

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Fradragsrett for merverdiavgift

Nærmere om fradragsretten ved kjøp og salg av aksjer

Kandidatnummer: 518

Leveringsfrist: 25. november 2012

Antall ord: 17 239



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>AVGIFTSSYSTEMET .....</b>	<b>3</b>
2.1	Innledning .....	3
2.2	Avgiftspliktens omfang og unntaket for finansielle tjenester .....	5
2.3	Registreringsrett- og plikt .....	7
2.4	Delt virksomhet.....	9
<b>3</b>	<b>PRESISERING AV PROBLEMSTILLINGEN .....</b>	<b>11</b>
<b>4</b>	<b>VILKÅR FOR FRADRAK FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT .....</b>	<b>12</b>
4.1	Kravet om ”til bruk i den registrerte virksomheten” .....	12
4.1.1	Innledning .....	12
4.1.2	Relevanskriteriet .....	14
4.1.3	Tilordningskriteriet .....	15
4.2	Rettspraksis .....	16
4.2.1	Fullt ut avgiftspliktige virksomheter .....	16
4.2.2	Delte virksomheter .....	21
4.2.3	Oppsummering .....	32
4.2.4	Rettspraksis vedrørende anskaffelser tilknyttet oppkjøp av aksjer .....	33
4.3	Forvaltningspraksis .....	36
4.3.1	Kjøp av aksjer .....	38
4.3.2	Salg av aksjer .....	42
4.4	EU-rett.....	45
<b>5</b>	<b>NÆRMERE OM FRADRAGSRETT VED KJØP OG SALG AV AKSJER.....</b>	<b>48</b>
5.1	Er det tilstrekkelig for å avskjære fradragsretten at det er omsatt aksjer? .....	48
5.2	Betydningen av at det drives delt virksomhet.....	51

5.3	Er anskaffelsen ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomheten? .....	53
5.3.1	Kjøp av aksjer .....	54
5.3.2	Salg av aksjer .....	62
5.3.3	Betydningen av fellesregistrering .....	66
<b>6</b>	<b>AVSLUTNING .....</b>	<b>68</b>
<b>7</b>	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>70</b>
7.1	Norske lover .....	70
7.2	Forskrifter .....	70
7.3	Vedtak .....	70
7.4	Direktiver .....	70
7.5	Forarbeider .....	70
7.6	Rettspraksis .....	71
7.6.1	Høyesterettspraksis .....	71
7.6.2	Underrettspraksis .....	71
7.6.3	EU .....	72
7.7	Forvaltningspraksis .....	72
7.7.1	Uttalelser, brev, etc. ....	72
7.7.2	Avgjørelser .....	72
7.8	Litteratur .....	73
7.8.1	Bøker .....	73
7.8.2	Artikler .....	73
7.9	Nettsider .....	73
7.10	Illustrasjoner .....	73

# 1 Innledning

Merverdiavgift er en avgift som betales til staten på omsetning av varer og tjenester, jf. lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58, (heretter ”mval.”), § 1-1 første ledd. Avgiften er prinsipielt sett en flerleddsavgift som beregnes ved hvert enkelt omsetningsledd. Den skal imidlertid kun belaste det endelige forbruket av varer og tjenester, og dette oppnås ved at avgiftspliktige næringsdrivende får fradrag for den merverdiavgiften de selv har betalt på anskaffelser til sin virksomhet. Den endelige avgiftsbelastning skjer altså ved omsetning til et ledd som ikke har fradragsrett, og dette vil normalt være en privatperson.

Ved å ha rett til fradrag vil den totale merverdiavgiften være uavhengig av antall omsetningsledd, og man sikrer således en konkurransemessig nøytralitet i systemet.<sup>1</sup>

Fradragsretten er hjemlet i mval. § 8-1 som lyder:

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

Denne retten til fradrag for inngående<sup>2</sup> merverdiavgift er et bærende prinsipp i avgiftssystemet.<sup>3</sup> Den skal hindre at det oppstår avgiftskumulasjon (avgift på avgift) inne i omsetningskjeden, og samtidig sikre at statlig subsidiering av ikke-avgiftspliktig virksomhet unngås.

For å sikre den forutsatte nøytraliteten i systemet, og unngå konkurransevridning, er det avgjørende at henholdsvis like varer og tjenester får samme avgiftsmessige behandling. En begrenset fradragsrett innebærer i realiteten en større plikt til å betale merverdiavgift, og en forskjellsbehandling vil lett kunne gi incentiver til uønsket avgiftsmessig tilpasning.

---

<sup>1</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) punkt V. A side 45

<sup>2</sup> Inngående merverdiavgift defineres i mval. § 1-3 første ledd litra f som ” merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel”.

<sup>3</sup> Jf. NOU 1990:11 punkt 2.4

For næringsdrivende er det sentralt å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser for å hindre at merverdiavgiften blir en endelig kostnad på selskapets hånd. Dette kan også være avgjørende for selskapets videre drift, da det ofte kan dreie som om mangfoldige millioner kroner. Dersom et selskap har anskaffet varer eller tjenester for 50 millioner kroner, vil opptil 10 millioner av dette utgjøre inngående merverdiavgift. Det å ikke kunne fradra et slikt beløp i avgiftsoppgjøret vil kunne ha stor likviditetsmessig betydning for selskapet.

Ved anskaffelser av varer og tjenester er det derfor viktig å være bevisst på hvor fradragsrettens grenser går. Men på fradragsrettens område er det mye som er uavklart, til tross for at det er avsagt flere Høyesterettsdommer som til dels trekker opp enkelte grenser. Blant annet gjelder uklarheten fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser ved kjøp og salg av aksjer da dette er omsetning som faller utenfor merverdiavgiftsloven, jf. mval. § 3-6 første ledd litra e. I stor grad gjelder dette såkalte transaksjonskostnader, som denne oppgaven derfor vil berøre.

Før jeg gjennomgår hva som synes å være gjeldende rett på fradragsrettens område, vil det være hensiktsmessig med en gjennomgang av avgiftssystemet i Norge, og dette vil jeg gjøre i oppgavens kapittel 2. I kapittel 3 vil jeg presisere problemstillingen noe nærmere. Videre vil kapittel 4 være en gjennomgang av kravet om ”til bruk” slik dette kommer til uttrykk i de relevante rettskildene. I kapittel 5 vil jeg gå nærmere inn på og vurdere tilfellene hvor spørsmålet om fradragsrett ved kjøp og salg av aksjer har vært oppe til avgjørelse, før jeg avslutningsvis oppsummerer i kapittel 6.

## 2 Avgiftssystemet

### 2.1 Innledning

Merverdiavgiften er ment å være en forbruksavgift, og skal først og fremst skaffe inntekter til å finansiere offentlige utgifter.<sup>4</sup> Den er den største avgiften i det norske skatte- og avgiftssystemet, og for 2012 er statens inntekter fra merverdiavgift anslått til ca 222 mrd. kroner, eller 18 % av statsinntektene.<sup>5</sup> Etter Stortingets avgiftsvedtak for 2012 er den alminnelige avgiftssatsen 25 %<sup>6</sup>, mens det er reduserte satser (henholdsvis 15 %, 11,11 % og 8 %) for spesifikt angitte varer og tjenester<sup>7</sup>.

Merverdiavgiften ble innført i Norge med virkning fra 1. januar 1970 ved lov om merverdiavgift, nr 66 av 19. juni 1969 (heretter ”mval. 1969”). Den avløste da den tidligere omsetningsavgiften.<sup>8</sup> Omsetningsavgiften ble opprinnelig beregnet ved hvert omsetningsledd uten at det forelå noen rett til fradrag, noe som førte til at den samlede avgiften var avhengig av antall ledd fra produsent til forbruker. I 1940 ble det innført et sisteleddssystem, som innebar at det kun ble lagt til en avgift i omsetningskjedens siste ledd.

Tanken bak innføringen av merverdiavgiftssystemet, baserte seg blant annet på ønsket om et system som ville virke mer nøytralt enn de hittil anvendte systemer. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969 fremhevet Finansdepartementet at:

---

<sup>4</sup> Jf. Ot.prp.nr.2 (2000-2001) punkt 13.2, side 180

<sup>5</sup> Jf. Finansdepartementet pressemelding nr. 38/2011, 6. oktober 2011

<sup>6</sup> Jf. Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2012 § 2

<sup>7</sup> Jf. Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2012 §§ 3, 4 og 5

<sup>8</sup> Jf. lov om omsetningsavgift, av 19. mai 1933 nr. 11

”merverdisystemet i vesentlig større grad enn sisteleddsystemet [vil] gjøre det mulig å oppnå et for næringslivet konkurransemessig sett nøytralt avgiftssystem. Dette vil være i overensstemmelse med den internasjonale utvikling på dette område.”<sup>9</sup>

Men det forelå etter hvert et behov for en forenkling og modernisering av systemet.<sup>10</sup> Etter Merverdiavgiftsreformen i 2001 skjedde det omfattende endringer i systemet.<sup>11</sup> Med reformen ble det innført en generell avgiftsplikt også på omsetning av tjenester. Dette innebar at alle tjenester nå var avgiftspliktige med mindre de var særskilt unntatt - en speilvendt løsning i forhold til tidligere. Av NOU 1999:11 fremgikk flere grunner til at merverdiavgiften burde være mest mulig generell på innenlandsforbruk, blant annet at en generell avgiftsplikt vil gi færre avgrensingsproblemer og lette praktiseringen av regelverket og at mulighetene for uønskede avgiftsmotiverte tilpasninger og unndragelser ville bli mindre.

Etter hvert ble det også nødvendig med en teknisk revidering av merverdiavgiftsloven, og 1. januar 2010 trådte nåværende merverdiavgiftslov i kraft. Formålet var å gjøre loven lettere tilgjengelig og mer forståelig. Det fremgår av forarbeidene at den tekniske revisjonen blant annet skulle gå ut på å ”skape en god systematikk”, samt ”modernisere og forenkle lovspråket, til dels også å klargjøre ordlyden i bestemmelsene”.<sup>12</sup> Videre ble det uttalt at loven bygger på en ”alminnelig tolkningspresumsjon om at endringer i ordlyden ikke er ment å medføre realitetsendringer”.<sup>13</sup> Derfor vil også forarbeider og praksis knyttet til mval. 1969 være relevant ved en tolkning av dagens bestemmelser.

---

<sup>9</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) punkt IV. C

<sup>10</sup> Jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 1 Innledning

<sup>11</sup> Jf. endringslov av 21. desember 2000 nr. 113

<sup>12</sup> Jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kapittel 1

<sup>13</sup> Jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 5.3.

## 2.2 Avgiftspliktens omfang og unntaket for finansielle tjenester

Etter mval. § 1-1 første ledd annet punktum, skal utgående<sup>14</sup> merverdiavgift beregnes ved ”omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester”. Omsetning defineres i loven som ”levering av varer og tjenester mot vederlag”, jf. § 1-3 første ledd litra a. Kjøp av varer og tjenester fra utlandet (innførsel) og uttak av varer og tjenester, likestilles med omsetning, jf. mval. § 1-1 første ledd.

Varer er ”fysiske gjenstander, herunder fast eiendom, og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde”, jf. mval. § 1-3 første ledd litra b. Alt som kan omsettes, og som ikke er en vare, vil være en tjeneste, jf. mval. § 1-3 første ledd, litra c. Eksempler på tjenester som er avgiftspliktige er vasketjenester, eiendomsmeglingstjenester, regnskaps- og revisjonstjenester og advokattjenester. Hensynet til et nøytralt og ikke konkurransevridende avgiftssystem taler for å gjøre avgiftplikten så generell som mulig.

Fra den generelle avgiftsplikten på omsetning av varer og tjenester, finnes det flere fritak og unntak. Disse kan deles i to hovedgrupper: fritak og unntak.

Den ene gruppen, *fritak* for merverdiavgift, er i mval. § 1-3 første ledd litra h definert som ”omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift”. Lovens øvrige regler, også reglene om fradrag, gjelder altså fullt ut, og forholdet betegnes derfor ofte som ”nullsats”, eller unntak med fradrag. Omsetning som er fritatt for utgående merverdiavgift blir i prinsippet ”renset” for avgift. Mval. kapittel 6 angir hvilke omsetninger som er fritatt, og det viktigste fritaket er for utførsel av varer og tjenester, jf. mval. §§ 6-21 og 6-22. Dette fritaket bygger på at merverdiavgiften skal ramme innenlands forbruk.

---

<sup>14</sup> Utgående merverdiavgift defineres i mval. § 1-3 første ledd litra e som ” merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak”.



Den andre gruppen, *unntak* for merverdiavgift, er omsetning og uttak som faller helt utenfor loven, likevel slik at mval. § 15-11 gjelder, jf. mval. § 1-3 første ledd litra g.<sup>15</sup> Virksomheter som bare har slik omsetning skal ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret, og har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Hvilke varer og tjenester som er unntatt fra loven følger av mval. §§ 3-2 til 3-20 og § 3-27. Unntakene omfatter blant annet omsetning og utleie av fast eiendom, samt rettigheter til fast eiendom, jf. mval. § 3-11 første ledd.

Et annet sentralt unntak er omsetning av finansielle tjenester, jf. mval. § 3-6. Unntaket omfatter en rekke tjenester innenfor finansiell sektor, herunder omsetning av finansielle tjenester, typisk aksjer. Mval. § 3-6 første ledd litra e lyder:

”Omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra loven, herunder [...] omsetning av finansielle instrumenter og lignende.”

Begrepet ”finansielle instrumenter” skal forstås i samsvar med § 1-2 annet ledd i den nå opphevede verdipapirhandelloven av 19. juni 1997 nr. 79.<sup>16</sup> Gjeldende verdipapirhandellov av 29. juni 2007 nr. 75 definerer tilsvarende begrep i § 2-2. Fra bestemmelsens første ledd nr. 1 og annet ledd nr. 1, hitsettes:

”Med finansielle instrumenter menes:

1. omsettelige verdipapirer,

[...]

Med omsettelige verdipapirer menes de klasser av verdipapirer som kan omsettes på kapitalmarkedet, herunder:

1. aksjer og andre verdipapirer som kan sidestilles med aksjer, samt depotbevis for slike”.

---

<sup>15</sup> Mval. § 15-11 gjelder lovens regler om virksomhetens opplysnings- og bistandsplikt.

<sup>16</sup> Jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 194

At finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt, er foreløpig i samsvar med EU og de andre OECD<sup>17</sup>-landene. Dette var også utgangspunktet ved reformen i 2001.<sup>18</sup> I Prop.1 S (2009-2010) side 55-56 har Finansdepartementet uttalt at merverdiavgiftsregelverket i EU ikke er bindende for Norge gjennom EØS-avtalen, men fordi finansiell sektor lett kan flytte på seg og har behov for tilnærmet samme rammevilkår som finansintitusjoner i andre EØS-land, er det norske regelverket for finansielle tjenester lagt tett opp til regelverket i EU.

Hensynene for å unnta de forskjellige tjenester varierer. For de finansielle tjenestene kan det blant annet være vanskelig å fastlå hva beregningsgrunnlaget skal være. Dermed blir det også vanskelig å finne en hensiktsmessig avgiftsbelastning.

Skattedirektoratet (heretter ”SKD”) har presisert unntaket for finansielle tjenester slik at det er selve *omsetningen* av aksjene som er unntatt fra avgiftsplikt, mens tjenester i forbindelse med selve forvaltningen, typisk beregning og utbetaling av utbytte, ikke omfattes og dermed er avgiftspliktig.<sup>19</sup>

### **2.3 Registreringsrett- og plikt**

I mval. § 1-3 første ledd, litra d defineres et avgiftssubjekt som ”den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret”.

For å registreres i Merverdiavgiftsregisteret må vilkårene i mval. § 2-1 første ledd være oppfylt. For det første må omsetning og uttak i en periode på 12 måneder ha oversteget 50 000 kroner. For veldedige og allmennyttige organisasjoner er beløpsgrensen 140 000 kroner. Avgiftsplikten knytter seg som utgangspunkt ikke til hvem som driver virksomheten, men til hva som omsettes og om den aktuelle varen eller tjenesten faller innenfor loven.

---

<sup>17</sup> Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling

<sup>18</sup> Jf. Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) side 124

<sup>19</sup> Jf. uttalelse fra SKD av 21. november 2001

For det annet er det et krav til at omsetningen skjer i næring. Det beror på en konkret om vurdering om dette kriteriet er oppfylt. Vurderingen er i utgangspunktet lik den som gjøres på skatterettens område.<sup>20</sup> Man skal allikevel være litt forsiktig med å dra for mange paralleller, da Høyesterett har uttalt at ”merverdiavgiftsloven og skatteloven opererer ikke med samme næringsbegrep”.<sup>21</sup>

De tre kravene som uansett må være oppfylt for at det skal anses som næring er at det er en aktivitet av et visst omfang, at virksomheten er egnet til å gå med økonomisk overskudd og at den drives for den næringsdrivendes egen regning og risiko, jf. Rt. 1985 s. 319 Ringnes.

