

Fradragsrett for kombinerte
virksomheter, jf. mval. § 8-2 (1) første
setning

*Med fokus på tilknytningskravet og
tilknytningsvurderingen*

Kandidatnummer: 46

Antall ord: 13540



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

09.07.2021

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning.....	4
1.1 Tema og problemstilling	4
1.2 Aktualitet.....	5
1.3 Avgrensninger	6
1.4 Metodisk tilnærming	7
2 En kort innføring i merverdiavgift	9
2.1.1 Merverdiavgift og systemet for innkreving.....	9
2.1.2 Fradragsrett.....	9
3 Fradrag for inngående merverdiavgift.....	11
3.1 Innledning.....	11
3.2 Fradragsrettens formål.....	11
3.3 Hovedregelen om fradragsrett.....	13
3.4 Fradragsrett for kombinerte virksomheter.....	13
4 Tilknytningskravet	15
4.1 Hva sier rettskildene?	15
4.1.1 Innledning.....	15
4.1.2 Lovtekst, forarbeider og høyesterettspraksis.....	15
4.1.3 Vurderingstemaet i tilknytningsvurderingen.....	17
4.2 Regler og momenter i tilknytningsvurderingen	18
4.2.1 Ikke krav om direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet.....	18
4.2.2 Tiltak på grunnlag av lov og avtale	22
4.2.3 Primærbruk som regel og moment	24
4.2.4 Avledet og bagatellmessig bruk i avgiftspliktig virksomhet.....	27
4.2.5 Felles driftsmiddel.....	28
4.2.6 Anskaffelser av privat karakter	30
4.2.7 Bransjestandard og utviklingen i den aktuelle næringen	31
4.2.8 Den skatterettslige bedømmelsen av utgiften.....	33
5 Bedriftsøkonomiske tilknytninger.....	34
5.1 Momentets innhold.....	34
5.1.1 Rene investeringer og avledede bedriftsøkonomiske synergieffekter.....	34

5.1.2	Bedriftsøkonomisk fornuftig og forsvarlig	37
5.1.3	Fremtidig forretningsmessig gunstig effekt	40
5.2	Kan det oppstilles et vurderingstema?	40
6	Oppsummering	42
7	Konklusjon	44
	Litteraturliste	46

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Temaet for masteroppgaven er fradrag for inngående merverdiavgift for kombinerte virksomheter, jf. lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 8-2 (1) første setning.

Hovedproblemstillingen er hva som skal til for at det foreligger en fellesanskaffelse som gir grunnlag for fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (mval.) § 8-2 (1) første setning, med særlig fokus på de regler og momenter som gjør seg gjeldende i tilknytningsvurderingen. Det vil i tillegg undersøkes om det kan oppstilles kjennetegn på bedriftsøkonomiske tilknytninger.

Hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift følger av mval. § 8-1. Bestemmelsen gjelder for «registrert[e] avgiftssubjekt[er]»¹ som har avgiftspliktig omsetning, samt for *kombinerte virksomheter*, det vil si avgiftspliktige som også har ikke-avgiftspliktig omsetning.

Kombinerte virksomheter kan også ha fradragsrett etter mval. § 8-2 (1) første setning. Bestemmelsen regulerer tilfellene hvor et «registrert avgiftssubjekt» anskaffer en vare eller tjeneste som er «til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål». Dette kan for eksempel være et optikerselskap som driver avgiftspliktig salg av briller og lignende, samtidig som de tilbyr ikke-avgiftspliktige øyehelseundersøkelser. Dersom selskapet kjøper en kopimaskin, har selskapet fradragsrett «for den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten», altså et *forholdsmessig* fradrag.² Ordene «antatt bruk» sikter både til *hvordan* fradraget skal beregnes og til *hvilket* perspektiv som skal anlegges i tilknytningsvurderingen.

Merverdiavgiftsloven § 8-2 (1) første setning oppstiller to vilkår for fradragsrett. For det første er fradragsretten avgrenset til å gjelde registrerte rettssubjekter, jf. formuleringen «registrert avgiftssubjekt». I tillegg må anskaffelsen eller oppofrelsen være «til bruk både i den registrerte

¹ Se legaldefinisjonen i mval. § 1-3 (1) bokstav d, jf. mval. § 2-1 (1) forutsetningsvis. For utenlandske næringsdrivende, se mval. §§ 3-29 og 3-30.

² Se Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) s. 57 og Rt. 2008 s. 932 avsnitt 26–28 (Bowling).

virksomheten og til andre formål». Dokumentasjonskravet i mval. § 15-10 jf. forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 5-1-1 mv., må også være oppfylt.

Vilkåret om at anskaffelsen eller oppofrelsen må være «til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål» sikter til det såkalte *tilknytningskravet*, som skal forstås på samme måte som etter hovedregelen i mval. § 8-1.³ Formuleringen viser også at det må være snakk om en «fellesanskaffelse». Etter bestemmelsens ordlyd og høyesterettspraksis,⁴ foreligger det en «fellesanskaffelse» når anskaffelsen har tilknytning til både den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette betyr at dersom anskaffelsen eller oppofrelsen kun har tilknytning til *enten* den avgiftspliktige eller ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, foreligger det ikke fradragsrett etter mval. § 8-2 (1) første setning. Bestemmelsen tvinger dermed kombinerte virksomheter til å vurdere og avgjøre hvilken del av virksomheten anskaffelsen eller oppofrelsen er tilknyttet til. Optikerselskapet må derfor vurdere kopimaskinens virksomhetstilknøyning før det kan slås fast om det har fradragsrett eller ikke.

Tilknytningsvurderingen – altså vurderingen av om anskaffelsen er «til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål» – kan være utfordrende. Fokuset i fremstillingen er derfor rettet mot de regler og momenter som gjelder i tilknytningsvurderingen. Reglene og momentene utledes fra rettskildene, og da spesielt fra høyesterettspraksis. Høyesterettspraksis vil derfor analyseres, og samtidig brukes som et utgangspunkt for vurderingen av om det kan oppstilles kjennetegn på såkalte bedriftsøkonomiske tilknytninger. Om det kun kan påvises denne type tilknytning(er), er utgangspunktet *normalt* at det ikke foreligger fradragsrett.⁵

1.2 Aktualitet

Temaet merverdiavgift er aktuelt fordi det er en av de største inntektskildene til den norske stat,⁶ og fordi avgiften gjelder for de fleste virksomheter. Fremstillingens tema og hovedproblemstilling er også aktuell fordi tilknytningskravet er av stor praktisk betydning og ofte gjenstand for vurdering i domstolene. Dette, sammenholdt med at tilknytningsvurderingen

³ Se blant annet Rt. 2008 s. 932 avsnitt 28 (Bowling) og LA-2007-150632 (Kristiansand Dyrepark).

⁴ Rt. 2008 s. 932 avsnitt 28 (Bowling).

⁵ Se Rt. 2008 s. 932 avsnitt 38 (Bowling) og Rt. 2012 s. 432 avsnitt 43 (Elkjøp).

⁶ Finansdepartementet, «Statsbudsjettet 2021: Statens inntekter og utgifter», figur 1, regjeringen.no (lest 12. oktober 2020).

kan være utfordrende og skjønnspreget, indikerer at det er et behov for en fremstilling om temaet.

Grunnen til at tilknytningskravet og tilknytningsvurderingen ofte anses som utfordrende, kan ha sammenheng med at fradragsreglene oppleves som komplisert og uoversiktlig. Dette viser en analyse utført av Skatteetaten, som i løpet av 2019/2020 undersøkte om kombinerte virksomheter fulgte reglene for fradrag for inngående merverdiavgift. Det ble da utført 354 «kunnskapskontroller» og funnet feil fradragsføring i 14 % av tilfellene. Analysen viste også at 45 % av de avgiftspliktige hadde begått feil på grunn av misforståelser eller uklarheter rundt regelverket.⁷

På bakgrunn av ovennevnte er siktemålet med fremstillingen å foreta en analyse av tilknytningskravet og på denne måten gi leseren et bedre grunnlag til å forstå gjeldende rett. Dette vil forhåpentligvis gjøre avgiftspliktige bedre i stand til å avgjøre hvilken del av virksomheten den enkelte anskaffelse eller oppofrelse har tilknytning til, noe som igjen vil kunne forhindre fordelingsfeil og økonomiske tap.

Adressaten for fremstillingen er i utgangspunktet den alminnelige juristen, men også juristen som engasjeres av en næringsdrivende vil kunne ha utbytte av den. For dem vil fremstillingen være nyttig for å få en oversikt over fradragsreglene, og da spesielt de regler og momenter som gjelder i tilknytningsvurderingen.

1.3 Avgrensninger

I en masteroppgave er det ikke mulig å behandle alle de spørsmål fradragsretten reiser. Av denne grunn behandler jeg bare problemstillinger knyttet til forståelsen av tilknytningskravet i mval. § 8-2 (1) første setning. Dette er det viktigste vilkåret for fradragsrett, og det vilkåret som oftest misforstås i praksis. Fremstillingen avgrenses derfor mot de andre vilkårene i mval. § 8-2 (1) første setning, og det formelle kravet i bokføringsforskriften § 5-1-1 mv. Jeg kommer ikke til å analysere reglene om beregning⁸ og fordeling⁹ av fradrag. Heller ikke reglene om konsekvensene av at det gjøres feil ved beregning eller fordeling av fradrag.¹⁰

⁷ Skatteetaten, «Mange virksomheter sliter med å forstå mva-regelverket», figur 1 og 5, skatteetaten.no (lest 7. februar 2021).

⁸ Se mval. § 4-1, § 4-5 og § 4-6, i tillegg til bokføringsforskriften delkapittel 8-10.

⁹ Se mval. § 8-2 (1) og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) §§ 8-2-1 og 8-2-2.

¹⁰ Se lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 14-1, § 14-3, § 14-6 og § 14-7, jf. §§ 8-1 og 8-3. Se også lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven) §§ 378 til 380.

1.4 Metodisk tilnærming

Fremstillingen bygger på alminnelig juridisk metode, og fokuset er derfor rettet mot de autoritative rettskildene. Fremstillingen er hovedsakelig rettsdogmatisk og tar sikte på å beskrive gjeldende rett basert på vanlig norsk rettskildelære. Fremstillingen vil også inneholde rettspolitisk argumentasjon, der jeg mener løsningen ikke er gitt eller burde vært en annen.

Det forutsettes at leseren har generell kunnskap om de alminnelige rettskildeprinsippene. For å besvare de problemstillinger fremstillingen reiser, vil det tas utgangspunkt i merverdiavgiftsloven med tilhørende forarbeider, og høyesterettspraksis.

Hovedfokuset i fremstillingen er som nevnt tilknytningskravet i mval. § 8-2 (1) første setning. Siden hovedregelen i mval. § 8-1 gir et av vilkårene for den materielle fradragsretten, nemlig tilknytningskravet, og mval. § 8-2 (1) første setning er en presisering av denne, er det naturlig å behandle tilknytningskravet i disse bestemmelsene i en og samme fremstilling. Hovedregelen vil derfor kort presenteres for å få en bedre forståelse av tilknytningskravets innhold.

For å få en forståelse av hva som ligger i tilknytningskravet, vil rettskildene analyseres. Drøftelsen av tilknytningskravet systematiseres etter skille mellom «regler» og «momenter». Dette er forklart nærmere i punkt 4.1.2. Ved å strukturere drøftelsen på denne måten får man oversikt over de tilfeller hvor tilknytningskravet er oppfylt, og man vil med sikkerhet kunne si noe om vilkårets kjerne og randsoner. Dette vil igjen gjøre det lettere å forstå vilkårets nærmere innhold.

Ettersom merverdiavgiftsretten befinner seg innenfor legalitetsprinsippets område, står rettssikkerhetshensyn sentralt.¹¹ Dette tilsier at lovtekstens ordlyd og forarbeider skal tillegges tung vekt. Utgangspunktet er videre at man skal være varsom med både utvidende og innskrenkende tolkning til ugunst for den avgiftspliktige. Som det vil fremgå av fremstillingens punkt 4.1, gir imidlertid lovteksten beskjedne bidrag til tolkningen av tilknytningskravet. Forarbeidene og høyesterettspraksis gir derimot klarere tolkningsbidrag, og vil derfor stå sentralt.

Storparten av fremstillingen består av domsanalyse. For å ivareta hensynet til den dømmende makt på best mulig måte, vil høyesterettspraksis analyseres gjennom *parallelletolkninger*. På

¹¹ Se Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 39 (Hunsbedt).

denne måten balanseres hensynet til demokratisk legitimitet og den dømmende makt i tråd med de alminnelige rettskildeprinsippene.

Rettskildeprinsippene åpner også for å legge vekt på reelle hensyn, underrettspraksis og juridisk teori i rettslig argumentasjon. Det er imidlertid bred enighet om at disse kildene kun bør tillegges tung eller avgjørende vekt dersom det foreligger sterk tvil om en løsning og ingen av de autoriserte rettskildene gir veiledning. Av denne grunn vil disse kildene kun bli brukt som argumentbærere.

