

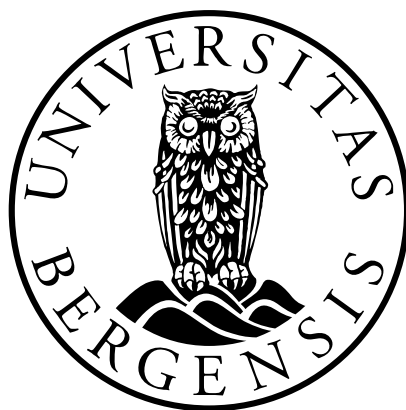
Merverdiavgiftslovens § 8-1

*Fradrag for inngående merverdiavgift – med
fokus på fellesanskaffelser.*

Kandidatnummer: 181204

Veileder: Maj Hines Grape

Antall ord: 14.623



JUS399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

”Det å finna på lure avgifter som folk ikkje veit at dei betalar, det er ein fin del av politikarlivet. Avgift er noko av det finaste i eit demokrati. Avgift er sivilisasjon”.

- Einar Førde

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Introduksjon av emnet.....	4
1.2 Oppgavens problemstilling og avgrensninger	5
1.3 Oppgavens fremdrift	6
2 Om merverdiavgiftssystemet	7
2.1 Historiske linjer – fra omsetningsavgift til merverdiavgift.....	7
2.2 Nærmere om merverdiavgiften	8
2.3 Nøytralitetsprinsippet (legislativt hensyn).....	10
2.4 Rettskildebildet	10
3 Merverdiavgiftslovens § 8-1	13
3.1 Innledning	13
3.2 Den formelle betingelse	13
3.3 Den subjektive betingelse	15
3.4 Den objektive betingelse.....	16
4 Utviklingen av vilkåret ”til bruk (...) i virksomheten.	17
4.1 Innledning	17
4.2 Om lovens ordlyd og forarbeider.....	17
4.3 Relevanskriteriet	19
4.3.1 Generelt.....	19
4.3.2 ”Sira-Kvina dommen”	19
4.3.3 ”Norwegian Contractor dommen”	21
4.3.4 ”Elkjøp dommen”	23
4.3.4.1 Fradragsrett for offentlig infrastruktur.....	25
4.3.5 Oppsummering av relevanskriteriet	26
4.4 Tilordningskriteriet	27
4.4.1 Generelt.....	27
4.4.2 ”Tønsberg Bolig dommen”	28
4.4.3 Ikke krav om hensiktsmessighet	30
4.4.4 Oppsummering av tilordningskriteriet.....	31
4.5 Fradragsrett i delt virksomhet – ”Fellesanskaffelser”.....	31

4.5.1	Generelt.....	31
4.5.2	Fellesanskaffelser til bruk i kombinert virksomhet	33
4.5.2.1	”Hunstbedt dommen”.....	33
4.5.2.2	”Porthuset dommen”	35
4.5.2.3	”Bowling 1 dommen”	36
4.5.2.4	”Kristiansand Dyrepark dommen”.....	38
4.5.2.5	”Norse Oilfield dommen”	39
4.5.2.6	Oppsummering – Fellesanskaffelser til kombinert virksomhet	42
4.5.3	Fellesanskaffelser som deles med andre - Avgiftsfri kostnadsfordeling	44
4.5.3.1	Innledning	44
4.5.3.2	Problemstilling.....	44
4.5.3.3	Generelt om avgiftsfri kostnadsfordeling	45
4.5.3.4	Kostnadsfordelingens side til mval. § 8-1.....	46
4.5.3.5	Legitimering av inngående avgift	47
4.5.3.6	Oppsummering – Avgiftsfri kostnadsfordeling	48
5	Avsluttende bemerkninger	49
6	Kildeoversikt.....	51
6.1	Litteratur	51
6.2	Lovgivning og lovforarbeider	51
6.3	Rettspraksis	52
6.4	Forvaltningspraksis.....	53
6.5	Publikasjoner.....	53

1 Innledning

1.1 Introduksjon av emnet

Skatt er betegnet som økonomiske ytelser som stat og kommune pålegger borgerne uten at disse får direkte motytelser.¹ Formålet med skatte- og avgiftssystemet er å finansiere velferdsordningene i samfunnet, være et middel til økonomisk utjevning mellom innbyggerne og virke styrende på økonomisk atferd.

Det norske skattesystemet er bygd opp av direkte og indirekte skatter. Viktigst av de indirekte skattene er merverdiavgiften. Med et anslått proveny på 238 milliarder kroner for budsjettermin 2013,² utgjør merverdiavgiften 21 % av statens totale skatteinntekter pr. år.³

Merverdiavgiften er definert som en ”generell omsetningsavgift som skal skattlegge innenlands forbruk av varer og tjenester, og som er ment å ramme den endelige forbruker”.⁴ Næringsdrivende som driver avgiftspliktig virksomhet, er pålagt å oppkreve merverdiavgift på statens vegne jf. mval. § 11-1 jf. § 2-1. Hensikten er imidlertid at sluttbruker betaler den samlede skatt på merverdien som har påløpt varen eller tjenesten. Ved å innrømme fradragsrett til den næringsdrivende, forhindrer man at avgiftsbelastningen blir akkumulert som en kostnad for de næringsdrivende. Fradragsretten bidrar således til at avgiftsbyrden holdes nøytral i omsetningskjeden. Den endelige beskatningen skjer ved omsetning til et ledd som ikke har fradragsrett; altså forbrukere eller næringsdrivende med virksomhet som faller utenfor merverdiavgiftsområdet.⁵

Avgiftsnivået i Norge er høyt og kan utgjøre en betydelig utgift for bedriftene. Avgiftene er absolutte og må innberettes selv om virksomheten er illikvid, insolvent eller går med underskudd.⁶ Ved å få fradragsført inngående avgift, unngås det at merverdiavgiften utgjør en endelig kostnad på selskapets hånd, som igjen frigjør kapital som kan realiseres eller reinvesteres. Den avgiftspliktige vil følgelig ha en betydelig bedriftsøkonomisk interesse i fradragsretten.

¹ Snl.no/skatt

² Prop.1.LS (2013-2014) s.25

³ Gjems-Onstad, *Merverdiavgift (2009)*, s.5

⁴ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s.21

⁵ SKD-Uttalelse 27/09-2005.

⁶ Gjems-Onstad, *Merverdiavgift (2009)*, s.24

For å kunne oppnå formålet med fradragsretten, er det svært viktig for de næringsdrivende å kunne forutse sin rettsstilling og innrette seg etter gjeldende rett. På avgiftsrettens område er det imidlertid mye som er (og har vært) uavklart. Ved å gå rettspraksis etter i sømmene, vil jeg forsøke å trekke en grense for hvor fradragsretten står i dag.

1.2 Oppgavens problemstilling og avgrensninger

Tema for denne oppgaven er fradragsrett for inngående merverdiavgift, slik den er utviklet og avgrenset i rettspraksis.

Den sentrale bestemmelsen som regulerer fradragsretten, finner vi i merverdiavgiftsloven § 8-1.

Bestemmelsen lyder som følger:

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

Som vi skal se i det følgende, er fradrag for inngående merverdiavgift betinget av de formelle, subjektive og objektive vilkårene (kumulative krav). De to første vilkårene vil kort behandles i kapittel 3. Hovedvekten av oppgaven vil legges på lovens objektive vilkår ”til bruk”.

Det har vært stor uenighet mellom de næringsdrivende og avgiftsforvaltningen om hvordan fradragsretten skal praktiseres i de enkelte typetilfellene. Avhandlingen vil dermed forsøke å kartlegge *innholdet, omfanget og avgrensning* av vilkåret ”til bruk”.

Oppgaven vil gjennomgå lovtekst, lovforarbeider, rettsavgjørelser og forvaltningspraksis. De prinsipielle saker som er tatt opp i domstolene har vært avgjørende for utviklingen av fradragsretten. En vesentlig del av oppgaven blir dermed å foreta en analyse av rettspraksis.

Oppgavens hoveddel vil redegjøre for utviklingen av bruksvilkåret i § 8-1. De mest sentrale spørsmålene har langt på vei blitt besvart gjennom nyere rettspraksis. Det foreligger imidlertid fremdeles uklarheter om hva som er gjeldende rett blant annet med hensyn til fradragsrett for fellesanskaffelser. Oppgaven vil følgelig rette særlig fokus på denne problemstillingen.

Oppgaven er avgrenset mot mval. § 8-3 som omhandler avskjæring av retten til fradrag for inngående merverdiavgift.

Oppgaven er også avgrenset mot mval. § 8-2 som hjemler forholdsmessig fradragrett. Jeg vil kort omtale bestemmelsen i innledning av kapittelet om fellesanskaffelser, men det faller utenfor oppgavens tema å gå nærmere inn på de foreliggende vilkår for fradragrett og fordeling av inngående avgift (altså fordelingsnøkler og hjelpestørrelser som benyttes for å angi fradragets størrelse).

1.3 Oppgavens fremdrift

Avhandlingen er delt inn i tre deler:

Kapittel 1 og 2 utgjør oppgavens innledende del. For å få en god forståelse for de grunnleggende problemstillinger som knytter seg til fradrag for inngående merverdiavgift, er det hensiktsmessig med en generell innføring i merverdiavgiftssystemet. Kapittel 2 vil derfor gi en kort innføring i merverdiavgiftssystemet, hensynet til nøytralitet, begrepsavklaring og rettskilder på avgiftsområdet.

Kapittel 3 og 4 utgjør oppgavens hoveddel. Kapittel 3 består av en generell presentasjon av hovedregelen for fradragrett i mval. § 8-1. Her behandler jeg de kumulative vilkårene som følger av bestemmelsen, og gjør rede for hva som kreves for å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift. Kapittelet tjener som utgangspunkt for den videre analysen av bruksvilkåret i § 8-1. Kapittel 4 gjør rede for fradragrett i fullt ut avgiftspliktige virksomheter og fradragrett i delte virksomheter. Jeg gjennomgår sentrale rettsavgjørelser fra Høyesterett og lagmannsretten, og viser hvordan rettssetningene i dommen har påvirket forvaltningspraksis.

Kapittel 5 utgjør oppgavens avsluttende del. Her vil jeg forsøke å oppsummere utviklingen av bruksvilkåret i § 8-1, trekke ut slutninger fra rettspraksis, samt foreta en rettspolitisk vurdering av fradragretten (de lege ferenda).

2 Om merverdiavgiftssystemet

2.1 Historiske linjer – fra omsetningsavgift til merverdiavgift

I tiden etter første verdenskrig var høykonjunkturen fra krigstiden over. Den norske økonomien var ustabil, og med krakket på New York børsen i 1929 slo ”verdenskrisen” inn i den norske økonomien. Produksjonen i mange industrier og primærnæringer gikk kraftig ned, arbeidsledigheten økte til bortimot 20 %. For å bedre landets økonomiske situasjon, ønsket regjeringen å bruke statlige midler til å sysselsette befolkningen. For å finansiere en slik prosess, var man tvunget til å gjennomføre økonomiske tiltak. Blant disse var innføringen av alminnelige omsetningsavgift på salg av varer og eiendom i 1935.

