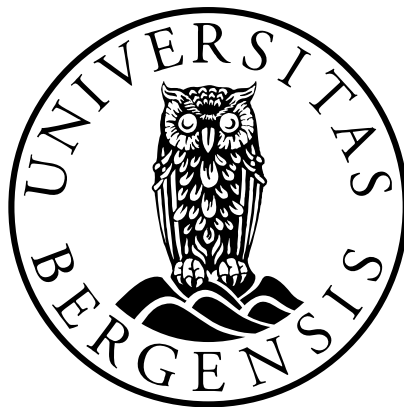


# Fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer

Kandidatnummer: 55

Antall ord: 14 399



JUS399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

29.05.2016

# Innholdsfortegnelse

<b>Innholdsfortegnelse .....</b>	<b>1</b>
<b>1 Innledning .....</b>	<b>3</b>
1.1 Problemstillingen .....	3
1.2 Aktualitet.....	3
1.3 Forutsetninger.....	5
1.4 Avgrensninger .....	6
1.5 Definisjoner .....	6
1.6 Grunnleggende hensyn i merverdiavgiftsretten .....	8
<b>2 Merverdiavgift ved kjøp og salg av aksjer.....</b>	<b>10</b>
<b>3. Hovedregel om fradragsrett .....</b>	<b>12</b>
3.1 Innledning.....	12
3.2 Tilordningsvilkåret .....	12
3.3 Relevansvilkåret .....	13
<b>3.3.1 Innledning .....</b>	<b>13</b>
<b>3.3.2 Forarbeider - relevansvilkåret .....</b>	<b>13</b>
<b>3.3.3 Rettspraksis – relevansvilkåret .....</b>	<b>14</b>
3.3.3.1 <i>Innledning .....</i>	<i>14</i>
3.3.3.2 <i>Rt.1985 s. 93 (Sira Kvina).....</i>	<i>15</i>
3.3.3.3 <i>Rt.2001 s. 1497 (Norwegian Contractors, (NC)).....</i>	<i>16</i>
3.3.3.4 <i>Oppsummering Sira Kvina og NC .....</i>	<i>17</i>
<b>3.3.4 Rettspraksis - «nær og naturlig tilknytning».....</b>	<b>17</b>
3.3.4.1 <i>Rt.2003 s. 1821 (Hunsbedt racing).....</i>	<i>17</i>
3.3.4.2 <i>Rt.2008 s. 932 (Bowling 1) .....</i>	<i>18</i>
3.3.4.3 <i>Rt.2008 s. 939 (Tønsberg bolig) .....</i>	<i>19</i>
3.3.4.4 <i>Rt.2010 s. 1184 (Kragerø Resort).....</i>	<i>20</i>
3.3.4.5 <i>Rt.2012 s. 432 (Elkjøp-dommen).....</i>	<i>21</i>
3.3.4.6 <i>Rt.2015 s. 652 (Telenor-dommen) .....</i>	<i>23</i>
3.3.4.7 <i>LB 2015-103691, avsagt 29.02.2016 (Norske skog).....</i>	<i>25</i>
3.3.4.8 <i>Oppsummering rettspraksis - «nær og naturlig tilknytning».....</i>	<i>27</i>
<b>3.3.5 Avgiftspraksis .....</b>	<b>29</b>

3.3.5.1	<i>Innledning</i> .....	29
3.3.5.2	<i>BFU 18/07, avgitt 20.04.2007</i> .....	30
3.3.5.3	<i>Mval. § 8-1 – Fradragsrett for inngående merverdiavgift – Skattedirektoratets brev 28. januar 2014</i> .....	32
3.3.5.4	<i>Merverdiavgift – klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde. Vedlagt Skattedirektoratets fellesskriv av 21. september 2015</i> .....	33
3.3.5.5	<i>Oppsummering avgiftspraksis</i> .....	35
<b>3.3.6</b>	<b>Juridisk teori</b> .....	<b>36</b>
<b>3.3.7</b>	<b>Forholdet til EU-retten</b> .....	<b>37</b>
3.3.7.1	<i>Innledning</i> .....	37
3.3.7.2	<i>Sak C-16/00 Cibo Participations SA</i> .....	38
3.3.7.3	<i>Sak C-29/08 (AB-SKF)</i> .....	38
3.3.7.4	<i>Sak C-108/14(Larentia + Minerva-dommen) og C-109/14(Marenave-dommen)</i> 39	
3.3.7.5	<i>Oppsummering EU-rett</i> .....	39
<b>4</b>	<b>Konklusjon</b> .....	<b>41</b>
<b>5</b>	<b>Utfordringer knyttet til fradragsretten</b> .....	<b>44</b>
<b>6</b>	<b>Litteraturliste</b> .....	<b>48</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Problemstillingen

Denne oppgaven tar for seg fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer. Oppgaven vil vurdere om slikt fradrag er mulig, og eventuelt hvilke momenter som er aktuelle i vurderingen av fradrag.

Det vil bli tatt utgangspunkt i reglene for merverdiavgift ved kjøp og salg av aksjer. Den sentrale delen av oppgaven vil være vurderingen av hovedregelen om fradragsrett, og innholdet i momentene for fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer. Oppgaven vil behandle spenningsforhold mellom reglene for merverdiavgift ved kjøp og salg av aksjer og fradragsretten. Spenningsforholdet har bakgrunn i at reglene som regulerer kjøp og salg av aksjer utgjør et unntak i systemet, mens fradragsretten er en integrert del av systemet.

Hovedregelen om fradragsrett vil bli systematisk gjennomgått med utgangspunkt i lovens ordlyd, rettspraksis, forvaltningspraksis og EU-rett. Dette vil bidra til å avklare hvordan fradragsretten gjør seg gjeldende for transaksjonskostnader knyttet til kjøp og salg av aksjer. Underveis vil det foretas en vurdering av de rettskildemessige utfordringer i merverdiavgiftsretten knyttet til de ulike rettskildene.

Det vil foretas en samlet vurdering av de gjennomgåtte rettskildene sett i sammenheng med hovedhensynene som gjør seg gjeldende på merverdiavgiftsretten. Siste del av oppgaven vil fastslå hva som er dagens rettstilstand, hva som fortsatt er uklart samt mulig utvikling og utfordringer i fremtiden.

## 1.2 Aktualitet

Merverdiavgiftssystemet slik vi kjenner det i dag har sin opprinnelse i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (mval.1969). Denne loven er i dag avløst av lov 19.juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (mval.). Merverdiavgiftssystemet er altså i et rettshistorisk perspektiv relativt nytt.

Innføringen av systemet har bakgrunn i at det på slutten av 1960-tallet ble obligatorisk for alle land som ville bli medlem av EF.<sup>1</sup> Som kjent kunne EF-medlemskap blitt en realitet for Norge i 1972. Som forberedelse på et eventuelt medlemskap innførte Norge merverdiavgift fra og med 1.1.1970.<sup>2</sup>

Oppgavens problemstilling er aktuell fordi fradragsrettens omfang ikke har blitt avklart etter at vi fikk merverdiavgiftsloven i 1969. Merverdiavgift er en stor kostnad, noe som medfører at selskaper forsøker å optimalisere avgiftsfradraget. Det kjøpes og selges aksjer hver eneste dag, og transaksjonskostnader påløper i mange tilfeller. Eksempler fra rettspraksis som vil bli gjennomgått viser at kostnadene kan utgjøre potensielle fradrag på titalls millioner kroner.

For staten blir det stadig viktigere å sikre inntekter gjennom merverdiavgift, blant annet på grunn av nedgang i oljenæringen. Siden fradrag reduserer kostnadene til selskaper og inntektene til staten, er det viktig å avklare fradragsretten.

Fradragsretten er noe av det viktigste for selskaper innenfor merverdiavgiftssystemet. Fradragsretten gjelder generelt for både varer og tjenester, jfr. mval. § 8-1, men det er en rekke unntak fra loven som gjør at man ikke får fradrag. I oppgaven er det unntaket for finansielle tjenester som medfører at problemstillingen kommer på spissen, og som gjør at det blir vanskelig å avklare omfanget av fradragsretten, jfr. mval. § 3-6 bokstav e.

Det som gjør problemstillingen krevende er at man innenfor merverdiavgiftsretten må ta stilling til betydningen av rettskilder med lavere rettskildemessig vekt. Dette er kilder som bindende forhåndsuttalelser (BFU), prinsipputtalelser fra Skattedirektoratet, uttalelser fra Finansdepartementet etc.

Skattedirektoratet og Finansdepartementet skal gjennom disse kildene skape forutberegnelighet for avgiftssubjektene. Likevel er det ikke nødvendigvis slik at det sikrer god forutberegnelighet for avgiftssubjektene når det er ulike direktorater og departement som skal tolke regelverket.

Problemstillingen har blitt aktualisert de siste årene ved at det har kommet flere uttalelser som ikke fullt ut er i samsvar med hverandre, samtidig som vi har fått flere nye høyesterettsdommer. Oppgaven viser at det fortsatt kan være uavklarte forhold rundt fradragsretten selv om denne har eksistert siden mval. 1969.

---

<sup>1</sup> Ole Gjems-Onstad, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 9 utgave Oslo 2014 s. 34

<sup>2</sup> Merverdiavgift i et nøtteskall s. 34

Det følger av mval. § 1-1 at «Merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester». Merverdiavgift omtales ofte som omsetningsavgift eller en forbruksskatt<sup>3</sup>. Siden avgiften er generell og i utgangspunktet gjelder alle varer og tjenester er det en avgift som berører oss alle.

Likevel er det i samfunnet i dag lett å merke seg at det ofte diskuteres skatterett i hverdagen, mens merverdiavgiftsretten ligger i bakgrunnen som en indirekte skatt de færreste tenker over. I tillegg er merverdiavgift underteoretisert, underforsket, underpublisert og for lite undervist.<sup>4</sup> Det er heller ikke avlagt noen norsk doktorgrad, ph. d. eller licentiatgrad i merverdiavgiftsrett.<sup>5</sup> Merverdiavgift har vært i for lite fokus i forhold til den viktige rollen den spiller i samfunnet.

Selv om merverdiavgift ikke er et sentralt tema i den allmenne samfunnsdebatten, utgjør det store inntekter for staten. I 2014 utgjorde merverdiavgift ca. 234 milliarder kroner i inntekter til staten. Til sammenligning var ordinær skatt på inntekt ca. 350 milliarder kroner samme år.<sup>6</sup> Fradragsretten påvirker inntektene for staten, og det er ingen tvil om at fradragsrettens grenser er viktige å avklare, for både avgiftssubjektene, staten og avgiftsmyndighetene.

Avklaring av grensene er også viktig da feilrapportering av fradrag kan føre til tilleggsavgift og i ytterste konsekvens straff, jfr. mval. §§ 21-3 og 21-4.

Merverdiavgiftssystemet vi har i dag er bygget opp med en forutsetning om fradragsrett. Vi er avhengig av et velfungerende merverdiavgiftssystem, og fradragsrettens grenser må avklares. En uklar grense for fradragsretten er en svakhet ved merverdiavgiftssystemet.

### 1.3 Forutsetninger

Oppgaven tar utgangspunkt i rettskildematerialet som foreligger 01.05.2016. Denne forutsetningen tas fordi rettskildene knyttet til problemstillingen stadig er i utvikling.

---

<sup>3</sup> Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 4 utgave Oslo 2013 s. 34

<sup>4</sup> Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes og Tor S Kildal(red.), *Praktisk merverdiavgiftsrett*, 1. utgave Oslo 2012 s. 5

<sup>5</sup> *Lærebok i merverdiavgift* s. 48

<sup>6</sup> <https://www.ssb.no/offentlig-sektor/statistikker/offinnut/aar/2015-11-26?fane=tabell&sort=nummer&tabell=247524> Dato: 20.05.16

Det forutsettes også at kravene til dokumentasjon av kostnadene det kreves fradrag for er oppfylt.

## 1.4 Avgrensninger

Oppgaven avgrenses ved at den ser på den generelle problemstillingen i forhold til fradrag på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer. Oppgaven vil ikke ta stilling til særegne problemstillinger, slik som delt virksomhet, forholdsmessig fradrag etc.

Det avgrenses også mot behandling av de særegne forhold knyttet til eiendomsselskaper og kjøp og salg av aksjer knyttet til dette. Dette medfører at frivillig registrering ikke vil bli behandlet.

Oppgaven vil heller ikke gå inn på vurdering av tidspunkt for et eventuelt fradrag.

## 1.5 Definisjoner

Merverdiavgiftsloven inneholder en rekke relevante definisjoner. Det vil her vises til de mest sentrale definisjonene av uttrykk som benyttes i oppgaven.

**Omsetning** er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav a som «levering av varer og tjenester mot vederlag».

**Utgående merverdiavgift** er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav e som «merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak».

**Inngående merverdiavgift** er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav f som «merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel». Det er denne avgiften som det kan kreves fradrag for, jfr. mval. § 8-1.

**Tjeneste** er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav c som «det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b, herunder begrensede rettigheter til varer, og utnyttelse av immaterielle verdier». Oppgaven omhandler transaksjonskostnader som er ulike tjenester, se nedenfor.

**Fellesregistrering** er definert i mval. § 2-2 tredje ledd hvor det fremgår at «to eller flere samarbeidende selskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt dersom minst 85% av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene».

Tredje ledd gir en rett, men ikke en plikt til fellesregistrering. De sentrale vilkårene er «samarbeidende selskaper» og eierkravet på 85 %.

«Samarbeidende» er i avgiftspraksis ikke tolket strengt.<sup>7</sup> Når det gjelder «selskaper» vil dette omfatte alle selskaper etter selskapsloven, aksjeloven og allmennaksjeloven.<sup>8</sup>

Eierkravet på 85% er en naturlig følge av at utgangspunktet for utformingen av bestemmelsen var «typiske konsernforhold».<sup>9</sup>

Etter fast etablert praksis kreves det også at den fellesregistrerte enheten har ekstern avgiftspliktig omsetning som overstiger beløpsgrensen på 50 000, jfr. § 2-1(1).<sup>10</sup> Dette vil si at minst ett av selskapene som inngår i fellesregistreringen må selge varer eller tjenester som er avgiftspliktige.