2 En kort innføring i merverdiavgift

I det følgende vil det ses nærmere på to sentrale begreper for fremstillingen, nemlig «merverdiavgift» og «fradragsrett». I tillegg vil systemet for innkreving av merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester (*omsetningsmerverdiavgift*) forklares.

2.1.1 Merverdiavgift og systemet for innkreving

Merverdiavgiftsloven § 1-1 (1) definerer «merverdiavgift» som «en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester». I forarbeidene forklares merverdiavgift som «en avgift på forbruk i vid forstand [som skal] ramme konsum av avgiftspliktige varer og tjenester.»¹² Høyesterett beskriver avgiften som en «beskatning av forbrukere».¹³

Merverdiavgift er altså en avgift som avgiftspliktige virksomheter krever inn på vegne av staten, gjennom blant annet omsetning av avgiftsbelagte varer og tjenester. Som legaldefinisjonen viser, utløses også merverdiavgiftsplikten ved uttak av varer eller tjenester til privat bruk eller andre formål som ikke omfattes av loven,¹⁴ samt ved import (innførsel).¹⁵

Hva gjelder systemet for innkreving av *omsetningsmerverdiavgift*, er det i utgangspunktet alltid den selgende part som skal beregne og innbetale merverdiavgift til staten. Kjøperen av varene eller tjenestene dekker så merverdiavgiften, og slik er ordningen igjennom hele omsetningskjeden.¹⁶ Utgangspunktet er imidlertid at kjøperen alltid får trekke fra avgiften de selv har betalt. Uten denne muligheten ville merverdiavgift blitt en endelig kostnad for avgiftspliktige virksomheter, noe som ikke er ønskelig etter gjeldende merverdiavgiftsmodell.

Merverdiavgiftssatsene reguleres i dag i stortingsvedtak 15. desember 2020 nr. 2883 om merverdiavgift for budsjettåret 2021 (kap. 5521 post 70).

2.1.2 Fradragsrett

¹² NOU 1990: 11 s. 60.

¹³ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 28 (Tønsberg Bolig).

¹⁴ Se mval. §§ 3-21 til 3-28.

¹⁵ Se mval. §§ 3-29 og 3-30.

¹⁶ Dette forutsettes i merverdiavgiftsloven, i tillegg til bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 5.

Systemet for innkreving av omsetningsmerverdiavgift bygger på *gjensidighetsprinsippet*. Dette går ut på at den merverdiavgift som selgeren skal og krever inn (*utgående merverdiavgift*), dekkes av kjøperen, før kjøperen får den merverdiavgift som er påløpt ved kjøp av den avgiftsbelagte varen eller tjenesten (*inngående merverdiavgift*) «refundert» gjennom fradrag retten, jf. mval. §§ 8-1 og 8-2 (1) første setning. Slik er ordningen frem til kjøperen er en alminnelig forbruker eller en ikke-avgiftspliktig virksomhet. Disse har ikke rett på fradrag for inngående merverdiavgift.

3 Fradrag for inngående merverdiavgift

3.1 Innledning

Reglene om fradragsrett for inngående merverdiavgift er inntatt i merverdiavgiftsloven kapittel 8. I den tidligere merverdiavgiftsloven – lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift – var fradragsbestemmelsene nedfelt i kapittel 6. Den gamle lovens § 21 tilsvarer dagens hovedregel i lovens § 8-1, mens den gamle § 23 tilsvarer dagens fradragsregel i lovens § 8-2 (1) første setning. Rettstilstanden er uendret og forarbeider og rettspraksis tilknyttet de eldre lovbestemmelsene er derfor fortsatt relevant.¹⁷

Før det ses nærmere på fradragsreglene, vil det kort gjøres rede for fradragsrettens formål. Grunnen til dette er at det er viktig å ha kunnskap om fradragsrettens funksjon før man ser nærmere på regelverket. Som man vil se i kapittel 4 og 5, er det også en nær sammenheng mellom fradragsrettens formål og avgrensningen av tilknytningskravet. Fradragsrettens formål er derfor også relevant for de regler og momenter som gjelder i tilknytningsvurderingen.

3.2 Fradragsrettens formål

Merverdiavgift er som nevnt en slags «beskatning av forbrukere»,¹⁸ og fradragsrettens hovedformål er å bidra til å *gjennomføre* denne beskatningen. Ved å innrømme fradragsrett forhindrer man at avgiftspliktige må bære utgiften slik en forbruker eller ikke-avgiftspliktig virksomhet må.

Fradragsretten har også som formål å *begrense* avgiftsplikten til *netto verdiskapning i avgiftspliktig virksomhet*. Dette kan utledes av fradragsreglenes tilknytningskrav, som krever at anskaffelsen eller oppofrelsen må være til bruk i avgiftspliktig aktivitet.¹⁹ Dersom all netto verdiskapning i avgiftspliktig virksomhet skal være gjenstand for merverdiavgift, må altså fradragsretten for inngående merverdiavgift begrenses til nettopp anskaffelser eller oppofrelser med tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

¹⁷ Se Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) punkt 5.3, Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 32 (Byggmester) og Ole Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 64.

¹⁸ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 28 (Tønsberg Bolig).

¹⁹ Formålet er også presisert i Rt. 2008 s. 939 avsnitt 58 og 69 (Tønsberg Bolig).

Et annet sentralt formål er at fradragsretten skal være med å sikre et nøytralt merverdiavgiftssystem. Det vil si et system som forhindrer samfunnsøkonomisk uheldige tilpasninger. Reglene er derfor utformet slik at de ikke skal påvirke aktørenes disposisjoner, som man ønsker skal være motivert av økonomisk effektivitet og ikke avgiftsmessige betraktninger.²⁰ Gjennom fradragsretten sikres slik nøytralitet ved at det kun er avgiftspliktige som har fradragsrett.

Viktigheten av nøytrale fradragsregler er også understreket i forarbeidene og av Høyesterett.²¹ I NOU 1990: 11 s. 16–17 uttales blant annet:

«Avgiftssystemet skal være mest mulig nøytralt, slik at det ikke påvirker forbruksvalg eller næringsstruktur. Det skal videre være så nøytralt som mulig mellom de næringsdrivende, slik at det ikke oppstår kumulative virkninger eller gir elementer av skjult avgiftsbelastning. Avgiftsreglene bør også være enkle å praktisere, og et system hvor det i minst mulig grad må foretas kompliserte fordelinger av inngående og utgående avgift er derfor å foretrekke.»

Uttalelsen over viser også at fradragsretten har som formål å hindre konkurransevridning mellom markedsaktørene. Dette er også fremhevet i forarbeidene til merverdiavgiftsloven 1969 § 21.²²

Fradragsretten har også som formål å unngå avgiftskumulasjon. I forarbeidene forklares avgiftskumulasjon som den situasjon når «næringsdrivende som er avtakere av ytelser som ikke er avgiftspliktige [blir] belastet en «skjult avgift» som ikke lar seg fradragsføre.»²³ I Rt. 2008 s. 939 avsnitt 28 (*Tønsberg Bolig*) beskriver Høyesterett avgiftskumulasjon som den situasjon hvor det betales «avgift på avgift». Formålet kan forankres i *merverdiprinsippet*, som er et annet grunnprinsipp i gjeldende merverdiavgiftssystem.²⁴ Prinsippet handler om at avgiftspliktige gjennom fradragsreglene i utgangspunktet skal slippe å bli belastet en endelig merverdiavgiftskostnad, selv om de må beregne og betale utgående merverdiavgift ved omsetning av avgiftsbelagte ytelser. Avgiftskumulasjon kan imidlertid ikke alltid unngås.²⁵

²⁰ Ole Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 57.

²¹ Se for eksempel Rt. 2012 s. 432 avsnitt 48 (Elkjøp).

²² Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) s. 45.

²³ NOU 1990: 11 s. 60–61.

²⁴ Ole Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 47–48.

²⁵ Se Rt. 2012 s. 432 avsnitt 48 (Elkjøp) med videre henvisning til NOU 1990: 11 s. 59–61.

Avslutningsvis må det nevnes at fradragsretten også har som formål å hindre statlig subsidiering av aktiviteter som ikke beregner utgående merverdiavgift.²⁶

3.3 Hovedregelen om fradragsrett

Hovedregelen om fradragsrett følger som nevnt av mval. § 8-1. Etter ordlyden er fradragsretten negativt avgrenset mot anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dette er også presisert i forarbeidene²⁷ og i HR-2017-1851-A (*Skårer Syd*). Som påpekt av førstvoterende i avsnitt 31, er lovens ordning symmetrisk:

«[I]nngående avgift på utgifter til varer og tjenester til bruk for den avgiftspliktige omsetningen, kan trekkes fra. Motsatt kan inngående merverdiavgift på varer og tjenester som ikke er til bruk i den registrerte virksomheten, ikke trekkes fra.»

Ifølge Rt. 2012 s. 432 avsnitt 43 (*Elkjøp*) sier hovedregelen også noe om «hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning», og at den «fungerer [...] som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende.» Sistnevnte funksjon – ofte omtalt som *tilordningskravet* – sier noe om hvem som kan kreve fradrag. Det er først etter at dette spørsmålet er besvart at man kan vurdere om anskaffelsen eller oppofrelsen har vært «til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål», altså om tilknytningskravet er oppfylt.

Utgangspunktet for selve tilknytningsvurderingen er forholdene på anskaffelsestidspunktet av varen eller tjenesten, jf. Rt. 2008 s. 727 avsnitt 65 (*MMC Tendos AS*). Det er videre sikker rett at fradragsretten inntreer ved anskaffelsen av den aktuelle varen eller tjenesten, ikke før eller etter, jf. blant annet Rt. 2006 s. 293 avsnitt 33 jf. avsnitt 49 (*Arves Trafikkskole*).

3.4 Fradragsrett for kombinerte virksomheter

Fradragsregelen for kombinerte virksomheter, som gir rett til forholdsmessig fradrag, følger av mval. § 8-2 (1) første setning. Ettersom tilknytningskravet skal forstås på samme måte som kravet i hovedregelen i mval. § 8-1, er utgangspunktet også her at det er forholdene på

²⁶ Se Rt. 2008 s. 932 avsnitt 41 (*Bowling*) og Rt. 2012 s. 432 avsnitt 48 (*Elkjøp*).

²⁷ Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) s. 45–46.

anskaffelsestidspunktet av den avgiftsbelagte ytelsen som skal legges til grunn, og at fradragsretten inntreer ved anskaffelsen.

Hvordan mval. § 8-2 (1) første setning fungerer, kan illustreres med et eksempel: Dersom den avgiftspliktige anskaffer en vare som skal brukes 30 % av tiden i avgiftspliktig virksomhet, og 70 % av tiden i ikke-avgiftspliktig aktivitet, vil den avgiftspliktige kun ha rett på fradrag for 30 % av den inngående merverdiavgiften. Bestemmelsens formulering «antatt bruk» sikter i denne sammenheng til hvordan det forholdsmessige fradraget skal beregnes, men også til vurderingsperspektivet hva gjelder når tilknytningskravet er oppfylt.

Paragraf § 8-2 (1) første setning tvinger kombinerte virksomheter til å avgjøre hvilken del av virksomheten den aktuelle anskaffelsen eller oppofrelsen er tilknyttet, herunder om den kun har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, «andre formål», eller begge deler. En alminnelig forståelse av ordlyden «andre formål» synes i denne sammenheng å sikte til enten privat bruk eller bruk i ikke-avgiftspliktig aktivitet. I Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) s. 70 presiseres det at bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, herunder private og ikke-økonomiske formål, omfattes. At bruk i ikke-avgiftspliktig aktivitet omfattes, er også fremhevet av Høyesterett.²⁸

Dersom konklusjonen i tilknytningsvurderingen er at anskaffelsen eller oppofrelsen ikke er tilknyttet avgiftspliktig virksomhet, foreligger det ikke fradragsrett etter mval. § 8-2 (1) første setning. Imidlertid kan det foreligge full fradragsrett etter mval. § 8-1 hvis anskaffelsen eller oppofrelsen kun er tilknyttet avgiftspliktig virksomhet. Om anskaffelsen eller oppofrelsen i tillegg har tilknytning til andre formål, vil kombinerte virksomheter ha rett på forholdsmessig fradrag etter mval. § 8-2 (1) første setning.

I fortsettelsen av fremstillingen vil det ses nærmere på tilknytningskravet i mval. § 8-2 (1) første setning. Det forutsettes altså at de øvrige vilkårene for fradragsrett er oppfylt. Spørsmålet er om det foreligger en fellesanskaffelse slik at tilknytningskravet i mval. § 8-2 (1) første setning er oppfylt.

²⁸ Rt. 2008 s. 932 avsnitt 27 (Bowling).

