



## OSLO TINGRETT

### DOM

---

**Avsagt:** 03.10.2017 i Oslo tingrett

**Saksnr.:** 16-175238TVI-OTIR/04

**Dommer:** Avdelingsleder/tingrettsdommer Espen Bjerkvoll

**Saken gjelder:** Fradrag for inngående merverdiavgift

---

Staten v/Finansdepartementet

Advokat Alf Henrik Evjenth Kolderup

**mot**

Staten v/Skatteklagenemnda

Advokat Jan Birger Jansen  
Rettslig medhjelper advokat Camilla  
Hammer Solheim

---

## DOM

Saken gjelder spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av transaksjonsbistand i form av advokat- og meglertjenester i forbindelse med avgiftsunntatt salg av alle aksjene i tre eiendomsselskap, som inngikk i en fellesregistrering bestående av aksjeselskaper i Ferd-konsernet, som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom.

### Innholdsfortegnelse

Sakens bakgrunn.....	2
Saksøker – Staten v/Finansdepartementet – har i hovedtrekk gjort gjeldende:.....	4
Saksøkte – Staten v/Skatteklagenemnda – har i hovedtrekk gjort gjeldende:.....	6
Rettens vurdering.....	7
Innledning.....	7
Tilknytningskravet i loven og forarbeidene.....	10
Rettspraksis om tilknytningskravet.....	11
Forvaltningspraksis.....	17
Utenlandske rettskilder.....	20
Reelle hensyn.....	20
Sammenfatning og konkret vurdering.....	21
Sakskostnader.....	24
Domsslutning.....	24

### Sakens bakgrunn

Ferd Eiendom AS er en del av Ferd-konsernet. Selskapet eier en rekke eiendomsselskaper som driver med eiendomsutvikling og eiendomsforvaltning, inkludert utleie av egen eiendom. Virksomheten er organisert slik at de enkelte eiendommene i hovedsak eies av «single purpose» aksjeselskaper, som er heleid av Ferd Eiendom. Selskapene er fellesregistrert som ett avgiftssubjekt i medhold av merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd, med Joh. H. Andresens vei 5 AS som det rapporterende selskap i fellesregistreringen. Den fellesregistrerte enheten er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av bygg som brukes i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 2-3.

Ferd Eiendom har de senere år solgt tre av eiendomsselskapene som eide hver sin næringsseiendom omfattet av fellesregistreringen og som var frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Selskapet solgte i februar 2013 alle aksjene i Hagaløkkveien 28 AS, som på sin side eide eiendommen Hagaløkkveien 28 utleid til oljeserviceselskapet Aibel AS, til Oslo Pensjonsforsikring. Høsten samme året solgte Ferd Eiendom samtlige aksjer i Henrik Ibsens gate 4 AS, som eide eiendommen med samme adresse, til Fram Eiendom. I mars

2015 solgte Ferd Eiendom alle aksjene i Ferd K23 AS, som eide eiendommen Kokstadveien 23 i Bergen, til et syndikat satt opp av Pareto for rundt 570 millioner kroner. Også denne eiendommen var leid ut til Aibel, som er en del av Ferd-konsernet. Leiekontraktene fulgte med ved salget av eiendommene. Det totale vederlaget for aksjesalgene var godt over én milliard kroner. Partene er enige om at de tre aksjesalgene faller inn under avgiftsunntaket for finansielle tjenester i merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav e).

Ingen av de tre aksjeselskapene som er solgt hadde egne ansatte. Hagaløkkveien 28 AS, Henrik Ibsens gate 4 AS og Ferd K23 AS kjøpte tjenester knyttet til daglig ledelse, økonomi/regnskap, eiendomsforvaltning mv. fra selskaper som fremdeles inngår i den fellesregistrerte enheten. De personer som arbeider med eiendomsprosjekter i Ferd-konsernet er alle ansatt i Ferd AS. Ferd fakturerer således de enkelte eiendomsselskapene for bistand i forbindelse med eiendomsforvaltning mv. Lønnskostnader og andre personalkostnader som vedrører disse personene, blir fakturert ut til eiendomsselskapene med påslag.

I forbindelse med salget av Ferd K23 AS ble det også inngått en skriftlig prosjektlederkontrakt mellom Ferd Eiendom og Ferd K23 AS for å følge opp forhold i forbindelse med nybygget. Avtalen hadde en varighet på ett år fra overtakelse inkludert ettårsbefaring av bygget. Honoraret var fast og utgjør 200 000 kroner.

Ferd Eiendom anskaffet transaksjonsbistand i form av advokat- og meglertjenester ved salg av aksjene i de tre eiendomsselskapene. Den fellesregistrerte enheten har krevd fradrag for inngående merverdiavgift på disse transaksjonskostnadene i samsvar med hvor stor andel av de solgte eiendomsselskapenes utleievirksomhet som har vært omfattet av den frivillige registreringen i de tre selskapene.

På bakgrunn av en avgrenset kontroll for 5. termin 2014 og 2. termin 2015 fattet skattekontoret 2. desember 2015 vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift som gjaldt kostnader i forbindelse med salg av aksjer med 1 018 608 kroner for 5. termin 2014 og 1 232 089 kroner for 2. termin 2015, totalt 2 250 697 kroner. Begrunnelsen som ble gitt for tilbakeføringen er at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i omsetning som er unntatt fra loven. Salg av aksjer er unntatt fra avgiftsplikt. Skattekontoret bygget derfor på utgangspunktet om at det ikke er fradragsrett for anskaffelser til slik omsetning.

Joh. H. Andresens vei 5 AS påklaget skattekontorets vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift på vegne av den fellesregistrerte enheten. Etter ytterligere saksforberedelse opphevet Klagenemnda for merverdiavgift etterberegningen i vedtak 30. juni 2016 i sak 8959. Klagenemnda kom, i motsetning til skattekontoret, til at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnadene. Vedtaket ble truffet med dissens 3-2, hvorav mindretallet dels bestod av et medlem som sluttet seg til skattekontorets innstilling og ett medlem som mente at skattekontoret burde undersøke nærmere om hovedformålet med aktiviteten som vurderes er eiendomsutvikling/omsetning, snarere enn utleieaktivitet. Flertallet synes på sin side å ha lagt stor vekt på de særlige forhold som gjør

seg gjeldende ved transaksjoner knyttet til fast eiendom som har vært omfattet av frivillig registrert utleievirksomhet innenfor en fellesregistrering, og der selskaper som fremdeles omfattes av fellesregistreringen etter salget har vært direkte involvert i utleievirksomheten. I de siste to avsnittene i flertallets votum heter det:

*I denne saken har Ferd Eiendom AS, som inngår i samme fellesregistrering som JHA og eiendomsselskapene som er solgt, som står for all administrasjon og praktisk håndtering av utleieforhold, herunder beslutninger knyttet til utvikling av eiendommene, forhandlinger med leietakere mv. Den fellesregistrerte enheten driver utstrakt utleievirksomhet, og foretar i denne forbindelse løpende oppkjøp av nye eiendommer/selskaper, samtidig som noen eiendommer/selskaper selges når dette finnes hensiktsmessig. Kjøp og salg av eiendom/eiendomsselskaper inngår her som et naturlig integrert ledd i den frivillig registrerte utleievirksomheten som den fellesregistrerte enheten fremdeles driver med.*

*Selv om tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet er en annen ved salg av aksjer sammenlignet med direkte salg av en fast eiendom som kan benyttes rent fysisk, mener jeg det bør være et avgjørende skillet om aksjene er en eiendel med direkte tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten hvor aksjene er en innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomheten til selgeren av aksjene.*

Finansdepartementet er uenig i Klagenemndas avgjørelse, og tok ut søksmål mot Staten v/Skatteklagenemnda ved stevning til Oslo tingrett 28. oktober 2016, med påstand om at vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift oppheves. Skatteklagenemnda mener på sin side at Klagenemndas vedtak er korrekt og la ned påstand om frifinnelse ved rettidig inngitt tilsvar 5. desember 2016. Avgiftssubjektet Joh. H Andresens vei 5 AS er varslet om søksmålet, men har ikke erklært partshjelp.

Hovedforhandling ble holdt 29. og 30. september 2017 etter «høyesterettsmodellen», med ett hovedinnlegg fra hver side. Retten fikk presentert de dokumentbevis som fremgår av rettsboken. Det ble ikke avgitt parts- eller vitneforklaringer.

### **Saksøker – Staten v/Finansdepartementet – har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Vedtaket fattet av Klagenemnda for merverdiavgift er feil. De fellesregistrerte selskapene har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til salg av aksjer i single purpose eiendomsselskaper ut av fellesregistreringen.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-1 og tilhørende høyesterettspraksis at fradrag for inngående merverdiavgift gjelder anskaffelser som er relevant og har nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Dette tilknytningskravet er ikke oppfylt. Eventuell bedriftsøkonomisk betydning for den avgiftspliktige virksomheten er ikke tilstrekkelig for fradragsrett. Fradragsrett forutsetter systematisk at anskaffelsen skjer til avgiftspliktig formål. Objektet for tilknytningsvurderingen er arealer som brukes av avgiftspliktig

leietaker. Andre anskaffelsesformål enn registrerbar utleie gir ikke fradragsrett for fellesregistreringen.

