

Borgarting lagmannsretts dom i Telenor-saken:

Salg av aksjer og fradragsrett for inngående avgift



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur./doktorgradsstipendiat
Jørn Lyngstad
Institutt for offentlig rett
ved UIO

Lagmannsretten har etter min mening anvendt et for strengt tilknytningskriterium i vurderingen av Telenors fradragsrett for inngående avgift på ulike tjenester som selskapet benyttet seg av i forbindelse med salget av et datterselskap.

I Borgarting lagmannsretts dom av 6. oktober 2014 fikk staten medhold i at Telenor ASA («Telenor») ikke hadde fradragsrett for inngående avgift på ulike tjenester som selskapet hadde benyttet seg av i forbindelse med salget av et datterselskap. Retten bygget på at det ikke er tilstrekkelig at en anskaffelse fremstår som «bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig», og at den må være en «innsatsfaktor» i avgiftspliktig virksomhet for at fradragsrett skal foreligge. Det er korrekt at slike kriterier er kommet til uttrykk hos Høyesterett, men å bruke dem som generell terskel for fradragsrett, slik lagmannsretten gjør, er etter mitt syn i strid med relevanskravet, slik dette ellers er skissert opp av Høyesterett. Jeg sikter særlig til at direkte faktisk bruk i virksomheten ikke er noe vilkår for fradragsrett, jf. Rt.1985.93 (Sira Kvina). Dommen illustrerer også et behov for å få belyst hvordan man tilnærmer seg det forhold at aksjene som det disponeres over, gjelder et selskap innenfor en fellesregistrering, samt at anskaffelsene knytter seg til en unntatt transaksjon.

Sakens bakgrunn

Det foreligger lite rettspraksis om fradragsrett for inngående avgift og aksjedisposisjoner. Så langt foreligger bare to tingrettsdommer, som begge gjelder kjøp av selskap.¹ Telenor-saken er den første som gjelder salg. Det foreligger noe forvaltningspraksis, men det er vanskelig å utlede noe prinsipielt av denne.²

Telenor ASA, som er morselskapet i Telenor-konsernet, er fellesregistrert med ca. 60 norske datterselskaper, jf. merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 nr. 58 (mval.) § 2–2 tredje ledd. I 2006 solgte selskapet sitt heleide fellesregistrerte datterselskap Telenor Satellite Services AS til et fransk selskap. I den forbindelse benyttet enheten ulike finansielle og juridiske tjenester, hvor inngående avgift ble fradragsført. Staten tilbakeførte fradraget, hvorefter Telenor, etter forgjeves forvaltningsklage, tok ut stevning. Søksmålet omfattet også to andre spørsmål knyttet til enhetens fradragsrett, som ikke vil bli kommentert nærmere her.

I Oslo tingretts dom av 10. juni 2013 sa tingretten seg enig med staten i at den fellesregistrerte enheten ikke hadde fradragsrett for inngående avgift på anskaffelsene knyttet til transaksjonen. Telenor fikk imidlertid medhold på et annet punkt. Etter anke fra begge parter behandlet Borgarting lagmannsrett spørsmålet, hvor konklusjonen igjen var at fradragsrett ikke forelå.

Nærmere om problemstillingen

Fradragsrett forutsetter at den aktuelle anskaffelsen oppfyller tilknytningskravet,

dvs. at den er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Mval. § 8–1 formulerer dette slik:

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»

Telenor mente at dette kravet var oppfylt fordi salget av Telenor Satellite Services AS bidro til at ledelsesressurser og kapital ble frigjort til enhetens avgiftspliktige kjernevirksomhet, som er salg og drift av mobiltelekommunikasjon. Datterselskapets virksomhet var knyttet til overføring av telesignaler via satellitt, som ikke lenger var et satsingsområde. Lagmannsretten fant ikke dette argumentet tilstrekkelig og bemerket bl.a. at «det er ikke tilstrekkelig at anskaffelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig». Den fant det heller «ikke godtgjort at gevinsten ved aksjesalget var en nødvendig og integrert innsatsfaktor i Telenors telekommunikasjonsvirksomhet i Norge».

Etter mitt syn er lagmannsrettens dom diskutabel, og da særlig fordi den tilsynelatende bygger på en generell rettssetning om at det ikke er tilstrekkelig at en anskaffelse har «bedriftsøkonomisk» tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, og at den må være en «innsatsfaktor» i slik virksomhet. En slik tese er riktignok kommet til uttrykk hos Høyesterett, men det kan, som jeg kommer tilbake til, være grunn til å hevde at den er myntet på en helt annen situasjon enn Telenors. Første gang den kan ses uttrykt er i Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 38, og da slik:

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren

¹ Utv. 2009.1219 (Rasmussengruppen) og Utv. 2011.572 (Nopco Holding). Hertil kommer rettspraksis som er i en viss berøring med problemstillingen. Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), gjaldt primært et morselskaps opprydning i et datterselskap, som opprinnelig var solgt, deretter tilbakeført. Borgarting lagmannsretts dom i Utv. 2012.1570 (Hansa Property) gjaldt kjøp av fast eiendom, som i neste omgang ble overført til datterselskaper hos kjøperen.