4 Tilknytningskravet

Tilknytningskravet i mval. § 8-2 (1) første setning uttrykkes gjennom formuleringen «til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål». Dersom anskaffelsen eller oppførelsen skal brukes til «andre formål», kreves det også tilknytning til avgiftspliktig virksomhet for at den avgiftspliktige skal få rett på forholdsmessig fradrag. Om det foreligger en slik tilknytning beror på en konkret skjønnsmessig vurdering. Spørsmålet er i denne sammenheng hva som skal til for å oppfylle tilknytningskravet.

4.1 Hva sier rettskildene?

4.1.1 Innledning

For å få en forståelse av hva som skal til for å oppfylle tilknytningskravet, må rettskildene analyseres. Selv om lovteksten i utgangspunktet skal tillegges tung og ofte avgjørende vekt i løsningen av rettsspørsmål, gir ordlyden i mval. §§ 8-1 og 8-2 (1) første setning liten veiledning og få holdepunkter for hvor den nærmere grensen mellom tilstrekkelig og utilstrekkelig tilknytning skal trekkes. På den annen side gir merverdiavgiftsloven sine forarbeider og høyesterettspraksis bedre tolkningsbidrag. Disse rettskildene, og da spesielt høyesterettspraksis, må derfor tillegges tung vekt når man skal undersøke hva som skal til for å oppfylle tilknytningskravet. I tråd med vanlig rettskildelære må man imidlertid først se på det tolkningsbidrag lovteksten gir.

4.1.2 Lovtekst, forarbeider og høyesterettspraksis

En alminnelig språklig forståelse av ordlyden «til bruk [...] i den registrerte virksomheten» tilsier i utgangspunktet at den avgiftspliktige må ta sikte på å benytte anskaffelsen eller oppførelsen som et innsatsmiddel i den avgiftspliktige virksomheten. Dette kan for eksempel være en bil som brukes til å transportere den avgiftspliktiges varer, eller maskin som brukes i produksjonen av avgiftsbelagte produkter. Slik bestemmelsen er formulert, er det derfor opplagt at tilknytningskravet er oppfylt, dersom anskaffelsen *er ment til direkte bruk i den avgiftspliktige virksomheten*. Spørsmålet er om også en svakere tilknytning mellom anskaffelsen eller oppførelsen og den avgiftspliktige aktiviteten oppfyller kravet. For eksempel når bilen kun sporadisk brukes til å transportere varer.

Det følger av forarbeidene at den avgiftspliktige har rett på fradrag for inngående merverdiavgift når anskaffelsene eller oppofrelsene er «relevante» for den avgiftspliktige virksomheten.²⁹ Ordet «relevant» synes å tilsi at det 'bare' kreves at anskaffelsen eller oppofrelsen må *ha hatt betydning for avgiftspliktig virksomhet*. Eller uttrykt motsatt: At anskaffelsen eller oppofrelsen ikke utelukkende kan være ervervet til formål *uten* tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Forarbeidene ser dermed ut til å indikere at det *ikke* kreves at anskaffelsen eller oppofrelsen må ha vært til faktisk direkte bruk i avgiftspliktig aktivitet for at tilknytningskravet skal være oppfylt.

Lovteksten synes altså å kreve at anskaffelsen eller oppofrelsen *fungerer som et innsatsmiddel eller driftsmiddel i avgiftspliktig aktivitet*, mens forarbeidene synes å kreve at anskaffelsen eller oppofrelsen *må ha hatt betydning for avgiftspliktig aktivitet*. Forarbeidene presiserer på denne måten lovteksten, og tolkningsbidragene er for så vidt forenlig. Lovteksten indikerer imidlertid at det gjelder et sterkere tilknytningskrav enn hva forarbeidene gir uttrykk for er realiteten. I forarbeidene er det imidlertid *ingenting* som tilsier at man har ønsket å skjerpe tilknytningskravet.³⁰ Hva som skal til for at anskaffelser eller oppofrelser kan anses som «relevante» for avgiftspliktig virksomhet, er imidlertid nokså vagt. Man må derfor se til andre autoriserte rettskilder for ytterligere veiledning, herunder høyesterettspraksis.

Høyesterett har behandlet en rekke saker hvor hovedproblemstillingen har vært om tilknytningskravet er oppfylt. I det følgende vil det først ses nærmere på vurderingstemaet i tilknytningsvurderingen slik det er utviklet og oppstilt i Rt. 1985 s. 93 (*Sira-Kvina*) og Rt. 2001 s. 1497 (*Norwegian Contractors*). Deretter vil disse og andre høyesterettsavgjørelser analyseres for å fastlegge innholdet i tilknytningskravet i mval. § 8-2 (1) første setning. Som det vil fremgå, ser Høyesteretts argumentasjons- og vurderingsmønster ut til å kunne systematiseres med utgangspunktet i et skille mellom «regler» og «momenter». Med «regler» menes tilfeller hvor «løsning» er gitt; enten ved at tilknytningen er tilstrekkelig eller utilstrekkelig. Med «momenter» menes derimot argumenter som er relevante i vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt, og som vil måtte avveies mot hverandre.

Ved å strukturere Høyesteretts argumentasjon ved å angi tilfeller hvor tilknytningskravet er oppfylt og ikke oppfylt, vil man som nevnt kunne si noe om kravets kjerne og randsoner. I tillegg vil man lettere kunne si noe om momentene som gjør seg gjeldende i rommet mellom disse

²⁹ Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) s. 55.

³⁰ Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) s. 55, jf. Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) punkt 5.3.

ytterpunktene, herunder momentene som kommer til anvendelse i tilknytningsvurderingen. Det blir også lettere å harmonisere rettskildene underveis, noe som vil sikre en grundig og balansert behandling av rettskildene.

4.1.3 Vurderingstemaet i tilknytningsvurderingen

Vurderingstemaet i tilknytningsvurderingen kan utledes av *Sira-Kvina* sammenholdt med *Norwegian Contractors*. I *Sira-Kvina* konkluderte Høyesterett med at et kraftselskap hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser som ikke direkte påvirket selskapets avgiftspliktige kraftproduksjon. Med henvisning til forarbeidene³¹ fremhevet førstvoterende følgende på side 98:

«Det følger etter min oppfatning av det jeg har gjengitt fra forarbeidene til § 21 og også av lovteksten i begge utforminger at ikke all avgift som er erlagt for oppofrelser, kan trekkes fra i utgående avgift. Begrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten.»

Uttalelsen viser at førstvoterende tok utgangspunkt i forarbeidene. I likhet med forarbeidene sier imidlertid ikke Høyesterett noe om hva som skal til før en anskaffelse eller oppofrelse kan anses som «relevant» for avgiftspliktig virksomhet. Relevanskriteriet ble imidlertid nærmere presisert i *Norwegian Contractors*.

I *Norwegian Contractors* var spørsmålet om industriselskapet Norwegian Contractors AS hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift for utgifter knyttet til byggingen og utvidelsen av et produksjonsområde for betongplattformer og en småbåthavn. Høyesterett besvarte spørsmålet bekreftende og tok utgangspunkt i uttalelsen fra *Sira-Kvina* om at begrensningen ligger i at tiltaket må være «relevant» for avgiftspliktig virksomhet. På side 1503 presiseres så det nærmere innholdet i relevanskriteriet slik:

«På bakgrunn av lovens ordlyd og forarbeidene må vurderingstemaet, som førstvoterende understreket i Rt-1985-93, være hvilken tilknytning oppofrelsen har til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet. Avgjørende må være om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.»

³¹ Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) s. 55.

Sammenholdes uttalelsene fra *Sira-Kvina* og *Norwegian Contractors* kan man utlede det som i dag er vurderingstemaet i tilknytningsvurderingen etter mval. §§ 8-1 og 8-2 (1) første setning: Fradragsretten er betinget av at anskaffelsen eller oppofrelsen er «relevant» for den avgiftspliktige virksomheten og at den har en «naturlig og nær tilknytning» til denne.³²

Siden Høyesterett i *Norwegian Contractors* bruker ordet «[a]vgjørende», er det nærliggende å anta at det ikke stilles andre vilkår for at fradragsrett skal innrømmes. En slik forståelse er senere blitt bekreftet i Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 40 (*Hunsbedt*).

Hva som kan karakteriseres som en «naturlig og nær tilknytning» til avgiftspliktig virksomhet er etter *Norwegian Contractors* usikkert. Uten å ville gå nærmere inn på det, fremhever imidlertid førstvoterende på s. 1503 at vilkåret ikke automatisk medfører at «enhver oppofrelse den næringsdrivende påtar seg gir fradragsrett for inngående avgift.» Vurderingstemaet er vagt formulert, men det kan slås fast at det er utpreget skjønsmessig og at det legger opp til en konkret helhetsvurdering hvor flere momenter kan trekkes inn. Det er altså et vurderingstema som gir domstolene anledning til å styre rettsutviklingen gjennom enkeltavgjørelser.

4.2 Regler og momenter i tilknytningsvurderingen

4.2.1 Ikke krav om direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet

Som nevnt følger det av ordlyden «til bruk [...] i den registrerte virksomheten» i mval. § 8-2 (1) første setning at avgiftspliktige har fradragsrett for inngående merverdiavgift dersom anskaffelsen eller oppofrelsen er til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Ofte har imidlertid avgiftspliktige utgifter til varer eller tjenester som ikke brukes direkte i avgiftspliktig virksomhet, men som kommer som en konsekvens av virksomheten. Dette kan illustreres med et eksempel:

Man kan tenke seg et selskap som både har avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning, hvor den avgiftspliktige omsetningen skjer gjennom selskapets restaurantvirksomhet. Selskapets restaurant sysselsetter flere ansatte, og har derfor kjøpt inn bord og stoler som ansatte kan bruke under lunsjpauser, personalmøter og sosiale sammenkomster. I enkelte tilfeller brukes også bordene og stolene i restaurantens hage. Her serveres det ikke mat eller drikke, men gjestene

³² Vurderingstemaet er også blitt brukt i senere høyesterettsavgjørelser, jf. blant annet Rt. 2012 s. 432 avsnitt 43 (Elkjøp).

kan oppholde seg her både før og etter restaurantbesøket. Spørsmålet er om selskapet i et slikt tilfelle vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til kostnadene for bordene og stolene.

Etter ordlyden «til bruk [...] i den registrerte virksomheten» har ikke selskapet fradragsrett ettersom bordene og stolene ikke har vært til direkte faktisk bruk i selskapets restaurantvirksomhet. Som nevnt følger det imidlertid av *Sira-Kvina* og *Norwegian Contractors* at tilknytningskravet er oppfylt også der anskaffelsen eller oppofrelsen er «relevant» for avgiftspliktig virksomhet og har en «naturlig og nær tilknytning» til denne. Det gjelder med andre ord ingen regel om at anskaffelsen eller oppofrelsen må ha vært til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette fremhever førstvoterende på s. 98 i *Sira-Kvina*:

«Departementet har ment at det avgjørende må være om de varer og tjenester det gjelder, er til direkte faktisk bruk i virksomheten. Etter min oppfatning medfører et slikt standpunkt at det trekkes en for snever grense om fradragsretten. Tolkningen følger ikke av lovens ordlyd og harmonerer dårlig med forarbeidene. Det vesentlige i lovbestemmelsen er, slik jeg ser det, uttrykket virksomhet, ikke ordene «til bruk i». Man må da se hen til hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen.»

Selv om det ikke er noe krav om direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan førstvoterendes uttalelse i *Sira-Kvina* tolkes slik at dersom anskaffelsen faktisk skal brukes direkte i den avgiftspliktige virksomheten, eller det foreligger en tilknytning i umiddelbar nærhet til denne, er tilknytningskravet oppfylt. Som antydnet i punkt 4.1.2, følger dette også av ordlyden «til bruk [...] i den registrerte virksomheten», jf. mval. § 8-2 (1) første setning. Selv om det ikke gjelder et vilkår om faktisk direkte bruk, vil slik bruk altså være med å synliggjøre en eventuell tilknytning. Dette er senere også lagt til grunn i *Tønsberg Bolig* avsnitt 42 og Rt. 2011 s. 1260 (*Halliburton*). I sistnevnte fremhever en enstemmig Høyesterett:

«Den transporttjenesten som Halliburton betaler, er ikke en tjeneste som er til direkte bruk i selskapets produksjon eller tjenesteytende virksomhet. Selv om dette ikke er noe vilkår for fradragsrett, vil det være et moment ved tilknytningsvurderingen dersom kostnaden har en slik karakter».³³

³³ Rt. 2011 s. 1260 avsnitt 30 (*Halliburton*).

