

rets merverdiavgiftsrettslige vurderinger, uten at skattekontoret vurderte riktigheten av dette.

Skattekontoret gjorde videre oppmerksom på statens standpunkt i verserende prosess, hvor det anføres norsk innenlandsk omsetning til tross for avtalevilkår om leveringssted i utlandet. Saken er berammet for Borgarting lagmannsrett i mars 2015.

#### MVA – overdragelse av deler av kundeportefølje

Adam AS skulle overdra deler av sin kundeportefølje til selskapet Eva AS. Kundeporteføljen hadde inngått i Adams avgiftsunntatte virksomhet, og overdragelsen innebar at alle rettigheter og forpliktelser Adam hadde hatt overfor sine kunder skulle overtas av Eva. Dette var et engangstilfelle, og Adam hadde aldri tidligere gjennomført tilsvarende salg. Overdragelsen skjedde som følge av en lovendring. Verken Adam eller Eva var registrert i Merverdiavgiftsregisteret siden begge utelukkende drev virksomhet som er unntatt fra merverdiavgift.

Siden Adam drev næringsvirksomhet og overdragelse av driftsmiddel i næring normalt utløser registrerings- og avgiftsplikt, ønsket Adam skattekontorets vurdering av de avgiftsmessige konsekvensene av overdragelsen.

Skattekontoret viste til at all omsetning av varer eller tjenester i utgangspunktet vil være avgiftspliktig med mindre et særskilt fritak eller unntak kommer til anvendelse. Det følger imidlertid av forvaltningspraksis at det i enkelte sammenhenger trekkes en grense mot enkeltstående transaksjoner. Spørsmålet om avgiftsplikt og eventuell registreringsplikt settes imidlertid på spissen der et enkeltstående salg er av et slikt omfang at dette salget i seg selv kan anses som næringsmessig salg.

Skattekontoret viste til praksis hvor det fremkommer at en virksomhet som ellers kun har avgiftsunntatt virksomhet normalt ikke blir avgiftspliktig ved enkeltstående disposisjoner av en, i seg selv, avgiftspliktig vare eller tjeneste som har vært til bruk i den unntatte virksomheten, og at det er antatt å følge av selve merverdiavgiftssystemet at et slikt salg dermed ikke utløser registrerings- og avgiftsplikt for virksomheten. Dette må imidlertid vurderes konkret. Skattekontoret viste til at et slikt syn fremkommer i bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet.<sup>25</sup>

Skattekontoret la til grunn at fritaket for virksomhetsoverdragelse<sup>26</sup> ikke vil komme til anvendelse, all den tid dette fritaket skal avgrenses mot tilfeller der det skjer overdragelse av enkeltvis driftsmidler, og i

Adams tilfelle var det kun snakk om overdragelse av ett driftsmiddel.

Merverdiavgiftsloven § 3–19 oppstiller unntak for merverdiavgift ved omsetning av varer som har vært brukt privat eller til andre formål som ikke har gitt fradrag for inngående merverdiavgift, men det finnes ikke noe tilsvarende unntak for tjenester.

Skattekontoret viste avslutningsvis til dom fra EU-domstolen vedrørende overdragelse av gjenforsikringsportefølje, der EU-domstolen la til grunn at overdragelsen måtte anses som avgiftspliktig salg av en tjeneste. Domstolen la til grunn at verken fritak for virksomhetsoverdragelse, unntak for salg av forsikringstjenester eller øvrige unntak ville komme til anvendelse.

Skattekontoret kom, under tvil, til at overdragelsen av kundeporteføljen fra Adam til Eva ikke ville utløse plikt til å beregne utgående merverdiavgift. Etter skattekontorets syn kan det imidlertid ikke oppfattes som en rettsregel at en enkeltstående disposisjon/transaksjon aldri vil utløse avgiftsplikt, og det finnes også eksempler fra praksis på motsatt resultat. Skattekontoret oppfatter grensen mellom de ulike tilfellene som uklar, og har derfor tatt opp spørsmålet med Skattedirektoratet med tanke på en avklaring av skatteetatens rettsoppfatning hva gjelder enkeltstående transaksjoner.

<sup>25</sup> BFU 97/04.

<sup>26</sup> Merverdiavgiftsloven § 6-14.