Omsetningsavgiften ble opprinnelig innført som et kumulativt flerleddssystem. Avgift ble oppkrevd med 1 % i alle omsetningsledd, uten mulighet til å fradragføre avgift som var påløpt i tidligere ledd. Avgiften utgjorde en omkostningsfaktor for hvert enkelte ledd i omsetningskjeden. Den totale avgiftsbelastningen var dermed et resultat av antall verdiskapningsledd i omsetningskjeden.⁷ For mange næringsdrivende, ble omsetningsavgiften konkurransevridende. De næringsdrivende som selv bearbeidet og utviklet varer fra råstoff til sluttprodukt, hadde vesentlig lavere avgiftsbelastning enn de næringsdrivende som solgte varer med flere omsetningsledd.

I 1940 gjennomførte regjeringen en total omstrukturering av omsetningsavgiften. Et flerleddssystem ble erstattet med et sisteleddsystem, hvor detaljleddet (siste leddet i omsetningskjeden) stod ansvarlig for å oppkreve og innberette avgift til statskassen. Avgiftssatsen ble satt til 10 %. I årene som fulgte ble avgiften satt opp og ned, gjennom fastsettelse i Stortingets årlige avgiftsvedtak.

Etter andre verdenskrig var Norge i stor utvikling. Oppbyggingen av velferdsstaten og gjenreisningen av norsk økonomi, førte bl.a. med seg en total omlegging av skatte- og avgiftssystemet. Et ledd i denne utviklingen var innføringen av merverdiavgiften fra 1. januar 1970.

Til beslutningen om å innføre merverdiavgift i Norge, var det flere tungtveiende hensyn som ble lagt til grunn. Myndighetene ville skjerpe den statlige inntjening av skatter og avgifter og oppjustere den

⁷ *Merverdiavgiftshåndboken* (2013) s.1

indirekte beskatning. Ved å heve statlige inntjening på merverdiavgift og særavgifter, kunne man redusere inntektsskatten og avdempe svakhetene den var beheftet med.⁸

Ved å legge om fra et system med sisteleddsavgift til merverdiavgift, forebygget man også skjult avgiftsbelastning. En rett til fradrag for inngående merverdiavgift, forhindrer at avgift blir liggende igjen som en skjult omkostning mellom registrerte næringsdrivende. Det ble også lagt vekt på at merverdiavgiften var konkurransenøytral og bedre egnet til å stimulere produksjon og verdiskapning. Totalt sett fikk man et system med bredere skattegrunnlag og færre smutthull.⁹

Innføringen av merverdiavgift i Norge var også et resultat av den skattepolitiske utviklingen i Europa. EU arbeidet for en fastere økonomisk integrasjon, og påla alle medlemsstatene å benytte merverdiavgiftssystemet som omsetningsskatt. Det ble derfor lagt vekt på at merverdiavgiften var i overensstemmelse med EU, i tilfelle Norge ville tilslutte seg unionen.

Merverdiavgiften var til å begynne med en generell avgift på omsetning av varer. Plikt til å beregne merverdiavgift på salg av tjenester, var kun avgiftspliktig i den utstrekning det var nevnt i loven. Den ulike avgiftsmessige behandlingen av varer og tjenester, førte til avgrensingsproblemer og konkurransevriddinger.¹⁰ Det oppstod derfor et behov for å modernisere merverdiavgiften, slik at nye former for omsetning og nye tjenesteområder ble avgiftsbelagte. Fra 1. juli 2001 ble det innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester (momsreformen). Det førte til at man fikk et langt mer oversiktlig regelverk, hvor avgrensingsproblemer mellom avgiftsfri og avgiftspliktige vare- og tjenesteområder ble betydelig redusert.¹¹

I 2009 ble merverdiavgiftsloven fra 1969 fornyet. Den nye loven var i hovedsak en teknisk revisjon av den tidligere loven, begrunnet i behovet for redaksjonell opprydning og strukturering. Loven fra 1969 var et var et lappeteppe med over 130 forskrifter. Den nye loven fikk én samlet forskrift med symmetri mellom bestemmelsene i loven og forskriften, etter modell fra skatteloven.

2.2 Nærmere om merverdiavgiften

Merverdiavgift er en avgift som betales til statskassen på omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Avgiften har sitt grunnlag i lov av 19. juni 2009 nr. 58 (Merverdiavgiftsloven) og det årlige merverdiavgiftsvedtaket besluttet av Stortinget.

⁸ *Merverdiavgiftshåndboken* (2013) s.6

⁹ Ot.prop.nr.2 (2000-2001) s.13

¹⁰ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 33

¹¹ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 4

Avgiften beskatter merverdien (avansen) som blir lagt til varer eller tjenester i hvert produksjons- eller handelsledd. Forvaltningen av merverdiavgiften håndteres av de avgiftspliktige selv, som ledd i et system med egendeclarering på terminvise omsetningsoppgaver, jf. mval. § 11-1 jf. § 2-1. Den avgiftspliktige må beregne, oppkreve, rapportere og innbetale avgift i alle ledd av omsetningskjeden.

Merverdiavgiften skal være en forbrukeravgift. Det betyr at det er sluttbruker, altså det siste ledd i omsetningskjeden, som skal svare for den merverdiavgift som har påløpt varen eller tjenesten.

Merverdiavgiften skal kanaliseres gjennom avgiftssystemet, uten at avgiftssubjektet selv belastes avgift. Fradragsretten gjør det mulig for næringsdrivende å føre merverdiavgift som har påløpt, til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten. Dette skjer ved at den avgiftspliktige velter innbetalt avgift over på neste omsetningsledd ved et påslag i vederlaget, samtidig som vedkommende selv får fradrag for inngående avgift på varer og tjenester til bruk i egen virksomhet jf. § 8-1.¹² Først når varen eller tjenesten omsettes til noen som ikke har fradragsrett, altså forbrukere eller enkelte næringsdrivende, har opptjent avgift en provenymessig virkning for statskassen.

Merverdiavgiften beregnes etter ulike avgiftssatser. Reguleringen av skattesatsene gjennomføres i tråd med merverdiavgiftslovens kapittel 5, som utdypet de ulike satsenes virkeområde. Skattenivået fastsettes i Stortingets årlige avgiftsvedtak. Den alminnelige avgiftssatsen er på 25 %. Det benyttes også en redusert sats på 15 % for næringsmidler, en lav sats på 8 % på utvalgte tjenesteområder og en sats på 0 % (fritak) for eksport, aviser m.m.

Etter lovens system kan beregning av merverdiavgift deles i 3 deler:

For det første har man omsetning som er omfattet av merverdiavgiftsloven og som utløser avgiftsplikt for den næringsdrivende. Som hovedregel er salg, uttak og innførsel av varer og tjenester avgiftspliktig. Den næringsdrivende plikter da å beregne utgående merverdiavgift, men får også fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Videre har man omsetning som iht. loven er avgiftspliktig, men virksomheten er fritatt fra å beregne merverdiavgift. Den næringsdrivende behandles som andre næringsdrivende, og gis fradrag for all inngående merverdiavgift. Samtidig pålegges det ingen utgående avgift. Merverdiavgiften blir altså fullstendig fjernet, og virksomheten kan omsette varer/tjenester med en såkalt "nullsats".¹³

¹² Gjems-Onstad, *Merverdiavgift (2009)*, s.20

¹³ Gjems-Onstad, *Merverdiavgift (2009)*, s. 100

Til sist har man omsetning av varer og tjenester som er unntatt fra reglene i merverdiavgiftsloven og som ikke utløser avgiftsplikt for den næringsdrivende. Ved omsetning skal virksomheten ikke beregne utgående avgift, men får heller ikke fradragsrett for inngående avgift. Dette gjelder typisk tjenester som f.eks. helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester o.l.¹⁴

2.3 Nøytralitetsprinsippet (legislativt hensyn)

Et av de grunnleggende hensyn ved merverdiavgiftssystemet er nøytralitetsprinsippet. Ved å legge en generell merverdiavgift på transaksjoner med varer og tjenester,¹⁵ unngår man at avgiften påvirker økonomisk atferd, omsetningsvolum, forbruksvalg eller samhandel mellom land.¹⁶ Nøytralitet oppnås ved at avgiftsbyrden legges til det siste leddet i omsetningskjeden; sluttforbrukeren. Den avgiftspliktige slipper selv å belastes merverdiavgift for anskaffelser til virksomheten.

Nøytralitetsprinsippet tilsier at samme type transaksjon behandles likt uten hensyn til hvem som yter den.¹⁷ Fradragsordningen bidrar til økonomisk likhet og utjevning mellom de næringsdrivende.

Dersom virksomheten ikke oppnår fradragsrett på innkjøp av varer og tjenester (dette gjelder både omløpsvarer, innsatsvarer og driftsmidler), vil avgiften utgjøre en kostnad for de avgiftspliktige som forplanter seg videre i omsetningskjeden ved å inngå som et kostnadselement. Avgiftsbelastning vil da inngå i beregningsgrunnlaget for den avgift forbrukeren må betale, og dermed føre til avgiftskumulasjon, avgift på avgift.¹⁸ Den vil også i noen tilfeller kunne føre til en utilsiktet konkurransevridning mellom aktører i samme marked.

Hensynet til nøytralitet vil altså være en underliggende faktor ved vurderingen av om en anskaffelse er fradragsberettiget jf. mval. § 8-1. Det er vesentlig at transaksjoner av samme type varer og tjenester får samme avgiftsmessige behandling.

2.4 Rettskildebildet

Analysen av fradragsrett for inngående merverdiavgift, tar utgangspunkt i de ulike rettskildefaktorene. Det kan derfor være hensiktsmessig å foreta en kort gjennomgang av rettskildebildet på merverdiavgiftens område.

¹⁴ FIN-Uttalelse 30/04.2009

¹⁵ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.34

¹⁶ Jepsen, *Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer (2010)*, s.19

¹⁷ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.35

¹⁸ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s.40

Det rettslige utgangspunktet for fradrag for inngående merverdiavgift, er som nevnt hovedregelen i merverdiavgiftslovens § 8-1. Den nærmere analyse av denne bestemmelsen foretas nedenfor (se kapittel 3 og 4)

Gjeldene lovgivning er en teknisk revisjon av den tidligere og første merverdiavgiftslov av 19. juni 1969 nr. 66.¹⁹ Den nye lovgivningen bygger dermed på en ”alminnelig presumsjon om at endringer i ordlyden ikke er ment å medføre realitetsendringer”.²⁰ I forarbeidene til lovforslaget (Ot.prp. nr. 76 2008-2009) understreker Finansdepartementet på side 14 at tolkningspresumsjon ikke innebærer noen svekkelse av ordlydens vekt som rettskildefaktor. Tolkningspresumsjonen vil derfor hovedsakelig være av betydning når lovens ordlyd åpner for flere tolkningsalternativer. I slike tilfeller skal rettsanvenderen ”følge det tolkningsresultatet som ligger nærmest opp til det som fulgte av tidligere merverdiavgiftslov”.²¹

Ettersom fradragsbestemmelsen i § 8-1 kun er ment som en teknisk revisjon av den tidligere fradragsrettsbestemmelsen i § 21, synes det klart at Ot.prp. nr. 17 1968-1969 (forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969) fremdeles er den sentrale rettskilde ved tolkningen av bestemmelsen.