Fyller man vilkårene i mval. § 2-1, foreligger ikke bare registreringsrett, men også registreringsplikt, jf. både bestemmelsens overskrift og ordlyden ”skal registreres”. Det vil si at man kan omfattes av merverdiavgiftsloven selv om man rent faktisk ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

I et konsern vil i utgangspunktet hvert selskap være ett avgiftssubjekt. Det er allikevel adgang for to eller flere samarbeidende selskaper til å fellesregistrere seg ”som ett avgiftssubjekt dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene”, jf. mval. § 2-2 tredje ledd. Begrepet ”samarbeidende” tar først og fremst sikte på konserner hvor de enkelte selskaper nærmest har samme funksjon innen konsernet som avdelinger har innen et enkelt selskap.<sup>22</sup> Også et holdingselskap som ikke driver noen form for omsetning kan være et samarbeidende selskap, og inngå i en fellesregistrering.<sup>23</sup> Men samlet sett må enheten drive avgiftpliktig virksomhet utad, da det

---

<sup>20</sup> Jf. Ot.prp.nr. 2 (2000-2001), punkt 3.2.2.3, Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) punkt 6.8.1

<sup>21</sup> Jf. Rt. 1994 s. 1064 Bye

<sup>22</sup> Jf. Refsland, *Merverdiavgiftsloven – med kommentarer*, (1994) s. 143.

<sup>23</sup> Jf. SKDs uttalelse om merverdiavgift av 22. april 1974 nr. 2

ikke skal beregnes merverdiavgift ved overføring av varer og tjenester mellom fellesregistrerte selskaper.<sup>24</sup>

Uten muligheten til å fellesregistrere seg, og således være ett avgiftssubjekt, vil det for eksempel ikke kunne gis fradrag for inngående avgift til den samlede virksomhet når driftsmidler eies av ett selskap, mens salget foretas av et annet.<sup>25</sup> Den endelige belastningen av merverdiavgift blir på denne måten uavhengig av om virksomheten drives i ett selskap, eller flere selskaper som inngår i en fellesregistrering.

Den andre siden av en fellesregistrering er at alle deltakende selskaper blir solidarisk ansvarlige for betaling av merverdiavgiften, jf. mval. § 2-2 (3) siste punktum.

Virksomheter som kun har avgiftsunntatt omsetning, slik som finansielle tjenester, kan ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret, og dermed heller ikke oppnå fradragsrett. Dette innebærer at alle som da kun omsetter finansielle tjenester, må basere seg på at driften skal skje med ikke-fradragsberettigede anskaffelser.

## **2.4 Delt virksomhet**

En virksomhet som har *både* avgiftspliktig og avgiftsunntatt omsetning, kalles for delt virksomhet.<sup>26</sup> Et eksempel på en delt virksomhet er meglingstjenester bestående av avgiftspliktig rådgivning og avgiftsunntatt kjøp og salg av aksjer.

Anskaffelser må allokere på de enkelte deler, og utgangspunktet er klart nok: anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten gir rett til fullt fradrag, mens anskaffelser til den avgiftsunntatte virksomheten ikke gir fradragsrett. For anskaffelser som er ”til bruk” i

---

<sup>24</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69) s. 53

<sup>25</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69) s. 53

<sup>26</sup> Jf. Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) punkt 3.5.3 side 35

begge skal det foretas en fordeling av avgiften, jf. mval. § 8-2.<sup>27</sup> Bestemmelsens første ledd, første punktum lyder:

”Et registrert avgiftssubjekt som anskaffer varer og tjenester som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, har rett til fradrag for inngående merverdiavgift bare for den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten.”

Utfordringen ligger på to plan:

1. Er en anskaffelse som er til bruk i avgiftsunntatt aktivitet (kjøp og salg av aksjer) avskåret fra fradragsrett?
2. Hvis det foreligger rett til fradrag, hvor mye kan fradras?

Tanken er at anskaffelser som tjener virksomheten under ett<sup>28</sup>, bør berettige et delvis fradrag. Typiske eksempler på fellesanskaffelser i en virksomhet vil være vasketjenester, kontorutstyr og andre utgifter til drift og vedlikehold av fellesareal.

---

<sup>27</sup> Jf. mval. 1969 § 23

<sup>28</sup> Jf. Innst. O. XVII (1968-69) s. 49

### **3 Presisering av problemstillingen**

Målet med oppgaven er gjennom en generell fremstilling av fradragsretten og drøfting av mval. § 8-1, å kunne si noe om i hvilke tilfeller det kan foreligge fradragsrett ved kjøp og salg av aksjer.

Som gjennomgangen vil vise er det vanskelig å gi et konkret svar på dette, slik rettstilstanden er i dag. Oppgaven vil belyse de sentrale momentene i vurderingen basert på gjeldende rett. Høyesteretts praksis vil være av sentral betydning i en slik fremstilling.

Interessante spørsmål som oppgaven vil belyse nærmere er i) om det er tilstrekkelig til å avskjære fradragsretten at det er omsatt aksjer, ii) betydningen av at det drives delt virksomhet og iii) om anskaffelsen er ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomheten.

Av plassmessige hensyn vil oppgaven ikke gå inn på fordelingsnøkler for forholdsmessig fradrag. Oppgaven vil heller ikke komme inn på begrensninger i fradragsretten etter mval. § 8-3.

## **4 Vilkår for fradrag for inngående merverdiavgift**

### **4.1 Kravet om ”til bruk i den registrerte virksomheten”**

#### 4.1.1 Innledning

Det følger av mval. § 8-1 at merverdiavgiftsregistrerte næringsdrivende kan trekke fra inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er ”til bruk i den registrerte virksomheten”.

Av mval. § 8-1 fremgår det at den som anskaffer varen eller tjenesten må være et ”registrert avgiftssubjekt”. Det subjektive vilkår for fradragsrett er altså at man fyller vilkårene i mval. § 2-1 første ledd (se kapittel 2.3). At også selger må være registrert er en følge av at det ikke er anledning til å oppkreve merverdiavgift med mindre man er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Altså, foreligger det ingen merverdiavgift på anskaffelsen, er det naturlig nok heller ingenting å fradra.

Det objektive vilkår for fradragsrett er at det dreier seg om en anskaffelse ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomhet.

En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at adgangen til å kreve fradrag er vid, men at ikke enhver oppofrelse vil gi rett fradrag for den inngående merverdiavgift. Bestemmelsen alene innebærer riktig nok en begrensning i form av et brukskrav, men sier lite om hva som ligger i dette. Omtrent alle anskaffelser en virksomhet gjør (alt fra kulepenn og brevark til revisjonstjenester og vasketjenester) kan jo i realiteten være ”til bruk” i virksomheten. Det foreligger derfor et stort spillerom for både innskrenkende og utvidende tolkninger – noe som vanskeliggjør en klar grensedracting.

En begrensning i retten til fradrag, innebærer i realiteten en utvidelse av plikten til å betale merverdiavgift. Derfor er det et særlig viktig hensyn ved tolkningen av mval. § 8-1 at klart innskrenkende fortolkninger til borgernes ugunst, må ha dekning i rettskilder av tung vekt –

fortrinnsvis lovt tekst, forarbeider eller Høyesterettspraksis. Høyesterett har uttalt at forvaltningspraksis som legger til grunn en innskrenkende tolkning av ordlyden til ugunst for borgerne, ikke kan tillegges nevneverdig vekt.<sup>29</sup>

Da ordlyden i mval. § 8-1 ikke gir noe klart svar på, må en se hen til andre rettskilder.

I Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) uttales det i merknadene til mval. 1969 § 21 (som tilsvarer dagens § 8-1) at:

”Retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er *relevante* for den virksomhet som består i omsetning som nevnt i kap. IV<sup>30</sup> (min kursivering).

At en anskaffelse må være relevant, gir heller ikke noe klart svar på hva som ligger i kravet om ”til bruk”. I saker om fradragsrett er det for en stor del dette kriteriet det strides om – er anskaffelsen relevant for den avgiftspliktige virksomheten? Jeg kommer nærmere inn på relevanskravet i kapittel 4.1.2.

For å oppnå fradragsrett må anskaffelsen ikke bare være relevant, men også være til bruk i den avgiftspliktiges egen virksomhet. Dette er tradisjonelt klassifisert som tilordningskriteriet. Jeg kommer tilbake til dette i kapittel 4.1.3.

I tillegg til registreringskravet og at anskaffelsen må være ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomhet, er det et formelt krav om at merverdiavgiften må kunne dokumenteres ved bilag, jf. mval. § 15-10 første ledd. Dette dokumentasjonskravet medfører at systemet har en sterk selvkontrollerende virkning.

---

<sup>29</sup> Jf. Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt, avsnitt 39

<sup>30</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) side 55



#### 4.1.2 Relevanskriteriet

Som det følger av forarbeidene<sup>31</sup>, og også av Høyesterettspraksis<sup>32</sup>, er det et kriterie for fradrag for inngående merverdiavgift at anskaffelsen er relevant for den avgiftspliktige virksomheten.

Relevanskravet innebærer at ikke enhver anskaffelse en næringsdrivende foretar, vil gi fradrag for inngående merverdiavgift. Avgiftsmyndighetene inntok først det standpunkt at anskaffelsen måtte være til direkte faktisk bruk i virksomheten for å være relevant. En slik fortolkning fikk imidlertid ingen støtte hos Høyesterett, jf. Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina. Høyesterett var av den oppfatning at en slik tolkning ikke fulgte av lovens ordlyd og at det harmonerte dårlig med forarbeidene. Jeg kommer nærmere tilbake til denne dommen i kapittel 4.2.1.1.

Gjennom sin praksis har Høyesterett presisert relevanskravet, og uttalt at det:

”avgjørende må være om oppførelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten”.<sup>33</sup>

Dette innebærer at inngående merverdiavgift på anskaffelser som ikke har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten ikke vil være fradragsberettiget.

Avgiftsmyndighetene opererte tidligere også med et skille mellom primærbruk og sekundærbruk. For å være relevant, mente avgiftsmyndighetene at anskaffelsens primære bruk måtte være i den avgiftspliktige virksomheten. Men heller ikke denne fortolkningen av bestemmelsen ble godtatt av Høyesterett, jf. Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt Racing AS og Rt. 2005 s. 951 Porthuset AS. Bergunnelsen var at den representerte ”en klart

---

<sup>31</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) side 55

<sup>32</sup> Jf. blant annet Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina

<sup>33</sup> Jf. Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors, side 1502

innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst”.<sup>34</sup> Begge dommene vil bli gjennomgått i oppgaven, i henholdsvis kapittel 4.2.2.1 og 4.2.2.2.

På den annen side er det normalt ikke tilstrekkelig for fradragsrett at det kun foreligger en ren bedriftsøkonomisk tilknytning, altså at det kan påvises at den aktuelle anskaffelsen faktisk frembringer avgiftspliktig omsetning, jf. Rt. 2008 s. 932 Bowling<sup>1</sup> og LA-2007-150632 Kristiansand Dyrepark. Disse dommene vil bli omtalt nærmere i henholdsvis kapittel 4.2.2.3 og 4.2.2.4.

#### 4.1.3 Tilordningskriteriet

Å tilordne vil si å avgjøre hvilket avgiftssubjekt som eventuelt kan kreve fradrag for merverdiavgiften. En anskaffelse kan være til bruk i flere virksomheter, men det er kun én virksomhet som kan føre den til fradrag. Å tilordne anskaffelsen handler altså om å allokere kostnaden til riktig subjekt.

Utgangspunktet er at det må dreie seg om anskaffelser til den avgiftspliktiges egen virksomhet, og at merverdiavgift på anskaffelser til andres avgiftspliktige virksomheter ikke er fradragsberettiget.<sup>35</sup> Dette må ses på bakgrunn av at hvert ledd i omsetningskjeden er et eget avgiftssubjekt. Merverdiavgiftsloven gjør ingen unntak for eksempelvis konserner, men en særregel følger av mval. § 2-2 tredje ledd og adgangen til å fellesregistrere seg.

At dette kun er et utgangspunkt og at hva som konkret ligger i tilordningskriteriet er usikkert, viser Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig. Høyesterett innrømmet i saken fradrag for kostnader som gjaldt et datterselskap som ikke inngikk i en fellesregistrering. Det ble altså innrømmet fradrag selv om anskaffelsen ble betalt av én virksomhet, og forbrukt av en

---

<sup>34</sup> Jf. Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt, avsnitt 40

<sup>35</sup> Jf. Gjems-Onstad, *MVA-kommentaren*, (2011) s. 425

annen. I teorien er det hevdet at dommen trolig gir uttrykk for en yttergrense med tanke på hva som kan tilordnes et avgiftssubjekt.<sup>36</sup> Dommen vil bli gjennomgått i kapittel 4.2.6.

I tilfeller hvor det drives delt virksomhet må det også avgjøres hvilket av avgiftssubjektets virksomhetsområder anskaffelsen gjelder fordi det kun er anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten som gir fradragsrett, jfr. mval. § 8-2 første ledd.

Høyesteretts praksis gir veiledning med hensyn til hvordan kravet om ”til bruk” skal forstås, og det er derfor hensiktsmessig å foreta en gjennomgang av de relevante dommene.

## **4.2 Rettspraksis**

I det følgende skal jeg se nærmere på hvordan ”til bruk”-kriteriet har blitt tolket og presisert gjennom rettspraksis. Det foreligger flere dommer fra Høyesterett, men også noen fra lagmannsretten som er rettskraftig avgjort.

Jeg har valgt å fremstille dommene etter typetilfeller. I kapittel 4.2.1 gjennomgås dommer hvor den næringsdrivende kun har omsetning innenfor merverdiavgiftsloven. Videre tar jeg i kapittel 4.2.2 for meg dommer som avgjør fradragsretten i tilfeller hvor virksomheten både har omsetning innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven. I kapittel 4.2.3 omtaler jeg en tingrett- og en lagmannsrettsdom som omhandler kravet om ”til bruk” ved omsetning av aksjer.

### **4.2.1 Fullt ut avgiftspliktige virksomheter**

#### **4.2.1.1 Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina**

Sira-Kvina Kraftselskap var et interesseselskap som drev med utbygging av Sira- og Kvina-vassdragene. Virksomheten var avgiftspliktig etter mval. 1969 § 13, jf. § 2 nr. 4. I forbindelse med utbyggingen, ble selskapet pålagt å utføre visse tiltaksarbeider, og de

---

<sup>36</sup> Jf. Gjems-Onstad og Kildal, *MVA-kommentaren*, (2011) side 428.

krevde i den sammenheng fradrag for den inngående merverdiavgift som falt på tiltaksinvesteringene. Investeringene gjaldt opparbeidelse av et ikke avgiftspliktig settefiskanlegg.

Fradrag ble nektet av skattekontoret, men kraftselskapet fikk medhold i Klagenemnda for merverdiavgift. Dette vedtaket ble så omgjort av Finansdepartementet, og selskapet gikk da til søksmål mot staten.

Staten anførte at Sira-Kvina ikke var berettiget til fradrag fordi det ikke var en produksjonsmessig sammenheng mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomheten (kraftproduksjonen), og at loven oppstilte et krav om direkte faktisk bruk som ikke var oppfylt.

Sira-Kvina anførte på sin side at tiltakene ble foretatt innenfor og som et ledd i produksjonen av kraft, og at loven ga adgang til å trekke fra inngående merverdiavgift i slike tilfeller.

Et enstemmig Høyesterett ga Sira-Kvina medhold i kravet om fradrag.

Vedrørende statens anførsel om at det gjaldt et krav om direkte faktisk bruk, uttalte Høyesterett at en slik tolkning ville være å trekke ”en for snever grense om fradragsretten”.<sup>37</sup> Tolkningen fulgte ikke av lovens ordlyd og at den harmonerte dårlig med forarbeidene. Domstolen forkastet med dette statens praktisering av bestemmelsen.

Førstvoterende uttalte at begrensningen i lovens ordlyd, ”ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten”. Videre at:

---

<sup>37</sup> Jf. side 97

”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”<sup>38</sup> (min kursivering).

I Sira-Kvinas tilfelle mente Høyesterett at det forelå den nærmeste tilknytning mellom anskaffelsene og produksjonen, fordi det dreide seg om ”forpliktelser som kraftselskapet må oppfylle for at det overhodet er berettiget til å igangsette produksjon av kraft”. Således var det snakk om ”nødvendige vilkår”.

#### 4.2.1.2 Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors

I dommen inntatt i Rt. 2001 s. 1497 var spørsmålet om Norwegian Contractors AS (heretter ”NC”) hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift i forbindelse med bygging av en småbåthavn.

