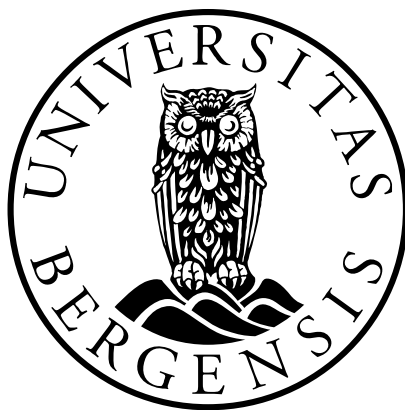


Fradrag for inngående merverdiavgift i kombinert virksomhet

Med fokus på fordelingsnøkler

Kandidatnummer: 65

Antall ord: 14 923



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

11. mai 2020

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Tema og problemstilling.....	4
1.2 Aktualitet.....	5
1.3 Begrepsavklaringer.....	6
1.3.1 Begrep i skatteretten.....	6
1.3.2 Begrep i avgiftsretten.....	7
1.4 Avgrensninger og forutsetninger.....	8
2 Skatte- og avgiftsrettens system.....	10
2.1 De generelle fradragsreglene.....	10
2.2 Forholdsmessig fradrag.....	11
2.2.1 Innføring.....	11
2.2.2 Lovbestemte fordelingsnøkler.....	13
2.2.3 Fordelingsnøkler i andre rettskilder.....	14
3 Rettspraksis.....	15
3.1 Høyesterett.....	15
3.1.1 Rt. 1985 s. 93 (Sira-Kvina).....	15
3.1.2 Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors).....	16
3.1.3 Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt).....	17
3.1.4 Rt. 2005 s. 951 (Porthuset).....	19
3.1.5 Rt. 2008 s. 932 (Bowling 1).....	20
3.1.6 Rt. 2008 s. 938 (Tønsberg Bolig).....	22
3.1.7 Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp Norge).....	23
3.1.8 HR-2015-1202-A (Telenor ASA).....	25
3.1.9 HR-2017-1851-A (Skårer Syd).....	26
3.2 Lagmannsrettene.....	28
3.2.1 LB-2002-253 (Storslett Hotell Eiendom KS).....	28
3.2.2 LB-2003-8771 (KS Grand AS).....	30
3.2.3 LA-2007-150632 (Kristiansand Dyrepark).....	32
3.2.4 LG-2009-61859 (Victoria Hotell AS).....	33
3.2.5 LB-2009-200090 (Kvinesdal og Omegn Golfklubb).....	34

3.2.6	LB-2010-82039 (Sengetøy)	36
3.2.7	LB-2011-152959 (BMW Financial Services Scandinavia AB).....	37
3.3	Tingrettene	38
3.3.1	TSTAV-2006-189320 (Studentsamskipnaden i Stavanger)	38
3.3.2	TSOFT-2019-129605 (Loen Skylift).....	40
4	Ulike fordelingsnøkler	42
4.1	Fordeling etter areal	42
4.2	Fordeling etter omsetning	43
4.3	Fordeling etter tidsbruk.....	44
4.4	Fordeling per kapita eller årsverk	44
4.5	Fordeling etter antall besøkende	45
4.6	Fordeling basert på synlighet	45
4.7	Avgiftssubjektets spillerom	46
5	Oppsummering og konklusjon.....	48
	Litteraturliste.....	50

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Temaet for denne avhandlingen er fradrag for inngående merverdiavgift i kombinert virksomhet. Problemstillingen er *hva som utgjør en fellesanskaffelse, når har en næringsdrivende som driver kombinert virksomhet, rett til å fradragsføre merverdiavgift på fellesanskaffelser, hvilke fordelingsnøkler som finnes i gjeldende rett og om det finnes andre, relevante nøkler som kan benyttes*. Denne avhandlingen vil gjøre rede for de ulike fradragsreglene i merverdiavgiftsloven, hvordan disse benyttes i ulike tilfeller, hvilken forankring de ulike fordelingsnøklerne har og om andre fordelingsnøkler enn de som allerede er kodifisert i forarbeidene, burde kodifiseres.

Hovedregelen for fradrag følger av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven - mval.) § 8-1 og er i utgangspunktet relativt enkel å forstå. Dersom en bedrift er pålagt å legge merverdiavgift på sin omsetning, er motstykket at bedriften får fradrag for den merverdiavgiften den selv må betale ved innkjøp.¹ Motsetningsvis, dersom bedriften ikke er pålagt å legge merverdiavgift på sin omsetning, vil bedriften heller ikke få fradrag for merverdiavgift den selv må betale. Dermed oppstår det raskt spørsmål når en bedrift driver virksomhet både innenfor og utenfor lovens rammer. Det er tilfellene med kombinerte virksomheter som ofte utløser de vanskelige klassifiseringsspørsmålene.

Dersom et treningssenter både har omsetning fra å tilby idrettstjenester og fra salg av mat og drikke, har bedriften både avgiftsunntatt og avgiftspliktig omsetning.² Et slikt treningssenter vil også ha utgifter som bare brukes i den ene typen virksomhet. Dette kan for eksempel være vedlikehold av treningsapparatene på den ene siden, og innkjøp av mat og drikke til videresalg på den andre siden. Senteret kan samtidig ha utgifter som går til begge aktivitetene samtidig, blant annet husleie, renhold mv. På den ene side driver senteret unntatt virksomhet uten fradragsrett for den inngående merverdiavgiften som kommer med fellesinnkjøpene. På

¹ Det gjelder flere vilkår enn dette for å få fradragsrett. Blant annet er det krav om oppofrelse, og andre formelle vilkår som en korrekt faktura e.l., men dette vil oppgaven avgrenses mot. Se avhandlingens kapittel 1.4.

² Rett til å utøve idrett er unntatt merverdiavgift, jfr. mval. § 3-8 (1), mens salg av mat og drikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten, jfr. mval. § 3-1.

den annen side driver senteret også merverdiavgiftspliktig virksomhet og har full fradragrett for inngående merverdiavgift.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-2 (1) at bedriften i et slikt tilfelle skal få fradrag for inngående merverdiavgift «for den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk» i den delen av bedriften som driver avgiftspliktig virksomhet. Denne avhandlingen skal se nærmere på hva som ligger i «antatt bruk», samt hvilke fordelingsnøkler som kan representere «antatt bruk».³

1.2 Aktualitet

Det er anslått at merverdiavgift i 2020 vil utgjøre omtrent 326 milliarder kroner til inntekt for staten (ca. 22,5 % av statens totale inntekter).⁴ Det finnes mange bedrifter som driver kombinert virksomhet; både større og mindre bedrifter. Problemstillingen er særlig aktuell på grunn av det stadig endrende rettskildet. Skattelovene, inkludert merverdiavgiftsloven og dennes forskrift endres ofte ved politiske utskiftninger og i tillegg kan rettskildene være vanskelige å navigere. Fradragsføring av merverdiavgift i kombinert virksomhet kan være omfattende arbeid og det er viktig å ha praktiske fordelingsnøkler å jobbe med. Det er viktig å trå rett i fordelingsarbeidet. Ettersom arbeidet skjer løpende, er hurtige avgjørelser nødvendig. Feil kan være meget kostbare dersom skattekontoret krever endringer og ilegger renter og tilleggsskatt.⁵ For eiendomsutviklere, som kan ha begrenset fradragrett, jf. mval. § 3-11, utgjør ofte merverdiavgiften betydelige summer. Det er gjerne størrelsen på fradraget som er avgjørende for om et prosjekt blir lønnsomt eller ikke og således om det blir realisert eller ikke.

Det kan være vanskelig for næringsdrivende, særlig uten kjøp av profesjonell bistand fra regnskapsfører eller revisor, både å være sunt kritisk til og å etterleve merverdiavgiftsreglene.

³ Videre i avhandlingen er «antatt bruk» alltid ment å vise til mval. § 8-2 (1).

⁴ Faktaark fra Finansdepartementet <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2020/Satsinger/?pid=93261> [hentet 30. januar 2020].

⁵ Jfr. lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.) § 14-3, og lov 17. mai 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven – sktbl.) kapittel 11.

Dette vises blant annet ved utviklingen av rettsreglene for merverdiavgift i overnattingsvirksomhet.⁶

Ettersom merverdiavgiftssystemet er selvdeklaratorisk, må man ha regler som tar hensyn til både de næringsdrivende og skattekontoret. Det må foreligge funksjonelle regler som enkelt kan etterleves og kontrolleres. Blant annet kan man få til dette ved hjelp av faste fordelingsnøkler.

Skårer Syd-dommen, som omtales under punkt 3.1.10, viser også at Skattedirektoratets forhåndsuttalelser ikke alltid blindt kan stoles på. Det kreves av Skatteetaten og domstolene at bedriftene foretar selvstendige vurderinger av bindende forhåndsuttalelser og ikke legger dem ukritisk til grunn som gjeldende. En klarere praksis hadde hjulpet bedriftene på denne utfordringen.

Til slutt gir gjennomskjæringsreglene økt aktualitet for problemstillingen. Gjennomskjæring er en regel om at skatt kan ilegges uten særskilt hjemmel dersom det er funnet bevist at den skattepliktige prøvde å omgå skatteplikt, jfr. lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven - sktl.) § 13-2. Disse reglene er i utgangspunktet en del av skatteretten, men gjelder tilsvarende for merverdiavgift, jfr. mval. § 12-1. Flere har anført at det imidlertid ikke alltid er enkelt å overføre disse reglene til merverdiavgiftens område, jfr. bl.a. Ole Gjems-Onstad, «Omgåelse og merverdiavgift» *Skatterett* 02/2009 volum 28, s. 115-142, punkt. 5.1. Dersom det blir lettere for næringsdrivende å bruke kurante fordelingsnøkler, kan det bli lettere å forstå når gjennomskjæring er en mulighet.

1.3 Begrepsavklaringer

1.3.1 Begrep i skatteretten

Symmetriprinsippet er et prinsipp om at der gevinster er skattepliktige, er tap og kostnader fradragsberettigede, jfr. bl.a. sktl. § 6-1. Det motsatte gjelder for skattefrie gevinster. I realisasjonstilfeller der en eventuell gevinst hadde vært skattefri, får man ikke fradrag dersom

⁶ Utleie av rom til overnattingsvirksomhet var tidligere avgiftsunntatt, men ved utvikling i praksis er det nå avgiftspliktig med redusert sats, se Porthuset-dommen, Victoria Hotell-dommen og Sengetøy-dommen, smh. mval. § 5-5 (1).

realisasjonen viser seg å medbringe tap.⁷ Symmetriprinsippet gjelder også i avgiftsretten. Det er kun virksomheter som krever opp merverdiavgift, som får fradrag for betalt merverdiavgift. Dette følger av ordlyden «til bruk i den registrerte virksomheten» i mval. § 8-1.

Et formål bak symmetriprinsippet og et grunnleggende hensyn i avgiftsretten er å hindre konkurransevridding. Bedrifter som driver avgiftsunntatt virksomhet, vil få en urettferdig fordel sammenlignet med avgiftspliktige virksomheter dersom bedriftene får samme fradrag for inngående merverdiavgift.

1.3.2 Begrep i avgiftsretten

En *registrert virksomhet* er en virksomhet som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Det er i utgangspunktet kun mulig å registrere en virksomhet som driver avgiftspliktig eller avgiftsfritatt næringsvirksomhet i dette registeret. I avhandlingen vil uttrykket *registrert virksomhet* kun brukes om virksomheter som enten er avgiftspliktige eller avgiftsfritatt.

Fellesregistrerte selskaper er to samarbeidende selskaper som blir registrert som ett avgiftssubjekt. Dette kan de gjøre dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. En fellesregistrering innebærer at selskapene er solidarisk ansvarlige og privilegerte med hensyn til merverdiavgift. For eksempel kan fradragsberettiget inngående merverdiavgift tilordnes begge selskapene selv om kun ett av selskapene foretar og benytter anskaffelsen som førte til fradraget. Regelen om fellesregistrering og unntaket for tilordningsprinsippet følger av mval. § 2-2 (3).

Utgående merverdiavgift er den merverdiavgiften man krever opp av en kunde i en virksomhet, for eksempel de 15 % matbutikken krever inn av den som handler der, jfr. mval. § 5-2 (1 og 2), jfr. forskrift 13. desember 2019 nr. 1826 om merverdiavgift for budsjettåret 2020 § 3. Denne merverdiavgiften skal matbutikken betale til staten. Matbutikken blir i dette tilfellet et innkrevingsorgan for staten, noe som er en del av formålet bak merverdiavgiftsreglene. Det er et snedig system; staten slipper å drive dyr innkreving ettersom dette ansvaret er pålagt avgiftssubjektene, samtidig får staten full oversikt ved hjelp av skattemeldingene, noe som gjør ordningen effektiv og etterprøvable.

⁷ Se blant annet skatteloven § 9-3 (2), jfr. § 9-4 (1) der det fremgår at dersom du oppfyller eie- og bruksvilkårene for skattefri realisasjon av egen bolig, kan du ikke få fradrag dersom du selger med tap.

Inngående merverdiavgift er merverdiavgift man betaler til andre virksomheter, for eksempel de 15 % matbutikken må betale grossisten når de kjøper mat til butikken, jfr. mval. § 5-2 (1 og 2), jfr. forskrift 13. desember 2019 nr. 1826 om merverdiavgift for budsjettåret 2020 § 3. Inngående merverdiavgift kan være fradragberettiget i utgående merverdiavgift.

En bedrift som driver *kombinert virksomhet*, driver både avgiftspliktig/avgiftsfrittatt og avgiftsunntatt virksomhet. Dette kalles også *delt* eller *blandet virksomhet*.

En *fellesanskaffelse* er i avgiftsmessig forstand en anskaffelse som er ment å brukes i både avgiftspliktig/avgiftsfrittatt og avgiftsunntatt virksomhet.

Fordelingsnøkler kalles også *hjelpetørrelser* og er forhåndsbestemte størrelser som brukes for å finne den «antatte bruken»⁸ til en fellesanskaffelse. Et eksempel kan være hvor stor omsetning fellesanskaffelsen innbringer til de to virksomhetene. Det innebærer at desto større omsetning en anskaffelse bringer inn for en bedrift, desto større fradrag for merverdiavgiften på anskaffelsen skal bedriften tilkjennes.⁹ Det skal også brukes fordelingsnøkler dersom det blir foretatt uttak, jfr. Rt. 2014 s. 1281 (Byggmester).

Omsetning brukes i denne avhandlingen både om selve salget av varer og tjenester og om inntektene fra disse salgene.

1.4 Avgrensninger og forutsetninger

Hovedproblemstillingene for oppgaven er hva som kreves for at en anskaffelse rent faktisk er til bruk i kombinert virksomhet og hvilken fordelingsnøkkel den næringsdrivende kan benytte. Avhandlingen vil dermed avgrenses mot øvrige grunnleggende vilkår for fradragrett, herunder oppofrelseskriteriet og de formelle vilkår for fradragrett; disse ansees for å være oppfylt. Ved domsanalysen vil også noen dommer som omhandler relevanskriteriet generelt gjennomgås. Selv om disse dommene omhandler avgiftssubjekter som ikke driver kombinert virksomhet er avgjørelsene sentrale for å vise utvikling i rettspraksis, både i og utenom kombinert virksomhet.