Hva gjelder rettspraksis på merverdiavgiftens område, har avgjørelsene naturligvis størst vekt mellom de parter saken gjelder. Samtidig kan domstolene foreta vurderinger som presiserer og utfyller lovgivningen, slik at avgjørelsen får betydning utover den konkrete sak. Høyesterett synes bevisst på at avgiftsretten lider under mangel på rettslig klargjøring, og har i de senere år avsagt flere dommer om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Mange av sakene har hatt stor prinsipiell betydning og har vært retningsgivende for forvaltningens offentlige myndighetsutøvelse. De mest sentrale rettsavgjørelsene fra Høyesterett og lagmannsretten vil bli gjennomgått i kapittel 4.

På merverdiavgiftens område er også avgiftsmyndighetens praksis en sentral rettskilde. Jeg viser kun til de sentrale avgiftsmyndigheter:

Skattedirektoratet (SKD) er tillagt overordnet avgiftsmyndighet, og har den sentrale ledelse av avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen. Direktoratet er instruksjonsmyndighet og klageinstans for skattekontorene, og skal påse at regelverket praktiseres korrekt og ensartet i hele landet.²²

Rettledningen gjøres bl.a. i form av publikasjoner; ”Merverdiavgiftshåndboken”, ”Felleskriv” og ”SKD-melding” m.m.

¹⁹ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s.27

²⁰ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s.14

²¹ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s.14

²² *Merverdiavgiftshåndboken (2013)*, s.720

Klagenemnda for merverdiavgift (KMVA) er klageorgan som behandler klager over skattekontorenes eller Skattedirektoratets vedtak i skjønnsaker (jf. mval. kapittel. 18 flg.), i saker om avgiftsforhøyelse (§ 21-2) og i saker om tilleggsavgift (§ 21-3).²³ Avgjørelser fra KMVA vil være retningsgivende for forvaltningspraksis.

Finansdepartementet (FIN) har den øverste ledelsen av avgiftsforvaltningen. Med unntak av saker som hører under KMVA er departementet klageorgan for vedtak av SKD (og Toll- og avgiftsdirektoratet), samt vedtak fattet av alle de øvrige avgiftsmyndigheter.²⁴

Som følge av uklarheter i lovtekst og lovforarbeider vedrørende fradragsrettens innhold, har avgiftsmyndighetens praksis fått større rettskildemessig vekt enn på andre rettsområder. I skatteretten har ligningspraksis blitt tillagt atskillig vekt av Høyesterett i flere dommer. Avgjørende for vekten av forvaltningspraksis vil her avhenge av dens ”varighet, frekvens og konsistens”.²⁵ En tilsvarende betraktning kan legges til grunn på merverdiavgiftens område.

²³ *Merverdiavgiftshåndboken (2013)*, s.720

²⁴ *Merverdiavgiftshåndboken (2013)*, s.720

²⁵ Zimmer, *Lærebok i skatterett (2009)*, s.53

3 Merverdiavgiftslovens § 8-1

3.1 Innledning

I det følgende skal det gjøres rede for regelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift, og de vilkår som må være oppfylt for at fradragsrett kan oppnås.

Hovedregelen for fradrag for inngående merverdiavgift følger av merverdiavgiftslovens § 8-1:

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

Bestemmelsen gir uttrykk for merverdiavgiftsprinsippet; avgiften skal være en forbruksskatt som tar sikte på å belaste endelig innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester.²⁶ Fradragsrett forhindrer også avgiftskumulasjon. Dersom næringsdrivende ikke hadde hatt rett til fradrag for anskaffelser til virksomheten, ville avgiftsbelastning inngå i beregningsgrunnlaget for den avgift virksomheten oppkrever for sine ytelser og medføre ”avgift på avgift”.²⁷

Mval. § 8-1 er utformet som en generell fradragsbestemmelse. Dette innebærer at den både får anvendelse for de avgiftssubjekter som fullt ut driver avgiftspliktig virksomhet, og for næringsdrivende som både driver avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet (delt virksomhet).²⁸ Virksomheter som utelukkende har omsetning utenfor avgiftsområdet, har ingen rettigheter eller plikter etter merverdiavgiftsloven.

Dersom den avgiftspliktige skal innrømmes fradrag for inngående merverdiavgift, må lovens kumulative vilkår være oppfylt; altså den formelle, subjektive og objektive betingelse.

I det følgende vil jeg foreta en kort gjennomgang av vilkårene.

3.2 Den formelle betingelse

Det formelle krav for fradragsrett er at inngående merverdiavgift kan dokumenteres ved bilag jf. mval. § 15-10. Med bilag menes original kvittering eller salgsdokumentasjon. Bestemmelsen i

²⁶ NOU.2003: pkt.13.2.4

²⁷ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s.40

²⁸ *Merverdiavgiftshåndboken (2013)*, s.538

bokføringsforskriften § 5-1-1 gir videre informasjon om hva salgsdokumentet må inneholde for å kunne godtas som legitimasjon.

De strenge krav til dokumentasjon, bidrar for det første til gode kontrollmuligheter: Bilagene gir avgiftsmyndighetene grunnlag for å kontrollere de næringsdrivende ved bokettersyn og å avskjære fradragsrett hvis kravene ikke er oppfylt.

For det andre medfører dokumentasjonskravet at systemet har en selvkontrollerende virkning. De næringsdrivende i omsetningskjeden må kontrollere hverandre, og påse at bilagene er i samsvar med regelverket.

Det påhviler også kjøperen et aktsomhetskrav. Inngående avgift kan ikke fradragsføres etter mval. § 8-1, dersom kjøper burde vite at selgers beregning av utgående avgift var uriktig.²⁹

I ”Brødrene Gjermundshaug dommen” (Rt.2000.268) hadde det familieeide selskapet Brødrene Gjermundshaug AS gått konkurs. Selskapet overdro sine driftsmidler til et annet aksjeselskap, som var eid av de samme aksjonærene. I avgiftsoppgjøret ble det gjort fradrag for inngående avgift for deler av overdragelsen. Ved bokettersyn la staten til grunn at overdragelsene ikke var salg av driftsmidler men overdragelse av hele eller deler av virksomheten. Det forelå dermed ingen avgiftsplikt for selger eller fradragsrett for kjøper. Høyesterett kom frem til samme resultat som avgiftsmyndigheten. Det ble dernest reist spørsmål om kjøpers feilaktige fradrag for inngående merverdiavgift skulle etterberegnes og tilbakeføres. Høyesterett konkluderte at det ville være for strengt. Ved vurderingen ble det lagt vekt på om kjøperen var ”klar over eller utviste kvalifisert uaktsomhet”³⁰ angående selgers manglende rett til å oppkreve avgift.

Høyesteretts vurderinger i ”Brødrene Gjermundshaug dommen” viser at det ikke stilles strenge krav til aktsomhetsplikten mellom selger og kjøper. Som hovedregel behøver man ikke vurdere vedkommendes avgiftsstatus. Terskelen for å avskjære retten til fradragsføring av inngående avgift må være ved kvalifisert uaktsomhet.³¹ Er de formelle krav til bilagene (iht. bokføringsforskriften) oppfylt, er fradragsretten som utgangspunkt legitimert.

²⁹ Gjems-Onstad/Kildal, *MVA-kommentaren (2011)*, s.419

³⁰ Rt.2000.268 s.268

³¹ Gjems-Onstad/Kildal, *MVA-kommentaren (2011)*, s.420

3.3 Den subjektive betingelse

Etter mval. § 8-1 er det kun ”registrerte avgiftssubjekter” som har rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Det subjektive krav til fradragsrett er altså at den næringsdrivende er registrert i Merverdiregisteret.

Hvorvidt avgiftssubjektet har rett og plikt til å registrere seg i Merverdiregisteret følger av bestemmelsen i mval. § 2-1 (1):

”Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder”.

Etter ordlyden er det tre vilkår som betinger en registreringsplikt:

1. Det er for det første krav om at avgiftssubjektet er ”næringsdrivende”. Vilkåret er ikke definert i skatte- og avgiftslovgivningen, men er iht. rettspraksis og forvaltningspraksis presisert som at virksomheten drives for egen regning og risiko (altså om subjektet selv står ansvarlig for utgifter og resultatet av arbeidet), har en viss varighet og omfang, og er egnet til å gå med økonomisk overskudd. En lønnsinntaker ansatt hos en næringsdrivende vil følgelig ikke kunne registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret.

For offentlig virksomhet og veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner oppstilles det ikke noe næringskrav.

2. Det stilles videre vilkår for registreringsplikt, at omsetning og uttak til sammen har oversteget 50.000 kroner i en periode på tolv måneder.

Retten til å fakturere og fradragsføre merverdiavgift, oppstår fra det tidspunkt næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Avgiftssubjektet kan ikke kreve fradrag for påløpt avgift i tiden før registrering. Det er i visse tilfeller adgang for næringsdrivende til å forhåndsregistrere seg, slik at merverdiavgift kan fradragsføres fra første krone. Det finnes også en ordning med såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør som innebærer fradragsrett for anskaffelser foretatt før registreringstidspunktet.

3. Det siste vilkåret for registreringsplikt er at den angjeldende omsetning er ”omfattet av loven”. Ved beregning av om grensen på 50.000 kroner passerer, skal omsetningen og uttak av varer/tjenester som er unntatt fra avgift etter mval. kapittel 3, holdes utenfor beregningen.

Til slutt kan det også nevnes at noen næringsdrivende, samt offentlig virksomhet som omsetter tjenester som er unntatt fra avgiftsområdet, på nærmere vilkår kan søke om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret jf. mval. § 2-3.

3.4 Den objektive betingelse

Det objektive krav til fradragsrett for inngående merverdiavgift, er at anskaffelsen av varen eller tjenesten er ”til bruk” i den registrerte virksomheten, jf. mval. § 8-1.

Etter sin ordlyd omfatter fradragsretten både anskaffelser som er beregnet for videresalg (omløpsvarer), og anskaffelser av forbruksvarer og tjenester som medgår i virksomheten (innsatsvarer og driftsmidler).³² Utover dette gir lovteksten ingen veiledning på innholdet i brukskravet og hvordan regelen skal anvendes på de ulike typetilfellene.

Det har vært delte meninger om forståelsen og omfanget av bruksvilkåret i mval. § 8-1. Uenigheten skyldes at ordlyden ”til bruk i (...) virksomheten” er så vid og så generell, at den både kan tolkes innskrenkende og utvidende. Dette vil naturligvis skape konflikter i praksis, all den tid avgiftssubjektene ønsker større fradragsrett og avgiftsmyndighetene forsøker å innskrenke fradragsretten.

Ettersom bestemmelsen i § 8-1 ikke gir et klart svar på hva som skal til for å oppfylle brukskravet, har forvaltningen praktisert en innskrenkende forståelse av fradragsretten. Dette har ført til en rekke klagesaker og avgjørelser i domstolene, som har bidratt til å avgrense og fastlegge fradragsretten.

Det objektive vilkåret for fradragsrett har en side til legalitetsprinsippet. Dersom vilkårene i § 8-1 er oppfylt, har den avgiftspliktige en *rett* til fradrag for inngående merverdiavgift. Inngrep fra det offentlige må følgelig ha hjemmel i formell lov. Dermed kan domstolene kontrollere at forvaltningen har tilstrekkelig hjemmel til å nekte fradragsrett. Som vi skal se i kapittel 4 (som går i dybden på vilkåret ”til bruk”) har domstolene gjennom flere prinsipielle avgjørelser tatt på seg en rettskapende rolle og fastlagt innholdet i det objektive vilkåret.

³² Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.181

4 Utviklingen av vilkåret ”til bruk (...) i virksomheten

4.1 Innledning

Som gjennomgangen i kapittel 3 viser, er fradragsrett for inngående merverdiavgift betinget av at de kumulative vilkårene i mval. § 8-1 er oppfylt. Det formelle krav til dokumentasjon og det subjektive krav til registrering vil i de fleste saker være uomtvistet. Det har imidlertid vært langt mer uenighet knyttet til det objektive vilkåret om at anskaffelsen må være ”til bruk” i den avgiftspliktige virksomheten.

Retten til å kreve fradrag har vært under stor utvikling de siste 20-25 årene. I det følgende vil jeg foreta en nærmere analyse av vilkåret ”til bruk”, med utgangspunkt i lovtekst, lovforarbeider og sentrale rettsavgjørelser. Jeg vil belyse sentrale og praktiske problemstillinger, og forsøke å trekke en grense for hvor fradragsretten står i dag.

Ved vurdering av fradragsretten, er det i rettspraksis og lovforarbeider lagt vekt på at vilkåret ”til bruk” kan avgrenses til to vurderingsmomenter/grunnvilkår:

- 1) *Relevanskravet: Anskaffelsene må være foretaksrelevant*
- 2) *Tilordningskravet: Anskaffelsen må være til bruk i avgiftspliktiges egen virksomhet*

Den videre fremstillingen av bruksvilkåret er disponert slik avsnitt 4.3 og 4.4 redegjør for disse grunnvilkårene.

I avsnitt 4.5 behandler jeg fradragsrett i kombinerte virksomheter, og viser hvordan domstolene har utviklet gjeldende rett vedrørende fradragsrett for fellesanskaffelser.

4.2 Om lovens ordlyd og forarbeider

Retten til fradrag for inngående avgift er som nevnt forbeholdt anskaffelser av varer og tjenester som er ”til bruk” i omfattet virksomhet. Hva som kan utledes av brukskravet og hvordan vurderingsnormen

skal brukes på typetilfellene, har vært omdiskutert. Problemstillingen har særlig kommet på spissen ved spørsmål om forholdsmessig fradragsrett for anskaffelser til delt virksomhet (fellesanskaffelser).³³

Bakgrunnen for at fradragsretten er omtvistet, er at vilkåret ”til bruk” er så kort og generelt at det er vanskelig å tyde hva lovgiver har ment med begrepet. Etter alminnelige tolkningsprinsipper om *naturlig språklig forståelse*, kan man få inntrykk av at samtlige anskaffelser som erverves til den avgiftspliktige virksomhet gir fradragsrett for inngående merverdiavgift (såfremt de øvrige vilkår i § 8-1 er oppfylt). Den eneste begrensningen som kan leses ut av ordlyden, er at ervervet må være anskaffet for å brukes av/i virksomheten. Altså må virksomheten ha nytte av anskaffelsen. Noen ytterligere kvalitative krav til bruken kan ikke oppstilles av ordlyden.

Ettersom ordlyden i mval. § 8-1 ikke gir svar på hva som skal til for å oppfylle brukskravet, må ordlyden tolkes i lys av forarbeidenes formuleringer.

Det følger av lovutkastet til merverdiavgiftsloven i Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) at fradragsretten i § 21 (altså § 8-1 i den nye merverdiavgiftsloven) skal omfatte ”inngående avgift på varer og tjenester til den avgiftspliktige virksomheten”.³⁴

Da lovforslaget var under behandling i Finanskomiteen, ble ordene ”til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV”³⁵ tilføyd i lovteksten slik at regelen harmonerte bedre med bestemmelsene i §§ 16 og 17 (regler om fritak fra beregning av merverdiavgift).

Det fremgår videre av merknadene til fradragsbestemmelsen i Ot.prp. nr.17 (1968-69) at ”Retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er relevante for den virksomhet som består i omsetning som nevnt i kap. IV”.³⁶ Forarbeidene synes derfor å stille krav om en viss saklighet mellom ervervet og næringsvirksomheten.³⁷

³³ Engebretsen, ”Fellesanskaffelser og fradrag for inngående mva”, *Revisjon og Regnskap*, nr.8/2009 s.62

³⁴ Ot.prp.nr.17 (1968-1969), s.67

³⁵ Innst. O. XVII (1968-1969) s.49

³⁶ Ot.prp.nr.17 (1968-69) s.55

³⁷ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.181

4.3 Relevanskriteriet

4.3.1 Generelt

Det norske merverdiavgiftssystemet er organisert slik at den avgiftspliktige må levere en alminnelig omsetningsoppgave som viser hvor mye merverdiavgift som skal innbetales til staten eller som skal tilbakeføres til virksomheten gjennom fradragsretten. De næringsdrivende blir dermed selv ansvarlig for å rapportere korrekte opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene; herunder vurdere om omsetning er avgiftsfri eller avgiftsbelagt, og om vilkårene for fradragsrett er oppfylt. Rettspraksis har vist at anvendelse av fradragsbestemmelsen kan være utfordrende.

For kjerneområdet av fradragsretten, er det ikke tvilsomt at det kan kreves fradrag for anskaffelser som eksklusivt tilkommer den avgiftspliktige virksomheten. Det er for eksempel klart at en byggevarekjede har fradragsrett på varer som er beregnet for videresalg (trelast) og for de varer som benyttes som driftsmidler i virksomheten (kontorrekvisita).

Utfordringen vedrørende fradragsrett er imidlertid de anskaffelser som fremstår som perifere i sin tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet.

Som vi skal se i det følgende, legger forarbeidene og Høyesterett til grunn at vurderingen av fradragsrett beror på om anskaffelsen er foretaksrelevant; altså om ervervet er relevant for og har en naturlig og nær tilknytning³⁸ til den avgiftspliktige virksomheten.

4.3.2 ”Sira-Kvina dommen”

”Sira-Kvina dommen” (Rt.1985.93) omhandler energiselskapet som bygget vannkraftverk i vassdragene Sira og Kvina. Konsesjonsvilkårene stilte krav om at selskapet måtte gjennomføre tiltaksarbeid i området for å moderere skadevirkningene av utbyggingen; bl.a. opparbeiding av nye fiskestammer i kraftmagasinene (settefisk).³⁹ Selskapet fradragsførte inngående avgift på tiltaksinvesteringene i samsvar med regelen i mval. § 21 (nå § 8-1).

Avgiftsmyndighetene konkluderte med at det ikke kunne kreves fradrag for anskaffelse av settefisk, og fattet vedtak om etterberegning av merverdiavgift. De hevdet at vilkåret ”til bruk” iht. lovtekst og forarbeider klart begrenset fradragsretten til varer og tjenester som var til direkte faktisk bruk i den

³⁸ Rt.2001.1497 s.1502

³⁹ Gjems-Onstad/Kildal, *MVA-kommentaren (2011)*, s.428

avgiftspliktige virksomheten.⁴⁰ Brukskravet måtte forutsette en ”*produksjonsmessig sammenheng mellom anskaffelsene og den virksomheten som er avgiftsbelagt*”.⁴¹ Ettersom produksjonen av elektrisk kraft ville bli den samme med eller uten settefisk, var sammenhengen mellom anskaffelsene og selve kraftproduksjonen for fjern til at fradragsrett kunne innrømmes.

Kraftselskapet var ikke enig med staten og anførte at anskaffelsen av settefisk var direkte følge av reguleringen, og utgjorde selve grunnlag for at det kunne produseres kraft. De hevdet også at fradragsretten måtte forstås slik at den gir adgang til å trekke fra inngående avgift når anskaffelsen angikk ”*tiltak som foretas innenfor og som et ledd i produksjonen av kraft*”.⁴²

Et enstemmig Høyesterett kom til at kraftselskapet hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Høyesterett foretok først en vurdering av lovttekst og forarbeider. Førstvoterende tilbakeviste at lovgiver hadde hatt til hensikt å foreta noen ytterligere innskrenkning i fradragsretten da lovteksten ble endret i det opprinnelige lovforslaget. Videre la retten til grunn at det vesentlige ved bestemmelsen ikke kom til uttrykk ved ordene ”til bruk” men ved ”virksomhet”.⁴³

Ved tolkning av bruksvilkåret i § 21, avviste Høyesterett at bestemmelsen stiller krav om direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Førstvoterende la til grunn at en slik tolkning ville oppstille en ”*for snever grense om fradragsretten*” og uttalte videre at en slik tolkning ”*følger ikke av lovens ordlyd, og harmonerer dårlig med forarbeidene*”.⁴⁴ Gjeldende forvaltningspraksis ble dermed uttrykkelig tilsidesatt av domstolen.

Høyesterett la til grunn at vilkåret ”til bruk” inneholder et relevanskrav. Retten viste til merknadene i forarbeidene, hvor lovgiver uttaler at fradragsrett for inngående avgift ”*knytter seg til anskaffelser som er relevante for den virksomhet som består i omsetning*”.⁴⁵ Ved vurdering av fradragsrett, må rettsanvenderen se hen til ”*hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen*”.⁴⁶

⁴⁰ *Merverdiavgiftshåndboken* (2013) s.540

⁴¹ Rt.1985.93 s.94

⁴² Rt.1985.93 s.96

⁴³ Rt.1985.93 s.97

⁴⁴ Rt.1985.93 s.97

⁴⁵ Ot.prp.nr.17 (1968-1969), s.55

⁴⁶ Rt.1985.93 s.94

Videre påpekte førstvoterende at alle anskaffelser kan trekkes fra i utgående avgift. ”*Begrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten.*”⁴⁷ Retten åpnet dermed for at anskaffelser med en avledet tilknytning til den avgiftspliktige produksjon også kan være fradragsberettigede.

I sin vurdering av om anskaffelsen kvalifiserte til fradragsrett i den foreliggende sak, la retten vekt på at oppfyllelse av konsesjonsvilkårene var påkrevd for at selskapet i det hele tatt kunne igangsette produksjon av kraft. Førstvoterende la til grunn at erverv av settefisk var et rettslig forpliktende tiltak for den avgiftspliktige virksomheten, og at dette utgjorde den ”*nærmeste tilknytning mellom tiltakene og produksjonen*”,⁴⁸ og påpekte at det var ”*naturlig å anse kraftverket som den endelige forbruker*”⁴⁹ som må svare for den samlede merverdiavgiften.

Etter rettsavgjørelsen i ”Sira-Kvina” var det uavklart hvordan relevansvurderingen skulle praktiseres i de enkelte typetilfeller. Avgiftsforvaltningen la til grunn en restriktiv fortolkning av dommen, og hevdet at fradragsrett kun var aktuelt for de anskaffelser som avgiftssubjektet var forpliktet til å pådra seg. Mange næringsdrivende og avgiftsrådgivere var sterkt uenige med forvaltningens rettsoppfatning, og gikk til sak mot staten. Dette førte til at Høyesterett på nytt behandlet brukskravet i ”Norwegian Contractor dommen”.

4.3.3 ” Norwegian Contractor dommen”

”Norwegian Contractor dommen” (Rt.2001.1497) omhandler industriselskapet Norwegian Contractor AS (NC) som utviklet betongplattformer for offshorevirksomheter. Selskapet inngikk en avtale med Norske Shell om å bygge ”Troll-plattformen”, som var et av de største byggeoppdragene i norsk historie. Selskapet var tvunget til å utvide sitt produksjonsområde, og inngikk en frivillig avtale med kommunen om å leie deler av en tilstøtende eiendom. For at selskapet kunne nyttiggjøre seg av eiendommen, måtte en eksisterende småbåthavn rives. NC forpliktet seg til å bygge en ny overvannsledning for kommunen, utvide noen eksisterende småbåthavner, og anlegge ny småbåthavn i et annet område. Selskapet satte bort arbeidet med oppføring av småbåthavn til en annen entreprenør, og fradragsførte inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene.