NC drev avgiftspliktig virksomhet i form av bygging av oljeplattformer for oljevirkomheten. Selskapet leiet i den forbindelse arealer av Stavanger kommune, og som vederlag for dette hadde de blant annet påtatt seg å bygge en småbåthavn, samt dekke utgifter for andre som ble berørt av byggingen. Spørsmålet for Høyesterett var om den inngående merverdiavgift på disse utgiftene kunne fradragsføres.

Staten anførte at Sira-Kvina-dommen representerte et unntak fra loven ved å innrømme fradrag for rettslig nødvendige tiltak, og at fradragsretten stilte seg annerledes ved frivillige avtaler.

NC hevdet på sin side at saken lå i kjernen av relevanskriteriet, og at det ville være en uakseptabel innskrenkende fortolkning om det ikke forelå fradragsrett ved frivillige avtaler.

---

<sup>38</sup> Jf. side 97

Høyesterett avviste også denne gangen statens argumentasjon, og uttalte at Sira-Kvina-dommen ikke kan

”tas til inntekt for at rett til fradrag, når det ikke er tale om utgifter til direkte faktisk bruk i egen virksomhet, er betinget av at det er tale om utgifter som den næringsdrivende var rettslig forpliktet til å betale, eller at det er tale om skadeserstatning for skadevoldende aktivitet”.<sup>39</sup>

Således ble det også avklart at det ikke ligger noen begrensning i retten til fradrag ved at utgifter som ikke er til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten må være rettslig betinget.

Videre fremhevet førstvoterende at:

”På bakgrunn av lovens ordlyd og forarbeidene må vurderingstemaet, som førstvoterende understreket i Rt-1985-93, være hvilken tilknytning oppofrelsen har til den næringsdrivendes avgiftpliktiges virksomhet. Avgjørende må være om oppofrelsen har en *naturlig og nær tilknytning til virksomheten*”<sup>40</sup> (min kursivering).

I den konkrete rettsanvendelsen kom Høyesterett til at utgiftene til bygging av ny småbåthavn hadde ”en så nær og naturlig tilknytning til NCs byggevirksomhet” at selskapet måtte ha fradragsrett for den inngående avgiften.<sup>41</sup> Da selskapet hadde fått i oppdrag å bygge Troll-plattformen, forutsatte nemlig produksjonen en utvidelse av havnen. Oppdraget kunne ikke utføres med mindre dokkområdet ble noe utvidet.

Følgelig ble det innrømmet fullt fradrag.

---

<sup>39</sup> Jf. side 1502

<sup>40</sup> Jf. side 1502

<sup>41</sup> Jf. side 1502

#### 4.2.1.3 LG-2007-174973 Norse Oilfield Services AS

I den rettskraftige dommen fra Gulating lagmannsrett var spørsmålet om Norse Oilfield Services AS (heretter ”Norse”) hadde fradragrett for inngående merverdiavgift på opparbeidelse/utvidelse av næringslokaler utleid til andre næringsdrivende. Norse var på anskaffelsestidspunktet ikke frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret etter tidligere forskrift nr. 117.<sup>42</sup>

Norse drev et mekanisk verksted med avgiftspliktig virksomhet rettet mot oljeindustrien. Virksomheten kunne deles i tre deler; utleie av utstyr, produksjon/maskinering samt recutting og reparasjon av rør. I tillegg leide Norse ut bygg og anlegg til andre tilknyttet oljevirkosomheten.

Norse anførte at oppføringskostnadene var relevante for sin avgiftspliktige virksomhet fordi leietakerne (Incon og Chemtech) og Norse tilbød et samlet sett av tjenester til oljeboringselskapene. Incon og Chemtech drev avgiftspliktig virksomhet i form av rengjøring og inspisering av borerør. Norse hevdet det dreiet seg om en innsatsfaktor for å øke sin avgiftspliktige omsetning med recutting av rør. Det ble primært hevdet at det forelå rett til fullt fradrag, subsidiært et forholdsmessig fradrag.

Staten anførte at den sentrale tilknytningen mellom Norse og leietakerne kun var bedriftsøkonomisk, og dette ikke var tilstrekkelig for å oppnå fradrag, jf. Rt. 2008 s. 932 Bowling1 og LA-2007-150632 Kristiansand Dyrepark.

Lagmannsretten kom enstemmig til at Norse hadde krav på fullt fradrag for inngående merverdiavgift relatert til oppføringen av den del av næringseiendommen som var leid ut til Incon og Chemtech. Retten fant særlig støtte i Norwegian Contractors-dommen, og var av den oppfatning at det var

---

<sup>42</sup> Forskrift nr. 117 tilsvarer dagens mval. § 2-3 og gir næringsdrivende på visse vilkår rett til å frivillig registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret.

”en slik sammenheng mellom de arbeidsoppgaver som utføres av Chemtech og Incon, og av Norse, at oppføringen av utleiearealet til Chemtech og Incon var relevant og hadde en naturlig og nær tilknytning til Norse sin avgiftspliktige virksomhet med recutting av borerør. Så vel rengjøring og inspeksjon er en nødvendig forutsetning for at Norse kan utføre recutting i de tilfeller dette er påkrevd”.

De tre arbeidsoppgavene (rengjøring, inspeksjon og recutting) ble ansett for å være ”så vidt integrert at samlokalisering innebærer betydelige fordeler for utførelsen”, som igjen bidro til å øke Norse sin avgiftspliktige omsetning.

Staten anket dommen, men anken ble enstemmig avvist av ankeutvalget fordi ”verken avgjørelsens betydning utenfor den foreliggende sak eller andre forhold tilsier at saken blir fremmet for Høyesterett”, jf. HR-2009-753-U.

#### 4.2.2 Delte virksomheter

##### 4.2.2.1 Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt

I dommen inntatt i Rt. 2003 s. 1821 var spørsmålet om Hunsbedt Racing AS (heretter ”Hunsbedt”) som finansierer virksomheten til en rallycrosskjører ved reklamevirksomhet, kunne føre inngående merverdiavgift på utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen til fradrag i reklamevirksomheten. Rallycrossbilen var påklistret reklame, og reklamevirksomhet var avgiftspliktig virksomhet etter mval. 1969 § 13 annet ledd nr 8. Utgifter til start- og premiepenger falt derimot utenfor merverdiavgiftsloven.

Hunsbedt anførte at rallycrossbilen var et driftsmiddel i den avgiftspliktige reklamevirksomheten, og at merverdiavgiften på kostnader til vedlikehold av bilen dermed var fradragsberettiget.

Staten anførte at Hunsbedt ikke var berettiget til fradrag fordi bilen primært var anskaffet til rallycrossvirksomheten, som ikke var avgiftspliktig virksomhet. Bruken som reklamebil,



altså en avgiftspliktig bruk, var ifølge staten bare en avledet og indirekte følge av den primære bruken som var i rallycrossvirksomhet. Ut fra et krav om at avgiften måtte være tilknyttet driftsmidlets primærbruk, hadde avgiftsmyndighetene lenge nektet fradrag for inngående merverdiavgift.

Høyesterett var ikke enig i statens oppfatning, og kom enstemmig til at fradrag for merverdiavgiften var berettiget. Statens anførsel om et primærbrukskrav ble avvist av Høyesterett. Førstvoterende, som fikk tilslutning fra de andre dommerne, uttalte følgende vedrørende statens krav om primærbruk:

”Da en slik tolkning av merverdiavgiftsloven § 21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt”.<sup>43</sup>

At forvaltningspraksisen angående primær- og sekundærbruk hadde blitt lagt til grunn i flere vedtak, spilte altså liten rolle for domstolen, som med utsagnet forkastet en slik innskrenkende praktisering av loven. Ifølge Høyesterett kunne det ikke oppstilles andre vilkår for fradrag rett enn at oppofrelsen er ”relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet”.<sup>44</sup>

I Hunsbedts tilfelle dreide seg om ett felles driftsmiddel (rallycrossbilen) som var til bruk i begge virksomhetene. At den primært var anskaffet til rallycrossvirksomheten, fikk etter Høyesteretts syn ingen betydning. Høyesterett lot det imidlertid stå åpent om en eventuell primær bruk av anskaffelsen kan være et moment i tilknytningsvurderingen. ”Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet.”<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> Jf. avsnitt 39

<sup>44</sup> Jf. avsnitt 40

<sup>45</sup> Jf. avsnitt 40

I dommens premiss 37 uttaler Høyesterett at:

” [d]en reklamevirksomhet Hunsbedt Racing AS driver, kan etter mitt syn ikke skilles fra rallycrossvirksomheten, men inngår som en *integrert del* av og danner det *vesentligste økonomiske fundament* for denne” (min kursivering).

Reklame- og rallycrossvirksomheten ble ansett for å være integrerte fordi det ikke var mulig å skille de to virksomhetene fra hverandre. Høyesterett anså anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen som en ”nødvendig forutsetning” for reklameinntektene.<sup>46</sup> På grunn av integreringen av Hunsbedts virksomheter, ble rallycrossbilen ansett for å ha en naturlig og nær tilknytning til reklamevirksomheten og vilkårene for fradrag for merverdiavgift var følgelig oppfylt.

Da rallycrossinntektene var under 5 % av selskapets inntekter, var det ikke grunnlag for et forholdsmessig fradrag etter mval. 1969 § 23 (dagens § 8-2), slik at fullt fradrag måtte innrømmes.

#### 4.2.2.2 Rt. 2005 s. 951 Porthuset

To år etter Hunsbedt-dommen tok Høyesterett igjen stilling til spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Saken dreide seg denne gangen om anskaffelser til oppføring av hotellrom med tilhørende fellesareal (korridor, heis, trapperom osv.).<sup>47</sup> Inne på hotellrommene foregikk det avgiftspliktig virksomhet i form av blant annet salg av telefontjenester, mini-bar og betal-tv.

Porthuset anførte at hotellrommene var en integrert del av den avgiftspliktige virksomheten, og at oppføringskostnadene således hadde en naturlig og nær tilknytning.

---

<sup>46</sup> Jf. avsnitt 37

<sup>47</sup> På den tiden var utleie av hotellrom og lignende virksomhet ikke avgiftspliktig slik det er i dag, jf. mval. § 5-5 første ledd.

Staten anførte på sin side at oppføringen og utleie av hotellrom, hadde en for ”løs og tilfeldig” tilknytning til det avgiftspliktige salget på rommene og at Porthuset derfor ikke hadde rett på fradrag.<sup>48</sup>

Førstvoterende (som fikk tilslutning fra tre andre dommere) presiserte at det *ikke* er ”noe krav om at avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet må utgjøre integrerte deler av samme virksomhet” for å oppnå fradragsrett.<sup>49</sup> Høyesterett kom til at den avgiftspliktige omsetningen var en del av hotellets samlede virksomhet, og også hotellrommene var en *innsatsfaktor* ved salg av avgiftspliktige ytelser. Det ble uttalt at:

”Jeg kan ikke se at forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969 og uttalelser til lovendringen i 2001 i forbindelse med innføring av merverdiavgift på tjenester, kan gi grunnlag for å fortolke merverdiavgiftsloven § 21 første ledd slik at avgiftsfri utleie av hotellrom skal medføre en mer begrenset adgang til fradrag.”<sup>50</sup>

Høyesterett avviste således statens anførsler om at tilknytningen var for løs og tilfeldig, og uttalte at dette i realiteten gikk ut på et primærbrukskrav, som allerede hadde blitt avklart av Høyesterett at var en innskrenking av mval. 1969 § 21 som ikke kunne legges til grunn, jf. Hunsbedt-dommen.

Høyesterett fant at overnattingsrommene var delvis til bruk i avgiftspliktig virksomhet, og det kunne følgelig innrømmes et forholdsmessig fradrag.

En dommer dissenterte og var av den oppfatning at hotellrommene ikke fylte vilkåret om en nær og naturlig tilknytning til de avgiftspliktige ytelsene. Den dissenterende dommer tok også opp hensynet til nøytralitet, og kunne ikke se at dette ville bli ivaretatt dersom man innrømmet fradrag.

---

<sup>48</sup> Jf. avsnitt 22

<sup>49</sup> Jf. avsnitt 40

<sup>50</sup> Jf. avsnitt 40

#### 4.2.2.3 Rt. 2008 s. 932 Bowling1

Bowling1 Strømmen AS (heretter ”Bowling1”) drev delt virksomhet, hvor den avgiftspliktige delen bestod av en kafédrift og reklamesalg, og den unntatte delen bestod av biljard- og bowlingvirksomhet. Følgelig ville anskaffelser til bruk i begge virksomhetene kunne berette et forholdsmessig fradrag, jf. mval. 1969 § 23.

Spørsmålet i saken var om Bowling1 kunne få fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bowlingbanene og biljardbordene (blant annet reparasjon, bowlingkuler, kjepler, filtduker, biljardkuler og kører). Med andre ord om disse anskaffelsene også var ”til bruk” i kafé- og reklamevirksomheten.

Staten anførte at anskaffelser som berører både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet (fellesanskaffelser), må ”være til faktisk og direkte bruk i begge virksomheter”<sup>51</sup> for å berette et forholdsmessig fradrag og at en ”[b]edriftsmessig og økonomisk tilknytning er ikke tilstrekkelig”.<sup>52</sup>

Bowling1 anførte på sin side at virksomhetene var totalt integrerte og at et forretningsmessig fellesskap måtte være tilstrekkelig.

Førstvoterende (som fikk tilslutning fra de andre dommerne) følgende vedrørende tilknytningskravet:

”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

---

<sup>51</sup> Jf. avsnitt 10

<sup>52</sup> Jf. avsnitt 10

relevant og har nær og naturlig tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig<sup>53</sup> (min kursivering).

Høyesterett kom til at anskaffelsene var spesifikt knyttet til biljard- og bowlingvirksomheten og ”ikke til faktisk bruk i serveringsvirksomheten. Det skjer ingen felles fysisk bruk – ut over den at utstyret er synlig i lokalene. Hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske”.<sup>54</sup> En slik tilknytning kom Høyesterett til at det ikke var ”naturlig å karakterisere som en fellesutgift i merverdiavgiftslovens forstand”.<sup>55</sup> Som et eksempel på anskaffelser som ville gitt rett til et forholdsmessig fradrag, viser Høyesterett til omkostninger knyttet til oppføring av et felles lokale.

Bowling1 fikk ikke innrømmet fradrag for inngående merverdiavgift, og Staten v/Skattedirektoratet måtte således frifinnes.

#### 4.2.2.4 LA-2007-150632 Kristiansand Dyrepark

Spørsmålet i saken var om Kristiansand Dyrepark, som hadde avgiftspliktig omsetning i form av servering, salg av gjenstander og reklame, kunne få forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til de ikke-avgiftspliktige attraksjonene (dyreparken). Det dreide seg blant annet om utgifter til bygging og drift av innhegninger for ville dyr. Vedrørende administrasjonen av virksomheten og dyreparkens infrastruktur (veier og stier) var avgiftsmyndighetene av den oppfatning at disse var til bruk både i den avgiftspliktige og i den avgiftsunntatte virksomheten. Inngående merverdiavgift på disse kunne dermed fradras med en forholdsmessig del.

Dyreparken hevdet at det var etablert et totalkonsept hvor de to delene var fullt ut integrerte, og at de avgiftsunntatte attraksjonene var helt avgjørende for omsetningen av varer, reklame, parkering osv. Det ble anført at det ble drevet en integrert virksomhet hvor

---

<sup>53</sup> Jf. avsnitt 39

<sup>54</sup> Jf. avsnitt 39

<sup>55</sup> Jf. avsnitt 40

de ulike aktiviteter og omsetning var gjensidig avhengig av hverandre, slik at bygging og drift av dyreinnehengninger måtte anses som fellesanskaffelser med rett til et forholdsmessig fradrag.

Staten anførte at som en følge av at dyreparkvirksomhet var unntatt for merverdiavgift<sup>56</sup>, var det ikke anledning til å fradra inngående merverdiavgift på anskaffelser til denne, heller ikke for noen forholdsmessig del da det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Staten viste til Bowling1-dommen, og anførte at en bedriftsøkonomisk tilknytning ikke berettiget fradrag.

Retten fant at anskaffelsene ikke var til ”direkte faktisk bruk”<sup>57</sup> i den avgiftspliktige virksomheten. Det ble uttalt at:

”Lagmannsretten finner ikke å kunne begrunne forholdsmessig fradragsrett med at KDP driver fornøyelsespark som totalkonsept hvor samtlige attraksjoner og den avgiftspliktige omsetning helt ut er integrert i hverandre, altså at alt anses som fellesanskaffelser. Dette kan gjerne være en vellykket og hensiktsmessig bedriftsøkonomisk motivasjon og beskrivelse, men lar seg ikke innpasse i det system som ble etablert og fortsatt gjelder i merverdiavgiftsloven.”

Dyreparken fikk dermed ikke fradrag for den inngående merverdiavgift på noen av de omtalte anskaffelsene, og staten måtte følgelig frifinnes.