Virkingen av fellesregistrering er at interne transaksjoner ikke medfører avgiftsplikt.<sup>11</sup>

Fellesregistrering medfører at «merverdiavgiftsreglene skal virke nøytralt uavhengig om en virksomhet er organisert som ett selskap eller som ett avgiftskonsern bestående av flere selskaper».<sup>12</sup>

**Unntak fra loven** er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav g som «omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven». Når omsetningen ikke er omfattet av loven kommer ikke reglene til anvendelse. Dette medfører blant annet at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift og fradragsregelen gjelder i utgangspunktet ikke. Det har altså stor betydning om omsetningen er unntatt fra loven eller ikke.

**Transaksjonskostnader** ved kjøp og salg av aksjer vil være kostnader som påløper ved bruk av tjenester som leveres av advokater, revisorer, finansielle meglere og due diligence. Det er tjenester i ulike former, og kan også omtales som transaksjonstjenester. I oppgaven vil ordet *transaksjonskostnader* bli brukt.

---

<sup>7</sup> Praktisk merverdiavgiftsrett s. 46

<sup>8</sup> Praktisk merverdiavgiftsrett s. 44

<sup>9</sup> Praktisk merverdiavgiftsrett s. 47

<sup>10</sup> Merverdiavgifshåndboken 2015 pkt. 2-2.4

<sup>11</sup> Ot.prp. nr.17 (1968-1969) s. 53

<sup>12</sup> Praktisk merverdiavgiftsrett s. 42



Advokater bistår med juridiske vurderinger knyttet til kjøpet eller salget, slik som skatte- og selskapsrettslige konsekvenser. Revisorer vil bidra med nødvendig veiledning for regnskapsmessige forhold som igjen vil være nyttig informasjon for advokatene. Det er naturlig at bruken av slike tjenester øker i takt med kompleksiteten og størrelsen av aksjekjøpet eller salget.

De nevnte eksempler på tjenester er i utgangspunktet omfattet av loven, jfr. § 1-3 bokstav c og § 1-1. Tjenestene blir betalt med merverdiavgift etter alminnelig sats, 25%, jfr. § 5-1. Likevel vil noen av tjenestene som er direkte knyttet opp mot kjøpet eller salget av aksjene være omfattet av unntaket i § 3-6 bokstav e, jfr. kapittel 2. Dette følger av Rt.2009 s. 1632 (ABG Sundal Collier/Carnegie). I de tilfeller hvor tjenestene faller inn under unntaket vil ikke loven og fradragretten komme til anvendelse.

I hvilke tilfeller tjenestene er så nært knyttet til aksjekjøpet eller salget at det ikke skal beregnes merverdiavgift på tjenesten vil ikke bli behandlet i oppgaven.

Det er merverdiavgiften som betales for disse tjenestene som det er spørsmål om man kan få fradrag for ved kjøp og salg av aksjer.

## 1.6 Grunnleggende hensyn i merverdiavgiftsretten

**Merverdiprinsippet** gjør seg gjeldende ved at den merverdi den enkelte næringsdrivende tilfører varen eller tjenesten pålegges avgift.<sup>13</sup> Det er et sentralt prinsipp i merverdiavgiftsretten at det ikke skal betales merverdiavgift av merverdiavgift.<sup>14</sup> Dette sikres gjennom retten til fradrag for inngående merverdiavgift, og er av den grunn viktig i oppgaven. Det er altså netto verdiskapning i hvert ledd som det blir beregnet avgift på.

Merverdiprinsippet medfører også at det er sluttbrukeren som blir belastet med merverdiavgiften. Dette forutsetter at alle leddene får fradrag, og er en av målsettingene for merverdiavgiftssystemet.

**Konkurransenøytralitet** skal sikres ved at merverdiavgiften ikke, eller i minst mulig grad skal påvirke konkurransen mellom næringsdrivende.<sup>15</sup> Dette er gjennomført ved dagens generelle avgiftsplikt for omsetning av varer og tjenester. Det har ingen betydning hvem som

---

<sup>13</sup> Lærebok i merverdiavgift s. 35

<sup>14</sup> Trond Kristoffersen, *Merverdiavgift – Lærebok*, Trondheim 2011 s. 20

<sup>15</sup> Merverdiavgift – Lærebok s. 21

omsetter varer og tjenester, alle skal behandles likt. Dette blir i forarbeidene trukket frem som et av de sentrale hensynene.<sup>16</sup> I forarbeidene er det uttalt at «Hensynet til nøytralitet taler også for at merverdiavgiftsplikten gjøres så generell som mulig».<sup>17</sup> Konkurransenøytralitet blir satt på prøve ved vurderingen av fradragsretten. Hvorvidt man får fradrag eller ikke er helt avgjørende for om konkurransenøytralitet blir opprettholdt. Dette gjelder i forhold til konkurrenter i Norge, men også utenlandske konkurrenter da en rekke aksjekjøp og salg skjer over landegrensene. I de tilfeller hvor den ene næringsdrivende akkurat oppfyller vilkårene for fradrag, mens den andre ikke oppfyller vilkårene vil man kunne få en situasjon hvor den ene har fått fradrag for 25% av sine kostnader, mens den andre ikke får noe fradrag. Dette viser hvor stor betydning konkurransenøytralitet har på merverdiavgiftsområdet, og fradragsrettens betydning.

**Selvstendighetsprinsippet** gjør seg gjeldende ved at «Merverdiavgiftssystemet bygger på at hvert ledd i omsetningskjeden er et eget avgiftssubjekt i forhold til avgiftsmyndighetene».<sup>18</sup> Dette kan sees i sammenheng med reglene om fellesregistrering, som er et unntak fra prinsippet.

**Forutberegnelighet** er noe avgiftssubjektene er avhengig av for å kunne ta stilling til konsekvenser av merverdiavgift ved omsetting av varer og tjenester. Det er helt nødvendig å vite om det f.eks. er fradragsrett eller om det skal beregnes utgående merverdiavgift. I forarbeidene er det uttalt at «Klare, tydelige og lett tilgjengelige bestemmelser er viktig for å oppnå regeleffektivitet og rettssikkerhet (forutberegnelighet og likebehandling)».<sup>19</sup> Som nevnt innledningsvis vil feil i fradragsføring kunne føre til tilleggsavgift og straff som gjør forutberegneligheten til et viktig hensyn.

**Symmetriprinsippet** tar utgangspunkt i at når det gis fradrag for inngående merverdiavgift, så skal det i prinsippet være en utgående merverdiavgift å trekke det fra i.<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 26

<sup>17</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 39

<sup>18</sup> Merverdiavgift – Lærebok s. 22

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 13

<sup>20</sup> Lærebok i merverdiavgift s. 36

## 2 Merverdiavgift ved kjøp og salg av aksjer

Oppgavens problemstilling tar sikte på å redegjøre for spørsmålet om fradragsrett knyttet til kjøp og salg av aksjer. Det vil være naturlig å se på hvilke regler som gjelder for kjøp og salg av aksjer etter merverdiavgiftsloven.

Det rettslige utgangspunktet etter merverdiavgiftsloven er som nevnt at omsetning av alle varer og tjenester er avgiftspliktige, jfr. § 1-1.

Det følger likevel av § 3-6 at «omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra loven, herunder», bokstav e «omsetning av finansielle instrumenter og lignende». Det følger av forarbeidene at verdipapirer som aksjer omfattes av unntaket.<sup>21</sup>

Kjøp og salg av aksjer er dermed unntatt fra loven, med de konsekvenser dette medfører, jfr. mval. § 1-3 bokstav g. Dette gjør at problemstillingen blir krevende fordi spørsmålet er om man kan få fradrag for transaksjonskostnader knyttet til omsetning som er unntatt fra loven. Fradrag forutsetter i utgangspunktet at loven kommer til anvendelse.

Oppgaven skal vurdere om fradragsretten likevel kan komme til anvendelse. Om dette i det hele tatt er mulig og eventuelt under hvilke omstendigheter vil gjennomgåes nedenfor. Dette spenningsforholdet mellom unntaket i § 3-6 og fradragsretten i § 8-1 gjør problemstillingen utfordrende. Hensynene bak unntaket må veies opp og vurderes mot hensynene bak § 8-1.

Unntaket for finansielle tjenester er ikke uproblematisk. Det «regnes som en av de tre store utfordringene med merverdiavgift i praksis, sammen med fast eiendom og internasjonale transaksjoner».<sup>22</sup> Det er ingen tvil om at omsetting av finansielle tjenester skaper store merverdier som staten ikke får noen del av. Dette er bakgrunnen for at regjeringen har foreslått å innføre en finansskatt fra 2017.<sup>23</sup> Vurderingen av fradragsrett for transaksjonskostnader knyttet til kjøp og salg av aksjer må ses i sammenheng med unntaket, og det må tas hensyn til at det ikke er avgift på kjøpet eller salget.

Ved innføring av generell avgiftsplikt på tjenester i 2001 ble dette unntaket nøye vurdert i forarbeidene.<sup>24</sup> Det ble fremhevet at det også i EU har vært problemer knyttet til avgrensning i forbindelse med unntaket for finansielle tjenester.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 263

<sup>22</sup> Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, *MVA-kommentaren*, 4.utgave Oslo 2011 s. 169

<sup>23</sup> Meld. St. 4 (2015-2016), punkt 1.3.7

<sup>24</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)

Departementet var i utgangspunktet negative til et unntak for finansielle tjenester, men foreslo det likevel og viste til at det i sammenlignbare OECD-land var unntak for finansielle tjenester.<sup>26</sup>

Det fremgår videre av forarbeidene at det måtte tas hensyn til at merverdiavgiften ikke skulle føre til konkurransevridning mellom norske og utenlandske selskaper og at «... en harmonisering av regelverket i forhold til utlandet kunne ha betydning både for virksomheter som utfører tjenester til bruk i utlandet og for det tilfellet hvor en tjeneste kjøpes fra utlandet»<sup>27</sup>. Det ble også fremhevet at konsekvensene kunne bli store om norsk merverdiavgiftsrett ikke ble harmonisert med andre land.<sup>28</sup>

Forarbeidene viser tydelig at unntaket er problematisk. Unntaket ble sett på som en nødvendighet når man så på merverdisystemet i helhet og i sammenheng med EU.

Dette viser at departementet vektla behovet for konkurransenøytralitet over landegrensene, og det kan virke som departementet ikke anså det som en reell mulighet ikke å unnta finansielle tjenester fra loven.

Paragraf 3-6 viser at utgangspunktet er at omsetning av aksjer er unntatt fra loven, og at merverdiavgiftsloven ikke kommer til anvendelse. Spørsmålet videre i oppgaven blir om fradragsretten likevel kan omfatte transaksjonskostnader knyttet til slik unntatt omsetningen.

---

<sup>25</sup> Ot.prp. nr. 2, (2000-2001) avsnitt 6.2.6.6.5

<sup>26</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) avsnitt 7.2.5.5

<sup>27</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) avsnitt 7.1.3.5

<sup>28</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) avsnitt 7.1.3.5

## 3. Hovedregel om fradrag

### 3.1 Innledning

Hovedregelen om fradrag er gitt i § 8-1. Det fremgår av bestemmelsen at «et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten».

Bestemmelsen har som forutsetning at det er et «registrert avgiftssubjekt». Det er som hovedregel registreringsplikt ved omsetning over 50 000 kroner i løpet av 12 måneder, jfr. § 2-2. Fradrag forutsetter altså at selskapet har merverdiavgiftspliktig omsetning. Dette har sammenheng med merverdi prinsippet.

De aktuelle vilkårene er «anskaffelser av varer og tjenester», «til bruk» og «i den registrerte virksomheten».

Ordlyden «anskaffelser av varer og tjenester» legger ingen begrensninger på hva slags varer og tjenester som er omfattet. Utgangspunktet blir at enhver anskaffelse kan gi fradragst rett hvis øvrige vilkår er oppfylt. Transaksjonskostnader som er påløpt ved bruk av advokater, revisorer, finansielle meglere og gjennomføring av due diligence, jfr. kapittel 1.5, er tjenester som er omfattet av ordlyden.

De to øvrige vilkårene, «i den registrerte virksomheten» og «til bruk» vil i det videre bli omtalt som henholdsvis tilordningsvilkåret og relevansvilkåret.

### 3.2 Tilordningsvilkåret

Ordlyden «den registrerte virksomheten» viser til at anskaffelsen må være til egen virksomhet. Det er altså ikke mulig å få fradrag for anskaffelser som ikke gjelder den virksomheten som krever fradraget. Eksempel på utgift som ikke gir rett til fradrag er private utgifter.<sup>29</sup>

Det er verdt å bemerke at et registrert avgiftssubjekt kan drive ulike virksomheter samtidig. Et registrert avgiftssubjekt kan da ha virksomhet som både er omfattet og ikke omfattet av loven. I tillegg kan et avgiftssubjekt eie en rekke datterselskaper, eller andeler i aksjeselskaper, som ikke nødvendigvis har noen tilknytning til hverandre.

---

<sup>29</sup> Merverdiavgift – lærebok s. 148

Fradrag på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer forutsetter altså en forbindelse med den virksomheten som krever fradraget.

Dette vilkåret er ikke en sentral del av oppgaven, og det anses ikke hensiktsmessig med en grundigere redegjørelse for dette vilkåret.

