



NOREGS HØGSTERETT

D O M

sagd 14. oktober 2021 av Høgsterett i avdeling med

dommar Hilde Indreberg
dommar Wilhelm Matheson
dommar Arne Ringnes
dommar Espen Bergh
dommar Borgar Høgetveit Berg

HR-2021-2025-A, (sak nr. 21-018532SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 26. november 2020

Skatteklagenemnda

(advokat Finn Backer-Grøndahl)

mot

Staten v/ Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ole Kristian Rigland)
(Rettsleg medhjelpar:
advokat Nils Sture Nilsson)

R Ø Y S T I N G

- (1) Dommar **Høgetveit Berg:**

Spørsmåla i saka og bakgrunnen for henne***Kva saka gjeld***

- (2) Saka gjeld gyldigheita av fem vedtak frå Skatteklagenemnda. Fem avgiftspliktige selskap har kravd frådragsrett for inngåande meirverdiavgift på kjøp av tenester i samband med avgiftsfritt sal av fast eigedom. Spørsmålet er om kjøpet av tenestene «er til bruk i den registrerte virksomheten», jf. meirverdiavgiftslova § 8-1.

Søksmålet

- (3) Ved vedtaka i Skatteklagenemnda fekk selskapa frådragsrett. Staten ved Finansdepartementet har med heimel i skatteforvaltningslova § 15-2 fyrste ledd gått til søksmål mot Skatteklagenemnda med krav om at vedtaka er ugyldige. Avgiftssubjekta er varsla om søksmåla, jf. skatteforvaltningslova § 15-2 fjerde ledd, men ingen av dei har gått inn som partshjelpar for Skatteklagenemnda.

- (4) Oslo tingrett sa 28. mai 2019 dom med slik domsslutning:

- «1. Skatteklagenemndas vedtak NS 59/2018, NS 60/2018, NS 61/2018, NS 88/2018 og NS 97/2018 oppheves som ugyldige.
2. Staten ved Skatteklagenemnda erstatter Staten ved Finansdepartementet sakens omkostninger med 199 030 – etthundreogtittitusenogtretti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.»

- (5) Skatteklagenemnda anka dommen. Borgarting lagmannsrett sa dom 26. november 2020 med slik domsslutning:

- «1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Skatteklagenemnda til Staten v/Finansdepartementet 156 000 – hundreogfemtisekstusen – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelser.»

- (6) Skatteklagenemnda har anka dommen til Høgsterett.

Dei einskilde vedtaka***Skatteklagenemndas vedtak i sak NS 59/2018 – Siemens AS***

- (7) Saksforholdet og vedtaket er omtalte slik i tingrettens dom, som også lagmannsretten har sitert:

«Saken gjelder fradragsføring av inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av en fast eiendom som avgiftssubjektet har benyttet i egen avgiftspliktig virksomhet.

Siemens AS ('Siemens') er morselskap i den norske delen av Siemens-konsernet. På vedtakstidspunktet var Siemens fellesregistrert med fire datterselskaper, med Siemens som rapporterende enhet. Selskapene i fellesregistreringen anses som ett avgiftssubjekt, jf. mval. § 2-2.

Fellesregistreringen eide eiendommen Østre Aker vei 88 i Oslo kommune, og brukte eiendommen som hovedkontor for sin avgiftspliktige virksomhet inntil eiendommen ble solgt i 2010. Bakgrunnen for salget var at hovedkontoret var nedslitt og i dårlig stand. Selskapet vurderte ulike alternativer, herunder oppussing eller kjøp av nytt kontor et annet sted, men valgte salg til tredjepart og tilbakeleie av nytt og mer funksjonelt bygg.

Eiendommen ble solgt for kr. 321 millioner, med rett for Siemens til videre leie av de solgte kontorlokalene i tre år for kr. 40 millioner årlig, plikt for kjøper til å oppføre nye kontorlokaler tilpasset Siemens' nye behov og rett for Siemens til å leie disse kontorlokalene i 12 år, med en årlig leie på kr. 33,44 millioner.

I anledning salget foretok fellesregistreringen anskaffelser fra rådgiverne Wikborg og Rein advokatfirma ('Wikborg Rein') og Eiendomshuset Malling ('Malling'). Av de samlede omkostningene til anskaffelsene, er kr. 384 382 for Wikborg Rein og kr. 1 806 250 for Malling anslått å knytte seg til selve eiendomssalget. Siemens fradragsførte inngående merverdiavgift med 25 % av disse beløpene, i alt kr. 547 658, på omsetningsoppgavene (egenfastsettelsen) for 6. termin 2010 til 4. termin 2011.

Skatt øst fattet 8. desember 2016 etterberegningsvedtak om tilbakeføring av nevnte inngående merverdiavgift med kr. 547 658. Selskapet klaget 26. januar 2017 på vedtaket. Klagen ble i Skatteklagenemndas vedtak i stor avdeling 24. mai 2018 tatt til følge (dissens 3–2).»

(8) Grunngevinga til fleirtalet i Skatteklagenemnda var slik:

«Saken dreier seg om fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av et administrasjonsbygg som skattepliktige har eid og benyttet fullt ut i merverdiavgiftspliktig virksomhet.

Bygget er altså en innsatsfaktor som har virket i Siemens avgiftspliktige virksomhet. Kostnader knyttet til salg av bygget har derfor også den nære og naturlige tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet som etter langvarig høyesterettspraksis kreves for fradrag etter merverdiavgiftsloven § 8-1, jf. HR-2017-1851-A (Skårer Syd) med henvisninger.

Selv om merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd unntar virksomhet som består i omsetning av fast eiendom, må det i tråd med høyesterettspraksis foretas en selvstendig vurdering etter merverdiavgiftsloven § 8-1. I dette tilfellet er altså vurderingstema om relevans og tilknytningskravene er oppfylt for et driftsmiddel som brukes i avgiftspliktig virksomhet. At virksomhet som består i omsetning av fast eiendom er unntatt etter § 3-11 har dermed ikke betydning her.»

Skatteklagenemndas vedtak i sak NS 60/2018 – Eilert Sunds gate 41 AS

(9) Saksforholdet og vedtaket er omtalte slik i tingrettens og lagmannsrettens dommar:

«Saken gjelder fradragsføring av inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av en fast eiendom som avgiftssubjektet har benyttet i frivillig registrert utleievirksomhet.

Eilert Sundts gate 41 AS eide eiendommen Eilert Sundts gate 41 i Oslo kommune og drev ordinær utleie av den faste eiendommen til uavhengige leietakere. Selskapet var frivillig registrert for utleie av eiendommen. Eiendommen ble solgt i mars 2014 for kr. 32 millioner, som ledd i at utleievirksomheten ble avviklet. Selskapet anskaffet eiendomsmegler tjenester til salget med kr. 604 795. På omsetningsoppgaven for 6. termin 2014 fradragsførte selskapet inngående merverdiavgift på provisjon til eiendomsmegler med kr. 120 725.

Skatt øst fattet 7. mars 2016 etterberegningssvedtak om tilbakeføring av nevnte inngående merverdiavgift med kr. 120 725. Selskapet klaget 23. mars 2016 på vedtaket. Klagen ble i Skatteklagenemndas vedtak i stor avdeling 24. mai 2018 tatt til følge (dissens 3–2).

Begrunnelsen var i hovedsak likelydende til sak NS 59/2018 Siemens.»

Skatteklagenemndas vedtak i sak NS 61/2018 – Troms Auto Holding AS

(10) Saksforholdet og vedtaket er omtalte slik i tingrettens og lagmannsrettens dommar:

«Saken gjelder fradragsføring av inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av en fast eiendom som avgiftssubjektet har benyttet i frivillig registrert utleievirksomhet.

Troms Auto Holding AS eide eiendommen Ringveien 71 B i Tromsø kommune. Selskapet var frivillig registrert for utleie av fast eiendom, og leide eiendommen ut til sitt datterselskap Troms Auto AS, som brukte eiendommen i sin avgiftspliktige virksomhet. Bakgrunnen for eiendomssalget var at eierne av Troms Auto AS nærmet seg pensjonsalder og ville redusere virksomheten over tid. Eiendommen ble solgt i 2014 for kr. 16,5 millioner. Selskapet anskaffet eiendomsmegler tjenester til salget med kr. 523 000. De to selskapene var ikke fellesregistrert, og behandles derfor som to ulike avgiftssubjekter, selv om utleievirksomheten skjedde innenfor et konsern, jf. mval. § 2-2 første ledd.

Selskapet sendte 16. juni 2015 inn en tilleggsoppgave til opprinnelig omsetningsoppgave for 2. termin 2014, der det blant annet gjorde fradrag for inngående merverdiavgift på megleromkostninger til Tromsø Næringsmegling ved salg av den faste eiendommen med til sammen kr. 104 600.

Skatt nord fattet 18. desember 2015 vedtak om tilbakeføring av i alt kr. 132 965 TAH klaget 19. januar 2016 på vedtaket i sin helhet. Klagen ble i Skatteklagenemndas vedtak i stor avdeling 24. mai 2018 tatt til følge for så vidt gjaldt etterberegning av kr. 104 600 knyttet til meglingsomkostninger (dissens 3-2), men ble for øvrig forkastet.

Begrunnelsen var i hovedsak likelydende til sak NS 59/2018 Siemens.»

Skatteklagenemndas vedtak i sak NS 88/2018 – Sommerogaten 1 AS

(11) Saksforholdet og vedtaket er omtalte slik i tingrettens og lagmannsrettens dommar:

«Saken gjelder fradragsføring av inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av en fast eiendom som avgiftssubjektet har benyttet i frivillig registrert utleievirksomhet.

Sommerogaten 1 AS var frivillig registrert for utleie av deler av næringseiendommene Sommerogaten 1 og Inkognitogaten 37 i Oslo kommune, og drev ordinær utleie av den faste eiendommen til uavhengige leietakere. Noen av leietakerne drev avgiftspliktig virksomhet, mens andre ikke gjorde det. Noen arealer sto også ledig. Eiendommen ble solgt 28. september 2015 for kr. 658,5 millioner, som ledd i at utleievirksomheten ble avviklet. Selskapet anskaffet advokat- og eiendomsmeglertjenester til salget med til sammen kr. 22 881 512.

I ordinær oppgave for 5. termin 2015 inngitt 4. desember 2015 krevde selskapet fradrag for i alt kr. 4 035 103 i inngående merverdiavgift. I merknadsfeltet var det anmerket: 'Grunnet salg av eiendom har selskapet hatt store salgskostnader med MVA-fradrag denne terminen.'

Skatt øst fattet 3. mars 2016 vedtak om etterberegning av inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av fast eiendom med kr. 3 706 804. Beløpet gjaldt inngående merverdiavgift på eiendomsmeglertjenester og juridisk bistand.

Selskapet klaget 25. april 2016 på vedtaket, fastholdt i utfyllende klage 4. oktober 2016. Klagen ble i Skatteklagenemndas vedtak 24. juli 2018 tatt til følge. I vedtaket ble det vist til likhet i faktum med de ovennevnte vedtakene 24. mai 2018 fra Skatteklagenemnda i stor avdeling. Det ble derfor lagt til grunn at de aktuelle omkostningene til eiendomsmegler og advokat hadde en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den skattepliktiges avgiftspliktige utleievirksomhet, slik at det var rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften på omkostningene.»

Skatteklagenemndas vedtak i sak NS 97/2018 – Egge Eiendom ANS

(12) Saksforholdet og vedtaket er omtalte slik i tingrettens og lagmannsrettens dommar:

«Saken gjelder fradragsføring av inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av en fast eiendom som avgiftssubjektet har benyttet i frivillig registrert utleievirksomhet.

Egge eiendom ANS var frivillig registrert for utleie av deler av eiendommene Petter Møllers vei 8, 10, 12 og 14 i Oslo kommune. Selskapet drev ordinær utleie av den faste eiendommen til uavhengige leietakere. Selskapet drev virksomhet også etter salget, og er fortsatt registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Eiendommen ble solgt i 2015 for kr. 300 millioner, som ledd i at utleievirksomheten ble avviklet. Selskapet anskaffet eiendoms-meglertjenester til salget med til sammen kr. 5 468 750.

I ordinær omsetningsoppgave for 6. termin 2015 inngitt 9. februar 2016, krevde selskapet fradrag for i alt kr. 925 582 i inngående merverdiavgift. Selskapet skrev i sin merknad at det hadde solgt eiendommer som var benyttet i den avgiftspliktige

utleievirksomheten, og at det derfor var gjort forholdsmessig fradrag for den inngående merverdiavgift på omkostninger til meglerhonorar i forbindelse med salg av eiendommene. Den inngående merverdiavgiften er fradragsført for det enkelte bygg basert på avgiftspliktig utleiegrad.

Skatt øst fattet 18. april 2016 vedtak om etterberegning av inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til salg av fast eiendom med kr. 871 675. Anskaffelsen gjaldt meglerhonorar.

Selskapet klaget på vedtaket 11. mai 2016. Skatteklagenemnda tok ikke klagen til følge i vedtak i alminnelig avdeling 14. april 2018. Saken ble tatt opp til fornyet behandling med sikte på omgjøring etter skatteforvaltningsloven (skfvl.) § 13-9, og klagen ble deretter tatt til følge i vedtak 10. august 2018. I vedtaket ble det vist til likhet i faktum med de ovennevnte vedtakene 24. mai 2018 fra Skatteklagenemnda i stor avdeling.

Begrunnelsen var i hovedsak likelydende til sak NS [59]/2018 Siemens.»

Partanes syn

Den ankande partens syn

- (13) Den ankande parten – *Skatteklagenemnda* – har i hovudsak gjort gjeldande:
- (14) Dei fem omtvista vedtaka frå *Skatteklagenemnda* byggjer på korrekt lovtolkning og lovbruk. Vilkåra for fradragsrett i meirverdiavgiftslova § 8-1 er oppfylte i alle dei fem sakene. *Skatteklagenemnda* må frifinnast.
- (15) Tenester som er kjøpte i samband med sal av fast eigedom, kan vera til bruk i den registrerte verksemda, jf. meirverdiavgiftslova § 8-1, dersom salet er eit ledd i eller ein del av verksemda, sjølv om salet isolert er unnateke frå meirverdiavgiftslova. Kostnader til ei vare eller teneste er til bruk i den registrerte verksemda dersom kjøpet er relevant for – og har tilstrekkeleg nær og naturleg tilknytning til – eiga avgiftspliktig verksemd hjå den avgiftspliktige.
- (16) Rt-2012-432 *Elkjøp* slår fast at vurderinga er knytt til verksemda, ikkje til transaksjonen. Det forholdet at tilknytingskravet er verksemdsbasert og ikkje transaksjonsbasert, gjer at det *ikkje* er eit krav om at kostnadene må vera knytte til avgiftspliktig omsetnad; det er nok at kostnadene har den tilstrekkelege tilknytninga til den registrerte verksemda. Også ein transaksjon som er friteken for avgift, kan difor inngå i den registrerte verksemda.
- (17) Ein enkeltstående avgiftsfriteken transaksjon fell difor ikkje utanfor ramma av den avgiftspliktige verksemda, einast fordi transaksjonen er unnateken frå meirverdiavgift. Kostnader til ein avgiftsfriteken transaksjon vil gje fradragsrett dersom transaksjonen skjer innom ramma av den registrerte verksemda. For å nekte fradrag må transaksjonen vera ei særskild verksemd. Transaksjonen vil berre kunne vera ei særskild verksemd dersom han har ein eigenverdi, det vil seia at han fyller ei sjølvstendig målsetjing for avgiftssubjektet.
- (18) Kva som er avgiftspliktig verksemd etter lova, må fastleggjast gjennom ei konkret vurdering av verksemda til det enkelte avgiftssubjektet. Kjøp av tenester knytte til kjøp og sal av aksjar vil som regel falle utom ramma av den avgiftspliktige verksemda, sidan aksjar

i seg sjølv aldri vil vera innsatsfaktorar i ei avgiftspliktig verksemd. Dette er annleis for fast eigedom, som ofte vil vera ein innsatsfaktor i ei avgiftspliktig verksemd, noko saka her viser.

- (19) Dei faste eigedomane i saka her var til bruk i dei avgiftspliktige verksemdene til selskapa. Selskapa hadde tvillaust frådragsrett for inngåande meirverdiavgift på kostnader knytte til *ervert* og *bruk* av eigedomane. Også *avhendingane* skjedde innanfor ramma av verksemdene – anten som ledd i utskifting av driftsmiddel eller ved opphøyr av verksemda. Begge desse transaksjonstypane ligg innanfor ramma av verksemdene, og kostnader knytte til avhendinga har difor ei nær og naturleg tilknytning til den avgiftspliktige verksemda. Transaksjonane førte til endringar i dei avgiftspliktige verksemdene og må difor reknast for å ha vore til bruk i dei.
- (20) Den naturlege måten å avvikle ei utleigeverksemd på er å selja utleigeobjektet. Avhendingane i samband med opphøyra var såleis også innanfor den «tidsmessige» ramma til verksemdene.
- (21) Skatteklagenemnda har sett fram slik *påstand*:
- «1. Skatteklagenemnda ved dens leder frifinnes.
 2. Skatteklagenemnda ved dens leder tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»

Ankemotpartens syn

- (22) Ankemotparten – *staten ved Finansdepartementet* – har i hovudsak gjort gjeldande:
- (23) Dei fem omtvista vedtaka frå Skatteklagenemnda er ugyldige. Anken må forkastast.
- (24) Etter meirverdiavgiftslova § 8-1 har registrerte næringsdrivande ein positivt avgrensa rett til frådrag for inngåande avgift på varer og tenester kjøpte til bruk i verksemd med avgiftspliktig omsetnad. For kostnader til unnateken omsetnad eller andre føremål utanfor lova er det ikkje frådragsrett. Dette følgjer også av meirverdiavgiftslova § 8-2 om felleskjøp. Retten til frådrag går berre så langt kostnadene er til bruk for den avgiftspliktige verksemda eller omsetnaden. Frådrag for inngåande avgift på kostnader til bruk for unnateken omsetnad, vil innebera ei utilsikta statleg konkurransevridande subsidiering. Dette utgangspunktet er slått fast i ei rekkje avgjerder frå Høgsterett.
- (25) Rt-2015-652 *Telenor* slo fast at det i utgangspunktet ikkje er frådragsrett for meirverdiavgift for kostnader knytte til avgiftsfritekne transaksjonar. Dommen rettar seg direkte mot kostnader til sal av aksjar og andre finansielle instrument, men grunngevinga er at det aktuelle salet er unnateke frå meirverdiavgift, og det same må då gjelde for andre unnatekne transaksjonar. Også ved omsetnad som av ulike grunnar er unnateken, inkludert sal av fast eigedom, må utgangspunktet vera at det ikkje er frådragsrett for kostnader knytte til ein unnateken transaksjon. I særlege tilfelle kan det likevel vera frådragsrett.
- (26) Det avgjerande for frådragsretten er om tilknytingskravet i meirverdiavgiftslova § 8-1 er oppfylt, det vil seia om vara eller tenesta er til bruk i den avgiftspliktige verksemda. Høgsterett har formulert dette som eit krav om at kostnaden må vera relevant for den

avgiftspliktige verksemda og ha ei tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til denne, sjå mellom anna Rt-2012-432 *Elkjøp*, Rt-2015-652 *Telenor* og HR-2017-1851-A *Skårer Syd*. Tilknytingsvurderinga er konkret og må gjerast på bakgrunn av relevansen, verknaden, funksjonen og nødvendigheita kostnaden har for den avgiftspliktige verksemda.

- (27) Eit avgiftsunnateke sal kan ha den verknaden at det frigjer kapital som kjem den avgiftspliktige verksemda til gode. Det følger likevel av Rt-2015-652 *Telenor* at dette ikkje er tilstrekkeleg til at det er frådragsrett for kostnader knytte til det avgiftsunnatekne salet. Sjølv om slik avhending er bedriftsøkonomisk motivert, gjev ikkje dette nødvendig tilknytning mellom kostnaden og den avgiftspliktige verksemda.
- (28) I Rt-2012-432 *Elkjøp* la Høgsterett til grunn at eit eigedomsbytte ikkje hadde eigenverdi. Transaksjonen var ikkje eit sjølvstendig mål for den avgiftspliktige, men eit nødvendig middel for å oppnå eit mål innanfor den avgiftspliktige verksemda. Den unnatekne transaksjonen var difor ein del av den elles avgiftspliktige verksemda. Men også her var tilknytingskravet i meirverdiavgiftslova § 8-1 avgjerande for frådragsretten.
- (29) Den realisasjonsinteressa som ligg føre i alle fem sakene, tilseier at det er tale om avhending med stor eigenverdi for selskapa. At eigedomane har ei historie som driftsmiddel i verksemdene endrar ikkje dette. Det er i alle fem sakene tale om ordinær eigedomsavhending. Då har transaksjonskostnadene ikkje den tilstrekkelege tilknytninga til verksemdene.
- (30) For dei fire sakene om friviljug registrert utleigeverksemd kjem den frigjorde kapitalen uansett ikkje den avgiftspliktige verksemda til gode. Verksemdene vart avvikla samstundes med avhendingane.
- (31) Staten ved Finansdepartementet har sett fram slik *påstand*:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn

Rettslege utgangspunkt

- (32) Utgangspunktet i lova er at all omsetnad av varer og tenester er meirverdiavgiftspliktig, jf. meirverdiavgiftslova § 3-1 fyrste ledd. Frå dette er det gjort ei rekkje unntak. Meirverdiavgiftslova § 3-11 fyrste ledd gjer unntak for omsetnad og utleige av fast eigedom. Etter meirverdiavgiftslova § 3-11 andre ledd bokstav k, jf. § 2-3, er det likevel høve til friviljug registrering ved utleige av bygg som blir nytta til avgiftspliktig verksemd. Utleigeverksemda blir då omfatta av lova.
- (33) Avhendinga av dei faste eigedomane i dei fem aktuelle vedtaka, utløyste såleis ikkje utgåande meirverdiavgift. Spørsmålet er om den inngåande meirverdiavgifta likevel kan koma til frådrag i utgåande meirverdiavgift i verksemda til selskapa – altså i Siemens' avgiftspliktige verksemd og dei friviljug registrerte utleigeverksemdene til dei fire andre selskapa.

- (34) Meirverdiavgiftslova har inga særskild regulering av frådragsretten for kostnader knytte til enkeltstående avgiftsfritekne transaksjonar. Løysinga må difor forankrast i hovudregelen om frådrag for inngåande meirverdiavgift i meirverdiavgiftslova § 8-1:
- «Et registrert avgiftssubjekt har rett til frådrag for inngåande merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»
- (35) Meirverdiavgiftslova § 8-1 er ei vidareføring av meirverdiavgiftslova 1969 § 21, sjå Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 27. Rettspraksis knytt til meirverdiavgiftslova 1969 § 21 er difor relevant i tolkinga av meirverdiavgiftslova § 8-1.
- (36) Det er *ikkje* eit vilkår for frådrag at ei avgiftspliktig vare eller teneste er erverva til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige verksemda, men at «anskaffelsen eller oppofrelsen [er] relevant for virksomheten og [har] en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne», jf. Rt-2012-432 *Elkjøp* avsnitt 43 med referansar til Rt-1985-93 *Sira-Kvina* og Rt-2001-1497 *Norwegian Contractors*. Desse *tilknytingskriteria* er gjentekne i Rt-2015-652 *Telenor* avsnitt 41 og 42 og HR-2017-1851-A *Skårer Syd* avsnitt 38.
- (37) Om vilkåra for frådragsrett er oppfylte, skal vurderast ut frå forholda på tidspunktet då verksemda skaffar vara eller tenesta, jf. Rt-2012-432 *Elkjøp* avsnitt 44.

Nærare om tolkingsspørsmålet som saka reiser

- (38) Korkje ordlyden i meirverdiavgiftslova § 8-1 eller lovførearbeida gjev noko sikkert svar. Rekkjevidda av meirverdiavgiftslova § 8-1 for frådragsrett for kostnader knytte til avgiftsunntekne transaksjonar i ei elles avgiftspliktig verksemd er derimot handsama i Rt-2012-432 *Elkjøp*, Rt-2015-652 *Telenor* og HR-2017-1851-A *Skårer Syd*.
- (39) Det følgjer som nemnt av meirverdiavgiftslova § 3-11 fyrste ledd at avhending av fast eigedom er unntake frå meirverdiavgift. Ut frå dei symmetriomsyna som ligg i dagen, er *utgangspunktet* då at det ikkje kan krevjast frådrag for inngåande meirverdiavgift som følgje av kjøp av tenester som er knytte til slik avhending, jf. Rt-2015-652 *Telenor* avsnitt 34 og HR-2017-1851-A *Skårer Syd* avsnitt 31.
- (40) Dette utgangspunktet er ikkje unntaksfritt, jf. Rt-2012-432 *Elkjøp* avsnitt 45. Dersom vare- eller tenestekjøp knytte til avhending av fast eigedom er til bruk i den registrerte verksemda og oppfyller tilknytingskriteria, kan det etter omstenda vera frådragsrett etter meirverdiavgiftslova § 8-1. Dette er føresett også i Rt-2015-652 *Telenor* og HR-2017-1851-A *Skårer Syd*. Spørsmålet er kva som er dei nærare vilkåra for å gje ei avgiftspliktig verksemd frådragsrett for inngåande avgift for kostnader knytt til avgiftsfri omsetnad.
- (41) Rt-2012-432 *Elkjøp* gjaldt frådrag for inngåande meirverdiavgift for kostnader til oppføring av ein tomannsbustad som vart nytta som vederlag ved eit erverv av ei tomt til eit forretningsbygg. Dette byttet var avgiftsfri omsetnad, jf. avsnitt 45. Tvisten var ikkje direkte knytt til dei nemnde tilknytingskriteria, men til avgrensinga av verksemdsogrepet i meirverdiavgiftslova 1969 § 21 – det vil seia kva for transaksjonar som inngjekk i den avgiftspliktige verksemda. Fyrstvoterande uttalte i avsnitt 46:

«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.»

- (42) Etter dette drøfta Høgsterett i avsnitt 47 om byttehandelen skulle reknast som ei særskild verksemd eller som ein del av den avgiftspliktige verksemda. Byttehandelen hadde ingen isolert eigenverdi for Elkjøp, men var ein føresetnad for at selskapet skulle få ei tilstrekkeleg stor tomt til å byggje eit nytt forretningsbygg. Egedomsbyttet kunne i ein slik situasjon ikkje reknast som ei eiga verksemd, men som ein del av Elkjøps avgiftspliktige handelsverksemd. Det avgjerande var då om kostnadene hadde vore relevante for handelsverksemda til Elkjøp og hadde hatt tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til denne. Etter ei brei drøfting konkluderte fyrstvoterande i avsnitt 54:

«Da oppføringen av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43 har vært en forutsetning for at Elkjøp skulle få oppføre ny forretningsbygning i Solheimveien 10, har oppføringskostnadene vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet, og de må etter min mening også anses å ha tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne. Vilkåret for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven [1969] § 21 første ledd første punktum er da oppfylt.»

- (43) Rt-2015-652 *Telenor* gjaldt mellom anna frådrag for inngåande meirverdiavgift for utgifter pådregne ved sal av aksjar i eit dotterselskap. Høgsterett tok som nemnt utgangspunkt i at det ikkje kan krevjast frådrag for inngåande meirverdiavgift ved kjøp av tenester knytte til sal av aksjar, som er unnateke meirverdiavgift, jf. avsnitt 34. I avsnitt 41 viste Høgsterett til Rt-2012-432 *Elkjøp* avsnitt 43 og stadfesta tolkinga av meirverdiavgiftslova 1969 § 21 som var gjort der. Vidare uttalte Høgsterett i avsnitt 42 at det avgjerande for frådragsretten var «om anskaffelsen er relevant for Telenors avgiftspliktige virksomhet og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne». Deretter svarte Høgsterett nei på dette spørsmålet. I avsnitt 44 uttalte retten at sjølv om salet av aksjane i dotterselskapet hadde ringverknader for verksemda til morselskapet, kunne dette ikkje i seg sjølv gje den nødvendige tilknytninga til Telenors avgiftspliktige verksemd. Og vidare i avsnitt 45:

«Riktignok er jeg enig med Telenor i at salget av TSS [Telenor Satellite Services AS] 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.»

- (44) HR-2017-1851-A *Skårer Syd* gjaldt frådrag for inngåande meirverdiavgift for utgifter pådregne ved kjøp av aksjar i eit dotterselskap, der selskapa seinare vart fellesregistrerte. For vår sak er det mest relevant at Høgsterett i avsnitt 33 og 34 stadfesta rettssetninga frå Rt-2012-432 *Elkjøp* og Rt-2015-652 *Telenor* om at det avgjerande for frådragsretten var

om kjøpet av varer eller tenester var relevant for – og hadde ei tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til – eiga avgiftspliktig verksemd for den avgiftspliktige. Deretter svarte Høgsterett nei på det avgjerande spørsmålet i avsnitt 38:

«Dette er rådgivning som er knyttet til aksjeervervet, altså ikke-avgiftspliktig virksomhet i Skårer Syd Holding AS. Det er ikke opplyst at rådgivningen har kommet den avgiftspliktige utleievirksomheten til gode. Utleievirksomheten i Tunveien Eiendom AS var etablert før kjøpet og fortsatte uendret etterpå. Rådgivningen var følgelig ikke relevant for den avgiftspliktige utleievirksomheten og har heller ikke på annen måte noen naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Utgangspunktet er dermed at det ikke skal gis fradrag for inngående merverdiavgift etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8-1.»

- (45) Den ankande parten har halde fram at ein i vår sak må ta utgangspunkt i Rt-2012-432 *Elkjøp* og ikkje i Rt-2015-652 *Telenor* sidan den sistnemnde dommen gjeld sal av aksjar og ikkje fast eigedom. Eg ser det ikkje slik. Etter mitt syn er det berre innfallsvinkelen til spørsmålet om frådragsrett og utfallet av den konkrete vurderinga som skil dommane. Ei vurdering av om transaksjonen skal reknast som ei særskild verksemd som fell utom den avgiftspliktige verksemda, ligg svært tett opp til vurderinga av om kostnaden er relevant for den avgiftspliktige verksemda og har ei tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til denne. Det følgjer etter mitt syn av Høgsteretts praksis at dersom vare- eller tenestekjøpet ikkje er relevant for den avgiftspliktige verksemda eller ikkje har ei tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til denne, vil det uansett ikkje vera frådragsrett.
- (46) Om den aktuelle kostnaden har tilstrekkeleg tilknytning for å gje frådrag, må vurderast heilskapleg og konkret. Føremålet med vare- eller tenestekjøpet vil vera eit sentralt moment. Vidare må dei konkrete verknadene kjøpet har for den avgiftspliktige verksemda, vurderast opp mot kor sterkt det er knytt til den avgiftsfritekne omsetnaden. Avveginga må ikkje tapa av syne føremålet med frådragsretten. På den eine sida bør ein unngå avgiftskumulasjon. På hi sida bør frådragsretten ikkje vera så vid at aktivitet som ikkje er meirverdiavgiftspliktig, blir subsidiert.
- (47) Positive økonomiske ringverknader for den avgiftspliktige verksemda av transaksjonar som ikkje er nært knytte til sjølve verksemda og fyrst og fremst er bedriftsøkonomisk motiverte, vil normalt ikkje vera tilstrekkeleg for å rekne kostnader knytte til slike transaksjonar for å vera til bruk i den avgiftspliktige verksemda. Har den avgiftspliktige verksemda derimot ei meir direkte interesse i transaksjonen, kan dette tilseia at tilknytninga er tilstrekkeleg til at kostnaden må reknast til bruk også i den avgiftspliktige verksemda. Dette vil mellom anna kunne vera tilfelle der transaksjonen og kostnaden er ein føresetnad for den avgiftspliktige verksemda, slik tilfellet var i Rt-2012-432 *Elkjøp*.

Vurdering av dei konkrete vedtaka

Siemens-vedtaket

- (48) Det er semje mellom partane om at kostnader til erverv av eigedom til bruk i verksemda, inkludert rådgeving knytt til framtidige leigeforhold, kan førast til frådrag. Spørsmålet er kva som skal til for at også kostnader til rådgeving knytt til avhending av ein eigedom kan frådragsførast.

- (49) Avhendinga omfatta meir enn Siemens' gamle hovudkontor. Eigedomen var på 76 mål og var stor nok til at Siemens kunne leige tilbake det gamle bygget parallelt med at det vart oppført eit nytt hovudkontor for Siemens på eigedomen. Utviklingspotensialet for eigedomen var 95 000 kvadratmeter, medan Siemens skulle leige i overkant av 15 000 kvadratmeter til nytt hovudkontor. Siemens skilde ikkje ut ei eiga tomt til det nye hovudkontoret og kjøpte heller ikkje nytt. Siemens valde å leige det nye hovudkontoret.
- (50) Eigedomshandelen var del av eit transaksjonskompleks. Dette omfatta sal av eigedomen, rett for Siemens til vidare leige av det eksisterande bygget, plikt for kjøparen til å oppføre nye kontorlokale tilpassa Siemens' aktuelle behov og rett for Siemens til å leige desse nye kontorlokala. Transaksjonskostnadene knytte til avhendinga hadde difor ei viss tilknytning til den samla verksemda i konsernet, sidan selskapet kvitta seg med utenlege lokale og skaffa seg tilgang til tidsmessige lokale. Men desse rådgjevingskostnadene var ikkje knytte til eit eigedomsbytte som isolert sett var nødvendig for å skaffe Siemens nytt hovudkontor. Situasjonen var dimed annleis enn i Rt-2012-432 *Elkjøp*.
- (51) I vurderinga av om kostnadene er relevante for og har tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til Siemens' avgiftspliktige verksemd, har det etter mitt syn stor vekt at salet fyrst og fremst må reknast for å vera bedriftsøkonomisk motivert gjennom realiseringa av verdiane som låg i eigedomen. Selskapets behov for kontorlokale til den avgiftspliktige verksemda kunne varetakast på ulikt vis, også uavhengig av salet av eigedomen. Sjølv om avhendinga var ein del av eit større transaksjonskompleks, var salet isolert ikkje direkte relevant for den avgiftspliktige verksemda ut over å frigjera likviditet. Avhendinga og kostnadene knytte til denne skil seg ikkje monaleg frå andre avgiftsfrie eigedomssal. Frådragsrett vil dimed kunne innebera ei subsidiering av ein avgiftsfri aktivitet.
- (52) Det er frå den ankande parten framheva at eigedomen har vore ein innsatsfaktor som har verka i den avgiftspliktige verksemda til Siemens – og at kostnader knytte til avhendinga, einast av denne grunnen gjev den tilstrekkelege nære og naturlege tilknytninga til avgiftspliktig verksemd. Eg er ikkje samd i dette. Det forholdet at *eigedomen* har vore nytta i verksemda som driftsmiddel, fører ikkje til at *rådgjevingskostnader ved avhendinga* av eigedomen er til bruk i den registrerte verksemda, jf. meirverdiavgiftslova § 8-1.
- (53) Rådgjevingskostnadene har etter dette ikkje ei tilstrekkeleg naturleg og nær tilknytning til den avgiftspliktige verksemda. Siemens har ikkje rett til frådrag for inngåande meirverdiavgift for desse. Vedtaket er etter dette ugyldig. Anken må forkastast for dette vedtaket.

Dei fire andre vedtaka

- (54) Dei fire andre vedtaka i saka gjeld inngåande avgift for kjøp av tenester knytte til sal av eigedomar som har vore nytta i friviljug registrert utleigeverksemd.
- (55) I desse fire sakene er faste eigedomar selde i samband med *avvikling* av dei friviljug registrerte utleigeverksemdene. Føremålet med utgiftene til bistand til sal av eigedomane var difor ikkje å vidareføre den avgiftspliktige utleigeverksemda. Transaksjonskostnadene var rett nok ei fylgje av at den avgiftspliktige utleigeverksemda skulle avviklast, men kostnadene hadde ingen verknad for verksemdene som skulle avviklast, og kom såleis ikkje desse til gode. Ein kan også seia det slik at transaksjonane hadde ein eigenverdi,

jf. uttrykksmåten i Rt-2012-432 *Elkjøp* avsnitt 46. Kjøpet av rådgjevingstenester kan i ein slik situasjon ikkje reknast for å ha tilstrekkeleg nær og naturleg tilknytning til den avgiftspliktige utleigeverksemda.

- (56) Det er såleis ikkje grunn til å fråvike utgangspunktet om at det ikkje kan krevjast frådrag for inngåande meirverdiavgift for tenester som er knytte til omsetnad som er unnateken frå meirverdiavgift. Dei fire vedtaka er etter dette ugyldige. Anken må forkastast også for desse vedtaka.

Sakskostnader

- (57) Anken har ikkje ført fram. Staten ved Finansdepartementet har vunne saka og har etter tvistelova § 20-2 fyrste ledd krav på sakskostnader. Det ligg ikkje føre tungtvegande grunnar for å gjera unntak. Ankemotparten har kravd 185 600 kroner for 116 advokattimar à 1600 kroner. Den ankande parten har ikkje hatt innvendingar mot kravet. Kravet blir godteke.

Konklusjon

- (58) Eg røystar etter dette for slik

D O M :

1. Anken blir forkasta.
2. I sakskostnader for Høgsterett betalar Skatteklagenemnda til staten ved Finansdepartementet 185 600 – eitthundreogåttifemtusensekshundre – kroner innan 2 – to – veker frå dommen er forkynt.

- (59) Dommer **Bergh:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

- (60) Dommer **Matheson:** Likeså.

- (61) Dommer **Ringnes:** Likeså.

- (62) Dommer **Indreberg:** Likeså.

- (63) Etter røystinga sa Høgsterett slik

D O M :

1. Anken blir forkasta.
2. I sakskostnader for Høgsterett betalar Skatteklagenemnda til staten ved Finansdepartementet 185 600 – eitthundreogåttifemtusensekshundre – kroner innan 2 – to – veker frå dommen er forkynt.