Salg av aksjer er unntatt fra utgående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 3-6. Anskaffelser til salg av aksjer utløser derfor som utgangspunkt ikke fradrag for inngående merverdiavgift på de anskaffelser som er tilknyttet aksjesalget. Det spiller ingen rolle for fradragsretten om det unntatte formålet anses som en egen virksomhet. Anskaffelsen av transaksjonsbistand har ingen funksjonell sammenheng med utleievirksomheten. Salg av aksjer som eier en utleieeiendom er ikke det samme som å drive utleievirksomhet. Klagenemnda har feilaktig lagt til grunn at det er en integrert del av utleievirksomheten å selge og kjøpe eiendommer. Det er ikke nok til å begrunne fradragsrett at den avgiftsunntatte omsetningen har ringvirkninger for den avgiftspliktige utleievirksomheten. En slik sammenheng er for avledet. Foruten å følge systematisk av avgiftssystemets oppbygging, er dette bekreftet som et grunnleggende utgangspunkt av Høyesterett i Rt. 2015 s. 652 (Telenor). Forvaltningspraksis trekker for øvrig ikke i noen annen retning.

Hva slags registrert subjekt som foretar det avgiftsunntatte aksjesalget er uten betydning, og det har følgelig ikke betydning for bedømmelsen at aksjene selges ut av fellesregistrering. At målselskapet før salget inngikk i en fellesregistrering endrer ikke karakteren av den utgående omsetningen, som stadig består i et avgiftsunntatt aksjesalg. Anskaffelsen har ikke tilstrekkelig tilknytning til den/de registrerte virksomheter hos selger. Nøytralitets- og håndhevingshensyn tilsier at alle aksjesalg likebehandles så langt det gjelder fradragsrett, uansett hvordan eiendelssituasjon hos målselskapet er sammensatt.

Rt. 2012 s. 432 må forstås slik at fradragsretten ved avgiftsunntatt omsetning er begrenset til de tilfellene der den avgiftsunntatte omsetningen er uten egenverdi. Enkeltstående avgiftsunntatt omsetning med egenverdi gir ikke fradragsrett. Forstått på denne måten er det ikke motstrid mellom Elkjøpdommen og Telenordommen. I tilfelle motstrid må uansett Høyesteretts klare dom i Telenorsaken tillegges avgjørende vekt. Det foreligger ikke noe ekstraordinært ved aksjesalgene som tilsier at anskaffelsen av transaksjonsbistand har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, slik tilfellet var ved eiendomsavhendelsen i Elkjøpdommen.

En nøytralitetsbasert sammenlikning av salg av single purpose eiendomsselskaper med direktesalg av fast eiendom fører heller ikke til en annen konklusjon. Det er tale om ulike typer omsetningsobjekter der valget av transaksjonsmodell har kontraktsrettslige, skatterettslige og særavgiftsrettslige følger. Også merverdiavgiftsrettslig må valget av transaksjonsmodell bli avgjørende for avgiftsbehandlingen. Uten at det er avgjørende er for øvrig salg av fast eiendom avgiftsunntatt etter merverdiavgiftsloven § 3-11, og fradragsrett ved salg av fast eiendom kan ikke forankres i praksis.

Hensynet til nøytralitet i form av å motvirke avgiftskumulasjon taler heller ikke for fradragsrett. Tvert imot er anskaffelsen foretatt til bruk i avgiftsunntatte aksjesalg der systemets utgangspunkt og formål er at aksjeselger er sluttbruker av anskaffelsen og skal bære den som endelig kostnad. Om aksjeselger i et slikt tilfelle innrømmes fradragsrett vil dette medføre en ubegrunnet og utilsiktet subsidiering av aksjeselger.

Staten v/Finansdepartementet har nedlagt slik **påstand**:

*Vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift av 30. juni 2016 i sak 8959 oppheves.*

**Saksøkte – Staten v/Skatteklagenemnda – har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak er gyldig og bygger på korrekt rettsanvendelse. Den fellesregistrerte virksomheten har krav på fradrag for inngående merverdiavgift på kjøp av tjenester knyttet til salg av aksjeselskaper ut av fellesregistreringen.

Tilknytningskravet i merverdiavgiftsloven § 8-1 er oppfylt. Det avgjørende vurderingskriteriet er om transaksjonsbistanden er relevant for utleievirksomheten og har en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne. Fradragsretten er etter ordlyden ikke avgrenset til anskaffelser knyttet til avgiftspliktige transaksjoner, men må ses opp mot hele den avgiftspliktige virksomheten.

Det er entydig fastslått i rettspraksis at det er en vurdering av virksomheten som skal legges til grunn, ikke den enkelte transaksjon. Den fellesregistrerte virksomheten må anses som én enhet. Tilknytningsvurderingen må foretas sett opp mot den samlede fellesregistrerte virksomheten, med betydelig gjenværende virksomhet. Det er uten betydning i tilknytningsvurderingen at aksjesalgene i seg selv ikke utløser utgående merverdiavgift. Finansdepartementets forståelse av tilknytningskravet er feil, ved at det i for stor grad fokuseres på tilknytningen til enkeltstående avgiftsunntatte salg, og ikke tilknytningen til selve utleievirksomheten.

Avgiftsunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-6 for aksjesalg forandrer ikke utgangspunktet om at inngående merverdiavgift på anskaffelser tilknyttet den avgiftspliktige utleievirksomheten er fradragsberettiget, selv om anskaffelsen gjøres i forbindelse med salg av eiendom eller aksjer. I et slikt tilfelle gjøres salget av aksjene som ledd i den merverdiavgiftspliktige virksomheten, og det er bare salget som sådan som er unntatt fra merverdiavgift, på bakgrunn av det eksplisitte unntaket.

Den fellesregistrerte virksomheten driver utstrakt utleievirksomhet og er administrert på tvers av selskapene. Kjøp og salg av utleieeiendommer er et naturlig ledd i den fellesregistrerte utleievirksomheten. Justering av porteføljen er et naturlig ledd i virksomheten over tid. Aksjesalgene må anses som disponering av driftsmidler i den fellesregistrerte virksomheten. Aksjene har direkte tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten hvor aksjene er innsatsfaktorer. Hadde det ikke vært for den avgiftspliktige virksomheten, ville ikke kjøp og salg av aksjer vært aktuelt. Etter aksjesalgene var det igjen en omfattende gjenværende fellesregistrert virksomhet. Den særskilte avtalen om oppfølging av prosjektet mot honorar styrker tilknytningen til den fellesregistrerte virksomheten ytterligere.

Fradragsrett støttes av lovtekst, forarbeider, rettspraksis og administrativ praksis. Fradragsrett er dessuten i tråd med formålet om å unngå avgiftskumulasjon – «avgift på avgift». Det er ikke grunnlag for å fravike det tilknytningskravet som følger av langvarig rettspraksis, selv om aksjesalgene i seg selv er unntatt fra merverdiavgift. Dette følger klart av Høyesteretts dom i Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp). Den tidligere generelle forståelsen av tilknytningskravet er opprettholdt i Rt. 2015 s. 652 (Telenor).

Det følger av Elkjøpdommen at den avgiftsunntatte transaksjonen må anses som en egen virksomhet, hvis fradrag for inngående merverdiavgift skal nektes. Det er det alminnelige virksomhetsbegrepet som må legges til grunn i denne forbindelse. Dette virksomhetskravet kan ikke «bare» forstås som et spørsmål om egenverdi. Ferd-konsernets salg av eiendomsselskaper kan ikke anses som en egen virksomhet adskilt fra utleievirksomheten. Telenordommen tar ikke avstand fra denne rettsanvendelsen. Telenordommen gir bare uttrykk for at det alminnelige tilknytningskravet om «relevant for virksomheten» og «nær og naturlig tilknytning» etter en konkret vurdering ikke var oppfylt. Nektelsen av fradragsrett i Telenorsaken har ingen overføringsverdi til denne saken, siden det ikke var en gjenværende fellesregistrert virksomhet etter aksjesalget.

Det foreligger en sikker administrativ praksis som underbygger fradragsrett for anskaffelser ved salg av aksjeselskap ut av en fellesregistrering. En slik omfattende og entydig praksis er bindende, og i hvert fall et tungtveiende tolkningsmoment. Hensynet til forutberegnelighet og innrettelse tilsier at lovteksten må endres for å avskjære fradragsrett for tilsvarende anskaffelser i fremtiden.

Staten v/Skatteklagenemnda har nedlagt slik **påstand**:

1. *Staten v/Skatteklagenemnda frifinnes.*
2. *Staten v/Skatteklagenemnda tilkjennes sakskostnader.*

## **Rettens vurdering:**

### ***Innledning***

Saken gjelder spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av transaksjonsbistand i form av advokat- og meglertjenester i forbindelse med Ferd Eiendoms avgiftsunntatte salg av alle aksjene i tre eiendomsselskap som inngikk i en fellesregistrering bestående av aksjeselskaper i Ferd-konsernet, som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Aksjene ble solgt ut av fellesregistreringen.