## Høyesteretts avklaring:

# Frdrag for kildeskatt

Høyesterett har avsagt dom i en sak om skatteloven § 6–24 første ledd gir hjemmel for fradrag for utenlandsk kildeskatt betalt på utbytte som er skattefritt etter fritaksmetoden.<sup>1</sup> Saken gjaldt kildeskatt betalt til Russland, Ukraina og Bangladesh på rundt 390 millioner kroner.



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattjurist  
Linda H. Bragstad  
Sentralskattkontoret for  
storbedrifter

Dommen ble avsagt 6. november 2014 og saken gjaldt gyldigheten av ligningene til Telenor East Invest AS og Telenor Mobile Communications AS for inntektsårene 2008 og 2009.

Høyesterett delte seg i et flertall på tre og et mindretall på to. Høyesteretts flertall kom til at fradragretten etter sktl. § 6–24 første ledd ikke omfatter kildeskatt.

#### Tvistespørsmålet

Innføringen av fritaksmetoden i 2004 innebar at aksjeutbytte innen selskapssektoren

<sup>1</sup> Jf. skatteloven § 2-38.

som hovedregel ble fritatt for skatteplikt.<sup>2</sup> En konsekvens av fritaksmetoden var at kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter ikke var fradragsberettiget.<sup>3</sup> Dette innebar at kostnader med tilknytning til inntekter som var omfattet av fritaksmetoden, som utgangspunktet måtte skilles ut og unntas fra fradragføring. Med virkning fra 2005 ble det imidlertid innført fradragsrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter.<sup>4</sup>

Spørsmålet i saken var om kildeskatt var blant de kostnadene som var omfattet av skatteloven § 6–24 første ledd, som lyder slik:

«Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2–38.»

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter kom til at det ikke var fradragsrett for kildeskatt etter skatteloven § 6–24 første ledd. Nemnda innrømmet imidlertid fradrag for tre prosent av kildeskatten med hjemmel i skatteloven § 6–15 for inntektsåret 2009. Dette hadde sammenheng med innføringen av treprosentregelen i skatteloven § 2–38 sjettededd. For å unngå dobbeltbeskatning ble det gitt et inntektsfradrag med hjemmel i skatteloven § 6–15 som tilsvarte tre prosent av betalt kildeskatt på utbytte for 2009. Saken for domstolene gjaldt ikke denne delen av vedtaket, men kun tolkningen av sktl. § 6–24 første ledd og spørsmålet om betalt kildeskatt i sin helhet kunne fradragføres etter denne bestemmelsen.

## Tidligere rettsinstansers syn

Asker og Bærum tingrett kom i dom av 19. november 2012 (Utv. 2013 side 1319) til at kildeskatt var omfattet av skatteloven § 6–24 første ledd, og dermed at ligningene skulle oppheves.

Borgarting lagmannsrett konkluderte i dom av 17. februar 2014 (Utv. 2014 side 510) med at skatteloven § 6–24 ikke ga hjemmel for fradrag for kildeskatt.

## Høyesterett – flertallets syn

Høyesteretts flertall redegjorde innledningsvis for utviklingen i synet på fradragsrett for skatter generelt og for kildeskatt spesielt. Flertallet la til grunn at skatteloven § 6–1 (og bestemmelsens forgjengere) ikke omfattet

fradrag for norsk inntektsskatt. Flertallet var av den oppfatning at en slik forståelse hadde støtte i ordlyden, da kostnader som var pådratt *for å erverve* inntekt, var noe annet enn kostnader som *er et resultat av* selve inntekten, slik inntektsskatt er. En slik forståelse hadde også støtte i forhistorien til skatteloven § 6–1, og det forelå ikke holdpunkter for at man mente å legge noe annet i uttrykket «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» i skatteloven § 6–1 enn det som lå i de tilsvarende formuleringene i skattelovene av 1911.

Flertallet fant at en tilsvarende avgrensning lå bak skatteloven § 6–15. Heller ikke denne bestemmelsen omfattet fradrag for inntektsskatt. Det var kun skatter og avgifter som kunne sammenlignes med drifts- og omkostninger som var omfattet, blant annet toll, eiendomsskatter og særavgifter som var lagt på enkelte former for næringsvirksomhet, og ikke inntektsskatter. Kildeskatt kom her i samme stilling som inntektsskatt, da også kildeskatt er et resultat av selve inntekten.