Dommen ble anket, men ble nektet fremmet for Høyesterett da ankeutvalget enstemmig fant at saken ikke hadde noen prinsipiell betydning.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Jf. mval. 1969 § 5b nr. 5

<sup>57</sup> Dette er formuleringen som er brukt, på tross av at et krav om direkte, faktisk bruk ble avvist av Høyesterett i Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina.

<sup>58</sup> Jf. HR-2008-1789-U

#### 4.2.2.5 Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig

Dommen inntatt i Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig, ble prosedert og behandlet samme dag som Bowling<sup>1</sup>. Dommen står i en litt annen stilling enn de andre dommene om fradragsrettens grenser i delt virksomhet, da det sentrale spørsmålet i saken var om anskaffelsen kunne tilordnes selskapet.

Spørsmålet i saken var om et morselskap hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på advokatutgifter som i stor grad gjaldt et heleid datterselskaps forhold. Advokattjenestene gikk ut på å reversere et salg av aksjer i et datterselskap (Bygg Nor) og bistand i forbindelse med datterselskapets dårlige økonomiske stilling. Både Tønsberg Bolig og Bygg Nor drev avgiftspliktig virksomhet i samme bransje; entreprenørvirksomhet. Selskapene var ikke fellesregistrert i Merverdiavgiftsregisteret, og var derfor to avgiftssubjekter, jf. mval. § 2-2 tredje ledd.

Tønsberg Bolig anførte at advokatutgiftene hadde ”en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige del av Tønsberg Boligs virksomhet”.<sup>59</sup> De hevdet at en konkursbehandling av Bygg Nor ville skade Tønsberg Boligs eget omdømme i bransjen, samt påføre økonomisk tap. Videre mente Tønsberg Bolig at det var uten betydning at selskapet ikke inngikk i en fellesregistrering med Bygg Nor – muligheten for en fellesregistrering kunne ikke forhindre at en anskaffelse var til bruk i mer enn én virksomhet.

Staten anførte på sin side at anskaffelsene for det første ikke var relevante for Tønsberg Boligs avgiftspliktige del av virksomheten, og for det annet at anskaffelsene var ytet til Bygg Nor og at de derfor ikke kunne tilordnes Tønsberg Bolig.

Høyesterett uttalte at det sentrale rettslige spørsmålet i saken var om:

---

<sup>59</sup> Jf. avsnitt 13

”den omstendighet at en avgiftspliktig vare eller tjeneste også tilfredsstillers vilkåret om å være « til bruk i » virksomheten til en annen enn den som betaler for varen/tjenesten, nødvendigvis fører til at betaleren ikke har rett til fradrag etter § 21. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik begrensning i virkeområdet for denne bestemmelsen”.<sup>60</sup>

Begrunnelsen for dette var at så lenge man har gått til det skritt å betale for en slik vare eller tjeneste, så ligger det som regel en egeninteresse bak. For å gi rett til fradrag, må denne interessen være ”knyttet til betalerens avgiftspliktige virksomhet”.<sup>61</sup> Høyesterett uttalte videre at:

”I den foreliggende sak, hvor anskaffelsen gjelder tjenester og ikke varer, vil det ikke være mulig å spore noen slik direkte fysisk tilknytning til en bestemt del av mottakerens virksomhet. Ved vurderingen av om anskaffelsen av tjenesten kan sies å være « til bruk i » en avgiftspliktig virksomhet, må man fortsatt se hen til om den kan sies å ha en naturlig og nær tilknytning til denne virksomheten. En slik tilknytning vil være tilstede så fremt tjenesten kan sies å ha en *klar interesse* for den avgiftspliktige virksomheten til den som har betalt for og krever avgiftsfradrag for tjenestene”<sup>62</sup> (min kursivering).

På grunn av eierskapet og den nære forbindelsen mellom selskapene, og av hensyn til sin fremtidige virksomhet, ble Tønsberg Bolig ansett for å ha en klar interesse i Bygg Nors forpliktelser, og tilknytningskriteriet var følgelig oppfylt.

Neste spørsmål i saken var om Tønsberg Bolig hadde krav på fullt fradrag, eller om det måtte foretas en forholdsmessig fordeling. Høyesterett kom til at advokattjenestene var av interesse for både den avgiftspliktige delen og den avgiftsunntatte. Følgelig ble det innrømmet et forholdsmessig fradrag etter mval. 1969 § 23.

---

<sup>60</sup> Jf. avsnitt 34

<sup>61</sup> Jf. avsnitt 35

<sup>62</sup> Jf. avsnitt 43



To dommere dissenterte. De var av den oppfatning at det ikke forelå noen rett til fradrag. Dette begrunnet de med at Tønsberg Bolig og Bygg Nor var to selvstendige avgiftssubjekter, og at disposisjonen ikke hadde

”noen tilknytning til Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet, men [hadde] sin bakgrunn i selskapets eierforhold til Bygg Nor og påtatte garantiforpliktelser. Begge deler er avgiftsfri virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4 bokstav b og e.”<sup>63</sup>

#### 4.2.2.6 Rt. 2012 s. 432 Elkjøp AS

Den siste avgjørelsen fra Høyesterett vedrørende fradragsrett for inngående merverdiavgift ble avsagt 15. mars i år.

Elkjøp hadde som vederlag for en tomt de skulle bruke til å sette opp et forretningsbygg på, ytet en tomannsbolig. Tomannsboligen var fullt og helt vederlag for tomten, og Elkjøp krevde fradrag for den inngående merverdiavgiften på oppføringskostnadene.

I dommens avsnitt 43 heter det:

”For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. De grunnleggende avgjørelsene er Rt-1985-93 (Sira-Kvina) og Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors). I enkelte senere avgjørelser har det til dels vært benyttet noen andre formuleringer, men disse avgjørelsene kan ikke oppfattes slik at de tilknytningskriterier som ble oppstilt i Rt-1985-93 og Rt-2001-1497, er blitt endret.”

Det ble videre uttalt at det grunnleggende spørsmålet i saken ikke dreide seg om ”tilknytningskriteriene, men avgrensningen av virksomhetsbegrepet”.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Jf. avsnitt 62

<sup>64</sup> Jf. avsnitt 45

Staten anførte at avgiftsfrie transaksjoner i en avgiftspliktig virksomhet, måtte innebære at det ikke kunne kreves fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til transaksjonen. En slik betraktningssmåte var Høyesterett ikke enig i. Vedrørende dette uttalte førstvoterende (som fikk tilslutning av to andre dommere) at:

”Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomhet, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng. Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon *kan* bli ansett som en egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel”<sup>65</sup> (min kursivering).

Uttalelsen gir uttrykk for at selv om det foreligger en avgiftsfri transaksjon, så vil ikke dette nødvendigvis innebære at det foreligger avgiftsfri virksomhet, som ikke berettiger fradrag for merverdiavgift. Jeg vil komme nærmere tilbake til dette i kapittel 5.1.

Videre uttaler 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”<sup>66</sup> (min kursivering).

Høyesteretts flertall kom i den konkrete rettsanvendelsen til at byttet av tomannboligen mot tomten, ikke hadde hatt noen egenverdi for Elkjøp, men tvert i mot vært et vilkår for

---

<sup>65</sup> Jf. avsnitt 46

<sup>66</sup> Jf. avsnitt 46

oppføring av eget forretningsbygg. Dermed var omsetningen av boligen heller ingen særskilt virksomhet, men et ledd i Elkjøps avgiftspliktige handelsvirksomhet.

Statens hovedsynspunkt i saken synes å være at dersom Elkjøp fikk fradrag for oppføringskostnadene så ville dette føre til konkurransevridning og en utilsiktet statlig subsidiering, fordi sluttbrukerne av tomannsboligen ikke ville bli pålagt noen merverdiavgift. Høyesterett sympatiserte med statens synspunkter, men presiserte at det ikke er mulig å fullstendig unngå avgiftskumulasjon.

Høyesterett kom følgelig til at det forelå tilstrekkelig tilknytning og at det måtte innrømmes fullt fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene.

To dommere dissenterte. De var av den oppfatning at det ved *omsetning* utenfor loven, verken skal beregnes utgående merverdiavgift eller gis fradrag for inngående merverdiavgift. Mindretallet fant ikke støtte i loven for å ikke vurdere omsetningen isolert sett.

#### 4.2.3 Oppsummering

Etter gjeldende rett er det klart at anskaffelsen må være *relevant og ha en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten* for at det skal foreligge rett til fradrag for inngående merverdiavgift, jf. de grunnleggende dommene Sira-Kvina og Norwegian Contractors. Andre formuleringer i senere avgjørelser kan ikke oppfattes slik at tilknytningkriteriene som ble oppstilt i disse dommene, er blitt endret, jf. Elkjøp-dommen.

I kravet om ”til bruk” ligger det ikke noe krav om direkte faktisk bruk.<sup>67</sup> Derimot vil fysisk bruk av en vare i den avgiftspliktige virksomhet synliggjøre at det faktisk foreligger en

---

<sup>67</sup> Jf. Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina

tilknytning. For anskaffede tjenester vil en tilstrekkelig tilknytning foreligge dersom den kan sies å ha en *klar interesse* for den avgiftspliktige virksomheten.<sup>68</sup>

Videre er det heller ikke noe krav om primærbruk – en sekundær eller avledet bruk vil derfor også kunne gi rett til fradrag for inngående merverdiavgift.<sup>69</sup> Dog er det et krav om at det normalt må foreligge mer enn en ren bedriftsøkonomisk tilknytning.<sup>70</sup>

Disse presiseringene av kravet om ”til bruk” må legges til grunn i alle saker som omhandler spørsmålet om fradragsrett.

#### 4.2.4 Rettspraksis vedrørende anskaffelser tilknyttet oppkjøp av aksjer

Det er foreløpig ingen rettskraftig dom fra Høyesterett eller lagmannsretten som sier noe om fradragsrettens grenser ved omsetning av aksjer. Jeg finner derfor grunn til å ta med en tingrettsdom og lagmannsrettsdom som sier noe om dette. Tingsrettsdommen (omtalt i kapittel 4.2.3.1) ble anket, men anken ble senere hevet etter et forlik mellom partene. Dommen har imidlertid fortsatt argumentasjonsverdi.

Dommen fra Borgarting lagmannsrett (omtalt i kapittel 4.2.3.2) ble avsagt så sent som 24. oktober i år, og er derfor ikke rettskraftig enda.<sup>71</sup> Dommen har dermed foreløpig liten rettskildemessig vekt, men det er likevel interessant å se hva lagmannsretten trekker inn i sin vurdering.

Begge dommene vil bli vurdert i kapittel 5.3.1.2.

---

<sup>68</sup> Jf. Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig

<sup>69</sup> Jf. Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt og Rt. 2005 s. 951 Porthuset

<sup>70</sup> Jf. Rt. 2008 s. 932 Bowling1 og LA-2007-150632 Kristiansand Dyrepark

<sup>71</sup> På tidspunktet for innlevering av oppgaven.

#### 4.2.4.1 TKISA-2008-180719 Rasmussengruppen AS

Rasmussengruppen AS (heretter ”Rasmussengruppen”) inngikk i en fellesregistrering med flere datterselskaper, og drev med både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet, henholdsvis levering av administrative tjenester og omsetning innen eiendomsutvikling og finans.

Ett av spørsmålene i saken var om Rasmussengruppen hadde fradragsrett for due diligence-kostnader særlig i forbindelse med oppkjøp av to eiendomselskaper (Avantor og IFN).

Rasmussengruppen anførte at anskaffelsene utvidet den avgiftspliktige virksomheten, og at det dermed forelå tilstrekkelig tilknytning etter mval. 1969 § 21.

Staten hevdet på sin side at formålet med anskaffelsene var å oppnå en eierposisjon i selskapene, og ikke å levere avgiftspliktige administrasjonskostnader til disse. Anskaffelsene hadde dermed ikke tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten i selskapet.

Retten fant at due diligence-kostnadene isolert sett var relatert til aksjeinvesteringer, som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Det ble uttalt at:

”Det forhold at selskapet hadde en todelt hensikt med sine investeringer [langsiktig investering og skaffe nye arbeidsoppgaver til Rasmussengruppen] samtidig som investeringene førte til at den avgiftspliktige virksomheten ble tildelt ytterligere oppgaver, medfører ikke at selve kostnadene er relevant og har en tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.”

Retten var videre av den oppfatning at det ikke var noen sammenheng mellom kostnadene og selskapets administrasjonsvirksomhet ”utover det at Rasmussengruppen muligens ville kunne tilføres nye administrative oppgaver”. Kravet om til bruk var følgelig ikke oppfylt, og vedtaket om etterberegning av merverdiavgift på dette punktet stadfestet.

#### 4.2.4.2 LB-2011-68788 Hansa Property Group AS

Hansa Property Group AS (heretter "HPG") drev avgiftsunntatt investeringsvirksomhet samt avgiftspliktig salg av administrative tjenester til datterselskapene. Selskapets vedtektsfestede virksomhetsformål var å investere i eiendom eller eiendomsselskaper.

Spørsmålet i saken var om HPG hadde rett til et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på de juridiske tjenestene (utarbeidelse av due diligence-rapport) og konsulenttjenestene (rådgivning) som var anskaffet i forbindelse med oppkjøp av eiendomsselskaper (datterselskaper). Målet med oppkjøpene var å få en hensiktsmessig eiendomsportefølje med tanke på utvikling i selskapet.

HPG anførte at de anskaffede tjenestene ga et nødvendig grunnlag for å kunne videreutvikle eiendomsprosjektene, og at de dermed var relevante, ikke bare for investeringsvirksomheten, men også for det avgiftspliktige salget av administrasjonstjenester til datterselskapene.

Staten anførte at anskaffelsene ikke var relevant for eller var noen innsatsfaktor for omsetningen av administrasjonstjenestene.

Lagmannsretten var av den oppfatning at det sentrale spørsmålet i saken var knyttet til bevisvurderingen – "i hvilken grad ble eiendomsmegler- og advokattjenestene også var anskaffet "til bruk i" administrasjonsvirksomheten".

Lagmannsretten fant at siden økt kundegrunnlag ikke var tilstrekkelig tilknytning i Bowling1-dommen og Kristiansand Dyrepark-dommen, kunne heller ikke en eventuell *etablering* av kundegrunnlag gi tilstrekkelig tilknytning.

Videre mente lagmannsretten at formålet med anskaffelsen av konsulenttjenestene var å kunne foreta en forsvarlig *investeringsbeslutning*, ikke å tilby administrasjonstjenester til datterselskapene.

Lagmannsretten kom etter dette til at vilkårene for rett til fradrag for inngående merverdiavgift ikke var oppfylt.

### 4.3 Forvaltningspraksis

Spørsmålet om fradragsrett for merverdiavgift på kostnader knyttet til kjøp og salg av aksjer har i meget begrenset utstrekning blitt berørt i rettspraksis. I mangel av klare holdepunkter fra domstolene, er det derfor relevant å se hen til annen praksis, herunder forvaltningspraksis.

Forvaltningspraksis er blant annet løpende uttalelser fra avgiftsmyndighetene. Et eksempel er gjennom bindende forhåndsuttalelser (heretter ”BFU”). BFU kan gis av både SKD og skattekontorene på anmodning, jf. mval § 17-1 første ledd. BFU gir næringsdrivende en vurdering av de avgiftsmessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den settes i verk. På denne måten er BFU et verktøy som sikrer forutpåregneligheten i avgiftsbehandlingen. Forhåndsuttalelsen er bindende for alle instanser innen avgiftsforvaltningen, også Klagenemnda for merverdiavgift (heretter ”KMVA”), dersom den påberopes av avgiftssubjektet. Likebehandlingsprinsippet tilsier at uttalelsene også bør legges til grunn i andre lignende saker. SKD har selv uttalt at de bør være ”retningsgivende”.<sup>72</sup>

SKD utgir også Merverdiavgiftshåndboken. Den tar sikte på å gi en ”omtale av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, med særlig vekt på avgiftsmyndighetenes praksis”.<sup>73</sup> SKDs fortolkninger i boken vil normalt ha samme rettskildemessige vekt som SKDs meldinger og enkeltstående uttalelser. Da formålet med Merverdiavgiftshåndboken er å oppnå mest mulig ensartet forvaltningspraksis, kan det legges til grunn at fortolkninger vil bli lagt (forholdsvis ukritisk) til grunn av avgiftsmyndighetene.

---

<sup>72</sup> Jf. Merverdiavgiftshåndboken, 8. utgave, side 831

<sup>73</sup> Jf. Merverdiavgiftshåndboken, 8. utgave, Forord

Enkelte uttalelser fra SKD har blitt kritisert i teorien<sup>74</sup> og av KMVA.<sup>75</sup> Bakgrunnen i det ene tilfellet var en oppsiktsvekkende uttalelse i Merverdiavgiftshåndboken hvor SKD fremhevet at:

”lagmannsrettens dom [Norse Oilfield] bygger på en uriktig forståelse av merverdiavgiftsloven og ber derfor skattekontorene om å se bort fra dommen”.<sup>76</sup>

Så lenge dommen er rettskraftig, er det lite tvilsomt at også skattekontorene må forholde seg til den, selv om den ikke gikk i statens favør. Grunnleggende rettskildelære tilsier at heller ikke domstolen vil tillegge slike uttalelser fra forvaltningen noen vekt.