Klagenemnda for merverdiavgift kom i vedtak 30. juni 2016 til at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Staten ved Finansdepartementet er uenig i at det foreligger slik fradragsrett. Det omstridte fradragsbeløpet er rundt 2,25 millioner kroner.

Søksmålet er anlagt av staten ved Finansdepartementet mot staten ved Skatteklagenemnda. I utgangspunktet kunne man ha tenkt seg at et slikt søksmål med staten på begge sider må

avvises som følge av manglende rettslig interesse. Det følger imidlertid av merverdiavgiftsloven § 20-2, slik denne gjaldt på stevningstidspunktet, at søksmål må anlegges på denne måten dersom staten er uenig i vedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift. Avvisning av saken er dermed ikke aktuelt. Søksmålsfristen i bestemmelsens tredje ledd er overholdt. Det ansvarlige avgiftssubjektet i Ferd-konsernet er varslet om søksmålet, men har valgt å ikke erklære partshjelp.

I hvilken utstrekning det rapporterende selskapet innenfor Ferd-konsernets eiendomssatsing kunne trekke fra inngående avgift på anskaffelser reguleres av merverdiavgiftsloven § 8-1, som gir fradrag for anskaffelser med tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

De frivillig registrerte selskapene omfattet av fellesregistreringen i Ferd-konsernet driver avgiftspliktig utleievirksomhet. Virksomheten er organisert slik at de enkelte eiendommene i hovedsak eies av «single purpose» aksjeselskaper, som er heleid av Ferd Eiendom AS.

Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet unntatt fra merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd. Lovens § 2-3 åpner imidlertid for at selskaper som leier ut bygg og anlegg kan registrere seg frivillig i Merverdiavgiftsregisteret, dersom bygget brukes i avgiftspliktig virksomhet. Den frivillige registreringen medfører at det enkelte selskap driver registrert virksomhet så langt registreringen rekker. Den avgiftspliktige virksomheten som omfattes av den frivillige registreringen belaster leietaker med utgående avgift, og får fradrag for inngående merverdiavgift som står i sammenheng med utleievirksomheten. Bakgrunnen for ordningen med frivillig registrering er omtalt i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 24:

*Hensikten med frivillig registrering er at de tjenesteytere som omfattes av denne ordningen, av systemmessige grunner skal få adgang til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, slik at avgiften ikke kumuleres eller blir skjult i virksomhetens omsetning til andre. Hensikten er derfor ikke nødvendigvis å øke avgiftsprovenyet. De aller fleste tjenester som omsettes av frivillig registrerte, leveres til andre næringsdrivende som er registrert i avgiftsmanntallet og som har rett til fradrag for inngående merverdiavgift.*

Eiendomsselskapene i Ferd-konsernet er fellesregistrert som ett avgiftssubjekt i medhold av merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd, som lyder:

*To eller flere samarbeidende selskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Alle deltakende selskaper i en fellesregistrering er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgift.*

Om formålet med fellesregistreringen uttaler Høyesterett i Rt. 2013 s. 858 (Elkjøp) avsnitt 33:

*Formålet med ordningen er at merverdiavgiftsreglene skal virke likt, uavhengig av om virksomheten er organisert som ett selskap eller som et konsern bestående av*



*flere selskaper. Ved å fellesregistrere seg, får selskapene fradragsrett for den samlede inngående avgift til selskapene i gruppen, jf. Ot.prp.nr.17 (1968-1969) side 53. Det vil være en fordel for eksempel for selskaper som har organisert seg slik at ett selskap i gruppen eier driftsmidlene mens et annet står for omsetningen. Motstykket er at selskapene blir solidarisk ansvarlige for avgiftsbetalingen.*

Det samme er gjengitt i Rt. 2015 s. 652 (Telenor), hvor sammenhengen mellom fradragsretten og fellesregistrering er nærmere omtalt 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.*

Formålet med felles registrering er å oppnå organisasjonsnøytralitet, på den måten at den gir de felleregistrerte konsernselskapene samme avgiftsstilling som om virksomhetene var drevet innenfor ett enkeltelskap. Virkningen av fellesregistreringen er at selskapene som omfattes av fellesregistreringen skal anses som én avgiftspliktig enhet. Fellesregistreringen gir derimot ikke grunnlag for å se bort fra selskapsstrukturene og anse alle driftsmidler i konsernet eid av samme selskap, med den konsekvens at man avgiftsmessig ser på de aktuelle transaksjoner som salg av fast eiendom og ikke salg av aksjeselskaper. At det ikke er grunnlag slike virkninger av fellesregistreringen, fremgår klart av Telenordommen. Retten forstår det slik at partene er enige om at fellesregistrering av flere enheter ikke i seg selv utvider fradragsretten sammenlignet med om all virksomhet var drevet innenfor samme rettssubjekt. På den annen side er det på det rene at tilknytningsvurderingen må foretas sett opp mot hele den fellesregistrert virksomheten.

Det følger av lovens § 3-6 og § 3-11 at omsetning av henholdsvis aksjer og fast eiendom er unntatt fra merverdiavgift. Det er enighet om at salget av de tre eiendomsselskapene i Ferd-konsernet ikke utløser utgående merverdiavgift. Retten legger til grunn at det er unntaket i § 3-6 bokstav e) for finansielle tjenester som kommer til anvendelse, siden det er snakk om salg av samtlige aksjer i tre single purpose eiendomsselskaper. Det følger av Rt. 2009 s. 1632 avsnitt 38 at unntaket for finansielle tjenester også omfatter salg av alle aksjene i et selskap.

Partene er enige om at anskaffelsen av transaksjonsbistand i form av megler- og advokattjenester knytter seg til de tre avgiftsunntatte aksjesalgene.

Klagenemndas hovedanførsel er at aksjesalgene er å anse som disponering av driftsmidler i den fellesregistrerte virksomheten, og at sammenhengen mellom anskaffelsen av transaksjonsbistand og den avgiftspliktige virksomheten oppfyller lovens tilknytningskrav. Retten forstår Klagenemnda slik at det er helt uten betydning for tilknytningsvurderingen

at aksjesalget er unntatt fra utgående merverdiavgift. Finansdepartementet mener på sin side at kravet om tilknytning til avgiftspliktig virksomhet ikke er oppfylt, siden transaksjonsbistanden direkte knytter seg til de avgiftsunntatte aksjesalgene.

Hovedproblemstillingen er om anskaffelsen av transaksjonsbistand knyttet til de avgiftsunntatte aksjesalgene har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige utleievirksomheten, slik at det foreligger fradrag for inngående merverdiavgift. Mer generelt kan dette formuleres som et spørsmål om det er fradragsrett for anskaffelser som er til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning, når avgiftssubjektet ellers bare driver avgiftspliktig virksomhet. Som ledd i dette må retten ta stilling til om tilknytningen til de avgiftsunntatte aksjesalgene er til hinder for fradragsrett, eller om denne tilknytning til den avgiftsunntatte omsetningen stiller særegne krav til tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten, som vilkår for fradragsrett.

Partene er i hovedsak enige om sakens faktiske forhold. Det er også enighet om at fradragsretten må vurderes likt for alle de tre aksjesalgene. Fordelingen knyttet til hvor stor andel av de solgte eiendomsselskapenes utleievirksomhet som har vært omfattet av den frivillige registreringen i de tre selskapene, er heller ikke omtvistet.

### ***Tilknytningskravet i loven og forarbeidene***

Den sentrale lovbestemmelsen for fradragsretten er merverdiavgiftsloven § 8-1:

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

Fradragsretten forutsetter at anskaffelsen er «til bruk» i den registrerte virksomheten, det vil si den avgiftspliktige virksomheten. Bestemmelsen oppstiller et tilknytningskrav som vilkår for fradrag for inngående merverdiavgift. Tilknytningskravet relaterer seg etter ordlyden til den avgiftspliktige virksomheten. Ordlyden oppstiller ikke et eksplisitt krav om at anskaffelsen må knytte seg til avgiftspliktige enkelttransaksjoner.

Ordlyden tilsier at anskaffelsen må ha en faktisk funksjonell tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, i dette tilfellet oppføring og drift av bestemte utleiearealer. Formålet med anskaffelsen er dermed av stor betydning. Hvor sterk tilknytning som kreves til den avgiftspliktige virksomheten er ikke lett å fastslå ut fra ordlyden. Det er naturlig å forstå bestemmelsen slik at rene synergieffekter mellom en virksomhet eller omsetning utenfor avgiftsområdet og den avgiftspliktige virksomheten ikke oppfyller tilknytningskravet.

Fradragsretten er viktig for nøytralitet i et system med omsetningsavgift i flere ledd, og sikrer at det er sluttbrukeren som bærer avgiften. Sluttbrukeren er typisk den som erverver for ikke-avgiftspliktig formål. Fradragsretten forutsetter systematisk at anskaffelsen skjer til avgiftspliktig formål, på den måten at fradragsretten korresponderer med en tilhørende

avgiftspliktig omsetning. Om anskaffelser til avgiftsunntatt virksomhet heter det i forarbeidene til merverdiavgiftsloven 1969, Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 45:

*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.*

I den samme proposisjonen s. 55, under omtale av den tidligere fradragsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven 1969 § 21, som i hovedsak tilsvarer bestemmelsen om fradragsrett i gjeldende lovs § 8-1, står det det:

*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. I så fall har det ikke noen betydning for fradragsretten at den næringsdrivende helt eller delvis er fritatt for å betale utgående avgift etter §§ 16 og 17.*

Forarbeidene introduserer begrepet «relevant» for den avgiftspliktige virksomheten som avgrensningskriterium for fradragsretten.