² Se f.eks. KMVA-2008-6148 (salg), KMVA-2008-6229 (salg), KMVA-2009-6309 (kjøp) og Skattedirektoratets uttalelse av 28. januar 2014 til et advokatfirma (salg).



IKKE-GODKJENT FRADRAG: Telenor solgte sitt heleide fellesregistrerte datterselskap Telenor Satellitte Services AS til et fransk selskap og fradragførte inngående avgift på finansielle og juridiske tjenester. Staten tilbakeførte fradraget.

bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.»

Jeg kommer tilbake til denne uttalelsen nedenfor. Først følger en redegjørelse for Borgarting lagmannsretts dom.

Lagmannsrettens dom

Fellesregistreringens betydning

Lagmannsretten innledet med å bemerke at Telenors fellesregistrering ikke «automatisk» medførte fradragsrett, og fortsatte med å forklare fellesregistreringens formål og virkninger slik:

«Formålet med fellesregistrering er å oppnå at merverdiavgiftsreglene skal virke likt, uavhengig av om virksomheten er organisert som ett selskap eller som et konsern bestående av flere selskaper. Ved å fellesregistrere seg får selskapene fradragsrett for den samlede inngående avgiften til de fellesregistrerte selskapene i gruppen, se blant annet Rt-2013–858 avsnitt 33 med videre henvisninger. Lagmannsretten kan

imidlertid ikke se at en fellesregistrering i seg selv gir grunnlag for en videre fradragsrett enn den som følger av merverdiavgiftsloven § 21. Dersom en anskaffelse ikke er til bruk i avgiftspliktig virksomhet etter reglene i § 21, kan ikke fellesregistreringen i seg selv gi rett til fradrag for anskaffelser til bruk i avgiftsfri omsetning. Salg av aksjer er avgiftsfri omsetning etter § 5b nr. 4 bokstav e, se Rt-2009–1632 avsnitt 38 sammenholdt med avsnitt 5. Det følger av fast forvaltningspraksis, og er ikke bestridt av Telenor under ankeforhandlingen, at anskaffelser til bruk i virksomhet som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, som den klare hovedregel ikke gir rett til fradrag. Fellesregistreringen kan imidlertid ha betydning ved vurderingen av relevanskravet i § 21, noe blant annet Skattedirektoratets tolkingsuttalelse 20. januar 2014 gir uttrykk for.³ Dette gjelder særlig når virksomheten er delt på et eierselskap og et driftsselskap. Dette er

ikke situasjonen i saken lagmannsretten nå skal ta stilling til.»

Lagmannsretten avviste videre Telenors argument om at siden avhendelse av «innmat» hos et enkeltelskap ville vært fradragsberettiget, tilsa nøytralitetshensynet at tilsvarende måtte gjelde ved salg av aksjer fra en fellesregistrert enhet. Den viste særlig til at Telenor som konsern hadde hatt et valg mellom salg av virksomhet og selskap, og at selskapet valgte sistnevnte alternativ bl.a. fordi at gevinsten skulle være skattefri:

«Lagmannsretten bemerker videre at hensynet til organisasjonsnøytralitet ikke uten videre tilsier at salg av virksomhet i form av aksjesalg skal sidestilles med salg av selve virksomheten – salg av innmat. Et avgiftssubjekt som er organisert i ett selskap, kan bare avhende deler av virksomheten ved salg av innmat. Et konsern kan imidlertid også velge å avhende deler av den samlede virksomheten i konsernet ved salg av innmat og slik oppnå samme avgiftsmessige behandling av anskaffelser til bruk ved salget. Valget har en rekke rettslige konsekvenser, i denne saken er det opplyst at Telenor valgte å selge aksjene i stedet for å selge innmat blant annet fordi gevinsten da ble skattefri og kjøper unngikk debitorskifte med de rettsvirkninger dette kunne få overfor TSS' kunder. Så lenge det står åpent alternativer som gir en nøytral behandling, kan lagmannsretten ikke se at det er i strid med nøytralitetshensynet at anskaffelser til bruk ved salg av deler av en fellesregistrert virksomhet i form av aksjesalg behandles annerledes enn om salget hadde skjedd ved avhendelse av innmat.»

Etter dette definerte retten problemstillingen slik:

«Spørsmålet er etter dette om anskaffelse av advokattjenester med videre i forbindelse med salget av aksjene i TSS var «til bruk i» Telenors telekommunikasjonsvirksomhet i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 21.»

Den gikk så over på selve tilknytnings-spørsmålet.