Avgiftsmyndighetene nektet NC fradragsrett i forbindelse med byggearbeidene, og la til grunn at vilkåret om anskaffelser som ikke var til faktisk bruk i virksomhet var avskjært fra fradragsrett. Når Høyesterett hadde gjort et unntak fra denne regelen i ”Sira-Kvina dommen”, og innrømmet fradragsrett for anskaffelser utenfor egen virksomhet, var det utelukkende fordi ervervet av settefisk

⁴⁷ Rt.1985.93 s.97

⁴⁸ Rt.1985.93 s.97

⁴⁹ Rt.1985.93 s.97

var rettslig forpliktende etter konsesjonsvilkårene. Ettersom NC hadde inngått en frivillig avtale om å bygge småbåthavn, kunne det ikke hjemle fradragsrett i denne saken.

NC var ikke enig med staten og hevdet at myndighetenes forståelse av brukskravet stod i strid med lovforarbeidene og den klare rettsavgjørelsen i ”Sira-Kvina dommen”. NC anførte at oppdraget om å bygge Trollplattformen ville vært umulig uten å flytte småbåthavnen, og at anskaffelsene dermed ”*lå i kjernen av relevanskriteriet*”.⁵⁰ Dersom det ikke var fradragsrett for frivillig avtalt naturalerstatning slik som i denne saken, ville det representere en ”*uakseptabel innskrenkende fortolkning*”⁵¹ av bestemmelsen.

Et enstemmig Høyesterett innrømmet NC fradragsrett.

Avgjørelsen i ”Norwegian Contractor dommen” er langt på vei en tilslutning av den 15 år eldre ”Sira-Kvina dommen”. Førstvoterende la til grunn at det ikke finnes ”holdepunkter for at finanskomiteen tok sikte på noen realitetsendring”⁵² da ordene ”til bruk” ble tilføyd i lovteksten, og tilføyer at ”*jeg [kan] 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*”.⁵³ Avgiftsmyndighetenes forsøk på å gjøre dette til en rettslig relevant sondering, ble på nytt avvist av Høyesterett.⁵⁴

Om innholdet i selve relevanskriteriet, la Høyesterett til grunn at det avgjørende er ”*hvilken tilknytning oppførelsen har til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet*”.⁵⁵ Førstvoterende presiserte også at vurderingen må bero på om ”*oppførelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten*”.⁵⁶

Etter å ha fortolket brukskravet ut fra et relevans og tilknytningskriterium⁵⁷, anvendte Høyesterett vurderingsnormen på det konkrete rettsforholdet. Retten viste til at NC hadde bygget betongplattformer på området i 20 år, og foretatt betydelige investeringer i dokkområdet. Når selskapet fikk mulighet til å bygge Troll-plattformen, som var svært arealkrevende, ”*var det mest naturlig å undersøke mulighetene for utvidelse der fremfor å finne fram til et nytt sted for produksjonen*”.⁵⁸ Når utvidelsen da førte til at småbåthavnen måtte fjernes og bygges opp et annet

⁵⁰ Rt.2001.1497. s.1499

⁵¹ Rt.2001.1497. s.1499

⁵² Rt.2001.1497. s.1501

⁵³ Rt.2001.1497. s.1501

⁵⁴ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.185

⁵⁵ Rt.2001.1497. s.1502

⁵⁶ Rt.2001.1497. s.1502

⁵⁷ Gjems-Onstad/Kildal, *MVA-kommentaren (2011)*, s.431

⁵⁸ Rt.2001.1497. s.1502

sted, hadde utgiftene ”en så naturlig og nær tilknytning til NC's byggevirksomhet at selskapet må ha fradragsrett for den inngående avgiften”.⁵⁹

I et obiter dictum fant Høyesterett imidlertid grunn til å presisere at ”ikke enhver oppofrelse den næringsdrivende påtar seg gir fradragsrett for inngående avgift”.⁶⁰ Førstvoterende var skeptisk til at kommunen i avtalen med NC fikk opsjon til å kreve at selskapet ”mot avregning i leien skulle påta seg planlegging og opparbeidelse av en gang- og sykkelvei forbi område”,⁶¹ og la til grunn at ”en slik utgift lett kunne stå i en annen stilling enn småbåthavnen”.⁶² Her så retten at det var nødvendig å begrense muligheten for at avgiftspliktige (som ledd i oppfyllelse av helt andre avtaler) påtar seg avgiftsbelagte kostander i forhold til en medkontrahent som ikke selv har fradragsrett for inngående avgift.⁶³ En slik rettstilstand ville åpnet for omgåelsespregede tilpasninger.

4.3.4 ” Elkjøp dommen”

”Elkjøp dommen” (Rt.2012.432) omhandler elektronikk-kjeden Elkjøp som skulle utvide sin eksisterende butikk på Lørenskog. For å realisere byggeplanene måtte konsernet kjøpe en tilgrensende eiendom som var bebygd med en tomannsbolig. Som ledd i et makeskifte, oppførte Elkjøp en erstatningsbolig på en tomt de eide fra før og overdro eiendommen til avtaleparten. Bytte av eiendommer utgjorde fullt og endelig vederlag mellom partene.⁶⁴ Elkjøp engasjerte en ekstern entreprenør til å bygge tomannsboligen, og fradragsførte inngående merverdiavgift for oppføringskostnadene.

Avgiftsmyndighetene ville ikke godta fradraget og fattet vedtak om etterberegning av merverdiavgift. Staten slo fast at det kun foreligger fradragsrett for inngående avgift på innsatsfaktorer for avgiftspliktig omsetning. Oppføring av boligeiendom inngår ikke i avgiftspliktig virksomhet, da boligsalg er unntatt fra avgiftsplikt (byttehandel er likestilt omsetning i merverdiavgiftsloven).⁶⁵ Anskaffelser knyttet til oppføring av tomannsboligen kunne ikke gi fradragsrett, da ervervet ikke hadde noen funksjon i den avgiftspliktige virksomheten. Boligsalget måtte derfor behandles adskilt fra Elkjøps øvrige omsetning.

Elkjøp hevdet på sin side at oppføring av tomannsboligen var en innsatsfaktor for byggingen av et større varehus som ville generere ytterligere avgiftspliktig varesalg. Kostnadene relatert til oppføring

⁵⁹ Rt.2001.1497. s.1502

⁶⁰ Rt.2001.1497. s.1502

⁶¹ Rt.2001.1497. s.1502

⁶² Rt.2001.1497. s.1502

⁶³ Gjems-Onstad, *Merverdiavgift (2009)*, s.120

⁶⁴ Rt.2012.432 avsnitt.6

⁶⁵ §3 Lov om Merverdiavgift (1969)

av erstatningsboligen måtte dermed ansees å ha en naturlig og nær tilknytning den avgiftspliktige virksomhet.

Høyesteretts flertall (dissens 3-2) gav Elkjøp medhold.

Flertallet slo fast at det ikke var avgjørende om tilknytningskravet var oppfylt, men hvordan virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 21 skulle avgrenses. Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomheten, lanserte Høyesterett et egenverdikriterium. Førstvoterende uttalte at *”transaksjonene [kan] ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng. Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel. Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet”*.⁶⁶

Ved sin vurdering av det konkrete rettsforhold la flertallet til grunn at avtalen om bytte av eiendom ikke hadde noen egenverdi for Elkjøp, og kun var et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt til å oppføre et nytt forretningsbygg. Av den grunn slo førstvoterende fast at eiendomsbyttet ikke kunne *”anses som noen særskilt virksomhet”*⁶⁷ som skulle holdes adskilt fra Elkjøps øvrige omsetning. Statens anførsel om det ikke kan kreves fradrag for inngående avgift på anskaffelser og oppførelser som knytter seg til en avgiftsfri transaksjon, førte dermed ikke frem.⁶⁸

Spørsmålet om Elkjøp kunne kreve fradrag for inngående avgift, måtte dermed bero på om kostnadene har *”vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne”*.⁶⁹

Førstvoterende påpekte at man i situasjoner hvor kostander går fra den ikke-avgiftspliktige til den avgiftspliktige, står overfor valget mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon. *”Dersom Elkjøp får fradragsrett, vil tomannsboligen (...) ikke bli pålagt merverdiavgift. Blir Elkjøp*

⁶⁶ Rt.2012.432 avsnitt.46

⁶⁷ Rt.2012.432 avsnitt.47

⁶⁸ Rt.2012.432 avsnitt.45

⁶⁹ Rt.2012.432 avsnitt.47

nektet fradragsrett, vil avgiften ikke ramme de reelle sluttbrukerne av tomannsboligen, men Elkjøp”.⁷⁰ Hvis man nektet Elkjøp fradragsrett ville selskapet fullt ut bære kostandene for sine oppofrelser i virksomheten. Kostnadene måtte selskapet ha dekket inn gjennom prisene på selskapets produkter. Det ville dermed oppstå en avgiftskumulasjon i Elkjøps virksomhet, samtidig som selskapet fikk en konkurransemessig ulempe.⁷¹ Retten la følgelig til grunn at oppføringen av tomannsboligen var en forutsetning for at Elkjøp kunne bygge et nytt og større varehus, og at utgiftene til oppføring av erstatningsbolig var relevante for selskapets handelsvirksomhet, og hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne.

4.3.4.1 Fradragsrett for offentlig infrastruktur

Med ”Elkjøp dommen” ble det avgjort at anskaffelser til oppføring av erstatningsbolig kan være fradragsberettigede.

Et spørsmål som har oppstått i kjølevannet av denne rettsavgjørelsen, er hvorvidt investering i offentlig infrastruktur er fradragsberettiget.

I byggeprosjekter blir ofte utbygger pålagt å oppføre offentlig/teknisk infrastruktur som skal overdras til det offentlige når prosjektet er gjennomført. I henhold til avgiftspraksis har det vært gjeldene rett at slik overføring utløser en tilbakebetalingsplikt/justeringsplikt for avgiftssubjektet. Mange utbyggere har dermed blitt pålagt av avgiftsmyndighetene å tilbakebetale fradragsført merverdiavgift.

Tidligere var tilbakebetalingsplikten lovfestet i § 21 (3) (merverdiavgiftsloven av 1969). Det følger av denne bestemmelsen at fradragsført inngående avgift for bygg og anlegg kan kreves tilbakeført hvis det før fullføring eller innen 3 år etter fullføring, selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor loven.⁷²

Fom. 01.01.2008 ble tilbakebetalingsplikten erstattet med justeringsreglene i mval. kapittel 9. Etter dagens regler kan fradrag for inngående merverdiavgift justeres opp eller ned, alt etter bruken av kapitalvaren. Ved overdragelse av kapitalvaren innen justeringsperioden (10 år for fast eiendom), foreligger det en tilbakebetalingsplikt. Formålet med disse reglene er at fradraget skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid. Ikke kun på anskaffelsestidspunktet.