### **Rettspraksis om tilknytningskravet**

Forståelsen av bestemmelsen om fradrag for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 8-1 og den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven 1969 § 21 er behandlet av Høyesterett en rekke ganger. Til tross for små forskjeller i ordlyden i de to bestemmelsene, følger det både av forarbeidene og rettspraksis at tilknytningskravet er det samme. Det er to dommer som er av særlig betydning for denne saken, Rt. 2013 s. 858 (Elkjøp) og Rt. 2015 s. 652 (Telenor). Begge dommene gjelder spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser i sammenheng med avgiftsunntatt omsetning, henholdsvis bortbytte av fast eiendom og salg av aksjer, i en ellers avgiftspliktig virksomhet.

Forløperen til merverdiavgiftsloven § 8-1, den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven 1969 § 21, er sammenfattet slik i Elkjøpdommen avsnitt 43:

*Denne bestemmelse har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. 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 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.*

Den omtalte bedriftsøkonomiske sammenhengen med den avgiftspliktige virksomheten, som ikke er tilstrekkelig for fradragsrett, må forstås som ulike samdriftsfordeler, synergieffekter og andre avledede sammenhenger. Motstykket til dette er at anskaffelsen har funksjonell sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten. Dette siste oppfyller lovens tilknytningskrav.

Den generelle forståelsen av tilknytningskravet i Elkjøpdommen er videreført i Telenordommen avsnitt 42, hvor det påpekes at det «avgjørende for fradragsretten er om anskaffelsen er relevant for Telenors avgiftspliktige virksomhet og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne». Men her stopper på mange måter likhetene mellom de to dommene.

Særlig fremtredende er det ulike utgangspunktet de to dommene tar som følge av at anskaffelsene direkte knytter seg til avgiftsunntatt omsetning. I Telenordommen avsnitt 34 tas konsekvensen av den avgiftsunntatte omsetning ved å oppstille et utgangspunkt om «at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelse av tjenester knytter seg til slikt salg». I Elkjøpdommen avsnitt 45 gir derimot Høyesteretts flertall på tre dommere uttrykk for at staten ikke kan høres med at det er til hinder for fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser knyttet til en avgiftsfri transaksjon, i en situasjon hvor det i en avgiftspliktig virksomhet blir foretatt en avgiftsfri transaksjon. Disse uttalelsene og utgangspunktene er tilsynelatende motstridende. Denne motstriden kompliseres ytterligere av at Høyesterett i den etterfølgende Telenordommen overhodet ikke kommenterer flertallets standpunkt i Elkjøpdommen.

Til tross for det motsatte utgangspunktet, benytter begge dommene etter hvert det generelle tilknytningskravet som følger av tidligere rettspraksis, hvor det avgjørende er om anskaffelsen er relevant for den avgiftspliktige virksomheten og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. Utfallet når det gjelder fradragsretten, ble likevel ulikt i de to sakene.

I Elkjøpsaken stod man overfor en ganske spesiell situasjon, hvor Elkjøp anskaffet en tomannsbolig for så å bruke denne som vederlag for anskaffelse av en næringseiendom til bruk i den avgiftspliktige handelsvirksomheten med salg av elektriske husholdningsapparater og forbrukerelektronikk. Bortbytte av tomannsboligen er en avgiftsunntatt transaksjon, og spørsmålet var om Elkjøp hadde krav på fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. I avsnitt 45 skriver flertallet at det grunnleggende spørsmålet i saken ikke er tilknytningskriteriene, men avgrensning av virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 21. Med denne inngangsvinkelen synes Høyesteretts flertall å trekke opp en grense for hva som skal til for å holde en enkeltransaksjon utenfor den registrerte virksomheten, med videre betydning for fradragsretten. I dommens avsnitt 46 heter det om dette:

*Fradragsretten etter § 21 første ledd første punktum gjelder anskaffelser eller oppofrelser «til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV», dvs. merverdiavgiftspliktig omsetning. Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomhet, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng. Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel. Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.*

At man av og til må se flere transaksjoner i sammenheng høres plausibelt ut. Fortsettelsen i avsnittet om at det ikke er noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, er atskillig vanskeligere å få tak på, siden enkeltstående transaksjoner som det klare utgangspunkt faller utenfor det alminnelig virksomhetsbegrepet innenfor skatte- og avgiftsretten. Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er normalt at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters (den avgiftspliktiges) regning og risiko. Sett i sammenheng er det naturlig å forstå avsnittet slik at hvis den enkeltstående avgiftsunntatte transaksjonen har egenverdi, da utgjør den en egen virksomhet, og dermed foreligger ikke fradragrett for inngående merverdiavgift. Hvis den enkeltstående transaksjonen ikke kan anses som en egen virksomhet, typisk fordi den er foretatt som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomheten, er det derimot naturlig å forstå avsnittet slik at transaksjonen er foretatt som et ledd i den avgiftspliktige virksomheten, med den følge at det er mulig å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift, forutsatt at tilknytningskravet er oppfylt.

Basert på det skillet som trekkes opp, blir det sentrale hva som skal til for at den enkeltstående avgiftsunntatte transaksjonen utgjør en egen virksomhet. Til dette sier flertallet at en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som særskilt virksomhet, er at transaksjon har en egenverdi for den avgiftspliktige. Innføringen av egenverdi som avgrensingskriterium er som nevnt et godt stykke unna det tradisjonelle virksomhetskriteriet. Muligens er avgrensingskriteriet farget av den spesielle byttesituasjonen Høyesterett hadde til behandling.

Etter utleggingen av selvstendig virksomhet og egenverdi som avgrensingskriterium, foretar Høyesteretts flertall den konkrete vurderingen av disse kriteriene i avsnitt 47:

*For Elkjøp har byttet av Nordbyhagaveien 43 mot Solheimveien 20 ikke hatt noen egenverdi, men vært et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt i Solheimveien til å oppføre ny forretningsbygning. Dette eiendomsbyttet kan derfor*

*ikke anses som særskilt virksomhet, men må anses foretatt som ledd i Elkjøps handelsvirksomhet. Hvorvidt Elkjøp skal kunne kreve fradrag for inngående avgift på kostnadene til oppføring av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43, må etter dette avgjøres ut fra om disse kostnadene har vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne.*

Høyesterett legger således til grunn at bortbyttet av tomannsboligen ikke hadde noen egenverdi for Elkjøp, men var et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt til å oppføre nytt forretningsbygg. I forlengelsen at dette uttales at eiendomsbyttet derfor ikke kan anses som særskilt virksomhet, men må anses som ledd i Elkjøps handelsvirksomhet. Med dette som utgangspunkt angir Høyesterett at det avgjørende for fradragsretten er om kostnadene har vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne. Dette siste er den tradisjonelle tilknytningsvurderingen med støtte i rettspraksis, slik tidligere redegjort for i dommens avsnitt 43. I dommens avsnitt 54 konkluderes det så med at tilknytningskriteriene er oppfylt og at det foreligger fradragsrett. Dette siste harmonerer godt med den forutgående konklusjonen om at anskaffelsen av tomannsboligen ikke hadde noen egenverdi for Elkjøp, men ble foretatt som ledd i Elkjøps handelsvirksomhet.

Retten forstår Høyesteretts premisser lest i sammenheng slik at fradragsrett vil være avskåret dersom den avgiftsunntatte omsetningen har en tilstrekkelig egenverdi og på den måten utgjør en selvstendig virksomhet i denne sammenheng. Det er naturlig å forstå dommen på den måten at det i en slik situasjon ikke er nødvendig å vurdere kravet om relevant og nær og naturlig tilknytning. Ellers ville den forutgående drøftelsen av virksomhetsavgrensning og egenverdi være uten selvstendig betydning.

I Telenordommen var det snakk om å vurdere fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt i forbindelse med et avgiftsunntatt aksjesalg. Nærmere bestemt var det spørsmål om fradragsrett for inngående merverdiavgift på utgifter til juridisk og finansiell bistand og PR-bistand i forbindelse med salg av aksjene i datterselskapet Telenor Satellite Services AS (TSS) ut av konsernet. Fellesregistreringen Telenor drev (og driver) avgiftspliktig telekommunikasjonsvirksomhet, og som del av dette drev TSS med satellittkommunikasjon. Som nevnt ovenfor tok Høyesterett i avsnitt 34 utgangspunkt i at det ikke foreligger fradragsrett i en slik situasjon, med anskaffelser knyttet til et avgiftsfritt aksjesalg. Avgrensningskriteriene fra Elkjøpdommen om egenverdi og selvstendig virksomhet nevnes ikke i det hele tatt i denne sammenheng. Etter å ha gått innom anførsler knyttet til likheten med salg av innmat og særlige forhold knyttet til fellesregistreringen, og konkludert med at dette ikke kan begrunne fradragsrett, går Høyesterett så i avsnitt 42 følgende over på den alminnelige tilknytningsvurderingen, hvor drøftelsen sammenfattes med en konklusjon i avsnitt 45:

*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.*

Selv om Telenor gjennom aksjesalget fikk frigjort kapital og ledelsesressurser, vurderer Høyesterett det slik at det her et tale om en transaksjon med samme forretningsmessige begrunnelse som svært mange andre avgiftsfrie aksjetransaksjoner. I forlengelsen av dette konkluderte Høyesterett med at aksjesalget må anses som en bedriftsøkonomisk motivert transaksjon, som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett.