⁸ Jfr. merverdiavgiftsloven § 8-1.

⁹ For den eksakte utregningen, se punkt 4.2.

Ved spørsmål om ulike fordelingsnøkler begrenser avhandlingen seg til å vurdere tilfellene hvor det er klart at bedriften skal få et forholdsmessig fradrag for en fellesanskaffelse, men der det er usikkerhet om fordelingen eller fordelingsnøkkelen. I tillegg vil ikke særskilte unntak for fradrag i mval. §§ 8-3 flg. behandles.

2 Skatte- og avgiftsrettens system

2.1 De generelle fradragsreglene

Merverdiavgiftsloven er bygget opp i et tredelt system. For en virksomhet er all omsetning, uttak eller innførsel enten 1) pålagt merverdiavgift¹⁰, 2) fritatt for merverdiavgift¹¹ eller 3) unntatt merverdiavgift¹². En kjøper av varer og tjenester skal kun betale merverdiavgift for de varer og tjenester som er avgiftspliktige.

Hovedregelen for fradrag i avgiftsretten er den samme som i skatteretten. Dersom du betaler skatt, skal du få «fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jfr. skatteloven § 6-1. Dette er et uttrykk for symmetriprinsippet.

For merverdiavgift er regelen at dersom man må betale utgående merverdiavgift, skal man få fradrag for inngående merverdiavgift. Unntaket er også tilsvarende: Dersom virksomheten utelukkende driver avgiftsunntatt virksomhet eller opererer utenfor merverdiavgiftsloven, skal den heller ikke få fradrag for inngående merverdiavgift.¹³ Dette følger av mval. § 8-1 der det er skrevet at et registrert avgiftssubjekt har rett til «fradrag for inngående merverdiavgift» på «anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten».

Merverdiavgift er med andre ord en avgift som i hovedsak pålegges sluttbrukeren, men som beregnes i alle omsetningsledd. Systemet er enklest beskrevet med et eksempel:

En vare selges fra produsenten til en grossist for kr. 200 eksklusive merverdiavgift. Denne grossisten selger varen videre til en detaljist for kr. 300 eksklusive merverdiavgift.

Prispåslaget skyldes ofte utgifter, men grossisten vil selvfølgelig også ha en fortjeneste.

Forbrukeren kjøper så varen av detaljisten for kr. 400 eksklusive merverdiavgift.

¹⁰ Merverdiavgiftsloven §§ 3-1 (for omsetning), §§ 3-21 til 3-23 (for uttak), §§ 3-29 og 3-30 (for innførsel).

¹¹ Merverdiavgiftsloven §§ 6-1 til 6-16 (for omsetning), §§ 6-17 til 6-20 (for uttak) og §§ 7-1 til 7-10 (for innførsel av varer).

¹² Merverdiavgiftsloven §§ 3-2 til 3-20 (for omsetning), §§ 3-24 til 3-28 (for uttak) og § 3-30 (for innførsel av tjenester).

¹³ Avgiftsfritatte virksomheter opererer med en «nullsats» og har dermed utgående merverdiavgift (selv om denne er kr. 0). Avgiftsfritatte virksomheter har dermed krav på fullt fradrag for deres inngående merverdiavgift i likhet med avgiftspliktige virksomheter. Avgiftsunntatte virksomheter har derimot ingen utgående merverdiavgift og har dermed heller ikke krav på fradrag for inngående merverdiavgift.

Merverdiavgiften ved salget mellom produsenten og grossisten var kr. 50, slik at totalprisen var kr. 250. Disse 50 kronene betaler produsenten til staten som utgående merverdiavgift, i dette eksempelet uten fradrag. Ved salget mellom grossisten og detaljisten blir merverdiavgiften kr. 75. Her kommer fradragsreglene inn; ettersom grossisten allerede har betalt kr. 50 i inngående merverdiavgift kan dette trekkes fra i utgående merverdiavgift. Grossisten skal dermed betale (kr. 75 minus kr. 50) kr. 25 til staten. Til slutt vil detaljisten betale (kr. 100 minus kr. 75) kr. 25 til staten. Forbrukeren har i dette tilfellet betalt kr. 100 i merverdiavgift, noe detaljisten, grossisten og produsenten til sammen har betalt til staten. Dette eksempelet viser at det er sluttbrukeren, i dette tilfellet forbrukeren, som betaler merverdiavgiften i sin helhet. Formålet bak reglene for merverdiavgift er altså at merverdiavgiften ikke skal være en endelig kostnad for den avgiftspliktige bedriften, men for sluttbrukeren. Dette kalles *sluttbrukerprinsippet*.

Dersom en bedrift driver utelukkende avgiftsunntatt virksomhet, vil denne bedriften være sluttbrukeren for eventuelle innkjøp, og pådratt merverdiavgift vil utgjøre en endelig kostnad. Dersom et etterfølgende omsetningsledd er en bedrift som driver avgiftspliktig virksomhet vil videre omsetning medføre merverdiavgift som tidligere. Det kan altså være flere sluttbrukere i samme omsetningskjede uten at dette virker inn på regelanvendelsen.

2.2 Forholdsmessig fradrag

2.2.1 Innføring

I utgangspunktet er fradragsreglene forholdsvis enkle ved at man skal vurdere i hvert tilfelle om virksomheten skal ha fradrag eller ikke. Dersom anskaffelsen er fradragsberettiget, kan man fradragsføre all inngående merverdiavgift som gikk til anskaffelsen, i utgående merverdiavgift. For anskaffelser til kombinert virksomhet er regelen mer komplisert.

Mval. § 8-2 (1) angir hovedregelen; man kan fradra inngående merverdiavgift tilsvarende den delen av anskaffelsen som er til «antatt bruk» i den registrerte virksomheten. Utfordringen med regelen er å finne ut hva som ligger i «antatt bruk». En ordlydstolkning tilsier et praktisk synspunkt; «antatt bruk» viser til en vurdering basert på konkrete forhold i og utenfor bedriften som påvirker hvor omfattende anskaffelsen blir brukt i de forskjellige delene av

bedriften. Imidlertid gir heller ikke denne tolkningen et godt vurderingsgrunnlag med unntak av at man må finne et forholdstall for den antatte bruken i de ulike virksomhetene.

Forarbeidene til den gamle merverdiavgiftsloven hjelper med videre tolkning. Merknaden til den nå opphevede forskrift 20. desember 1969 nr. 1 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven (heretter forskrift 18) § 1 slår fast at utgangspunktet for «beregningen av det forholdsmessige fradrag er varens eller tjenestens antatte bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven». Videre følger det at «[v]ed beregningen av det forholdsmessige avdrag vil den næringsdrivende måtte nytte et forsvarlig forretningsmessig skjønn. Som støtte for skjønnet vil den næringsdrivende kunne nytte tidligere erfaringer om bruken av tilsvarende vare eller ytelse. For øvrig må man ta sikte på å finne frem til en kostnadsfordeling som stemmer med kravene til god forretningsskikk». Til slutt er det nevnt at «forskriftenes § 2 og § 3 [har] på visse vilkår åpnet adgang til å nytte bestemte forholdstall ved beregningen av det forholdsmessige fradrag når det gjelder anskaffelser vedrørende oppføring og drift av bygninger og anskaffelser til bruk under ett for virksomhetens felles drift».¹⁴

En mulig ulempe med reglene om forholdsmessig fradrag er at beregningene i stor grad er basert på en fremtidig vurdering.¹⁵ Denne prognosen kan selvfølgelig være ganske samsvarende med den faktiske virkeligheten, men kan også medføre feil. Det er også fullt mulig at fradraget blir beregnet feil både til avgiftssubjektets gunst og ugunst. Videre er det ikke uvanlig at anskaffelsen ikke blir brukt på samme måte gjennom hele dens levetid. Her kommer justeringsreglene inn. For maskiner finnes en justeringsperiode på fem år; for bygg og anlegg er den ti år, jfr. mval. § 9-4. I denne perioden er utgangspunktet at endring i bruk, enten ved faktiske bruksendringer innad i bedriften eller ved omsetning av varen, skal føre til en endring av fradraget som ble tilkjent ved anskaffelsen av varen.¹⁶ Dersom bruk av anskaffelsen i avgiftspliktig virksomhet reduseres i denne perioden, skal bedriften tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift tilsvarende reduksjonen. Dersom bruken øker i avgiftspliktig virksomhet, medfører justeringsreglene en rettighet for ytterligere fradrag for inngående merverdiavgift tilsvarende økningen.

¹⁴ Disse bestemmelsene er videreført i ny forskrift. Disse blir omtalt i punkt 4 flg.

¹⁵ Man kan også basere vurderingen på tidligere erfaringer, noe som kan gi et meget presist bilde på «antatt bruk», men fremtiden er såpass usikker at bruken, selv i slike tilfeller, kan endres over tid.

¹⁶ Omsetning kan i dette tilfellet gjøres enten ved salg av varen eller ved at den «inngår i en virksomhetsoverdragelse, herunder fusjon og fisjon», jfr. *Merverdiavgift i et nøtteskall* s. 131.

2.2.2 Lovbestemte fordelingsnøkler

Næringsdrivende som driver både avgiftspliktig/avgiftsfritatt virksomhet og avgiftsunntatt virksomhet kan altså få fradrag for inngående merverdiavgift dersom de går til innkjøp av en fellesanskaffelse. Hovedregelen er at det skal foretas en forholdsmessig vurdering der den «antatte bruken» skal utregnes, og at man får fradrag tilsvarende den antatte bruken i den avgiftspliktige/avgiftsfritatte virksomheten. Dersom det er antatt at 60 % av fellesanskaffelsen skal brukes til den avgiftsunntatte virksomheten, får bedriften kun fradrag tilsvarende 40 % av den inngående merverdiavgiften.

Fra denne hovedregelen finnes det noen lovbestemte unntak. Det følger av mval. § 8-2 (3) at for fellesanskaffede varer og tjenester «er det ingen fradragsrett dersom omsetningen fra den registrerte virksomheten normalt ikke overstiger fem prosent av virksomhetens samlede omsetning i løpet av et regnskapsår». Videre følger det av mval. § 8-2 (4) at for fellesanskaffede varer og tjenester «er det full fradragsrett dersom den delen av en virksomhets omsetning som er unntatt fra loven, normalt ikke overstiger fem prosent av virksomhetens samlede omsetning i løpet av et regnskapsår».

Dette kalles ubetydelighetsregelen eller 5 %-regelen. Den går ut på at den delen av omsetningen som utgjør over 95 % av samlet omsetning er bestemmende for hvordan fradragsreglene skal anvendes. Dette betyr at dersom minst 95 % av bedriftens samlede omsetning er fra den avgiftspliktige virksomheten, får man fullt fradrag for inngående merverdiavgift også på fellesanskaffelser.

Ubetydelighetsregelen er nok begrunnet i praktiske og økonomiske hensyn. På grunn av denne regelen kan næringsdrivende slippe unna vanskelige avgrensinger, samt at skattekontorets arbeid og kontrollvirksomhet blir mer kostnadseffektivt.

Her har staten satt en fast terskel for å unngå en mengde grensespørsmål for næringsdrivende og Skatteetaten. Det vil slå negativt ut for noen, og positivt ut for andre, men her har lovgiver vurdert at effektivitetshensyn veier tyngre enn hensynet til en helt «riktig» fradragsføring av merverdiavgift.

Dette unntaket har igjen et unntak for bedrifter som driver omsetning og formidling av finansielle tjenester, jfr. mval. § 8-2 (3) andre punktum, jfr. § 3-6, altså banker, fondsforvaltere mv. Disse bedriftene får alltid forholdsmessig fradrag selv om omsetningen

fra avgiftsunntatt virksomhet utgjør over 95 % av den totale omsetningen. Formålet med bestemmelsen fremgår blant annet av Skattedirektoratets uttalelse 13/01 side 42. Der blir det lagt til grunn at ubetydelighetsregelen «vil kunne gi særlig utilsiktede virkninger innenfor finanssektoren». Det ble blant annet pekt på at selv om avgiftspliktig omsetning i finanssektoren kan utgjøre en liten del av totalomsetningen, så kan den avgiftspliktige omsetningen komme opp i betydelige beløp.¹⁷

2.2.3 Fordelingsnøkler i andre rettskilder

Lov og forskrift åpner for å kunne anvende fordelingsnøkler som areal eller omsetning, jfr. FMVA §§ 8-2-1 og 8-2-2. Imidlertid er det i utgangspunktet opp til avgiftssubjektet å finne frem til riktig forholdstall og dermed også hvilken fordelingsnøkkel som skal anvendes. Man står likevel ikke fritt til å velge det forholdstallet eller den fordelingsnøkkel som gir det mest gunstige resultatet for seg selv; man må operere innen et «forretningsmessig skjønn». Ut over dette gir verken lov eller forskrift ytterligere begrensninger. Man kan derfor, i teorien, velge en fordelingsnøkkel ingen andre har brukt før dersom dette, etter et «forretningsmessig skjønn», gir uttrykk for «antatt bruk».

Dette er naturlig og fornuftig, da det gjerne er bedriften selv som står nærmest til å vurdere ulike fordelingsnøkler opp mot «antatt bruk».

For den næringsdrivende er det ofte utfordrende å ta stilling til både om en anskaffelse rent faktisk er til bruk i delt virksomhet, hvilken fordelingsnøkkel man skal bruke, og hvilken fradragprosent man skal kreve.

Det meste av veiledning i rettskilder kommer fra praksis; både rettspraksis, forvaltningspraksis. Det er derfor hensiktsmessig og nødvendig å foreta en analyse av ulike dommer som omhandler temaet. I neste kapittel vil derfor dommer analyseres både for å utrede grensen for det såkalte relevanskriteriet generelt, «antatt bruk», «forretningsmessig skjønn» og ulike fordelingsnøkler.

¹⁷ Merverdiavgiftshåndboken 2019 kapittel 8-2.6.

3 Rettspraksis

3.1 Høyesterett

De to første dommene omhandler ikke kombinerte virksomheter, men er aktuelle ettersom det oppsatte relevanskriteriet er helt sentralt i fradragsspørsmål for selskaper som driver kombinert virksomhet.

3.1.1 Rt. 1985 s. 93 (Sira-Kvina)

Sira-Kvina Kraftselskap, et selskap som drev avgiftspliktig virksomhet, var pålagt plikt til å iverksette diverse tiltak som tok sikte på å avbøte diverse ulemper som reguleringer og overføringer av vassdrag medfører. Kraftselskapet krevde å trekke fra den inngående merverdiavgiften fra tiltakene i utgående merverdiavgift, jfr. lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven 1969 - mval. 1969) § 21.¹⁸

Fradraget ble nektet fordi avgiftsmyndighetene mente tiltakene ikke var «til bruk» i kraftproduksjonen, som var den avgiftspliktige virksomheten. Ettersom selskapet var juridisk forpliktet å iverksette tiltakene uten at det hadde innvirkning på kraftproduksjonen, ble det anført at det ikke forelå en «produksjonsmessig sammenheng» mellom anskaffelsene og virksomheten. Anskaffelsene kunne da ikke sies å være til «direkte faktisk bruk i virksomheten».