Tilknytningskravet

I sin redegjørelse for tilknytningskravet tok lagmannsretten utgangspunkt i Rt. 2012.432 (Elkjøp), og viste bl.a. til avsnitt 43, hvor det fremgår at det ikke er nok at

³ Korrekt dato er her muligens «28. januar 2014».

anskaffelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. Lagmannsretten uttalte:

«Det foreligger en rekke avgjørelser fra Høyesterett om forståelsen av denne bestemmelsen. I Rt. 2012.432 (Elkjøp) er det i avsnitt 43 uttalt at bestemmelsen blant annet «angir hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomheten dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning». Kravet til tilknytning må vurderes ut fra situasjonen på anskaffelsestidspunktet, se avsnitt 44. Det er ikke tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne, se avsnitt 43 med henvisning til tidligere høyesterettspraksis.»

Lagmannsretten viste så til det samme avsnitt 43 i Rt. 2012.432 (Elkjøp), hvor det uttales at tilknytningskriteriet er formulert ulikt i praksis, men at dette ikke betyr at det er endret. Den eksemplifiserte dette ved å sitere avsnitt 43 i Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), hvor flertallet introduserer «klar interesse» som hjelpeskriterium for å bestemme bruken av tjenester, her advokat tjenester. Lagmannsretten oppsummerte så rettstilstanden slik:

«Sett i lys av Rt. 2012 side 432 avsnitt 43 legger lagmannsretten til grunn at vurderingstemaet også ved anskaffelsen av tjenester fortsatt er om anskaffelsen er relevant for den avgiftspliktige virksomheten og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne.»

Så langt er det lite å si på lagmannsrettens innledende beskrivelse av tilknytningskravet. Det er særlig under den konkrete vurderingen av Telenors fradragsrett at den opererer med kriterier som etter mitt syn er for strenge og i strid med en korrekt forståelse av mval. § 8–1.

Om Telenors fradragsrett

Lagmannsretten innledet drøftelsen av Telenors fradragsrett med å bemerke at den frigjøringen av ressurser mv. som transaksjonen innebar, som selskapet hadde påberopt som argument for fradragsrett, bare var «bedriftsøkonomiske fordeler»:

«Tjenestene ble anskaffet for å gjennomføre salg av aksjene i TSS, og kan dermed entydig spores tilbake til avgiftsfri virksomhet i Telenor. Telenor har anført at aksjesalget styrket den avgiftspliktige kjernevirksomheten ved at kapital og ledelsesressurser ble frigjort. Lagmannsretten er uten videre enig i dette, men understreker at dette er bedriftsøkonomiske fordeler som ikke alene er tilstrekkelig til at tilknytningskravet er oppfylt ...»

Denne rettslige beskrivelsen av Telenors anskaffelser fremstår etter min mening som foregripende, idet den, tatt på ordet, forutsetter at anskaffelsene ble brukt i *virksomhet*. Telenors aksjesalg inngikk åpenbart ikke i noen løpende aktivitet med transaksjoner av samme type, og spørsmålet om transaksjonen var virksomhet er et spørsmål for seg, som jeg kommer tilbake til nedenfor.

Retten falt så ned på det den tilsynelatende mente var avgjørende, nemlig at anskaffelsene måtte være «innsatsfaktorer» i avgiftspliktig virksomhet, og at dette ikke gjaldt for Telenors anskaffelser. Dette ble formulert slik:

«.. I motsetning til Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) var salget ikke et nødvendig og integrert ledd i et tiltak i den avgiftspliktige virksomheten. Det er ikke ført bevis for hva de frigjorte midlene ble brukt til. Det er dermed ikke godtgjort at gevinsten ved aksjesalget var en nødvendig og integrert innsatsfaktor i Telenors telekommunikasjonsvirksomhet i Norge.»

Man kan her observere at retten synes å bruke Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), ikke Rt. 2008.932 (Bowling 1), som argument for et krav om «innsatsfaktor». Videre antydes det at en gitt bruk av salgsprovenyet kunne ha ledet til et annet resultat. Dette siste er det i og for seg lite å si på. Man kan f.eks. si at et aksjesalg som foretas for å finansiere egen avgiftspliktig virksomhet, har en sterkere avgiftstilknytning enn et salg som skal frigjøre midler til utbytte. EU-domstolen har også antydnet at bruken av salgsprovenyet kan være relevant for fradragsretten.⁴ For øvrig er det strengt tatt de innkjøpte tjenestene som rettslig sett utgjør den eventuelle «innsatsfaktoren», ikke salgsprovenyet, slik lagmannsretten forutsetter, hvilket følger av ordlyden i mval. § 8–1. Jeg vil i det følgende se nærmere på dommens begrunnelse.

Kommentarer til dommen

Tilknytningskravet og aksjedisposisjoner

Anskaffelser til aksjedisposisjoner særpreges ved at de ikke kan ha direkte tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Lagmannsrettens dom gir foranledning til å presisere at dette ikke i seg selv er noe

⁴ C-29/08 AB SKF [2009] avsnitt 62. Se motsatt C-4/94 BLP Group plc [1995], særlig avsnitt 19.