⁷⁰ Rt.2012.432 avsnitt.49

⁷¹ Rt.2012.432 avsnitt.49

⁷² Rt.2012.432 avsnitt.51

”Elkjøp dommen” ble tatt opp til domstolsbehandling før justeringsreglene trådte i kraft og er således behandlet etter de gamle reglene. Avgiftsmyndighetene hevdet bl.a. at regelen i § 21 (3) ville utløse tilbakeføringsplikt av fradragsført inngående avgift, da boligen ble omsatt ved makeskifte. Til dette uttalte flertallet i Høyesterett at *”Det må etter min mening være en forutsetning for at § 21 tredje ledd første punktum skal komme til anvendelse, at bygget eller anlegget på anskaffelsestidspunktet skulle tjenestegjøre som driftsmiddel i den avgiftspliktiges virksomhet”*.⁷³ Tilbakeføringsregelen i § 21 (3) kom således ikke til anvendelse.

Argumentasjonen i ”Elkjøp dommen” er senere fulgt opp i en avgjørelse fra KMVA ”Erstatningshytte-saken”.⁷⁴ Saken omhandler en utbygger som førte opp og overdro en hytte i bytte mot en tomt som selskapet trengte for å bygge et hotell- og leilighetskompleks. Avgiftsmyndighetene nektet fradragsrett, men klagenemda opphevet vedtaket og innrømmet fradragsrett. KMVA påpekte av saken var svært lik ”Elkjøp dommen” og uttalte at *”Når det gjelder justeringsreglene, kan ikke disse komme til anvendelse i en sak hvor det ikke er grunnlag for å se på dette som salg av fast eiendom. Her er det snakk om en transaksjon foretatt som ledd i den avgiftspliktiges næringsvirksomhet. Oppføring av hytta var ikke en selvstendig målsetning for klageren, men må anses som et nødvendig middel for å kunne oppnå avgiftspliktig virksomhet. Erstatningshytta ble altså ikke anskaffet for å tjenestegjøre som et driftsmiddel i klagers virksomhet, og justeringsreglene kommer da ikke til anvendelse”*.⁷⁵

Resultatet i ”Elkjøp dommen” og ”Erstatningshytte-saken” har ført til at avgiftsrådgivere nok vurderer om sakene kan ha overføringsverdi til bl.a. næringsdrivende som er pålagt å oppføre og overføre offentlig infrastruktur. Her vil avgiftsbesparelsene naturligvis være vesentlig større enn for en hytte eller bolig.

4.3.5 Oppsummering av relevanskriteriet

Høyesteretts behandling av ”Sira-Kvina dommen” og ”Norwegian Contractor dommen” viser at avgiftsmyndighetene rettsstridig har innskrenket fradragsretten for inngående merverdiavgift. Statens krav om at anskaffelsene må være til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten ble kategorisk avvist av Høyesterett. Avgiftsmyndighetenes opprinnelige standpunkt er forståelig, all den tid det var uavklart hvordan brukskravet i § 21 skulle behandles. Etter avgjørelsen i ”Sira-Kvina dommen” skulle man imidlertid anta at forvaltningen tilpasset seg avgjørelsen og godtok fradragsrett for Norwegian Contractors. Når avgiftsmyndighetene likevel forsøker å innskrenke fradragsretten, er det ikke overraskende at staten igjen blir utfordret på sitt standpunkt i domstolene.

⁷³ Rt.2012.432 avsnitt.52

⁷⁴ KMVA 7578/2013

⁷⁵ KMVA 7578/2013 se pkt.2 om erstatningshytte

Rettsavgjørelsene om ”Sira-Kvina” og ”Norwegian Contractor” har vi har fått en konkret vurderingsnorm for bruksvilkåret i mval. § 8-1; lovens krav om at varer eller tjenester må være ”til bruk” i den registrerte virksomheten, beror på en vurdering om anskaffelsen er relevant for den avgiftspliktige virksomheten, og om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.

Med resultatet i ”Elkjøp dommen”, er fradragsrett for de mer perifere kostnader blitt nærmere klarlagt. Dommen føyer seg inn i rekken av rettsavgjørelser som avviser myndighetens innskrenkende praksis. I denne saken lanserte Høyesterett et såkalt ”egenverdikriterium” ved vurdering fradragsrett. Det blir interessant å se om denne betrakningen blir retningsgivende for saker i fremtiden.

Det er imidlertid verdt å merke seg at ”Elkjøp dommen” ble avsagt under dissens (3-2), hvilket indikerer at Høyesterett har fortsatt anser problemstillingen som uavklart. Dette kan åpne for at nye saker tas til behandling i Høyesterett.

4.4 Tilordningskriteriet

4.4.1 Generelt

Som gjennomgangen ovenfor viser, er det utviklet et *relevanskrav* i vilkåret ”til bruk i (...) virksomheten” jf. mval. § 8-1. For næringsdrivende som kun driver avgiftspliktig virksomhet, vil det i de fleste saker være tilstrekkelig å vurdere om anskaffelsene har relevans eller ikke.

Annerledes er fradragsrettsvurderingen for de avgiftssubjekter som driver delt virksomhet (omsetning innenfor og utenfor avgiftsområdet). I disse tilfellene vil det også tilkomme en vurdering om *tilordning*.

Den klare hovedregel er at anskaffelsen det kreves fradrag for må være til bruk i den avgiftspliktiges egen virksomhet. De anskaffelser som er til bruk i en annen næringsdrivendes virksomhet, gir ikke fradragsrett.⁷⁶ Vurdering av tilordning innebærer således å avgjøre hvilket avgiftssubjekt som kan kreve fradrag for merverdiavgift, eller hvilket av avgiftssubjektets virksomhetsområder anskaffelsen gjelder.⁷⁷

⁷⁶ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.182

⁷⁷ *Merverdiavgiftshåndboken (2013)*, s.540

Ofte er det uomtvistet hvilket avgiftssubjekt eller hvilken del av virksomheten som skal tilordnes anskaffelsen. Det kan imidlertid oppstå vanskelige avgrensninger når en foretaksrelevant anskaffelse både relaterer seg til den næringsdrivendes avgiftspliktige og avgiftsunntatte virksomhet, eller dersom anskaffelsen er til bruk i flere avgiftspliktige virksomheter samtidig.

Typiske avgrensingsproblemer oppstår når leietakere foretar utbedringer på leiet lokale. Vanlige påkostninger ansees å være til bruk i egen virksomhet og gir fradragsrett. Er påkostningene så omfattende at de øker lokalenes generelle leieverdi, vil anskaffelsene omklassifiseres og i stedet være til bruk i utleiers virksomhet. Påkostningene avgiftsbehandles da som husleie.⁷⁸

Et annet eksempel er kostnader som påløper næringsdrivende som holder kurs- og opplæringsvirksomhet for egne ansatte eller ansatte hos forhandlere. I slike tilfeller kan det være vanskelig å trekke en grense mellom avgiftspliktig virksomhet og avgiftsfri undervisning.⁷⁹

Det er vanskelig å gi en generell karakteristik av tilordningsvurderingen. Typetilfellene er mange og varierte. Det kan imidlertid vises til ”Tønsberg Bolig dommen”, som i juridisk teori er omtalt som den antatt ytre grense for fradragsrett, der utgiftene gjelder en annen avgiftspliktig.⁸⁰

4.4.2 ”Tønsberg Bolig dommen”

”Tønsberg Bolig dommen” (Rt.2008.939) omhandler entreprenørselskapet Tønsberg Bolig AS (TB) som drev unntatt virksomhet i form av oppkjøp, utvikling og utleie av fast eiendom. Selskapet hadde en rekke heleide selskaper, bl.a. Bygg Nor AS (BN) som drev avgiftspliktig entreprenørvirksomhet for TB og andre oppdragsgivere. I 2004 solgte TB alle aksjene i BN til Jareteigen Sanblåseria AS (JS), og utvidet egen virksomhet til også å omfatte avgiftspliktig entreprenørvirksomhet. Som et ledd i aksjeoverdragelsen overtok TB fullføringen av oppdrag som BN hadde påbegynt.

Senere samme år ble aksjeoverdragelsen hevet, som følge av kjøpers vesentlige mislighold. På hevingstidspunktet hadde BN en svært anstrengt økonomi, og reverseringen av aksjeoverdragelsen innebar at TB nå hadde et garantiansvar på 10 millioner som ville utløses ved eventuell konkurs i datterselskapet.⁸¹ Dette ledet til at TB engasjerte et advokatfirma for å bistå med opprydding i BNs økonomiske stilling, samt reversering av aksjesalget til TB.

⁷⁸ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.183

⁷⁹ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.183

⁸⁰ Gjems-Onstad/Kildal, *MVA-kommentaren (2011)*, s.425

⁸¹ Rt.2008.939 avsnitt.51

Spørsmålet som reiste seg var om TB hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på de advokattjenester som i vesentlig grad direkte gjaldt det heleide datterselskapets forhold.⁸² Det sentrale i dommen var altså om anskaffelsen kunne tilordnes TB.

Avgiftsmyndighetene hevdet prinsipalt at anskaffelsen ikke var fradragsberettiget, da advokattjenester i BN ikke hadde noen ”*direkte funksjon i den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten*”⁸³ til TB. Selv om det var en bedriftsøkonomisk/forretningsmessig tilknytning mellom de avgiftspliktige og avgiftsfrie delene av TBs virksomhet, kunne den ikke være tilstrekkelig til å gi fradragsrett.⁸⁴ Staten anførte således at kravet til relevans ikke var oppfylt i denne saken.

Avgiftsmyndighetene la også til grunn at anskaffelsen heller ikke kunne tilordnes TB. Vilket for fradragsrett etter § 8-1 er at anskaffelsen er ”til bruk” i egen virksomhet. Når advokattjenestene her ble benyttet i en annen næringsvirksomhet, falt det utenfor lovens ordlyd. Så lenge selskapene ikke var fellesregistrerte, måtte de behandles som separate avgiftssubjekter.

TB anførte mot dette at det ikke kunne være riktig å avskjære rett til fradrag fordi kostnaden ”*direkte knytter seg til en tredjeparts virksomhet*”.⁸⁵ Advokatutgiftene hadde en ”*naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige del*”⁸⁶ av virksomheten, og kravet til relevans var klart nok oppfylt, all den tid en konkurs i BN ville påført TB en utgift med tunge økonomiske konsekvenser. Det ville også skadet TBs eget omdømme i bransjen. Det var således vesentlig mer enn en bedriftsøkonomisk tilknytning mellom disse to selskapene, idet de av alle aktører i markedet ble identifisert med hverandre.⁸⁷

Høyesterett kom under dissens (3-2) til at TB hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Flertallet påpekte at det springende punkt i denne saken, var om ”*den omstendighet at en avgiftspliktig vare eller tjeneste også tilfredsstiller 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*”,⁸⁸ altså et spørsmål om tilordning. Førstvoterende la til grunn at ”*Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik begrensning i virkeområdet for denne bestemmelsen*”,⁸⁹ og uttaler videre at ”*Når vedkommende avgiftspliktige har gått til det skritt å betale for en slik vare/tjeneste, antar jeg at det*

⁸² Rt.2008.939 avsnitt.1

⁸³ Rt.2008.939 avsnitt.21

⁸⁴ Rt.2008.939 avsnitt.21

⁸⁵ Rt.2008.939 avsnitt.13

⁸⁶ Rt.2008.939 avsnitt.13

⁸⁷ Rt.2008.939 avsnitt.15

⁸⁸ Rt.2008.939 avsnitt.34

⁸⁹ Rt.2008.939 avsnitt.34

regelmessig ligger en egeninteresse bak".⁹⁰ Dersom en slik egeninteresse skal kunne gi rett til fradrag, må den kunne knyttes *"til betalerens avgiftspliktige virksomhet, og ikke den samlede virksomhet som sådan"*.⁹¹ Det avgjørende er altså om oppførelsen har tilknytning til betalerens avgiftspliktige virksomhet.