Kraftselskapet anførte at tiltakene ble utført i, og i tilknytning til, vassdragene som en følge av reguleringene og overføringene, og at disse vassdragene var ledd i produksjonsprosessen til kraftproduksjonen. Da selskapet mente det ikke kunne foretas noen sontring mellom oppofrelser som er av direkte betydning for produksjonsresultatet, og slike som tar sikte på å redusere skader og ulemper som påføres omgivelsene, kunne ikke fradrag nektes.

Høyesterett la vekt på blant annet relevans og sluttbrukerprinsippet og uttalte at det «dreier seg over alt om forpliktelser som kraftselskapet må oppfylle for at det overhodet er berettiget til å igangsette produksjon av kraft. Man kan tale om nødvendige vilkår for den

¹⁸ Denne bestemmelsen tilsvarer § 8-1 i den nye merverdiavgiftsloven.

avgiftspliktige virksomheten. Det må da sies å bestå den nærmeste tilknytning mellom tiltakene og produksjonen. Det gjelder videre omkostninger som får betydning for kraftprisen og dermed for merverdiavgiftens størrelse». Kraftselskapet fikk enstemmig medhold i saken.

Denne dommen viser at man kan tilkjennes fradrag for anskaffelser selv om de ikke er til faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det avgjørende er om anskaffelsene har en relevant tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

3.1.2 Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors)

Norwegian Contractors inngikk i 1992 avtale med Stavanger kommune om leie av areal både på land og i sjø. Leieavtalen gjaldt blant annet et område der det var oppsatt en småbåthavn. Et vilkår i avtalen forpliktet Norwegian Contractors til å bygge av ny småbåthavn i nærheten av en eksisterende og til å bekoste utvidelse av to andre småbåthavner. Norwegian Contractors fikk arbeidet med småbåthavnen utført av andre og førte inngående merverdiavgift til fradrag i utgående avgift vedrørende byggevirksomheten, jfr. merverdiavgiftsloven 1969 § 21. Avgiftsmyndighetene mente dette var galt ettersom utbyggingen var en del av en byttehandel og ikke en del av selskapets avgiftspliktige virksomhet.

Dette ble bestridt for Høyesterett av Concrete Platforms Holding AS som, etter avvikling av Norwegian Contractors, hadde overtatt kravene i saken. Concrete Platforms hevdet utbyggingen av småbåthavnen var en del av et erstatningsoppgjør. Da avtalen ble inngått, skulle selskapet bygge Troll-plattformen. Det ble hevdet at byggeoppdrag av et slikt omfang medførte et tilnærmet uunngåelig skadepotensial overfor tredjemenn og at det måtte tilkjennes fradragsrett for frivillig avtalt naturalerstatning: Det avgjørende måtte være hva som var relevant for virksomheten, jfr. Sira-Kvina dommen.

Høyesterett uttalte at det ikke var relevant for vurderingen om oppføringen var del av en byttehandel eller et erstatningsoppgjør. Etter lovens ordlyd, forarbeidene og Sira-Kvina dommen ble det lagt til grunn at vurderingstemaet var hvilken tilknytning oppførelsen¹⁹ har til

¹⁹ «Oppførelse» er et vilkår for fradragsrett, og er begrunnet i at man ikke skal få fradrag dersom man ikke har tapt noe. Fradragsreglene er ikke ment til å bidra til gevinst; de er ment å begrense tap, jfr. hensynet til rettfærdig konkurranse.

den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet. Avgjørende må være om oppofrelsen har en «naturlig og nær tilknytning til [den avgiftspliktige] virksomheten».

Etter en konkret vurdering fant en enstemmig Høyesterett at utgiftene med å bygge ny småbåthavn hadde en så «naturlig og nær tilknytning» til Norwegian Contractors byggevirksomhet at selskapet måtte ha fradragsrett for den inngående avgiften. Det ble lagt vekt på at utbyggingen hadde direkte sammenheng med selskapets utvidelse av eget produksjonsområde, noe som ble ansett naturlig framfor å finne et helt nytt sted.

Dommen presiserer vurderingstemaet som ble presentert i Sira-Kvina dommen. Etter denne dommen er det kun de oppofrelser, eller anskaffelser, som har en «nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet» som har fradragsrett.

3.1.3 Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt)

Hunsbedt Racing AS hadde som formål å finansiere den avgiftsunntatte rallycrossvirksomheten til eneaksjonæren ved å omsette avgiftspliktige reklametjenester. Dette ble gjort ved å påmontere reklamer på selskapets rallycrossbil, samt bussen og tilhengeren som ble brukt til å transportere bilen. Det ble også påmontert reklame på selskapets kjøredresser og hjelmer. Reklameavtalen bandt eneaksjonæren å stille til ulike løp og messer med reklamen påmontert utstyret.

Hunsbedt hadde fratrukket inngående merverdiavgift på utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen i utgående merverdiavgift på reklameinntekter. Ved bokettersyn ble det lagt til grunn at «utgifter til selve driften av bilen ikke gir fradrag for inngående avgift, da driften av selve bilen ikke omfattes av merverdiavgiftslovens bestemmelser». Fylkesskattekontoret (som nå kalles Skatteetaten) mente Hunsbedt ikke kunne få fradrag for inngående merverdiavgift til den delen av virksomheten som gjaldt rallycross, altså drift og vedlikehold av rallycrossbilen.²⁰ Begge parter var likevel enige om at reklamevirksomheten var avgiftspliktig og gav rett til fradrag for inngående merverdiavgift.²¹

Hunsbedt-dommen markerer en kursendring innen fradragsrett for inngående merverdiavgift. Tidligere var det lagt til grunn i avgiftspraksis at det foreligger et skille mellom primærbruk

²⁰ Rallycross var unntatt merverdiavgift, jfr. mval. 1969 § 5b nr. 12.

²¹ Det fulgte av mval. 1969 § 13 (2) nr. 8 at reklamevirksomhet var avgiftspliktig.

og sekundærbruk av anskaffede varer og tjenester. Dersom den primære bruken av en vare eller tjeneste var til avgiftsunntatt virksomhet, fikk man ikke fradrag for den inngående merverdiavgiften ved anskaffelsen overhodet, selv om den også ble brukt (sekundært) til avgiftspliktig virksomhet.

Dette synspunktet ble lagt til grunn av staten v/Finansdepartementet også i denne saken. Staten anførte at bruken av rallycrossbilen i reklamevirksomheten var *sekundær* og at den *primære* bruken var avgiftsunntatt inntekt av start- og premiepenger. Selv om bilen også ble brukt til reklame, kunne dermed likevel ikke inngående merverdiavgift trekkes fra i utgående merverdiavgift på inntektene i reklamevirksomheten.

Hunsbedt anførte at skillet mellom primær- og sekundærbruk ikke hadde rettslig forankring i merverdiavgiftsloven 1969.²² Selskapet mente at dersom en anskaffelse var relevant for den avgiftspliktige virksomheten, måtte man kunne fradragføre den inngående merverdiavgiften forholdsmessig, jfr. mval. 1969 § 23 (nåværende mval. § 8-2). I tillegg anførte selskapet at ettersom start- og premieinntektene var under 5 % av total omsetning²³ måtte unntaket i forskrift 18 § 5 komme til anvendelse. Dette unntaket ser bort fra omsetningen av avgiftsunntatt virksomhet i forholdsmessighetsberegningen dersom denne er under 5 % av total omsetning.²⁴

Høyesterett uttalte enstemmig at skillet mellom primær- og sekundærbruk «representerer en klart innskrenkende fortolkning [av merverdiavgiftsloven 1969 § 21] til borgernes ugunst», og at den foreliggende forvaltningspraksis som legger dette til grunn «ikke [kan] tillegges nevneverdig vekt», se avsnitt 39. De uttalte også at «det [på generelt grunnlag] ikke [kan] oppstilles noen regel» om at man ikke kan få fradrag dersom «bruken i den avgiftspliktige virksomhet er avledet fra og bare er en refleksvirkning av bruk i avgiftsfri virksomhet», noe merverdiavgiftsmyndighetene hadde anført, se avsnitt 38.

Resultatet ble at Hunsbedt fikk fullt fradrag for inngående merverdiavgift for drift og vedlikehold av rallycrossbilen i utgående merverdiavgift for reklamevirksomheten. Det ble fullt fradrag, og ikke forholdsmessig, fordi omsetningen av rallycrossvirksomheten var under

²² Den nye merverdiavgiftsloven trådte i kraft 1. januar 2010, og mye praksis er av denne grunn løst etter den gamle merverdiavgiftsloven av 1969. Angående fradrag for inngående merverdiavgift var det ikke ment å være noen realitetsendring mellom den gamle og den nye loven, jfr. ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 69-70.

²³ Omtrent kr. 60.000 i start- og premiepenger mot omtrent kr. 1.500.000 i reklameinntekter.

²⁴ Regelen er nå videreført i mval. § 8-2 (4).

5 % av den totale omsetningen. Høyesterett berører altså ikke temaet om eventuelle fordelingsnøkler i denne dommen.

3.1.4 Rt. 2005 s. 951 (Porthuset)

Den 14. juni 2000 inngikk Porthuset AS og Scandic Hotell AS kontrakt om leie av en del av et bygg som Porthuset hadde under oppføring. De leide lokalene skulle brukes til hotellvirksomhet av Scandic. Da bygget var ferdig, registrerte Porthuset seg frivillig i avgiftsmanntallet²⁵ og søkte om fradrag for inngående merverdiavgift på omtrent kr. 17,5 millioner for oppføring av den delen av bygget som var utleid til Scandic. Fylkesskattekontoret mente merverdiavgiften ikke var fradragsberettiget da utleie av rom, både i private hjem, hoteller og herberger, var unntatt merverdiavgift.²⁶

Porthuset mente oppføringen av den delen av bygget som ble utleid til Scandic, var «relevant og hadde en nær og naturlig tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten i hotellet. Det innebærer at oppføringen var «til bruk» i avgiftspliktig virksomhet, jfr. mval. 1969 § 21 (1) første punktum, og var fradragsberettiget.²⁷ Den avgiftspliktige virksomheten inkluderte «telefon, "betal TV", minibar, tilkopleing til Internett, reklame, levering av mat og drikke til rommet og henting og bringing av tøy for vask eller rensing», jfr. avsnitt 38.

For Høyesterett anførte staten v/Finansdepartementet igjen et primærbrukssynspunkt. De mente Hunsbedt-dommen ikke kunne sette primærbrukssynspunktet ut av betraktning. Videre mente flertallet at den avgiftspliktige virksomheten på hotellet måtte ansees å være den sekundære bruken; romutleien måtte være den primære. Dessuten ble det uttalt at den avgiftspliktige virksomheten var for “løst og tilfeldig” tilknyttet den avgiftsunntatte oppføringen og utleie av hotellrom.²⁸

²⁵ Avgiftsmanntallet heter også Merverdiavgiftsregisteret. Frivillig registrering er forbeholdt utleiery av bygg som blir brukt til registrert virksomhet, jfr. mval. § 2-3. Frivillig registrering innebærer at utleierne har de samme plikter og rettigheter som de øvrige i registeret, blant annet plikt til å innbetale, og rett til fradrag for, merverdiavgift. Hvilke rettigheter og plikter man har avhenger av virksomheten til leietakeren. Utleier antas å drive avgiftspliktig virksomhet dersom leietaker driver avgiftspliktig virksomhet og vice versa.

²⁶ Jfr. mval. 1969 § 5a, jfr. ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 47. Utleie av rom i hoteller o.l. er nå merverdiavgiftspliktig med redusert sats, jfr. mval. § 5-5 (1) litra a.

²⁷ Dette la Høyesterett til grunn i Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt) avsnitt 40.

²⁸ Altså uten den nære og naturlige tilknytningen som Høyesterett hadde oppsatt som vilkår for fradrag i tidligere dommer.

Høyesteretts flertall uttaler i avsnitt 40 at alle statens argumenter baserte seg på et skille mellom primær- og sekundærbruk, og at det avgjørende spørsmålet måtte være om Hunsbedt-dommen satte til side lang og konsekvent forvaltningspraksis om at primærbruken skulle være avgjørende.

Høyesteretts flertall viste til avgjørelser fra klagenemnda for merverdiavgift og påpekte at disse ikke fulgte Skattedirektoratets innstilling om at tidligere praksis skal videreføres etter Hunsbedt-dommen.²⁹ De påpekte videre i avsnitt 44 og 45 at Hunsbedt-dommen, som hadde vurdert forvaltningspraksis helt fra 1966, måtte være avgjørende for fremtidige saker. Hunsbedt-dommen hadde klart avvist primærbrukssynspunktet. Det kunne derfor ikke være relevant at forvaltningspraksis hadde benyttet og fortsatte å benytte dette.

Én dommer dissenterte og mente staten måtte få medhold. Mindretallet mente den avgiftspliktige virksomheten ikke hadde «tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftsunntatte virksomheten». Dommeren argumenterte blant annet med at kun 5–10 % av inntektene fra romutleien kom fra avgiftspliktig virksomhet, og at utformingen av rommene ikke ble påvirket av den avgiftspliktige virksomheten.³⁰

Resultatet ble at fylkesskattekontorets vedtak ble opphevet, men hverken flertalls- eller mindretalls-votumet nevnte eventuelle fordelingsnøkler. Likevel blir ikke primærbrukssynspunktet anført av staten i etterfølgende dommer. Denne dommen anses dermed for å markere slutten på primærbrukslæren.

3.1.5 Rt. 2008 s. 932 (Bowling 1)

Bowling 1 Strømmen AS drev biljard- og bowlingvirksomhet på samme sted som det også var kafédrift og reklamesalg. Biljard- og bowlingvirksomhet var unntatt merverdiavgift, jfr. mval. 1969 § 5b nr. 12, men kafé og reklame var avgiftspliktig, jfr. henholdsvis mval. 1969 § 13 (2) nr. 10 og § 13 (2) nr. 8.

Selskapet hadde i perioden 2003 – 2005, som tidligere år, fradragsført inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser med 26 % basert på omsetningstall.³¹ I 2006 søkte

²⁹ Avgjørelsene ble vist til i avsnitt 43 og var avgjørelser av 15. oktober (KMVA-2004-5244) og 20. desember 2004 (KMVA-2004-5016a).

³⁰ Se avsnitt 49 flg.

³¹ Fellesanskaffelsene var for eksempel strøm og renhold av lokalet.

selskapet om fradragføring med 50 % for fellesanskaffelsene for årene 2003 – 2005, samt 50 % fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til anskaffelse og vedlikehold av bowlingbanene og biljardbordene. Kravene ble avslått av fylkesskattekontoret.

På vei til Høyesterett ble kravet om 50 % fradragføring for fellesanskaffelsene frafalt. Høyesteretts behandling gjaldt da kun kravet om fradragrett for inngående merverdiavgift på kostnader til bowlinganlegg og biljardbord.

Denne saken skiller seg fra de øvrige dommene ved at det kreves fradrag for anskaffelser som ikke rent fysisk blir benyttet i begge virksomhetene. Bowling 1 anførte at det likevel var en integrert «bedriftsøkonomisk tilknytning» mellom virksomhetene. I dette la de at man ikke kunne se de ulike virksomhetene som fraseparerte, men som en felles opplevelse. Det kunne derfor ikke ha betydning at de aktuelle anskaffelsene kun ble brukt til den avgiftsunntatte virksomheten så lenge anskaffelsen var «relevant og hadde en naturlig og nær tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten.