ADVOKATTJENESTER OG MERVERDIAVGIFT

ALT DU BEHØVER FOR ADVOKATREGNSKAPET

Veiledende pris: Kr 400,-

Pris for medlemmer av
Advokatforeningen: Kr 325,-

Publikasjonen kan bestilles på
www.advokatforeningen.no/medlemstilbud/publikasjoner/



ADVOKATFORENINGEN



ELKJØP-DOMMEN: Det fremgår i Elkjøp-dommen at det ikke er nok at anskaffelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig.

hinder for fradragsrett. Allerede i Rt. 1985.91 (Sira Kvina) uttrykkes det at direkte faktisk bruk i virksomheten ikke er noe vilkår for fradragsrett, og at begrensningen ligger i at anskaffelsen må være *relevant*. Senere er det presisert at anskaffelsen må ha en *naturlig og nær* tilknytning til virksomheten.⁵

Foreliggende underretts- og forvaltningspraksis underbygger at aksjedisposisjoner ikke står i noen særstilling i så måte. Tilknytningen til aksjer avskjærer ikke i seg selv fradragsrett.⁶ Lagmannsretten sier da heller ikke dette uttrykkelig. Imidlertid bruker den kriterier som i realiteten forutsetter direkte faktisk bruk. Dersom disse kriteriene, slik lagmannsretten tilsynelatende forutsetter, kan brukes helt generelt, vil dette utestenge alle aksjeaktiviteter fra fradragsretten. Jeg kommer tilbake til lagmannsrettens forståelse av tilknytningskravet. Først kommenteres rettens vurderinger omkring det forhold at aksjene ble solgt ut av en fellesregistrering.

Fellesregistreringens betydning

Det er korrekt, som lagmannsretten anfører innledningsvis, at «fellesregistreringen i seg selv ikke gir grunnlag for videre fradragsrett». Det er også riktig når den påpeker at «anskaffelser til bruk i virksomhet som ikke omfattes av merverdiavgiftslo-

ven» ikke blir fradragsberettiget bare fordi denne virksomheten utøves innenfor en fellesregistrering.

Imidlertid er det vanskeligere å følge lagmannsretten når den går inn på Telenors argument om at aksjesalg fra en fellesregistrering må likestilles med salg av «innmat» fra et enkeltsekskap. Retten tilbakeviser dette med at Telenor «som konsern hadde hatt et valg» mellom å gjennomføre avviklingen ved å selge «innmat» og ved å selge aksjer. Når Telenor valgte aksjer, må selskapet, slik jeg forstår lagmannsretten, avfinne seg med at dette kunne bli avgjørende for fradragsretten.

Etter mitt syn beveger lagmannsretten seg her bort fra det sentrale poeng, som er at under en fellesregistrering må anskaffelsene vurderes i forhold til enhetens *samlede* virksomhet. Dessuten kan man ikke, som jeg kommer tilbake til, generelt kreve at de er «innsatsfaktorer» i avgiftspliktig virksomhet. I stedet for å fokusere på Telenors mulighet til å selge «innmat», skulle lagmannsretten derfor ha diskutert *om den transaksjonsbistand mv., som Telenor benyttet seg av, var relevant for, og hadde naturlig og nær tilknytning til, enhetens totale avgiftspliktige virksomhet.*

Dette spørsmålet må etter mitt syn besvares bekreftende. De aktuelle rådgivningstjenestene ble kjøpt inn for å avvikle en mindre del av en større virksomhet, som var organisert i mer enn 60 datterselskaper. Man kan vanskelig si at det fremstår som særlig perifert eller unaturlig at dette skjedde ved salg av aksjer. Inngående avgift på avviklingskostnader er fradragsberet-

tiget, og tilknytningen til aksjer avskjærer som nevnt ikke i seg selv fradragsrett.⁷

Det er grunn til å anta at lagmannsrettens «enten-eller»-tilnærming, hvor det legges avgjørende vekt på at Telenor solgte aksjer, ikke virksomhet, også henger sammen med at den, som jeg har vært inne på, har bygget på et for strengt tilknytningskrav. Jeg vil se nærmere på dette i det følgende.

Kravet om «innsatsfaktor» – Rt. 2008.932 (Bowling 1)

Som nevnt bygget lagmannsretten sin konklusjon på at «det er ikke tilstrekkelig at anskaffelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig», og at «gevinsten ved aksjesalget [ikke] var en nødvendig og integrert innsatsfaktor i Telenors telekommunikasjonsvirksomhet». Som jeg har vært inne på, antas dette synspunktet å ha sitt opprinnelige opphav i Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 38, sitert ovenfor.

Lagmannsretten, som riktignok ikke viser til denne dommen, bruker kriteriene derfra som grunnlag for å nekte Telenor fradragsrett. Etter mitt syn kan det imidlertid reises spørsmål om disse kriteriene egentlig er ment å avgrense fradragsretten generelt. Slik jeg tolker Rt. 2008.932 (Bowling 1) siktes bare til spørsmålet om når en anskaffelse til en unntatt virksomhet kan være *fellesanskaffelse*. Å nøye seg med det tradisjonelle relevanskravet i en *slik* situasjon, kan innebære avgiftslekkasje, hvilket kan tilsi slike strengere kriterier. Bruk av de samme kriterier helt generelt, vil derimot kollidere med synspunktet om at direkte faktisk bruk ikke er noe vilkår, jf. Rt. 1985.93 (Sira Kvina). Det faller derfor naturlig å se nærmere på Rt. 2008.932 (Bowling 1), hvor lagmannsrettens synspunkt synes å ha sitt opphav.