At en tolkning har *støtte* i forvaltningspraksis, kan imidlertid være et argument for domstolene til å godta fortolkningen, men domstolene vil neppe føle seg bundet. Hvor tungt praksisen veier vil blant annet avhenge av hvor fast, utberedt og varig den er.<sup>77</sup> Hunsbedt-dommen (omtalt i kapittel 4.2.2.1) viser at tolkninger av loven til ugunst for næringsdrivende, ikke tillegges nevneverdig vekt så lenge den ikke har støtte i ordlyden eller forarbeidene.<sup>78</sup>

Annen forvaltningspraksis er vedtak fra KMVA. Under visse forutsetninger er det tter mval. § 19-1 anledning til å påklage avgiftsmyndighetenes vedtak til KMVA. Nemnda tar stilling til avgiftsmyndighetens innstilling, og fatter et vedtak enten for eller i mot. Klagesakene tjener som instruks for avgiftsmyndighetene, og vil derfor tillegges vekt i forvaltningens praksis. En utfordring ved KMVAs avgjørelser er at de sjelden er begrunnet, og at det da er vanskelig å vite hva som faktisk har blitt vektlagt i den konkrete saken.

---

<sup>74</sup> Jf. Søreide, *Vilkåret «til bruk» i merverdiavgiftsloven § 21 og § 23 - fortsatt tolkningsuenighet?*

<sup>75</sup> Jf. KMVA-2012-7374

<sup>76</sup> Jf. Merverdiavgiftshåndboken, 8. Utgave 2012, side 549

<sup>77</sup> Jf. Eckhoff, *Rettskildelære*, (2001) side 233

<sup>78</sup> Jf. Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt, avsnitt 39



Jeg vil først ta for meg et utvalg av avgjørelser fra forvaltningen som omhandler fradragsrett ved kjøp av aksjer (kapittel 4.3.1.), for deretter å se på noen avgjørelser som dreier seg om fradragsrett ved salg av aksjer (kapittel 4.3.2). Vurderingene vedrørende forvaltningspraksisen vil jeg gjøre i kapittel 5.

#### 4.3.1 Kjøp av aksjer

For næringsdrivende kan det være hensiktsmessig å kjøpe opp andre selskaper for eksempel i den hensikt å nedlegge konkurrenter, eller bidra til å øke den totale avgiftspliktige omsetning. Kostnader i forbindelse med kjøp av aksjer, kan ofte gå under fellesbetegnelsen ”oppkjøpskostnader”. Disse kan blant annet bestå av forskjellige konsulenttjenester, due dilligence og andre rådgivningstjenester. Spørsmålet er i hvilke tilfeller det har blitt innrømmet fradrag for slike kostnader.

##### 4.3.1.1 KMVA-2008-6228

Klager i saken var et holdingselskap som inngikk i en fellesregistrert enhet med konsernselskaper som drev med avgiftspliktig utenriks skipsfart. I forbindelse med oppkjøp av aksjer i et shippingselskap, restrukturering av konsernet og til låneopptak i forbindelse med finansiering av aksjeoppkjøpet anskaffet Klager meglerbistand og juridisk bistand. Den inngående merverdiavgift på de anskaffede tjenester ble fradagsført.

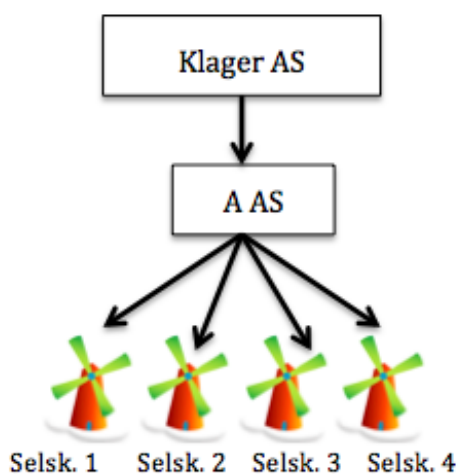
Skattekontoret var av den oppfatning at tjenestene ikke hadde tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, dvs. driftingen av eide og innleide skip i utenriks fart, og fattet vedtak om tilbakeføring av merverdiavgiften.

Klagenemnda var derimot av en annen oppfatning enn skattekontoret, og kom enstemmig til at skattekontorets vedtak om etterberegning måtte oppheves. Klagenemnda fremhevet at så lenge *hele* virksomheten til den fellesregistrerte enheten lå innenfor avgiftsområdet (noe som var tilfelle for Klager) så:

”må naturlig alle kostnader hvor det kan kreves fradrag for inngående MVA være nært og naturlig knyttet til denne virksomheten. Selskapet har ingen annen *virksomhet* enn den som ligger innenfor lovens område, og man kan derfor ikke allokere kostnader til annen virksomhet enn den avgiftspliktige” (min kursivering).

#### 4.3.1.2 KMVA-2009-6309

Klager i saken var et selskap uten avgiftspliktig virksomhet som hadde kjøpt opp et aksjeselskap som drev med produksjon av elektrisitet. Formålet med kjøpet var å kunne inngå i en fellesregistrering med det oppkjøpte selskapet og derved bli avgiftspliktig. På samme dato som oppkjøpet av A AS var en realitet, ble det sendt en søknad til skattekontoret om fellesregistrering. Strukturen kan fremstilles slik:



I forbindelse med kjøpet av A AS hadde Klager anskaffet konsulenttenester. Det spesielle i saken er at kostnaden for konsulenttenestene ble pådratt i tid forut for registreringen i Merverdiavgiftsregisteret, altså på et tidspunkt hvor det ikke var avgiftspliktig aktivitet i selskapet. Klager var allikevel av den oppfatning at anskaffelsene ikke på noe tidspunkt ble tatt i bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven.

Skattekontoret var av den oppfatning at anskaffelsene var ervervet og forbrukt i den avgiftsunntatte virksomheten som bestod av å eie og forvalte aksjer. Det ble videre uttalt at:

”På tidspunkt for anskaffelsen av konsulenttenestene, inkl. merverdiavgift, drev Klager AS som nevnt en virksomhet som ikke genererer rett til fradrag for inngående merverdiavgift. KLAGER AS hadde heller ikke noe selvstendig siktemål om å starte avgiftspliktig virksomhet.”

Siktemålet med å erverve aksjer for å senere kunne inngå i en fellesregistrering, var ifølge avgiftsmyndighetene ikke tilstrekkelig til å oppnå fradragsrett for den inngående merverdiavgift på anskaffelsene. Det ble bemerket av SKD at:

”omkostninger til konsulenttenester som et selskap pådrar seg ved kjøp av aksjer med sikte på å komme i eierposisjon til et selskap med avgiftspliktig virksomhet slik at blant annet eierkravet etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd blir oppfylt, ikke kan anses for å være til bruk i den fellesregistrerte virksomheten”.<sup>79</sup>

Klager viste til BFU 18/07 hvor SKD var av den oppfatning at tomme SP-selskaper ville ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader knyttet til erverv av eiendom/eiendomsselskap. Skattekontoret avviste anførselen om at sakene hadde likhetstrekk da selskapene i nærværende sak *ikke* inngikk i noen fellesregistrering i forkant av transaksjonen.

Det var dissens i Klagenemnda. Tre klagenemndmedlemmer var av den oppfatning at etterberegningen måtte fastholdes, mens to av medlemmene var uenig i dette.

#### 4.3.1.3 KMVA-2012-7340

Klager i saken var et aksjeselskap som drev diverse avgiftspliktig virksomhet, blant annet engroshandel med maskiner og utstyr til bergverksdrift, olje- og gassutvinning samt bygge og anleggsvirksomhet, i tillegg til produksjon av monteringsferdige hus og oppføring av bygninger.

---

<sup>79</sup> Jf. SKDs brev av 18.11.2008 vedrørende spørsmålet som er tatt opp i saken

I forbindelse med oppkjøp av et svensk aksjeselskap, anskaffet Klager fjernleverbare advokattjenester. Det var enighet om at det skulle etterberegnes innførselsmerverdiavgift på disse advokattjenestene.<sup>80</sup> Spørsmålet i saken som er av interesse for denne oppgaven, var om det forelå fradragsrett for merverdiavgiften på disse advokattjenestene.

Skattekontoret kom i sitt vedtak til at vilkårene for å fradragføre merverdiavgiften ikke var oppfylt. Dette begrunnet de med at kostnadene direkte gjaldt Klagers erverv av aksjer i selskapet, og at:

”omsetning av finansielle tjenester, herunder finansielle instrumenter og lignende og meglingstjenester ved slik *omsetning*, er unntatt fra merverdiavgiftsloven” (min kursivering).

Videre heter det at:

”[e]rvervs- og realisasjonskostnader knyttet til aksjer anses som en direkte anskaffelse til bruk i nevnte unntatte *virksomhet*”<sup>81</sup> (min kursivering).

Vedrørende denne vurderingen understreket Klager at kjøpet av selskapet måtte anses som et ledd i den avgiftspliktige virksomhet, og at Klager ikke ”driver virksomhet i form av kjøp og salg av andre selskap”.<sup>82</sup> Dette måtte ha den konsekvens at anskaffelsene var relevant for den avgiftspliktige virksomheten. Vedrørende relevanskriteriet anførte Klager at advokattjenestene hadde en klar sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten ettersom *formålet* med oppkjøpet var ”å styrke Klagers posisjon i det nordiske markedet”.<sup>83</sup> Klager viste til at det oppkjøpte selskapet drev avgiftspliktig virksomhet i form av liftutleie, og at dette hadde gitt synergieffekter, blant annet i form av økt kundemasse.

---

<sup>80</sup> Jf. mval. 1969 § 65a sammenholdt med tidligere forskrift nr. 121 (mval. § 3-30)

<sup>81</sup> Jf. punkt 1.2, første avsnitt

<sup>82</sup> Jf. punkt 1.3, syvende avsnitt

<sup>83</sup> Jf. punkt 1.3, tredje avsnitt

Skattekontoret var imidlertid av den oppfatning at anskaffelsene var ”isolert sett relatert til aksjeinvesteringer, altså finansielle tjenester som faller utenfor avgiftsområdet”.<sup>84</sup> Skattekontoret mente at kostnadene var pådratt for å komme i eierposisjon til et selskap med avgiftspliktig virksomhet, og at slike kostnader ikke er fradragsberettiget.

Skattekontoret var på den annen side enig med Klager i at spørsmålet om fradragsrett var noe mer åpent i de tilfeller hvor oppkjøpet av datterselskapet hadde en *klar sammenheng* med egen avgiftspliktig virksomhet, men at kjøp av mer finansiell karakter neppe kan godtas.

Klagenemnda så saken som et spørsmål om det var foretatt en finansiell investering med den konsekvens at det ikke forelå fradragsrett, eller om det var foretatt en industriell investering med tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Klagenemnda kom under dissens (4:1) til at Klager hadde foretatt en industriell investering. De begrunnet dette slik:

”Et kjøp av et datterselskap *innen samme bransje* som klager driver, for på den måten å *styrke klagers posisjon* i det skandinaviske marked, er en industriell investering med en så klar sammenheng med klagers virksomhet innenfor avgiftsområdet, at klager vil ha fradrag for den inngående MVA ved kjøp av datteren” (min kursivering).

Klagenemnda opphevet således skattekontorets etterberegning.

#### 4.3.2 Salg av aksjer

I likhet med at det kan være en fordel for den avgiftspliktige virksomhet å kjøpe opp andre selskaper, kan det også være hensiktsmessig å selge hele eller deler av eget eller andre selskaper. Ikke sjelden gjøres dette for å bedre likviditeten i selskapet – kanskje er det til og med nødvendig for å kunne finansiere den avgiftspliktige virksomheten. Selskapet vil ofte i

---

<sup>84</sup> Jf. punkt 1.2, sjette og åttende avsnitt

den sammenheng pådra seg kostnader til for eksempel advokater eller næringsmeglere. Igjen blir spørsmålet i hvilken grad det har blitt innrømmet fradrag for slike kostnader.

#### 4.3.2.1 KMVA-2007-6042

Klager var registrert i Merverdiavgiftsregistreret med det formål å ”eie aksjer og faste eiendommer, samt alt i forbindelse med det”. Ved salg av en aksjepost i et selskap som Klager leverte administrative tjenester til, ble det anskaffet bistand fra en næringsmegler. Det ble fattet vedtak om tilbakeføring av den inngående merverdiavgift på fakturaen fra næringsmegleren, under den begrunnelse at anskaffelsen ikke var relevant for administrasjonstjenestene, men for Klagers virksomhet med forvaltning av eiendom.

Klager anførte at det kun ble drevet én virksomhet, og at det var avgiftspliktig levering av administrasjonstjenester. De viste til at det verken var eid eller leid ut fast eiendom i selskapet. Aksjesalget frigjorde kapital til en mulig videreutvikling av virksomheten, og løste opp i en uenighet blant aksjonærene og igjen sikret en videre drift – kostnadene var dermed relevante.

Fylkesskattekontoret uttalte at selv om kostnaden kunne ha sammenheng med den totale virksomhet, så var den fortsatt ikke relevant for den avgiftspliktige delen. ”Anskaffelsen av næringsmeglertjenesten var i klagerens interesse som aksjeeier, og ikke som selger av avgiftspliktige tjenester.”

Også i denne saken kom Klagenemnda enstemmig til at etterberegningen måtte stadfestes.

#### 4.3.2.2 KMVA-2008-6229

Klager var et holdingselskap, og den avgiftspliktige virksomheten bestod også her av levering av administrative tjenester til heleide datterselskaper (eiendomsselskaper). Selskapets vedtektsfestede formål var ”å eie og drive eiendommer, enten direkte eller

indirekte gjennom andre selskaper, og alt hva som står i forbindelse hermed”. Selskapet var ikke fellesregistrert med datterselskapene.

I forbindelse med salg av samtlige av sine eiendommer og eiendomsselskaper, anskaffet Klager bistand i form av finansielle rådgivningstjenester og verdivurderinger (fairness opinion), og fradagførte den inngående merverdiavgift på disse anskaffelsene. Skattekontoret fattet imidlertid vedtak om tilbakeføring av avgiften.

I denne saken ble holdingselskapet ble avviklet umiddelbart etter salget. Således kan det ikke ha vært noe formål å øke salget av de administrative tjenester. Skattekontoret fant at anskaffelsene ble ”foretatt *i den hensikt* å gi mor størst mulig avkastning av sine investeringer” og at de ikke var relevante for den avgiftspliktige virksomheten.

Klager anførte da at det var gjort en feil, og at kostnadene skulle vært viderefakturert til datterselskapene da det var der de hørte hjemme. Skattekontoret fant ikke at det var sannsynliggjort at kostnadene skulle allokere til datterselskapene.

En enstemmig klagenemnd kom også her til at etterberegningen måtte stadfestes.

#### 4.3.2.3 KMVA-2010-6875

I denne klagesaken var spørsmålet om et morselskap (Klager) i en fellesregistrert enhet hadde fradragrett for merverdiavgift på transaksjonskostnader knyttet til salg av samtlige aksjer i to datterselskaper som ikke inngikk i fellesregistreringen. Klager drev avgiftspliktig virksomhet i form av engroshandel med bredt utvalg av nærings- og nytelsesmiddel samt utleie av egen eller leid fast eiendom. For dette var Klager også frivillig registrert.

Skattekontoret hadde nektet Klager fradrag for transaksjonskostnadene med den begrunnelse at kostnadene var forbundet med salget som ikke var noen innsatsfaktor for avgiftspliktig omsetning, men for konsernorganisering hvilket er en ”ikke-fradragberettiget *aktivitet*” (min kursivering). Mulige indirekte følger av aksjesalget kunne etter skattekontorets syn

ikke gjøre at transaksjonskostnadene hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktige virksomheten.

Vedrørende tilordningskravet la skattekontoret til grunn at ”anskaffelser til bruk i et annet selskap/en annen virksomhet ikke gir fradragrett for inngående merverdiavgift”.

Ett av medlemmene i klagenemnda sa seg inhabil, og de fire andre sluttet seg til skattekontorets innstilling om at etterberegningen måtte stadfestes. Klagenemnda uttalte følgende:

”Saken har voldt tvil og jeg mener klager anfører gode argumenter. Imidlertid finner jeg å legge avgjørende vekt på at de to datterselskapene ikke var en del av fellesregistreringen og er således enig i skattekontorets vedtak om å nekte fradrag.”

#### **4.4 EU-rett**

Avslutningsvis i kapittel 4 har jeg valgt å trekke inn en utenlandsk rettskilde, nemlig EU-retten.

For å hindre konkurransevridning i forhold til utenlandske aktører, ble andre lands avgiftsregelverk undersøkt i forbindelse med utarbeidelsen av merverdiavgiftsloven av 1969,<sup>85</sup> og ved innføringen av den generelle avgiftsplikten på i 2001 var harmoniseringen i forhold til andre land et formål.<sup>86</sup>

På bakgrunn av at endringen i 2001 gikk ut på å øke omfanget av avgiftsplikten og således harmonisere norsk rett med regelverket i EU, vil EU-retten være en viktig rettskilde ved tolkningen av avgiftsgrunnlaget, for eksempel begrepet ”finansielle” tjenester. Dommen inntatt i Rt. 2009 s. 1632 ABG Sundal Collier og Carnegie, som gjaldt spørsmålet om

---

<sup>85</sup> Ot.prp.nr. 17 (1968-1969) kapittel IV C

<sup>86</sup> Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) punkt 4.3.6



corporate finance tjenester var omfattet av unntaket i mval. 1969 § 5b nr. 4. litra e<sup>87</sup>, viser at det legges vekt på EU-rett i slike tilfeller. Allerede innledningsvis i domspremissene trekker førstvoterende inn merverdiavgiftsdirektivet for EU-området.<sup>88</sup>

Selv om endringen i 2001 gikk ut på å innføre en generell avgiftsplikt, ikke en endring av fradragsretten, må det kunne hevdes at nøytraliteten i systemet best sikres ved at man også harmoniserer retten til fradrag. Det er imidlertid ikke uttalt noe sted at harmoniseringen også skulle gjelde for fradragsretten. Dersom lovgiver hadde ment at også retten til fradrag skulle harmoniseres med EU-rettens regelverk, så ville antageligvis dette vært presisert sett i lys av hvor sentral fradragsretten er på merverdiavgiftsområdet.

EU-retten er heller ikke vist til av domstolen i noen av de sakene jeg har gjennomgått – dette til tross for at det har blitt påberopt av partene.<sup>89</sup>

EU-retten kan dermed ikke anses som noen rettskilde av særlig tung vekt ved tolkningen av mval. § 8-1. Dog vil den kunne være et veiledende moment, jf. skattekontorets uttalelse i KMVA-2009-6296.

Jeg finner som følge at EU-praksis i noen tilfeller kan anses som veiledende, grunn til å kort nevne det som synes å være en av de sentrale avgjørelsene i forbindelse med fradragsrett; SKF-saken.

C-29/08 SKF Skattverket vs. AB SKF gjaldt kostnader i forbindelse med omstrukturering og avvikling av selskaper. Det fremgår av avgjørelsen at det foreligger rett til fradrag for transaksjonskostnader i de tilfeller hvor kostnadene ikke direkte kan knyttes til salg av aksjer (eksempelvis ved at transaksjonskostnadene har en innvirkning på aksjeprisen). Ved å ikke knytte seg direkte til salget av aksjene, vil anskaffelsene inngå som en

---

<sup>87</sup> Tilsvaret dagens § 3-6 første ledd litra e

<sup>88</sup> Jf. Rt. 2009 s. 1632 ABG Sundal Collier/Carnegie, avsnitt 33

<sup>89</sup> Jf. Rt. 2008 s. 932 Bowling1 og Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig

kostnadskomponent ved produksjonen og omsetningen av avgiftpliktige varer og tjenester. Kostnadene vil av den grunn være fradragberettigede dersom de kan knytte seg til den økonomiske aktiviteten i virksomheten generelt.<sup>90</sup>

Etter denne gjennomgangen av de relevante rettskildene, vil jeg i neste kapittel foreta noen nærmere vurderinger av retten til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp og salg av aksjer.

---

<sup>90</sup> Jf. premiss 25 og 73

## 5 Nærmere om fradragsrett ved kjøp og salg av aksjer

Formålet med dette kapitlet er å se nærmere på hvilke rammer rettskildene omtalt ovenfor setter for retten til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser ved kjøp og salg av aksjer. Jeg vil i den sammenheng stille relevante spørsmål som har betydning for problemstillingen og forsøke å svare på disse spørsmålene ved hjelp av det foreliggende rettskildebildet.

Før jeg går nærmere inn på kravet om ”til bruk” (kapittel 5.3), er det interessant å se på et spørsmål som særlig aktualiserte seg etter Elkjøp-dommen, nemlig om fradragsretten kan nektes utelukkende basert på at det er foretatt av avgiftsunntatt transaksjon.

### 5.1 Er det tilstrekkelig for å avskjære fradragsretten at det er omsatt aksjer?

At en enkeltstående transaksjon *kan* være en egen virksomhet er det ingenting i veien for, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter.<sup>91</sup> Avgiftsmyndighetene synes imidlertid å legge til grunn at så lenge det har vært en avgiftsunntatt *aktivitet*, så er dette tilstrekkelig til å avskjære fradragsretten.<sup>92</sup> Denne tilnærmingen er inntatt på tross av at en innskrenkning av retten til fradrag til ugunst for de næringsdrivende i realiteten innebærer en utvidelse av plikten til å betale avgift, og at dette krever dekning i en rettskilde av tung vekt.

Dette aktualiserer et sentralt spørsmål, nemlig om omsetningen av aksjer i seg selv innebærer at fradragsrett for anskaffelser tilknyttet dette er utelukket. Med andre ord, er det tilstrekkelig for å kunne nekte fradrag at det er foretatt en avgiftsunntatt aktivitet/transaksjon, eller er det rettslig grunnlag for å hevde at det må dreie seg om en avgiftsunntatt *virksomhet*?

---

<sup>91</sup> Jf. Rt. 2012 s. 432 Elkjøp, avsnitt 46

<sup>92</sup> Jf. blant annet skattekontorets argumentasjon i KMVA 2012-7340

Loven gir ingen svar på dette. I forarbeidene er følgende uttalt vedrørende fradragsretten:

”Det hører med til systemet at *virksomheter* som omsetter varer eller tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt, ikke skal ha denne fradragsrett. Avgift på innkjøp til slik *virksomhet* må således innkalkuleres i vedkommende virksomhets omkostninger”<sup>93</sup> (mine kursiveringer).

Dette kan trekke i retning av at en avgiftsunntatt transaksjon ikke nødvendigvis innebærer at det ikke foreligger noen rett til fradrag, men besvarer ikke spørsmålet direkte. Det må derfor ses hen til andre rettskilder.

I Elkjøp-dommen var det sentrale spørsmålet hvordan virksomhetsbegrepet skulle avgrenses, nærmere konkret om omsetningen av tomannsboligen var en særskilt virksomhet eller om det var et ledd i den avgiftspliktige handelsvirksomheten. Fra dommens avsnitt 45 hitsettes:

”Staten har anført at dersom det i en avgiftpliktig virksomhet blir foretatt en avgiftsfri transaksjon, må det ha den konsekvens 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.”

Ut fra denne uttalelsen kan det etter mitt syn trekkes den slutning at selv om omsetningen av aksjer er unntatt for avgiftsplikt, så innebærer ikke dette i seg selv at anskaffelser i forbindelse med denne omsetningen ikke vil være fradragsberettiget. Den riktige tilnærmingen må være at en enkeltstående omsetning av aksjer ikke kan vurderes isolert sett, men at det må foretas en overordnet konkret vurdering hvor transaksjonen må sees i sammenheng med den øvrige virksomheten (slik Høyesterett sier i dommens avsnitt 46).

Det sentrale vurderingstemaet for spørsmålet er etter Elkjøp-dommen om aksjetransaksjonen har hatt noen *egenverdi* for den avgiftspliktige eller om den har inngått

---

<sup>93</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) side 45

som et ledd i en større målsetting, typisk å øke den avgiftspliktige omsetningen. I saken var Elkjøps målsetting å føre opp et forretningsbygg til sin nye Mega Store, ikke en tomannsbolig. Oppføringskostnadene ble derfor ansett for å være et ledd i den avgiftspliktige handelsvirksomheten.

Ved kjøp og salg av aksjer må det også foretas en tilsvarende vurdering. Samtidig er det grunn til å påpeke at det kanskje vil være vanskeligere å skille mellom hvilke transaksjoner som har en egenverdi, og hvilke transaksjoner som inngår som middel i oppnå en målsetting innenfor den avgiftspliktige virksomheten. Ved for eksempel kjøp av aksjer oppnår man en eierposisjon. De næringsdrivendes oppgave blir da å bevise at denne eierposisjonen ikke var noen selvstendig målsetting. I Elkjøps tilfelle syntes det imidlertid klart at tomannsboligen ikke hadde noen egenverdi.

Også Klagenemndas avgjørelse i KMVA-2008-6228 (omtalt i kapittel 4.3.1.1) som gjaldt et aksjekjøp, tilsier at den riktige tilnærmingen til spørsmålet er at det må foretas en konkret vurdering av aktiviteten og om den er et ledd i den avgiftspliktige virksomheten. Klagenemnda var i dette tilfellet enstemmig av den oppfatning at Klager ikke hadde noen ”annen virksomhet” enn den som lå innenfor loven. Dette til tross for at Klager var et holdingselskap.

Hensynet til et konsekvent system taler til slutt også for at fradragsretten ikke kan avskjæres ubetinget der det er omsatt aksjer. Dette kan illustreres med et ”motsatt” eksempel hvor vi ser for oss en bank som sporadisk omsetter varer, eksempelvis ved realisasjon av pant eller ved salg av driftsmidler. Banktjenester faller utenfor loven, jf. mval. § 3-6 og når en bank omsetter varer, vil normalt ikke dette bli ansett for å være næringsvirksomhet etter mval. § 2-1 første ledd. Dette er fordi banken ikke *driver* slik næring. Selv om omsetningen overstiger kr 50 000 skal banken ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret.<sup>94</sup> Det fremstår som rimelig og hensiktsmessig å gjøre det på denne måten. Men, hvis man sammenligner dette med et avgiftspliktig subjekt som

---

<sup>94</sup> Jf. Gjems-Onstad/Kildal, *MVA-kommentaren*, (2011) side 95

sporadisk omsetter noen aksjer, hvorfor blir dette da nærmest automatisk ansett for å være tilstrekkelig til å avskjære fradragsretten? Etter mitt syn er det prinsipielt sett ingen forskjell som skulle tilsi ulik avgiftsmessig behandling.

På bakgrunn av ovennevnte er det etter min mening rettskildemessig dekning for å hevde at fradragsretten ikke kan avskjæres som følge av at det er omsatt aksjer. Samtidig vil jeg nok si at det er vanskeligere å hevde at et kjøp eller et salg av aksjer ikke har hatt noen egenverdi, for eksempel fordi man ved kjøp av aksjer oppnår en eierposisjon som kan innebære fordeler utover den avgiftspliktige omsetningen – og at dette trekker forholdsvis strenge grenser for vurderingen.

## **5.2 Betydningen av at det drives delt virksomhet**

I de fleste gjennomgåtte sakene, både fra rettspraksis og forvaltningspraksis, dreier det seg om fradragsrett i delte virksomheter. Det er vanskelig å si om slike virksomheter oftere blir nektet fradrag av avgiftsmyndighetene. En mulig årsak til dette kan i så fall være at det har vært en generell oppfatning om at det er vanskeligere å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift i delte virksomheter.

SKD uttalte derimot i punkt 1 i fellesskriv til regionene av 25. juni 2009 at:

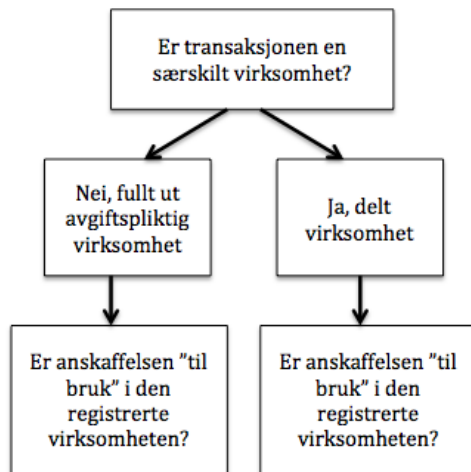
”kravet om at anskaffelse skal være foretaksrelevant, må forstås på samme måte i en delt virksomhet som i en fullt ut avgiftspliktig virksomhet. Det oppstilles med andre ord ikke noe strengere krav i en delt virksomhet.”

Videre er det i Elkjøp-dommens avsnitt 43 presisert at mval. § 8-1 gjelder både som en generell avgrensning av fradragsretten i fullt ut avgiftspliktige virksomheter, og som en angivelse av hvor nær tilknytning en anskaffelse må ha til den avgiftspliktige virksomheten dersom det også drives avgiftsunntatt omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterie. I samme avsnitt uttalte Høyesterett videre at:

”Det er *for alle disse relasjonene* blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er 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 naturlig og nær tilknytning til denne.” (min kursivering).

Ut fra dette kan det trekkes den slutning at det er det samme kravet om ”til bruk” i mval. § 8-1 som vil gjelde ved både fullt ut avgiftspliktige og delte virksomheter. Kommer man altså til at anskaffelsen er relevant for den avgiftspliktige delen, vil neste skritt i delte virksomheter, være å foreta en *fordeling* av avgiften etter mval. § 8-2. En slik fordeling kan ikke innebære at anskaffelsen ikke lenger anses relevant for den avgiftspliktige virksomheten, altså at kravet om ”til bruk” ikke lenger er oppfylt.<sup>95</sup>

Følgende illustrasjon kan litt forenklet illustrere tankerekken:



Ut fra dette synes det for meg slik at vurderingen av om anskaffelsen er ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomheten, vil være den samme uavhengig av om det drives fullt ut avgiftspliktig eller delt virksomhet. Derfor anser jeg det også som hensiktsmessig å foreta en samlet vurdering av ”til bruk”-kravet i kapittel 5.3.

<sup>95</sup> Jf. Søreide, *Vilkåret «til bruk» i merverdiavgiftsloven § 21 og § 23 - fortsatt tolkningsuenighet?* (2009)

### 5.3 Er anskaffelsen ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomheten?

Spørsmålet er stadig om anskaffelsen er relevant for- og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

For å kunne si noe fornuftig om anskaffelsens tilknytning, må en må spørre hva *formålet* med anskaffelsen har vært. Det følger av sikker rettspraksis, jf. blant annet Elkjøp-dommen avsnitt 44, at det er forholdene på anskaffelsestidspunktet som må legges til grunn. Etterfølgende forhold vil allikevel kunne bidra til å belyse hva som var forholdet på dette tidspunktet, og det samme vil situasjonen som førte til anskaffelsene.<sup>96</sup>

I Tønsberg Bolig-dommen var formålet å sikre Tønsberg Boligs renommé og fremtidige drift, og det forelå dermed tilstrekkelig tilknytning fordi anskaffelsen hadde en *klar interesse* for den avgiftspliktige virksomheten. Etter Hunsbedt er det også klart at til tross for at en anskaffelse har flere formål, kan man ikke legge noe vekt på hva den primære bruken er.

Annen rettspraksis viser også at anskaffelser som har som formål å sikre forutsetninger for avgiftspliktig drift, blir ansett for å ha tilstrekkelig tilknytning. For eksempel var oppføringskostnadene Norse Oilfield pådro seg en ”nødvendig forutsetning” for recutting av borerør,<sup>97</sup> settefiskanlegget var ”nødvendige vilkår” for Sira-Kvinas kraftproduksjon<sup>98</sup> og oppføringen av tomannsboligen var en ”forutsetning” for Elkjøps handelsvirksomhet.<sup>99</sup>

Det må også foretas en vurdering av de *reelle* forhold jf. blant annet Rt. 2010 s. 1184 Kragerø Golf Resort & Spa, hvor Høyesterett stilte spørsmål ved om karakteren av de

---

<sup>96</sup> Jf. Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig, avsnitt 36

<sup>97</sup> Jf. LG-2007-174973 Norse Oilfield

<sup>98</sup> Jf. Rt. 1985 s.93 Sira-Kvina

<sup>99</sup> Jf. Rt. 2012 s. 432 Elkjøp



avtalene som lå til grunn for transaksjonen kunne tilsa at man kunne se bort fra de formelle forhold.<sup>100</sup>

De vurderingstemaene som er oppstilt i rettspraksis, er også klart relevante for spørsmålet om fradragsrett ved kjøp og salg av aksjer, selv om det er forvaltningspraksis (fortrinnsvis klagesakene) som er best egnet til å illustrere hva som synes å være gjeldende rett.

### 5.3.1 Kjøp av aksjer

Ved kjøp av aksjer er det gjerne to typetilfeller som går igjen i praksis:<sup>101</sup>

1. Holdingselskaper uten egen avgiftspliktig virksomhet som inngår i en fellesregistrering med fullt ut avgiftspliktige datterselskaper (typetilfelle 1).
2. Holdingselskaper som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for salg av administrative tjenester mv. til sine datterselskaper (typetilfelle 2).

Spørsmålet er således hvordan rammene for de ulike typetilfellene trekkes opp - når foreligger det rett til fradrag?

#### 5.3.1.1 Typetilfelle 1

I slike tilfeller avhenger fradragsretten av at anskaffelsen er relevant for den fellesregistrerte enheten *som sådan*, og ikke bare holdingselskapet. Dette fordi en fellesregistrering ikke innebærer noen utvidelse av retten til fradrag.

##### 5.3.1.1.1 Tilstrekkelig tilknytning

I KMVA-2008-6228 (omtalt i kapittel 4.3.1.1) fikk et holdingselskap innrømmet fradrag for kostnader til blant annet oppkjøp av aksjer i et annet selskap som drev i samme bransje.

---

<sup>100</sup> Fire dommere fant riktig nok at man ikke kunne se bort fra avtalene i det tilfellet.

<sup>101</sup> Jf. Marit Bonnevie Wollebæk, *Transaksjonskostnader – Fradrag for merverdiavgift?*

Klagenemnda kom til at så lenge hele virksomheten til det fellesregistrerte konsernet var avgiftspliktig, så måtte anskaffelsene være fradragsberettiget. Det synes som om Klagenemnda mener at dersom det ikke foreligger noen avgiftsunntatt virksomhet, så kan det heller ikke være foretatt noen anskaffelser for andre enn den avgiftspliktige. Tankegangen til Klagenemnda virker fornuftig: hvis konsernet er ”gjennomsyret” av avgiftsplikt, hvorfor skal da et kjøp av et selskap som driver innenfor samme bransje avskjære retten til fradrag?

En lignende tilnærming følger av Elkjøp-dommen, og flertallets uttalte krav om egenverdi til transaksjonen.<sup>102</sup>

I sak KMVA-2012-7340 (omtalt i kapittel 4.3.1.3) kom Klagenemnda til at oppkjøp av et selskap innenfor samme bransje, med det formål om å styrke egen avgiftspliktig omsetning, hadde en *så klar sammenheng* med selskapets virksomhet at det ble innrømmet fradrag. Klager var riktignok ikke et holdingselskap, men saken er egnet til å belyse det som muligens også burde være momenter i en vurdering av fradragsretten hvor et holdingselskap foretar oppkjøpet. Så lenge formålet er å styrke den avgiftspliktige virksomheten i avgiftssubjektet, må det trolig foreligge rett til fradrag – uavhengig av om virksomheten er ett selskap, eller flere selskaper i en fellesregistrering. Å se hen til strukturen vil kunne være konkurransevridende.

Det er interessant å se at det i denne saken ikke blir automatisk konkludert med at et kjøp av aksjer kun er anskaffet som ledd i en finansiell investering, men at Klagenemnda foretar en vurdering av om det var foretatt en finansiell investering eller en industriell investering – noe som etter min mening i utgangspunktet er en fornuftig grensedracting. Klagenemnda uttaler videre at så lenge det er en ”finansiell investering, har klager ikke fradragsrett”. Denne uttalelsen er imidlertid etter min mening litt for snever, og hensyntar i liten grad at en anskaffelse kan ha flere formål. Således kan resultatet fort bli tilfeldig i tilfeller hvor anskaffelsen har elementer av å være *både* en industriell *og* en finansiell investering.

---

<sup>102</sup> Jf. Rt. 2012 s. 432 Elkjøp

En bedre tilnærming ville ha vært å hevde at det ikke foreligger rett til fradrag dersom anskaffelsen *utelukkende* er en finansiell investering. Dette ville da også harmonert bedre med rettspraksis fra EU-domstolen, jf. C-29/08 AB SKF. Slik praksis vil som nevnt tidligere, kunne være et veiledende moment.

I den konkrete saken kom Klagenemnda til at det forelå en industriell investering. Det er dog noe uklart hvilke faktiske momenter Klagenemnda vektlegger i vurderingen. Hvis det er den påviste synergieffekten (blant annet i form av økt kundemasse), så stiller jeg i så fall spørsmålsteget ved hvordan dette skiller seg fra en bedriftsøkonomisk tilknytning. Slik tilknytning vil alene normalt ikke gi rett til fradrag, jf. Bowling1- og Kristiansand Dyrepark-dommen. Uansett var Klagenemnda av den oppfatning at det var en så klar sammenheng mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten at kravet om ”til bruk” måtte anses for å være oppfylt.

En klar sammenheng mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten vil være lettere å påvise dersom det drives samme virksomhet i det oppkjøpte selskap, eller i alle fall innenfor samme bransje. Som et eksempel ble arbeidsoppgavene til Norse, Chemtech og Incon av lagmannsretten ansett for å ha en:

”slik sammenheng [...] at oppføringen av utleiearealet til Chemtech og Incon var relevant og hadde en naturlig og nær tilknytning til Norse sin avgiftspliktige virksomhet”.<sup>103</sup>

Også teorien er av samme oppfatning:

”Kostnader til kjøp av datterselskaper som har klar sammenheng med egen virksomhet, må sannsynligvis tilfredsstille relevanskravet og gi fradragsrett. Fradragsrett ved kjøp av mer finansiell karakter kan være mer tvilsomt.”<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> Jf. LG-2007-174973 Norse Oilfield

Om hensikten har vært å kjøpe opp for å legge ned eller kjøpe opp for å innlemme, bør i utgangspunktet ikke ha noen betydning. Hvis for eksempel klesbutikkkjeden Hennes & Maurtiz kjøper opp Cubus, må det kunne sies å ha klar sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten både dersom Cubus blir avviklet eller integrert. Da begge deler vil kunne ha positiv innvirkning på det avgiftspliktige salget taler likhetshensyn for å behandle disse tilfellene avgiftsmessig på samme måte.

#### 5.3.1.1.2 Manglende tilknytning

I KMVA-2009-6309 (omtalt i kapittel 4.3.1.2) var formålet med aksjekjøpet at Klager skulle oppnå eierkravet og på den måten kunne inngå i en fellesregistrering med selskaper som drev avgiftspliktig virksomhet. Klagenemnda kom til at et slikt formål ikke tilsa at det forelå tilstrekkelig tilknytning.

Dette må sies å være en fornuftig avgjørelse, og i tråd med de retningslinjer som blant annet ble oppstilt i Tønsberg Bolig-dommen. I denne dommen kom Høyesterett til at det forelå tilstrekkelig tilknytning fordi anskaffelsen hadde en *klar interesse* for den avgiftspliktige virksomheten. Det er derfor riktig at fradragsrett ikke oppnås bare dersom formålet er å inngå i en fellesregistrering, men uten at det er noen interesse for den avgiftspliktige virksomheten *i* fellesregistreringen. En slik praksis vil vel antageligvis også forhindre uønskede konstruksjoner som utelukkende er gjort for å oppnå rett til fradrag.

Hvis aksjene er ervervet som ledd i aksjespekulasjon eller pengeplassering, vil neppe tilknytningskriteriet være oppfylt, selv om det kan bevises at kjøpet har hatt en positiv innvirkning på den avgiftspliktige virksomheten.<sup>105</sup> En slik tilknytning fremstår gjerne som rent bedriftsøkonomisk. Dette må også være i samsvar med det prinsippet som ble nedfelt i Bowlig1-dommen, hvor man vurderte om tilknytningen kun var bedriftsøkonomisk eller ei.

---

<sup>104</sup> Jf. Gjems-Onstad/Kildal, *MVA-kommentaren*, (2011) side 435

<sup>105</sup> Jf. TOSLO-2010-131949 Nopco Holding

Den økonomiske sammenhengen mellom virksomhetene – at den ene bidrar til omsetning for den andre og motsatt - er normalt ikke tilstrekkelig.<sup>106</sup>

#### *5.3.1.1.3 Hensyn og betraktninger*

Det er ikke alltid mulig å unngå avgiftskumulasjon, eller alltid å pålegge merverdiavgift på verdiskapning.<sup>107</sup> Står man overfor et slikt valg (og loven ikke gir klare løsninger), bør hensynene og systembetraktninger være tungtveiende argumenter, særlig hensynet til nøytralitet. Det er relevant å ta lovens system og de forutsetningene som ligger til grunn for lovens utforming, i betraktning.<sup>108</sup>

Nøytralitetsprinsippet i avgiftssystemet tilsier at man ikke skal ta hensyn til eller oppfordre til visse strukturer. Har en virksomhet valgt å organisere seg om ett selskap, eller flere selskaper i en fellesregistrering, bør ikke dette ha noen innvirkning på retten til fradrag all den tid begge virksomheter like fullt er ett avgiftssubjekt.

Jeg har sympati for at formål om å oppnå en eierposisjon, isolert sett, medfører at inngående merverdiavgift på kostnadene ikke er fradragberettigede. Men å kjøpe aksjer for å komme i eierposisjon av andre grunner, bør muligens kunne stille seg annerledes. Hva hvis eierposisjonen ønskes oppnådd for å evtentuel kunne avvikle en konkurrerende virksomhet? - I Tønsberg Bolig-dommen var formålet med anskaffelsene å sikre entreprenørvirksomheten. Hadde Bygg Nor gått konkurs, ville dette gått utover Tønsberg Boligs renommé og fremtidige avgiftspliktige omsetning, og kostnadene var derfor relevante. Tilsvarende kan tenkes dersom den avgiftspliktige omsetningen i et selskap trues av et annet selskap som driver innenfor samme bransje. I slike tilfeller vil det kunne være en forutsetning for videre drift at man kjøper seg kontroll over det konkurrerende selskapet for deretter å avvikle eller innlemme virksomheten. Så lenge det er en forutsetning eller et

---

<sup>106</sup> Jf. Rt. 2008 s. 932 Bowling1, avsnitt 40

<sup>107</sup> Jf. NOU 1990:11 side 59-61

<sup>108</sup> Jf. blant annet Rt. 2010 s. 1184 Kragerø Golf & Spa Resort, avsnitt 52

vilkår for den avgiftspliktige virksomheten, så synes det som forholdsvis sikkert at kravet om ”til bruk” etter Høyesterettspraksis er oppfylt.

På bakgrunn av ovennevnte fremstår det slik at dersom anskaffelsen har klar sammenheng med den avgiftspliktige virksomhet, så kan selskapet kreve fradrag for inngående merverdiavgift på oppkjøpskostnadene. En klar sammenheng bør kunne påvises dersom den avgiftspliktige omsetningen styrkes eller utvides ved kjøpet av aksjene. Her kan det også vises til BFU 18/07 hvor due diligence, rådgivning og advokattjenester i forbindelse med oppkjøp av eiendom og eiendomsselskap ble ansett for å være til bruk i virksomhet med utleie av fast eiendom. Dersom oppkjøpet har karakter av å være en mer finansiell investering, så er det fare for at fradragsrett blir nektet fullt ut.

#### 5.3.1.2 Typetilfelle 2

Det andre typetilfellet som går igjen i praksis er holdingselskaper som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for salg av administrative tjenester mv. til sine datterselskaper og som utvider porteføljen av datterselskaper ved kjøp av aksjer i andre selskaper.

Tankegangen hos de næringsdrivende er at flere datterselskaper utvider behovet for og øker omsetningen av avgiftspliktige administrative tjenester, og at kostnader knyttet til dette dermed må være fradragsberettigede. Men i holdingselskaper hvor den finansielle virksomheten ofte er dominerende vil det kanskje oppleves som at leveringen av administrative tjenester er et påskudd for å kunne oppnå fradrag i en ellers avgiftsunntatt virksomhet.

##### 5.3.1.2.1 Anskaffelsens formål og tilknytning

Hva som er det anskaffende selskaps vedtektsfestede formål (for eksempel eie og forvalte aksjer) bør ikke være avgjørende for hva som har vært formålet med anskaffelsen. Om anskaffelsen direkte tjener virksomhetens vedtektsfestede formål eller ei, bør heller derfor ikke ha avgjørende betydning i en vurdering av om anskaffelsen er relevant og har

tilstrekkelig tilknytning. Det avgjørende må være *anskaffelsens* formål og om anskaffelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet.

Saken i Rasmussengruppen (omtalt i kapittel 4.2.4.1), gjaldt et tilfelle med et holdingselskap som var registrert i Merverdiavgiftsregisteret for omsetning av administrative tjenester. Rasmussengruppens uttalte formål med aksjekjøpet var å tilføre ny virksomhet til den administrative enheten. Retten fant imidlertid ikke at dette formålet var bevist, og la særlig vekt på at selskapet i et brev hadde vist til at ”investeringens formål var både å foreta en langsiktig investering og hvor formålet var full overtakelse, og samtidig skaffe nye arbeidsoppgaver for driftsorganisasjonen AS”. Formålet var altså todelt, men retten kom til at det ikke var noen sammenheng med anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten utover det at det ”muligens ville kunne tilføres nye administrative oppgaver”.

Det kan stilles spørsmåltegn ved om tingrettens vurdering i saken er helt treffende. Etter Hunsbedt- og Porthuset-dommene ble klart at det ikke kan foretas noen vurdering av anskaffelsens primærbruk, og en argumentasjon om at virksomheten ”muligens ville kunne tilføres nye oppgaver”, kan man kanskje hevde er det samme som å anføre at tilknytningen er sekundær – i alle fall at den er løs og avledet. Også i tilfeller hvor bruken i den avgiftspliktige virksomheten er sekundær må staten akseptere at det kan foreligge rett til fradrag. Ut fra dette kan man etter min mening trekke den slutning at fradragsretten kun kan avskjæres dersom anskaffelsen *utelukkende* er til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven.

I Porthuset-saken ble det innrømmet fradrag for oppføring av hotellrom fordi det også forelå en tilknytning til det avgiftspliktige salget - det var en *innsatsfaktor*. Da Rasmussengruppen kunne bevise at de faktisk *ble* tilført mer arbeid i den avgiftspliktige virksomheten - kan det ikke da hevdes at de burde fått innrømmet fradrag?

- Hvis det kan bevises at formålet har vært å utvide den avgiftspliktige virksomheten – og dette faktisk skjer, vil det etter min mening trolig måtte innrømmes rett til fradrag.

Administrative tjenester er avgiftspliktig virksomhet på lik linje med for eksempel handelsvirksomhet – loven oppstiller ingen skiller mellom typer av avgiftspliktige tjenester hvor den ene lettere vil gi rett til fradrag og den andre ikke. Så lenge det foreligger en *klar interesse* mellom anskaffelsen og de administrative tjenestene, bør dette anses for å være tilstrekkelig tilknytning, jf. Tønsberg Bolig-dommen. At det i tillegg foreligger en tilknytning til avgiftsunntatt virksomhet, innebærer ikke at fradragsrett må avskjæres, men at det skal foretas en *forholdsmessig fordeling* etter mval. § 8-2.

I lagmannsrettens dom i HPG-saken (omtalt i kapittel 4.2.4.2) var nettopp spørsmålet om det forelå rett til et forholdsmessig fradrag. Retten fant det imidlertid bevist at formålet med kjøpet av paretokalkylene var å kunne foreta en forsvarlig investeringsbeslutning med tanke på en børsnotering, og ingenting utover dette, og noe fradrag fra inngående merverdiavgift kunne følgelig ikke innrømmes. Det faktum at HPG ikke hadde økt egen bemanning og at det i stor grad ble kjøpt inn eksterne administrative tjenester var sentralt i bevisvurderingen av formålet. Når det gjaldt advokattjenestene knyttet disse seg spesifikt til én eiendomsportefølje, og da det ikke var inngått noen avtale om tjenesteyting fra HPG til disse selskapene, kunne heller ikke advokattjenestene være relevante for HPGs levering av tjenester til andre selskaper. Dette virker naturlig – oppkjøpskostnadene hadde ingen klar sammenheng med med den avgiftspliktige virksomheten (de bidro ikke til noen økning eller utvidelse av omsetningen av administrative tjenester) og derfor bør de heller ikke sies å være relevante for- eller ha nær og naturlig tilknytning til denne omsetningen. Dersom HPG hadde kunnet vise til for eksempel økt bemanning i den avgiftspliktige delen av virksomheten som følge av oppkjøpene, ville antageligvis saken stilt seg annerledes.

Til slutt kan det nevnes at lagmannsretten mente at dersom et *økt* kundegrunnlag for Bowling1 og Kristiansand Dyrepark ikke var tilstrekkelig, så kunne heller ikke en *etablering* av et kundegrunnlag være tilstrekkelig. Om det foreligger noen egentlig forskjell mellom disse to er vanskelig å si noe om, men det synes i alle fall som om lagmannsretten mener at også en etablering av et kundegrunnlag, kun er en bedriftsøkonomisk tilknytning.



På bakgrunn av ovennevnte kan man trekke den slutning at det er vanskelig å overbevise avgiftsmyndighetene om at anskaffelser ved kjøp av aksjer kan være ”til bruk” i en avgiftspliktig virksomhet som består av omsetning av administrasjonstjenester. Kan den næringsdrivende likevel bevise at det foreligger en klar sammenheng mellom anskaffelsen og administrasjonstjenesten, mener jeg ut fra den Høyesterettspraksis som foreligger at kravet om ”til bruk” er oppfylt.

### 5.3.2 Salg av aksjer

Problemstillingen er om selgeren av aksjer kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader påløpt i forbindelse med salget. Også her blir spørsmålet om anskaffelsen kan anses for å være ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomheten.

I alle Klagenemndsavgjørelsene jeg viste til i kapittel 4.3.2 ble den inngående merverdiavgiften tilbakeført i sin helhet. Ingen av anskaffelsene de næringsdrivende hadde foretatt ble ansett for å ha tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Dette til tross for også at et aksjesalg – i likhet med et aksjekjøp – vil kunne ha en positiv innvirkning på den avgiftspliktige driften.

I KMVA-2007-6042 (omtalt i kapittel 4.3.2.1) var avgiftsmyndighetenes begrunnelse for tilbakeføringen av merverdiavgiften at anskaffelsen utelukkende knyttet seg til *interessen* av å eie aksjer, og ikke den avgiftspliktige omsetningen av administrasjonstjenester. Ikke på noe punkt ble Klagers anførsel om at anskaffelsen var nødvendig for en sikker videre drift kommentert. På dette punkt synes derfor avgjørelsen å ha noen mangler. Det grunnleggende spørsmålet i alle saker om fradragsrett er om anskaffelsen er relevant for- og har en naturlig nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Klagers anførsel om

at formålet med anskaffelsen var å sikre driften burde derfor blitt vurdert nærmere - slik som for eksempel lagmannsretten gjorde i HPG-saken.<sup>109</sup>

Klager kunne også vise til at de reelle forhold var annerledes, og at den eneste *virksomheten* som ble drevet var avgiftspliktig levering av administrasjonstjenester, men heller ikke dette ble tatt inn i avgjørelsesgrunnlaget. Etter mitt syn illustrerer avgjørelsen at avgiftsmyndighetene synes å legge (for?) stor vekt på hva som er selskapets vedtektsfestede formål (i dette tilfellet "eie aksjer og faste eiendommer"), og ikke nok på tilknytningen til den avgiftspliktige omsetningen.

Skattekontoret hevdet også i saken at de administrative tjenestene kun var en konsekvens av eierskapet, som var hovedgeskjeften. Dette har nok noe for seg, men så lenge det selges administrative tjenester, og virksomheten faktisk er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for dette, må det tas stilling til om ikke anskaffelser som kan synes å ha sin hovedtilknytning til avgiftsunntatt virksomhet *også* er relevante for den avgiftspliktige virksomheten.

Etter Tønsberg Bolig-dommen er det også rettslig grunnlag for å hevde at anskaffelser i forbindelse med "opprydning" i et konsern vil kunne være relevant for virksomheten. Hvorvidt det dreide seg om noen egentlig opprydning i KMVA-2007-6042, er vanskelig å vite ut fra det faktum som er presentert, men så lenge det har vært nødvendig for driften (noe Klager mente det var) må anskaffelser i forbindelse med dette anses som relevante. Dersom et aksjesalg er en *forutsetning* for drift av den avgiftspliktige virksomheten, bør det åpnes for at det foreligger rett til fradrag, jf. Tønsberg Bolig-dommen og tilnærmingen om at anskaffelsen kan sies å "ha en klar interesse" for den avgiftspliktige virksomhet.

---

<sup>109</sup> I HPG-saken viste lagmannsretten til at det ikke forelå noen forpliktelse til å kjøpe administrative tjenester av HPG, at bemanningen ikke var økt og at det i stor grad ble kjøpt eksterne tjenester. Dette kunne da illustrere at formålet *ikke* hadde vært å øke noen omsetning.

Hvis derimot virksomheten avvikles umiddelbart etter et salg, slik tilfellet var i KMVA-2008-6229, synes det vanskelig å hevde at det foreligger en tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. I et slikt tilfelle fremstår det som klart at disposisjonen utelukkende er foretatt på bakgrunn av en eierinteresse og at det vanskelig kan ha vært noe formål om å gagne den avgiftspliktige driften – klagers formål med anskaffelsene var å nedlegge all økonomisk virksomhet. Det samme gjelder hvis kostnadene er pådratt i en prosess for utelukkende å sikre aksjonærenes interesser.

#### 5.3.2.1 Finansieringsformål

I KMVA-2010-6875 (omtalt i kapittel 4.3.2.3) hevdet avgiftsmyndighetene at et salg av datterselskaper med det formål å frigjøre midler og dermed styrke den avgiftspliktige virksomheten i et fellesregistrert subjekt, ikke var noen innsatsfaktor for den avgiftspliktige omsetningen og at det derfor heller ikke ga noen rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Som begrunnelse for at et slikt finansieringsformål måtte anses tilstrekkelig viste Klager blant annet til Tønsberg Bolig-dommen, og at det ble innrømmet fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader som hadde en *klar interesse* for avgiftspliktig virksomhet. Klager hevdet at det også forelå en slik interesse i dette tilfellet fordi salget ville bidra til finansieringen og dermed på sikt bidra til å øke omsetningen. Det som imidlertid kanskje kan skille disse sakene er *nærheten* til den avgiftspliktige virksomheten. I Tønsberg Bolig-dommen hadde kostnadene som et direkte motiv å nærmest ”redde” en truet omsetning, mens det uttalte formålet i KMVA-2010-6875 var på *sikt å bidra* til en økt omsetning. På denne måten ble trolig ikke anskaffelsen i klagesaken ansett for å ha en like naturlig og nær tilknytning som i Tønsberg Bolig. På den annen side bør ikke nærheten i tid være avgjørende for om anskaffelsen er ”til bruk” eller ei, men tilknytningen vil nok virke mer diffus og usikker der formålet ikke er forutsatt å være oppnådd før lenge etter anskaffelsen.

I Klagesaken påberopte også Klager EU-domstolens sak i C-29/08 Skattverket vs. AB SKF. EU-domstolen uttalte i denne saken at med mindre kostnaden utelukkende knyttet seg til aksjetransaksjonen, så forelå det rett til fradrag fordi kostnaden da ville inngå i

beregningsgrunnlaget i den avgiftspliktige del. Det er nærliggende å konkludere med at dette er i samsvar med norsk rett<sup>110</sup> - i alle fall at det burde være det. Allikevel kan det etter avgiftsmyndighetenes praksis virke som om det ikke er noe krav til anskaffelsene utelukkende knytter seg akjesalget, jf. også KMVA-2007-6042, for at retten til fradrag skal kunne avskjæres.

### 5.3.2.2 Hensyn/betraktninger

Dersom Klager i KMVA-2010-6875 hadde gått frem på andre måter for å skaffe seg kapital til den avgiftspliktige virksomheten, kunne det foreligget rett til fradrag. For eksempel er det akseptert at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader tilknyttet aksjeemisjon når denne finansierer den avgiftspliktige virksomheten, jf. SKDs fellesskriv av 30. juni 2003. Likhets hensyn tilsier at formål om å finansiere virksomheten ved et aksjesalg, også bør behandles på samme måte. Også i teorien foreligger det en slik oppfatning.<sup>111</sup>

Dersom man innrømmer fradrag for inngående merverdiavgift ved et aksjesalg som styrker eller utvider den avgiftspliktige virksomheten, vil dette være samsvarende med hva som synes å bli akseptert ved kjøp av aksjer.<sup>112</sup> Videre kan det trolig hevdes at anskaffelsene lettere vil bli ansett for å ha tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet dersom det er salg av aksjer i eget selskap, og ikke et annet. Dette fordi det da kan sammenlignes med en virksomhetsoverdragelse, og ikke aksjeoverdragelse.<sup>113</sup>

Det bør allikevel påpekes at bruk av reelle hensyn i for stor utstrekning vil kunne bidra til at systemet blir upåregnelig og til en viss grad kanskje også inkonsekvent. Av den grunn bør rettsteknisk enkle regler etterstrebes.

---

<sup>110</sup> Jf. Krüger Olsen, *Frdrag for inngående avgift på oppkjøpskostnader*, (2011)

<sup>111</sup> Jf. Fjermeros/Bjørklund, *Inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader*, (2012)

<sup>112</sup> Jf. KMVA-2012-7340

<sup>113</sup> Jf. KMVA 2005-5487

På grunnlag av ovennevnte mener jeg at man kan trekke den slutning at det foreligger rett til fradrag (om enn bare for en forholdsmessig del) for inngående merverdiavgift på anskaffelser ved salg av aksjer dersom salget har som formål å finansiere den avgiftspliktige virksomheten. I slike tilfeller må anskaffelsene kunne sies å være relevante for- og ha en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

### 5.3.3 Betydningen av fellesregistrering

Etter avgjørelsen i KMVA-2010-6875 er det nærliggende å stille spørsmålstegn ved betydningen av en fellesregistrering, da Klagenemnda til grunn for fradragsnektelsen i denne saken la *avgjørende* vekt på at selskapene som ble solgt ikke var fellesregistrert med Klager. Jeg stiller imidlertid spørsmålstegn ved hvordan dette kan være et avgjørende moment, da Høyesterett i Tønsberg Bolig-dommen tilordnet morselskapet anskaffelser som gjaldt et datterselskap, til tross for at disse ikke inngikk i en fellesregistrering.

I sin argumentasjon for at anskaffelsen ikke kunne tilordnes avgiftssubjektet viste skattekontoret i klagesaken til<sup>114</sup> at kravet om til bruk må ses på bakgrunn av at hvert ledd i omsetningskjeden opptrer som et eget avgiftssubjekt. Skattekontoret viste til juridisk litteratur (Gjems-Onstad/Kildal, Lærebok i merverdiavgift (2005) side 31-32) da de uttalte at merverdiavgiftsloven ikke gjør noen unntak for konserner og at dette gjelder uavhengig av økonomisk interessefellesskap eller eierforhold, og uavhengig av om det foreligger selskapsrettslig konsern eller skattekonsern, men at unntak fra dette kan skje i form av fellesregistrering.

Etter min mening foreligger det ikke rettskildemessig grunnlag for å fremstille tilordningskriteriet på denne måten; å vise til hva oppfatningen er i juridisk teori, men uten å vise til Høyesteretts sentrale avgjørelse i Tønsberg Bolig-dommen. Det er også bemerkelsesverdig at litteraturen det ble vist til var av eldre dato enn den nevnte Høyesterettsdommen.

---

<sup>114</sup> Under punktet ”Ad tilordning”

Selv om Høyesterett har vist at en fellesregistrering ikke nødvendigvis er avgjørende for om en anskaffelse kan anses for å være ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomheten, viser resultatet i KMVA-2010-6875 likevel viktigheten av å fellesregistrere seg.

## 6 Avslutning

I den grad man kan konkludere på spørsmålet om når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp og salg av aksjer har jeg forsøkt å gjøre dette under de enkelte punkter i kapittel 5.3. Jeg vil imidlertid også i dette kapitlet forsøke å gjøre noen korte bemerkninger.

Ut fra de avgjørelsene som jeg har gjennomgått synes det å foreligge fradragsrett ved kjøp av aksjer dersom det oppkjøpte selskapet har en *klar sammenheng* med den avgiftspliktige driften i det selskapet som kjøper. Er det imidlertid kun administrativ drift i det dette selskapet, vil fradragsretten lettere avskjæres – ofte under henvisning til at selskapet har som formål å eie og forvalte/investere i andre selskaper. På denne bakgrunn kan det også synes som om valget av en holdingstruktur (hvor holdingselskapet ikke driver samme avgiftspliktige virksomhet som datterselskapene) påvirker fradragsretten.

Manglende rett til fradrag i et holdingselskap for en anskaffelse som er ment å gagne konsernet, vil kunne føre til at det ikke blir nøytralitet mellom valg av selskaps- og organiseringsform. Et slikt brudd på nøytralitetsprinsippet vil kunne gi incentiver til uønsket avgiftsmessig tilpasning.

Det kan videre virke som om det er vanskeligere å overbevise avgiftsmyndighetene om at det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten i de tilfeller hvor det er *solgt* aksjer, selv om formålet har vært å finansiere virksomheten.

At det foreligger en stor tvil rundt fradragsretten på dette området er klart, og illustreres særlig gjennom de mange dissensavgjørelsene. Tvilen knytter seg både til usikkerhet med hensyn til rettsanvendelsen og at det ofte er uklart hva som har vært formålet med anskaffelsen.

En innføring av avgift på merverdien i finansiell sektor vil kunne bidra til en mer nøytral skattlegging av ulike typer næringsvirksomhet. Men inntil kjøp og salg av aksjer eventuelt blir avgiftspliktig, må de næringsdrivende sørge for at de kjenner til vilkårene for fradragsrett – det kan bli svært kostbart å være uvitende.

Avslutningsvis vil jeg si at det foreligger et stort behov for ytterligere klargjøring. Siste ord er neppe sagt.



## **7 Litteraturliste**

### **7.1 Norske lover**

- 1933 Lov om omsetningsavgift (omsetningsloven) av 19. mai 1933 nr. 11 [heter i dag lov om særavgift]
- 1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 1969 nr. 66 [opphevet]
- 2000 Lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift, av 21. desember 2000 nr 113
- 2007 Lov om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) av 29. juni 2007 nr 75
- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58

### **7.2 Forskrifter**

Forskrift (Nr. 117) om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven av 6. juni 2001

Forskrift (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet av 26. juni 2001

### **7.3 Vedtak**

Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2012 (kap. 5521 post 70)

### **7.4 Direktiver**

Rådsdirektiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet), vedtatt 28. november 2006

### **7.5 Forarbeider**

Ot.prp.nr.17 (1968-1969) Alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

Ot.prp.nr.2 (2000-2001) (endringslov) Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Ot.prp.nr.76 (2008-2009) Merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)  
NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester  
Innst.O.nr.XVII (1968-1969) Innstilling fra den forsterkede finanskomité om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester

## **7.6 Rettspraksis**

### 7.6.1 Høyesterettspraksis

Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina  
Rt. 1994 s. 1064 Bye  
Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors  
Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt  
Rt. 2005 s. 951 Porthuset  
Rt. 2008 s. 932 Bowling 1  
Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig  
Rt. 2009 s. 1632 ABG Sundal Collier og Carnegie  
Rt. 2010 s. 1184 Kragerø Golf Resort & Spa  
Rt. 2012 s. 432 Elkjøp

HR-2008-1789-U (sak nr. 2008/1433)

HR-2009-753-U (sak nr. 2009/399)

### 7.6.2 Underrettspraksis

LG-2007-174973 Norse Oilfield Services  
LB-2011-68788 Hansa Property Group  
TKISA-2008-180719 Rasmussengruppen AS  
TOSLO-2010-131949 Nopco Holding

### 7.6.3 EU

Sak C-29/09 Skatteverket v. AB SKF

## 7.7 Forvaltningspraksis

### 7.7.1 Uttalelser, brev, etc.

SKDs uttalelse av 22. april 1974 nr. 2

Uttalelse fra SKD av 21. november 2001

SKDs brev av 30. januar 2002

SKDs brev av 28. februar 2003 til et advokatfirma

Brev fra FIN til SKD av 17.12.2004

SKDs brev til fylkesskattekontorene av 26. september 2005

BFU 18/07

SKDs brev av 18.11.2008

Fellesskriv fra SKD til skattekontorene av 25. juni 2009

Merverdiavgiftshåndboken 8. utgave 2012

### 7.7.2 Avgjørelser

KMVA-2005-5487

KMVA-2007-6042

KMVA-2008-6228

KMVA-2008-6229

KMVA-2009-6309

KMVA-2010-6875

KMVA-2012-7340

## 7.8 Litteratur

### 7.8.1 Bøker

- Refsland, Thor. *Merverdiavgiftsloven – med kommentarer*, Oslo (1994)
- Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan Helgesen, Oslo (2000)
- Gjems-Onstad, Ole. *Merverdiavgift – en innføring*, 8. utgave, Oslo (2009)
- Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. *MVA-kommentaren 4. utgave*, Oslo (2011)

### 7.8.2 Artikler

- Søreide, Irene. *Vilkåret «til bruk» i merverdiavgiftsloven § 21 og § 23 - fortsatt tolkningsuenighet?* I: Skatterett 4/2009
- Olsen, Jim Krüger, *Fradrag for inngående avgift på oppkjøpskostnader*. I: Revisjon og Regnskap 4/2011
- Fjermeros, Morten og Petter A. Bjørklund. *Inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader*. I: Revisjon og Regnskap 4/2012
- Brodtkorb, Sebastian, *Fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader*, Masteroppgave ved UiO (2009)

## 7.9 Nettsider

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/pressecenter/pressemeldinger/2011/statens-inntekter-og-utgifter---en-overs.html?id=660116>

<http://rettsdata.no/direkte?grlink=gTRANSMVA>, Marit Bonnevie Wollebæk, *Transaksjonskostnader – Fradrag for merverdiavgift?*

## 7.10 Illustrasjoner

Samtlige illustrasjoner er laget av kandidaten i Microsoft Word