Selve tilknytningsvurderingen basert på kriteriene relevant og nær og naturlig tilknytning falt således ulikt ut i de to sakene. Ut over en vurdering av forskjeller og likheter mellom denne saken og de to høyesterettssakene, er det særlig et spørsmål om hva man mer generelt kan trekke ut av disse dommene av betydning for løsning av det typiske spørsmålet om fradragsrett for anskaffelser som er til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning, når avgiftssubjektet ellers bare driver avgiftspliktig virksomhet.

Telenordommen synes å ta utgangspunkt i at det ikke foreligger fradragsrett i en slik situasjon, uten å ta noe direkte rettslig konsekvens av dette utgangspunktet, siden Høyesterett likevel går over på den alminnelige tilknytningsvurderingen. Når Høyesterett i avsnitt 45 bruker som en referanse mot fradragsrett, at denne saken ikke skiller seg fra den forretningsmessige begrunnelsen i mange andre avgiftsunntatte transaksjoner, tar Høyesterett likevel konsekvensen av utgangspunktet om at det ikke foreligger fradragsrett. Spørsmålet blir likevel hvordan det angitte utgangspunktet skal forstås sett opp mot tilknytningskravet. En naturlig måte å forstå dette på er at det må foreligge en mer ekstraordinær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, for at det skal foreligge fradragsrett, når anskaffelsen direkte knytter seg til avgiftsunntatt omsetning. Formulert på en annen måte kan man si at Høyesterett her oppstiller et krav om en særlig begrunnelse for å gi fradrag i den avgiftspliktige virksomheten. Slik retten tolker Telenordommen, vil et sentralt forhold i denne vurderingen være hva anskaffelsen har nærmest tilknytning til, den avgiftsunntatte omsetningen eller den avgiftspliktige virksomheten.

I Elkjøpdommen foretas det en del rettsanvendelse og vurderinger før retten kommer til den konkrete tilknytningsvurderingen. Av særlig betydning her er den virksomhetsavgrensningen det legges opp til. Selv om det virksomhetsbegrepet som her lanseres er atypisk, noe uklart og skiller seg fra det alminnelige virksomhetsbegrepet i skatte- og avgiftsretten, ved at det gis anvisning på en vurdering av den avgiftsunntatte transaksjonens egenverdi, på den måten at fradragsrett nektes dersom transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi, kan en slik avgrensning ha gode grunner for seg. På den ene siden åpner man gjennom egenverdivurderingen for at visse spesielle omstendigheter kan etablere fradragsrett, selv om anskaffelsen knytter seg til en avgiftsunntatt omsetning. På den annen side unngår man selve tilknytningsvurderingen ved å konkludere med at

transaksjonen har egenverdi, slik at fradragsrett må nektes allerede av denne grunn. For øvrig vil det normalt være slik at anskaffelser til en avgiftsunntatt transaksjon med egenverdi ikke har den nødvendige tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten. I hvert fall ikke hvis det opereres med en form for skjerpet tilknytningskrav, slik retten ovenfor forstår Telenorddommen. I motsatt retning er det vanskelig å se at anskaffelser til en avgiftsunntatt transaksjon uten egenverdi, ikke oppfyller tilknytningskravet som vilkår for fradragsretten.

Selv om tilnærmingen og formuleringene er ganske ulike i de to dommene, synes en slik forståelse av dommene å fjerne det meste av motstriden. De to nevnte vurderingstemaene, spørsmålet om egenverdi og hva som er nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, glir over i hverandre. Som nevnt tar Høyesterett i Telenorddommen ikke avstand fra formuleringene om egenverdi og virksomhetsavgrensning som vurderingskriterium i Elkjøpdommen. På den annen side er det naturlig å forstå Telenorddommen slik at aksjesalget hadde en egenverdi, og hvis flertallets tilnærming i Elkjøpdommen hadde blitt lagt til grunn, ville dette vært til hinder for fradragsrett, uten at det hadde vært nødvendig å foreta den tradisjonelle tilknytningsvurderingen. Videre er det på det rene at en vurdering av egenverdi er noen annet enn en tradisjonell virksomhetsvurdering. Dessuten vil manglende egenverdi ved den avgiftsunntatte transaksjonen nettopp kunne være en slik spesiell omstendighet som gjør at anskaffelser ved slik omsetning oppfyller kravet om tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten som vilkår for fradragsrett.

Dette reiser spørsmålet om det er grunnlag for å integrere, forenkle eller slå sammen vurderingstemaene ytterligere. Den ulike metodiske tilnærmingen i de to dommene tilsier en slik opprydding av det sentrale vurderingstemaet. For retten er det av betydning i denne sammenhengen at det ikke er en alminnelig virksomhetsavgrensning Høyesteretts flertall legger opp til i Elkjøpdommen. Videre synes det å være et lite behov for en særegen forståelse av virksomhetsbegrepet basert på den avgiftsunntatte transaksjonens egenverdi, siden egenverdi normalt ikke vil oppfylle kravet om tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Tingretten er på denne bakgrunn kommet til at den naturlige rettstilstanden basert på Elkjøpdommen og Telenorddommen er at man går rett på tilknytningsvurderingen, ved vurderingen av spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser tilknyttet enkeltstående avgiftsunntatt omsetning, når avgiftssubjektet ellers bare driver avgiftspliktig virksomhet. I tråd med en omfattende praksis fra Høyesterett beror fradragsretten på en vurdering av tilknytningskriteriene «relevant» og «nær og naturlig tilknytning». I en slik tilknytningsvurdering må det foretas en viss relativisering, på den måten at graden av direkte tilknytning til avgiftsunntatt omsetning påvirker kravet til tilknytning til avgiftspliktig virksomhet som vilkår for fradragsrett, og hvor det sentrale spørsmålet blir hvilke av disse elementene anskaffelsen har sterkest tilknytning til. Hvis anskaffelsen direkte knytter seg til den avgiftsunntatte enkeltomsetningen, vil det som det klare utgangspunktet ikke foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift. På den



annen side, hvis den avgiftsunntatte transaksjonen mangler egenverdi, er dette en sterk indikasjon på at kravet om tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten er oppfylt.

På mange måter blir dette å følge Telenordommens tilnærming til fradragsretten, men med presiseringen fra Elkjøpdommen om at den avgiftsunntatte transaksjonens egenverdi er av stor betydning.

Telenordommens tilnærming til spørsmålet om fradragsrett ved anskaffelser knyttet til aksjesalg er for øvrig fulgt opp i senere dommer fra Oslo tingrett og ved Borgarting lagmannsretts dom 29. februar 2016 i sak LB-2015-103691 (Norske Skog), inntatt i Utv. 2016 s. 1482.

### ***Forvaltningspraksis***

Retten går etter dette over til å vurdere om forvaltningspraksis kan tilsi en annen løsning enn den som følger av lovteksten og rettspraksis, og da i første rekke Elkjøpdommen og Telenordommen.

Etter det retten er kjent med har forvaltningspraksis i form av vedtak med begrunnelser i all hovedsak vært avvisende til fradragsrett for anskaffelser til avgiftsunntatt aksjesalg i de tilfellene hvor det ikke er snakk om fellesregistrering. Praksis synes derimot noe mer vaklende når det gjelder spørsmål om fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til avgiftsunntatt aksjesalg ved fellesregistrering, ved salg ut av fellesregistreringen. Denne saken faller i den siste av disse to kategoriene.

Før retten går nærmere inn på praksis ved salg av aksjer ut av en fellesregistrering, påpekes at Høyesterett i Telenordommen avsnitt 38 klart uttaler at et konsern ikke kan oppnå noen utvidet fradragsrett ved å felleregistrere selskaper, sammenlignet med om all aktivitet skjer innen ett og samme rettssubjekt. Det samme følger etter rettens syn også klart av merverdiavgiftsloven § 2-2, hvor det fremgår at flere konsernselskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt. Retten kan ikke se at dette på noe vis utvider fradragsretten sammenlignet med om all virksomhet var drevet innenfor samme rettssubjekt. Som nevnt ovenfor, oppfatter retten det slik at Skatteklagenemndas anførsler er i samsvar med dette. Basert på dette kan ikke salg ut av en fellesregistreringen på noen som helst måte utvide fradragsretten i dette tilfellet.

Det er i saken kun fremvist et lite antall vedtak fra de siste to årene hvor det er innrømmet fradrag for anskaffelser knyttet til salg av aksjer ut av en fellesregistret avgiftspliktig virksomhet. I tillegg foreligger en avgjørelse fra Klagenemnda for merverdiavgift i 2010 som indikerer at slikt fradrag ble godtatt og således ikke var omstridt i saken for Klagenemnda. Ut over dette foreligger det noen avgjørelser hvor det er gitt fradrag for anskaffelser til salg av fast eiendom, som er unntatt fra avgift på samme måte som aksjesalg. Også disse er i all hovedsak fra de siste to årene.