Bowling 1 Strømmen AS drev avgiftspliktig virksomhet i form av salg av mat og drikke, og unntatt virksomhet ved omsetning av tilgang til bowling- og biljardspill.⁸ Spørsmålet var om anskaffelser til den unntatte delen var fellesanskaffelser fordi denne bidro til økt omsetning i den avgiftspliktige delen. Høyesterett besvarte dette benektende og bygget på de forutsetningene den selv hadde skissert opp i avsnitt 38.

Ordlyden i dette avsnittet indikerer at førstvoterende bare tenkte på anskaffelser

⁵ Se f.eks. Rt.2005.951 (Porthuset) avsnitt 35 og Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 42.

⁶ Se KMVA-2012-7340 (kjøp av selskap), hvor fradragsrett aksepteres. Se også RG. 2011.572 (Nopco Holding), hvor tingretten riktignok fant at fradragsrett ikke forelå vedrørende kjøp av aksjer. Imidlertid forutsetter retten at spørsmålet beror på en konkret vurdering, og at man skal vektlegge hvorfor transaksjonen ble foretatt, idet den anfører bl.a. at «tjenestens tilknytning ikke kan vurderes isolert, men i lys av begrunnelsen for aksjekjøpet.»

⁷ Merverdiavgiftshåndboken (10. utgave 2014) side 573.

⁸ Bowling- og biljarddelen falt inn under unntaket for omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter, jf. mval. § 3-8 annet ledd.



TOLKNING: Artikkelforfatter tolker Bowling 1-dommen slik at det bare siktes til spørsmålet om når en anskaffelse til en unntatt virksomhet kan være fellesanskaffelse.

til unntatt virksomhet, idet det her tales om anskaffelser til «avgiftsfri virksomhet» (min uthevelse). Også opptakten i forkant, hvor Høyesteretts praksis gjennomgås, trekker i samme retning. Førstvoterende uttrykker her at problemstillingene i Rt. 1985.91 (Sira Kvina) og Rt. 2001.1497 (Norwegian Contractors), som oppstiller det alminnelige relevanskravet, handlet om noe annet. Etter å ha omtalt disse to dommene anfører hun således:⁹

«Ingen av dommene gjaldt således direkte den problemstilling som er aktuell i vår sak, og som gjelder en situasjon der oppførelsen, helt eller delvis, er pådratt som ledd i ikke avgiftspliktig virksomhet. I Rt–2001–1497 sa førstvoterende uttrykkelig på side 1502, at det «er ikke nødvendig å gå inn på tilfeller hvor oppførelsen kan sies dels å gjelde virksomhet som ligger innenfor avgiftsområdet, dels virksomhet som ligger utenfor». Slike situasjoner reiser særlige

problemer, der behovet for presis avgrensning av fradragsretten må vurderes særskilt.»

Førstvoterende mente altså at Rt. 1985.91 (Sira Kvina) og Rt. 2001.1497 (Norwegian Contractors), som formulerer tilknytningskravet i tradisjonelle vendinger, prinsipielt handlet om noe annet enn anskaffelser til *unntatt virksomhet*, hvor «behovet for en presis avgrensning av fradragsretten må vurderes særskilt».

Derfor var det høyesterettsdommene om anskaffelser med tilknytning til unntatt virksomhet, som ifølge førstvoterende hadde interesse. Hun viste for det første til Rt. 2003.1821 (Hunsbedt Racing), hvor Høyesterett fant at anskaffelser til en rallycrossbil var fradragsberettiget fordi bilen ble brukt til eksponering av avgiftspliktig reklame.¹⁰ For det annet viste hun til Rt.

2005.951 (Porthuset), hvor oppføring av hotellrom med fellesarealer ble ansett fradragsberettiget fordi arealene la til rette for avgiftspliktig omsetning på værelsene.¹¹ Romutleie i hotellvirksomhet var frem til 31. desember 2005 unntatt fra avgiftsplikt.

I begge disse saker var anskaffelsene innsatsfaktorer i den avgiftspliktige virksomheten, og da, slik jeg ser det, ved at de var til direkte faktisk bruk i denne. Om Rt. 2003.1821 (Hunsbedt Racing) bemerket da også førstvoterende at det «dreide seg om ett felles driftsmiddel – bilen – til faktisk bruk i begge virksomhetene.»¹² Om tilfellet i Rt. 2005.951 (Porthuset) uttalte hun bl.a. at de aktuelle kostnadene gjaldt «de lokaler der den avgiftspliktige omsetningen fysisk fant sted».¹³

¹¹ *Ibid.*, avsnitt 35–39.

¹² *Ibid.*, avsnitt 34.

¹³ *Ibid.*, avsnitt 37.

9 Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 31.