På den annen side: Dersom anskaffelsen *ikke* er til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet, er dette et moment som nok generelt taler mot at tilknytningskravet er oppfylt.³⁴

I eksempelet med restauranten kan det tenkes at selskapet ville hatt fradragsrett ettersom det synes å foreligge en tilknytning i umiddelbar nærhet til den avgiftspliktige restaurantvirksomheten. Det kan argumenteres for at bordene og stolene er «relevant» for selskapets avgiftspliktige virksomhet og har en «naturlig og nær tilknytning» til denne når de brukes av gjester som enten skal besøke restauranten, eller som allerede har det. Som den videre gjennomgangen viser, er det imidlertid flere momenter som taler mot tilknytning i tilfeller som dette, og det er derfor ikke gitt at selskapet ville hatt fradragsrett. Utgangspunktet er som nevnt at «[ikke] enhver oppofrelse den næringsdrivende påtar seg [gir] fradragsrett for inngående avgift.»³⁵ Noe annet vil være i strid med relevanskriteriet og formålet med fradragsreglene, som blant annet er å begrense avgiftsplikten til netto verdiskapning i avgiftspliktig virksomhet og unngå statlig subsidiering av den del av virksomheten det ikke betales utgående merverdiavgift for.

I forlengelsen av at det ikke gjelder et vilkår om at anskaffelsen eller oppofrelsen må ha vært til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan det spørres om avgiftspliktige har fradragsrett når det betaler for en avgiftsbelagt ytelse som skal brukes i en annen avgiftspliktig virksomhet. En slik situasjon kan oppstå i konserner:

Man kan tenke seg et datterselskap som produserer driftsmidler som morselskapet er avhengig av i sin avgiftspliktige virksomhet. Datterselskapet er imidlertid blitt anmeldt for å ha innbetalt for lite merverdiavgift. Datterselskapet trenger derfor finansiell rådgivning fra et revisjonsselskap, men har ikke råd til å betale for rådgivningen. Morselskapet dekker derfor utgiftene, og krever fradrag for inngående merverdiavgift.

Hovedregelen og utgangspunktet er at anskaffelsen eller oppofrelsen må ha vært til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet, jf. *Tønsberg Bolig* avsnitt 33. Det kan derfor være nærliggende å anta at morselskapet ikke kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift, selv om det har betalt for revisortjenestene.

³⁴ Se Rt. 2008 s. 932 avsnitt 39 og 40 (Bowling).

³⁵ Rt. 2001 s. 1497 på s. 1503 (Norwegian Contractors).

I *Tønsberg Bolig* konkluderte imidlertid Høyesterett med fradragsrett i et lignende tilfelle. Spørsmålet var her om Tønsberg Bolig AS hadde rett på fradrag for inngående merverdiavgift ved betaling for advokattjenester som i stor grad gjaldt et heleid datterselskaps forhold. Høyesteretts flertall fant at fradragsretten ikke var begrenset til slike tilfeller:

«Det sentrale rettslige spørsmål i vår sak blir etter dette om den omstendighet at en avgiftspliktig vare eller tjeneste også tilfredsstillende vilkåret om å være «til bruk i» virksomheten til en annen enn den som betaler for varen/tjenesten, nødvendigvis fører til at betaleren ikke har rett til fradrag etter § 21. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik begrensning i virkeområdet for denne bestemmelsen.»³⁶

I tråd med formuleringen av relevanskriteriet i *Sira-Kvina* og *Norwegian Contractors*, fremhever flertallet at det kreves at anskaffelsen eller oppførelsen er «relevant» og har «naturlig og nær tilknytning» til avgiftspliktig virksomhet, herunder betalerens avgiftspliktige virksomhet. Flertallet presiserer så at tilknytningskravet også er oppfylt «så fremt [anskaffelsen eller oppførelsen] kan sies å ha en klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten til den som har betalt for og krever avgiftsfradrag for tjenestene.»³⁷

Etter dette kan det argumenteres for at avgiftspliktige har fradragsrett når det på vegne av andre avgiftspliktige har betalt for en avgiftspliktig ytelse, og tilknytningskravet for betaleren er oppfylt. *Tønsberg Bolig* ble imidlertid avsagt under dissens (3-2), noe som i utgangspunktet fører til at avgjørelsen står rettskildemessig svakere. Slutningen er derfor diskutabel, og uenigheten i Høyesterett åpner for at lignende tilfeller vil kunne bli prøvd av domstolene. Frem til da taler imidlertid hensynet til den dømmende makt for at dersom anskaffelsen eller oppførelsen har «en klar interesse» for betalerens avgiftspliktige virksomhet, vil tilknytningskravet være oppfylt.

Når anskaffelsen eller oppførelsen kan sies å ha en «klar interesse» for betalerens avgiftspliktige virksomhet, sier ikke Høyesterett noe om. Formuleringen «klar interesse» tilsier imidlertid at det skal en del til før tilknytningskravet er oppfylt i slike tilfeller. Ettersom vurderingstemaet er likt det som ble presentert i *Sira-Kvina* og *Norwegian Contractors*, er det naturlig å legge til grunn at det også her må foretas en konkret vurdering av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning. Tar man utgangspunkt i eksempelet over, vil det kunne argumenteres for at

³⁶ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 34 (Tønsberg Bolig).

³⁷ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 43 (Tønsberg Bolig).

anskaffelsen av bistand fra et revisjonsselskap har «klar interesse» for morselskapet siden datterselskapet produserer driftsmidler som er viktige for morselskapets avgiftspliktige virksomhet. Etter en helhetlig vurdering kan det imidlertid tenkes at resultatet blir et annet dersom det for eksempel var snakk om et driftsmiddel som morselskapet enkelt og uten unødvendige kostnader kunne anskaffet på annet vis. I *Tønsberg Bolig* la flertallet blant annet vekt på at de avgiftspliktige var i konsern, og at det ville kunne få betydelige negative konsekvenser for morselskapets renommé og økonomi dersom det ikke betalte for advokattjenestene.³⁸

4.2.2 Tiltak på grunnlag av lov og avtale

Det hender ofte at det offentlige pålegger utbygger å gjøre noe for å få byggetillatelse. For eksempel kan et selskap bli pålagt å utbedre et grøntområde for å få oppføre et varehus. Slike tiltak har vanligvis ikke noen tilknytning til utbyggers avgiftspliktige virksomhet. Spørsmålet er om tilknytningskravet likevel er oppfylt når en avgiftspliktig *rettslig* blir pålagt å iverksette tiltak for å drive avgiftspliktig virksomhet.

En lignende problemstilling ble behandlet i *Sira-Kvina*. Her satt forvaltningen som vilkår for at et kraftselskap skulle få bygge ut virksomheten, at det blant annet måtte anskaffe settefisk til et vannmagasin. Førstvoterende uttaler på s. 98 at dersom det er snakk om «nødvendige vilkår» for den avgiftspliktige virksomheten, må det «sies å bestå den nærmeste tilknytning mellom tiltakene og [den avgiftspliktige virksomheten].»

Uttalelsen er naturlig å tolke slik at tilknytningskravet er oppfylt hvis avgiftspliktige – gjennom «nødvendige vilkår» – pålegges tiltak for å kunne drive avgiftspliktig virksomhet. Dette kan forklares med at anskaffelsen eller oppofrelsen er en «nødvendig» konsekvens av den avgiftspliktige virksomheten. I *Sira-Kvina* var det snakk om «nødvendige vilkår» som fulgte av «forslag som er kommet frem i de planer som er godtatt ved den kongelige resolusjon, av konsesjonsvilkårene, av vedtak truffet av departementet og av bestemmelser fattet i ekspropriasjonsskjønnene i henhold til vassdragsreguleringsloven.»³⁹

Sett i sammenheng med regelen om at anskaffelsene eller oppofrelsene ikke må være til faktisk direkte bruk i avgiftspliktig virksomhet, er det nærliggende å anta at regelen om «nødvendige

³⁸ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 45 og 46 (*Tønsberg Bolig*).

³⁹ Rt. 1985 s. 93 på s. 98 (*Sira-Kvina*).

vilkår» også gjelder når pådratte kostnader ikke er til faktisk direkte bruk i egen avgiftspliktig virksomhet. Det er derfor rimelig at regelen vil slå til dersom for eksempel et selskap gjennom vilkår blir pålagt å bygge en gang- og sykkelvei for å kunne drive med fortsatt avgiftspliktig produksjon i et bestemt område. Det kan argumenteres for at det samme må gjelde hvis et morselskap gjennom vilkår blir pålagt tiltak for at et datterselskap skal kunne drive med avgiftspliktig virksomhet.

I forlengelsen av regelen om «nødvendige vilkår», oppstår spørsmålet om tilknytningskravet også er oppfylt dersom avgiftspliktige gjennom frivillig avtale med det offentlige eller annen privat part, for eksempel påtar seg å utbedre et ungdomshus for å kunne fortsette å drive avgiftspliktig virksomhet.

Ettersom avgiftssubjektet kan velge å inngå avtalen eller ikke, kan slike tiltak ikke likestilles med de tilfeller hvor forvaltning selv setter vilkår. Det kan derfor hevdes at tiltaket ikke har samme preg av å være en «nødvendig konsekvens», noe som igjen tilsier at tilknytningen er svakere i slike tilfeller. Avgjørelsen i *Norwegian Contractors* tyder imidlertid på at også slike tilfeller kan oppfylle tilknytningskravet. Her var tilfellet at Norwegian Contractors AS frivillig gikk med på å bygge og utvide to småbåthavner slik at de kunne utvide sin avgiftspliktige produksjon. Førstvoterende uttaler i denne sammenheng følgende på side 1503:

«[Sira-Kvina] gjaldt som nevnt utgifter kraftselskapet i henhold til konsesjonsvilkårene hadde pådratt seg for å redusere skadevirkningene på naturen av kraftutbyggingen. Selv om førstvoterende ved den konkrete rettsanvendelsen naturlig nok understreket dette, kan jeg ikke se at dommen kan tas til inntekt for at rett til fradrag, når det ikke er tale om utgifter til direkte faktisk bruk i egen virksomhet, er betinget av at det er tale om utgifter som den næringsdrivende var rettslig forpliktet til å betale [...]

På bakgrunn av lovens ordlyd og forarbeidene må vurderingstemaet, som førstvoterende understreket i Rt-1985-93, være hvilken tilknytning oppofrelsen har til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet. Avgjørende må være om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.

[...] NC hadde i nærmere 20 år bygget betongplattformer i Jåttåvågen, og selskapet hadde etter hvert utvidet dokkområdet [...] Utviklingen av området må ha medført betydelige investeringer. Da selskapet fikk oppdraget med å bygge Troll-plattformen [...] var det mest naturlig å

undersøke mulighetene for utvidelse der fremfor å finne fram til et nytt sted for produksjonen. Når utvidelsen da forutsatte at småbåthavnen måtte fjernes, har utgiftene med å bygge ny småbåthavn etter min mening en så naturlig og nær tilknytning til NCs byggevirkksomhet at selskapet må ha fradragrett for den inngående avgiften.»

Førstvoterendes uttalelser indikerer at hovedgrunnen til at den avgiftspliktige fikk fradrag for kostnadene, var at dette var en forutsetning for at den avgiftspliktige skulle kunne utvide sin avgiftspliktige produksjonsvirksomhet. Det kan i denne sammenheng argumenteres for at hvis den avgiftspliktige inngår en frivillig avtale om å iverksette tiltak for å kunne drive avgiftspliktig virksomhet, og denne avtalen i *realiteten* er en forutsetning for at den avgiftspliktige skal kunne drive avgiftspliktig virksomhet, taler dette for at tilknytningskravet er oppfylt. I *Sira-Kvina* ble som nevnt kraftselskapet pålagt å anskaffe settefisk for å kunne fortsette med sin avgiftspliktige virksomhet. Tilsvarende hadde Norwegian Contractors AS i realiteten ikke noe annet valg enn å inngå avtalen dersom selskapet skulle fortsette med avgiftspliktige produksjon. Av denne grunn kan det argumenteres for at det også her er tale om nødvendige vilkår.

Nevnte avgjørelser viser at en avtale kan være avgjørende for hvordan en anskaffelse eller oppofrelse skal rubreres. I *Sira-Kvina* følger dette klart av en tolkning av konsesjonsvedtaket, mens det i *Norwegian Contractors* ikke er selve avtalebestemmelsen som er det sentrale, men *hvorfor* bestemmelsen ble inntatt. Det var i denne sammenheng realøkonomiske betraktninger som var det avgjørende. Avgjørelsene viser imidlertid at det i alle tilfeller må foretas en konkret vurdering av anskaffelsen eller oppofrelsens virksomhetstilknytning med utgangspunkt i vurderingstemaet slik det er utviklet gjennom høyesterettspraksis, uavhengig av avtalemessige forpliktelser.⁴⁰ Dette betyr at det vil være tilfeller hvor tilknytningskravet ikke vil være oppfylt. Et eksempel på dette kan være dersom en avgiftspliktig på eget initiativ og på bakgrunn av deres ønske om goodwill i et område, tilbyr seg å utbedre en park- og lekeplass hvor de ønsker å etablere en produksjonsfabrikk.

4.2.3 Primærbruk som regel og moment

Et annet spørsmål av interesse i tilknytningsvurderingen, er om tilknytningskravet er oppfylt når en anskaffelse eller oppofrelse brukes i både avgiftspliktig- og ikke-avgiftspliktig aktivitet,

⁴⁰ Se Rt. 2011 s. 1260 avsnitt 32 (Halliburton).

men hvor primærbruken skjer i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Med «primærbruk» siktes det her til at anskaffelsen eller oppofrelsen hovedsakelig brukes i avgiftspliktig virksomhet. Det bygger i denne sammenheng på en tanke om at man sammenligner bruken, både i omfang og ut fra omsetning.