### **3.3 Relevansvilkåret**

#### **3.3.1 Innledning**

Det sentrale vilkåret for oppgaven er kravet «til bruk» i den registrerte virksomheten. Det følger også av forarbeidene til merverdiavgiftsloven at det er dette vilkåret som er mest aktuelt.<sup>30</sup>

Ordlyden «til bruk» taler for at anskaffelsen må benyttes i den registrerte virksomheten og at det må være en viss tilknytning mellom bruken og virksomheten. Likevel gir ordlyden i seg selv ingen videre veiledning på det konkrete innholdet i vilkåret. Ordlyden slik den er utformet medfører at fradragsretten blir svært omfattende. Dette er også lagt til grunn i juridisk teori.<sup>31</sup>

Siden kjøp og salg av aksjer som nevnt er omsetning som faller utenfor merverdiavgiftsloven gjelder i utgangspunktet heller ikke fradragsbestemmelsen. Dette følger av oppbygging av systemet med unntatt omsetning. Likevel må det vurderes om de øvrige rettskildene åpner opp for at ordlyden «til bruk» kan være oppfylt i visse tilfeller slik at det kan kreves fradrag. Altså, om transaksjonskostnadene ved kjøp eller salg av aksjer kan ha tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Det er viktig å presisere at det er merverdiavgiftssystemet som i utgangspunktet stenger for mulighet for fradrag ved avgiftsunntatt omsetning.

#### **3.3.2 Forarbeider - relevansvilkåret**

I utgangspunktet var ordet «bruk» ikke tatt inn i mval. 1969 § 21 (mval. § 8-1). Det ble uttalt i forarbeidene at «Retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til

---

<sup>30</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 69

<sup>31</sup> Merverdiavgift – lærebok s. 148

anskaffelser som er relevante for den virksomhet som består i omsetning som nevnt i kap. IV. I så fall har det ikke noen betydning for fradragsretten at den næringsdrivende helt eller delvis er fritatt for å betale utgående avgift etter §§ 16 og 17». <sup>32</sup>

Ved tilføyelsen ble det fra den forsterkede finanskomité uttalt at ordet «bruk» ble tilføyd for å presisere «helt klart at fradragsrett for inngående avgift også skal gjelde for virksomheter som faller inn under lovens §§ 16 og 17». <sup>33</sup>

Paragraf 16 og 17 i mval. 1969 omhandlet unntak fra avgiftsplikt, slik som § 3-6 gjør i dag. Det er altså forutsatt i forarbeidene at avgiftsunntatt omsetning i utgangspunktet ikke er til hinder for fradrag. Det er likevel usikkert hvilke tilfeller forarbeidene har tatt høyde for. Forarbeidene gir ingen anvisning på aktuelle momenter under vurderingen av fradrag for avgiftsunntatt omsetning.

Forøvrig viser forarbeidene til mval. 2009 til at det ikke var tilsiktet å foreta en realitetsendring ved ny lov. <sup>34</sup> Dette medfører at rettskilder knyttet til den gamle loven fortsatt er aktuelle.

Det følger også av forarbeidene at «Hovedregelen om fradragsretten er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum». <sup>35</sup> Det vil dermed være hensiktsmessig å vurdere rettskilder som knytter seg til mval. 1969 § 21.

Forarbeidene gir lite veiledning ved vurderingen av spørsmål om fradragsrett. Det er også i juridisk teori gitt klart uttrykk for at forarbeidene er lite omfattende og sjeldent tilfører noe til tolkningen. <sup>36</sup> Da forarbeidene ikke drøfter spørsmål nærmere vil det derfor være nødvendig å finne støtte i øvrige rettskildefaktorer ved fastsettelsen av innholdet i fradragsretten.

### **3.3.3 Rettspraksis – relevansvilkåret**

#### ***3.3.3.1 Innledning***

Merverdiavgift er et område som har blitt utviklet og tolket gjennom høyesterettpraksis. De siste årene har det blitt avsagt flere dommer i Høyesterett med stor prinsipiell betydning for

---

<sup>32</sup> Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 55

<sup>33</sup> Innst. O. XVII (1968-1969) s. 49

<sup>34</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s.5 og 6

<sup>35</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 69

<sup>36</sup> MVA-kommentaren s. 21

fradragsretten.<sup>37</sup> I juridisk teori er det hevdet at «Høyesterett synes bevisst at avgiftsretten lider under mangel på rettslig klargjøring av grunnleggende prinsipper».<sup>38</sup>

Fradragsrettens regler er i stor grad utformet i høyesterettspraksis, som vil utgjøre den mest sentrale rettskilden i oppgaven.<sup>39</sup>

På fradragsrettens område foreligger det to sentrale dommer som viser utgangspunktet for vurderingen av relevansvilkåret. Disse vil bli gjennomgått nedenfor.

### **3.3.3.2 Rt.1985 s. 93 (Sira Kvina)**

Dommen omhandlet fradragsrett for tiltaksinvesteringer som et kraftverk var pliktet til å sette i verk som følge av vassdragsregulering. Blant tiltakene var settefisk, og kraftselskapet krevde fradrag for inngående merverdiavgift for disse kostnadene. Fradrag ble gitt og dommen var enstemmig. Dommen gjaldt mval. 1969 § 21.

Førstvoterende uttalte først at forarbeidene og lovteksten viste at «ikke all avgift som er erlagt for oppofrelser, kan trekkes fra i utgående avgift. Begrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten», (side 97).

Departementet anførte at det «avgjørende må være om de varer og tjenester det gjelder, er til direkte faktisk bruk i virksomheten», (side 97). Til dette uttalte førstvoterende at «Etter min oppfatning medfører et slikt standpunkt at det trekkes en for snever grense om fradragsretten. Tolkningen følger ikke av lovens ordlyd og harmonerer dårlig med forarbeidene. Det vesentlige i lovbestemmelsen er, slik jeg ser det, uttrykket virksomhet, ikke ordene «til bruk i». Man må da se hen til hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen», (side 97).

Videre la førstvoterende vekt på at kraftselskapet hadde en plikt til å gjennomføre tiltaksinvesteringene og uttalte at det var «nødvendige vilkår for den avgiftspliktige virksomheten. Det må da sies å bestå den nærmeste tilknytning mellom tiltakene og produksjonen», (side 97).

---

<sup>37</sup> Lærebok i merverdiavgift s. 47

<sup>38</sup> Lærebok i merverdiavgift s. 47

<sup>39</sup> Lærebok i merverdiavgift s. 202



Dommen viser at det ikke er noe krav om direkte faktisk bruk. Kostnaden må være relevant for virksomheten, og det må være tilknytning mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomheten. Dette legger opp til en konkret vurdering av anskaffelsen sett opp mot den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette gir god sammenheng i merverdiavgiftssystemet ved at det er naturlig at det stilles krav til tilknytning for å få fradrag.

Fradrag sikret at hensynet til merverdiprinsippet ble ivaretatt. Hvis det ikke hadde blitt gitt fradrag ville det blitt avgift på avgift ved at kraftverket måtte ha lagt merverdiavgiftskostnaden på sin avgiftspliktige virksomhet.

### **3.3.3.3 Rt.2001 s. 1497 (Norwegian Contractors, (NC))**

Faktum i dommen var at NC drev med bygging av betongplattformer for oljevirksomhet og leide et havneområde av Stavanger kommunen. NC hadde stadig behov for bruk av større del av havneområdet, og som vederlag for utvidet bruk og leieavtale av område med kommunen påtok NC seg arbeid med en småbåthavn.

Hovedspørsmålet i saken var om NC hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift for bygging av småbåthavnen. Fradrag ble gitt og dommen var enstemmig. Dommen gjaldt mval. 1969 § 21.

Førstvoterende viste til uttalelsen fra Sira Kvina, og uttalte at det «avgjørende må være om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten», (side 1502).

Det ble lagt avgjørende vekt på at «Når utvidelsen da forutsatte at småbåthavnen måtte fjernes, har utgiftene med å bygge ny småbåthavn etter min mening en så naturlig og nær tilknytning til NCs byggevirksomhet at selskapet må ha fradragsrett for den inngående avgiften», (side 1502).

Det sentrale å trekke ut fra dommen er at den slutter seg til det som ble uttalt i Sira Kvina, og viser at det er et krav om naturlig og nær tilknytning til virksomheten. De samme hensyn gjorde seg gjeldende som i Sira Kvina.

### **3.3.3.4 Oppsummering Sira Kvina og NC**

Sira Kvina og NC viser at vurdering av relevansvilkåret må ta utgangspunkt i en vurdering av om det er «nær og naturlig tilknytning» mellom kostnaden og den avgiftspliktige virksomheten. Dommene viser også at det ikke er noe krav om direkte faktisk bruk.

Det vil i den videre behandlingen tas utgangspunkt i en vurdering av «nær og naturlig tilknytning», og hvordan dette skal tolkes og forstås. Selv om det kun er én av høyesterettsdommene (Telenor-dommen, kapittel 3.3.4.6) som direkte omhandler transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer, er øvrige dommer nyttige for å se hvilke momenter som ligger i vurderingen. Dette vil i stor grad være momenter som kan brukes under enhver vurdering av relevansvilkåret og «nær og naturlig tilknytning». Det vil i oppsummeringen nedenfor i kapitlet og endelig konklusjon i kapittel 4 trekkes ut hvordan momentene får betydning for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer.

Dommene nedenfor omhandler både tilfeller med kostnader knyttet til avgiftsbelagt omsetning og tilfeller hvor omsetning i utgangspunktet er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Grunnet lite rettskildemateriale er det nødvendig å gå inn på rettspraksis som ikke fullt ut kan sammenlignes med transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer.

## **3.3.4 Rettspraksis - «nær og naturlig tilknytning»**

### **3.3.4.1 Rt.2003 s. 1821 (Hunsbedt racing)**

Et aksjeselskap sørget for drift av en rallycrosskjører ved hjelp av reklamevirksomhet. Selskapet ønsket fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til drift og vedlikehold av rallycrossbilen. Fradrag ble gitt og dommen var enstemmig. Dommen gjaldt mval. § 1969 § 21.

Førstvoterende viste til at det rettslige utgangspunktet etter Sira Kvina og NC.

Staten anførte med henvisning til praksis fra merverdiavgiftsmyndighetene at «det av relevanskravet må følge at det er et vilkår for fradragsrett for inngående avgift at den primære bruk for oppførelsen må være i den avgiftspliktige virksomhet», (avsnitt 38).

Til dette uttalte førstvoterende at det hadde vært operert med et slikt skille, men at når dette innebar en innskrenkende tolkning til ugunst for avgiftssubjektet, så kunne «... forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt», (avsnitt 39). Førstvoterende la så til

grunn at «Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet», (avsnitt 40).

Førstvoterende kommenterte også at «Som staten har fremholdt, er systemet etter merverdiavgiftsloven at det er netto verdiskapning i virksomheten som er avgiftspliktig, og at merverdiavgiften i siste omgang skal betales av sluttbrukeren», (avsnitt 42). Førstvoterende avfeide anførselen da idrettsutøveren (rallycrosskjøreren) ikke var å anse som sluttbruker.

Dommen viser at det ikke er noe krav til primærbruk. Dette ble også fastslått i Rt.2005-951 (Porthuset) hvor staten igjen forgjeves prøvde å argumentere med skillet mellom primær og sekundær bruk.

Det ble her lagt vekt på merverdiprinsippet, og Høyesterett anså virksomheten som et ledd i merverdiavgiftskjeden og ikke som en sluttbruker. Fradrag var altså ikke til hinder for merverdiprinsippet.

#### **3.3.4.2 Rt.2008 s. 932 (Bowling 1)**

Dommen omhandler et selskap som drev avgiftspliktig kafédrift og reklamesalg, samt avgiftsunntatt biljard- og bowlingvirksomhet. All drift var lokalisert i samme lokale. Selskapet ville ha fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til biljard- og bowlingvirksomheten. De ønsket fradrag i den utgående avgiften fra kafédriften og reklamesalget. Fradrag ble ikke gitt og dommen var enstemmig. Dommen gjaldt mval. 1969 § 21.

Førstvoterende fremhevet at «En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig», (avsnitt 38) og for den konkrete sakens del at «Det skjer ingen felles fysisk bruk - ut over den at utstyret er synlig i lokalene. Hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske», (avsnitt 39).

Videre mente førstvoterende at dette i realiteten ville bli en utvidelse av fradragsretten og uttalte at «Jeg kan heller ikke se at det foreligger reelle grunner for å gå inn for en slik utvidelse», (avsnitt 40).

Avslutningsvis viste førstvoterende til at «Åpnes det for adgang til å trekke fra avgift knyttet til virksomhet det ikke betales utgående avgift for, blir det en form for statlig subsidiering av

denne del av virksomheten» og at «I tillegg blir systemet uforutsigbart og lite oversiktlig». (avsnitt 41)

Dommen viser enda en side ved vurdering av «nær og naturlig tilknytning». Den viser en nedre grense for tilknytning som ligger over det rent bedriftsøkonomiske. Dommen trekker også frem hensynet til forutberegnelighet og at fradragretten ikke må stå i veien for merverdi prinsippet. Dommen viser et tilfelle hvor fradrag har blitt nektet for kostnader til avgiftsunntatt omsetning.

### **3.3.4.3 Rt.2008 s. 939 (Tønsberg bolig)**

Et byggefirma krevde fradrag for inngående merverdiavgift på advokatutgifter som var påløpt for et heleid datterselskap. Utgiftene knyttet seg til reversering av aksjesalg og opprydding i datterselskapet. Fradrag ble gitt og dommen ble avsagt med dissens 3-2. Dommen gjaldt mval. 1969 § 21.

Morselskapet Tønsberg bolig AS drev med oppkjøp, utvikling og utleie av fast eiendom og datterselskapet Bygg Nor AS drev entreprenørvirksomhet.

Morselskapet solgte aksjene i Bygg Nor AS, men salget ble hevet. Tønsberg bolig AS hadde etter salget overtatt entreprenørprosjekter fra datterselskapet og av den grunn blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Førstvoterende (flertallet) uttalte «At det er tale om to selskaper i samme konsern, er uten betydning i denne sammenheng», (avsnitt 33).