Staten v/Skattedirektoratet anførte at en anskaffelse må være faktisk og direkte til bruk i begge virksomheter for å ansees som felles. Det kunne ikke være nok med en bedriftsmessig eller en økonomisk tilknytning. Staten introduserer også uttrykket «innsatsfaktor», noe Høyesterett bruker i denne og etterfølgende dommer. Staten anførte blant annet at ettersom anskaffelser som boning av bowlingbanene ikke er en innsatsfaktor i serveringsvirksomheten, kan det ikke foreligge en fellesanskaffelse.

Høyesterett viser enstemmig til merverdiavgiftsreformen 2001³² som klart tilsier at en anskaffelse «enten må knytte seg til den avgiftspliktige delen, eller være anskaffet under ett for den avgiftspliktige og den avgiftsfrie delen» for å kunne være fradragberettiget, jfr. dommens avsnitt 28. I dette finner de også, sett hen til Porthuset-dommen avsnitt 40, at det er en forutsetning at anskaffelsen er en «innsatsfaktor» for begge virksomheter.³³ Blant annet viser retten til at det var merverdiavgiften for oppføringen av hotellrommet avgiftssubjektet i Porthuset-dommen fikk fradragrett for. Det var ikke gitt fradrag for gjenstandene på rommet som var del av den avgiftsunntatte omsetningen (blant annet håndklær, sengetøy mv.).³⁴

³² Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) side 34 og 35, jfr. også NOU 1991: 30 side 31.

³³ Se avsnitt 38.

³⁴ I senere praksis har det blitt lagt til grunn at inngående merverdiavgift av håndklær og sengetøy er fradragberettiget, jfr. bl.a. LB-2010-82039 (Sengetøy). Nå har denne problemstillingen falt bort ved at utleie av overnattingsrom er avgiftspliktig i sin helhet.

Dommen viser grensen for «til bruk», jfr. mval. § 8-2 (1). Etter en konkret vurdering av forholdet fant Høyesterett at de anskaffelsene det krevdes fradrag for, ikke var «til bruk» i avgiftspliktig virksomhet da anskaffelsene ikke var en innsatsfaktor i den avgiftspliktige delen av bedriften. Ettersom det kun forelå en “bedriftsøkonomisk tilknytning” kunne det ikke kreves fradrag. Dette er en viktig presisering av de grunnleggende vilkårene for fradrag, men ettersom bedriften ikke hadde krav på fradrag, nevnes heller ikke ulike fordelingsnøkler i denne dommen.

3.1.6 Rt. 2008 s. 938 (Tønsberg Bolig)

Saken ble prosedert og behandlet sammen med Rt. 2008 s. 932 (Bowling 1).

Tønsberg Bolig AS hadde frem til juni 2004 drevet avgiftsunntatt virksomhet, men hadde flere heleide datterselskap, blant annet Bygg Nor AS, som drev avgiftspliktig virksomhet. I forbindelse med salget av aksjene i Bygg Nor (et selskap som drev entreprenørvirksomhet), endret Tønsberg Bolig sin virksomhet til også å omfatte entreprenørvirksomhet, og ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Salget av aksjene ble etterhvert hevet på grunn av vesentlige mislighold på kjøperens side. I løpet av den perioden kjøperen hadde disposisjon over Bygg Nor, ble selskapet satt i en meget vanskelig økonomisk situasjon. Da Tønsberg Bolig igjen overtok eierskap av Bygg Nor, hyret de Deloitte Advokatfirma DA til å bistå med ulike juridiske tjenester, blant annet hjelp med reverseringen av avtalen om aksjesalget. Tønsberg Bolig ønsket fradrag for merverdiavgift for utgiftene til advokattjenestene, men fylkesskattekontoret avslo søknaden.

Staten v/Skattedirektoratet anførte at advokattjenestene knyttet seg til eierskapet av Bygg Nor, og ikke Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet. Entreprenørvirksomhet var avgiftspliktig, jfr. mval. 1969 § 13, jfr. §§ 2 og 3. Eierskap av aksjer, og forvaltning av interessene som oppstår på grunn av dette, var derimot ikke avgiftspliktig.³⁵ Staten anførte at en bedriftsmessig eller økonomisk tilknytning mellom den avgiftsfrie og avgiftspliktige delen ikke er tilstrekkelig for fradragsrett. De anførte videre at selv om Bygg Nor klart drev avgiftspliktig virksomhet, og at advokattjenestene ble brukt til denne virksomheten, kan ikke

³⁵ I dette tilfellet er det riktig å si “ikke avgiftspliktig” istedenfor “avgiftsunntatt” da denne type virksomhet (forvaltning av egne interesser) ikke inkluderer omsetning, uttak eller innførsel av varer eller tjenester, og faller utenfor området for merverdiavgift uten unntak.

Tønsberg Bolig få fradrag da det er tale om to forskjellige avgiftssubjekt. Det kunne ikke være avgjørende at tjenestene var betalt av Tønsberg Bolig.

Tønsberg Bolig anførte at ettersom det foreligger mulighet for fellesregistrering mellom selskap i et konsern³⁶ kan det ikke ha noe å si at Tønsberg Bolig og Bygg Nor ikke var fellesregistrert. De anførte videre at en eventuell konkurs hos Bygg Nor ville fått såpass store ringvirkninger for Tønsberg Bolig at utgiftene var helt nødvendige. Det samme kunne sies om hjelpen ved reverseringen av aksjekjøpsavtalen. Uten den nødvendige hjelpen kunne Tønsberg Bolig blitt påført et stort garantistansvar, deres omdømme kunne blitt skadet og ulike byggherrer kunne blitt påført unødvendige tap.

Høyesteretts flertall, bestående av tre dommere, la avgjørende vekt på selskapets interesse i å opprettholde kontraktene, unngå garantistansvar og, i forlengelse av dette, sikre deres renommé som en seriøs aktør. Deres renommé ble ansett som viktig for deres overordnede forretningsidé, altså både for den avgiftspliktige og avgiftsunntatte delen av bedriften.³⁷ Flertallet kom på denne bakgrunn frem til at fylkesskattekontorets vedtak måtte oppheves og at Tønsberg Bolig måtte tilkjennes et forholdsmessig fradrag for den inngående merverdiavgiften.

Denne dommen viser hvordan fradrag kan tilkjennes også for innkjøp som ikke direkte benyttes av virksomheten som anskaffer dem. En «bedriftsøkonomisk tilknytning» er ikke tilstrekkelig, men dersom anskaffelsen er viktig for «den overordnede forretningsidé» kan fradrag likevel tilkjennes.

3.1.7 Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp Norge)

Elkjøp Norge AS drev landsomfattende avgiftspliktig handel med elektriske husholdningsartikler og forbrukerelektronikk, samt avgiftsunntatt omsetning av finansielle tjenester. Omsetningen fra den avgiftsunntatte virksomheten er likevel mindre enn 5 % av total omsetning. Selskapet har derfor krav på fullt fradrag for inngående merverdiavgift for fellesanskaffelser, jfr. forskrift 18 § 4.³⁸

³⁶ Jfr. mval. 1969 § 12 og mval. § 2-2. Fellesregistrering hadde ført til at de to avgiftssubjektene ble ansett som ett. På denne måten kunne Tønsberg Bolig fått fradrag for innkjøp gjort av Bygg Nor og som kun kom Bygg Nor til gode.

³⁷ Hele vurderingen er i avsnitt 44 – 51.

³⁸ Regelen finnes nå i mval. § 8-2 (4).

I 2000 kjøpte Elkjøp-konsernet Solheimveien 10. Det ble i 2005 bestemt at bygningen i Solheimveien 10 skulle rives, og at Elkjøp Norge skulle bygge en større forretningsbygning på tomten. For å realisere denne planen måtte konsernet også kjøpe naboeiendommen Solheimveien 20. Denne var bebyggt med en tomannsbolig som var eid av Ottar Pettersen og Synnøve Feiring. Disse gikk, etter forhandlinger, med på å selge Solheimveien 20 mot at Elkjøp-konsernet oppførte ny tomannsbolig for dem i Nordbyhagaveien 43, en eiendom Elkjøp allerede var eier av. Den 2. september 2005 inngikk Elkjøp Nordic avtaler med Ottar Pettersen og Synnøve Feiring om bytte av eiendommer. Etter avtalen skulle Solheimveien 20 utgjøre «fullt og endelig vederlag» for Nordbyhagaveien 43. Tomannsboligen ble oppført i 2006. I omsetningsoppgavene for 2. – 6. termin for 2006 førte Elkjøp Norge inngående merverdiavgift for oppføringen av tomannsboligen til fradrag i utgående avgift for omsetning i selskapets handelsvirksomhet.

Etter skattekontorets oppfatning kunne Elkjøp Norge ikke kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43. De hevdet at det kun forelå «en ren bedriftsøkonomisk tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten og at det ville oppstått en utilsiktet statlig subsidiering, med tilhørende konkurransevridning, dersom Elkjøp ble innrømmet fradrag. Det fradragsførte beløp ble derfor krevd innbetalt.

Elkjøp Norge hevdet at utgiftene ved oppføringen av tomannsboligen var «relevante» for den avgiftspliktige virksomhet og hadde en «nær og naturlig tilknytning» eller «klar interesse» for denne. De viste blant annet til at Elkjøps omsetning i de nye forretningslokalene økte med 16 % det første året etter at den nye butikken ble tatt i bruk.

Høyesterett foretar en reell sammenligning mellom ulike kjøpsituasjoner Elkjøp kunne ha befunnet seg i. Retten legger blant annet til grunn at Elkjøp ikke må avskjæres fra fradrag kun fordi bygningen i Solheimveien 20 ikke måtte rives. Det kunne heller ikke være relevant at Elkjøp ikke hadde fått fradrag dersom Nordbyhagaveien 43 ble kjøpt ferdig utbygd. Retten la avgjørende vekt på at oppføringen av tomannsboligen inngår som ledd i oppføring av ny forretningsbygning og at Elkjøp ville ha fått en konkurranseulempelse dersom de ble nektet fradragsrett. Elkjøp fikk dermed full fradragsrett.

3.1.8 HR-2015-1202-A (Telenor ASA)

I 2006 solgte Telenor ASA 100 % av aksjene i Telenor Satellite Services AS (TSS) og anskaffet i denne forbindelse en rekke juridiske og finansielle tjenester. Telenor ønsket fradrag for inngående merverdiavgift for disse tjenestene, men fikk avslag av Skatt øst og Klagenemnda for merverdiavgift. Klagenemnda la til grunn at salg av aksjer er omsetning av finansielle instrumenter som er unntatt fra merverdiavgift, og at Telenor derfor ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på de tilknyttede tjenestene.

Telenor anførte for Høyesterett at bedriftsøkonomiske fordeler i avgiftspliktig virksomhet i utgangspunktet gir fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det måtte også være avgjørende at TSS var fellesregistrert med Telenorkonsernet. Virksomheten i TSS var dermed driftsmidler og innsatsfaktorer i avgiftssubjektets egen avgiftspliktige virksomhet, og salget omfattet da en del av den samlede avgiftspliktige virksomheten.

Staten v/Skatt øst mente anskaffelse av tjenester som knytter seg til salg av aksjer ikke kan gi fradragsrett for inngående merverdiavgift.³⁹ Aksjesalget hadde betydelig egenverdi for Telenor og kunne ikke anses som en anskaffelse med tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Til slutt kunne ikke fradragsrett begrunnes med at TSS var en del av Telenors fellesregistrering.

Telenorkonsernet hadde også betydelige eierandeler i Kyivstar GMS i Ukraina og VimpelCom Ltd. i Russland. Konflikter med andre aksjeeiere, som resulterte i flere rettssaker og voldgiftssaker, medførte kostnader til kommunikasjonsrådgivning, pr-tjenester og advokattjenester. Telenor mente de hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift også på disse tjenestene da dette måtte sees på som en «integreert del av Telenors samlede industrielle virksomhet og at de kommer den norske avgiftspliktige virksomhet til gode blant annet gjennom felles innkjøp og andre ulike synergieffekter og skalafordeler». Det måtte også være et moment at håndteringen av tvistene var viktig for å ivareta konsernets omdømme.⁴⁰

Skatt øst var uenig med Telenor også på dette punktet. De mente disse utgiftene heller ikke var fradragsberettiget ettersom de påløp for å ivareta aksjeeierinteresse; et formål som ligger utenfor avgiftsplikten.

³⁹ Salg av aksjer var unntatt merverdiavgift, jfr. mval. 1969 § 5b (1) nr. 4 litra e.

⁴⁰ Dette argumentet var avgjørende i Tønsberg bolig-dommen, men denne dommen blir aldri henvist.

En enstemmig Høyesterett gav staten v/Skatt øst fullt medhold i saken. Det ble lagt til grunn at «et morselskap som driver avgiftspliktig virksomhet [ikke] kan oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på tjenester som knytter seg til avgiftsfritt salg av aksjer, ved å fellesregistreres med datterselskapet». Da aksjesalget måtte «anses som en bedriftsøkonomisk motivert transaksjon» forelå ikke «den nødvendige tilknytningen til Telenors avgiftspliktige virksomhet» for å begrunne fradragsrett.

Spørsmålet som omhandlet Kyivstar og VimpelCom ble avgjort på grunnlag av lagmannsrettsavgjørelsen all den tid det ikke var anket over bevisbedømmelsen. Det var ikke sannsynliggjort at «omdømme av betydning for den avgiftspliktige virksomhet ble nevneverdig påvirket av konfliktene». Etersom anskaffelsene ble gjort for å sikre eierinteressene, hadde de videre ikke en «tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten», jfr. mval. 1969 § 21 (1).

I denne dommen ble ikke anskaffelsene ansett for å være fellesanskaffelser da de verken var «relevante [eller hadde] tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten. Det ble også presisert hva som ligger i en «bedriftsøkonomisk tilknytning».

3.1.9 HR-2017-1851-A (Skårer Syd)

I 2013 kjøpte Skårer Syd Holding AS selskapet Blomstersentralen Lørenskog AS. I forbindelse med kjøpet engasjerte Skårer Syd en konsulent, et advokatfirma og et revisjonsfirma. Blomstersentralen Lørenskog drev utleie av bygg til merverdiavgiftspliktig virksomhet og var frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av fast eiendom, jfr. mval. § 2-3 (1) litra a. Etter ervervet av selskapet (som før kjøpet hadde endret navn til Tunveien Eiendom AS) ble Skårer Syd frivillig fellesregistrert sammen Tunveien og et annet selskap de hadde kjøpt året før. Også dette selskapet drev utleie av bygg til merverdiavgiftspliktig virksomhet og var frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av fast eiendom, jfr. mval. § 2-3 (1) litra a. I første omsetningstermin etter terminen for fellesregistreringen fradragsførte Skårer Syd inngående merverdiavgift på fakturaene fra rådgiverne som var engasjert i forbindelse med kjøpet av Tunveien Eiendom.