I *Hunsbedt* mente rallycrossfører og eneaksjonær i Hunsbedt Racing AS at selskapet hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på drift- og vedlikeholdskostnader av en rallycrossbil. Førstvoterende avviste i denne sammenheng at det gjaldt en primærbrukslære i tilknytningsvurderingen:

«Det er riktig at det i forvaltningspraksis har vært operert med et skille mellom primær og sekundær bruk, og at det i flere vedtak av avgiftsmyndighetene har vært lagt til grunn at det ikke foreligger fradragsrett dersom den primære bruken av varen eller tjenesten er i avgiftsfri virksomhet. Da en slik tolking av merverdiavgiftsloven § 21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt.»⁴¹

Hunsbedt viser altså at det ikke gjelder et vilkår om at det må dreie seg om primærbruk for at tilknytningskrav skal være oppfylt. Standpunktet ble fulgt opp i Rt. 2005 s. 951 avsnitt 36 og 37 (*Porthuset*). Her anførte avgiftsmyndighetene at tilknytningen mellom oppføringskostnader av hotellrom og det avgiftspliktige salget som fant sted på disse rommene (salg gjennom minibar og lignende) var for løs og tilfeldig. Under dissens (4-1) konkluderte Høyesterett med at den avgiftspliktige hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift for oppføringen av hotellrommene med tilhørende fellesareal.

Selv om det ikke gjelder et vilkår om primærbruk i tilknytningsvurderingen, avviser ikke Høyesterett at hvorvidt anskaffelsen eller oppofrelsen primært brukes i ikke-avgiftspliktig virksomhet, kan være et moment i tilknytningsvurderingen.⁴² Et eksempel kan illustrere dette. En konsertarrangør som har ikke-avgiftspliktig omsetning gjennom salg av billetter, driver samtidig salg av avgiftspliktig mat og drikke på konsertene. Når arrangøren må leie inn sceneutstyr før en konsert, oppstår spørsmålet om arrangøren har rett til fradrag for inngående merverdiavgift tilknyttet disse leiekostnadene.

⁴¹ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 39 (*Hunsbedt*).

⁴² Se Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 40 (*Hunsbedt*).

Ut fra *Porthuset* er det nærliggende å anta at konsertarrangøren har rett til forholdsmessig fradrag dersom sceneutstyret kan anses som en fellesanskaffelse etter mval. § 8-2 (1) første setning. Dersom dette er tilfellet, men utstyret primært har tilknytning til arrangørens ikke-avgiftspliktige virksomhet, vil dette være et moment som taler mot at tilknytningskravet er oppfylt.

Det kan imidlertid vise seg at konsertarrangøren har fradragsrett selv om sceneutstyret primært har tilknytning til selskapets ikke-avgiftspliktige virksomhet. Dette er tilfellet dersom det kan påvises at sceneutstyret er «relevant» for den avgiftspliktige virksomheten, og har en «naturlig og nær tilknytning» til denne. Om sceneutstyret faktisk blir brukt i avgiftspliktig virksomhet, eller det foreligger en tilknytning i umiddelbar nærhet til denne, vil tilknytningskravet være oppfylt.

Det avgjørende for konsertarrangørens tilfelle vil derfor være om den faktiske og naturlige bruken av sceneutstyret har tilknytning til serveringsvirksomheten. Selv om en slik tilknytning kan være vanskelig å påvise, kan det argumenteres for at sceneutstyret er nødvendig for totalopplevelsen og underholdningsverdien konserten gir deltakerne. Av denne grunn taler gode grunner for at tilknytningen mellom sceneutstyret og serveringsvirksomheten er tilstrekkelig.

Primærbruksmomentet har vært fremme i flere høyesterettsavgjørelser, blant annet i nevnte *Hunsbedt* og *Porthuset*. I *Hunsbedt* uttaler førstvoterende følgende i avsnitt 40:

«Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppofrelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet, finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på. Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet.»

Selv om førstvoterende i utgangspunktet ikke finner grunn til å gå nærmere inn på primærbruksmomentet, fremhever han likevel at det i slike tilfeller «[må] være tale om en [ikke-avgiftspliktig] virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet.» Uttalelsen kan tolkes slik at dersom virksomhetens avgiftspliktige- og ikke-avgiftspliktige aktiviteter synes å utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, kan ikke primærbruksmomentet få gjennomslag i tilknytningsvurderingen. Ifølge *Hunsbedt* og flertallet i *Porthuset* kan det

imidlertid ikke stilles noe krav i tilknytningsvurderingen om at avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet må utgjøre integrerte deler av samme virksomhet.⁴³ Dette var imidlertid tilfellet for rallycrossføreren i *Hunsbedt*.⁴⁴ Anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen «[var] en nødvendig forutsetning for at Hunsbedt Racing AS [skulle] kunne oppnå de reklameinntekter selskapet oppebærer».⁴⁵

4.2.4 Avledet og bagatellmessig bruk i avgiftspliktig virksomhet

I forlengelsen av spørsmålet om primærbruk som regel og moment, må det spørres hvor mye bruk som skal til før det foreligger tilstrekkelig tilknytning til å innrømme fradragsrett. Dette ble ikke besvart i *Hunsbedt* eller *Porthuset*. I *Hunsbedt* avviste imidlertid Høyesterett at det ikke er fradragsrett for inngående merverdiavgift der bruken «er avledet og bare en refleksvirkning av bruk i avgiftsfri virksomhet.»⁴⁶ I Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 70 (*Byggmester*)⁴⁷ fremhever førstvoterende også at «hensynet til et noenlunde enkelt og praktikabelt regelverk taler for at man ser bort fra mer bagatellmessig bruk i avgiftspliktig virksomhet.» Hva som er «bagatellmessig bruk» utdypes i avsnitt 71:

«Er det snakk om bruk av mer bagatellmessig betydning, som er perifer eller sporadisk eller av liten betydning sammenlignet med den dominerende bruken, må det være grunnlag for å se bort fra denne.»

I avsnitt 68 fremheves det også at «ubetydelig bruk» i utgangspunktet ikke er tilstrekkelig.

Forannevnte avgjørelser viser at man må sammenligne bruken – enten ut fra omfang eller omsetning – og konstatere om bruken i avgiftspliktig virksomhet enten er «bagatellmessig», «avledet» eller «ubetydelig» sammenlignet med bruken i ikke-avgiftspliktig aktivitet. Som ellers står man også her overfor en skjønsmessig vurdering.

Med utgangspunkt i forannevnte avgjørelser er det naturlig å se for seg at avgiftspliktige ikke har fradragsrett dersom bruken synes å være minimal og/eller har liten eller nesten ingen betydning for avgiftspliktig aktivitet. Et eksempel i denne sammenheng kan være at en

⁴³ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 40 (*Hunsbedt*) og Rt. 2005 s. 951 avsnitt 40 (*Porthuset*).

⁴⁴ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 37 (*Hunsbedt*).

⁴⁵ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 37 (*Hunsbedt*).

⁴⁶ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 38 (*Hunsbedt*).

⁴⁷ Rt. 2014 s. 1281 (*Byggmester*) gjaldt spørsmål om fradragsrett i forbindelse med uttaksmerverdiavgift. Høyesterett ser imidlertid på sammenhengen med fradragsrett for omsetningsmerverdiavgift. Enkelte momenter fra avgjørelsen er derfor relevant for fremstillingens tema og hovedproblemstilling.

avgiftspliktig går til innkjøp av en hjulbrakke som brukes i forbindelse med byggevirkosomhet, men også til å stue vekk utstyr som det ikke lenger er bruk for. Om bruken i den avgiftspliktige byggevirkosomheten er ubetydelig, må bero på en konkret helhetsvurdering. I denne sammenheng må man blant annet ta hensyn til «omfanget og karakteren av den avgiftspliktige bruken, og hvilken betydning denne har sammenlignet med det som er den dominerende bruken».⁴⁸ Om hjulbrakken brukes lite på arbeidsplassen over lengre tid, og bruken som lagringsenhet helt klart er dominerende, kan dette tyde på at bruken i den avgiftspliktige byggevirkosomheten er ubetydelig. Det er i denne sammenheng viktig å huske på utgangspunktet om at «[ikke] enhver oppofrelse den næringsdrivende påtar seg [gir] fradragsrett for inngående avgift.»⁴⁹ Noe annet vil være i strid med relevanskriteriet og formålet med fradragsreglene.

4.2.5 Felles driftsmiddel

Hunsbedt viser at hvis anskaffelsen eller oppofrelsen er et «felles driftsmiddel», taler dette for at tilknytningskravet er oppfylt. I avsnitt 40 ble det nemlig uttalt:

«Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppofrelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet [...] Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet. Som tidligere nevnt, kan *Hunsbedt Racing AS'* rallycrossvirksomhet ikke skilles fra reklamevirksomheten, men disse aktivitetene må anses å utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, og vilkårene for fradragsrett er da oppfylt.»

Førstvoterende går ikke konkret inn på hva som kan anses som et «felles driftsmiddel», og heller ikke andre rettskilder gir særlig veiledning om hvilke vilkår/forutsetninger momentet hviler på.

Begrepet «driftsmiddel» må imidlertid forstås som en innsatsfaktor (formuesobjekt) i et selskaps produksjonsprosess, som er viktig for selskapets omsetning av varer eller tjenester. Førstvoterendes uttalelse i *Hunsbedt* kan videre tolkes slik at driftsmiddelet må være viktig for virksomheten som helhet, og at det faktisk blir brukt til avgiftspliktig- og ikke-avgiftspliktig aktivitet. Dersom dette er tilfellet, og virksomhetene ikke kan skilles fra hverandre og følgelig

⁴⁸ Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 71 (Byggmester).

⁴⁹ Rt. 2001 s. 1497 på s. 1503 (Norwegian Contractors).

utgjør integrerte deler av samme virksomhet, er min oppfatning – med utgangspunkt i *Hunsbedt* – at det foreligger et «felles driftsmiddel».

Man kan tenke seg en avgiftspliktig som driver med avgiftspliktig salg av munnbind, samtidig som de driver ikke-avgiftspliktig virksomhet gjennom å tilby hjemmehjelpstjenester for eldre i nærrområde. Den avgiftspliktige har i denne sammenheng anskaffet en bil som sporadisk blir brukt til å levere munnbind, samtidig som den brukes i forbindelse med hjemmehjelpstjenesten. Etersom bilen kun sporadisk blir brukt i forbindelse med avgiftspliktig aktivitet, kan det argumenteres for at bilen ikke er viktig nok eller blir brukt nok til at det er tale om et «felles driftsmiddel». På den annen side kan det argumenteres for at virksomhetene ikke kan skilles fra hverandre og derfor må anses å utgjøre integrerte deler av samme virksomhet. Spørsmålet er om dette er nok til at bilen kan anses som et «felles driftsmiddel».

Sammenligner man eksempelet over med faktum i *Hunsbedt*, ser vi at i *Hunsbedt* var driftsmiddelet (rallycrossbilen) merket med reklame til enhver tid, og ble faktisk brukt og var relevant for både avgiftspliktig- og ikke-avgiftspliktig aktivitet.⁵⁰ Reklameomsetningen utgjorde i tillegg mer enn 95 % av den avgiftspliktiges totale omsetning,⁵¹ noe som viser at rallycrossbilen var svært viktig for virksomheten som helhet. Når dette var tilfellet, og rallycrosskjøringen og reklamevirksomheten utgjorde integrerte deler av samme virksomhet, ble rallycrossbilen ansett som et «felles driftsmiddel». Dette var en av grunnene til at rallycrossføreren hadde rett på fradrag for kostnader tilknyttet rallycrossbilen.

Med utgangspunkt i *Hunsbedt* er det vanskelig å se at bilen i eksempelet over kan anses som et «felles driftsmiddel». Når dette ikke er tilfellet, vil det være et moment som taler mot at det foreligger tilstrekkelig tilknytning. Dette ble blant annet tatt opp i Rt. 2008 s. 932 (*Bowling*), hvor førstvoterende i avsnitt 39 uttaler:

«Spørsmålet i saken er om utgifter til anskaffelse og vedlikehold av driftsmidler i bowling- og biljardvirksomheten, skal gi fradragsrett. Disse driftsmidlene er ikke til faktisk bruk i serveringsvirksomheten. Det skjer ingen felles fysisk bruk – ut over den at utstyret er synlig i lokalene. Hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske.»

⁵⁰ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 35 og 37 (*Hunsbedt*).

⁵¹ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 25 (*Hunsbedt*).

Som gjennomgangen hittil har vist er det imidlertid flere momenter som kan komme til anvendelse i tilknytningsvurderingen som likevel kan føre til at tilknytningskravet er oppfylt, også i tilfeller det ikke er tale om et «felles driftsmiddel». I alle tilfeller må det derfor foretas en konkret helhetsvurdering av om anskaffelsen eller oppofrelsen er «relevant» for avgiftspliktig virksomhet og har en «naturlig og nær tilknytning» til denne.