10 *Ibid.*, avsnitt 32–33. Rallycrossaktiviteten falt inn under idrettsunntaket, se mval. § 3–8 annet ledd.

Det er etter dette grunn til å hevde at Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 38 bare beskriver hva som skal til for at anskaffelser til unntatt virksomhet kan være fellesanskaffelser. Denne forståelsen styrkes også av at en generell bruk av tesen vil kollidere med synspunktet at direkte faktisk bruk ikke er noe vilkår.

Kravet om «innsatsfaktor» – lagmannsrettens tilnærming

Også i de høyesterettsdommer som Borgarting lagmannsrett omtaler, dvs. Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) og Rt. 2012.432 (Elkjøp), brukes kriteriet «innsatsfaktor». Imidlertid får ikke lagmannsretten frem at dette bare gjelder mindretallets begrunnelse. Det er derfor lite trefende når retten tar Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) til inntekt for et krav om «innsatsfaktor». Flertallet her nevner overhodet ikke dette kriteriet.¹⁸ Tilsvarende er det bare mindretallet i Rt. 2012.432 (Elkjøp) som omtaler «innsatsfaktor» som et kriterium.¹⁹

Som nevnt mener jeg at tesen uttrykt i Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 38 bare er myntet på anskaffelser til unntatt virksomhet. Uttalelsene fra Høyesteretts mindretall i Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), som Borgarting lagmannsrett bygger på, må etter mitt syn tillegges begrenset vekt. En helt generell bruk av tesen vil som nevnt også være i konflikt med synspunktet om

at direkte faktisk bruk i virksomheten ikke er noe vilkår.

Anskaffelsenes tilknytning til en unntatt transaksjon

Ovenfor har jeg argumentert for at lagmannsretten har vurdert Telenors anskaffelser på et for strengt grunnlag, og at fradragsrett foreligger fordi transaksjonskostnadene hørte naturlig hjemme i gruppens avgiftspliktige virksomhet. Godtar man dette, er det nærliggende å si at det er nektelsen av fradragsrett som må begrunnes, dvs. at det må påvises at anskaffelsene hadde tilknytning til *noe annet* utenfor virksomheten, som helt eller delvis bryter avgiftstilknytningen.

Det er etter mitt syn her anskaffelsenes tilknytning til en isolert sett unntatt transaksjon kommer inn. Telenors salg av daterselskapet er en *omsetning* etter mval. § 1–3 første ledd bokstav a, og da slik at den etter sin art faller inn under verdipapirunntaket i mval. § 3–6 bokstav e.²⁰ Dette reiser særlige spørsmål. Som nevnt foreligger det så langt ingen dommer om fradragsrett og salg av selskap.

Et spørsmål dette reiser er, for det første, om tilknytningen til en unntatt transaksjon i *seg selv* avskjærer fradragsrett. Staten anførte ikke dette i Telenor-saken, noe den gjorde i Rt. 2012.432 (Elkjøp), hvor Høyesterett delte seg. Jeg kommer tilbake til dette. Imidlertid, selv om tilknytningen til en unntatt transaksjon ikke har en slik definitiv effekt, er man ikke helt forbi hva tilknytningen innebærer. Mval. § 8–1 krever bruk i avgiftspliktig virksomhet, mens salg av selskap er en unntatt transaksjon. Selv om Telenors aksjesalg selvsagt ikke inngikk i en kommersiell verdipapirhandel, hvilket åpenbart ville gjort anskaffelsene ikke-fradragsberettiget, kan det spørres om hva som prinsipielt bringer en

slik transaksjon utenfor fradragsretten. Å kunne peke på en yttergrense, kan, selv om den ligger langt unna og er upraktisk, virke oppryddende.

Veiledning om hvordan man tilnærmer seg disse spørsmålene finnes etter mitt syn i Rt. 2012.432 (Elkjøp), avsagt ca. én måned før Klagenemndas vedtak i Telenor-saken. Den unntatte transaksjon var her omsetning av fast eiendom, jf. mval. § 3–11. Elkjøp Norge AS, som omsatte elektroniske produkter, hadde oppført en tomannsbolig på en eiendom, som selskapet overførte til to privatpersoner i bytte mot deres eiendom. Dette var omsetning av fast eiendom, jf. mval. § 1–3 første ledd bokstav a jf. § 3–11. Dermed var anskaffelsene, dvs. oppføringen av boligen, som i Telenor-saken, til bruk i en isolert sett unntatt transaksjon. Bakgrunnen var at Elkjøp ønsket å bygge seg et nytt og større forretningsbygg på en tomt som selskapet hadde kjøpt, hvilket krevde at selskapet fikk tilgang til en tilliggende nabotomt.²¹ På denne tomten stod en tomannsbolig, og eierne av denne stilte som betingelse for å overføre eiendommen at Elkjøp skaffet dem ny tomannsbolig. Elkjøp foretok derfor oppføring av den nevnte tomannsboligen på en tredje eiendom som selskapet eide, som ble byttet mot den tilliggende naboeiendommen.