Skatt øst gjennomførte oppgavekontroll og varslet deretter om etterberegning av fradragsført inngående merverdiavgift. I vedtak 28. mars 2014 tilbakeførte skattekontoret inngående avgift og ila en tilleggsavgift. Begrunnelsen for tilbakeføringen var at anskaffelsen av

rådgivningstjenestene ikke var til bruk i avgiftspliktig omsetning. Klagenemnda for merverdiavgift opprettholdt skattekontorets vedtak etter klage fra Skårer Syd. Spørsmålet for Høyesterett var om klagenemndas vedtak var ugyldig.

Skårer Syd anførte at fellesregistreringen måtte være avgjørende. Ettersom fellesanskaffelsene⁴¹ kom den fellesregistrerte enheten til gode, måtte de være fradragsberettigede. Det kunne ikke være et problem at fellesregistreringen skjedde etter innkjøpet av fellesanskaffelsene, jfr. mval. § 8-6 om tilbakegående avgiftsoppgjør.

Staten v/Skatt øst var enige med Skårer Syd om at anskaffelsene kom Tunveien Eiendom til gode, men mente fellesregistreringen, da den var gjort etter innkjøpet av anskaffelsene, ikke kunne gis tilbakevirkende kraft. Selv om det finnes regler om tilbakegående avgiftsoppgjør, gjør ikke disse unntak fra vilkårene for fradrag. Kostnadene som Skårer Syd har pådratt seg hadde ikke relevans for den avgiftspliktige virksomheten i Tunveien Eiendom, og fradragsrett er dermed utelukket.

Høyesterett fastslår raskt at utleievirksomheten i Tunveien Eiendom var etablert før kjøpet og fortsatte uendret etterpå. Rådgivningen var dermed ikke relevant for den avgiftspliktige utleievirksomheten og har heller ikke på annen måte noen «naturlig og nær tilknytning til virksomheten». Fellesregistreringen kunne heller ikke endre dette synspunktet.

Retten henviser videre til mval. § 8-2 om fellesanskaffelser og uttaler at «hvis et registrert avgiftssubjekt anskaffer varer eller tjenester som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, er det bare rett til fradrag for inngående merverdiavgift for den delen av kostnaden som er til bruk i den registrerte virksomheten». Da omsetning av aksjer er unntatt merverdiavgift, har det ikke betydning at Skårer Syd var fellesregistrert med en avgiftspliktig virksomhet; anskaffelsene var verken relevant for eller hadde noen naturlig og nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

En særegenhet ved denne saken er at Skattedirektoratet, i en bindende forhåndsuttalelse 20. april 2007, la til grunn at det er fradragsrett for inngående merverdiavgift for transaksjonskostnader knyttet til kjøp av datterselskaper som driver virksomhet innenfor avgiftsområdet.⁴² Virksomhetene måtte være fellesregistrert før transaksjonskostnadene ble

⁴¹ Det er fellesanskaffelser ettersom de ble brukt av både Skårer Syd, som drev avgiftsunntatt virksomhet, og Tunveien Eiendom, som drev avgiftspliktig virksomhet.

⁴² Jfr. BFU-2007-18.

pådratt. Høyesterett påpeker likevel at praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift har gått i motsatt retning og at rekkevidden av uttalelsen er uklar; den kan derfor ikke ilegges særlig rettskildemessig vekt.

Med dette som bakteppe har det blitt anført i teorien at «konklusjonen er [...] klar, næringsdrivende kan ikke feste lit til at Skatteetaten vil følge egne uttalelser, og næringsdrivende må selv kvalitetssikre og evaluere Skatteetatens uttalelser for å forsikre seg om at de kan følges uten potensielle negative konsekvenser», se Kjørsvik, Oddgeir, «Ikke MVA-fradragsrett for anskaffelseskostnader ved kjøp av eiendomsselskap – ny avgjørelse fra Høyesterett».

Angående tilbakegående avgiftsoppgjør legger retten til grunn at mval. § 8-6 ikke kan medføre en utvidet fradragsrett. Det avgjørende måtte være at anskaffelsene ikke «ble brukt i avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet», jfr. Ot.prp. nr. 21 (2001–2002) punkt 7.5.1.

Dommen viser at fellesregistrering, slik at man i praksis oppretter en kombinert virksomhet, ikke alltid gir fradragsrett for fellesanskaffelser. Man må i alle tilfeller ta stilling til hvorvidt vilkårene for fradrag, spesielt vilkåret om relevans og tilknytning, er oppfylte for den avgiftspliktige virksomheten.

3.2 Lagmannsrettene

3.2.1 LB-2002-253 (Storslett Hotell Eiendom KS)

Storslett Hotell Eiendom KS drev hotell- og restaurantvirksomhet⁴³ i Nordreisa i Troms. Ved oppføringen av hotellet ble det foretatt innkjøp til begge virksomhetene, blant annet noen fellesanskaffelser. Ved brev til fylkesskattekontoret la Storslett følgende til grunn:

«Felleskostnader som opparbeidelse av tomt, grunnmur, tilknytningsavgifter, sprinkleranlegg er det benyttet fordelingsnøkkel basert på budsjettert omsetning for 1995. Årsaken til at man ikke har benyttet seg av en arealfordeling [...] er at

⁴³ Restaurantvirksomheten var avgiftspliktig, mens overnattingstjenesten var avgiftsunntatt, jfr. mval. 1969 §§ 13 nr. 10 (før endringslov nr. 113/2000 som ikke skulle innebære en realitetsendring) og 5a, jfr. ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 47.

byggekostnadene i de avgiftspliktige områdene er dyrere enn utenfor avgiftspliktig området». ⁴⁴

Selskapet fordelte den inngående avgiften i forbindelse med fellesanskaffelsene, ca. 3,6 mill. kroner, slik at 43 prosent av den inngående avgiften ble henført til avgiftspliktig virksomhet og på den bakgrunn krevet fradrag for.

Ved bokettersyn rapporterte fylkesskattekontoret at de var uenige med Storslett om fordelingen av en del av den inngående merverdiavgiften. I bokettersynsrapporten heter det:

«Selv om byggekostnadene vedr. selve hotellbygningen/moduler ikke fordeler seg likt pr. kvadratmeter, mener vi at dette ikke har betydning for fordeling av omtalte felleskostnader. [...] Kostnadene til opparbeidelse av tomt, grunnmur og tilknytningsavgifter er etter vår mening ikke påvirket av om kostnadene til bygningen som skal stå på tomten fordeler seg jevnt pr. kvadratmeter eller ikke.

Vi mener at selskapets fordelingsnøkkel basert på omsetning ikke gir riktig fordeling av kostnadene [...], og foreslår at forskriftens bestemmelser om arealfordeling benyttes på omtalte kostnader».

Fylkesskattekontoret la ved etterberegning til grunn at fordelingen skulle ha vært 20,3 %, i samsvar med arealfordelingen mellom avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet.

Storslett Hotell anket avgjørelsen gjennom Klagenemnda for merverdiavgift og Oslo byrett.

Partene var enige i, og lagmannsretten la til grunn at, merverdiavgiften skulle fordeles etter «antatt bruk» og at dette skulle være et resultat av «forsvarlig forretningsmessig skjønn. Som støtte for skjønnet vil man kunne benytte tidligere erfaring, og for øvrig må man ta sikte på å finne fram til en kostnadsfordeling som stemmer med kravene til god forretningsskikk». ⁴⁵

Lagmannsretten foretar en konkret vurdering av de to ulike hjelpetørrelsene som er anført, arealfordeling og omsetningstall⁴⁶, men finner at ingen av dem er mer riktig enn den andre.

⁴⁴ Dette er en forutsetning for å fordele etter areal, se punkt 4.1.

⁴⁵ Jfr. avsnitt 13 av lagmannsrettens vurdering.

⁴⁶ Jfr. forskrift 18 §§ 2 og 3.

Resultatet ble å falle tilbake på hovedregelen om «antatt bruk».⁴⁷ Om dette uttaler lagmannsretten:

«Lagmannsretten er enig med Storslett hotell i at det er vanskelig å finne en fordelingsnøkkel som helt riktig angir antatt bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet. Den gjennomgang av de ulike postene under fellesanskaffelsene som er foretatt ovenfor, kan tyde på at den strengt korrekte fordelingen av inngående avgift ligger et sted mellom det myndigheten har gjort i sitt vedtak, og det Storslett hotell la til grunn. Det avgjørende er hvor stort spillerom som tillates».

Da Storslett hadde brukt en fordelingsnøkkel som i utgangspunktet var like forsvarlig som kvadratmeterprinsippet, og som det var mulig å etterprøve, ble det lagt til grunn at Storslett hadde søkt å foreta en fordeling som var i samsvar med et forsvarlig forretningsmessig skjønn. Det var heller ikke noe som tydet på at Storslett ikke har opptrådt lojalt overfor regelverket eller ikke har forsøkt å finne fram til en fordelingsnøkkel som gir den riktige fordeling av fellesanskaffelsene. På bakgrunn av dette handlet Storslett innenfor det spillerommet de har da de fant en fordelingsnøkkel. Fylkesskattekontorets vedtak ble dermed opphevet.

Det essensielle i denne dommen er «spillerommet» som er tilkjent avgiftssubjektet. Det følger relativt klart av dommen at dersom det ikke finnes klare holdepunkter for at en bestemt fordelingsnøkkel er forretningsmessig riktig, kan avgiftssubjektet velge fordelingsnøkkel selv. Det er selvfølgelig forutsatt at resultatet etter et forsvarlig forretningsmessig skjønn er en korrekt representasjon av «antatt bruk», og at avgiftssubjektet ikke har sett bort fra en mer “korrekt” fordelingsnøkkel. Etter dommen følger det også at et avgjørende moment kan være om avgiftssubjektet har opptrådt lojalt overfor regelverket.

3.2.2 LB-2003-8771 (KS Grand AS)

KS Grand AS drev kombinert hotellvirksomhet. Hotellvirksomheten var kombinert ved at det, i tillegg til tradisjonell hotellvirksomhet, ble drevet utleie av kurs- og konferanselokaler. Kurs- og konferanselokalene ble også brukt som selskapslokaler. Overnattingstjenester og drift av møtelokaler falt utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde, mens

⁴⁷ Jfr. forskrift 18 § 1.

serveringsvirksomhet og utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering var avgiftspliktig.⁴⁸ I 1996 ble kurs- og konferanseavdelingen i hotellets annen etasje utvidet og vesentlig ombygget. Det ble krevd fradrag for inngående merverdiavgift basert på at ca. 77 % av omsetningen knyttet seg til avgiftspliktig virksomhet.

Ved bokettersyn fant fylkesskattekontoret at beregningen var feil, ettersom Grand la til grunn omsetningstall som ikke representerte «antatt bruk». Staten v/Finansdepartementet la dessuten til grunn at omsetningstall bare kunne brukes dersom den «antatte bruken» ikke kunne beregnes på andre måter. Den «antatte faktiske bruken» måtte være hovedregelen og utgangspunktet for fordelingen.

Grand mente de foretok en forsvarlig fordeling basert på forretningsmessig skjønn og at denne ikke gikk utenfor deres tillatte slingringsmonn. Dessuten hevdet de at «antatt bruk» også kunne være «antatt økonomisk bruk», ikke bare den «faktiske tidsmessige bruken».

Lagmannsretten forkastet Grands fortolkning av rettskildene. De fant det klart av rettspraksis, avgiftspraksis og juridisk teori at uttrykket «antatt bruk» måtte tolkes som «antatt faktisk bruk». Dessuten, dersom omsetningstall skal brukes i fordelingen, må det kun brukes som et hjelpemiddel; ikke som et utgangspunkt. Dette innebar at Grand gikk utenfor sitt skjønnsmessige spillerom.

Denne dommen viser at den «antatte faktiske bruken» er det klare utgangspunktet for beregningen av inngående merverdiavgift. Dersom dette enten ikke lar seg gjøre eller resultatet ikke representerer et korrekt bilde av fordelingen mellom avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet, kan man fravike utgangspunktet. Her får man et visst spillerom til å legge til grunn en annen fordelingsnøkkel dersom denne, med et forsvarlig forretningsmessig skjønn, ikke ansees som «ukorrekt». Fordelingsnøkkelen må likevel bare benyttes som en hjelp, da det fortsatt skal være den faktiske bruken som er utgangspunktet for beregningen.

⁴⁸ Jfr. mval. 1969 §§ 13 nr. 10 og 5a, jfr. ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 47.

3.2.3 LA-2007-150632 (Kristiansand Dyrepark)

Kristiansand Dyrepark drev hovedsakelig avgiftsunntatt fremvisning av ville dyr, men også avgiftspliktig salg, servering, reklame og utleie av parkeringsplasser.⁴⁹ Fellesutgiftene gikk blant annet til administrasjonen av virksomheten og dyreparkens infrastruktur, som veier og stier. Likevel hadde mange av de produktene som omsettes i dyreparken innenfor den avgiftspliktige virksomheten, tilknytning til attraksjonene. For eksempel ble det solgt «bøker og klær med tekst og illustrasjoner fra dyrene i parken». Det fantes også en «afrikansk restaurant med afrikanske retter [med] beliggenhet tett inntil løveparken i Afrikaområdet».⁵⁰

Spørsmål om forholdsmessig fradrag ble sendt i brev til fylkesskattekontoret. Dyreparken mente det forelå en «nær og naturlig tilknytning mellom kostnadene til bygging og drift av attraksjonene i dyreparken og den avgiftspliktige omsetningen». Etter dette måtte slike anskaffelser anses som fellesanskaffelser med rett til forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift.

Det ble under saksbehandlingen akseptert av fylkesskattekontoret at Tømmerrenna (med salg av fotografier som ble tatt av deltakerne på vei ned et bratt vannfall), Gompeland (lekestativpark med reklame for sukkertøy) og Colour Line (ferge for radiobiler med reklame påmalt fergen) var attraksjoner med slik nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet at de gav rett til forholdsmessig fradrag. Dyreparken mente derimot at alle attraksjonene hadde slik tilknytning.

Lagmannsretten la til grunn vurderingstemaet om innsatsfaktor som ble gitt under Bowling 1-dommen, og kom frem til at ingen av de øvrige avgiftspliktige virksomhetene var til bruk i de avgiftsunntatte virksomhetene, og nektet forholdsmessig fradrag. Begrunnelsen var i hovedsak lik for alle virksomhetene; det fantes ingen overlapp mellom avgiftsunntatt og avgiftspliktig virksomhet. Selv om det for eksempel forelå en kreativitetsbasert tilknytning mellom Hamburgerbaren «Grrrillen» og innhegningen til de sibirske tigrene, forelå det ingen felles bruk av fellesanskaffelser foruten de som allerede var gitt fradrag for.

⁴⁹ Jfr. mval. 1969 § 5 (1) litra c) og § 13.

⁵⁰ Se avsnitt 5.

Dommen må sees på som en videreutvikling av Bowling 1-dommen, der grensene for fellesanskaffelser blir tydeligere. Det subsidiære fordelingsspørsmålet blir eksplisitt utelatt fra dommen.

3.2.4 LG-2009-61859 (Victoria Hotell AS)

Victoria Hotell drev hotell- og restaurantvirksomhet⁵¹ og hadde flere fellesanskaffelser til de to virksomhetene. I desember 2006 fremmet selskapet krav om refusjon av for lite fradragsført inngående merverdiavgift for fellesanskaffelsene i perioden 1996 – 2006, blant annet løpende driftskostnader til vask av tøy, diverse driftsmateriell og renholdsmidler. Selskapet og skattekontoret var enige om at de aktuelle anskaffelsene var fellesanskaffelser med fradragsrett, men var uenige om beregningsmetoden.