4.2.6 Anskaffelser av privat karakter

Som nevnt i punkt 3.4, gir ordlyden i mval. § 8-2 (1) første setning, forarbeidene og høyesterettspraksis anvisning på at privat bruk og bruk i ikke-avgiftspliktig aktivitet, ikke omfattes av fradragsreglene. Et spørsmål som oppstår i denne sammenheng er om det likevel foreligger tilstrekkelig tilknytning når en avgiftspliktig anskaffer en vare eller tjeneste, men hvor anskaffelsen synes å være av *privat karakter*. Dette kan illustreres med et eksempel:

Daglig leder i et selskap som driver med avgiftspliktig salg av bildeler har gått til innkjøp av en kaffemaskin som hun har på sitt kontor. Det er i utgangspunktet kun daglig leder som bruker kaffemaskinen, men i enkelte tilfeller tilbyr hun kaffe til kunder. Daglig leder mener selskapet har fradragsrett for inngående merverdiavgift for kostnader tilknyttet kaffemaskinen, men det kan argumenteres for at anskaffelsen er av privat karakter. Spørsmålet er om dette er et moment som taler mot at tilknytningskravet er oppfylt.

Av *Halliburton* kan det utledes at det gjelder en generell regel om at arbeidsgivers dekning av anskaffelser eller oppofrelser som er av privat karakter, i utgangspunktet ikke omfattes av fradragsretten.⁵² Slik tilknytningskravet oppfattes i *Sira-Kvina* og *Norwegian Contractors*, kan det imidlertid argumenteres for at dette er annerledes dersom det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning mellom anskaffelsen eller oppofrelsen og avgiftspliktig virksomhet. I *Halliburton* var det spørsmål om fradragsrett for kostnader til å transportere ansatte fra deres hjem til selskapets helikopterbase. Her ble det vist til forarbeider som understreket at det er et absolutt vilkår for fradrag på anskaffelser av persontransporttjenester at tjenesten «faktisk er til bruk i [avgiftspliktig virksomhet].»⁵³ Avgjørelsen kan derfor tolkes slik at dersom det er tale om anskaffelser eller oppofrelser av privat karakter, er dette kun et moment som taler mot at det foreligger tilstrekkelig tilknytning. Dersom det likevel kan påvises at anskaffelsen eller oppofrelsen «faktisk» har vært til bruk i avgiftspliktig virksomhet, vil dette tale for det motsatte.

⁵² Rt. 2011 s. 1260 avsnitt 26–28 (*Halliburton*).

⁵³ Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) s. 64.

Hvor mye bruk som kreves, ble imidlertid ikke avklart. Formuleringen «faktisk» tilsier imidlertid at det må være tale om reell bruk. Når det i utgangspunktet kun er daglig leder som bruker kaffemaskinen i eksempelet over, er det nærliggende å se for seg at det ikke vil foreligge tilstrekkelig tilknytning. Om kaffemaskinen hadde vært tilgjengelig for kunder i for eksempel kundemottaket, kan det argumenteres for at anskaffelsen ikke vil være av privat karakter selv om også daglig leder bruker den. I et slikt tilfelle taler følgelig gode grunner for at tilknytningskravet vil være oppfylt.

4.2.7 Bransjestandard og utviklingen i den aktuelle næringen

Et annet spørsmål som kan komme på spissen i tilknytningsvurderingen er om bransjestandard og utviklingen i den aktuelle næringen kan få betydning for om tilknytningskravet er oppfylt. Dette er relevant hvis for eksempel en kombinert virksomhet anskaffer en vare som brukes i både avgiftspliktig- og ikke-avgiftspliktig aktivitet, men hvor bruken i førstnevnte er lav eller på grensen til bagatellmessig. På den annen side er bruken helt normal i bransjen den avgiftspliktige opererer i, og spørsmålet blir da om anskaffelsen eller oppofrelsen likevel må anses som «relevant» og har en «naturlig og nær tilknytning» til avgiftspliktig virksomhet. Hensynet til forutberegnelighet synes å tilsi at dette er en god løsning, all den tid det er tale om forhold som er godt innarbeidet i den aktuelle næringen. Hensynet til et klart og effektivt regelverk synes å trekke i samme retning. Hva som er vanlig i bransjen i seg selv er også egnet til å si noe om vilkåret «virksomhet», som jo er det sentrale i formuleringen «til bruk [...] i den registrerte virksomheten» i tilknytningskravet, jf. *Sira-Kvina*.⁵⁴

Spørsmålet om bransjestandard og utviklingen i den aktuelle næringen kan få betydning for om tilknytningskravet er oppfylt, ble vurdert i *Porthuset*. Førstvoterende – som representant for flertallet – uttaler følgende i avsnitt 40:

«Ved bedømmelse av om avgiftsfri utleie av hotellrom har en nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig ytelse i slike rom, må etter min mening tas utgangspunkt i at hoteller med samme forretningsområde som her, nesten uten unntak driver tilnærmet samme avgiftspliktige virksomhet i tilknytning til hotellrommene. Avgiftspliktig omsetning av slike varer og tjenester må anses som en del av hotellets samlede avgiftsfrie og avgiftspliktige virksomhet.»

⁵⁴ Rt. 1985 s. 93 på s. 98 (*Sira-Kvina*).

Førstvoterendes uttalelse kan tolkes slik at dersom det er vanlig i en bransje å drive en bestemt type ikke-avgiftspliktig virksomhet i tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, kan dette få betydning som moment i tilknytningsvurderingen: Jo tettere forbindelse det er mellom ikke-avgiftspliktig aktivitet og avgiftspliktig aktivitet, og denne forbindelsen anses som normal i bransjen, desto mer taler det for at det foreligger tilstrekkelig tilknytning. Et lignende standpunkt kan kanskje utledes fra *Halliburton*, hvor spørsmålet var om den avgiftspliktige hadde fradragsrett for kostnader til transport av ansatte. Selv om det var normalt at transportkostnadene i slike tilfeller ble tilordnet arbeidstakerne, var det etter Høyesteretts oppfatning ikke nok til å anse transportkostnadene som en anskaffelse «til bruk» i selskapets avgiftspliktige virksomhet i form av salg av varer og tjenester til offshoreindustrien. Førstvoterendes uttalelser i henholdsvis avsnitt 31 og 32 kan likevel forstås slik at det som er vanlig i bransjen og i det aktuelle selskapet, kan være et moment av betydning i tilknytningsvurderingen:

«Jeg viser videre til at den ansatte normalt ikke utfører arbeid for virksomheten mens reisen pågår, og at reisene mellom hjem og helikopterbase anses å skje i den ansattes fritid. Den store hovedregel er videre at de ansatte dekker utgifter til arbeidsreiser selv. Også det faktum at kostnaden normalt tilordnes andre – i dette tilfelle arbeidstaker – taler etter mitt syn for at dekning av transportkostnadene ikke er en anskaffelse til bruk i arbeidsgivers virksomhet i merverdiavgiftslovens forstand.

Halliburton har vist til at selskapet plikter å dekke de ansattes transport til helikopterbasene som følge av bestemmelser i tariffavtale. Tilsvarende avtale gjelder etter det opplyste i hele offshorebransjen. Det at det er inngått en tariffavtale som pålegger Halliburton å betale for reisene, kan imidlertid ikke være avgjørende for vurderingen av hvordan kostnaden skal klassifiseres etter merverdiavgiftsregelverket. Arbeidsgiver kan i avtale tenkes å påta seg å dekke en rekke kostnader for den ansatte, med mer eller mindre fjern tilknytning til virksomheten. Det må derfor foretas en konkret vurdering av anskaffelsens virksomhetstilknytning, uavhengig av om arbeidsgiver er avtalemessig forpliktet til å betale for tjenesten.»

Et annet moment som kan utledes fra *Porthuset*, og som har nær sammenheng med momentet om hva som er vanlig i bransjen, men også spørsmålet om avledet bruk, er at man må ta hensyn til utviklingen i bransjen som den avgiftspliktige opererer i. Dersom det kan påvises at utviklingen har gått i retning av at den avgiftspliktige virksomheten ikke er «sekundær eller

sporadisk» i forhold til den ikke-avgiftspliktige virksomheten, taler dette for at tilknytningskravet er oppfylt.⁵⁵ En slik løsning vil også være tråd med forutberegnelighets- og effektivitetshensyn, og være med å sikre et dynamisk regelverk som utvikler seg i takt med markedene og samfunnet for øvrig.

4.2.8 Den skatterettslige bedømmelsen av utgiften

Et annet sentralt spørsmål er om den skatterettslige bedømmelsen av den konkrete utgiften har noe å si for hvordan en anskaffelse eller oppførelse skal allokere. Et argument for en slik løsning kan forankres både i symmetrihensyn og praktiske hensyn, herunder at kostnader av samme art bør behandles på samme måte i skatte- og avgiftsretten. På den annen side er skattereglene mer finmaskede enn avgiftsreglene, og skatte- og avgiftsreglene bygger ikke nødvendigvis på samme hensyn. Dette taler for at den skatterettslige løsningen ikke nødvendigvis vil være et moment i vurderingen av avgiftsspørsmål. Dette synes også å være Høyesteretts standpunkt, som i *Halliburton* avsnitt 34 legger til grunn at den skatterettslige bedømmelsen av en utgift ikke får betydning i tilknytningsvurderingen i den grad reglene bygger på ulike hensyn:

«Den skatterettslige bedømmingen av utgiften kan etter min mening ikke være avgjørende. Formålet med skattereglene er skattlegging av overskudd, mens avgiftsregelverket har som formål å avgiftsbelegge verdiskapningen i vedkommende omsetningsledd. De ulike formålene får betydning ved tolkningen, og resulterer i at det ikke nødvendigvis er symmetri mellom den avgiftsmessige og skattemessige behandlingen av en gitt kostnad. Både i vår sak og i mange av de øvrige saker som har vært til behandling i Høyesterett om disse spørsmålene, har det vært klart at virksomheten kunne utgiftsføre kostnaden skattemessig, uten at dette har vært ansett som noe moment ved den avgiftsmessige vurderingen av kostnaden. Den skattemessige behandlingen av arbeids- og yrkesreiser er dessuten preget av detaljregulering motivert av ulike skattemessige og politiske hensyn, og jeg kan ikke se at det blir treffende å overføre denne positivrettslige reguleringen til avgiftsrettens område.»

⁵⁵ Rt. 2005 s. 951 avsnitt 40 (Porthuset).

5 Bedriftsøkonomiske tilknytninger

Som gjennomgangen over viser, er tilknytningsvurderingen utpreget skjønnsmessig. Det er flere regler og momenter som kan komme til anvendelse, og felles for disse er at de er egnet til å si noe om nærheten mellom anskaffelsen eller oppofrelsen og avgiftspliktig virksomhet. Et moment av særlig interesse, men som enda ikke er sett nærmere på, er såkalte «bedriftsøkonomiske tilknytninger». Spørsmålet er om denne type tilknytninger er nok for å konstatere fradragsrett etter mval. § 8-2 (1) første setning.

Det følger av samstemt høyesterettspraksis at bedriftsøkonomiske tilknytninger *normalt* ikke vil være tilstrekkelig for å innrømme fradragsrett.⁵⁶ Kravet om at anskaffelsen eller oppofrelsen må være «relevant» og ha en «naturlig og nær tilknytning» til avgiftspliktig virksomhet, synes således å kreve noe mer enn tilknytninger av bedriftsøkonomisk art.

Hva som karakteriserer en bedriftsøkonomisk tilknytning, er imidlertid usikkert. Spørsmålet er særlig relevant for kombinerte virksomheter hvor en anskaffelse eller oppofrelse kun er «til bruk» i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, men hvor den har økonomisk interesse i hele virksomheten. Avgrensningen mot bedriftsøkonomiske tilknytninger kan imidlertid også komme på spissen for avgiftspliktige som kun driver med avgiftspliktig aktivitet.

Med utgangspunkt i høyesterettspraksis skal jeg nå undersøke hva momentet går ut på og forsøke å oppstille noen kjennetegn for hva som karakteriserer en bedriftsøkonomisk tilknytning.

5.1 Momentets innhold

5.1.1 Rene investeringer og avledede bedriftsøkonomiske synergieffekter

Det var først i *Bowling* at Høyesterett la til grunn at bedriftsøkonomiske tilknytninger normalt ikke er nok til å innrømme fradragsrett:

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet

⁵⁶ Se blant annet Rt. 2008 s. 932 avsnitt 38 (*Bowling*) og Rt. 2012 s. 432 avsnitt 43 (*Elkjøp*).

være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.»⁵⁷

Hva som karakteriserer en bedriftsøkonomisk tilknytning på generelt grunnlag, gir verken lovteksten eller tilhørende forarbeider nærmere veiledning om. En alminnelig forståelse av begrepet tilsier imidlertid at det må være tale om en tilknytning som er utpreget økonomisk, herunder at forbindelsen til avgiftspliktig aktivitet kun kan forankres i avledede økonomiske betraktninger. Det kan i denne sammenheng tenkes at rene økonomiske investeringer omfattes, i tillegg til anskaffelser eller oppofrelser som resulterer i samdriftsfordeler, skalafordeler eller andre positive bedriftsøkonomiske synergieffekter for virksomheten som helhet.