Videre uttalte førstvoterende at «Når vedkommende avgiftspliktige har gått til det skritt å betale for en slik vare/tjeneste, antar jeg at det regelmessig ligger en egeninteresse bak», (avsnitt 35).

Tønsberg bolig anførte blant annet at hensynet til selskapets renommé ved fremtidig drift var sentralt for å unngå tap, (avsnitt 44). Førstvoterende svarte til dette at «Jeg er følgelig kommet til at Tønsberg Bolig, av hensyn til sin fremtidige virksomhet, hadde en klar interesse i på denne måten å ivareta sitt renommé som en seriøs aktør i markedet», (avsnitt 45).

Likevel uttalte førstvoterende at «Dette [renommé] er alene ikke tilstrekkelig til å gi rett til avgiftsfradrag etter merverdiavgiftsloven § 21. Interessen må være knyttet til Tønsberg Boligs avgiftspliktige virksomhet, altså entreprenørvirksomheten». Det ble videre vist til at

entreprenørvirksomheten var betydelig og at «Selskapet hadde en åpenbar interesse i å opprettholde sitt renommé som en seriøs aktør». Det var altså en klar og tilstrekkelig sammenheng mellom renomméet som skulle ivaretas, og den avgiftspliktige virksomheten.

Annenvoterende(mindretallet) vurderte først oppryddingen i Bygg Nor og uttalte at «For at Tønsberg Bolig skal ha fradragsrett for inngående avgift på oppryddingstjenestene, må imidlertid oppryddingen inngå som et naturlig ledd i Tønsberg Boligs produksjon og omsetning av entreprenørytelser, og være direkte og umiddelbart knyttet til denne virksomheten. Det kan jeg ikke se er tilfellet», (avsnitt 62).

Annenvoterende fremhevet at «Selv om oppryddingen fremstår som en fornuftig forretningsmessig disposisjon, kan den ikke gi Tønsberg Bolig fradragsrett for inngående avgift», (avsnitt 62). Annenvoterende mente altså at disposisjonen ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet

Når det gjaldt reverseringen av avtalen uttalte annenvoterende at «Jeg kan vanskelig se at reverseringen av aksjesalgavtalen kan komme i noen annen stilling enn de øvrige oppryddingsarbeidene, (avsnitt 64).

Det man kan trekke ut fra dommen er at det ikke har betydning at selskapene er i samme konsern. Videre viser dommen at renommé har betydning, men det må være knyttet til den avgiftspliktige virksomheten. Det blir også nevnt at egeninteresse må forutsettes å ligge bak når den avgiftspliktige virksomheten betaler for en slik tjeneste. Dette er et interessant poeng, men det er vanskelig å se at det fikk noen avgjørende betydning i saken.

Mindretallet viser at det er en svært skjønsmessig vurdering og at det ikke er opplagt i hvilke tilfeller det er tilstrekkelig «nær og naturlig tilknytning».

#### **3.3.4.4 Rt.2010 s. 1184 (Kragerø Resort)**

Dommen gjaldt spørsmål om fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnader i forbindelse med bygging av et leilighetshotell. Det ble ikke gitt fradrag og dommen ble avsagt med dissens 4-1. Dommen gjaldt mval. 1969 § 21.

Det ble i dommen uttalt at «Salg av fast eiendom er ikke avgiftspliktig virksomhet, og det skulle da ikke være aktuelt med fradrag for inngående avgift», (avsnitt 29).

Det ble også uttalt at «Det ville gi dårlig sammenheng i regelverket om den som allerede initielt tar sikte på salg, skulle ha fradragsrett direkte etter loven, mens den som oppfører bygget til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet, men senere selger dette, ville være avhengig av en mulig dispensasjon for å unngå tilbakeføring av avgift», (avsnitt 32).

Dommen viser at når omsetning er unntatt fra loven så er utgangspunktet at det ikke gis fradrag for inngående avgift. Dommen viser også at man må se sammenhengen i regelverket ved vurdering av fradragsretten.

I dommen ble hensynet til symmetri ivaretatt ved at det ikke var noen utgående avgift å trekke den inngående avgiften fra. Hensynet til konkurransenøytralitet ble ivaretatt ved at det ble lagt vekt på at fradrag ville gitt en fordel i forhold til de som oppfører til egen virksomhet.

#### **3.3.4.5 Rt.2012 s. 432 (Elkjøp-dommen)**

Elkjøp-konsernet kjøpte en bebygd naboeiendom for å oppføre et forretningsbygg. Eierne gikk med på å selge eiendommen mot at Elkjøp-konsernet som fullt og endelig vederlag oppførte en ny tomannsbolig på en annen tomt.

Spørsmålet i dommen var om Elkjøp-konsernet kunne få fradrag for inngående merverdiavgift som var påløpt ved oppføringen av tomannsboligen. Fradrag ble gitt og dommen ble avsagt med dissens 3-2. Dommen gjaldt mval. 1969 § 21.

Førstvoterende (flertallet) la til grunn det rettslige utgangspunktet etter Sira Kvina og NC, og presiserte at det ikke er nok med bedriftsøkonomisk tilknytning.

Førstvoterende anså bytte av eiendommene som omsetning, og viste til at omsetting av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftspliktig, jfr. mval. 1969 § 5a, jfr. mval. § 3-11, (avsnitt 45).

Videre ble det uttalt at «Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomhet, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng», (avsnitt 46).

I forlengelsen av dette uttalte førstvoterende at «Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke

utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet», (avsnitt 46).

Staten anførte at hvis det ble gitt fradrag så «...vil sluttbrukerne av tomannsboligen ikke bli pålagt merverdiavgift, og at dette vil medføre en utilsiktet statlig subsidiering og bidra til konkurransevridning», (avsnitt 48).

Førstvoterende svarte at «Disse reelle argumentene er ikke uten poeng», og at «På samme måte som man ved anvendelsen av merverdiavgiftsreglene bør søke å unngå dobbel avgiftsbelastning, bør det søkes forhindret at det blir laget arrangementer som medfører at forbruk ikke blir pålagt avgift. Som påpekt i NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester, side 59-61, er det imidlertid ikke mulig fullstendig å unngå avgiftskumulasjon», (avsnitt 48).

Førstvoterende uttalte også at «Det kan også oppstå situasjoner hvor man står overfor valget mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon», og at «Fradragsrett kan ikke nektes fordi Elkjøp ikke ville ha fått fradragsrett dersom boligeiendommen var blitt kjøpt ferdig utbygd», (avsnitt 49).

Andrevoterende(mindretallet) uttalte på sin side at «En rett til fradrag ville i praksis bety at staten subsidierte Elkjøps oppføring av tomannsboligen med 1/5-del av brutto byggekostnader, mens andre næringsdrivende som oppfører fast eiendom for salg, ikke vil kunne kreve fradrag», (avsnitt 74).

Konklusjonen til annenvoterende ble at «...den inngående avgift som Elkjøp betalte ved oppføringen av tomannsboligen i Nordbyhagaveien i sin helhet har tilknytning til den ikke-avgiftspliktige omsetningen av fast eiendom, og at avgiftsvedtaket derfor er gyldig», (avsnitt 77).

Det man kan trekke ut fra dommen er at den legger til grunn utgangspunktet som følger av Sira Kvina og NC. Det presiseres også at bedriftsøkonomisk fordel ikke er tilstrekkelig. Dommen viser at transaksjonens egenverdi er sentralt i vurderingen. Hvis det ikke er noen egenverdi så anses det som ledd i den avgiftspliktige virksomhet og det kan gis fradrag.

Dommen viser tydelig at avgiftsunntatt omsetning kan gi fradrag. Selv om dommen gjaldt omsetning av fast eiendom er det overførbart til transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer.

Flertallet omtaler både symmetrihensynet, konkurransenøytralitet og merverdiprinsippet. Det viser at dette er hensyn det må legges stor vekt på, men at det ikke alltid er mulig å ivareta disse hensynene fullt ut. Spesielt gjelder dette der disse hensynene står mot hverandre. Dette viser at man ikke ukritisk må følge hensynene og at det må foretas en konkret vurdering.

Mindretallet legger i større grad vekt på de nevnte hensynene, og dette blir avgjørende for konklusjonen. Dissensen viser igjen hvor vanskelig vurderingen er.

#### **3.3.4.6 Rt.2015 s. 652 (Telenor-dommen)**

Telenor ASA solgte aksjer i et datterselskap(TSS), og hadde i den forbindelse kostnader til juridisk og finansiell bistand samt PR-rådgivning. Saken omhandlet også kostnader i forbindelse med en aksjonærkonflikt i deleide selskaper i Ukraina (Kyvistar) og Russland (Vimpelcom).

Telenor ASA ønsket fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til kostnadene i begge sakene. Fradrag, tilleggsavgift og renter utgjorde over 70 millioner kroner. Fradrag ble ikke gitt og dommen var enstemmig. Dommen gjaldt mval. 1969 § 21.

**Om salget av TSS** uttalte førstvoterende innledningsvis at «Det følger av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e at salg av finansielle instrumenter og meglingstjenester ved slik omsetning, er unntatt fra merverdiavgift», (avsnitt 38), og at «Utgangspunktet må da være at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelse av tjenester som knytter seg til slikt salg», (avsnitt 34). Dette er samme utgangspunkt som fremkommer av Kragerø Resort og Elkjøp-dommen.

Førstvoterende uttalte om fellesregistrering at «Dette kan imidlertid ikke begrunne fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i avgiftsfri omsetning», (avsnitt 38).

Førstvoterende la til grunn at «Det avgjørende for fradragsretten er om anskaffelsen er relevant for Telenors avgiftspliktige virksomhet og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne», (avsnitt 42).



Telenor anførte at «... salget av aksjene i TSS ble gjennomført som ledd i Telenors ordinære avgiftspliktige virksomhet, og at anskaffelsen av tjenestene i denne forbindelse derfor var «til bruk» i Telenors virksomhet», (avsnitt 43).

Til dette uttalte førstvoterende at «Jeg kan ikke være enig i dette. Salget av aksjene i TSS innbragte en betydelig gevinst for Telenor. Selv om salget av alle aksjene i selskapet hadde ringvirkninger for morselskapets virksomhet, kan dette ikke i seg selv gi den nødvendige tilknytningen til Telenors avgiftspliktige virksomhet», (avsnitt 44).

Førstvoterende konkluderte med at «Salget av aksjene i TSS må etter mitt syn anses som en bedriftsøkonomisk motivert transaksjon som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett» og at «Jeg kan derfor ikke se at vilkårene for fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser av tjenester i forbindelse med salget av TSS, er oppfylt», (avsnitt 45).

**Om aksjonærkonflikten** begynte førstvoterende med å uttale at «Disse anskaffelsene hadde som utgangspunkt til formål å ivareta Telenors ikke-avgiftspliktige virksomhet som aksjeeier i VimpelCom og Kyivstar», (avsnitt 47).

Telenor anførte at det likevel var tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten da «felles innkjøp og andre ulike synergieffekter og skalafordeler» kom denne til gode, (avsnitt 48).

Førstvoterende viste til lagmannsretten uttalelse: «Lagmannsretten kan ikke se at dette er annerledes for Telenor enn for andre som gjør investeringer med sikte på samarbeid, utveksling av kompetanse mv. Investeringen gir synergieffekter som kan ha mye for seg i et bedriftsøkonomisk perspektiv. Etter lagmannsrettens vurdering har de aktuelle anskaffelsene for å sikre eierinteressen ikke tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten», (avsnitt 49). Førstvoterende var enig i dette, (avsnitt 50).

Telenor anførte også at «anskaffelsene bidro til å ivareta Telenors omdømme, som også er av betydning for den avgiftspliktige virksomheten», (avsnitt 51). Førstvoterende viste igjen til lagmannsretten som hadde komme til at det «...ikke var sannsynliggjort at omdømme av betydning for den avgiftspliktige virksomhet ble nevneverdig påvirket av konfliktene i VimpelCom og Kyivstar. Det er ikke anket over bevisbedømmelsen», (avsnitt 51).

Førstvoterende konkluderte med at anskaffelsene knyttet til VimpelCom og Kyvistar ikke hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, (avsnitt 52).

Dommen legger til grunn utgangspunktet etter Sira Kvina og NC. Høyesterett vurderer i likhet med Elkjøp-dommen om salget av aksjene i datterselskapet hadde noen egenverdi.

Høyesterett benyttet ikke ordet egenverdi, men det må anses klart at de indirekte foretok en slik vurdering da de vurderte betydningen for Telenor. Det er også viktig å se hen til at TSS drev med telesignaler til satellitter, og ikke mobiltelefoni som er kjernen i Telenor sin virksomhet. Det kan ikke være tvil om at dette i realiteten var en vurdering av om salget hadde egenverdi for Telenor. Det kan også bemerkes at det fra staten var anført egenverdi for Telenor.

Dommen viser også at utgangspunkt er at man ikke får fradrag ved avgiftsunntatt omsetning og at fellesregistrering ikke har betydning. Det fremgår implisitt i vurderingen av aksjonærkonflikten at omdømme kan få betydning. Likevel var det ikke anket over dette, slik at det ikke blir mulig å trekke ut hvordan Høyesterett ville vektlagt dette og hvor terskelen går før det blir avgjørende.

Dommen viser tydelig at det må foretas en konkret vurdering av transaksjonen sett opp mot den avgiftspliktige virksomheten. Det viktigste å trekke ut fra dommen er at Høyesterett ikke stenger for muligheten for fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer.

Hensynet til symmetri ble ivaretatt ved at det ikke ble gitt fradrag i inngående avgift uten noe utgående avgift fra aksjesalget å trekke det fra i. Konkurransenøytralitet lå også til grunn for resultatet, da Høyesterett vurderte fradrag opp mot andre lignende tilfeller.