Selskapet mente prinsipalt at det forholdsmessige fradraget for inngående merverdiavgift måtte baseres på den totale avgiftspliktige omsetningen. Subsidiært ble det anført at fradraget måtte baseres på avgiftspliktig omsetning på hotellrommene, pluss frokostomsetningen.

Staten v/Skatt vest mente det bare var den avgiftspliktige omsetningen i virksomheten på hotellrommene, som skulle medtas i fordelingen. Grunnen til dette var at fellesanskaffelsene det krevdes fradrag for kun var til bruk i hotellrommene og ikke i restaurantvirksomheten.⁵²

Lagmannsretten la til grunn at det kun er «den avgiftspliktige omsetningen de aktuelle anskaffelsene direkte genererer» som gir uttrykk for den avgiftspliktige bruken. Dette måtte igjen lede til at det er «den avgiftspliktige omsetningen i virksomheten på hotellrommene som skal tas i betraktning når fradraget fastsettes». Som begrunnelse tok lagmannsretten utgangspunkt i Gjems-Onstad mfl. «Lærebok i merverdiavgift», 1998, side 258 og Merverdiavgiftshåndboken (2006), side 448. Det fulgte av disse kildene at fordelingen etter omsetningstall skal gi uttrykk for den «faktiske bruken» så langt det lar seg gjøre. I dette tilfellet, da det fantes to avgiftspliktige virksomheter og de aktuelle anskaffelsene kun knyttet seg til den ene, måtte det være denne virksomhetens omsetning som gav korrekt uttrykk for faktisk bruk. Lagmannsretten la videre til grunn at anskaffelsene ikke hadde noen funksjon

⁵¹ Jfr. mval. 1969 §§ 13 nr. 10 og 5a, jfr. ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 47.

⁵² Det kan derfor umiddelbart virke rart at det i det hele tatt foreligger fellesanskaffelser da hotellvirksomhet er unntatt merverdiavgift. Rt. 2005 s. 951 (Porthuset) la likevel til grunn at den avgiftspliktige virksomheten som foregikk på hotellrommene hadde slik tilstrekkelig nær tilknytning at overnattingsvirksomhet var en kombinert virksomhet i seg selv. Som tidligere nevnt har denne problemstillingen falt bort ved at overnattingsvirksomhet nå er avgiftspliktig.

som innsatsfaktor og at en bedriftsøkonomisk tilknytning ikke var tilstrekkelig til å konkludere med at anskaffelsene var «til bruk» i begge virksomhetene.

Av denne dommen følger det at enhver fellesanskaffelse ikke kan fradras i hele virksomhetens omsetning, kun den avgiftspliktige omsetningen de aktuelle anskaffelsene direkte genererer. Dette er en videreutvikling av «innsatsfaktor» som ble lagt til grunn i Bowling 1-dommen.

3.2.5 LB-2009-200090 (Kvinesdal og Omegn Golfklubb)

Kvinesdal og Omegn Golfklubb eide og drev et golfanlegg som ble benyttet både i merverdiavgiftspliktig virksomhet med omsetning av reklametjenester⁵³ og i avgiftsunntatt virksomhet med omsetning av rett til å spille golf⁵⁴. Reklametjenestene bestod blant annet i at en virksomhet ble ansett som sponsor av et hull på golfbanen og virksomhetens logo ble vist på golfbanens informasjonstavle samt på golfklubbens hjemmesider på Internett. Reklameskiltene på banen sto permanent plassert.

Etter Hunsbedt- og Porthusetdommene gjorde golfklubben gjeldende at den kunne fradragsføre 50 % av all inngående merverdiavgift på drift og vedlikehold av golfbanen. Golfklubben valgte en 50-50 fordeling ettersom de drev én avgiftspliktig virksomhet og én avgiftsunntatt. Subsidiært ble det gjort gjeldende at klubben kunne fradragsføre inngående merverdiavgift ut fra forholdet mellom omsetningen fra avgiftspliktig virksomhet og omsetningen fra avgiftsunntatt virksomhet knyttet til golfbanen, noe de kalte en “omsetningsbasert banenøkkel”.

Ved fylkesskattekontorets vedtak ble det gitt fradragsrett basert på klubbens samlede omsetningstall på mellom 2,3 % – 4,6 % av merverdiavgiften på banekostnader i perioden 2001 – 2004. Kravet om fradrag for merverdiavgift knyttet til drift og vedlikehold av klubbhuset ble ikke tatt til følge. Saken ble så behandlet i tingretten.

Etter tingrettsdommen var anket endret Skatt sør de forholdsmessige fradragene til 6 % – 11 % av merverdiavgiften på banekostnader i perioden 2001 – 2005.

Golfklubben anførte at deres valg og anvendelse av prinsipp ved fordelingen ikke var uriktig og at den var forsvarlig innenfor merverdiavgiftslovens rammer for fordeling av inngående

⁵³ Jfr. mval. 1969 § 13 (2) nr. 8.

⁵⁴ Jfr. mval. 1969 § 5b (1) nr. 12.

avgift.⁵⁵ De mente derfor at fylkesskattekontoret ikke hadde hjemmel for å endre golfklubbens oppgave; den var ikke å anse som “uriktig”.

Skatt sør, som representant for staten, mente det var like nærliggende å legge vekt på hvilken bruk (bruken henholdsvis innenfor og utenfor avgiftsområdet) som er mest intensiv på golfbanen, hvilke arealer de ulike bruksformål beslaglegger eller omsetningsbaserte tall. Avgjørende var også at ingen slike alternativer, som alle ville ført til et lite gunstig resultat for golfklubben, var vurdert av klubben. Staten mente også at fordelingsmodellen basert på tidsbruk åpenbart ikke gjenspeilet den faktiske bruk av golfbanen.

Lagmannsretten la til grunn at det fantes mange beregningsmetoder som ga vidt forskjellige resultater. Det kunne blant annet regnes med at banen i større grad ble brukt til reklameeksponering enn til golfspill, da banen ble brukt til reklameeksponeringen også når banen var stengt for golfspill. En annen metode kunne vært å beregne med utgangspunkt i arealbruk. Delen av reklameeksponeringen som var fysisk plassert på banen hadde begrensede arealer og dette kunne tilsi at fordelingen av fradraget ble satt betydelig lavere enn 50 %. Et tredje alternativ var å vurdere hvor stor del av banen reklameeksponeringen er synlig. Lagmannsretten antok at et slikt utgangspunkt ville gitt en langt lavere andel enn 50 % på den avgiftspliktige del.

Ettersom det fantes så mange forskjellige metoder fremsto en fordeling som innebar at det gjøres fradrag med 50 % som «tilfeldig og uriktig». Skatt sør hadde dermed hjemmel til å fastsette fordelingen ved skjønn, og lagmannsretten fant at en omsetningsbasert fordeling virket forsvarlig.⁵⁶

Denne dommen viser at avgiftsmyndighetene kan overprøve fordelingsberegninger der avgiftssubjektet ikke har lagt til grunn en forsvarlig vurdering av «antatt bruk». Det er ikke tilstrekkelig at det er lagt til grunn en fordelingsnøkkel som følger av forskrift eller praksis, spesielt der samme forskrift eller praksis angir flere mulige fordelingsnøkler. Det er fremdeles «antatt bruk» som er styrende for hvilke fordelingsnøkler som kan benyttes.

⁵⁵ Golfklubben mente de hadde lagt til grunn «faktisk tidsmessig bruk». De hadde lagt til grunn at driftsmidlene ble samtidig brukt til både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet, og at lang forvaltningspraksis tilsa at fradragsfordelingen da kunne være 50 %.

⁵⁶ Dette fulgte av mval. 1969 § 55 (1) nr. 2.

3.2.6 LB-2010-82039 (Sengetøy)

Norlandia Holding ASA drev avgiftsunntatt utleie av rom (overnattingsvirksomhet) og avgiftspliktig salg og servering av mat og drikke, tele- og internettjenester, betalings-TV, konferansetjenester, m.m.⁵⁷ Selskapet mente sengetøy og håndklær måtte anses som en fradragsberettiget fellesanskaffelse. Dette fordi det var en klar faktisk sammenheng mellom sengetøy og håndklær og den avgiftspliktige omsetningen med tilknytning til rommet. Hotellrommene var innredet med tanke på at mange gjester foretrekker å oppholde seg i sengen mens de spiser og drikker fra minibaren, ser på betalingsfjernsyn, snakker i telefon eller bruker internett.

Staten v/Skatt øst baserte sin argumentasjon på avgiftspraksis og Skattedirektoratets rundskriv av 26. september 2005. Av rundskrivet går det fram at blant annet senger, sengetøy og badersartikler ikke kan anses som fellesanskaffelser selv om rommet er et fellesareal for både avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet. Dette mente staten også hadde grunnlag i Bowling 1-dommen da sengetøy og håndklær ikke kunne ansees for å være innsatsfaktorer i den avgiftspliktige virksomheten. Det ble videre anført at behovet for vask av sengetøy kun hang sammen med avgiftsunntatt overnatting; avgiftspliktig salg førte ikke til noe større behov.

Lagmannsretten la avgjørende vekt på ordlyden i mval. 1969 §§ 21 og 23.⁵⁸ Det ville etter lagmannsrettens syn bli «lite oversiktlig og forutberegnelig om ikke faktisk, naturlig bruk i felles lokale skulle være tilstrekkelig for å fastslå at en innsatsfaktor er «i bruk»». Det var et faktum at gjester benyttet sengen med sengetøyet som sittemøbel når de benyttet tjenester fra den avgiftsbelagte virksomheten på hotellrommet. Retten var enige i Norlandias argumentasjon om at inntak av varer fra minibaren foranlediger bruk av bad og dermed håndklær.

Statens argumentasjon ble ansett for å være den samme som i Porthuset-dommen, der Høyesterett i avsnitt 40 la til grunn at «statens argumentasjon [...] i realiteten går på at primær bruk er avgiftsfri romutleie, og at dette må være avgjørende for spørsmålet om fradrag kan nektes». Da denne argumentasjonsrekken ikke førte frem i Porthuset-dommen, kom

⁵⁷ Jfr. mval. 1969 §§ 13 nr. 10 og 5a, jfr. ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 47.

⁵⁸ Tilsvarende mval. §§ 8-1 og 8-2.

lagmannsretten til samme resultat. Norlandia fikk dermed fradrag for inngående merverdiavgift ved innkjøp av sengetøy og håndklær.

Denne dommen viser utviklingen av rettsreglene for merverdiavgift. På bakgrunn av denne, samt de andre dommene som omhandlet overnattingsvirksomhet, ble overnattingsvirksomhet avgiftspliktig i den nye merverdiavgiftsloven.

3.2.7 LB-2011-152959 (BMW Financial Services Scandinavia AB)

Selskapet drev finansiell virksomhet gjennom en egen avdeling (norskregistrert utenlandsk foretak (NUF)) i Norge. Det var krevd mellom 67 % og 75 % forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på driftskostnader knyttet til fellesanskaffelser til avgiftsunntatt utlånsvirksomhet og avgiftspliktig leasingvirksomhet basert på omsetningsfordeling etter forskrift 18 § 3.⁵⁹ Selskapet viste til bransjepraksis, avgiftspraksis i Sverige og Danmark og flere lagmannsrettsavgjørelser til støtte for sitt syn om at dette var en riktig fordeling basert på «antatt bruk».

Avgiftsmyndighetene og Klagenemnda for merverdiavgift la til grunn at merverdiavgiftsoppgavene var «uriktig» og fastsatte fordeling, og dermed fradrag, etter skjønn til 32 %, jfr. mval. 1969 § 55 (1) nr. 2. Staten v/Skatt øst la for lagmannsretten til grunn at en fordeling basert på tidsbruk var den riktige fordelingen.

Spørsmålet for lagmannsretten var om omsetningsfordelingen i rimelig grad gjenspeilte fellesanskaffelsen antatte bruk.

Lagmannsretten tok utgangspunkt i at omsetningsfordeling kan brukes hvis en slik fordeling i rimelig grad gjenspeiler «antatt faktisk bruk».⁶⁰ Forskrift 18 § 3 kunne således, etter rettens oppfatning, ikke forstås slik at det ved fordelingsfradraget skulle ses bort fra vilkåret om «antatt bruk» som følger av forskriftens § 1.⁶¹ Retten uttalte likevel at avgiftssubjektet har et visst spillerom for skjønn.

⁵⁹ Dette følger nå av forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 om merverdiavgift (FMVA) § 8-2-2.

⁶⁰ Jfr. blant annet LB-2003-8771 (KS Grand AS).

⁶¹ Dette følger nå av mval. § 8-2 (1) første punktum.

Skattekontoret hadde i sitt vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift lagt til grunn antall låneavtaler og leasingavtaler med justering om at det var knyttet noe merarbeid til leasingavtalene.

Lagmannsrettens flertall vurderte omsetningstillene som uegnet for beregningsgrunnlag da omsetningen beregnes forskjellig for leasing og lån. Selv om det fantes eksempler på at omsetningsbasert fordelingsnøkkel hadde vært akseptert i avgiftspraksis tidligere, kunne ikke flertallet se at det var lagt frem «forvaltningspraksis av en slik styrke og varighet at kravet om rimelig sammenheng til bruken kan anses forlatt».

Flertallet mente at selskapet uten bruk av store ressurser kunne ha foretatt tidsregistreringer mv. som kunne ha gitt vesentlig bedre og riktigere grunnlag for fordelingen av fradraget enn det omsetningstillene kunne gi. Den fradragsberettigede bruken i den avgiftspliktige delen av virksomheten ble redusert fra ca. 70 % til 40 %.

Mindretallet la til grunn at det er adgang til å fordele avgiftsfradraget etter omsetning når en slik fordeling etter en konkret vurdering gir et rimelig uttrykk for den «antatte bruken». Selv om mindretallet antok at riktig fordeling kunne ligge et sted mellom skattekontorets vedtak og selskapets fordeling etter omsetning, var det innenfor det slingringsmonnet som må innrømmes i denne typen skjønnsmessige vurderinger.⁶²

3.3 Tingrettene

3.3.1 TSTAV-2006-189320 (Studentsamskipnaden i Stavanger)

Studentsamskipnaden drev et treningssenter og krevde fradrag for inngående merverdiavgift for fellesanskaffelser til reklametjenester, serveringstjenester, samt omsetning av sportsutstyr⁶³ og idrettstjenester⁶⁴ på senteret. Samskipnaden hadde lagt til grunn en fordeling basert på individuell tidsbruk (gjennomsnittlig tid for en treningsgjest som gikk til avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet) beregnet til 44 %. Subsidiært ble det krevd en fordelingsnøkkel på 9,1 % basert på omsetning.

⁶² Dette slingringsmonnet minner om det som ble tilkjent i LB-2002-253 (Storslett Hotell Eiendom KS).

⁶³ Avgiftspliktig omsetning, jfr. mval. 1969 §§ 13 (2) nr. 8 og § 13 (1).

⁶⁴ Avgiftsunntatt omsetning, jfr. mval. 1969 § 5b (1) nr. 12.