Høyesteretts standpunkt om at bedriftsøkonomiske tilknytninger normalt ikke er nok til å oppfylle tilknytningskravet, synes noe underlig all den tid det er naturlig å anta at alle kostnader er av økonomisk betydning for enhver avgiftspliktig, og derfor i utgangspunktet vil ha en tilknytning til virksomheten. Gode grunner taler derfor for at dersom anskaffelsen eller oppofrelsen kun er brukt i ikke-avgiftspliktig aktivitet, men samtidig er med på å opprettholde eller øke den avgiftspliktige aktiviteten, vil tilknytningskravet være oppfylt. Selv om det ikke sies eksplisitt, synes Høyesterett å ta høyde for dette. I *Bowling* avsnitt 38 uttales det at bedriftsøkonomiske tilknytninger «normalt» ikke vil være tilstrekkelig. Formuleringen «normalt» kan i denne sammenheng forstås slik at Høyesterett ikke utelukker at tilknytningskravet kan være oppfylt, men at det kreves noe mer. *Bowling* kan i denne sammenheng brukes som illustrasjon:

Saken gjaldt et selskap som drev ikke-avgiftspliktig virksomhet i form av bowling- og biljardvirksomhet, i tillegg til avgiftspliktig kafé- og reklamesalgvirksomhet. Det sentrale spørsmålet var om driftsmidlene som ble brukt i den ikke-avgiftspliktige bowling- og biljardvirksomheten hadde tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige kafévirksomheten. En enstemmig Høyesterett konkluderte med at dette ikke var tilfellet, og forankret det i at driftsmidlene ikke var til direkte faktisk bruk i kafévirksomheten. Som nevnt gjelder det ikke et vilkår om direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. På den annen side, dersom anskaffelsen eller oppofrelsen er en innsatsfaktor eller har en annen funksjon for avgiftspliktig omsetning, vil denne type bruk være med å synliggjøre en eventuell tilknytning. Selv om det var en økonomisk forbindelse mellom den ikke-avgiftspliktige bowling- og

⁵⁷ Rt. 2008 s. 932 avsnitt 38 (*Bowling*).

biljardvirksomheten og den avgiftspliktige kafévirksomheten, la Høyesterett til grunn at tilknytninger av bedriftsøkonomisk art «normalt» ikke er nok til å konstatere tilstrekkelig tilknytning.

Formuleringen «normalt» synes altså å åpne for at tilknytningskravet kan være oppfylt i spesielle tilfeller, selv om tilknytningen er av bedriftsøkonomisk art. Hva som skal til for å oppfylle tilknytningskravet i slike tilfeller, sier ikke Høyesterett noe om. Premissene i *Bowling* kan imidlertid forstås slik at hvorvidt det foreligger en sterk nok bedriftsøkonomisk tilknytning som gir rett til fradrag, må avgjøres konkret. Førstvoterendes uttalelser kan i denne sammenheng tolkes slik at de aktuelle driftsmidlene til bowling- og biljardvirksomheten – som var synlig i lokalene hvor det ble servert mat, men som ikke ble brukt i forbindelse med serveringen – kun fremsto som attraksjoner som indirekte fremmet kafévirksomheten. Det var derfor tale om en konstruksjon som bar preg av å kun gi samdriftsfordeler og avledede positive økonomiske synergieffekter for den avgiftspliktige kafévirksomheten, uten at driftsmidlene direkte var brukt i forbindelse med denne.

Resultatet i *Bowling* kunne kanskje blitt det motsatte dersom de ulike driftsmidlene til bowling- og biljardvirksomheten ikke bare var synlige i lokalene, men også aktivt ble brukt i kafévirksomheten. Selv om Høyesterett ikke la vekt på at kunder av og til tok med seg drikke til biljardbordene, taler gode grunner for at tilknytningskravet ville vært oppfylt dersom den avgiftspliktige la til rette for å nyte mat og drikke fra for eksempel biljardbordene. Biljardbordene kunne i denne sammenheng blitt tilpasset med kopp- og flaskeholdere, eller egne fellbare bord. På denne måten ville ikke driftsmidlene kun fremstå som attraksjoner som fremmet kafévirksomheten, men heller som en del av denne og totalopplevelsen bowling gir.

I *Bowling* synes Høyesterett å ha lagt vekt på formålet med anskaffelsen av driftsmidlene.⁵⁸ På bakgrunn av Høyesteretts argumentasjon kan det legges til grunn at anskaffelser eller oppofrelser som utelukkende er gjort med det formål å skape positive økonomiske synergieffekter for den avgiftspliktige virksomheten, alene ikke er nok til å oppfylle tilknytningskravet. Dette kan være annerledes når formålet med anskaffelsen eller oppofrelsen er et annet, eller det i tillegg kan konstateres en annen type tilknytning til avgiftspliktig aktivitet som ikke er rent bedriftsøkonomisk, for fjern eller for tilfeldig. Som nevnt var dette tilfelle i *Hunsbedt* og *Porthuset*, hvor henholdsvis rallycrossbilen og hotellrommene var avgjørende i

⁵⁸ At formålet er relevant i vurderingen, kommer også direkte til uttrykk i LB-2009-200090 (Kvinesdal og Omegn Golfklubb).

vurderingen av om anskaffelsene kunne anses som fellesanskaffelser og derfor ble ansett å ha tilstrekkelig tilknytning.

5.1.2 Bedriftsøkonomisk fornuftig og forsvarlig

Et annet relevant spørsmål for bedriftsøkonomiske tilknytninger, er om bedriftsøkonomisk fornuftige, overbevisende eller forsvarlige anskaffelser eller oppofrelser er nok til å oppfylle tilknytningskravet. Dette kan illustreres gjennom et eksempel:

Man kan tenke seg et avgiftspliktig selskap som etablerer en vei til en av sine restauranter lokalisert på toppen av et byfjell. Det fantes allerede en vei, men denne minnet mer om en skogssti. Den nye veien ble derfor etablert slik at restauranten ble mer tilgjengelig. Veien hadde ellers ingen direkte funksjon knyttet til driften av restauranten.

Det er på det rene at ved å etablere en mer tilgjengelig vei til restauranten, i tillegg til å bruke restaurantens lokasjon aktivt i sin markedsføring, vil den avgiftspliktige kunne oppleve en opprettholdelse av eller en høyere avgiftspliktig omsetning gjennom flere betalende kunder. Det foreligger derfor en bedriftsøkonomisk tilknytning mellom etableringen av veien og den avgiftspliktige virksomheten, men spørsmålet er om denne tilknytningen alene er sterk nok til å oppfylle tilknytningskravet.

Det er nærliggende å se for seg at dersom formålet med å etablere veien kun er bedriftsøkonomisk motivert, vil det ikke foreligge tilstrekkelig tilknytning. Det samme må gjelde dersom etableringen av veien på annen måte kan forankres i andre avledede økonomiske betraktninger. Det kan imidlertid argumenteres for at jo større bedriftsøkonomisk vekt investeringene har, desto viktigere blir momentet i tilknytningsvurderingen i favør av at det foreligger tilstrekkelig tilknytning. Hvordan man avgjør den bedriftsøkonomiske vekten, gir imidlertid ikke rettskildene veiledning om.

Det oppstår i denne sammenheng spørsmål om det vil tale for at tilknytningen er sterk nok dersom anskaffelsen eller oppofrelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. På generelt grunnlag kan det utledes fra høyesterettspraksis at dersom anskaffelsen eller oppofrelsen synes å være fornuftig eller forståelig, eller naturlig med tanke på den situasjon den avgiftspliktige står i, vil dette være et moment som trekker i retning av at tilknytningskravet er oppfylt. Dette kan blant annet utledes fra *Norwegian Contractors*, hvor Høyesterett la vekt på

at det var mest naturlig og fornuftig å undersøke mulighetene for å utvide produksjonsområdet som allerede var i bruk.⁵⁹ Da utvidelsen igjen forutsatte at en småbåthavn måtte fjernes og flyttes til et nærliggende sted, mente Høyesterett at tilknytningskravet var oppfylt.

En lignende forståelse kan også utledes av *Tønsberg Bolig*, hvor flertallet i tilknytningsvurderingen blant annet la vekt på at anskaffelsen var fornuftig med tanke på det betalende selskapets renommé og fremtidige virksomhet, og for å redusere økonomiske tap.⁶⁰ I forlengelsen av dette fremhevet også flertallet at det i situasjoner hvor det normalt var en forventning om at det betalende selskapet ville opptre på denne måten, og dette var vanlig, er dette et moment som taler for at det foreligger tilstrekkelig tilknytning.⁶¹

Når det på generelt grunnlag kan sies å tale for tilstrekkelig tilknytning dersom en anskaffelse eller oppofrelse er fornuftig, forståelig eller naturlig med tanke på den situasjonen den avgiftspliktige står i, taler gode grunner for at bedriftsøkonomisk fornuftige eller forsvarlige anskaffelser eller oppofrelser er sterk nok til å oppfylle tilknytningskravet. Begrepene «fornuftig» og «forsvarlig» er imidlertid skjønnsmessige, noe som tilsier at det i alle tilfeller må foretas en konkret vurdering av om den bedriftsøkonomiske vekten er tung nok. Hva gjelder eksempelet over, vil det kunne argumenteres for at etableringen av den nye veien er bedriftsøkonomisk fornuftig og forsvarlig siden flere får tilgang til restauranten. På den annen side bærer etableringen preg av å være rent bedriftsøkonomisk motivert ettersom formålet kun synes å være å utvide kundegrunnlaget. Etter *Bowling* vil det derfor være vanskelig å argumentere for at dette alene er tilstrekkelig for å innrømme fradragsrett.

Det er imidlertid et sentralt moment i tilknytningsvurderingen om det fra starten av har vært en forutsetning om at en anskaffelse eller oppofrelse skal brukes i den avgiftspliktige virksomheten. Dette kan utledes fra *Byggmester*, hvor førstvoterende i avsnitt 39 og 40 uttaler:

«Staten har prinsipalt anført at alle varer og tjenester til «Z-huset» ble tatt ut fortløpende til privat bruk på anskaffelsestidspunktet, og at det da skal betales uttaksmerverdiavgift på alt sammen.

Jeg er ikke enig i dette. «Z-huset» var riktignok først og fremst ment som bolig for A og hans familie. Men helt fra starten var det forutsatt at huset også skulle brukes som visningsbolig for

⁵⁹ Rt. 2001 s. 1497 på s. 1503 (Norwegian Contractors).

⁶⁰ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 44 og 45 (Tønsberg Bolig).

⁶¹ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 45 (Tønsberg Bolig).

å promotere As avgiftspliktige virksomhet. Jeg er derfor enig med ankende part i at huset ble ført opp til delt bruk.»

Om det ikke er klare indikasjoner på at det fra starten av har vært en forutsetning om at anskaffelsen eller oppofrelsen skulle brukes i den avgiftspliktige virksomheten, taler dette følgelig mot at tilknytningskravet er oppfylt. Dette synes å ha en sammenheng med kontrollhensyn, som tilsier at dersom det er vanskelig å vite hvordan bruken vil fordele seg, trekker dette i retning av at det ikke foreligger tilstrekkelig tilknytning. Dette vil også være i tråd med forutberegnelighetshensyn og hensynet til et klart regelverk.

Når det på generelt grunnlag taler for tilstrekkelig tilknytning når det fra starten av har vært en forutsetning om at anskaffelsen eller oppofrelsen skal brukes til avgiftspliktig aktivitet, taler gode grunner for at tilknytningskravet ville vært oppfylt i eksempelet over dersom det allerede ved byggingen av restauranten forelå konkrete planer om å etablere ny vei. Dette ville nok også vært tilfelle dersom man kunne påvist at veien hadde en mer funksjonsmessig forbindelse til restauranten. Det er etter dette naturlig å anta at jo mer velbegrunnet og overbevisende en bedriftsøkonomisk tilknytning er, desto mer taler det for at anskaffelsen eller oppofrelsen er bedriftsøkonomisk sterk nok til å oppfylle tilknytningskravet.

Hvordan Høyesterett har løst et lignende eksempel kan illustreres gjennom *Tønsberg Bolig*. Selv om anskaffelsen i utgangspunktet var bedriftsøkonomiske overbevisende, la Høyesterett til grunn at den ikke inngikk som et «naturlig ledd» i selskapets avgiftspliktige virksomhet.⁶² Dette, sammenholdt med at anskaffelsen ikke var «direkte og umiddelbart knyttet til [selskapets avgiftspliktige virksomhet].»,⁶³ førte til at den bedriftsøkonomiske tilknytningen som forelå, ikke var sterk nok til å oppfylle tilknytningskravet.

Høyesterettspraksis synes altså å indikere at det skal mye til før en bedriftsøkonomisk tilknytning er sterk nok til å oppfylle tilknytningskravet, også når anskaffelsen eller oppofrelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. Nevnte *Tønsberg Bolig* kan i denne sammenheng tolkes slik at for at tilknytningskravet skal være oppfylt i slike tilfeller, må den bedriftsøkonomiske tilknytningen være overbevisende, og anskaffelsen eller oppofrelsen må inngå som et naturlig ledd i og være direkte og umiddelbart tilknyttet den avgiftspliktige virksomheten. I likhet med *Bowling* synes følgelig også *Tønsberg Bolig* å kreve noe mer enn

⁶² Rt. 2008 s. 939 avsnitt 62 (*Tønsberg Bolig*).

⁶³ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 62 (*Tønsberg Bolig*).

en ren bedriftsøkonomisk tilknytning. Dersom anskaffelsen eller oppførelsen i tillegg kan regnes som et viktig element for den avgiftspliktiges virksomhet som helhet, er min oppfatning at det må kunne legges til grunn at den bedriftsøkonomiske tilknytningen er sterk nok til å innrømme fradrag.

5.1.3 Fremtidig forretningsmessig gunstig effekt

I forlengelsen av ovennevnte, må det også legges til grunn at anskaffelser eller oppførelser som på sikt vil kunne gi en forretningsmessig gunstig effekt for avgiftspliktig virksomhet, i utgangspunktet *alene* ikke er nok til å oppfylle tilknytningskravet. Slike anskaffelser eller oppførelser kan både være bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig, men så lenge de ikke er overbevisende eller inngår som et naturlig ledd i og er direkte og umiddelbart knyttet til den avgiftspliktige virksomheten, er ikke tilknytningen sterk nok. Dette kan blant annet utledes av Rt. 2015 s. 652 (*Telenor*). Her var spørsmålet om Telenor hadde fradragsrett for kostnader til salg av aksjer i et datterselskap. I avsnitt 45 uttaler førstvoterende:

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

5.2 Kan det oppstilles et vurderingstema?

Som gjennomgangen over viser, er begrepet «bedriftsøkonomisk tilknytning» som brukes av Høyesterett vidtrekkende og skjønnsmessig. Det er derfor vanskelig å fastslå dets innhold helt presist. En alminnelig forståelse av begrepets «ordlyd» tilsier imidlertid at det dreier seg om tilknytninger av økonomisk karakter, og at forbindelsen til avgiftspliktig aktivitet kun kan utledes av rent økonomiske eller økonomisk avledede betraktninger. Høyesterettspraksis gir imidlertid grunn for å presisere begrepet noe.

For det første kan det foreligge en bedriftsøkonomisk tilknytning der den avgiftspliktige har gjort rene investeringer i for eksempel driftsmidler og lignende som skal brukes i virksomheten. Det kan også foreligge en bedriftsøkonomisk tilknytning dersom anskaffelsen eller oppførelsen har avledede bedriftsøkonomiske synergieffekter i den avgiftspliktige virksomheten. Eksempler på slike bedriftsøkonomiske synergieffekter kan være når virksomheten som helhet oppnår samdriftsfordeler eller skalafordeler, selv om anskaffelsen eller oppførelsen i utgangspunktet kun brukes i ikke-avgiftspliktig aktivitet.

Det kan videre argumenteres for at anskaffelser eller oppførelser som i utgangspunktet synes å være bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig, på generelt grunnlag representerer en bedriftsøkonomisk tilknytning. I tillegg vil anskaffelser eller oppførelser som på sikt vil kunne gi en forretningsmessig gunstig effekt for avgiftspliktig virksomhet, kunne omfattes av begrepet.

Når verken lovtokst, forarbeider eller Høyesterett er klar på hva som generelt kan karakteriseres som en bedriftsøkonomisk tilknytning, er det viktig å få plass et vurderingstema for bedriftsøkonomiske tilknytninger som likevel oppfyller tilknytningskravet. Gode grunner taler i denne sammenheng for å oppstille følgende vurderingstema som angir et unntak fra utgangspunktet om «bedriftsøkonomisk tilknytninger», og som derigjennom indirekte peker ut vanlige bedriftsøkonomiske tilknytninger: Dersom anskaffelsen eller oppførelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig, overbevisende og inngår som et naturlig ledd i og er direkte og umiddelbart knyttet til den avgiftspliktige virksomheten, vil den bedriftsøkonomiske tilknytningen alene være sterk nok til å oppfylle tilknytningskravet.

Gjennomgangen over og vurderingstemaet i seg selv vil være med å redusere uklarheter og skape et regelverk som bedre ivaretar hensynet til forutberegnelighet og effektivitet. Dette vil igjen gjøre det lettere for avgiftspliktige når de skal vurdere vekten av tilknytninger av bedriftsøkonomisk art.

6 Oppsummering

Tilknytningskravet kommer til uttrykk gjennom formuleringen «til bruk i den registrerte virksomheten og til andre formål», jf. mval. § 8-2 (1) første setning. Dersom det kan konstateres tilstrekkelig tilknytning mellom en anskaffelse eller oppofrelse og avgiftspliktig virksomhet, og de andre vilkårene for fradragsrett er oppfylt, har den avgiftspliktige rett til *forholdsmessig* fradrag for inngående merverdiavgift.

Om tilknytningskravet er oppfylt, beror ifølge høyesterettspraksis på en konkret helhetsvurdering. I denne vurderingen kommer flere «regler» og «vurderingsmomenter» til anvendelse.

Det gjelder ikke en regel om at den avgiftsbelagte ytelsen må være til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det stilles imidlertid krav om at anskaffelsen eller oppofrelsen er «relevant» og har en «naturlig og nær tilknytning» til virksomheten.

Dersom den avgiftspliktige *rettslig* blir pålagt å iverksette tiltak for å drive avgiftspliktig virksomhet, vil den avgiftspliktige ha fradragsrett for kostnader tilknyttet tiltakene. Dette gjelder selv om kostnadene ikke har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

Høyesterett har videre avvist at det gjelder en regel om primærbruk i tilknytningsvurderingen, og har i tillegg presisert at anskaffelser eller oppofrelser av privat karakter i utgangspunktet ikke omfattes av fradragsretten. Den skatterettslige bedømmelsen av en utgift får heller ikke betydning i tilknytningsvurderingen i den grad reglene bygger på ulike hensyn.

Hva gjelder momenter som gjør seg gjeldende i tilknytningsvurderingen, taler det mot tilstrekkelig tilknytning dersom anskaffelsen eller oppofrelsen ikke er til direkte faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det samme gjelder dersom primærbruken skjer i ikke-avgiftspliktig virksomhet, og dersom bruken i avgiftspliktig aktivitet er avledet eller bagatellmessig. Om anskaffelsen eller oppofrelsen kan karakteriseres som et «felles driftsmiddel», taler dette imidlertid for at tilknytningskravet er oppfylt.

Dersom det er vanlig i en bransje å drive en bestemt type ikke-avgiftspliktig virksomhet i tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, kan dette tale for tilstrekkelig tilknytning. Det samme gjelder dersom det kan påvises at utviklingen i næringen har gått i retning av at den

avgiftspliktige virksomheten ikke er sekundær eller sporadisk i forhold til den ikke-avgiftspliktige virksomheten.

Hva gjelder «bedriftsøkonomiske tilknytninger», er utgangspunktet at slike *normalt* ikke vil oppfylle tilknytningsvilkåret. Dersom anskaffelsen eller oppofrelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig, overbevisende og inngår som et naturlig ledd i og er direkte og umiddelbart knyttet til den avgiftspliktige virksomheten, taler imidlertid gode grunner for at den bedriftsøkonomiske tilknytningen *alene* vil være sterk nok.

7 Konklusjon

Etter ordlyden i mval. § 8-2 (1) første setning og høyesterettspraksis, foreligger det en «fellesanskaffelse» når avgiftspliktige har anskaffet en vare eller tjeneste som har tilknytning til både den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Er dette tilfellet, har den avgiftspliktige rett til *forholdsmessig* fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 8-2 (1) første setning. Ser man tilbake på eksempelet med optikerselskapet i punkt 1.1, vil selskapets fradragsrett bero på «antatt bruk» av kopimaskinen i avgiftspliktig virksomhet. «[A]ntatt bruk» i ikke-avgiftspliktige virksomhet, herunder i forbindelse med øyehelseundersøkelsene, vil ikke være fradragsberettiget.

Det er flere regler og momenter som gjør seg gjeldende i tilknytningsvurdering. Felles for disse er at de hjelper oss å forstå tilknytningskravets kjerne og randsone.

Fremstillingen viser også at det kan oppstilles kjennetegn på såkalte «bedriftsøkonomiske tilknytninger». Disse vil *normalt* ikke oppfylle tilknytningskravet, noe som synes å være en god løsning all den tid ikke-avgiftspliktige virksomheter ikke har fradragsrett for samme kostnad. Hensynet til et nøytralt merverdiavgiftssystem og formålet om å hindre konkurransevridning mellom markedsaktørene, forsterker etter min oppfatning dette synspunktet.

På den annen side kan høyesterettspraksis tolkes slik at unntak kan tenkes dersom den bedriftsøkonomiske vekten er tung nok. Typetilfellene det er vist til, vil i denne sammenheng kunne fungere som et utgangspunkt i tilknytningsvurderingen.

Selv om de nevnte reglene og momentene vil hjelpe avgiftspliktige å gjennomføre en tilknytningsvurdering på best mulig måte, kan faktum være såpass spesielt at det oppstår spørsmål om et moment etter sin art er relevant eller ikke. Fremstillingen viser i denne sammenheng at dersom momentet skaper avgrensingsproblemer, kan det ikke tillegges særlig vekt i tilknytningsvurderingen. Etter min oppfatning er en slik løsning i tråd med effektivitets- og forutberegnelighetshensyn, og hensynet til et klart regelverk. Høyesterett synes å ha samme synspunkt, jf. *Halliburton* avsnitt 35 og 36.

Forannevnte viser at man alltid må vurdere betydningen av momentene som gjør seg gjeldende, opp mot faktum. Reglene og momentene gjennomgått i fremstillingen, vil være et godt utgangspunkt for den som skal gjennomføre tilknytningsvurderingen.

Fremstillingen viser at tilknytningskravet er av stor praktisk betydning, og at tilknytningsvurderingen kan være utfordrende. Det er derfor behov for et klart og lett anvendelig regelverk. Vurderingstemaet i tilknytningsvurderingen gjør det lettere for avgiftspliktige å gjennomføre en tilknytningsvurdering, men etter min oppfatning må det arbeides videre med å utvikle klare regler og momenter som kan fungere som retningslinjer i vurderingen. Domstolene har i denne sammenheng et særlig ansvar ettersom det er tale om et skjønnsmessig vurderingstema. Et eksempel i denne sammenheng er at det etter rettspraksis kan være vanskelig å fastslå når en bedriftsøkonomisk tilknytning *alene* er nok til å oppfylle tilknytningskravet. Vurderingstemaet, slik jeg mener det kan oppstilles i forbindelse med slike tilknytninger, vil kunne være et hjelpemiddel og hindre at avgiftspliktige gjør feil. Klarere retningslinjer vil i alle tilfeller gjøre avgiftspliktige bedre i stand til å avgjøre hvilken del av virksomheten den enkelte anskaffelse eller oppofrelse har tilknytning til.

Litteraturliste

Lov

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven).

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Forskrift

Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring.

Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften).

Stortingsvedtak 15. desember 2020 nr. 2883 om merverdiavgift for budsjettåret 2021 (kap. 5521 post 70).

Forarbeider

NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester.

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. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Rettspraksis

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

Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors).

Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt).

Rt. 2005 s. 951 (Porthuset).

Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole).

Rt. 2008 s. 727 (MMC Tendos AS).

Rt. 2008 s. 932 (Bowling).

Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig).

Rt. 2011 s. 1260 (Halliburton).

Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp).

Rt. 2014 s. 1281 (Byggmester).

Rt. 2015 s. 652 (Telenor).

HR-2017-1851-A (Skårer Syd).

LA-2007-150632 (Kristiansand Dyrepark).

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

Litteratur

Gjems-Onstad, Ole mfl., *Lærebok i merverdiavgift*, 6. utgave, Gyldendal 2020.

Elektroniske utgivelser

Finansdepartementet, «Statsbudsjettet 2021: Statens inntekter og utgifter», regjeringen.no, <https://www.regjeringen.no/no/statsbudsjett/2021/statsbudsjettet-2021-statens-inntekter-og-utgifter/id2768898/> (lest 12. oktober 2020).

Skatteetaten, «Mange virksomheter sliter med å forstå mva-regelverket», skatteetaten.no, <https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/mange-vmirksomheter-sliter-med-a-forsta-mva-regelverket/> (lest 7. februar 2021).