DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Skattedirektoratet
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO

Deres ref	Vår ref	Dato
	15/2912 SL EML/KR	01.09.2015

Merverdiavgift - klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde

1. Innledning

I Rt. 2015 side 652 (Telenor) tok Høyesterett stilling til rekkevidden av fradragsretten for inngående merverdiavgift. Saken gjaldt spørsmål om fradragsrett for kostnader i forbindelse med salg av aksjer i et datterselskap samt kostnader i forbindelse med aksjonærkonflikter i deleide selskaper i utlandet. Høyesterett kom fram til at aksjesalget bare hadde slike bedriftsøkonomiske ringvirkninger for den avgiftspliktige virksomheten som etter rettspraksis ikke er ansett å begrunne fradragsrett. Høyesterett konkluderte videre med at kostnader pådratt i forbindelse med aksjonærkonfliktene i de deleide selskapene heller ikke hadde en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet til at vilkårene for fradragsrett var oppfylt.

Etter Finansdepartementets vurdering gir dommens premisser god veiledning for fradragsrettens grenser som kan anvendes i andre saker. For det første bygger dommen opp under et sentralt merverdiavgiftsrettslig utgangspunkt; fradragsretten er negativt avgrenset mot anskaffelser som er til bruk for avgiftsunntatt omsetning/aktivitet. Høyesterett bekrefter videre at synergieffekter/bedriftsøkonomiske virkninger ikke i seg selv etablerer en tilstrekkelig tilknytning til at det kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift. I forlengelsen av dette finner vi grunn til å redegjøre for departementets forståelse av Rt. 2012 side 432 (Elkjøp), da denne dommen gir anvisning på at det *kan* foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift selv for anskaffelser som direkte er til bruk for avgiftsunntatt omsetning. Det vises til punktene 2 og 3 nedenfor.

Postadresse
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo
postmottak@fin.dep.no

Kontoradresse
Akersg. 40
Org. nr. 972 417 807

Skattelovavdelingen
Telefon 22 24 44 31/33/22 24 90 90*
Telefaks 22 24 95 11

Saksbehandler
Kjetil Neset
Telefon 22 24 44 47
kjetil.neset@fin.dep.no

For å sikre en mest mulig lik forvaltningspraksis ber vi om at Skattedirektoratet utarbeider uttalelser mv. som gir uttrykk for rettsoppfatninger som er i samsvar med de avgrensningene av fradragsretten som nå kan utledes av høyesterettspraksis, se punkt 4 nedenfor.

2. Fradragsrettens negative avgrensning

Fradragsretten er i lovteksten positivt angitt ved å omfatte inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Spørsmålet er om det likefullt er grunnlag for å operere med en negativ avgrensning av fradragsretten. En slik avgrensning synes å ha praktisk betydning, ved at det i en del tilfelle kan være relativt enkelt å konstatere at en anskaffelse direkte er til bruk for avgiftsunntatte formål.

Det ene spørsmålet som ble forelagt Høyesterett i Rt 2015 side 652 var om Telenor ASA hadde rett til fradrag, selv om de aktuelle anskaffelsene direkte ble benyttet til det avgiftsunntatte salget av aksjene i TSS.

Telenor ASA viste for det første til at anskaffelsene av tjenestene var fundert i ordinære bedriftsøkonomiske betraktninger. Selskapet anførte videre at bedriftsøkonomiske fordeler for den avgiftspliktige virksomheten, måtte være tilstrekkelig til å anse anskaffelsene for å være til bruk i denne, se dommens avsnitt 20.

Til støtte for fradragsrett holdt Telenor ASA videre fram fellesregistreringen med TSS, se dommens avsnitt 21. Telenor ASA anførte at:

> «(…) Virksomheten i TSS var dermed driftsmidler og innsatsfaktorer i avgiftssubjektets egen avgiftspliktige virksomhet, og salget omfattet da en del av den samlede avgiftspliktige virksomheten. (…)»

Finansdepartementet oppfatter at disse anførslene til Telenor ASA, bygger på en rettsoppfatning om at det er av underordnet betydning at en anskaffelse direkte blir brukt til å generere avgiftsunntatt omsetning.