I tillegg til disse enkeltsakene finnes det noen uttalelser fra avgiftsmyndighetene som støtter opp om fradragsrett ved salg av aksjer ut av en fellesregistrert avgiftspliktig virksomhet. Det klareste eksempelet i denne retning er Skattedirektoratets prinsipputtalelser 28. januar 2014, publisert 1. oktober 2014:

*Skattedirektoratet legger til grunn at de solgte datterselskapene besto av utleiebygg som var tatt i bruk i registrert utleievirksomhet, jf. mval. § 2-3 første ledd. Det spørsmål som reises er da om morselskapets transaksjonskostnader knyttet til å overdra aksjene i selskaper som sitter på en del av utleiemassen, medfører fradragsrett for morselskapet. Mor- og datterselskap var på det tidspunktet transaksjonskostnadene ble pådratt fellesregistrert, og derav ett avgiftssubjekt i avgiftsrettslig henseende.*

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

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

*Etter Skattedirektoratets syn vil dette kunne stille seg annerledes ved morselskapets salg av datterselskap innenfor en fellesregistrert enhet. Datterselskapenes driftsmidler (bygg) har vært en del av/direkte innsatsfaktor i avgiftssubjektets egen avgiftspliktige omsetning av utleietjenester. Skattedirektoratet har i fellesskriv av 14. november 2002 lagt til grunn at det vil kunne foreligge fradragsrett for anskaffelser til bruk ved salg av fast eiendom som har vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet. Transaksjonskostnadene vil kunne fradragføres etter utleieprofilen i selskapene, jf. BFU 18/07. Transaksjonskostnaden er altså ikke en felleskostnad for begge salg. Tilordning må skje ut fra transaksjonskostnaden på hvert selskapsalg og hvert datterselskaps bruk av utleiemassen innenfor og utenfor loven.*

Retten er enig med Finansdepartementet i at det er vanskelig å forstå den rettslige forankringen i den siterte uttalelsen om fradragsrett ved salg ut av fellesregistreringen. Uttalelsen om konkurs og merverdiavgift fra 2002 omtaler ikke salg ut av fellesregistrering, mens uttalelsen fra 2007 gjelder kjøp av aksjer, hvor tilknytningsvurderingen muligens kan stille seg annerledes, og hvor tilknytningskravet heller ikke er særlig drøftet. Dette svekker i betydelig grad vekten av uttalelsen isolert sett. Denne reduserte vekten forsterkes ved at praksis nært i tid i liten grad har bygget på uttalelsen.

Det foreligger videre en upublisert uttalelse fra Skattedirektoratet 28. februar 2003 om fradragsrett i forbindelse med avhending av fast eiendom, som blant annet bygger på den samme konkursuttalelsen fra 2002, og hvor det avslutningsvis konkluderes slik:

*Det antas således at en avgiftspliktig virksomhet vil ha fradragsrett for anskaffelser til bruk ved salg av fast eiendom som har vært benyttet i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 21.*

Selv om uttalelsen direkte gjelder avgiftsunntatt omsetning av fast eiendom, har dette overføringsverdi til avgiftsunntatt aksjesalg. Retten ser det uansett slik at denne uttalelsen ikke kan tillegges særlig vekt, sammenlignet med hva som kan utledes av lovteksten, forarbeidene og rettspraksis. For det første vises det til den relativt sett begrensede rettslige drøftelsen i uttalelsen. Selv om uttalelsen er upublisert, og etter det retten er kjent med ikke er omtalt i skriftlige rettskilder, slik som for eksempel Merverdiavgiftshåndboken, ser ikke retten bort fra at den kan ha blitt kjent i «merverdiavgiftsmiljøet». Det kan heller ikke ses bort fra at merverdiavgiftsoppgaver er utfylt i tråd med denne rettsoppfatningen, uten av omfanget her på noen måte er forsøkt kartlagt. Som følge av selvdeklareringsystemet med utfylling av avgiftsoppgaver, vil ikke en slik praksis kunne tillegges noen vekt, dersom den ikke bygger på en bevisst rettsoppfatning fra avgiftsmyndighetene. Samlet sett tilsier dette at uttalelsen og eventuell praksis i form av avgiftsoppgaver som har «sklidd igjennom», ikke kan tillegges særlig vekt.

I etterkant at Telenordommen fulgte Finansdepartementet opp med et brev til Skattedirektoratet 1. september 2015, publisert av Skattedirektoratet som fellesskriv 24. september 2015, hvor det bes om at Telenordommens reservasjonsløse syn om at fellesregistrering ikke kan begrunne fradrag for anskaffelser som er til bruk for avgiftsunntatt omsetning oppdateres i rundskriv, uttalelser, håndbøker mv. I etterkant av dette trakk Skattedirektoratet formelt tilbake sin uttalelse fra 28. januar 2014. Finansdepartementet kommenterer for øvrig også Elkjøpdommens betydning sett opp mot Telenordommen, på den måten at flertallet i Elkjøpdommen gir anvisning på et unntak, slik at visse omstendigheter kan etablere fradragsrett, selv om anskaffelsen direkte er til bruk for en avgiftsunntatt omsetning. I forlengelsen av dette går Finansdepartementet inn på Høyesteretts premisser om egenverdi som kriterium for virksomhetsavgrensning, samt at denne unntaksnormen har et begrenset anvendelsesområde sett i lys av Telenordommen.

På denne bakgrunn er det rettens klare syn at forvaltningspraksis og administrative uttalelser ikke tilsier fradragsrett ved anskaffelser knyttet til avgiftsunntatt salg av aksjer, i strid med siste klare dom fra Høyesterett i 2015 og lovens system. Den foreliggende praksis er for beskjedne både i omfang og varighet til å kunne begrunne fradragsrett.

For øvrig er det slik at selv om praksis hadde vært av et visst omfang forut for Telenordommen, kan denne praksis uansett ikke tillegges betydning etter den avklaring som ble gitt i denne dommen. Denne situasjonen har ganske klare paralleller til omtalen av praksis i Rt. 2005 s. 951 (Porthuset), som også var et tema i den forutgående dommen i Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt). Det vises særlig til siste setning i avsnitt 45 i Porthusetdommen:

*... Etter Hunsbedt-dommen kan forvaltningspraksis før dommen heller ikke for vårt saksforhold tillegges betydning.*

### ***Utenlandske rettskilder***

Aksjeunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-6 er inspirert av EU-retten og avgrenses etter EU-domstolens praksis, slik det blant annet fremgår av Rt. 2009 s. 1632 (Carnegie) avsnitt 34.

Det er derimot ingen holdepunkter for at fradragsrett generelt, eller fradragsretten ved enkeltstående unntatt omsetning i en ellers avgiftspliktig virksomhet, er tilsiktet frivilling harmonisert fra Norges side. I forlengelsen av dette nevnes at EU-retten generelt er tillagt liten betydning av Høyesterett ved anvendelsen av merverdiavgiftsloven, slik det blant annet fremgår av Rt. 2011 s. 213 (Invex) avsnitt 46 og Rt. 2005 s. 607 avsnitt 67.

Retten kan på denne bakgrunn ikke se at de avgjørelsene Klagenemnda har påberopt seg fra EU-domstolen og Högsta förvaltningsdomstolen gjør det mulig å komme til en annen fortolkning av merverdiavgiftsloven § 8-1 enn det som kan utledes fra norske rettskilder.

### ***Reelle hensyn***

Reelle hensyn tillegges av og til vekt ved fortolkningen av merverdiavgiftsloven.

Begge parter har tatt hensynet til avgiftssystemets sammenheng og formålet med å unngå avgiftskumulasjon til inntekt for sitt rettslige standpunkt. Fradragsretten er systematisk og begrunnelsesmessig avledet av avgiftsplikt, noe som er kommet til uttrykk gjennom tilknytningskravet i lovens § 8-1. Som en følge av at aksjesalget ikke utløser utgående merverdiavgift, mener Finansdepartementet at begrunnelsen bak fradragsretten svikter. Som en systembetragtning er retten enig i dette. Men dette er likevel ikke fullt ut reflektert i lovens ordlyd, som retter fokus mot om anskaffelsen står i sammenheng med avgiftspliktig virksomhet, og ikke avgiftspliktig omsetning.