#### **3.3.4.7 LB 2015-103691, avsagt 29.02.2016 (Norske skog)**

*Dommen er fra Borgarting lagmannsrett. Underrettspraksis har mindre vekt enn høyesterettsdommer.<sup>40</sup> Dommen er likevel interessant da den direkte omhandler transaksjonskostnader ved et aksjesalg og fordi den er avsagt etter Telenor-dommen.*

Spørsmålet i dommen var om Norske Skogindustrier ASA (Norske Skog) hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift for advokat- og rådgivningstjenester. Tjenestene hadde blitt brukt til restrukturering og salg av aksjer i to datterdatterselskaper. Det ble ikke gitt

---

<sup>40</sup> Innføring i juss, juridisk tenkning og rettskildelære, 5. opplag s. 248

fradrag for transaksjonskostnadene knyttet til salgene av datterdatterselskapene. Dommen var enstemmig og gjaldt mval. 1961 § 21.

Lagmannsretten viste til Telenor-dommen og la til grunn at «I utgangspunktet kan det derfor ikke kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelser av tjenester som knytter seg til slikt salg». Lagmannsretten mente spørsmålet ble om kostnadene var relevante og hadde «tilstrekkelig og nær tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten.

Staten hadde anført at alle tjenestene var knyttet opp mot aksjesalget. Lagmannsretten mente at formålet var en «fullstendig restruktureringsprosess» og la til grunn at tjenestene måtte deles inn etter «transaksjonsbistand og «rent» restruktureringsarbeid som ikke kan anses transaksjonsrelatert».

Når det gjaldt det rene restruktureringsarbeidet kom lagmannsretten til at det var tilstrekkelig tilknytning til å få fradrag.

Angående transaksjonskostnadene uttalte lagmannsretten at de hadde vært «i en viss tvil».

Lagmannsretten mente at «Selskapet har med styrke argumentert for at kriteriene oppstilt av Høyesterett som vilkår for fradragsrett for inngående merverdiavgift, er oppfylt i en slik situasjon, også for rene transaksjonskostnader.»

Likevel kom lagmannsretten til at transaksjonskostnadene ikke ga grunnlag for fradragsrett og uttalte at «Slik fradragsrett ville være direkte i strid med ordlyden i merverdiavgiftsloven (1969) § 5b første ledd nr. 4 bokstav e» (unntak for finansielle tjenester). Det ble også uttalt at «Lagmannsretten er heller ikke kjent med eksempler fra rettspraksis der det er gitt fradragsrett for inngående merverdiavgift for tjenester til transaksjonsbistand».

Lagmannsretten mente at aksjesalget «...ikke [hadde] direkte relevans for, eller tilknytning til, den avgiftspliktige papirproduksjon. Transaksjonene hadde en bedriftsøkonomisk begrunnelse, som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett, jf. Rt-2015-652 (Telenor) avsnitt 45 med videre henvisninger. At kostnadene var nødvendige for å sikre videre drift, endrer prinsipielt sett ikke tilknytningens art».

Det man kan trekke ut fra dommen er at den synes å følge opp Telenor-dommen og tar de samme rettslige utgangspunktene.

Likevel virker argumentasjonen til lagmannsretten samlet sett kort og mangelfull. Det virker som lagmannsretten argumenterer for at det ikke skal være mulig å få fradrag for transaksjonskostnader uansett omstendigheter, med bakgrunn i unntaket for finansielle tjenester. Hvis lagmannsretten mener at det ikke skal være mulig med fradrag kan dette være i strid med tidligere høyesterettspraksis omtalt ovenfor.

Det tas heller ikke tilstrekkelig stilling til forskjellen mellom faktum i denne dommen og Telenor-dommen. Det fremstår som to relativt ulike tilfeller. Norske Skog hadde en pågående stor opprydningsprosess i selskapet og var avhengige av salg for å fortsette den avgiftspliktige virksomheten. Dette var ikke tilfellet i Telenor-dommen.

Samlet virker det lite konsekvent at de tar en reell vurdering hvis de ikke mener det er mulig med fradrag. Lagmannsretten uttalte at de hadde vært i tvil og tyder på at de anså saken som et grensetilfelle.

Norske skog har anket dommen til Høyesterett. Tilsvarefrist for staten var 3. mai 2016 og dommen blir ikke behandlet av Høyesterett før leveringsfrist for denne oppgaven.

#### **3.3.4.8 Oppsummering rettspraksis - «nær og naturlig tilknytning»**

Utgangspunktene for fradragsretten som er gitt i Sira Kvina og NC gjelder fortsatt.

Relevansvilkåret skal forstås som en vurdering av om det er «nær og naturlig tilknytning».

Det er klart at utgangspunkt ved omsetning som et unntatt fra loven så skal det ikke være mulig med fradrag, jfr. Elkjøp-dommen og Telenor-dommen. Likevel åpner dommene opp for unntak fra dette ved vurdering av «nær og naturlig tilknytning».

Det må også anses som klart at bedriftsøkonomiske fordeler ikke er nok, at det ikke er noe krav om direkte bruk, og ikke noe skille mellom primær og sekundærbruk. Etter den enstemmige Telenor-dommen må det også være klart at fellesregistrering ikke kan få betydning i vurderingen.

Rettspraksis viser at renommé/omdømme knyttet til den avgiftspliktige virksomheten er et aktuelt moment i vurderingen. Det samme gjelder vurdering av den endelige avgiftsbelastningen.

Når det gjelder vurderingen av «egenverdi» er det i stor grad i Elkjøp-dommen og Telenor-dommen hvor dette har vært utgangspunktet for vurderingen. Dette uttrykket har ikke blitt

brukt i de tidligere dommene. Hvis man ser på rettspraksis viser det seg likevel at det implisitt har vært slik at det ikke har vært noen egenverdi i de tilfellene hvor det har blitt gitt fradrag, og motsatt hvor fradrag har blitt nektet.

I Sira Kvina hadde ikke kostnader til settefisk noen egenverdi for selskapet, det var nødvendige kostnader for å få lov til å drive kraftselskapet. I NC hadde byggingen av småbåthavnen heller ingen egenverdi, da kostnaden knyttet seg til vederlag for en leieavtale med kommunen de var avhengige av for videre drift. I Tønsberg bolig var det også klart at advokatutgiftene ved hevingen av avtalen om aksjekjøp av datterselskapet var noe de måtte gjøre for å sikre videre drift for morselskapet og derfor ingen fremtredende egenverdi.

I Bowling 1 hvor det ikke ble gitt fradrag var det relativt klart at innkjøp av biljard- og bowlingutstyr hadde en egenverdi, og ikke noe kafé og reklamedriften var direkte avhengig av.

Dette viser at egenverdi kanskje ikke var noe nytt når Høyesterett introduserte uttrykket i Elkjøp-dommen i 2012, men en mer presis måte å omtale vurderingen på. Begrepet er metodisk og juridisk lettere å ta utgangspunkt i, og man ser at vurderingen av egenverdi på en god måte viser ulike aspekter ved vurderingen av «nær og naturlig tilknytning».

Likevel er det vanskelig ut fra rettspraksis å si noe klart om hva som ligger i egenverdi, og hvor grensene går. Telenor-dommen var trolig et tilfelle som relativt klart hadde en egenverdi, men det er uklart hva som egentlig skal til for at det skal anses ikke å ha egenverdi. Det er uansett klart at egenverdi må vurderes opp mot den avgiftspliktige virksomheten.

Det er også viktig å merke seg at det kun er i Kragerø Resort at Høyesterett synes å mene at det ikke under noen omstendighet er mulig med fradrag ved avgiftsunntatt omsetning. De senere dommer som Elkjøp-dommen og Telenor-dommen gir uttrykk for at det er mulig med fradrag for avgiftsunntatt omsetning, som igjen tilsier mulighet til fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer. Det er også interessant at lagmannsretten synes å stenge helt for muligheten til fradrag for transaksjonskostnader. Dette har naturligvis ikke større vekt enn Høyesterettsdommene og vil av den grunn ikke måtte følges. Det blir likevel spennende å se om Høyesterett tar saken til behandling og i så fall hvordan de behandler spørsmålet.

### 3.3.5 Avgiftspraksis

#### 3.3.5.1 Innledning

Merverdiavgiftsretten blir påvirket av ulike uttalelser fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet gjennom BFU, fellesskriv, klagenemd for merverdiavgiftssaker, merverdiavgiftshåndboken, prinsipputtalelser etc. I juridisk teori omtales dette som forvaltningspraksis, og er en tillatt rettskildefaktor som kan tas med i vurderingen når rettsregler tolkes.<sup>41</sup>

I juridisk teori er det uttalt at «Forvaltningen er i stor grad orientert mot sine presedenser og mot praksis fra overordnet forvaltningsmyndighet når de skal tolke gjeldende regelverk».<sup>42</sup> Praksis vil dermed få stor betydning hos avgiftsmyndighetene, mens domstolene skal kontrollere forvaltningen og vil naturlig ikke legge like stor vekt på praksis.<sup>43</sup> Ved at praksis følges hos avgiftsmyndighetene sikrer man forutberegnelighet og likebehandling. Det vil også ha betydning om fravikelse av praksis er til gunst eller ugunst for den private.<sup>44</sup>

Det har også blitt uttalt i teorien at «En forvaltningspraksis som står klart i strid med loven eller en høyesterettsdom, har som regel ingen sjanse til å bli godtatt»,<sup>45</sup> og at det ofte i skatteretten ses hen til avgiftspraksis.<sup>46</sup>

Avgiftspraksis ble som nevnt ovenfor anført som argument i dommene Hunsbedt racing og Porthuset. Høyesterett uttalte i Hunsbedt racing at «Da en slik tolking av merverdiavgiftsloven § 21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt», (avsnitt 39).

Dommene viser at avgiftspraksis ikke får noen avgjørende betydning i Høyesterett til ugunst for avgiftssubjektet. Likevel blir praksis ofte påberopt av avgiftssubjektene og avgiftsmyndighetene.<sup>47</sup> Dette er naturlig da avgiftsmyndighetene skal sikre likebehandling, forutberegnelighet og en ensartet praksis.

---

<sup>41</sup> Erik Magnus Boe, *Innføring i Juss – juridisk tenkning og rettskildelære*, 3. utgave Oslo 2010 s. 323 og 324

<sup>42</sup> *Innføring i Juss – juridisk tenkning og rettskildelære*, 3. utgave s. 324

<sup>43</sup> *Innføring i Juss – juridisk tenkning og rettskildelære*, 3. utgave s. 324

<sup>44</sup> Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan E. Helgesen Oslo 2001 s. 234

<sup>45</sup> *Rettskildelære* s. 234

<sup>46</sup> *Innføring i Juss – juridisk tenkning og rettskildelære*, 3. utgave s. 324

<sup>47</sup> *Praktisk merverdiavgift* s. 227 og 228

Det vil være hensiktsmessig å se hen til avgiftspraksis for å se hvilke momenter som vektlegges og hva det har blitt gitt fradrag for. Det vil nedenfor tas utgangspunkt i tre ulike kilder fra avgiftspraksis.

Det er verdt å merke seg at det i juridisk teori har blitt uttalt at «visstnok forsøkte avgiftsmyndighetene på flere områder å innskrenke rekkevidden av Sira Kvina-dommen. I Rt.2001-1497 om Concrete Platforms Holding (Norwegian Contractors) opprettholdt imidlertid en enstemmig Høyesteretts fortolkning i Sira-Kvina-dommen».<sup>48</sup>

Dette viser at forholdet mellom rettskildene kan være problematisk, særlig høyesterettspraksis og avgiftspraksis. Dette viser at man ikke ukritisk må legge avgiftspraksis til grunn. Det viser at avgiftsmyndigheten har en rolle og stilling i rettssystemet som kan medfører at de tolker rettskilder og rettspraksis med «proveny-brillene» på. Dette kan medføre at resultatene i avgiftspraksis ikke nødvendigvis er i samsvar med gjeldende rett.

### **3.3.5.2 BFU 18/07, avgitt 20.04.2007<sup>49</sup>**

Bindende forhåndsuttalelser(BFU) er regulert i mval. kapittel 17. Det følger av § 17-1 at «Skattedirektoratet og skattekontoret kan på anmodning gi forhåndsuttalelse om de avgiftsmessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes».

Uttalelsene er ikke formelt bindende for den konkrete skattepliktige, men uttalelsene kan bli kjent og ha stor betydning som en veiledende uttalelse for skattemyndighetene i andre og lignende saker.<sup>50</sup>

Forhåndsuttalelsen omhandlet «Frivillig registrert utleiers fradragsrett for transaksjonsomkostninger ved kjøp av eiendommer og/eller eiendomsselskaper» etter mval. 1969 § 21.

Saken gjaldt et fond som hadde til formål å investere i fast eiendom. Det skulle etableres et AS(Fond AS) som gjennom datterselskaper skulle eie fast eiendom.

Innsender presiserte at det skulle være «såkalte ”single purpose” datterselskaper (”SP-selskaper”), dvs. selskaper med eneste formål å erverve, eie og leie ut fast eiendom» og/eller

---

<sup>48</sup> MVA-komentaren s. 429

<sup>49</sup> <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Frivillig-registrert-utleiers-fradragrett-for-transaksjonsomkostninger-ved-kjop-av-eiendommer-ogeller-eiendomsselskaper/> Dato: 20.05.16

<sup>50</sup> Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) s.95

«SP-selskapenes erverv av datterselskaper, heretter betegnet "E AS", som igjen eier og leier ut fast eiendom». Alle selskapene i selskapsstrukturen skulle være fellesregistret.

Det var transaksjonskostnader i form av advokater, revisorer, due diligence og børs- og emisjonskostnader de ønsket å få avklart om de kunne få fradrag for inngående merverdiavgift for.