For sin vurdering konstaterte Høyesterett innledningsvis at salget av aksjene i TSS utgjorde avgiftsunntatt omsetning, og uttalte (dommens avsnitt 34):

> «(…) Utgangspunktet må da være at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelse av tjenester som knytter seg til slikt salg.»

Finansdepartementet bemerker at dette stadfester tidligere utsagn fra Høyesterett, se punkt 3 nedenfor om Rt. 2010 side 1184 (Kragerø Resort).

Videre vil Finansdepartementet fremheve at Høyesterett i den foreliggende saken deretter uten reservasjoner gir uttrykk for at fellesregistrering ikke kan begrunne fradragsrett for anskaffelser som er til bruk for avgiftsunntatt omsetning. Etter å ha vært inne på formålet med fellesregistrering uttalte Høyesterett i avsnitt 38:

> «Fellesregistrering skal altså sikre at fradrag for inngående merverdiavgift som man ville hatt om virksomheten hadde vært organisert i ett selskap, oppnås også når virksomheten organiseres i flere selskap som inngår i konsern, så langt disse er fellesregistrert. Dette kan imidlertid ikke begrunne fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i avgiftsfri omsetning. Jeg kan ikke se at et morselskap som driver avgiftspliktig virksomhet, kan oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på tjenester som knytter seg til avgiftsfritt salg av aksjer, ved å fellesregistreres med datterselskapet.»

Spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift på tjenester for å selge aksjene i TSS, måtte dermed avgjøres ved en ordinær anvendelse av merverdiavgiftsloven av 1969 § 21. Høyesterett avviste Telenor ASAs anførsler om at salget av aksjene i TSS måtte anses som et ordinært ledd i fellesregistreringens avgiftspliktige virksomhet og at tjenestene knyttet til salget av aksjene i TSS derved skulle anses for å være til bruk i fellesregistreringens avgiftspliktige virksomhet, se avsnittene 43 og 44. Om Telenor ASAs sine anførsler vises det til dommens avsnitt 21 som det er sitert deler fra ovenfor, samt avsnitt 43. I avsnittene 44 og 45 fremholdt Høyesterett:

> «Jeg kan ikke være enig i dette. Salget av aksjene i TSS innbragte en betydelig gevinst for Telenor. Selv om salget av alle aksjene i selskapet hadde ringvirkninger for morselskapets virksomhet, kan dette ikke i seg selv gi den nødvendige tilknytningen til Telenors avgiftspliktige virksomhet.
>
> Riktignok er jeg enig med Telenor i at salget av TSS frigjorde kapital og ledelsesressurser, noe som kom den avgiftspliktige virksomheten i Telenor til gode. Jeg kan imidlertid ikke se det annerledes enn at det her er tale om en transaksjon med samme forretningsmessige begrunnelse som svært mange andre avgiftsfrie aksjetransaksjoner. Salget av aksjene i TSS må etter mitt syn anses som en bedriftsøkonomisk motivert transaksjon som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett, se foruten Rt-2012-432 avsnitt 43 (Elkjøp) som tidligere gjengitt, også Rt-2008-932 avsnitt 38 (Bowling). Jeg kan derfor ikke se at vilkårene for fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser av tjenester i forbindelse med salget av TSS, er oppfylt.»

Finansdepartementet holder fram at Høyesterett baserer «til bruk» vurderingen på virkningene av de aktuelle anskaffelsene og bemerker at positive ringvirkninger for den avgiftspliktige virksomheten, ved frigjøring av kapital og ledelsesressurser, ikke utgjorde en tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Spørsmålet om fradragsrett ble dermed avgjort ved at anskaffelsene ble ansett å være til bruk for det avgiftsunntatte aksjesalget. At virksomheten i TSS fram til salget av aksjene utgjorde

driftsmidler og innsatsfaktorer i fellesregistreringens avgiftspliktige virksomhet, synes derimot ikke å ha blitt ansett relevant for om Telenor ASA hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsene for å gjennomføre salget.