Det var imidlertid ikke omtvistet at det i praksis var gitt fradrag for kildeskatt. Dette var basert på Rt. 1928 s. 1158, hvor Høyesterett innrømmet fradrag for kildeskatt på utbytte fra svensk selskap. Flertallet tolket dommen slik at det var hensynet til å dempe dobbeltbeskatning som var avgjørende for Høyesterett.

Etter flertallets syn var dermed fradragsretten for kildeskatt knyttet til «en svært fri forståelse» av særbestemmelsen i skatteloven § 6–15, og begrunnet i hensynet til å unngå dobbeltbeskatning.

Ved vurderingen av om kildeskatt var omfattet av skatteloven § 6–24, var det av særlig betydning for flertallet at § 6–24 ikke viste til § 6–15. Uttrykket «for å erverve inntekt» talte som nevnt mot fradragsrett. Når aksjeutbyttet var skattefritt, oppstod heller ikke en dobbeltbeskatningssituasjon, som etter flertallets syn var en forutsetning for fradrag for kildeskatt etter skatteloven § 6–15.

Flertallet fant heller ikke grunnlag i andre kilder for å slutte at det hadde vært meningen at skatteloven § 6–24 skulle omfatte kildeskatt.

Av uttalelser i forarbeidene fremgikk det at § 6–24 skulle gjenopprette de fradragsmulighetene som man hadde hatt tidligere. Dette inkluderte også kildeskatt, men fler-

tallet viste til at kildeskatt ikke var nevnt, og at begrunnelsen for å gjeninnføre fradragsrett ikke tilsa fradragsrett for kildeskatt.

Skatteloven § 6–24 var for det første begrunnet i hensynet til symmetri. Innenfor en eierkjede burde det ikke være avgjørende hvilket skattesubjekt som var skattepliktig for inntekt og hvilket skattesubjekt som hadde pådratt seg utgiften. Flertallet viste til at kildeskatt i så måte var nøytral i forhold til den selskapsstrukturen virksomheten var organisert i, og at manglende fradragsrett for kildeskatt ville slå likt ut enten virksomheten var organisert i ett selskap eller flere.

Det andre hensynet var avgrensingsproblemer for kostnader som klart ikke var knyttet til en bestemt inntekt, f.eks. administrasjonskostnader. Flertallet bemerket at slike tilordningsproblemer ikke oppstod for kildeskatt.

Flertallet fant dermed at forarbeidene ikke talte avgjørende for å anse kildeskatt som fradragsberettiget etter skatteloven § 6–24, og konkluderte etter dette med at kildeskatt ikke kunne kreves fradragført i medhold av skatteloven § 6–24.

## Høyesterett – mindretallets syn

Mindretallet viste til at kildeskatt utvilsomt var blant de «eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført», og at det ikke fremgikk noe sted i forarbeidene til skatteloven § 6–24 at fradragsrett for kildeskatt ikke skulle gjeninnføres. Mindretallet la til grunn at § 6–15 måtte anses som en presisering av § 6–1, og at kildeskatt måtte anses som en kostnad til inntekts ervervelse på lik linje med andre skatte- og avgiftskostnader som var omfattet av skatteloven § 6–15. Mindretallet fant at det ikke var grunnlag for en antakelse om at fradragsrett for kildeskatt bygget på hensynet til å unngå dobbeltbeskatning.

## Andre problemstillinger med tilknytning til skatteloven § 6–24

Skatteloven § 6–24 reiser også andre tolkningsproblemer. Ett spørsmål er om transaksjonskostnader knyttet til mislykket forsøk på oppkjøp av aksjer omfattet av fritaksmetoden kan fradragføres med hjemmel i denne bestemmelsen. Dette spørsmålet skal opp for Oslo tingrett i februar 2015. Det vises til sak 2008–077SKN, som er omtalt i Revisjon og Regnskap utgave 5/2014.

2 Jf. skatteloven § 2–38.

3 Jf. den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6–1.

4 Jf. skatteloven § 6–24 og Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kap. 15.