Med avgiftskumulasjon mener man at avgiften i ett ledd inngår i avgiftsgrunnlaget i neste ledd, slik at det blir avgift på avgift. Formålet bak fradragsretten er at avgiften «rulles» videre til neste omsetningsledd, og til slutt i sin helhet blir belastet sluttbrukeren. På den måten unngås avgiftskumulasjon, som er en uttalt målsetning med merverdiavgiftssystemet og fradragsretten. Retten mener det er et naturlig utgangspunkt å anse kjøperen av transaksjonstjenester tilknyttet avgiftsunntatt aksjesalg som sluttbrukeren av disse tjenestene. I den grad disse kostnadene veltes over på andre, vil det i utgangspunktet være kjøperen av de avgiftsunntatte aksjene. Retten kan ikke se at dette innebærer noen form for avgiftskumulasjon. Det må legges til grunn at anskaffelsen av transaksjonsbistanden ikke belastes de solgte aksjeselskapenes leietakere. Når det gjelder de avgiftspliktige leietakerne til restselskapene i Ferd-konsernet, blir sammenhengen noe mer uklar og indirekte. Man

kan ikke utelukke at Ferd Eiendom fordeler transaksjonskostnaden med merverdiavgift på de enkelte singel purpose selskapene i eiendomskonsernet, som på sin side må hente dette inn i form av økt husleie med merverdiavgift, hvor avgiften på transaksjonsbistanden kan tenkes inngå i avgiftsgrunnlaget. En slik avgiftskumulasjon fremstår imidlertid svært avledet, og vil ikke inntreffe i det hele tatt, dersom transaksjonskostnadene med merverdiavgift i stedet betjenes av salgssummen for aksjene. Siden transaksjonsbistanden står i direkte sammenheng med oppnådd salgssum, fremstår dette siste alternativet som mest nærliggende, og da inntreer ingen avgiftskumulasjon. Samlet sett er det således lite som taler for avgiftskumulasjon, selv om Ferd-konsernet ikke har krav på fradrag.

Hensynet til nøytral behandling av likeartede transaksjoner taler for å behandle aksjesalgene i denne saken likt som alle andre aksjesalg. Staten kan ikke se at Skatteklagenemnda, i motsetning til Telenor i Telenordommen, gjør gjeldende at det bør foreligge fradragsrett fordi selger ville hatt fradragsrett hvis det var solgt fast eiendom direkte (innmat) og ikke aksjer. Uansett kan ikke retten se at det ville vært fradragsrett ved avgiftsunntatt eiendomssalg i dette tilfellet, uten at retten finner grunn til å gå nærmere inn på dette. For det andre er det et grunnleggende prinsipp at man legger den faktisk foretatte transaksjonen til grunn for den skatte- og avgiftsrettslige vurderingen. Valg av transaksjonsform har en rekke betydningsfulle forskjeller skatte- og avgiftsmessig, og det er ingen gode grunner til å fravike den foretatte transaksjonen i dette tilfellet. Å holde fast ved de faktiske transaksjoner i stedet for en sontring etter underliggende verdier letter for øvrig både etterlevelsen og kontrollarbeidet, samt gir nøytralitet mellom nærginsdrivende.

Samlet sett kan ikke retten se at reelle hensyn tilsier en annerledes ramme for fradragsretten enn det som følger rettspraksis, slik dette er angitt ovenfor.

### ***Sammenfatning og konkret vurdering***

Hovedspørsmålet er om de felleregistrerte selskapene i Ferd-konsernet har krav på fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonsbistand i form av advokat- og meglertjenester ved tre avgiftsunntatte aksjesalg i den ellers avgiftspliktige frivillig registrerte utleievirksomheten. De solgte aksjeselskapene eide hver sin næringseiendom for utleie og var heleid av Ferd Eiendom.

Tilknytningskravet i merverdiavgiftsloven § 8-1 som vilkår for fradrag for inngående merverdiavgift, relaterer seg etter ordlyden til den avgiftspliktige virksomheten. Bestemmelsen oppstiller ikke et krav om at anskaffelsen må knytte seg til avgiftspliktige enkeltransaksjoner, men ordlyden indikerer at anskaffelsen må ha en funksjonell tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Merverdiavgiftssystemet tilsier at anskaffelsen skjer til avgiftspliktig formål, på den måten at fradragsretten korresponderer med en tilhørende avgiftspliktig omsetning.

Tilknytningskravet er behandlet av Høyesterett i en rekke dommer. Det følger av rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppførelsen

fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig sett opp mot den avgiftspliktige virksomheten. Med dette siktes det til ulike samdriftsfordeler, synergieffekter og andre avledede sammenhenger. Det avgjørende vurderingskriteriet er ifølge rettspraksis om anskaffelsen er relevant for den avgiftspliktige virksomheten og har en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne. Hvis dette ikke er tilfelle, er tilknytningskravet ikke oppfylt. En slik forståelse av tilknytningskravet er godt forenlig med lovteksten. For å oppnå fradragsrett, må anskaffelsen i utgangspunktet ha en funksjonell sammenheng med den avgiftspliktige virksomheten. Det er ikke rettslige holdepunkter for at den avgiftsunntatte transaksjonen må anses som en egen virksomhet, hvis fradrag for inngående merverdiavgift skal nektes.

Det må foretas en viss relativisering i tilknytningsvurderingen, på den måten at graden av tilknytning til avgiftsunntatt omsetning skjerper kravet til tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, som vilkår for fradragsrett. Hvis anskaffelsen direkte knytter seg til den avgiftsunntatte enkeltomsetningen, vil det som det klare utgangspunktet ikke foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift. På den annen side, hvis en slik avgiftsunntatt transaksjonen mangler egenverdi, er dette en sterk indikasjon på at kravet om tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten er oppfylt. Retten utelukker ikke at andre spesielle forhold kan tilsi at kravet om tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten er oppfylt.

Det sentrale påstandsgrunnlaget til Skatteklagenemnda er at salg av aksjene i eiendomsselskapene må anses som disponering av driftsmidler i den fellesregistrerte virksomheten, at justering av porteføljen er et naturlig ledd i utleievirksomheten over tid, at det er en omfattende gjenværende fellesregistrert virksomhet etter aksjesalgene, samt at avtalen om prosjektoppfølgning forsterker tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet.

Som følge av fellesregistreringen, er objektet for tilknytningsvurderingen den virksomhet i Ferd-konsernet som går ut på utleie av arealer til avgiftspliktig leietaker.

Aller først påpekes at prosjektoppfølgningen ikke på noen måte kan anses for å styrke tilknytningen mellom transaksjonsbistanden ved aksjesalget og den avgiftspliktige utleievirksomheten. Retten forstår det slik at Ferd Eiendom leverte prosjektledertjenester til det solgte aksjeselskapet Ferd K23 AS knyttet til fullføring av utleieeiendommen Kokstadveien 23 i Bergen. Prosjektlederhonoraret var 200 000 kroner eksklusiv merverdiavgift. Retten antar at prosjektledertjenestene var avgiftspliktige. Transaksjonsbistanden knytter seg likevel ikke til det etterfølgende avgiftspliktige prosjektlederoppdraget på en slik måte at dette av betydning for fradragsretten. Prosjektlederoppdraget styrker heller ikke transaksjonsbistandens tilknytning til utleievirksomheten. Som nevnt innledningsvis er partene for øvrig enige om at fradragsretten skal vurderes likt for alle tre aksjesalgene, og prosjektoppfølgning gjelder bare for salget av aksjene i Ferd K23 AS.

Den anskaffede transaksjonsbistanden i form av megler- og advokattjenester knytter seg direkte til de tre avgiftsunntatte aksjesalgene. Dette taler med tyngde for at fradrag nektes. Spørsmålet er om det er grunnlag for å gjøre unntak fra det klare utgangspunktet om at det i slike situasjoner ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Anskaffelsen har ikke sammenheng med eksisterende utleieforhold eller anskaffelse av nye leieobjekter. Å selge aksjer i et single purpose eiendomsselskap er noe annet enn å utøve avgiftspliktig utleievirksomhet. Anskaffelsene har verken faktisk eller funksjonell tilknytning til oppføring og drift av utleie av bestemte arealer til avgiftspliktig virksomhet. En eventuell sammenheng med fremtidige utleieforhold, ved at de omhandlede aksjesalgene frigjør kapital til å anskaffe nye utleieobjekter, er for løs og avledet til å kunne begrunne fradragsrett. Retten oppfatter salget av alle aksjene i de tre single purpose eiendomsselskapene som slike bedriftsøkonomisk motiverte transaksjoner for den gjenværende avgiftspliktige utleievirksomheten, som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett. Omfanget av den gjenværende fellesregistrerte virksomheten taler ikke for fradragsrett.

På samme måte som i Telenorddommen, kan ikke retten se at aksjesalgene i denne saken skiller seg fra mange andre avgiftsunntatte aksjesalg, noe som i den dommen nettopp var begrunnelsen for at tilknytningskravet ikke var oppfylt. Det foreligger ikke noe ekstraordinært ved aksjesalgene som tilsier at anskaffelsen av transaksjonsbistand har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, slik tilfellet var ved eiendomsavhendelsen i Elkjøpdommen.

Aksjesalgene innbringer både hver for seg og samlet sett betydelige vederlag til Ferd Eiendom. Det er uklart i hvilken utstrekning eiendommene selges med gevinst, siden tomtkostnadene blant annet ikke er omtalt i saken. Retten kan uansett ikke se at det er av betydning for fradragsretten om aksjene selges med gevinst eller ikke, selv om dette synes vektlagt i Telenorddommen avsnitt 44. Det er ikke opplyst i saken hvordan Ferd-konsernet har anvendt kjøpesummen, og retten kan heller ikke se at dette er av særlig betydning i de aktuelle vurderingstemaene. Retten ser ikke bort fra at aksjesalgene hadde visse ringvirkninger for den gjenværende felleregistrerte virksomheten, blant annet på den måten at vederlagene mottatt av Ferd Eiendom gir grunnlag for anskaffelse av og utvikling av nye utleieobjekter. Dette er som nevnt ovenfor ikke tilstrekkelig til å oppfylle kravet om tilknytning til avgiftspliktig virksomhet som vilkår for fradrag for inngående merverdiavgift.