Finansdepartementet anser at Høyesterett med dette har lagt vekt på at merverdiavgiften er et transaksjonsbasert system, slik at fradragsretten avgrenses ut fra hvilke virkninger anskaffelsen har og hvilke(n) transaksjoner anskaffelsene er til bruk for. Vi understreker at denne rettsoppfatningen ikke innebærer at det er grunnlag for å legge avgjørende vekt på kronologiske forhold. Poenget er derimot hvilken aktivitet anskaffelsen knytter seg til. En transaksjonsbasert tilknytningsvurdering kan gjerne lede til at en anskaffelse anses å være til bruk for en transaksjon som allerede har funnet sted. Anskaffelser for å utbedre mangler ved en avgiftspliktig leveranse er et eksempel på dette.

Finansdepartementet peker for øvrig helt kort på at Høyesterett i avsnittene 46 til og med 50 bekrefter premissene i Rt. 2008 side 932 (Bowling) om at synergieffekter i form av at en avgiftsunntatt aktivitet gir positive effekter for den avgiftspliktige virksomheten, ikke i seg selv etablerer en tilstrekkelig tilknytning for fradragsrett. Det er i denne sammenheng også verdt å notere at Høyesterett i avsnitt 52 bekrefter at det er en nedre grense for fradragsretten, slik Høyesterett tidligere har gitt anvisning på i Bowlingdommen og Rt. 2014 side 1281 (Z-huset). I saken om Telenor ASA etablerte ikke omdømmehensyn en fradragsberettiget tilknytning, da det ikke var (dommens avsnitt 51):

> «(…) sannsynliggjort at omdømme av betydning for den avgiftspliktige virksomhet ble nevneverdig påvirket (…)»

3. Unntaksnorm

I Rt. 2015 side 652 (Telenor) uttalte Høyesterett at det i utgangspunktet ikke kan kreves fradrag for anskaffelser til avgiftsunntatt omsetning. Spørsmålet om fradragsrett ble avgjort i samsvar med dette utgangspunktet, se nærmere om dette i punkt 2 ovenfor. Statens anførsler i saken ble av Borgarting lagmannsrett (LB-2013-171941) gjengitt blant annet med dette:

> «(…) Anskaffelser til formål unntatt fra avgift kan bare unntaksvis gi fradragsrett og bare dersom den unntatte transaksjonen er uten egenverdi, jf. Rt. 2012 side 432 avsnitt 45 flg. (Elkjøp).»

I saken om Telenor ASA viste Høyesterett til Rt. 2012 side 432 (Elkjøp), men bare til flertallets generelle utlegning av vilkårene for fradragsrett, se avsnitt 41 i saken om Telenor ASA hvor det er sitert fra avsnitt 43 i saken om Elkjøp.

Finansdepartementet konstaterer at Høyesterett i saken om Telenor ASA ikke omtaler at flertallet i Elkjøpdommen kom til at inngående merverdiavgift på oppføring av boliger, som i henhold til avtale ble omsatt i byttehandel, kunne føres til fradrag i

virksomhetens utgående merverdiavgift på salg av elektrovarer mv. Dette resultatet harmonerer tilsynelatende ikke med Rt. 2010 side 1184 (Kragerø Resort), hvor flertallet i avsnitt 29 uttalte:

> «(…) Salg av fast eiendom er ikke avgiftspliktig virksomhet, og det skulle da ikke være aktuelt med fradrag for inngående avgift.»

Finansdepartementet forstår det dithen at det har vært noe usikkerhet i Skatteetaten ved om denne rettsoppfatningen ble forlatt av Høyesterett, med Rt. 2012 side 432.

Etter Finansdepartementets vurdering har imidlertid Høyesterett med saken om Elkjøp kun gitt anvisning på et unntak, slik at visse omstendigheter kan etablere fradragsrett selv om anskaffelsen direkte er til bruk for en avgiftsunntatt omsetning. Nedenfor vil vi omtale hvilke omstendigheter som antas å måtte foreligge, for at denne unntaksnormen skal komme til anvendelse. Departementet finner imidlertid grunn til å understreke at en samstemt Høyesterett, med den foreliggende dommen, har bekreftet at fradragsretten i utgangspunktet er avgrenset mot anskaffelser som er til bruk for avgiftsunntatt omsetning.