Innsender stilte to spørsmål. Spørsmål 1: Fradragsrett ved kjøp av fast eiendom som skulle benyttes i avgiftspliktig utleievirksomhet. Spørsmål 2: Kjøp av et datterselskap, E AS, som skulle drive avgiftspliktig utleievirksomhet.

Skattedirektoratet begynte med å vurdere fellesregistrering og uttalte at « For øvrig innebærer ikke en fellesregistrering noen utvidet fradragsrett i den forstand at det gis fradragsrett for anskaffelser til bruk i de fellesregistrerte selskapers eventuelle virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven område».

Skattedirektoratet skilte mellom transaksjonskostnader som gjaldt konkrete eiendommer og omkostninger som ikke gjaldt konkrete eiendommer, slik som rådgivning fra advokat. For kostnader til konkrete eiendommer uttalte Skattedirektoratet at «Fradragsføring vil da måtte skje på grunnlag av det enkelte bygg eller selskaps «utleieprofil»», mens for de andre kostnadene «...vil fradragsføring kunne foretas på grunnlag av fellesregistreringens omsetning innenfor og utenfor loven etter forskrift 20. desember 1969 nr. 1 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven (Nr. 18) § 3».

Skattedirektoratet konkluderte med at «Fondet AS vil ha rett til fradrag for de omhandlede transaksjonskostnader knyttet til anskaffelse av faste eiendommer til bruk i utleievirksomhet omfattet av forskrift om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (Nr. 117)», og at «Fondet AS vil ha rett til fradrag for de omhandlede transaksjonskostnader knyttet til kjøp eller opprettelse av selskaper som skal drive utleievirksomhet», jfr. forskrift 117.

Det man kan trekke ut fra BFU 18/07 er at det ble lagt stort vekt på at det var fellesregistret og frivillig registrert. Likevel uttalte de at «For øvrig innebærer ikke en fellesregistrering noen utvidet fradragsrett...».

Det er ikke klart hvordan Skattedirektoratet mener at det skal skilles mellom disse tilfellene. De har godtatt fradrag for kostnader knyttet til kjøp og salg av aksjer som er unntatt



merverdiavgiftsloven. Det er nærliggende å tolke det slik at Skattedirektoratet ikke anså kjøp og salg av datterselskaper som det sentrale, da det i realiteten var eiendomsselskaper som skulle drive avgiftspliktig utleie, og at aksjekjøpet ikke i seg selv hadde noen egenverdi.

Uttalelsen åpner opp for fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp av aksjer, som i utgangspunktet er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det må likevel tas hensyn til at dette gjaldt eiendomsselskaper, som trolig står i en egen særstilling. Oppgaven er avgrenset mot behandling av eiendomsselskaper, jfr. kapittel 1.4.

Det er verdt å merke seg at Skattedirektoratet ikke problematiserer at omsetning av aksjer er unntatt fra loven. Dette har vært sentralt i rettspraksis nevnt ovenfor.

Skattedirektoratet vurderer heller ikke de generelle vilkårene for fradragsrett slik det har blitt gjort i rettspraksis. Det blir ingen steder nevnt «nær og naturlig tilknytning», men det ligger trolig implisitt til grunn for vurderingen da søkeren flere ganger nevner dette.

### **3.3.5.3 Mval. § 8-1 – Fradragsrett for inngående merverdiavgift – Skattedirektoratets brev 28. januar 2014<sup>51</sup>**

Saken omhandlet fradragsrett for avgift på kostnader knyttet til salg av to eiendomsselskaper (AS). Saken gjaldt mval. § 8-1.

Morselskapet drev med utleie av fast eiendom direkte gjennom egne eiendommer og indirekte gjennom datterselskaper. Datterselskapene var fellesregistrert med morselskapet. Den fellesregistrerte enheten var frivillig registrert. Innsender ønsket vurdering av fradrag for inngående merverdiavgift for meglerhonorarer og juridisk bistand i forbindelse med salget av aksjene i datterselskapene. Innsender viste blant annet til overnevnte BFU 18/2007 som grunnlag for fradragsrett. Skattedirektoratet la til grunn frivillig registrering og fellesregistrering mellom mor- og datterselskap.

Skattedirektoratet uttalte at «Selv om salg av aksjer isolert sett er unntatt fra merverdiavgiftsplikt etter mval. § 3-6 (finansiell tjenester), må det vurderes om transaksjonskostnaden likevel har vært til bruk i registrert virksomhet og derav fradragsberettiget etter mval. § 8-1. Relevanskravet, slik det er utlagt i Høyesteretts praksis er om anskaffelsen har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten».

---

<sup>51</sup> <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/-Mval--8-1--Fradragsrett-for-inngaende-merverdiavgift---Skattedirektoratets-brev-28-januar-2014/> Dato 20.05.16

Videre uttalte Skattedirektoratet at «Der hvor morselskaper avhender aksjer i datterselskaper som ikke inngår i noen fellesregistrering med morselskap, har praksis, slik det er gjennomgått og oppsummert i Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013 pkt 8-1.4.6, vist at fradrag for transaksjonskostnader gjennomgående nektes. Transaksjonskostnadene knyttet til salg av datterselskap har i disse tilfeller en for fjern og avledet tilknytning til morselskapets egen avgiftspliktige virksomhet».

Det ble avslutningsvis uttalt at «Etter Skattedirektoratets syn vil dette kunne stille seg annerledes ved morselskapets salg av datterselskap innenfor en fellesregistrert enhet. Datterselskapenes driftsmidler (bygg) har vært en del av/direkte innsatsfaktor i avgiftssubjektets egen avgiftspliktige omsetning av utleietjenester».

Det man kan trekke ut fra prinsipputtalelsen er at det er mulig å få fradrag selv om kjøp og salg av aksjer i utgangspunktet er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Skattedirektoratet viser til at det etter praksis kun vil være aktuelt med fradrag hvis det foreligger fellesregistrering.

Det nevnes ikke i uttalelsen hvorfor det har så stor betydning at selskapene er fellesregistrert, og heller ikke om det har betydningen at det gjaldt et eiendomsselskap. Telenor-dommen som er avsagt i senere tid har klart avvist at fellesregistrering har betydning. Det er usikkert om Skattedirektoratet ville uttalt det samme i dag.

I motsetning til BFU 18/07 tas det her tydelig utgangspunkt i reglene for unntaket for finansielle tjenester og relevansvilkåret med vurdering av nær og naturlig tilknytning.

#### **3.3.5.4 Merverdiavgift – klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde. Vedlagt Skattedirektoratets fellesskriv av 21. september 2015.<sup>52</sup>**

Finansdepartementets formål med brevet var «klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde» etter Elkjøp-dommen og Telenor-dommen.

Om Telenor-dommen uttalte Finansdepartementet at dommen gir «god veiledning for fradragsrettens grenser som kan anvendes i andre saker». Finansdepartementet mente at dommen viser at «fradragsretten er negativt avgrenset mot anskaffelser som er til bruk i avgiftsunntatt omsetning/aktivitet».

---

<sup>52</sup> <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Merverdiavgift---klargjoring-av-enkelte-sporsmal-knyttet-til-fradragsrettens-rekkevidde/> Dato: 20.05.16

Finansdepartementet fremhevet også at Høyesterett «uten reservasjoner gir uttrykk for at fellesregistrering ikke kan begrunne fradrag for anskaffelser som er til bruk for avgiftsunntatt omsetning».

Finansdepartementet uttalte videre at «Høyesterett baserer «til bruk» vurderingen på virkningen av de enkelte anskaffelsene og bemerker at positive ringvirkninger for den avgiftspliktige virksomheten, ved frigjøring av kapital og ledelsesressurser, ikke utgjorde en tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten».

Konklusjon fra Finansdepartementet var at de «anser at Høyesterett med dette har lagt vekt på at merverdiavgiften er et transaksjonsbasert system, slik at fradragretten avgrenses ut fra hvilke virkninger anskaffelsen har og hvilke(n) transaksjoner anskaffelsene er til bruk for».

Finansdepartementet viste også til at omdømmehensyn ikke gav fradragberettiget tilknytning.

Om Elkjøp-dommen uttalte Finansdepartementet at det hadde vært usikkerhet i Skattedirektoratet etter Elkjøp-dommen om utgangspunktet etter uttalelsen i Kragerø-dommen; «Salg av fast eiendom er ikke avgiftspliktig virksomhet, og det skulle da ikke være aktuelt med fradrag for inngående avgift» ble forlatt av Høyesterett. Finansdepartementet mente at Høyesterett ikke har ment å forlate dette utgangspunktet.

«Etter Finansdepartementets vurdering har imidlertid Høyesterett med saken om Elkjøp kun gitt anvisning på et unntak, slik at visse omstendigheter kan etablere fradrag selv om anskaffelsen direkte er til bruk for en avgiftsunntatt omsetning». Finansdepartementet omtaler dette som en «unntaksnorm».

Finansdepartementet mente at denne «unntaksnormen» må vurderes ut fra om den avgiftsunntatte transaksjonen har noen egenverdi for selskapet og nødvendig/tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Finansdepartementet mente at Telenor-dommen viser at denne «unntaksnormen» har begrenset anvendelsesområde.

Det man kan trekke ut av brevet fra Finansdepartementet er at de anser Telenor-dommen som god veiledning for senere saker. De mener at utgangspunktet er at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift for avgiftsunntatt omsetning da fradragretten er negativt avgrenset mot slik omsetning. Likevel stenger ikke Finansdepartementet helt for muligheten

for fradrag ved avgiftsunntatt omsetning, men viser til at det etter en unntaksnorm med begrenset betydning er mulig, jfr. Elkjøp-dommen.

Det er likevel vanskelig å se hvordan Finansdepartementet kan begrunne at Elkjøp-dommen kun utgjør en «unntaksnorm» gjennom en vurdering av egenverdi. Det må være klart at vurdering av egenverdi står sentralt også i Telenor-dommen, jfr. kapittel 3.3.4.6.

Videre er det vanskelig å se at Telenor-dommen viser at «unntaksnormen» i Elkjøp-dommen har begrenset rekkevidde, slik som Finansdepartementet hevder. Elkjøp-dommen og Telenor-dommen er svært ulike saker, og det er ikke lett å forstå hvordan Finansdepartementet klarer å trekke en umiddelbar sammenheng. Det er relativt klart at det i Telenor-dommen var fremtredende egeninteresser knyttet til salget av datterselskapet. Finansdepartementet har ikke gitt noen grundig forklaring på hvorfor de mener den begrenser rekkevidden, og problematiserer ikke den store ulikheten i sakene.

Finansdepartementet sin bemerkning om at omdømmehensyn ikke etablerte fradragsberettiget tilknytning er noe vanskelig å tolke. Finansdepartementet kan ikke ha tilstrekkelig grunnlag for å si at Telenor-dommen tilsier at omdømme ikke lengre skal være et aktuelt moment i vurderingen. Omdømme fikk ingen realitetsvurdering i Høyesterett, da det ble uttalt at «Lagmannsretten kom til at det ikke var sannsynliggjort at omdømme av betydning for den avgiftspliktige virksomhet ble nevneverdig påvirket av konfliktene i VimpelCom og Kyivstar. Det er ikke anket over bevisbedømmelsen», (avsnitt 51). Dette kan ikke ses på som en stadfestelse av at omdømme ikke kan få betydning. Tønsberg Bolig, som nevnt ovenfor, viser at omdømme kan ha betydning.

Brevet fra Finansdepartementet synes altså å ha visse svakheter i argumentasjon og grundighet.

### **3.3.5.5 Oppsummering avgiftspraksis**

BFU 18/07 og prinsipputtalelsen fra 2014 er klare på at det er et krav om fellesregistrering. Likevel blir det ikke grundig vurdert hvorfor dette er et krav, annet enn at det vises til praksis. Det vil være vanskelig å si hvordan utfallet ville blitt i dag etter Telenor-dommen som viser at fellesregistrering ikke har betydning. Det at Telenor-dommen i ettertid har kommet med et motsatt utgangspunkt medfører at eldre avgiftspraksis om dette ikke kan sies å ha noen tung

rettskildemessig vekt. Dette styrkes av at Finansdepartementet i etterkant har sagt seg enige med utgangspunktet som følger av Telenor-dommen.

Finansdepartementet er overordnet Skattedirektoratet og uttalelsen vil trolig medføre at avgiftsmyndighetene endrer praksis, men hvordan endringen faktisk blir er usikkert. Det er stor sannsynlighet for at avgiftsmyndighetene i det minste vil endre sitt standpunkt om at fellesregistrering skal ha betydning, da det kommer så klart frem i brevet. Likevel er det stort rom for avgiftsmyndighetene til å tolke brevet fra Finansdepartementet, og som nevnt fremstår ikke alt i brevet velbegrunnet. Det er heller ikke lett å se hvilke begrensninger Finansdepartementet faktisk mener det ligger i Elkjøp-dommen, annet enn at de anser det som et unntak.

Samlet viser den gjennomgatte praksisen at det i lengre tid har vært usikkerhet rundt fradragsrett for unntatt omsetning.

Det blir vanskelig å legge avgjørende vekt på avgiftspraksis da det ikke anses som noen fast etablert praksis samt at brevet fra Finansdepartementet er nytt, og det foreligger ikke oppdatert praksis. Den eldre praksisen er i strid med høyesterettsdommer og kan da ikke få avgjørende betydning.

Det er viktig å trekke ut at avgiftspraksis ikke stenger for muligheten for fradrag for avgiftsunntatt omsetning.

### **3.3.6 Juridisk teori**

Merverdiavgift er et område hvor det finnes lite teori i forhold til andre rettsområder. Det er lite teori som direkte omtaler oppgavens problemstilling, og som en følge av den nye Telenor-dommen fra 2015 er ikke litteraturen tilstrekkelig oppdatert. Det foreligger derfor ingen juridisk teori på området som er egnet til en nærmere avklaring av spørsmålet om fradrag for transaksjonskostnader.

### 3.3.7 Forholdet til EU-retten

#### 3.3.7.1 Innledning

Merverdiavgift er ikke en del av EØS-avtalen.<sup>53</sup> Norsk rett er dermed ikke direkte bundet av EU-retten og praksis fra EU-domstolen.

Likevel er EU-retten som nevnt innledningsvis bakgrunnen for opprettelsen av dagens merverdiavgiftssystem. Selv om et EU-medlemskap i dag kanskje virker mer fjernt enn i 1969 er verden mer sammenknyttet og globalisert enn i 1969. Som nevnt blir hensynet til konkurransenøytralitet stadig viktigere ved handel over landegrensene. Dette tilsier at EU-retten bør tas med i vurderingen av fradragsretten.

EU-retten kan gi ytterligere momenter til vurderingen, og bidra til den samlede vurderingen av de øvrige norske rettskildene. EU-rettens betydning på merverdiavgiftsretten vil nedenfor bli belyst ved en dom fra Høyesterett med påfølgende praksis fra EU-domstolen.

Betydning av EU-retten på merverdiavgiftsområde ble omtalt i Rt.2009 s. 1632 (ABG Sundal Collier/Carnegie). Dommen gjaldt spørsmål om rekkevidden av mval. 1969 § 5b nr. 4 bokstav e(mval. § 3-6 bokstav e). I dommen ble det uttalt at «Allerede innledningsvis finner jeg grunn til å bemerke at det da også tjenester ble trukket inn under avgiftsområdet ved avgiftsreformen i 2001, ble tatt utgangspunkt i det dagjeldende merverdiavgiftsdirektiv gjeldende for EU-området. Det understrekes i Ot.prp. nr.2 (2000-2001) side 124 at avgrensningen i stor grad vil «være sammenfallende med avgrensningen etter EFs sjette avgiftsdirektiv»», (avsnitt 33).

Videre ble det uttalt at «Det er praksis ved EU-domstolen som vil få størst betydning for forståelsen av det tilsvarende avgiftsunntak i Norge. Dette må særlig være tilfellet når det på dette området har vist seg vanskelig å etablere en ensartet praksis i EU-landene», (avsnitt 34).

Det ble også vist til forarbeider hvor det fra Finansdepartementet hadde blitt uttalt at «I Norge er merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester i stor grad bygget opp på samme måte som tilsvarende unntak i EU, selv om det meget omfattende merverdiavgiftsregelverket i EU ikke er bindende for Norge gjennom EØS-avtalen. Blant annet fordi virksomhet i denne sektoren lett kan flytte på seg, og for at norske finansinstitusjoner skal ha tilnærmet samme rammevilkår som finansinstitusjoner i andre land i EØS-området, er det norske regelverket på området lagt tett opp til regelverket i EU», (avsnitt 35).

---

<sup>53</sup> Merverdiavgift i et nøtteskall s. 35

Endelig uttalte førstvoterende at «Som jeg redegjorde for innledningsvis, vil en etablert praksis ved EU-domstolen som utgangspunkt anses som en tungtveiende rettskilde ved tolkingen av unntaket i § 5 b nr. 4 bokstav e», (avsnitt 48).

Dommen viser at EU-retten er en aktuell rettskilde ved vurderingen av fradragsretten og unntaket for finansielle tjenester. Det vil være lite konsekvent å ta utgangspunkt i regelverket til EU hvis man ikke følger opp utvikling i EU-domstolen.

Av hensyn til oppgavens omfang vil det ikke være noen omfattende og grundig gjennomgang av EU-retten. Tre dommer vil kort bli gjennomgått for å belyse de grunnleggende utgangspunktene fra EU-retten på fradragsrettens område.

### **3.3.7.2 Sak C-16/00 *Cibo Participations SA***

I saken fikk et holdingselskap medhold i krav om fradragsrett for advokat- og rådgiverkostnader i forbindelse med kjøp av tre datterselskaper. Cibo leverte momspliktige tjenester til datterselskapene.

I dommen ble det tatt utgangspunkt i en vurdering av om kostnadene hadde «direkte og umiddelbar tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten.

Om dommen er det i juridisk teori uttalt at «Det svenske Riksskatteverket har tolket dommen slik at det stilles tre krav for fradragsrett for merverdiavgift på slike kostnader: Morselskapet må drive økonomisk virksomhet; datterselskapet må [ha] en direkte og umiddelbar sammenheng med morselskapets virksomhet, og kostnadene må ha en direkte og umiddelbar forbindelse med ervervet. Dette kan gjelde advokat- og konsulenthonorarer». <sup>54</sup>

Det ble ikke stilt noe krav til fellesregistrering. Dommen viser at det er mulig med fradrag for transaksjonskostnader selv om aksjekjøp er avgiftsunntatt omsetning.

### **3.3.7.3 Sak C-29/08 (*AB-SKF*)**

Et morselskap i et stort industrikonsern solgte alle aksjene i et datterselskap, og resten av aksjene i et annet datterselskap de tidligere hadde vært eneeiere av. Dette ble gjort i forbindelse med omstrukturering for å frigjøre kapital til konsernets øvrige aktiviteter.

---

<sup>54</sup> MVA-kommentaren s. 432

Det ble uttalt at det er rett til fradrag for inngående merverdiavgift for kostnader til bruk for overtakelse av aksjene(transaksjonskostnader), hvis det er «direkte og umiddelbar tilknytning» mellom utgiftene og den avgiftspliktige virksomheten, jfr. punkt 4 i dommen.

Det ble også vist til at det måtte ses hen til om transaksjonskostnadene ble lagt inn i prisen ved aksjesalg eller om det ble en kostnad for den avgiftspliktige virksomheten.

Også denne dommen viser at det er mulig med fradrag ved aksjesalg som i utgangspunktet er avgiftsunntatt omsetning.

#### **3.3.7.4 Sak C-108/14(Larentia + Minerva-dommen) og C-109/14(Marenave-dommen)**

Et holdingselskap(morselskap) kjøpte et datterselskap, og fikk fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader i forbindelse med kjøpet. Forutsetningen var at holdingselskapet ikke var passiv aksjeeier, men aktivt drev selskapet. Morselskapet leverte momspliktige tjenester til datterselskapene.

Også her ble det tatt utgangspunkt i «direkte og umiddelbar tilknytning», og det ble ikke stilt krav om fellesregistrering.

Det ble stilt opp et ytterligere krav om faktisk drift av selskapet. Dette er ikke nevnt i dommene ovenfor, men synes som et fornuftig krav som må ses i sammenheng med tilknytningskravet. Hvis holdingselskapet ikke faktisk går inn og driver selskapet, men er passive eiere vil det være vanskelig å si at det har «direkte og umiddelbar tilknytning».

Også denne dommen viser at det er mulig å få fradrag selv om aksjekjøp er avgiftsunntatt omsetning.

#### **3.3.7.5 Oppsummering EU-rett**

Det rettslige utgangspunktet er at det må være «direkte og umiddelbar tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten for å få rett til fradrag. Dette rettslige utgangspunktet synes i stor grad å være i samsvar med det som følger av norsk rettspraksis om § 8-1 og relevansvilkåret. Kravene til «direkte og umiddelbar» kan ses i sammenheng med kravet til «nær og naturlig tilknytning» og at transaksjonen ikke kan ha «egenverdi» hvis fradrag skal gis. Selv om det



kan ses i sammenheng kan likevel den ulike ordlyden kunne medføre nyanseforskjeller når det kommer til tolkning av innholdet i vurderingen.

Dommene viser at det må avgrenses mot rene aksjekjøp og salg hvor eneste formålet er å eie aksjene i selskapet, men ikke involvere seg i driften av selskapet. Det er i slike tilfeller ikke tilstrekkelig tilknytning.

Praksisen viser at det ikke er noe krav om fellesregistrering. Dette viser at det ikke er fullt samsvar mellom norsk avgiftspraksis og EU-retten. Det må nevnes at det ikke har blitt gjennomgått noe avgiftspraksis etter Telenor-dommen, som eksplisitt viser at det ikke er noe krav om fellesregistrering. Det kan dermed være mulig at norsk avgiftspraksis vil endre seg. Likevel skulle norsk avgiftspraksis vært endret for lenge siden for å være i samsvar med EU-retten, da dommene som er gjennomgått går tilbake til år 2000.

I juridisk teori har det blitt uttalt om forholdet til EU-retten at «norske regler om fradrag for inngående merverdiavgift er til dels mer restriktive enn det som følger av et nøytralitetsprinsipp».<sup>55</sup> Det er også vist til at kontrollhensyn har blitt tillagt større vekt enn hensynet til å unngå avgiftsbelastning på kostnader knyttet til virksomheten.<sup>56</sup> Dette viser igjen utfordringene i merverdiavgiftsretten. De ulike hensynene må veies opp mot hverandre, og at det ikke er noe klart utgangspunkt for hvilke hensyn som skal være avgjørende. Det blir særlig problematisk hvis norsk rett vektlegger hensynene annerledes enn EU-retten.

I dom C-29/08 blir det tatt med i vurderingen hvem som sitter igjen med transaksjonskostnaden og om denne er lagt inn i selve kjøpet/salget. Dette har ikke blitt vurdert i den gjennomgatte høyesterettspraksisen. Dette er et argument som er interessant da det vil ha stor betydning om transaksjonskostnadene legges inn i prisen. Hvis dette ordnes gjennom prisen på aksjene vil det ikke være noe behov for fradrag. Likevel er det ikke nødvendigvis slik at dette er noen god løsning på problemet og det er usikkert om dette ivaretar hensynene, slik som merverdiprinsippet og konkurransenøytralitet.

---

<sup>55</sup> Praktisk merverdiavgiftsrett s. 18

<sup>56</sup> Praktisk merverdiavgiftsrett s. 155

## 4 Konklusjon

Rettskildene som er gjennomgått i oppgave viser klare utgangspunkter for kjøp og salg av aksjer, og for fradragretten, jfr. § 3-6 og § 8-1. Likevel er det en rekke usikre tolkningsmomenter og avgrensninger når fradragretten ses opp mot avgiftsunntatt omsetningen.

Paragraf 3-6 viser at kjøp og salg av aksjer er unntatt merverdiavgiftsloven. Rettspraksis viser tydelig at det rettslige utgangspunktet er at det ikke gis fradrag for omsetning som er unntatt merverdiavgiftsloven. Dette er en naturlig konsekvens av systemet med unntatt omsetning.

Likevel viser både rettspraksis, avgiftspraksis og EU-retten at det er mulig å få fradrag såfremt vilkårene for fradrag er oppfylt. Ordlyden «til bruk» i § 8-1 stenger heller ikke for mulighet for fradrag for avgiftsunntatt omsetning. Forarbeidene synes også å åpne opp for en slik mulighet.

Fradragretten må anses klargjort når det gjelder det rettslige utgangspunktet om at det er et tilordningsvilkår og et relevansvilkår. Relevansvilkåret skal tolkes som en vurdering av om transaksjonskostnadene knyttet til aksjekjøpet eller salget har nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Når det gjelder innholdet i vurderingen av nær og naturlig tilknytning i forbindelse med kjøp og salg av aksjer er det ikke mulig å vise til noen klare grenser. Det er kun mulig å trekke ut aktuelle momenter i vurderingen. Momentene vil bli gjennomgått nedenfor.

Det er klart at det ikke er noe krav til direkte faktisk bruk og at det ikke skal skilles mellom primær og sekundær bruk.

Utgangspunktet for vurderingen synes å være om kjøpet eller salget av aksjen har egenverdi for kjøper eller selger. Selv om Finansdepartementet som nevnt ovenfor hevder at Elkjøpdommen kun utgjør en unntaksnorm er det vanskelig å tolke de øvrige rettskildene slik.

Innholdet i vurderingen av egenverdi er ikke avklart. Det er få dommer som direkte omhandler vurderingen av egenverdi, og sakene er så vidt forskjellige at det er vanskelig å trekke noen klare grenser. Det som må anses som sikkert er at egenverdi må ses opp mot den avgiftspliktige virksomheten, hva den driver med og hvilken rolle aksjekjøpet eller salget har i tilknytning til virksomheten. Det er heller ingen oppdatert avgiftspraksis som kan bidra til å

klargjøre innholdet i denne vurderingen. Det som på sin side er klart er at hvis transaksjonen har egenverdi er fradrag ikke mulig.

Det er videre klart at det ikke er nok å oppnå en bedriftsøkonomisk fordel. Man kan til en viss grad se dette i sammenheng med vurderingen av egenverdi. Dette er på grunn av at det ved vurderingen av egenverdi ved transaksjonen implisitt vurderes betydningen av bedriftsøkonomisk fordel, og om det har betydning som strekker seg ut over dette.

Det må også ses hen til renommé/omdømme som et aktuelt moment. I hvilken grad dette blir lagt vekt på er vanskelig å si med sikkerhet. Det må i alle fall være knyttet opp mot renommé/omdømme til den avgiftspliktige virksomheten.

Fellesregistrering kan etter Telenor-dommen og EU-retten ikke lengre anses som noe vilkår for fradrag. Selv om avgiftsmyndighetene ikke enda har kommet med ny praksis vil denne trolig endres med bakgrunn i brevet fra Finansdepartementet. Likevel er det mulig at fellesregistrering i flere tilfeller kan være et moment i selve vurderingen. Fellesregistrering kan gi uttrykk for at relevanskravet er oppfylt. Fellesregistrering kan altså være et moment, men ikke noe vilkår.

Et annet aktuelt moment i vurderingen er den endelige avgiftsbelastningen. Dette kan sees i sammenheng med de grunnleggende hensynene som nevnt i kapittel 1.6. For at hensynene skal bli ivaretatt må endelig avgiftsbelastning inn i vurderingen. Likevel viser rettskildene at det ikke er mulig å ivareta alle hensyn til en hver tid, og rettspraksis viser at hensynene har blitt tillagt ulik vekt i dommene. Hensynene vil altså ikke nødvendigvis ha avgjørende betydning.

EU-retten viser at det også må vurderes om eierskapet i aksjeselskapet er passivt eller aktivt. Passivt eierskap gir ikke fradragrett. Dette kan sees i sammenheng med vurderingen av egenverdi – hvis det kun er et passivt eierskap vil det i de fleste tilfeller tale for at kjøpet eller salget har egenverdi og fradrag må nektes. Det er likevel et interessant moment som må inn i vurderingen fordi EU-retten får relativt stor betydning på dette området, jfr. kapittel 3.3.7.

Samlet viser rettskildene at det i hvert tilfelle må foretas en konkret vurdering av alle de nevnte momentene.

Det er også verdt å bemerke at det i flere av dommene fra Høyesterett har vært dissens. Det var dissens(3-2) i blant annet Elkjøp-dommen som viser at dette er en konkret vurdering som

er sammensatt, utfordrende og prinsipielt vanskelig. Dissensene viser også at de nevnte hensynene blir tillagt ulik vekt hos dommerne.

Selv om Telenor-dommen var enstemmig og kan fremstå som en klargjøring er ikke dette nødvendigvis realiteten. Telenor-dommen fremstår som er relativt klart tilfelle hvor de overnevnte momentene talte i mot fradrag, særlig vurderingen av egenverdi. Det blir vanskelig å trekke noen avgjørende konklusjon ut fra denne dommen. Norske Skog-dommen tar som nevnt utgangspunkt i Telenor-dommen, men mangelfull og knapp argumentasjon fra lagmannsretten gjør det vanskelig å se hvordan de egentlig har tolket Telenor-dommen. Dommen er som nevnt anket og dette viser at Norske skog ikke er enig i vurderingen til lagmannsretten. Behovet for å anke saken helt til Høyesterett viser hvor usikker fradragsretten er knyttet til transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer.

På grunn av det uklare innholdet i fradragsretten på dette området blir det vanskelig å komme med konkrete eksempler som kan gi fradragsrett. Et mulig tilfelle kan være at et oppdrettsselskap kjøper opp et aksjeselskap som driver med fôrproduksjon. Det vil da kanskje være mulig å si at transaksjonskostnader knyttet til kjøpet ikke har egenverdi, og at det er nær og naturlig tilknytning. Hvis oppdrettsselskapet eksempelvis kjøper et aksjeselskap som driver med produksjon av musikkinstrumenter vil det ikke være nær og naturlig tilknytning. Dette er likevel ikke et sikkert eksempel.

Per i dag er det ikke mulig å komme med en mer konkret konklusjon enn at det er mulig med *fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer*, og at det i hvert tilfelle må foretas en konkret vurdering av de overnevnte momentene.

## 5 utfordringer knyttet til fradragsretten

Som det fremgår av kapittel 4 er det fortsatt store usikkerheter knyttet til fradragsretten. Det vil nedenfor vises til utfordringen og problemer knyttet til de ulike momentene i vurderingen av fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer.

Fradragsretten er som nevnt innledningsvis helt sentral i merverdiavgiftssystemet. Dette medfører at den store usikkerheten som viser seg på dette området svekker forutberegnelighet for avgiftssubjektene. I Telenor-dommen endte det ikke bare med at de ble nektet fradrag. Telenor fikk også ca. 3,5 millioner kroner i tilleggsavgift og måtte betale ca. 9 millioner i renter. Telenor hadde også store kostnader knyttet til føring av saken for tre domstoler. Fradragsrettens uklare grenser har ikke bare betydning for statens inntekter, men stor betydning for avgiftssubjektene. De store kostnadene knyttet til en eventuell sak mot myndighetene medfører at det er de store og likvide selskapene som kan ta kampen mot myndighetene. Mindre selskaper vil kanskje la være å kreve fradrag i frykt for kostnadene dette medfører om skatteetaten mener fradraget ikke er berettiget. Det er et sterkt behov for klare rammer for fradragsretten for å skape forutberegnelighet og likebehandling.

Fradragsrett for transaksjonskostnader ved omsetning av aksjer gir inntrykk av stor usikkerhet både hos avgiftsmyndighetene og i Høyesterett. Denne usikkerheten kan sies å være skapt av lovgiver. Lovgiver har valgt å utforme en hovedregel om fradrag i § 8-1 som er svært vid og som gir grunnlag for ulike og motstridende tolkninger.

Det ble i forarbeidene til mval. i 2009 uttalt at: «På denne bakgrunn er det et spørsmål om de prinsipper som kan utledes av rettspraksis bør kodifiseres slik at fradragsrettens omfang kommer tydeligere fram».<sup>57</sup> Likevel endte det med at departementet ikke gikk inn for endring av ordlyden.<sup>58</sup>

Det er ikke sikkert at det er mulig med en klar fradragsrett gjennom lovgivning, men det bør vurderes om man kan få til en klargjøring gjennom utforming av ny ordlyd. Det er også viktig å påpeke at det er systemet med avgiftsunntatt omsetning som gjør fradrag problematisk. Det er altså ikke bare ordlyden i § 8-1 som er problemet. Enn så lenge må man uansett forholde seg til ordlyden i § 8-1 og at omsetning av aksjer er unntatt fra loven.

---

<sup>57</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 27

<sup>58</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 27

Sira Kvina og NC utgjør utgangspunktet for all rettspraksis på fradragsrettens område, også for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer. Dette er dommer som ikke gjelder avgiftsunntatt omsetning. I hvilken grad dette har blitt tatt høyde for i senere dommer ved vurderinger av avgiftsunntatt omsetning er uklart. Det er en stor prinsipiell forskjell på fradrag for avgiftsbelagt og avgiftsunntatt omsetning. Det er viktig å være bevisst på denne forskjellen, og rettskildene som er behandlet i oppgaven viser ikke tydelig at denne forskjellen har blitt tatt høyde for.

Selv om det er stor usikkerhet knyttet til fradragsretten og forståelsen av § 8-1 fremstår vurderingsmomentene som oppsummert under kapittel 4 som gode utgangspunkter. En vurdering av egenverdi fremstår som et godt utgangspunkt. Hvis det ikke foreligger noen egenverdi for selskapet er det rimelig at det gis fradrag. Problemet ligger i at en vurdering av egenverdi er så skjønnsmessig at det ikke skaper den nødvendige forutberegneligheten. Det er vanskelig for avgiftssubjektene å bevise at det ikke har egenverdi.

Det vil trolig også være vanskeligere å bevise at det ikke har egenverdi ved salg enn ved kjøp. Ved salg frigjøres det kapital og spørsmålet blir hva denne kapitalen skal brukes til. Kapitalen kan brukes til nye kjøp, bedring av likviditet, andre langsiktige planer etc. Hvorvidt dette har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten er det vanskelig å vite. Det vet man først når kapitalen er anvendt til nye formål. Det vil altså kunne være tilfeller hvor det ikke er mulig å ta en reell vurdering av tilknytningen før etter lengre tid. Det finnes heller ingen klare svar på om en investering har nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, og det blir vanskelig for skattemyndighetene å foreta denne vurderingen. Hvis skattemyndighetene må foreta en slik vurdering vil det kunne føre til vilkårlighet og lite forutberegnelighet. Hensynene i merverdiavgiftsretten tilsier heller ikke at det skal være vanskeligere å få fradrag ved salg enn kjøp.

Rettskildene behandlet i oppgaven viser heller ikke til at det skal skilles mellom kjøp og salg. Hvis det i realiteten blir et skille mellom kjøp og salg kan dette medføre flere utfordringer. Dersom det er klart at kjøper får fradrag for transaksjonskostnadene vil kjøper og selger kunne inngå en avtale om at kjøper dekker alle transaksjonskostnadene. Det kan i så fall bli spørsmål om dette er lovlige tilpasning til fradragsreglene, og om dette er tilpasninger som er ønskelig på fradragsrettens område.

Vurderingen av renommé/omdømme fremstår også fornuftig. Likevel er en vurdering av fremtidig renommé skjønnsmessig og i praksis en vanskelig vurdering. Når det i tillegg er uklart hvilken vekt dette har, skaper det lite forutberegnelighet.

Forholdet til avgiftspraksis er også problematisk. Finansdepartementet har gjort et forsøk på å klargjøre situasjonen etter Elkjøp-dommen og Telenor-dommen. Som påpekt ovenfor virker ikke dette brevet nødvendigvis klargjørende og det kan virke som at Finansdepartementet har et ønske om å begrense fradragsretten. Forholdet til avgiftsmyndighetene og praksis fra disse som rettskilde skaper som nevnt problemer i seg selv, og skaper lett situasjoner som ikke er forutberegnelig.

Dissensene i Høyesterett viser at det er stor usikkerhet rundt fradragsretten. Det er også vanskelig å trekke ut hvilke hensyn som er viktigst i og med at de er vektlagt ulikt i dommene.

Videre viser diskusjonen rundt fellesregistrering utfordringene i avgiftsretten. Avgiftspraksis får stor betydning selv om dette ikke er tilfelle når sakene kommer opp til Høyesterett.

Fellesregistrering har kanskje blitt brukt som et enkelt moment for å konkludere med «nær og naturlig tilknytning». Avgiftsmyndighetene har uten særlig vurdering og begrunnelse lagt dette til grunn som et vilkår.

Et annet spørsmål som ikke har noe klart svar er om det er mulig å få fradrag for transaksjonskostnader hvis kjøpet eller salget ikke gjennomføres. Dette er det viktig å få en avklaring på, i og med at det det har stor betydning for avgiftssubjektene.

Det ville kanskje vært enklere, fornuftig og skapt større forutberegnelighet om Høyesterett hadde fulgt det klare utgangspunktet om at det ikke skal være mulig med fradrag når omsetningen er unntatt etter § 3-6.

Problemet kunne vært løst ved at man i alle tilfeller nektet fradrag når omsetningen er unntatt fra loven, slik som etter § 3-6. Dette ville i større grad sikret forutberegnelighet og likebehandling. Det fremstår noe kunstig at Høyesterett og de øvrige rettskildene åpner opp for fradragsrett selv om de uttaler at utgangspunktet er det motsatte. Det foretas i realiteten en vanlig vurdering av vilkårene etter § 8-1 uavhengig av § 3-6. Likevel åpner EU-retten opp for fradrag, slik at det vil være problematisk å nekte dette. Det kan også fort være i strid med hensynet til konkurransenøytralitet.

Det er også et spørsmål hvor langt man egentlig ønsker at fradragsretten skal gå. Det problematiske er at hvis man åpner opp for fradrag for noen, må også andre få fradrag på lik linje. For hver gang fradragsretten blir utvidet vil det være grensetilfeller som vil bli testet. På denne måten kan det være fare for at fradragsretten utvides med mindre det tas klare grep fra lovgiver eller Høyesterett.

Selv om rettskildene viser til gode vurderingsmomenter blir det uansett en vanskelig vurdering, både for avgiftsmyndighetene og avgiftssubjektene. Det kan være små tilfeldigheter som gjør at noen får fradrag, mens andre i tilnærmet samme situasjon ikke får fradrag. Dette vil medføre en forskjellsbehandling og brudd på hensynet til konkurransenøytralitet. Dette er det viktig at merverdiavgiftssystemet unngår. Det er også negativt om den uklare grensen fører til omgåelser, som blant annet kan skje hvis det blir ulik behandling av kjøp og salg. Omgåelser er ikke ønsket i merverdiavgiftssystemet.

Norske Skog-dommen viser at vurderingsmomentene er vanskelige selv for dommerne i lagmannsretten. Man må håpe at Høyesterett benytter muligheten til å ta saken til Norske Skog inn til behandling for bedre klargjøring av spørsmålet.

Det er også betenkelig at forholdet til EU-retten i liten eller ingen grad har blitt vurdert. Det er et stort behov for norsk rett å være i samsvar med EU-retten på dette området, og det bør ses hen til dette i større grad enn det har blitt gjort til nå.

Det som er sikkert er at spørsmål om *fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer* igjen vil komme til avgiftsmyndighetene og Høyesterett. Av hensyn til avgiftsmyndighetene og avgiftssubjektene må man håpe at det kommer en ytterligere avklaring av spørsmålet så raskt som mulig.



## 6 Litteraturliste

- Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes og Tor S.Kildal(red.), *Praktisk merverdiavgiftsrett*, 1. utgave (Oslo 2012)
- Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, *MVA-kommentaren*, 4. utgave (Oslo 2011)
- Trond Kristoffersen, *Merverdiavgift – lærebok*, (Trondheim 2011)
- Ole Gjems-Onstad, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 9. utgave (Oslo 2014)
- Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 4. utgave (Oslo 2013)
- Erik Magnus Boe, *Innføring i Juss – juridisk tenkning og rettskildelære*, 3. utgave (Oslo 2010)
- Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan E. Helgesen, (Oslo 2001)
- Erik Boe, *Innføring i juss - juridisk tenkning og rettskildelære*, 5. opplag (Oslo 2004)

### **Dommer:**

- Rt.1985 s. 93 (Sira Kvina)
- Rt.2001 s. 1497 (Norwegian Contractors, (NC))
- Rt.2003 s. 1821 (Hunsbedt racing)
- Rt.2005 s. 951 (Porthuset)
- Rt.2008 s. 932 (Bowling 1)
- Rt.2008 s. 939 (Tønsberg bolig)
- Rt.2009 s. 1632 (ABG Sundal Collier/Carnegie):
- Rt.2010 s. 1184 (Kragerø Resort)
- Rt.2012 s. 432 (Elkjøp-dommen)
- Rt.2015 s. 652 (Telenor-dommen)

LB 2015-103692, avsagt 29.02.2016 (Norske Skog) *Ikke rettskraftig*

**EU-rett:**

Sak C-108/14(Larentia + Minerva-dommen) og C-109/14(Marenave-dommen):

Sak C-29/08 (AB-SKF)

Sak C-16/00 Cibo Paricipations SA