenter til sitt datterselskap NHO Møtesenter AS. Dette selskapet leide så ut møterom til eksterne brukere. Gjestene kunne leie møterom med eller uten servering. Dette siste momentet er sentralt i saken. Isolert sett er utleie av møterom (uten servering) en avgiftsunntatt tjeneste. Skatt øst var av den oppfatning at myldreareal må

forstås som delt bruk til samme tid. Men andre ord at et møterom kun anses som myldreareal i det tidsrommet hvor det ble leid ut møterom med servering. For den tiden hvor det kun ble leid ut møterom, ville det ikke være fradragsrett. Ifølge Skatt øst måtte NHO Eiendom som utleier derfor justere sitt fradrag basert på den løpende sluttbruken av lokalene.

NHO mente på sin side at deres leietaker, NHO Møtesenter, drev både pliktig og unntatt virksomhet, og at lokalene derfor måtte anses som myldrearealet selv om det var tidsmessig delt bruk. Tingretten var enig i at tidsmessig delt bruk ikke var til hinder for at arealet kan bli ansett som myldreareal, og NHO Eiendom fikk dermed aksept for at utleien fullt ut var omfattet av deres frivillige registrering.

Saken ble først anket av Staten, men anken ble senere trukket, slik at tingrettens avgjørelse er rettskraftig.

## Avgiftsmelding 2/13 – fradrag for reisekostnader og leie av overnatting

Høyesterett avsa 30. september 2011 en prinsipiell dom (Halliburton-dommen) vedrørende fradrag for merverdiavgift på reisekostnader ved ansattes reiser til og fra fast arbeidssted. I Skattedirektoratets melding 2/13, datert 24. januar 2013, gir direktoratet en utfyllende vurdering av hvilke konsekvenser denne dommen skal få.

Et utgangspunkt er at en næringsdrivende skal ha fradragsrett for merverdiavgift som er pådratt ved den daglige driften. Det klare utgangspunktet her er at kostnaden må være relevant og nødvendig for den avgiftspliktige virksomheten. Dette vil ofte inkludere merverdiavgift på transport, da det i mange bransjer er nødvendig å sende de ansatte rundt slik at de kan utføre sine arbeidsoppgaver, og sikre at de ansattes kompetanse brukes der den er nødvendig.

Et annet utgangspunkt er at den ansattes reise mellom hjemmet og sin faste arbeidsplass er den ansattes private ansvar. Om arbeidsgiver dekker denne reisen kan arbeidsgiver ikke kreve fradrag for merverdiavgiften.

Disse to hensynene må balanseres. Bedriften skal sikres fradragsrett for merverdiavgift som er relevant for virksomheten. Samtidig skal ikke bedriften dekke de ansattes private kostnader. Skattedirektoratets melding 2/13 legger etter vår oppfatning uforholdsmessig stor vekt på det siste hensynet, med det resultat at en rekke reisekostnader som vil være både relevant og nødvendig for virksomheten likevel avskjæres.

Skattedirektoratets uttalelse synes blant annet å legge til grunn at der hvor en bedrift har kontorer flere steder, vil hvert enkelt kontor regnes som et fast arbeidssted for den ansatte. En følge av dette er at det etter direktoratets syn ikke nødvendigvis vil være fradragsrett for reiser mellom hovedkontor og underkontor, da dette med en viss regelmessighet i reiseaktiviteten kan være reiser til forskjellige faste arbeidssteder.

*Skattedirektoratet gir flere eksempler som etter vår vurdering representerer en betydelig innskrenkning av fradragsretten for reisekostnader. Det er flere steder vist til kontrollhensyn som begrunnelse for en slik streng praksis.*

*Skattedirektoratets melding går etter vår oppfatning langt utover det man med rimelighet kan lese ut fra Halliburtondommen. Det må legges til grunn at Skatteetaten vil følge direktoratets anvisninger. KPMG er imidlertid ikke overbevist om at direktoratets syn vil stå seg ved en rettslig prøving. Ved en etterberegning begrunnet i de nye retningslinjene vil vi ikke uten videre anbefale at en bedrift aksepterer skatteetatens syn.*

I ovennevnte uttalelse tar direktoratet også opp merverdiavgiftslovens § 8-3. Denne bestemmelsen sier at det ikke gis fradrag for oppføring, vedlikehold, innleie og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov. Utgangspunktet her er at privatboligen er den ansattes personlige ansvar. Dersom arbeidsgiver dekker dette, vil han ikke få fradrag for merverdiavgift som pådras i den sammenheng.

Samtidig har mange virksomheter i perioder behov for å innlosjere sine ansatte på arbeidsplassen, for eksempel ved større byggeprosjekter eller i bransjer med utpreget skiftarbeid. I slike tilfeller kan det være virksomhetens behov som gjør at man kjøper inn overnattingsmuligheter, ikke den ansattes boligbehov.

På dette feltet har det etter KPMGs oppfatning oppstått en praksis hvor det legges uforholdsmessig vekt på hva som kjøpes eller leies inn. Ved leie av overnattingsplass i brakker aksepteres fradrag, siden brakker er definert som en vare, og ikke som fast eiendom. Dersom bedriften derimot innlosjerer sine ansatte i et hus, blir fradrag som hovedregel avskåret, siden et hus vil

vare fast eiendom.

Dette skillet er kritisert, ettersom fradragsretten skal styres av formålet for innleien. Dagens praksis styres imidlertid i hovedsak av om det er fast eiendom eller ikke. Spørsmålet om innleien skjer for å dekke boligbehov vurderes i svært få tilfeller.

Direktoratet forstår kritikken, men opplyser samtidig at kontrollhensyn tilsier at denne praksisen må videreføres.

## Fradrag for transaksjonskostnader

Fradragsrettene for tjenester knyttet til oppkjøp av selskaper, aksjer og eiendommer har vært et tema for flere skattekontor ved kontroller. Bakgrunnen for dette er at kjøp og salg av aksjer og eiendommer er unntatt fra merverdiavgift og av den grunn har avgiftsmyndighetene i flere saker uten noen nærmere vurdering lagt til grunn at det ikke foreligger fradrag for merverdiavgift på kostnader til Due Diligence o.l. knyttet til slike prosesser.

Det ble 8. juni 2015 avsagt dom i den såkalte Telenor-saken. Tema her var blant annet fradrag for transaksjonskostnader ved salg av datterselskap som hadde vært deltager fellesregistrering med øvrige Telenor selskap. Høyesterett kom i denne saken til at det ikke forelå fradragsrett, herunder at fellesregistreringen ikke medførte noen utvidet fradragsrett. Begrunnelsen til Høyesterett var at dette var en ren bedriftsøkonomisk transaksjon som ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

Borgarting lagmannsrett har i en rettskraftig dom av 29. februar 2016 kommet med en nyansering på forholdet mellom kostnader pådratt ved salg av datterselskap, og kostnader ved omstrukturering av gjenværende virksomhet. Lagmannsretten opprettholder her prinsippet om at kostnader ved omorganisering er fradragsberettiget. Dommen nyanserer en del nyere praksis fra avgiftsmyndighetene som går lengre i å nekte fradrag for samtlige kostnader som er pådratt i forbindelse med salg av aksjer, uavhengig av formål. Dommen fastholder at det er fradrag for kostnader pådratt under omstruktureringer, såfremt de ikke er direkte knyttet til et aksjesalg.

Det er videre publisert et brev fra Skattedirektoratet datert 28. januar 2014, hvor direktoratet aksepterer fradrag ved salg av datterselskap fra en fellesregistrert enhet. I dette tilfellet var selskapene frivillig registrert for utleie, samt at både mot og datterselskap var involvert i utleieaktiviteten. Denne uttalelsen er imidlertid trukket tilbake i Skattedirektoratets fellesskriv av 20. desember 2016. Her uttales det at avgiftsmyndighetene nå legger til grunn at det ikke foreligger rett til fradrag for salg av bygg og eiendomsselskaper som har vært benyttet i avgiftspliktig utleievirksomhet. Det kan i den forbindelse nevnes at Klagenemnda for merverdiavgift gjennom flere saker i 2016 har kommet til at det foreligger fradrag for slike kostnader ved salg av bygg og eiendomsselskap. Finansdepartementet tok videre ut søksmål mot Skatteklagenemnda i 2017 for å få en rettslig avklaring av disse spørsmålene. Oslo Tingrett kom til at det ikke forelå fradragsrett for kostnader ved salg av eiendomsselskap. Dommen ble ikke anket.

Høyesterett har videre i en dom fra september 2017 behandlet spørsmål om fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av eiendomsselskap som etter oppkjøpet ble fellesregistrert med det oppkjøpende selskapet. Retten kom til at det ikke forelå fradragsrett for transaksjonskostnadene ved oppkjøpet. Ved kjøp av aksjer skal det etter praksis allikevel gjøres en konkret vurdering av hvorvidt det foreligger fradragsrett for transaksjonskostnadene.

Oppsummert kan det sies at avgiftsmyndighetene med bistand fra domstolene har beveget seg i en mer restriktiv retning i forhold til å akseptere fradrag for transaksjonskostnader som isolert sett fører til en transaksjon som er unntatt fra merverdiavgift. Det kan i den forbindelse blant annet vises til brev av 1. september 2015 fra Finansdepartementet og Skattedirektoratets fellesskriv av 20. desember 2016.

Det kan videre bemerkes at Skatteklagenemnda i flere avgjørelser i 2018 har akseptert fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom som har vært benyttet som driftsmiddel i avgiftspliktig utleievirksomhet. Avgjørelsene er imidlertid ikke akseptert av skatteetaten og Finansdepartementet har av den grunn tatt ut søksmål mot nemnda. Spørsmålet forventes avgjort i domstolene i løpet av 2019.

KPMG mener at det fortsatt kan foreligge fradragsrett for enkelte transaksjonskostnader, men det vil da være viktig å påvise en tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Dette vil eksempelvis kunne være tilfelle ved oppkjøp av virksomhet som

direkte styrker den eksisterende avgiftspliktige virksomheten. For å unngå risiko for illeggelse av tilleggsatt, anbefaler vi at det innleveres et følgeskriv til MVA-meldingen ved fradragsføring av slike kostnader.

## Fradragsrett for inngående merverdiavgift for virksomhet som krever konsesjon eller annen offentlig tillatelse og der slik tillatelse ennå ikke foreligger

Skattedirektoratet har i fellesskriv av 7. februar 2018 lagt til grunn at spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til konsesjonsppliktige aktiviteter der konsesjonsspørsmålet ennå ikke er avklart, må løses i medhold av merverdiavgiftsloven § 8-1. Hvorvidt bestemmelsens krav om tilknytning til avgiftspliktig virksomhet er oppfylt eller ikke i disse tilfellene, vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle av hvor sannsynlig det er at konsesjon vil bli gitt. Etter direktoratets syn er det langt på vei de samme vurderinger som må foretas i relasjon til fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 8-1 som i relasjon til forhåndsregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-4.

## Avgiftsbehandlingen ved kjøp og salg av fjernleverbare tjenester over landegrensene

Innledningsvis gjøres det oppmerksom på at det kun er næringsdrivende og offentlig virksomhet som har plikt til å beregne merverdiavgift ved anskaffelse av fjernleverbare tjenester fra utlandet. I den grad et subjekt anskaffer tjenester uten å bli ansett for å være næringsdrivende eller offentlig virksomhet, vil det ikke foreligge en slik plikt. Dette kan eksempelvis være tilfelle for enkelte holdingselskap og frivillige organisasjoner.

I Skattedirektoratets melding *SKD nr. 8/10* har avgiftsbehandlingen for kjøp og salg av fjernleverbare tjenester over landegrensene blitt presisert. Meldingen gjelder kjøp og salg av fjernleverbare tjenester til og fra utenlandske selskaper som anses å være hjemmehørende både i Norge og utlandet. Tilknytningen til Norge kan være at selskapet har en filial i Norge eller at selskapet er registrert for merverdiavgift ved representant i Norge.

Skattedirektoratet legger i meldingen til grunn at forbruksstedet for den fjernleverbare tjenesten ikke er av betydning for hvor tjenesten skal avgiftsberegnes. Det avgjørende er hvem avtalene er inngått med og hvor tjenesten faktureres. Dersom avtalen er inngått med, og faktureres til hovedkontor i utlandet, skal det ikke beregnes merverdiavgift av leverandør i Norge. Dette gjelder selv om tjenesten er til bruk for filial eller representantregistrert enhet i Norge.

Imidlertid må man her være oppmerksom på at dersom det utenlandske hovedkontoret ikke har beregnet eller mottatt faktura med lokal merverdiavgift ved kjøp av tjenestene som er til bruk for den norske filialen, f.eks. intern levering i utenlandsk fellesregistrering, vil "anti-avoidance"-regelen i *merverdiavgiftsloven § 3-30*, tredje ledd medføre at filialen må beregne norsk merverdiavgift på tjenestene, jf. *BFU 7/11*. Tilsvarende skal det beregnes merverdiavgift av norsk mottaker for kjøp av fjernleverbare tjenester til bruk i utlandet, hvor avtalen er inngått med, og fakturering finner sted til selskapet i Norge.

I *Skattedirektoratets melding nr. 7/2011* er det gitt en oversikt over relevante kriterier for å ta stilling til om en virksomhet er hjemmehørende i Norge. Dette vil ha betydning ved vurderingen av om mottaker skal beregne merverdiavgift på fjernleverbare tjenester, herunder tjenester som er til bruk i Norge, men som har blitt levert og fakturert til hovedkontor i utlandet. Relevante momenter er blant annet selskapets adresse og hvor de har sin daglige ledelse. I denne meldingen har direktoratet videre varslet at de har til vurdering om det skal innføres snudd avregning for flere tjenester i samsvar med hva som følger av EUs merverdiavgiftsdirektiv.

## Avsluttende merknader

Merverdiavgiftsregelverket byr på en rekke store utfordringer for de næringsdrivende, og kan i enkelte sammenhenger representere betydelig økonomisk risiko og kostnad. Av den grunn bør næringsdrivende ha en viss kjennskap til regelverket og praktiseringen av dette, samt benytte seg av advokater og rådgivere ved uklarheter og usikkerhet ved avgiftsbehandlingen.

Den næringsdrivende må også være oppmerksom på at det er anledning til å innhente veiledende uttalelse eller bindende forhåndsuttalelse fra avgiftsmyndighetene. Sistnevnte tjeneste er gebyrbelagt, og kan kun benyttes for planlagte disposisjoner.

Dersom en avgiftsrettslig problemstilling kommer opp i forbindelse med et bokettersyn, og avgiftsmyndighetene velger å etterberegne merverdiavgift, bør det vurderes å påklage vedtaket til Skatteklagenemnda. Vi gjør i denne forbindelse oppmerksom på at kostnadene til advokatbistand i forbindelse med en slik klage, vil kunne kreves dekket helt eller delvis, dersom man får helt eller delvis medhold i saken. Alternativet til å forfølge saken forvaltningsrettslig, er å bringe saken direkte inn for domstolene.

Les mer om [Merverdiavgift](#).

For mer informasjon kontakt:

---



**Thor Inge Skogrand**

Advokat/Director

+47 4063 9269



**Jardar Aavik Skarprud**

Advokat/Senior Manager

+47 4063 9237

[Om KPMG](#)

---



[Hold deg oppdatert](#)

---



[Redaktør for Verdt å vite](#)

---