I Elkjøpdommen avviste flertallet i avsnitt 45 statens anførsel, om at den direkte bruken av anskaffelsene for den avgiftsunntatte omsetningen av boligeiendom i byttehandel, medførte at det ikke forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift. Som kjent mottok Elkjøp selv fast eiendom som vederlag i denne byttehandelen. Elkjøp benyttet den ervervede eiendommen som tomtegrunn, for forretningsbygg til avgiftspliktig virksomhet.

Flertallet ga i avsnitt 46 nærmere anvisning på avgrensningen av fradragsretten ved først å holde fram at fradragsrett gjelder anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Videre at fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomheten, må foretas ved å se flere transaksjoner i sammenheng. Flertallet uttalte deretter i samme avsnitt at det:

> «(…) i og for seg ikke [er] noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel. (…)»

For at en avgiftsunntatt transaksjon skal bli ansett som en «egen virksomhet», ga flertallet uttrykk for at transaksjonen må ha en egenverdi. Motsetningsvis ga flertallet anvisning på at en:

> «(...) transaksjon [som] ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen (...) ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

Ved anvendelsen av disse utgangspunktene på det konkrete saksforholdet, påpekte flertallet at salget av boligeiendom ikke hadde noen egenverdi for Elkjøp, derimot at transaksjonen bare var et (avsnitt 47):

> «(...) vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt (...) til å oppføre ny forretningsbygning. (…)»

Den avgiftsunntatte transaksjonen ved byttehandelen var dermed ikke å anse som «særskilt virksomhet», men som et ledd i Elkjøps handelsvirksomhet, se også her avsnitt 47 i dommen. Fradragsrett kunne dermed foreligge, til tross for at anskaffelsene knyttet seg til den avgiftsunntatte byttehandelen. Ved den videre vurderingen av om Elkjøp hadde krav på fradrag, fant flertallet at oppføringen av boligene hadde den tilstrekkelige tilknytningen til varesalgsvirksomheten. Flertallet holdt fram at oppføringen var en (avsnitt 54):

> «(…) forutsetning for at Elkjøp skulle få oppføre ny forretningsbygning (…)»

Finansdepartementet understreker at fradragsrett for Elkjøp ble utledet ved vurderinger om at den avgiftsunntatte omsetningen ikke hadde noen egenverdi for selskapet, men ble foretatt som ledd i en byttehandel som var et vilkår for - og som også utgjorde erverv av nødvendig tomtegrunn for den nye forretningsbygningen.

Høyesteretts begrunnelse i Rt. 2015 side 652 for at Telenor ASA ikke hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg og ivaretakelse av sine interesser som aksjeeier, viser at den normen som kom til uttrykk og ble anvendt i Rt. 2012 side 432, har et begrenset anvendelsesområde. Finansdepartementet peker her på at Høyesterett avviste fradragsrett for Telenor ASA på grunnlag av at anskaffelsene knyttet seg til en avgiftsunntatt transaksjon, uten at Høyesterett problematiserte om transaksjonen utgjorde (del av) avgiftsunntatt virksomhet. Høyesterett påpekte derimot at den unntatte transaksjonen måtte sies å ha en forretningsmessig begrunnelse, og videre at de positive ringvirkningene av aksjesalget ikke etablerte den nødvendige tilknytningen til Telenor ASAs avgiftspliktige virksomhet.

4. Avsluttende merknader

Finansdepartementet anser at den enstemmige dommen i Rt. 2015 side 652 (Telenor) har bidratt til ytterligere avklaring av rammene for fradragsretten. Høyesterett besvarer sakens spørsmål kort og konsist ved å bekrefte rettssetninger som Høyesterett har uttalt i tidligere dommer om fradragsrettens omfang.

Det bes om at Finansdepartementets forståelse av de rammer for fradragsretten som nå Høyesterett har trukket opp blir reflektert i Merverdiavgiftshåndboken, uttalelser og lignende. Blant annet er dette viktig for å sikre en riktig og ensartet forvaltningspraksis.

Med hilsen

Tor Lande e.f.
avdelingsdirektør

Erik Mæhlen Larsen
lovrådgiver

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer