

ringen faktisk ble gjort. I tillegg må investorer som nevnt over bære risikoen for at egne forventninger om fremtiden faktisk slår til. Høyesterett vektla også at investorene er profesjonelle investorer som var klar over at det heftet risiko til utviklingen av produktet. Vurdert opp mot at det generelt gjelder en høy terskel for å ilegge erstatningsansvar for uriktige eller utelatte opplysninger, ble ingen av styremedlemmene ilagt erstatningsansvar.

Rettsavklaringer for styreansvar for opplysninger gitt til en investor

Spiro-dommen gir, som Høyesterett selv understreker, en avklarende presisering av normen som gjelder i bestemte type-tilfeller – som i dette tilfellet er informasjon gitt til investorer av styremedlemmer i forbindelse med en kapitalforhøy-

else. Dommen kartlegger nærmere i hvilke tilfeller styremedlemmer kan ilegges erstatningsansvar på grunnlag av uriktige eller unnlatte opplysninger. Det er ikke avgjørende i seg selv at det er gitt uriktige opplysninger eller utelatt relevante opplysninger. Alle opplysninger som er gitt, må vurderes samlet og det må deretter vurderes om de angivelig uriktige eller unnlatte opplysninger hadde *vesentlig betydning* for bedømmelsen av selskapet.

Det er viktig å skille mellom uriktig faktisk, historisk informasjon, og prognoser og uttalelser om en forventet utvikling. Såfremt det er gitt korrekte opplysninger, bærer en investor selv risikoen for å stole på de prognoser og forventninger som gis på grunnlag av disse opplysningene. Særlig profesjonelle investorer forventes å kunne vurdere informasjonen og risikofaktorene

som blir presentert. På denne bakgrunn har styremedlemmer et visst handlingsrom når det gjelder egne meninger om selskapets fremtidsutsikter og videre utvikling, under forutsetningen om at slike meninger bygger på korrekte opplysninger. I tillegg må profesjonelle investorer merke seg at det skal mye til før de kan påberope seg erstatningsansvar overfor styremedlemmer for tapte investeringer.

Høyesterett har gitt en grundig begrunnelse som viser til øvrige sentrale dommer på feltet og er enstemmig i sin konklusjon. På denne bakgrunn mener vi at Spiro-dommen gir en nyttig avklaring med hensyn til hvilke opplysninger og vurderinger styremedlemmer kan gi i relasjon til kapitalforhøyelser, uten å risikere styreansvar. Dommen vil etter vår vurdering ha en klar prejudikatsverdi.

Coop-dommen og fradragsrett for inngående merverdiavgift Fra galt til verre

Coop-dommen (LB-2022-152995), der det ble nektet fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser til en virksomhet, er et vedvarende uttrykk for manglende forståelse om næringsvirksomhet og av merverdiavgiftssystemet. Ansvaret ligger hos Finansdepartementet.



Advokat
Tor Arne Pedersen
Director Group Tax Telenor ASA

Våren 2023 skrev jeg artikkelen som er publisert i Revisjon og Regnskap nr. 5 2023 om Finansdepartementets arbeid for å skape begrensninger i fradragsretten for inngående merverdiavgift. Jeg omtalte Høyesteretts dom HR20212025A «Siemens-dommen» og jeg påviste hvordan Høyesteretts utgangspunkt for sin vurdering av

bestemmelsen om fradragsrett for inngående merverdiavgift ikke følger av loven.

Omtrent samtidig avsa Borgarting lagmannsrett 23. mars 2023 en dom hvor det ble nektet fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser til en virksomhet. Det gjaldt samme type tjenester, såkalte «transaksjonskostnader». Til forskjell fra i Siemens-dommen, som gjaldt salg av fast eiendom, ble rådgivning og annen bistand anskaffet av Coop ved kjøp av virksomhet. Transaksjonen ble gjennomført ved at Coop overtok et aksjeselskap fra ICA.

Lagmannsrettens dom 23. mars 2023 er sak LB-2022-152995 om kostnader som Coop Handel Norge AS hadde ved kjøpet av ICA Norge AS fra ICA Detalj AB. Ankeutvalget i Høyesterett besluttet 28. august 2023 at Coop Norge SA sin anke ikke skulle behandles av Høyesterett.

Dagligvaremarkedet i Norge ble endret, ICA avvirket, Coop utvidet
I Coop-dommen redegjøres det for at ICA hadde så små marginer i det norske dagligvaremarkedet at man ikke tjente penger. En avtale med NorgesGruppen

om innkjøp og logistikk ble ikke satt i verk på grunn av lang saksbehandlingstid hos Konkurransetilsynet. Samtidig hadde Coop og Rema dialog om samarbeid for ikke å sakke akterut hva gjaldt innkjøpsbetingelser. Dette behovet for samarbeid falt bort for Coop da ICA kom til at de ville legge ned virksomheten i det norske dagligvaremarkedet. ICA Detalj AB inviterte Coop Norge SA og et ukjent antall andre i en konfidensiell budprosess om å kjøpe ICA Norge AS. Coop ville få tilgang til:

- 559 butikker inkl. leiekontrakter
- Franchisekontrakter
- alle ansatte på hovedkontor, lager og butikk
- Tre lager, fem regionslager
- leiekontrakt for hovedkontor

For Coop-konsernet ville butikker med god beliggenhet i de store byene gi økt markedstilgang i forhold til virksomheten de hadde med samvirkeleag i distriktene. Coop ville få økt sine innkjøpsvolumer, som gir bedre innkjøpspriser. Coop-konsernets eksisterende effektive og automatiserte lagerstruktur ville få kostnadsbesparelser innenfor distribusjon ved å tilføre volumene fra ICA i distribusjonen.

Coop besluttet at Coop Handel Norge AS skulle kjøpe ICA Norge AS

Coop Norge SA besluttet at Coop Handel Norge AS skulle være part i kjøpet av ICA Norge AS. Styret i Coop Norge SA var eier av beslutningsprosessen. En beslutning om kjøp måtte forelegges årsmøtet i Coop Norge SA (medlemseid organisasjon, årsmøtet har oppgaver som generalforsamlingen i et AS).

13. april 2015 overtok Coop Handel Norge AS ICA Norge AS, som endret navn til Norsk Butikkdrift AS.

I Lagmannsrettssaken anførte Staten at Coop Norge Handel AS ved kjøpet av aksjene i ICA Norge AS fra ICA konsernet kunne benytte sin posisjon som aksjeeier til å gjennomføre planlagt integrasjon og omstrukturering i Norsk Butikkdrift AS som var blitt et selskap i



Lagmannsrettens dom 23. mars 2023 er sak LB-2022-152995 om kostnader som Coop Handel Norge AS hadde ved kjøpet av ICA Norge AS fra ICA Detalj AB.

Coop-konsernet (og skiftet navn fra ICA Norge AS).

Når virksomhet overtas, vil det alltid være et samarbeid mellom gammel og ny innehaver om opprettholdelse av driften, og de planlagte endringene som konsernselskap hos ny eier gjennomgås. I dette tilfellet er det samvirkeorganisasjonen Coop.

Jeg kommer tilbake til Statens anførsel om det aksjerettslige begrepet å ha eierposisjon ved å eie aksjer. Rent praktisk for virksomheten kan det noteres at i avtalen om overtakelse av ICA ville Coop i en periode fortsette å bruke ICA-konsernet sitt logistikksystem og de benyttet ICA-konsernets merkevarer frem til omprofilering var gjennomført for den enkelte butikk. Omprofileringen av første butikk skjedde 20. april 2015, siste butikk ble omprofilert 8. mars 2016. Omprofileringen må ha vært forberedt før overtakelsen av aksjene 13. april 2015.

Logistikk, innkjøp, IT og merkevarer var knyttet til ICA-konsernet frem til mars 2016, mens regnskapssystemet ble faset ut i juni 2016. Det fremgår av denne informasjonen i dommen at ICA Detalj

AB (og evt. andre selskaper i ICA konsernet) var involvert for overtakelsen av virksomheten.

Arbeidsrettslig startet virksomhetsoverdragelsen 1. mai 2015 med overdragelse til Coop Norge SA (som nok gjaldt ansatte i butikkene) og overdragelse av ansatte til Coop Norge Handel AS (dette gjaldt nok ansatte i innkjøp, lager og distribusjon med logistikkfunksjon). Det er ikke informasjon om ansatte som ble værende i Norsk Butikkdrift AS. Nedbemmanningsprosesser pågikk frem til mars 2016.

I Coop systemet har Coop Handel Norge AS ansvar for innkjøp og distribusjon. Innkjøpene fra leverandører av dagligvarer blir solgt videre til Coop Norge SA som selger til butikkene/samvirkeleagene. Faktum i saken var at Coop Norge SA ville oppnå de største fordelene som kjøpet av ICA ville gi.

Butikklokaler hos Norsk Butikkdrift AS (tidl. ICA)

Norsk Butikkdrift AS hadde ansvaret for drift og oppfølging av både filial- og franchisebutikker. Det fremgår av dommen at Coop Norge SA dekket Norsk

Butikkdrift AS sine kostnader til omprofilering. Det vil si konsernavtale om lån, et ensidig bidrag (gave) ble neppe gitt. Prosessen med omprofilering indikerer også et praktisk samarbeid med ICA Detalj AB.

Coop sitt prosjekt

Coop sitt prosjekt for å overta ICA var inndelt i faser: (1) Innledende samtaler, (2) Bud, (3) Signering, (4) Tilrettelegging for overtakelse, (5) Gjennomføring av aksjekjøp, (6) Planlegging av integrasjon og omstrukturering, (7) Overtakelse.

Coop Handel Norge AS hadde innkjøp av tjenester med bistand i prosjektet. Jeg har avmerket med to stjerner de anskaffelsene det ble innrømmet fullt fradrag for inngående merverdiavgift for. En stjerne markerer anskaffelser hvor det ble innrømmet delvis fradrag for inngående merverdiavgift. For øvrig ble fradrag for inngående merverdiavgift nektet. Kostnadene er eks. mva.:

Transaksjonsstøtte	33 528 426	*
Tilleggsutredning	1 770 500	**
Finansiering	2 761 923	*
Signering og due diligence	3 156 057	
Konkurransetilsynet	10 687 013	
Integrasjon	28 557 364	**
Arbeidsrettslige	481 750	**
Utlegg	106 005	
Konsernjuridiske tjenester fra Coop Norge SA	300 000	*

Merverdiavgift på alle anskaffelsene i prosjektet utgjør kr 20 337 259. Inngående merverdiavgift ble nektet fradragført med kr 11 678 485. Dommen gir ingen informasjon om skattekontorets vurderinger for hva det ble akseptert fullt fradrag for. «Tilleggsutredning» er ikke opplysende for hvilke anskaffelser det ble innrømmet fradragrett for. «Integrasjon» kan man anta at gjelder internt i Coop-konsernet. «Arbeidsrettslig» gjelder vel at slike kostnader til overføring av ansatte til

andre selskaper ikke fulgte med aksjene i Norsk Butikkdrift AS. Det er ingen informasjon om «transaksjonsstøtte» og «finansiering» som det ble akseptert delvis fradrag for. Det er heller ingen vurderinger for hva det ikke ble akseptert fradrag for. «Signering og due diligence» kan man anta at gjelder overtakelsen av Norsk Butikkdrift AS. Dommen har ingen informasjon om «Konkurransetilsynet». Dette er en stor kostnad, og hvorfor kostnader som gjelder en endring som påvirker dagligvaremarkedet i Norge ikke skal være fradragberettiget, burde vært vurdert. Det var jo saksbehandlingstiden hos Konkurransetilsynet for avtale med Norgesgruppen om innkjøp og logistikk som førte til at avtalen ble avvirket. Meldeplikten til konkurransetilsynet ville vært den samme dersom Coop hadde overtatt ICA ved en innmatstransaksjon. Det er ikke aksjekjøpet i seg selv som behandles av Konkurransetilsynet, men påvirkningen av konkurranseforhold. I dette tilfellet ved endringen innen dagligvaremarkedet.

Virksomhet i konsern

Organiseringen, funksjonsdelingen i Coop-konsernet er beskrevet i dommen, men er ikke tillagt noen betydning.

I Store norske Leksikon er konsern omtalt slik (de tre siste ordene har særlig betydning):

«Konsern er to eller flere rettslig selvstendige selskaper som reelt utgjør en enhet ved at et selskap (morselskapet) har bestemmende innflytelse over ett eller flere andre selskaper (datterselskaper). Morselskapet vil da ofte benytte sin posisjon til å lede datterselskapene som en organisatorisk enhet.»

Ut over strategi, styring og andre fellesfunksjoner i konsernet, vil selskapene i den organisatoriske enheten ofte ha betydelig internhandel. Når selskapene ikke inngår i en fellesregistrering genereres betydelig avgiftspliktig omsetning internt. Slik aktivitet konsolideres i konsernregnskapet.

NOU 1996:6 kan nevnes. Utredningen gjaldt «Arbeidstakeres stilling i konsernforhold m.v.». Kapittel 2 har en gjennomgang av «Konsern og andre selskapsgrupperinger». I kap. 2.6.2 omtales «Konsernstyring og konsernstyre». Jeg siterer fra NOUen:

«I praksis vil ofte styrings- og organisasjonssystemer på siden av aksjelovens system ha vel så stor betydning for beslutninger i konsern som avgjørelser og styring etter aksjelovens regler. Det er også grunn til å understreke at et konsern ikke bare – og heller ikke først og fremst – fungerer med grunnlag i rettslig [*sic*] lover.»

ICA sin virksomhet ble integrert i Coop sin virksomhet

Ut fra faktum slik det er redegjort for i dommen, hadde ikke ICA fått til lønnsom drift i dagligvaremarkedet i Norge. Coop ønsket å utvikle sin virksomhet. Kjøpet av aksjene hadde ikke den snevre betydningen som Staten anførte. Dagligvaremarkedet i Norge ble endret.

Ved kjøpet av aksjene ble ICA Norge AS (som endret navn til Norsk Butikkdrift AS) et selskap i Coop-konsernet. På Coop sine nettsider er kjøpet av ICA Norge AS (Norsk Butikkdrift AS) med integrasjonen i Coop Norge SA konsernet omtalt slik:

«I 2016 kjøpte Coop ICA Norge. Driften av disse butikkene ligger i datterselskapet Norsk Butikkdrift AS. Selskapet har en avdeling for heleide butikker, og en for franchise-butikker. Oppkjøpet var en suksess, Coop gikk fra å være den tredje største aktøren i Norge til å bli den nest største. Coop hadde i 2017 en markedsandel i det Norske markedet på 29,7 prosent.»

Forklaringen på at det var Coop Norge SA som var part i saken for domstolene og ikke Coop Handel Norge AS, fremgår av Coop Norge sin årsberetning for 2017:

«I 2017 er det gjennomført strukturelle endringer i konsernet, hvor den største endringen var fusjonen av Coop Norge

SA og Coop Norge Handel AS. Med dette har man etablert en enklere konsern- og styringsstruktur, som har dannet et godt grunnlag for ytterligere videreutvikling av konsernet.»

Av interesse for tema i denne artikkelen kan jeg nevne at det i årsberetningen for 2017 skrives:

«Konsernet nedbetalte oppkjøpsfinansieringen knyttet til ICA-oppkjøpet tidligere enn planlagt. Nye lånerammer er etablert, og sammen med konsernets egen likviditet danner dette et godt grunnlag for videre vekst og utvikling.»

Merverdiavgiften ble en kostnad i Coop

Samlet sett kan det av informasjonen leses at merverdiavgiften på kr 11 678 485 som det ble nektet fradrag for, ble en del av kostnadene for å bli den nest største aktøren innen dagligvare i Norge. Dersom kostnaden til merverdiavgiften ikke kunne tas ut i en økning av pris, reduserte den Coop sitt dekningsbidrag. Dekningsbidrag er et bedriftsøkonomisk begrep. Det kunne vært gjort en slik beregning som kunne vise hvordan merverdiavgiften ble kumulert i Coop sin virksomhet. Etter som oppkjøpet var en suksess, fikk kostnaden til merverdiavgift samlet sett liten betydning. Men det er ikke det saken gjelder, og det er ikke slik merverdiavgiftssystemet virker.

Et case med en alternativ gjennomføring – kanskje lå det slike elementer i faktum?

I Coop-dommen kunne Lagmannsretten stilt seg et spørsmål om hvordan merverdiavgiftssystemet henger sammen. La oss se alternativt på de 559 butikkene inkl. leiekontrakter som Coop fikk tilgang til. Transaksjonen kunne vært strukturert som et innmatsalg. Bedriftsøkonomisk må det legges til grunn at utleier var frivillig registrert for utleien, men 559 leiekontrakter måtte reforhandles. Coop sine advokat-/eiendomsmeglerkostnader knyttet til overtakelse av leiekontrakter ville vært fradragsberettiget. Det kan det ikke være tvil om.

Dommen har ingen informasjon om alle de 559 butikkene ble driftet ved leiekontrakter, eller om noen butikker ble drevet i eierseksjoner. Spørsmålet ville da bli om merverdiavgiften på advokat-/eiendomsmeglerkostnader knyttet til eierovergangen av seksjonene ikke er fradragsberettiget? Ut fra formelt «juristeri» skulle merverdiavgiften ikke være fradragsberettiget fordi den gjaldt fast eiendom. Men hvorfor? Fortsatt skulle det drives dagligvarehandel på samme måte i arealene. Merverdiavgiftssystemet tilsikter nøytralitet og skal ikke virke vridende. Jeg mener at det ville være fradragsrett for inngående merverdiavgift i virksomheten å drive dagligvarehandel. Det vil si en vurdering som i Elkjøp-dommen, omtalt nedenfor.

Som en avslutning av caset nevner jeg at dommen ikke har informasjon om noen av/alle de 559 butikkene var klausulert om eierskifte på aksjonærnivå. Dommens ord «inkl. leiekontrakter» sier ikke klart om alle butikkene var leid. Med en eierklausulering ville deler av advokat-/eiendomsmeglerkostnadene for aksjetransaksjonen også gjelde overgangen av rett til leiekontrakter eller til kjøp av eierseksjoner.

Relevante anskaffelser med tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet

Fradragsretten i merverdiavgiftsloven § 8-1 knytter seg etter min mening bare til om bruken har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Det er det som står i loven om «til bruk». En annen måte å tilnærme seg dette på, er om merverdiavgiften blir en kostnad i virksomhetens avgiftspliktige virksomhet dersom den ikke kan bli fradragsført. Dette gjelder bestemmelsens funksjon om at merverdiavgiften ikke blir kumulert i avgiftspliktig virksomhet. Jeg viser til omtalen foran om dekningsbidrag.

Vurderingstemaet for anvendelsen av merverdiavgiftsloven § 8-1 kommer entydig frem i Høyesteretts dom HR-2012-578-A «Elkjøp-dommen» avsnitt 43 om forståelsen av innholdet i regelen om

fradragsrett for inngående merverdiavgift, og ved anvendelsen av regelen i dommens avsnitt 46. Anvendelsen i saken følger i de neste avsnittene. I avsnitt 45 ble Statens symmetrisyn avvist.

I Høyesteretts dom HR-2015-1202-A «Telenor-dommen» avsnitt 42 legger Høyesterett til grunn den samme forståelsen av regelen om fradragsrett som i Elkjøp-dommen 43. Hvordan Høyesterett anvendte regelen på det faktum den la til grunn i Telenor-dommen, betød ikke at Høyesterett endret sin oppfatning da den avviste Statens symmetrisynspunkt i Elkjøp-dommen avsnitt 45.

Staten gjentok likevel sin anførsel om symmetri i HR20212025A «Siemens-dommen». I saken hadde Finansdepartementet saksøkt Skatteklagenemnda («Staten mot Staten»). Finansdepartementet fikk gehør i Høyesterett til tross for at synspunktet var avvist i Elkjøp-dommen, men Høyesterett ga ingen vurdering. I min artikkel i RR nr. 5 2023 skrev jeg at det ikke følger av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8-1 at symmetri «ligger i dagen».

Fra galt til verre

Statens aksjeselskapsrettslige argumentasjon er gjengitt slik i Coop-dommen (CNH er Coop Norge Handel AS):

«Det er sentralt at det direkte formål for CNHs anskaffelse av rådgivertjenestene, var kjøpet av ICA-aksjene. Aksjekjøp gir en rett til å utøve indirekte innflytelse via stemmerett i generalforsamling, ikke eierskap i de underliggende eiendeler eller forpliktelser i aksjeselskapet. Synergieffekter oppstår derfor ikke gjennom aksjekjøpet i seg selv, men ved etterfølgende eierstyring. Dette innebærer at formål om økt markedsandel, omsetning og andre synergieffekter bare kunne realiseres i etterkant, gjennom gradvis integrasjonen av ICA i Coop-konsernet. Staten betviler ikke at aksjekjøpet på sikt var bedriftsøkonomisk motivert, for CNH og Coopkonsernet. Eventuelle positive ringvirkninger for virksomhetene etter integrasjon, er imidlertid ikke tilstrekkelig for fra-

dragsrett for rådgivertjenestene anskaffet ved aksjekjøpet.»

Det står ikke i merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav e) at aksjer er en avgiftsunntatt finansiell tjeneste. Det står «omsetning av finansielle instrumenter og lignende». Verken merverdiavgiftsloven eller aksjeloven omtaler aksjer som et finansielt instrument. En aksje er et finansielt instrument når aksjen omsettes i et marked for verdipapirhandel eller når den er en investering som ikke inngår til bruk i virksomheten hvor fradragsretten foreligger etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Slik var ikke situasjonen verken for ICA Detalj AB sitt salg av ICA Norge AS, avgiftsspørsmålet i Sverige er omtalt nedenfor. Det var heller ikke tilfelle for Coop Handel Norge AS som innlemmet Norsk Butikkdrift AS i Coop konsernet som et funksjonelt organisatorisk ledd i Coop konsernets virksomhet for handelen med dagligvarer.

Det er klart at salg av aksjer ikke er pålagt merverdiavgift

Det er likevel klart at salg av aksjer er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det samme gjelder for øvrig overdragelse av andre slag selskapsandeler.

Jeg nevner aksjeloven kapittel 9 om egne aksjer. Et aksjeselskap kan kjøpe egne aksjer innen de rammene som gis. Et slikt kjøp kan ikke være kjøp av en avgiftsunntatt tjeneste (egne aksjer) til seg selv. Dersom aksjekapitalen ikke nedskrives tilsvarende, kan de egne aksjene selges på et senere tidspunkt. Et slikt salg får virkning som en emisjon. I sin prinsipputtalelse 20. desember 2016 trakk Skattedirektoratet tilbake noen tidligere uttalelser om fradragsretten, men holdt fast ved at det kunne foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift for emisjoner:

«Skattedirektoratet vil videre informere om at de synspunkter som springer ut av direktoratets uttalelse av 30. juni 2003 om emisjonstilfeller opprettholdes. Direktoratet antok at det etter omstendighetene forelå fradragsrett for

inngående avgift på anskaffelser av rådgivningstjenester som et morselskap pådro seg som ledd i gjennomføring av kapitalforhøyelse.»

Statens aksjerettslige argumentasjon i Coop-dommen om at kjøp av aksjer var kjøp av et finansielt instrument som bare ga etterfølgende eierstyring er etter min mening gal. Den minner om disputten i 2013 mellom Trygve Hegnar (og andre innen næringslivet) og Professor dr. juris Beate Sjøfjell. Disputten gjaldt «hvem eier aksjeselskapet»? Advokatbladet har en artikkel om dette fra et seminar i mars 2013 publisert 22. mai 2013. Artikkelen kan søkes opp med denne søketeksten: *Professor Sjøfjell: Til kamp mot eierskapsmyten*. Artikkelen i Advokatbladet avsluttes slik:

«Beate Sjøfjell har ertet på seg mange aksjonærer, blant annet Trygve Hegnar, ved å si at aksjonærene juridisk sett ikke eier selskapet de har aksjer i.

Hvorfor er følelsene i debatten så sterke? Jo, det er fordi det faglige innholdet i dine synspunkter er svakt. Uhyre svakt, sa Trygve Hegnar som satt i salen.»

I Coop-dommen legger Lagmannsretten i fortsettelsen for sin vurdering til grunn at Høyesterett har tatt bevisst standpunkt til at aksjeunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav e omfatter både kjøp og salg av aksjer. Lagmannsretten skriver at hensynet til konsekvens i avgiftssystemet tilsier dette. Jeg kan ikke se at Høyesterett har tatt noe slikt bevisst standpunkt, og lagmannsretten har ikke begrunnet sin oppfatning.

Videre skriver Lagmannsretten:

«Merverdiavgiftsloven har ingen særskilt regulering av fradragsretten for kostnader knyttet til enkeltstående avgiftsfrie transaksjoner som i vår sak.»

Jeg kjenner ikke til noe avgiftssystem som har en særskilt regulering i merverdiavgiftssystemet knyttet til salg eller kjøp av aksjer. Driver en virksomhet

verdipapirhandel, er det selvsagt en avgiftsunntatt virksomhet. Den næringsdrivende kan ikke være registrert etter merverdiavgiftsloven for slik virksomhet og får uansett ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift til slik virksomhet. Dette er en annen situasjon enn saken for Coop.

Selv da Norge ikke ga fullt fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som innsatsfaktor i virksomheten, driftsmidler, var dette lagt utenfor merverdiavgiftsloven. Investeringsavgiften ble avvirket og investeringsavgiftsloven ble opphevet kort etter innføringen av generell merverdiavgift på tjenester.

ICA – fradragsrett i Sverige

Det er et tankekors at i Sverige ville ICA Detalj AB ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på sine kostnader ved salget av ICA Norge AS til Coop Handel Norge AS.

Högsta Förvaltningsdomstolen (Høyesterett i Sverige som har forvaltningsdomstoler) dom 26. september 2023 i Mål nr. 1041–1043-22 gjaldt AB Volvo sitt salg av et datterselskap. I den dommen ble det vist til en tidligere dom 16. mai 2017 i Mål nr. 5311-15 og 5312-15 hvor Sveaskog Förvaltnings AB hadde solgt et datterselskap. Den dommen endret resultatet i en dom 24. juni 2010 i Mål nr. 743-07 hvor det ble avgjort at fradragsrett ikke forelå. Dommen gjaldt AB SKF sitt salg av datterselskap. Men dommen i Regeringsrätten (domstolen har endret navn til Högsta Förvaltningsdomstolen) ble avsagt under dissens. Dommerne hadde ulik oppfatning av EU-domstolens dom i sak Case C-29/08 hvor ECJ ga sin forståelse av EU-retten på spørsmål som var forelagt fra Sverige i SKF saken.

Forstå organisering og utøvelse av næringsvirksomhet, gå dypere inn i merverdiavgiftssystemet

Omsetning av fast eiendom og selskapsandeler var unntatt fra merverdiavgift perioden fra 1970 og ble holdt utenfor avgiftsområdet etter merverdiavgiftsre-

formen 1. juli 2001. Ot.prp. nr. 2 (2000/2001) har en del vurderinger med avgrensinger for fast eiendom, men ingen omtale som gjelder selskapsandeler.

Lagmannsrettens oppfatning og begrunnelser i Coop-dommen, samt Høyesteretts beslutning om ikke å tillate at anken skulle behandles i Høyesterett viser at man bør gå dypere inn i forarbeidene for endringen i merverdiavgiftssystemet. Ved merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001 ble systemet endret fra en spesiell avgrensning av avgiftspliktige tjenester til generell merverdiavgift på tjenester. I innledningen i Ot.prp. nr. 2 (2000/2001) ble lovforslaget omtalt slik:

«Forslaget om å snu merverdiavgiftslovens hjemmel for avgiftsplikt på omsetning av tjenester bygger på et forslag som ble utredet av Storvikutvalget, jf. NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Utredningen følger som uttrykt vedlegg til proposisjonen. Utvalgets utredning ble sendt på en bred høring og danner fortsatt etter departementets oppfatning, et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag for spørsmålet om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Det ble også gitt en bred omtale av merverdiavgiftsreformen av Regjeringen Bondevik i Nasjonalbudsjettet 2000. Departementet har på denne bakgrunn ikke ansett det nødvendig med en ny alminnelig høringsrunde om forslaget.»

Nye tjenestetyper blir automatisk avgiftspliktig. Tjenester som ble holdt utenfor avgiftsområdet måtte angis spesielt. Lovforslaget omtalte visse tjenester som ble trukket inn under avgiftsområdet.

Ingen antydning om begrensinger i fradragsretten

I forarbeidene for merverdiavgiftsreformen finnes det ingen antydning til hva Finansdepartementet etter hvert har gått inn for å skape ny rett med begrensninger i fradragsretten. Det er et paradoks at man i Norge skal gå motsatt vei enn i Sverige. Spesielt gjelder det når man direkte kan se kumulasjo-

nen i virksomheten som i Elkjøp-dommen og i Coop-dommen, som fikk ulike resultat.

Det samme gjelder ved salg, som de svenske dommene gjaldt. Ved salg frigjøres kapasitet og bundet kapital for konsernets strategiske valg for utvikling av virksomheten. Jeg ser det slik man ser det i Sverige, overført til Norge er Telenor-dommen og Siemens-dommen eksempler på en forenklet oppfatning om formålet og virkningen av salg fra virksomheten. I dommene ble det lagt vekt på gevinster fremfor andre grunner og heller ikke betydningen for den virksomheten som fortsatt skulle drives. Hvorvidt Telenor fikk en gevinst ved salg av aksjer (Telenor-dommen avsnitt 44) eller Siemens fikk en gevinst ved realisering av verdien i en eiendom (Siemens-dommen avsnitt 51 om det bedriftsøkonomiske motivet), får samme virkning som når en virksomhet innhenter kapital ved en emisjon. Dette er relevant for virksomheten som drives. Problemstillingen ble reist i Elkjøpdommen avsnitt 46 og avvist i dommens avsnitt 47.

I artikkelen i RR nr. 5 2923 viste jeg til omtalen i Ot.prp. nr. 2 (2000/2001) av eiendomsmeglertjenester. Disse ble omtalt av Storvikutvalget og i Ot. prp. fordi de omsettes både til private og til næringsdrivende. I artikkelen skrev jeg at Finansdepartementet ikke tok noe forbehold om begrunnelsen fra Storvikutvalget, det vil si at departementet var enig i dette som det skrev i Ot. prp.:

«Utvalget viste til at en vesentlig del av meglernes kunder på næringsseidoms-markedet vil ha rett til fradrag, slik at det ikke vil bli noen avgiftsbelastning.»

Senere er eiendomsmeglertjenester, ad tolkningsveien, også merverdiavgiftspliktige når det selges et aksjeselskap og aksjeselskapet bare eier en fast eiendom. Det vil si at tjenesten anses som en avgiftspliktig eiendomsmegling og ikke en avgiftsunntatt finansiell tjeneste med megling av aksje(r).

Storvikutvalget skrev dette I NOU 1990:11 om eiendomsmegling:

«Utvalget kan ikke se at det vil innebære spesielle avgiftstekniske problemer ved å innføre avgift på eiendomsmegling. Tvert imot vil det kunne medføre fordelingsproblemer om slik megling ikke trekkes inn under området for avgiftsplikt, idet innføring av en generell avgiftsplikt for tjenester vil innebære avgiftsplikt for de andre tjenester som utføres av eiendomsmeglere, som f.eks. eiendomsforvaltning, gjennomføring av seksjoner, kontraktskriving og annen rådgivningsvirksomhet. Det samme gjør seg gjeldende for advokatenes vedkommende, idet deres øvrige tjenester også i vesentlig grad foreslås gjort avgiftspliktige. Avgiftsplikt vil heller ikke innebære vansker med hensyn til systemets konkurransenøytralitet. En vesentlig del av meglernes kundekrets innen markedet for næringsseidommer vil ha fradragsrett for den avgift meglernes beregner på sine tjenester. Avgiftsbelastningen vil først og fremst komme i den private del av markedet som gjelder boliger og fritidshus.»

Jeg tar ikke med noe om Storvikutvalgets utredning om advokattjenester, som går på samme problematikk, men jeg tar med dette fra Advokatforeningens høringssvar slik Finansdepartementet tok dette inn i Ot.prp. nr. 2 (2000/2001):

«Advokatforeningen pekte på at det prinsipielt er betenkelig å avgiftsbellegge advokattjenester, fordi det etter advokatforeningens syn vil svekke rettspleien med fare for rettstap på områder som er av stor betydning for borgeren. Det ble videre anført at det fra det offentliges side flere ganger er presisert at alle innbyggere skal ha adgang til rettshjelp. Avgiftsplikt vil i første rekke ramme privatpersoner. Advokater vil ved avgiftsplikt på advokattjenester i større grad rette virksomheten inn mot næringsdrivende, fordi avgiftsplikt på omsetning til privatpersoner vil kunne medføre en reduksjon av salæret til advokatene. De næringsdrivende vil ha fradragsrett for avgift på anskaffelse av advokattjenester, og avgiftsplikt vil ikke virke inn på salærets størrelse.»

Den siste setningen i høringssvaret ble ikke motsagt av Finansdepartementet da det ga sine vurderinger i Ot.prp. med forslag om at «konsulent-, advokat- og forskningstjenester» burde være avgiftspliktige, dvs. at de ikke burde være unntatt.

En bred forståelse om generell merverdiavgift på tjenester

Det var en bred forståelse for at generell merverdiavgift på tjenester burde innføres. Finansdepartementet skrev i innledningen til Ot.prp. nr. 2 (2000/2001) kap. 1 (jeg har nummerert strekpunktene nedenfor):

«Det er flere forhold som begrunner at merverdiavgiften bør være en generell avgift på innenlands forbruk, hvor forbruk av tjenester avgiftsbelegges på lik linje med forbruk av varer:

1. en forbruksavgift som i utgangspunktet likebehandler forbruk av varer og tjenester fremstår som mer rettferdig overfor forbrukere og næringsdrivende og bidrar til å hindre at ressursbruken vris fra avgiftsbelagt til avgiftsfri produksjon
2. en generell avgiftsplikt på et bredere grunnlag vil øke statens inntekter slik at merverdiavgiftssatsen eller andre skatter og avgifter kan holdes lavere
3. en generell avgiftsplikt vil gi færre avgrensingsproblemer og lette praktiseringen av regelverket både for næringsdrivende og for avgiftsmyndighetene
4. mulighetene for avgiftsmotiverte tilpasninger og unndragelser blir mindre
5. en generell avgiftsplikt vil bringe det norske merverdiavgiftsregelverket i samsvar med regelverket i andre land, herunder våre viktigste handelspartnere
6. innføringen av merverdiavgiftsplikt på flere tjenesteområder er god fordelingspolitikk, siden tjenestenes andel av forbruket stiger med inntekten
7. en generell avgiftsplikt vil sikre at nye tjenesteområder automatisk blir avgiftspliktige.

Merverdiavgiften er ment å være en generell forbruksavgift. Den bør derfor i utgangspunktet omfatte alt forbruk.»

Finansdepartementets arbeid for at merverdiavgift på transaksjonskostnader ikke skal være fradragberettiget når anskaffelsene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, bryter med pkt. 3, 4, 5.

I Coop-dommen starter lagmannsretten med å vise til Høyesteretts dom HR-2017-1851-A «Skårer Syd». Men det må «skilles mellom snørr og barter». Skårer Syd-dommen gjaldt et tilfelle hvor det var krevd fradrag for inngående merverdiavgift før virksomheten var registrert. En senere fellesregistrering kunne ikke reparere dette. Dommen har begrenset interesse. Det påpekte Coop i sine anførsler.

Oppfordringen er at dommere må å gå dypere inn i merverdiavgiftssystemet, slik førstvoterende (Skoghøy) gjorde i Elkjøp-dommen. Jeg nevner at strukturen for anskaffelsen med å bygge en bolig for et makeskifte ikke vil være omgåelse etter skatteforvaltningslovens regler, som er regler tilkommet etter Elkjøp-dommen. Strukturen var en anførsel som Staten ikke fikk medhold i (Elkjøp-dommen avsnitt 48 med henvisning til Rt-1985-93 (Sira-Kvina) og Rt2001-1497 (Norwegian Contractors)¹).

Fradragsretten for inngående merverdiavgift

I Coopsaken skriver Lagmannsretten:

«Vurderingen av om fradragsrett foreligger for de omtvistede kostnadene til aksjekjøpet må derfor tas med utgangspunkt i hovedregelen om fradrag for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1 første ledd.»

Det er riktig og det er den eneste bestemmelsen som regulerer fradragsretten, med visse presiseringer av fra-

dragsretten om delvis bruk i avgiftspliktig virksomhet og noen bestemmelser som gjelder sluttforbruk i virksomheten (servering m.m.).

«Bedriftsøkonomisk» er et begrep som brukes i dommer om fradragsretten, men det er ikke gitt et rettslig innhold.

Bedriftsøkonomi er omtalt slik i Store norske Leksikon:

«Bedriftsøkonomi, foretaksøkonomi, studiet av den økonomiske virksomhet sett fra en bedrifts synspunkt og i særlig grad den økonomiske virksomhet som foregår innen bedriftens egen ramme.»

Beslutninger om anskaffelser til en virksomhet fattes ut fra bedriftsøkonomiske hensyn. Det vil si betydningen av en anskaffelse for en virksomhet. Det siste leddet i SnL sin omtale av begrepet, knytter seg til relevansen, men sier lite om kravet til «bruk i virksomhet». Det siste er lovens betingelse for fradragsrett.

Jeg er uenig i Statens og Lagmannsrettens forståelse av regelen og anvendelsen. Det er ingen grunn til at kjøperen skal pådras en avgiftskostnad ved reorganisering av dagligvaremarkedet i Norge. Meningsløsheten vises i særdeleshet ved at selgeren ikke blir belastet med merverdiavgift i Sverige. Norge kan velge å ha andre regler enn andre land, men det har ikke Stortinget gjort. Tvert om ble det vist til EU ved innføring av generell merverdiavgift på tjenester, og avvikling av investeringsavgiften. Lagmannsrettens dom i Coopsaken er en dom som burde vært henvist til behandling i Høyesterett.

¹ Når det gjelder bruken av justeringsreglene fra 1. januar 2008 på faktiske situasjoner som i disse tre eldre dommene, skrev jeg om dette i min artikkel i tidsskriftet Skatterett nr. 1 2021.