De tre aksjesalgene har hver for seg egenverdi. Aksjesalgene medfører at tre av utleieobjektene forsvinner ut av den delen av Ferd-konsernet som er omfattet av fellesregistreringen. Retten legger til grunn at det forelå selvstendige bedriftsøkonomiske vurderinger og interesser til grunn for alle de tre aksjesalgene og den oppnådde prisen. Salgene ble ikke foretatt som middel for å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomheten, slik situasjonen var i Elkjøpdommen. Transaksjonsbistanden kan ikke anses som innsatsfaktor i den avgiftspliktige utleievirksomheten.

Som nevnt ovenfor er Telenordommens tilnærming til spørsmålet om fradragsrett ved anskaffelser knyttet til aksjesalg fulgt opp av Borgarting lagmannsrett i Norske Skogdommen inntatt i Utv. 2016 s. 1482. I denne dommen ble aksjesalgene vurdert som nødvendige for videre drift av konsernet, som drev omfattende avgiftspliktig virksomhet, uten at dette ble vurdert som en tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige

virksomheten. En slutning fra det mer til det mindre basert på lagmannsrettens dom støtter ytterligere opp om at det ikke foreligger fragsrett.

Forvaltningspraksis og reelle hensyn tilsier ikke at Ferd-selskapene har krav på fradrag for inngående merverdiavgift. Ferd Eiendom, som selger av avgiftsunntatte aksjer, må anses som sluttbruker av anskaffelser knyttet til aksjesalgene. Det normale vil være at avgiften på transaksjonsbistanden reflekteres i salgsvederlaget, og da oppstår ikke avgiftskumulasjon i form av avgift på avgift, i hvert fall ikke direkte. Den foreliggende praksis er for beskjedne både i omfang og varighet til å kunne begrunne fradragsrett, og kan uansett ikke tillegges avgjørende vekt etter Telenordommens reservasjonsløse uttalelser om at det ikke foreligger fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser tilknyttet avgiftsunntatt aksjesalg.

Retten er på denne bakgrunn kommet til at fellesregistreringen i Ferd-konsernet ikke har krav på fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonsbistanden anskaffet knyttet til salget av alle aksjene i de tre eiendomsselskapene ut av fellesregistreringen.

Klagenemnda for merverdiavgift har feilaktig kommet til at det foreligger fradragsrett. Vedtaket fattet av Klagenemnda må oppheves som ugyldig. Ved nytt vedtak skal det legges til grunn at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonsbistanden.

Selv om det ovenfor er foretatt en omfattende rettslig gjennomgang, bemerkes likevel at retten ikke har vært i tvil om utfallet av saken.

### ***Sakskostnader***

Finansdepartementet har vunnet saken fullstendig men har ikke fremsatt krav om erstatning for sine sakskostnader. Sakskostnader tilkjennes derfor ikke.

Dommen er ikke avsagt innenfor lovens frist som følge av alt for mange andre gjøremål.

### **DOMSSLUTNING:**

1. Vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift av 30. juni 2016 i sak 8959 oppheves.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke.

Retten hevet



Espen Bjerkvoll



## Rettledning om ankeadgangen i sivile saker

Reglene i tvisteloven kapitler 29 og 30 om anke til lagmannsretten og Høyesterett regulerer den adgangen partene har til å få avgjørelser overprøvd av høyere domstol. Tvisteloven har noe ulike regler for anke over dommer, anke over kjennelser og anke over beslutninger.

Ankefristen er én måned fra den dagen avgjørelsen ble forkynt eller meddelt, hvis ikke noe annet er uttrykkelig bestemt av retten. Ankefristen avbrytes av rettsferien. Rettsferie er følgende: Rettsferiene varer fra og med siste lørdag før palmesøndag til og med annen påskedag, fra og med 1. juli til og med 15. august og fra og med 24. desember til og med 3. januar, jf. domstoloven § 140.

Den som anker må betale behandlingsgebyr. Den domstolen som har avsagt avgjørelsen kan gi nærmere opplysning om størrelsen på gebyret og hvordan det skal betales.

### Anke til lagmannsretten over dom i tingretten

Lagmannsretten er ankeinstans for tingrettens avgjørelser. En dom fra tingretten kan ankes på grunn av feil i bedømmelsen av faktiske forhold, rettsanvendelsen, eller den saksbehandlingen som ligger til grunn for avgjørelsen.

Tvisteloven oppstiller visse begrensninger i ankeadgangen. Anke over dom i sak om formuesverdi tas ikke under behandling uten samtykke fra lagmannsretten hvis verdien av ankegenstanden er under 125 000 kroner. Ved vurderingen av om samtykke skal gis skal det blant annet tas hensyn til sakens karakter, partenes behov for overprøving, og om det synes å være svakheter ved den avgjørelsen som er anket eller ved behandlingen av saken.

I tillegg kan anke – uavhengig av verdien av ankegenstanden – nektes fremmet når lagmannsretten finner det klart at anken ikke vil føre fram. Slik nekting kan begrenses til enkelte krav eller enkelte ankegrunner.

Anke framsettes ved skriftlig ankeerklæring til den tingretten som har avsagt avgjørelsen. Selvprosederende parter kan inngi anke muntlig ved personlig oppmøte i tingretten. Retten kan tillate at også prosessfullmektiger som ikke er advokater inngir muntlig anke.

I ankeerklæringen skal det særlig påpekes hva som bestrides i den avgjørelsen som ankes, og hva som i tilfelle er ny faktisk eller rettslig begrunnelse eller nye bevis.

Ankeerklæringen skal angi:

- ankeinstansen
  - navn og adresse på parter, stedfortredere og prosessfullmektiger
  - hvilken avgjørelse som ankes
  - om anken gjelder hele avgjørelsen eller bare deler av den
  - det krav ankesaken gjelder, og en påstand som angir det resultatet den ankende parten krever
  - de feilene som gjøres gjeldende ved den avgjørelsen som ankes
  - den faktiske og rettslige begrunnelse for at det foreligger feil
  - de bevisene som vil bli ført
  - grunnlaget for at retten kan behandle anken dersom det har vært tvil om det
  - den ankende parts syn på den videre behandlingen av anken
-

Anke over dom avgjøres normalt ved dom etter muntlig forhandling i lagmannsretten. Ankebehandlingen skal konsentreres om de delene av tingrettens avgjørelse som er omtvistet og tvilsomme når saken står for lagmannsretten.

#### Anke til lagmannsretten over kjennelser og beslutninger i tingretten

Som hovedregel kan en *kjennelse* ankes på grunn av feil i bevisbedømmelsen, rettsanvendelsen eller saksbehandlingen. Men dersom kjennelsen gjelder en saksbehandlingsavgjørelse som etter loven skal treffes etter et skjønn over hensiktsmessig og forsvarlig behandling, kan avgjørelsen for den skjønnsmessige avveiningen bare angripes på det grunnlaget at avgjørelsen er uforsvarlig eller klart urimelig.

En *beslutning* kan bare ankes på det grunnlaget at retten har bygd på en uriktig generell lovforståelse av hvilke avgjørelser retten kan treffe etter den anvendte bestemmelsen, eller på at avgjørelsen er åpenbart uforsvarlig eller urimelig.

Kravene til innholdet i ankeerklæringen er som hovedregel som for anke over dommer.

Etter at tingretten har avgjort saken ved dom, kan tingrettens avgjørelser over saksbehandlingen ikke ankes særskilt. I et slikt tilfelle kan dommen isteden ankes på grunnlag av feil i saksbehandlingen.

Anke over kjennelser og beslutninger settes fram for den tingretten som har avsagt avgjørelsen. Anke over kjennelser og beslutninger avgjøres normalt ved kjennelse etter ren skriftlig behandling i lagmannsretten.

#### Anke til Høyesterett

Høyesterett er ankeinstans for lagmannsrettens avgjørelser.

Anke til Høyesterett over *dommer* krever alltid samtykke fra Høyesteretts ankeutvalg. Slikt samtykke skal bare gis når anken gjelder spørsmål som har betydning utenfor den foreliggende saken, eller det av andre grunner er særlig viktig å få saken behandlet av Høyesterett. – Anke over dommer avgjøres normalt etter muntlig forhandling.

Høyesteretts ankeutvalg kan nekte å ta til behandling anker over *kjennelser og beslutninger* dersom de ikke reiser spørsmål av betydning utenfor den foreliggende saken, og heller ikke andre hensyn taler for at anken bør prøves, eller den i det vesentlige reiser omfattende bevisspørsmål.

Når en anke over kjennelser og beslutninger i tingretten er avgjort ved kjennelse i lagmannsretten, kan avgjørelsen som hovedregel ikke ankes videre til Høyesterett.

Anke over lagmannsrettens kjennelse og beslutninger avgjøres normalt etter skriftlig behandling i Høyesteretts ankeutvalg.

---