Elkjøp krevde fradrag for inngående avgift på oppføringsarbeidene fordi de inngikk i et eiendomsbytte som var nødvendig for at selskapet skulle få stor nok tomt til sitt planlagte forretningsbygg. Staten bestred Elkjøps fradragsrett, og mente bl.a. at anskaffelsenes tilknytning til en unntatt transaksjon *i seg selv* avskar fradragsrett. Høyesteretts flertall var uenig med staten, og uttalte om dette siste følgende:²²

«... Staten har anført at dersom det i en avgiftspliktig virksomhet blir foretatt en avgiftsfri transaksjon, må det ha den kon-

14 Ot.prp. nr. 2 (2000–2001), se særlig kap. 7.2.5 («Finansielle tjenester») og kap. 15 (særmerknaede til finansunntaket).

15 Se f.eks. KMVA-2005–5487 og KMVA-2012–7489.

16 I omtalen av Telenors fellesregistrering uttaler den således: «Salg av aksjer er avgiftsfri omsetning etter § 5b nr. 4 bokstav e, jf. Rt. 2009 side 1632 avsnitt 38 sammenholdt med avsnitt 5.» Dommen det her vises til, gjaldt spørsmålet om to meglerforetak, som hadde bistått hver sin bank ved en fusjon, hadde formidlet verdipapirer etter unntaket i mval. § 3–6 bokstav e, eller om de hadde levert avgiftspliktig rådgivning.

17 Se C-29/08 AB SKF [2009]. I Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester heter det: «I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) er det vist til at unntaket for finansielle tjenester er i samsvar med et lignende unntak i de fleste andre land det er naturlig for Norge å sammenligne seg med. Departementet anser at dette tilsier at det ved tolkingen av unntaket sees hen til EUs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13 (B) (a) og (d) (1)–(6) og praktiseringen av dette innen EU.»

18 *Flertallet* i Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) oppstilte bare et krav om at anskaffelsen må ha en «klar interesse» for avgiftspliktig virksomhet, noe man etter en konkret vurdering anså som oppfylt, se avsnitt 43–44 og 48. *Mindretallet* bygget derimot på et krav om «innsatsfaktor», idet man i avsnitt 58 i.f. uttalte: «Den omstendighet at anskaffelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig, er ikke tilstrekkelig for fradragsrett, jf. Bowling-dommen avsnitt 38. For at det skal foreligge fradragsrett for inngående avgift, må anskaffelsen inngå som innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomhet, eller på annen måte være direkte knyttet til den produksjon eller omsetning som skjer i denne.»

19 Rt. 2012.432 (Elkjøp) avsnitt 73 i.f.

20 Med at salget «etter sin art» eller «isolert sett» er unntatt, menes her at salget som transaksjon faller inn under unntaket, dvs. uten at det er tatt stilling til om det inngår i næringsvirksomhet eller ei.

21 Rt. 2012.432 (Elkjøp) avsnitt 6 og 7.

22 *Ibid.*, avsnitt 45.

Omsetning av finansielle instrumenter

Selv om det ikke er særlig grundig diskutert i norsk praksis og teori, og forarbeidene ikke berører spørsmålet, må det anses som relativt sikker rett at salg av alle aksjene i et selskap kan anses som «omsetning av finansielle instrumenter», jf. mval. § 3–6 bokstav e.¹⁴ I forvaltningspraksis ser man til tider at dette forutsettes.¹⁵ Også Borgarting lagmannsrett synes å bygge på dette.¹⁶ Videre har EU-domstolen forutsatt dette, noe som må vektlegges, idet Finansdepartementet har uttrykt at det bør «sees hen til» hvordan finansunntaket anvendes innen EU.¹⁷

sekvens at det ikke kan kreves fradrag for inngående avgift på anskaffelser og oppofrelser som knytter seg til den avgiftsfrie transaksjonen. Denne betraktningmåte kan imidlertid etter min mening ikke føre frem.»

Staten har som nevnt ikke forsøkt samme argument i Telenor-saken, og senere praksis hos EU-domstolen forutsetter at også kostnader vedrørende salg av aksjer må vurderes konkret i forhold til fradragsretten.²³ Høyesteretts flertall antydte videre det som etter mitt syn må være korrekt tilnærming også i Telenor-saken, nemlig at man skal lete etter transaksjonens naturlige plassering i den avgiftspliktige virksomheten. Dette kom til uttrykk slik:²⁴

«Fradragsretten etter § 21 første ledd første punktum gjelder anskaffelser eller oppofrelser «til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV», dvs. merverdiavgiftspliktig omsetning. Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomhet, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng.»

At transaksjonene må «ses i sammenheng», kan for øvrig ses som et uttrykk for at det ikke er transaksjonens art, men dens mulige rolle innenfor virksomheten, som er temaet.