Fylkesskattekontoret avviste begge beregningene ettersom de ikke ble funnet å representere «antatt bruk». Det ble sagt at fordelingen mellom de ulike virksomhetene måtte beregnes særskilt, ikke kumulert slik samskipnaden hadde gjort. Staten v/Skatt vest anførte også for retten at Studentsamskipnadens beregning av omsetning var feil da kommunale og private tilskudd ble tilordnet den avgiftspliktige delen av omsetningen. De mente likevel at en omsetningsbasert fordeling var mest korrekt da det ikke finnes holdepunkter for en annen fordeling.

Tingretten vurderte først om samskipnaden gjorde feil da de kumulerte alle virksomhetene under en fordeling av merverdiavgift. Etter en vurdering av hensynene bak fradragsreglene og Bowling 1-dommen kom retten frem til at dersom «det oppstilles et krav om at fradrag bare kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter der den avgiftsfrie virksomheten er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige, må konsekvensen bli at hver avgiftspliktige virksomhet må vurderes for seg».

Ettersom idrettsvirksomheten var den eneste avgiftsunntatte virksomheten, måtte de øvrige avgiftspliktige utgiftene vurderes opp mot dette. Man kunne da fradra de utgiftene som ble ansett for å være en innsatsfaktor i idrettsvirksomheten.

Reklamen, som ble regnet for å være den mest fremtredende avgiftspliktige virksomheten som ga grunnlag for forholdsmessig fradrag, ble ansett for å være en virksomhet som ble brukt samtidig med idrettsvirksomheten. Tidsbruk ble dermed oppfattet for å være «et umulig grunnlag for å komme frem til et representativt forholdstall». Reklame utgjorde dessuten ca. 10 % av omsetningen, noe som var langt unna de anførte 44 % basert på tidsbruk. Dette ble ansett for å være «så markant at det gir indikasjoner på at man ved den tidsbaserte metode ligger utenfor kravet om direkte oppofrelse».⁶⁵ Den brukerbaserte tidsfordelingen ble av denne grunn ikke ansett for å være representativ for «antatt bruk» av reklamevirksomheten.

Videre la retten til grunn at 44 % lå utenfor det skjønnsmessige spillerommet samskipnaden hadde. Ut fra bevisførselen i saken, herunder inntrykk under befaring, kunne ikke «retten se at det er grunnlag for å hevde at det drives en felles drift hvor salgs- og reklamevirksomheten er tilnærmet like stor som idrettsvirksomheten».

⁶⁵ «Direkte oppofrelse» er et grunnkrav for fradragsrett i både skatte- og avgiftsretten.

Retten fant til slutt at omsetning, der de kommunale og private tilskuddene var tilordnet avgiftsunntatt omsetning⁶⁶, var den fordeling som var representativ for «antatt bruk».

Dommen klarlegger grensen for det skjønnsmessige spillerommet og gir også forankring for fordeling basert på tidsbruk der det er representativt for «antatt bruk».

3.3.2 TSOFT-2019-129605 (Loen Skylift)

Loen Skylift AS er et aksjeselskap som driver avgiftspliktig virksomhet. Virksomheten innebærer salg av billetter til pendelbane (persontransporttjenester), jfr. mval. § 3-1, jfr. § 5-3, samt utleie av lokale, jfr. mval. § 3-11 (2) litra k), jfr. § 2-3 (1). Loen Skylift har oppført en pendelbane som går fra fjorden i Loen og opp til fjellet Hoven. I tilknytning til pendelbanen ble det bygget et lokale som blir leid ut til restaurant og butikk. Videre ble det bygget et turveinett fra pendelbanen sin toppstasjon. Turveiene ligger i et område som også er åpen for allmennheten, jfr. friluftsløva § 2.

Loen Skylift tok i 2015 opp spørsmål med Skatteetaten om fradragsrett for inngående merverdiavgift i forbindelse med opprettelsen av turveinettet. Skatteetaten gav tilbakemelding om at det ikke var tilstrekkelig tilknytning mellom turveiene og den registrerte virksomheten, og nektet fradragsrett. Ved innlevering av omsetningsoppgaven satte Loen Skylift frem krav om fradrag for inngående merverdiavgift i forbindelse med turveiene. Skattekontoret og skatteklagenemnda nektet fradragsrett. Loen Skylift tok så ut søksmål for å få kjent vedtaket ugyldig.

Loen Skylift anførte at Skatteklagenemnda hadde lagt til grunn en for streng tolkning av tilknytningsvilkåret i mval. § 8-1. Turveinettet ble bygget for å generere avgiftspliktig omsetning av billetter til pendelbanen, samt utleie av lokale på toppen. Etter Loen Skylift sitt syn var det klart at anskaffelsen av turveinettet var «relevant for» og hadde en tilstrekkelig «naturlig og nær tilknytning» til avgiftspliktig virksomhet. Turveinettet var også en innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomheten. Da det forelå mer enn en ren bedriftsøkonomisk tilknytning måtte vilkåret om at anskaffelsen skal være «til bruk» i avgiftspliktig virksomhet være oppfylt, jfr. mval. § 8-1.

⁶⁶ Retten fant at tilskuddene var knyttet opp mot den avgiftsunntatte idrettsvirksomheten. At de også gikk til avgiftspliktig salgs- og reklamevirksomhet var ikke tilstrekkelig for å tilordne tilskuddene til avgiftspliktig virksomhet, jfr. KMVA-2007-6094.

Staten v/Skatteetaten bygget store deler av sin argumentasjon på Elkjøp-dommen (Rt. 2012 s. 432). Av denne dommen følger det at rent avgiftspliktige virksomheter ikke har en automatisk fradragsrett for alle anskaffelser; det er et vilkår om at anskaffelsene er «relevante for, og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten». Da Skatteetaten mente det kun forelå en bedriftsøkonomisk tilknytning mellom Loen Skylifts virksomhet og turveinettet, kunne ikke fradragsrett tilkjennes.

Retten la til grunn at «etableringa av turvegnettet var planlagt som, og også faktisk har fungert som, eit viktig og integrert element i det samla tilbodet som Loen Skylift tilbyr sine kundar, og ved dette også sikrar Loen Skylift sine inntekter». Det ble antatt at anskaffelsen var gjort med formål om å erverve inntekter gjennom flere kunder og at veinettet oppfylte dette formålet. Retten uttalte også at det «ikkje [er] tvil om at etableringa av turvegnettet på Hoven ikkje berre er bedriftsøkonomisk fornuftig og forsvarleg, anskaffinga er også eit bedriftsøkonomisk viktig element i prosjektet».

Retten konkluderte med at «anskaffinga [har] funksjonsmessig tilknytning til verksemda og er eit integrert element i det tilbodet som blir ytt til kundane, anskaffinga er bedriftsøkonomisk svært viktig og er pådratt for å erverve inntekter, anskaffinga sikrar tryggleiken til kundane og anskaffinga sikrar at naturen blir tatt vare på slik at Loen Skylift sitt tilbod vil vere attraktivt også i framtida». Loen Skylift ble tilkjent fradragsrett, og skatteklagenemnda sitt vedtak ble kjent ugyldig.

Tingretten fant at fradragsrett forelå fordi turveinettet utgjorde en integrert del av persontransportvirksomheten ved at pendelbanetilbudet sammen med veinettet skulle gi kundene en totalopplevelse. Dette kan virke som et brudd av prinsippene fra Bowling 1-dommen om at en totalopplevelse ikke innebærer automatisk fradragsrett, men som Skattedirektoratet påpeker i sin domskommentar, synes tingretten «å ha avgrenset virksomheten til et hele, dvs. også bestående av turveinettet på toppen».⁶⁷

I Bowling 1-dommen la retten til grunn at virksomheten reelt var to ulike virksomheter, men i denne dommen ble hele virksomheten ansett som en helhet. Denne dommen bryter derfor ikke med prinsippene som ble brukt i Bowling 1-dommen.

⁶⁷ Jfr. «Fradragsrett for inngående merverdiavgift ved opparbeidelse av turveinett – merknader til Sogn og Fjordane tingretts dom av 14.2.2020 (Loen Skylift)», punkt 4.

4 Ulike fordelingsnøkler

Det finnes som nevnt ingen lov eller forskrift som setter skranker for hvilke konkrete fordelingsnøkler som kan benyttes, men det foreligger likevel visse begrensninger både i lov og rettspraksis. Begrensningene er ofte, som vist i gjennomgangen av rettspraksis over, «antatt bruk» og «forsvarlig forretningsmessig skjønn». I det videre skal ulike fordelingsnøkler som er nevnt i lov og forskrift eller benyttet i praksis, vurderes etter disse begrensningene. I punkt 4.4 flg. ser vi på noen fordelingsnøkler som ikke er omtalt særlig i forskrift, rettspraksis eller litteratur, men som like fullt kan være aktuelle.

4.1 Fordeling etter areal

Fordelingsnøkler basert på areal benyttes oftest, og best, i forbindelse med oppføring av bygg. Et inngangsvilkår for å kunne benytte denne fordelingsnøkkelen er at kostnadene ved oppføringen «fordeler seg tilnærmet likt per kvadratmeter gulvflate», jfr. FMVA § 8-2-1 (1).

Dersom delen av bygget som skal brukes til avgiftspliktig virksomhet, krever dyrere materialer, spesialtilpassede konstruksjoner eller lignende, kan forskjellen i kostnad per kvadratmeter gulvflate bli såpass stor at fordeling etter areal ikke er hensiktsmessig.⁶⁸

Denne fordelingsnøkkelen kan, foruten ved oppføring av bygg, også benyttes ved tilbygg, påbygg, ombygging, opparbeidelse av tomt, anlegg av vei, vann og avløp mv., installasjoner og særskilte innredninger eller utstyr som inngår i bygget, herunder heis, fyrings- og ventilasjonsanlegg mv., vedlikehold, reparasjoner og drift, jfr. FMVA § 8-2-1 (2).

I Storslett Hotell Eiendom KS-dommen (LB-2002-253) kom lagmannsretten frem til at fordeling etter gulvflate er hovedregelen for oppføring av bygg dersom kostnadene fordeler seg likt per kvadratmeter gulvflate. Grunnen til at det likevel ble brukt en omsetningsfordeling i den saken var at Storslett sannsynliggjorde at kostnadene ikke fordelte seg likt. I slike tilfeller kom lagmannsretten frem til at man måtte falle tilbake på hovedregelen i dagjeldende forskrift 18 § 1 om «antatt bruk».⁶⁹ I et slikt tilfelle var det adgang til å benytte omsetning

⁶⁸ Dersom det er den avgiftsunntatte delen som krever slike dyre spesialtilpasninger kan fordeling etter areal ligge utenfor det forretningsmessige skjønnet, men dette må avgjøres særskilt.

⁶⁹ Den samme hovedregelen om «antatt bruk» er nå kodifisert i mval. § 8-2 (1), og lagmannsrettens argumentasjon må antas å gjelde tilsvarende i dag.

som en hjelpestørrelse, selv om fordeling etter omsetning hovedsakelig brukes til utgifter til fellesdriftmidler.⁷⁰

Foruten de tilfellene som er listet i FMVA § 8-2-1 virker ikke fordeling etter areal representativt for «antatt bruk». Naturlig nok vil ikke arealfordelingen uten videre være en god pekepinn for fordelingen av andre fellesanskaffelser, som f.eks. vanlige driftsmidler i virksomheten. Til gjengjeld skal det nok en del til før fordeling etter areal i de opplistede tilfellene *ikke* er forsvarlig etter et «forretningsmessig skjønn».

Det fremstår dermed rimelig at fordeling etter areal skal være hovedregelen for tilfellene i FMVA § 8-2-1. Det er også gode grunner for at arealfordeling kun i helt spesielle tilfeller kan benyttes utenfor de opplistede tilfellene.

4.2 Fordeling etter omsetning

Hovedregelen for fordeling etter omsetning finnes i FMVA § 8-2-2 og gjelder for «varer og tjenester [som] anskaffes til bruk under ett for virksomhetens felles drift». Fordelingen skal gjøres ved brøk der telleren er «den avgiftspliktige omsetning og uttak, merverdiavgift ikke medregnet» og nevneren er «virksomhetens samlede omsetning i forrige regnskapsår».

Omsetningstall virker umiddelbart å være en god målestokk for «antatt bruk», også for anskaffelser som ikke er driftsmidler. I blant annet LB-2011-152959 (BMW Financial Services Scandinavia AB) la retten til grunn at en omsetningsfordeling av driftskostnader er mulig.⁷¹ Av rettspraksis, særlig LG-2009-61859 (Victoria Hotell AS), uttalte retten at det kun er den avgiftspliktige omsetningen de aktuelle anskaffelsene «direkte genererer» som gir uttrykk for den «antatt bruk».

Dette hensynet er også ivaretatt gjennom unntaket for ubetydelighet, se punkt. 2.2.2. Selv om en fellesanskaffelse er veldig kostbar og primært skal brukes til avgiftspliktig virksomhet, får man ikke fradrag for denne dersom mer enn 95 % av omsetningen er fra avgiftsunntatt virksomhet, jfr. mval. § 8-2 (3).

⁷⁰ Jfr. FMVA § 8-2-2.

⁷¹ I dommen ga mindretallet medhold i at en omsetningsfordeling var innenfor selskapets skjønnsmessige spillerom. Flertallet mente fordeling basert på omsetning ikke ga en korrekt representasjon av «antatt bruk», samt at en fordeling basert på tidsbruk var et mer riktig uttrykk for «antatt bruk». Selskapets resultat etter en omsetningsfordeling lå da utenfor selskapets spillerom.

4.3 Fordeling etter tidsbruk

Av de mest benyttede fordelingsnøklene er nok tidsbruk den som er minst omtalt i forskrift og rettspraksis. I de ovennevnte dommene er fordeling basert på tidsbruk kun anført av avgiftssubjektet i TSTAV-2006-189320 (Studentsamskipnaden i Stavanger). I denne dommen ble det anført at en «forsvarlig forretningsmessig» representasjon av «antatt bruk» var individuell tidsbruk. I dette la studentsamskipnaden at man skulle legge til grunn gjennomsnittlig tidsbruk for besøkende i avgiftspliktig og avgiftsfrittatt virksomhet. Selv om tingretten ga staten medhold i deres etterberegning som la til grunn fordeling etter omsetning, ble det ikke uttalt at tidsbruk aldri kunne være en fordelingsnøkkel. Senere, i LB-2011-152959 (BMW Financial Services Scandinavia AB) anførte staten en fordeling basert på tidsbruk. Lagmannsrettens flertall ga staten medhold i dette da en omsetningsfordeling, noe selskapet anførte, ville gitt en uriktig representasjon av «antatt bruk». I det konkrete tilfellet ble «antatt bruk» ansett å være saksbehandlingstiden for avgiftspliktig leasingvirksomhet sammenliknet med avgiftsunntatt lånevirkosomhet da fellesanskaffelsene var utgifter til administrasjon og kontordrift.

Skatteetaten legger nå til grunn at tidsbruk kan brukes som fordelingsnøkkel i Merverdiavgiftshåndboken 2019 kapittel 8-2.3. Skatteetatens forståelse er likevel en annen enn den som ble lagt til grunn i Studentsamskipnaden i Stavanger og BMW-dommene. Det følger av Merverdiavgiftshåndboken at fordeling etter tidsbruk avhenger av «den tid [et driftsmiddel] anvendes i avgiftspliktig virksomhet».⁷² Det må likevel, etter rettspraksis, legges til grunn at fordeling etter tidsbruk kan anvendes på annet enn driftsmidler, blant annet driftskostnader.

4.4 Fordeling per capita eller årsverk

I enkelte tilfeller er det en fordelingsnøkkel som bygger på antall årsverk i en bedrift som er mest hensiktsmessig. For eksempel kan en fellesanskaffelse som blir brukt av alle arbeidstakerne i en bedrift, få fradrag basert på hvor mange årsverk som går til avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet. Denne fordelingsnøkkelen fungerer nok best som representant

⁷² Merverdiavgiftshåndboken 2019 kapittel 8-2.3

for «antatt bruk» nettopp der hele bedriften benytter seg av anskaffelsen. Dette kan være strøm, offentlige utgifter eller lignende.

4.5 Fordeling etter antall besøkende

En variasjon av fordeling etter antall besøkende ble anført av Studentsamskipnaden i Stavanger i TSTAV-2006-189320. Ettersom senteret i dommen kun hadde én telling av besøkende var det ikke mulig å telle antall besøkende per virksomhet, men det var mulig å beregne den gjennomsnittlige tidsbruken til de besøkende i hver virksomhet. Den konkrete beregningen foretatt av Studentsamskipnaden ble avvist som beregningsgrunnlag da den ikke ble ansett for å være en korrekt representasjon av «antatt bruk». Det er viktig å poengtere at selve fordelingsnøkkelen ikke ble avvist, kun den konkrete fordelingen. Dermed er det teoretisk mulig å bruke antall besøkende som fordelingsnøkkel der dette er en korrekt representasjon for «antatt bruk».

4.6 Fordeling basert på synlighet

I LB-2009-200090 (Kvinesdal og Omegn Golfklubb) var det lagdommeren som la til grunn en fordeling basert på synlighet. Det ble ikke avgjort at denne fordelingsnøkkelen skulle benyttes, men det ble lagt til grunn som en mulighet. I det konkrete tilfellet gjaldt det fordeling av merverdiavgift på kostnader til blant annet vedlikehold av en golfbane fordelt mellom avgiftsunntatt golfspill og avgiftspliktig reklameeksponering. Lagdommeren antydde at fordelingen kunne foretas etter hvor ofte reklamen var synlig under et golfspill.

Dette fremstår intuitivt som en god regel i dette tilfellet. Formålet med merverdiavgift er å pålegge sluttbrukeren avgiften. I dette tilfellet vil golfspillerne være sluttbrukeren for golfbanen, også der reklamen synes. Regelen er likevel at det er golfklubben selv som blir sluttbruker av golfbanen der den eksklusivt brukes i avgiftsunntatt virksomhet, altså den delen av banen det spilles golf uten avgiftspliktig virksomhet, blant annet reklame. Dermed burde golfklubben få fradrag basert på hvor ofte reklamen er synlig for golfspillerne og bære merverdiavgiften selv der reklamen ikke er synlig.

Denne fordelingen fungerer naturlig nok best der virksomheten er utendørs, eller på andre store arealer. Som eksempel kan det vises til TSTAV-2006-189320 (Studentsamskipnaden i

Stavanger) der retten uttaler det ikke er «grunnlag for å hevde at det drives en felles drift hvor salgs- og reklamevirksomheten er tilnærmet like stor som idrettsvirksomheten». Dersom fordelingen skulle baseres på synlighet, ville samskipnaden fått fullt fradrag dersom reklamen alltid er synlig. Dette ville blitt en lite treffende fordeling da det ikke samsvarer med reell «antatt bruk». Utendørs vil reklame automatisk bli mindre synlig da både naturlige og menneskeskapt hindringer vil begrense synligheten. I et innendørs lokale, blant annet treningssentre, er det enklere å gjøre reklame synlig hele tiden.

4.7 Avgiftssubjektets spillerom

Som tidligere nevnt står man i utgangspunktet fritt til å velge den fordelingsnøkkelen man selv vil benytte. Dette gjelder spesielt dersom ingen fordelingsnøkkel fremstår som en mer korrekt representasjon av «antatt bruk» enn noen annen. Det kan tenkes at dette «skjønnsmessige spillerommet» gjør seg mest gjeldende ved nye kombinasjoner av virksomheter eller ved anskaffelser som akkurat er blitt oppfunnet eller oppdaget. Dersom det foreligger praksis, kan det være et argument for å begrense spillerommet til etterfølgende likeartede tilfeller.

For å illustrere hvor utfordrende fordelingsarbeid kan være, kan man forestille seg et foretak som driver utleie av servere til digital kommunikasjon.⁷³ Serverne brukes til avgiftspliktig kommunikasjon som jobbmøter, intervjuer eller sosiale sammenkomster. De samme serverne brukes også til avgiftsunntatt undervisning, spesielt til hjemmeundervisning tilbudt av skoler eller privatlærertjenester. Kundene må ved registrering fortelle hvilket formål de skal benytte tjenesten til. Selskapet driver da kombinert virksomhet og serverinnkjøp er da en fellesanskaffelse. Her har selskapet da krav på fradrag for merverdiavgiften for den delen av serverne som blir «antatt brukt» til avgiftspliktige formål.

For foretaket vil det raskt oppstå et spørsmål om hvilken fordelingsnøkkel som skal benyttes i fradragberegningen for innkjøp av serverne. På den ene siden kan tidsbruk være en god fordelingsnøkkel. Dersom man finner en løsning for å registrere hvor lenge serverne benyttes til undervisning sammenlignet med avgiftspliktige formål kan dette danne et godt grunnlag

⁷³ En server er i dette tilfellet en fysisk maskin som leverer en programvare over internett.

for «antatt bruk». Det kan imidlertid oppstå tekniske utfordringer når man skal samle data om kundenes bruk, noe som kan vanskeliggjøre anvendelsen av denne fordelingsnøkkelen.

På den annen side kan også omsetning benyttes som fordelingsnøkkel. Her kan fordelingen baseres på antall brukere som betaler for undervisningstjenester sammenlignet med de som ikke gjør det.

Dersom brukeren betaler for nøyaktig den tiden han benytter seg av tjenesten vil omsetning og tidsbruk føre til den samme fordelingen. I dette tilfellet vil tidsbruk og omsetning være en god representasjon av «antatt bruk» og det har ingenting å si hvilken fordelingsnøkkel selskapet benytter seg av.

Fordeling basert på omsetning blir derimot problematisert dersom brukeren betaler et fast beløp i måneden uavhengig av hvor lenge han benytter seg av tjenesten. Fordeling basert på omsetning vil da kunne fremstå som uriktig ettersom den faktiske bruken av serveren ikke stemmer med det omsetningen skulle tilsi. I et slikt tilfelle fremstår verken tidsbruk eller omsetning som den mest “korrekte” representasjonen av «antatt bruk». Selskapet kan da velge mellom disse fordelingsnøkklene dersom de har vurdert dem etter et «forsvarlig forretningsmessig skjønn».

En siste mulighet for selskapet er å basere fordelingen på brukt datamengde til de ulike formål. Denne fordelingen er ikke nedfelt i noen rettskilder, men er likefullt en mulig fordelingsnøkkel. Selskapet har et skjønnsmessig spillerom til å velge den fordelingen som passer best, såfremt de har foretatt en «forsvarlig vurdering etter et forretningsmessig skjønn».

Dette eksempelet viser hvordan fordelingsarbeidet blir påvirket av bedriftens forretningsmodell, og at små variasjoner gjør store utslag. Til slutt viser det hvordan ukjente fordelingsnøkler kan være aktuelle, og at selskaper burde ha et spillerom til å anvende disse. Et relativt vidt, forretningsmessig skjønn fremstår derfor som en god regel.

5 Oppsummering og konklusjon

Som vist i kapittel 3 har fradragsretten sett en rask utvikling i rettspraksis. Vilkåret om «til bruk i» avgiftspliktig virksomhet ble presisert til vilkår om relevans og naturlig tilknytning. «Antatt bruk» ble også presisert til «antatt faktisk bruk etter et forretningsmessig skjønn». Videre ble det langtlivende primærbrukssynspunktet forlatt til fordel for en mer konkret vurdering.

Fordelingsnøkler som areal, omsetning og tidsbruk ble brukt, men også nye nøkler som antall besøkende og synlighet har blitt vurdert. Videre, og kanskje viktigst, fikk avgiftssubjektene et «skjønsmessig spillerom» i et ellers ganske utilgivende rettskildebilde.

En av problemstillingene i avhandlingen er om andre fordelingsnøkler enn de som allerede er nedfelt i forarbeidene, burde nedfelles. Det er flere grunner til at ulike fordelingsnøkler burde bli fastsatt i forskrift. Blant annet fører dette til større forutberegnelighet for bedrifter.

Rettskildebildet per i dag kan betegnes som uklart, noe som vanskeliggjør fordelingsarbeidet for bedrifter som ikke har mulighet til å sette seg godt nok inn i reglene. Med den overhengende «trusselen» om tilleggsskatt og renter kan fordelingsarbeidet bli meget kostbart. Når man har informasjon lett tilgjengelig i en forskrift, kan man enklere foreta korrekte beregninger på egen hånd. Dette skaper også mindre behov for dyre advokat- eller revisortjenester, noe som ikke alle næringsdrivende har mulighet til å betale for. Ettersom formålet med fradragsbestemmelsene er å utjevne konkurransen og å sikre et sterkere næringsliv, ikke bare å skaffe proveny, burde lovgiver ta risikoen for eventuelle feilberegninger i det nåværende rettskildebildet. Dersom de næringsdrivende skal overta risikoen, burde rettskildebildet gjøres klarere.

Det kan være gunstig å følge metoden i forskrift 2009 § 8.2.1 – 8.2.3 med hjemmel i mval. § 8-2. De nåværende forskriftsbestemmelsene angår spesielle typetilfeller, noe som ikke er god lovteknikk. Å nedfelle andre, mer generelle fordelingsnøkler, kan være gunstig så lenge disse ikke er ment å være utfyllende eller kasuistiske.

Imidlertid kan det følge med noen negative følger av forskriftsendring. Det har vært lang tradisjon for å holde spørsmålet om fordelingsnøkler åpent i de skriftlige rettskildene.

Formålet bak dette kan blant annet tenkes å være åpenhet rundt fordelingsspørsmålet. Dersom

mindre veiledning gis i rettskildene skapes det større rom for å anvende ulike fordelingsnøkler. Dette kan igjen føre til flere rimelighetsbaserte fordelingsnøkler, noe som er gunstig for bedrifter.

Også prosessøkonomiske hensyn taler for å holde forskriftene som de er. Det kan tenkes at flere tvister oppstår dersom flere fordelingsnøkler blir nedfelt. Det vil også kunne føre til at det «skjønsmessige spillerommet» blir begrenset, og at rimelighetsbetraktninger settes til side. Dette kan være uheldig da mye av skatte- og avgiftsretten nettopp bygger på hensyn og konkrete vurderinger.⁷⁴

Jeg mener en vid, skjønsmessig adgang til å benytte ulike fordelingsnøkler er en god løsning. Formålet med fradragsretten er at hensynet til symmetri er oppfylt, altså at næringsdrivende får den fradragsretten de skal ha. Ettersom de næringsdrivende kjenner sin egen virksomhet best, er det rimelig at de får et skjønsmessig spillerom i fordelingsarbeidet. I tillegg, dersom mange typetilfeller blir forsøkt løst i lov eller forskrift, vil det raskt oppstå vanskelige grensespørsmål.

⁷⁴ Dette vises blant annet ved gjennomskjæringsreglene, og at de fleste hjemlene for ilegging av skatt og avgift er vide.

Litteraturliste

Lover:

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

Lov 17. mai 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning

Forskrifter og forarbeider:

NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov

Ot.prp. nr. 17 (1968 – 1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Ot.prp. nr. 21 (2001–2002) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002)

Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift

Forskrift (nr. 18) av 20. desember 1969 nr. 1 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven (forskrift 18) (opphevet)

Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 om merverdiavgift (FMVA)

Forskrift 13. desember 2019 nr. 1826 om merverdiavgift for budsjettåret 2020

Nettbasert litteratur:

Faktaark fra Finansdepartementet tilgjengelig fra

<https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2020/Satsinger/?pid=93261>

[lest 30. januar 2020]

Gjems-Onstad, Ole, «Omgåelse og merverdiavgift» *Skatterett* 02/2009 volum 28, s. 115-142,

<https://www.idunn.no/skatt/2009/02/art04>, [lest 15. april 2020]

Oddgeir Kjørsvik, «Ikke MVA-fradragsrett for anskaffelseskostnader ved kjøp av eiendomsselskap – ny avgjørelse fra Høyesterett», KPMG, 5. oktober 2017,

<https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2017/10/ikke-mva-fradragsrett-for-anskaffelseskostnader-ved-kjop-av-eiendomsselskap.html> [lest 19. mars. 2020]

Merverdiavgiftshåndboken 2019 tilgjengelig fra

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/merverdiavgiftshandboken/gjeldende/>

[lest 13. januar 2020] (nettutgaven av 2020-versjonen av håndboken var på innleveringstidspunktet ikke tilgjengelig)

Bøker:

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S., *Lærebok i merverdiavgift*, 4. utg., Gyldendal 2013

Gjems-Onstad, Ole, Dyrnes, Cecilie A. og Mikelsen, Anders B., *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 10. utg., Gyldendal 2018

Domsliste:

Høyesterettsavgjørelser:

Rt. 1985 s. 93 (Sira-Kvina)

Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors)

Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt)

Rt. 2005 s. 951 (Porthuset)

Rt. 2008 s. 932 (Bowling 1)

Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig)

Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp Norge)

Rt. 2014 s. 1281 (Byggmester)

HR-2015-1202-A (Telenor ASA)

HR-2017-1851-A (Skårer Syd)

Lagmannsrettsavgjørelser:

LA-2007-150632 (Kristiansand Dyrepark)

LB-2002-253 (Storslett Hotell Eiendom KS)

LB-2003-8771 (KS Grand AS)

LB-2009-200090 (Kvinesdal og Omegn Golfklubb)

LB-2010-82039 (Sengetøy)

LB-2011-152959 (BMW Financial Services Scandinavia AB)

LG-2009-61859 (Victoria Hotell AS)

Tingrettsavgjørelser:

TSTAV-2006-189320 (Studentsamskipnaden i Stavanger)

TSOFT-2019-129605 (Loen Skylift)

Avgjørelser fra klagenemnda for mva:

KMVA-2004-5016a

KMVA-2004-5244

KMVA-2007-6094

Skattedirektoratets uttalelser:

SKD 13/01

Skattedirektoratet, «Fradragsrett for inngående merverdiavgift ved opparbeidelse av turveinett – merknader til Sogn og Fjordane tingretts dom av 14.2.2020 (Loen Skylift)», tilgjengelig fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domscommentarer/fradragsrett-for-inngaende-merverdiavgift-ved-opparbeidelse-av-turveinett--merknader-til-sogn-og-fjordane-tingretts-dom-av-14.2.2020-loen-skylift/> [lest 21. april 2020]