Høyesteretts flertall kom så inn på spørsmålet om hva som skal til for at en enkeltstående unntatt transaksjon innenfor en avgiftspliktig virksomhet skal falle utenfor fradragsretten. Avgjørende, mente flertallet, er om transaksjonen utgjør *egen virksomhet*. Om hva som skal til for å oppfylle dette uttalte flertallet:

«Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel. 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 virksomheten, kan transak-

sjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

At en enkeltstående unntatt transaksjon faller utenfor fradragsretten hvor den utgjør en egen virksomhet, gir etter mitt syn mening. Under denne forutsetning bruker den avgiftspliktige virksomheten ressurser på en aktivitet av en viss varighet og omfang, og med økonomisk overskudd for øye, uten at dette skaper utgående avgift. I en slik situasjon kan fradragsrett bety avgiftslekkasje, og det er behov for strengere kriterier. Utgjør transaksjonen derimot bare et *middel* til å oppnå noe innenfor en avgiftspliktig virksomhet, kan det derimot oppstå kumulasjon hvis fradragsretten håndheves for strengt.

Vender vi tilbake til Telenor, er det etter mitt syn lite som tyder på at salget av Telenor Satellite Services AS kan ses som en egen virksomhet. Transaksjonen skyldtes at Telenor ønsket å avvikle en del av sin avgiftspliktige virksomhet, og hang dermed nettopp sammen med denne. Telenors eierskap til selskaper, og behovet for til tider å disponere over aksjer, fremstår ikke som mer perifert enn Elkjøps eierskap til egen forretningstomt og ønsket om å få en større en. Elkjøps transaksjon ble av flertallet da også ansett som «et middel» i den avgiftspliktige virksomheten, idet målet med den var å få stor nok tomt til det planlagte forretningsbygget.²⁵ Dermed forelå fradragsrett.

Høyesteretts mindretall var imidlertid uenig i at Elkjøps transaksjon bare falt utenfor fradragsretten hvis den var en egen virksomhet.²⁶ Transaksjonen var ifølge mindretallet en «omsetning utenfor avgiftsområdet» og dermed ikke fradragsberettiget.²⁷ Mindretallet viste også, som jeg har vært inne på, til Rt. 2008. 932 (Bowling 1), og presiserte at «anskaffelsen må tilordnes den omsetning der de faktisk er en innsatsfaktor».²⁸ For øvrig kan det synes som dissensen i Høyesterett også springer ut av et ulikt syn på betydningen av at fradragsrett her ville innebære at

omsetning av bolig ikke ble avgiftsbelastet.²⁹

Oppsummering

Lagmannsrettens dom illustrerer etter mitt syn en usikkerhet omkring rekkevidden av tilknytningskravet, slik dette er formulert i Rt. 2008.932 (Bowling 1), hvor det uttales at en anskaffelse må være en «innsatsfaktor» i avgiftspliktig virksomhet for å være fradragsberettiget. Usikkerheten synes dels å være skapt av Høyesterett selv gjennom mindretallets premisser i hhv. Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) og Rt. 2012.432 (Elkjøp). Etter mitt syn er det ikke i tråd med mval. § 8–1 å operere med et slikt kriterium på generelt grunnlag. Også i underretts- og forvaltningspraksis kan man se at kriteriet brukes, og da ofte mht. aksjedisposisjoner.³⁰ Jeg ser derfor positivt på at Høyesteretts ankeutvalg ved beslutning av 11. februar 2015 har tillatt Telenors anke fremmet, hvilket gir anledning til å få vurdert holdbarheten av en slik tilnærming. Saken gir også anledning til å få belyst hvilken betydning det kan ha at aksjene som det disponeres over, gjelder et selskap i en fellesregistrering. I tillegg vil det være interessant å se en fortsettelse av Høyesteretts diskusjon, påbegynt i Rt. 2012.432 (Elkjøp), om hvordan man tilnærmer seg det forhold at anskaffelsene gjelder en unntatt transaksjon.

²⁹ *Ibid.*, særlig avsnitt 48–50 og 74.

³⁰ Se f.eks. Urv. 2009.1219 (Rasmussengruppen), Urv. 2011.572 (Nopco Holding) og Skattedirektoratets uttalelse av 28. januar 2014 til et advokatfirma.



ANKET: Høyesteretts ankeutvalg har tillatt Telenors anke fremmet.

²³ C-29/08 SKF [2009]. Se imidlertid motsatt C-4/94 BLP [1995], særlig avsnitt 19.

²⁴ Rt. 2012.432 (Elkjøp) avsnitt 46.

²⁵ *Ibid.*, avsnitt 47.

²⁶ *Ibid.*, avsnitt 76: «Elkjøp har videre anført at det bare kan gjøres unntak i tilfelle hvor Elkjøps omsetning av fast eiendom er ledd i en organisert virksomhet fra Elkjøps side. Jeg kan ikke se at det følger av § 5a at dette er noe vilkår for unntak. Bestemmelsen er generell i sin utforming, og gjelder etter ordlyden all omsetning av fast eiendom uansett om det er ledd i en organisert virksomhet eller bare en enkeltstående transaksjon.»

²⁷ *Ibid.*, avsnitt 72 i.f.

²⁸ *Ibid.*, avsnitt 73 i.f.