Til vurderingen av tilordningsspørsmålet, viste retten til at eksisterende høyesterettspraksis kun har omhandlet fradragsrett for fysiske varer. Den foreliggende sak omhandlet imidlertid anskaffelse av en tjeneste, hvilket kunne gjøre det vanskelig å spore en tilknytning til en bestemt del av mottakerens virksomhet. Retten påpekte imidlertid at vurdering av brukskravet ville være den samme for anskaffelser av materiell og immateriell art; altså om anskaffelsen *"kan sies å ha en naturlig og nær tilknytning til denne virksomheten"*.⁹² Videre presiserte førstvoterende at en *"slik tilknytning vil være til stede så fremt tjenesten kan sies å ha en klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten til den som har betalt for og krever avgiftsfradrag for tjenestene"*.⁹³

Ved sin vurdering av det konkrete rettsforholdet, vurderte Høyesterett først om anskaffelsene av advokattjenester til BN utgjorde en klar interesse for den avgiftspliktige entreprenørvirksomhet TB. Førstvoterende uttalte at *"Jeg ser det slik at Tønsberg Bolig i den situasjon som var oppstått, hadde en klar interesse i å sørge for at datterselskapets forpliktelser ble ivaretatt på en forsvarlig måte, selv om dette førte til at morselskapet ble påført en betydelig økonomisk belastning"*,⁹⁴ og tilføyde at *"det normalt vil være en forventning om at et selskap i Tønsberg Boligs situasjon vil opptre på en slik måte, og at dette også regelmessig skjer i praksis"*.⁹⁵ Retten la således til grunn at det var en nær forbindelse mellom selskapene som var kjent for aktørene i markedet. TB ville dermed, mht. sin fremtidige virksomhet, ha en *"klar interesse i (...) å ivareta sitt renommé som en seriøs aktør i markedet"*.⁹⁶

4.4.3 Ikke krav om hensiktsmessighet

Det kan så spørres om det er et generelt vilkår for fradragsrett, at anskaffelsen er hensiktsmessig eller fornuftig.⁹⁷

Avgiftsmyndighetenes oppgave er ikke å overprøve de forretningsmessige beslutninger som blir foretatt av de næringsdrivende. I *"Bjerke Pedersen dommen"* (Rt.1981.256) som behandler

⁹⁰ Rt.2008.939 avsnitt.35

⁹¹ Rt.2008.939 avsnitt.35

⁹² Rt.2008.939 avsnitt.43

⁹³ Rt.2008.939 avsnitt.43

⁹⁴ Rt.2008.939 avsnitt.45

⁹⁵ Rt.2008.939 avsnitt.45

⁹⁶ Rt.2008.939 avsnitt.45

⁹⁷ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2009), s.193

skattemessig fradrag, uttalte Høyesterett ”når det – som i denne sak – er uomtvistet at skatteyteren formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig”.⁹⁸

Et tilsvarende resonnement må legges til grunn i merverdiavgiftsområdet. Fradragsrett for inngående merverdiavgift kan ikke avvises fordi avgiftsmyndighetene anser investeringen som unødvendig.⁹⁹

4.4.4 Oppsummering av tilordningskriteriet

Når rettsanvenderen skal ta stilling til om den aktuelle anskaffelsen oppfyller brukskravet i mval. § 8-1, har domstolene bl.a. lagt vekt på om ervervet relaterer seg til den næringsdrivendes egen omfattede virksomhet. Denne vurderingen har i juridisk teori og avgiftspraksis blitt omtalt som tilordningskriteriet.

Tilordningskriteriet er en vurdering av den tilknytning som eksisterer mellom oppførelsen og den avgiftspliktige virksomhet. Hvis tilknytningen er tilstrekkelig, vil det åpne for en rett til å fradragsføre kostnadene. Er tilknytningen for fjern/vag, må fradragsrett avskjæres.

For anskaffelser som både er til bruk i den avgiftspliktige og avgiftsfri virksomheten, kan det oppstå vanskelige avgrensningsspørsmål ved fordeling av inngående avgift. I ”Tønsberg Bolig dommen” la retten vekt på den bedriftsøkonomiske integrasjonen mellom ”mor-selskapet” og ”datter-selskapet” da de vurderte tilknytningsspørsmålet. Høyesterett la til grunn at de anskaffelser ”mor” hadde foretatt på vegne av ”datter” hadde en så sterk tilknytning til egen virksomhet (mtp. omdømmetap og fremtidig inntjening) at brukskravet i mval. § 8-1 var oppfylt.

Det bemerkes også at anskaffelser ikke kan avskjæres fordi den er uhensiktsmessig. Dette får ikke betydning for tilknytningsvurderingen.

4.5 Fradragsrett i delt virksomhet – ”Fellesanskaffelser”

4.5.1 Generelt

Så langt har oppgaven redegjort for grunnvilkårene for fradragsrett, hovedsakelig opp mot

⁹⁸ Rt.1981.256 s.258

⁹⁹ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.184

fullt ut avgiftspliktige virksomheter. For næringsdrivende som utelukkende har avgiftspliktig omsetning, vil vurderingen av fradragsrett være svart/hvit; enten oppfyller den angjeldende anskaffelsen vilkårene for fradragsrett, eller ikke. Dette medfører rett til fullt fradrag eller intet fradrag.

For næringsdrivende som driver delt virksomhet, vil spørsmål om fradragsrett ofte være mer sammensatt. I det følgende vil jeg redegjøre for den avgiftsmessige behandling av anskaffelser som er til bruk under ett i virksomheten; altså delvis er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten og delvis til bruk i den avgiftsfrie virksomheten.

Innledningsvis kan det nevnes at anskaffelser som ikke utelukkende kan knyttes til den omfattede eller unntatte delen av virksomheten, blir omtalt som *fellesanskaffelser*. Mval. § 8-2 hjemler en rett til forholdsmessig fradrag i den utrekning anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten.¹⁰⁰ Sammen med merverdiavgiftsforskriften, angir § 8-2 de nærmere regler for hvordan fordelingen av inngående avgift skal gjennomføres (fordelingsnøkler, hjelpetørrelser osv.). Oppgaven er som nevnt avgrenset mot videre behandling av denne bestemmelsen.

Det er en forutsetning for å kunne vurdere forholdsmessig fradragsrett at de avgiftsmessige formål i mval. § 8-1 er oppfylt. Rettsutviklingen etter ”Sira-Kvina dommen” og ”Norwegian Contractor dommen”, åpnet for anskaffelser som tidligere falt utenfor avgiftsområdet likevel kunne ansees som fellesanskaffelser; såfremt de hadde naturlig og nær tilknytning. Som vi skal se i det følgende førte dette til en rekke avgjørelser for domstolene, hvor fradragsretten for fellesanskaffelser ble behandlet og avgrenset.

Den videre behandlingen av fradragsrett for fellesanskaffelser er delt i to hoveddeler:

I *avsnitt 4.5.2* behandles fellesanskaffelser som er til bruk i kombinert virksomhet.

I *avsnitt 4.5.3* behandles fellesanskaffelser som brukes og deles av flere avgiftssubjekter.

¹⁰⁰ Tobiassen/Haugerud, ”Merverdiavgift – primærbrukslærens gjenoppstandelse”, *Revisjon og Regnskap*, nr.3/2005 s.59

4.5.2 Fellesanskaffelser til bruk i kombinert virksomhet

4.5.2.1 ”Hunsbedt dommen”

”Hunsbedt dommen” (Rt.2003.1821) omhandler Hunsbedt Racing AS (H-R) som drev delt virksomhet; avgiftsunntatt rallykjøring (bilsport/idrett var unntatt) og avgiftspliktig omsetning av reklame. Det vesentlige av selskapets inntekter (ca. 95 %) bestod av omsetning av reklameplass på selskapets rallycrossbil, -buss, -tilhenger, -kjøredress og -hjelmer. Virksomheten hadde også beskjedne inntekter fra start- og premiepenger fra billøpene. H-R registrerte seg i avgiftsmanntallet og førte utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen til fradrag i utgående avgift på reklameinntekter.¹⁰¹

Avgiftsmyndighetene ville ikke godta fradraget og fattet vedtak om tilbakeføring av merverdiavgift. Staten anførte at retten til forholdsmessig fradrag for fellesanskaffelser var begrenset av *primærbrukslæren*. Innholdet i denne myndighetsskapte praksisen er at forholdsmessig fradragsrett er avskåret for de anskaffelser som ”primært” er til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Selv om anskaffelsen blir benyttet i begge virksomhetene, kan det ikke oppnås fradragsrett for bruk i den avgiftspliktige virksomheten dersom den er ”sekundær” eller ”avledet” fra bruken i avgiftsfri virksomhet. Ettersom rallycrossbilens primære bruk var avgiftsunntatt rallycrossvirksomhet, kunne ikke avledet bruk av rallycrossbilen til reklamevirksomhet gi hjemmel til fradragsrett.

H-R anførte at lovgivningen ikke stilte opp et skille mellom primær og sekundær bruk, og anførte at staten manglet rettslig grunnlag for å nekte fradragsrett. Det som måtte være avgjørende for fradragsrett, var om anskaffelsene var relevante for den avgiftspliktige virksomheten.

Et enstemmig Høyesterett kom til at H-R hadde fradragsrett for utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen.

Retten viste først til rettsavgjørelsene i ”Sira-Kvina dommen” og ”Norwegian Contractor dommen”, og la til grunn at det relevanskrav som der var utviklet også fikk anvendelse i denne saken. Videre påpekte førstvoterende at *”Den reklamevirksomhet Hunsbedt Racing AS driver, kan etter mitt syn ikke skilles fra rallycrossvirksomheten, men inngår som en integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundament for denne. Anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen er en nødvendig forutsetning for at Hunsbedt Racing AS skal kunne oppnå de reklameinntekter selskapet*

¹⁰¹ Rt.2003.1821 avsnitt.37

oppebærer”,¹⁰² og konkluderte med at rallycrossbilen måtte ansees å ha en så ”nær og naturlig tilknytning til reklamevirksomheten”¹⁰³ at vilkårene for fradragsrett var oppfylte.

Høyesterett avviste statens anførsel om en primærbrukslære som begrenser forholdsmessig fradragsrett, og la til grunn at en slik tolkning av fradragsbestemmelsen representerer en ”klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst”.¹⁰⁴

Da Høyesterett hadde behandlet realitetene i saken, oppsummerte førstvoterende at ”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”.¹⁰⁵

I et obiter dictum, ville retten likevel ikke avvise at det eksisterte en primærbrukslære, og lot det være åpent om det i vurderinger 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”.¹⁰⁶

”Hunsbedt dommen” var den første høyesterettsavgjørelsen som behandlet fradragsrett for merverdiavgift i delte virksomheter. Retten tilsidesatte langvarig forvaltningspraksis og la til grunn en større adgang til fradragsrett enn avgiftsmyndighetene hadde praktisert. Mange avgiftsrådgivere mente derfor at primærbrukslæren måtte forkastes og at næringsdrivende med delt virksomhet (eksempelvis i kultur-, idrett- og hotellsektoren) nå hadde forholdsmessig fradragsrett for anskaffelser som tidligere var avgiftsmessig avskåret.

Avgiftsmyndighetene nektet imidlertid å akseptere resultatet i ”Hunsbedt dommen”, og hevdet at rettsavgjørelsen ikke hadde betydning utover den aktuelle sak. I en fortolkningsuttalelse¹⁰⁷ til skattekontorene la FIN til grunn at Høyesterett, i obiter dictum uttalelsen og andre tilleggsbemerkninger, ikke hadde åpnet for at avledet bruk var fradragsberettiget. Staten opprettholdt dermed primærbrukslæren i strid med Høyesteretts poenger i ”Hunsbedt dommen”.¹⁰⁸ Dette uløste en rekke krav mot staten, bl.a. annet ”Porthuset dommen” som ble tatt opp til behandling i Høyesterett.

¹⁰² Rt.2003.1821 avsnitt.37

¹⁰³ Rt.2003.1821 avsnitt.37

¹⁰⁴ Rt.2003.1821 avsnitt.39

¹⁰⁵ Rt.2003.1821 avsnitt.40

¹⁰⁶ Rt.2003.1821 avsnitt.40

¹⁰⁷ FIN-Uttalelse 17/12.2004

¹⁰⁸ Tobiassen/Haugerud, ”Primærbrukslæren – endelig død og begravet”, *Revisjon og Regnskap*, nr.5/2005 s.65

4.5.2.2 ”Porthuset dommen”

”Porthuset dommen” (Rt.2005.951) omhandler eiendomsselskapet Porthuset AS (PH) som drev med utvikling av fast eiendom. I forbindelse med utbygging av en større næringseiendom, inngikk selskapet en avtale med Scandic Hotell om utleie av deler av bygget til bruk i hotell- og restaurantdrift. PH søkte om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret (utleie av hotellrom ble gjort avgiftspliktig fom. 01.09.2006, se mval. § 5-5) og sendte krav om refusjon av inngående merverdiavgift for oppføringskostnader i det arealet som ble utleid. Avgiftsmyndighetenes vedtak innrømmet PH refusjon av merverdiavgift for de tre etasjer hvor det foregikk avgiftspliktig virksomhet (restaurant med tilhørende aktiviteter). Selskapet fikk imidlertid ikke rett til fradrag for de tre etasjer det foregikk avgiftsfri romutleie.

PH anførte at selv om hotellrommene primært ble benyttet til avgiftsfri romutleie, ble de også benyttet til avgiftspliktig omsetning av betal-TV, tellerskritt, minibar, internett, reklame, room service, o.l. Ettersom rommene dels ble benyttet som salgs- og forbrukssted for avgiftspliktige ytelser, måtte hotellrom og korridorer anses som en integrert del av hotellets øvrige virksomhet. Dette måtte gi rett til forholdsmessig fradragsrett.

Avgiftsmyndighetene hevdet at det ikke var grunnlag for fradragsrett på anskaffelser til hotellrom og fellesarealer, da ”*tilknytningen til oppføring og avgiftsfri utleie av hotellrom (var) for løs og tilfeldig*”.¹⁰⁹ Staten viste til at Høyesterett i ”Hunsbedt dommen” holdt det åpent at primærbruk kunne være et moment når virksomheter var klart atskilte. Etter avgiftsmyndighetens mening medførte derfor ikke avgjørelsen en radikal utvidelse av fradragsretten, slik PH syntes å anføre.

Det omtvistede spørsmålet var således om romdelen av hotellet kunne omfattes av den frivillige registreringen, slik at PH også kunne oppnå fradragsrett på oppførings- og driftskostnader for dette arealet.¹¹⁰

Høyesteretts flertall (dissens 4-1) gav PH medhold.

Retten foretok først en vurdering av lovtekst, forarbeider og høyesterettspraksis, og konkluderte med at de presiseringer som Høyesterett tidligere hadde lagt til grunn at det måtte vurderes om ”*utgifter til oppføring av den i flere del av bygget som gjelder hotellrom til utleie, er relevante og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet i rommene*”.¹¹¹

¹⁰⁹ Rt.2005.951 avsnitt.22

¹¹⁰ Tobiassen/Haugerud, ”Primærbrukslæren – endelig død og begravet”, *Revisjon og Regnskap*, nr.5/2005 s.65

¹¹¹ Rt.2005.951 avsnitt.38

Ved vurderingen av det konkrete saksforhold, uttalte førstvoterende 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”.¹¹² Statens anførsel om den avgiftspliktige omsetningen på hotellrommene var løs og tilfeldig, ble dermed ikke tatt til følge av flertallet. Førstvoterende påpekte også at ”hotellrom for overnatting er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser”.¹¹³ Når den avgiftspliktige omsetningen på hotellet; det være seg salg på hotellrommet, restauranten, baren o.l., i så sterk grad er påvirket av utleien av hotellrommene, må tilknytningen mellom den avgiftspliktige og avgiftsfrie sies å være tilstrekkelig nær til at fradragsrett kan innrømmes.

Hva gjelder avgiftsmyndighetenes opprettholdelse av primærbrukslæren, uttalte førstvoterende at ”Det er ikke noe krav om at avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet må utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, jf. Rt-2003-1821 avsnitt 40, som er gjengitt tidligere. Etter § 21 er det tilstrekkelig at oppofrelsen, slik det er presisert i Høyesteretts avgjørelser, er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten”.¹¹⁴ Høyesterett påpekte dermed at obiter dictum uttalelsen fra ”Hunsbedt dommen” ikke kunne tas til inntekt for at primærbrukslæren likevel fikk anvendelse ved forholdsmessig fradragsrett, slik FIN la til grunn i sine retningslinjer.¹¹⁵

Med avgjørelsen ”Porthuset dommen” ble det endelig avklart at anskaffelser som var til faktisk bruk i både omfattet og unntatt virksomhet var fradragsberettiget. Det oppstod samtidig ny usikkerhet om anskaffelser som ikke hadde dirkete faktisk tilknytning til begge virksomheter, men en økonomisk innvirkning, også kunne ansees som fellesanskaffelser med forholdsmessig fradragsrett. Dette spørsmålet er senere behandlet i ”Bowling 1 dommen” og ”Kristiansand Dyrepark dommen”.

4.5.2.3 ”Bowling 1 dommen”

”Bowling 1 dommen” (Rt.2008.932) omhandler Bowling 1 Strømmen AS (B1) som drev delt virksomhet. Selskapet hadde avgiftsfri omsetning av bowling og biljardvirksomhet og avgiftspliktig omsetning av kafédrift og reklame. B1 hadde full fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som relaterte seg til serveringsvirksomheten, og forholdsmessig fradragsrett for inngående avgift på

¹¹² Rt.2005.951 avsnitt.40

¹¹³ Rt.2005.951 avsnitt.40

¹¹⁴ Rt.2005.951 avsnitt.40

¹¹⁵ FIN-Uttalelse 17/12.2004

fellesutgifter (strøm, renhold etc.) B1 ønsket imidlertid også forholdsmessig fradragsrett for inngående avgift på utgifter som kun ble benyttet i bowling- og biljardvirksomheten.

Høyesterett måtte ta stilling til følgende prinsipielle spørsmål: Hvordan stiller fradragsretten seg til anskaffelser som har en bedriftsøkonomisk tilknytning til både unntatt og omfattet virksomhet. Eller mer presist; hvordan skal man avgiftsbehandle de anskaffelser som er til eksklusiv fysisk bruk i den avgiftsfrie virksomheten, men har en økonomisk tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Med økonomisk tilknytning menes den synergieffekt den avgiftspliktige virksomhet har på den unntatte virksomheten.¹¹⁶

B1 hevdet at det ikke kunne stilles andre krav for fradragsrett, enn de som var utviklet i Høyesterett. Selskapet måtte dermed ha fradragsrett for de anskaffelser som hadde en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Det kunne ikke stilles krav om direkte faktisk bruk i begge deler av virksomheten. Et rent forretningsmessig fellesskap måtte således være tilstrekkelig.¹¹⁷ I denne saken hadde B1 utviklet en forretningsmodell hvor bowling, biljard og kafédrift var en integrert del av totalkonseptet. Den bedriftsøkonomiske tilknytningen mellom den avgiftspliktige og avgiftsfrie delen måtte dermed tale for forholdsmessig fradragsrett.¹¹⁸

Staten hevdet at det ikke kunne gis fradrag for anskaffelser av utstyr til bowling- og biljardvirksomheten. Selv om virksomhetene ble drevet sammen og hadde en viss synergieffekt, var tilknytningen mellom disse anskaffelsene og den avgiftspliktige omsetningen annerledes enn i ”Hunsbedt dommen” og ”Porthuset dommen”, hvor anskaffelsene hadde blitt benyttet i begge deler av virksomheten. Hensikten med merverdiavgiften var å skape nøytralitet og hindre avgiftskumulasjon. Hvis unntatte virksomheter kunne oppnå forholdsmessig fradragsrett, ville det være å trekke fradragsretten vesentlig lenger enn det som føler av merverdiavgiftssystemet og symmetrien mellom inngående/utgående avgift.¹¹⁹

Høyesterett kom enstemmig til at B1 ikke hadde fradragsrett for utgifter til vedlikehold av bowling- og biljardvirksomheten.

Førstvoterende behandlet først de ulike rettskildene og uttalte: ”*Skal jeg oppsummere rettsstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet,*

¹¹⁶ Gjeldsnes, ”Fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser”, *Revisjon og Regnskap*, nr.8/2008 s.66

¹¹⁷ Rt.2008.932 avsnitt.17

¹¹⁸ Rt.2008.932 avsnitt.19

¹¹⁹ Gjeldsnes, ”Fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser”, *Revisjon og Regnskap*, nr.8/2008 s.67

forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning."¹²⁰

Vedrørende adgangen til å oppnå fradragsrett for anskaffelser med økonomisk innvirkning på den omfattede virksomheter, uttaler førstvoterende at *"En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig"*.¹²¹

I sin vurdering av realitetene i saken, uttalte Høyesterett at spørsmålet 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"*¹²² og legger til grunn at *"En slik tilknytning er det etter mitt syn ikke naturlig å karakterisere som en fellesutgift i merverdiavgiftslovens forstand"*.¹²³ Retten avviser således at den økonomiske synergieffekt som den unntatte virksomhet har for den omfattede virksomheten, gir tilstrekkelig tilknytning til at fradragsrett kan oppnås.

Til sist i dommen bemerket førstvoterende i et obiter dictum det ikke var nødvendig med en konkret vurdering av de enkelte driftsmidler i virksomheten, og uttalte som et eksempel at *"jeg kan ikke se at det at biljardbordene en sjelden gang dekkes på og brukes til matservering (...) kan få betydning for mitt syn på hva som kan ses som felles driftsmiddel"*.¹²⁴

4.5.2.4 "Kristiansand Dyrepark dommen"

"Kristiansand Dyrepark dommen" (LA.2007.150632) omhandler Kristiansand Dyrepark AS (KDP) som drev delt virksomhet; avgiftsfri omsetning av inngangsbilletter til dyreparken og attraksjonene, og avgiftspliktige aktiviteter innenfor dyreparkens område; omsetning ved kioskvarer, spisesteder, salg av klær, bøker, CD'er, DVD'er, suvenirer, reklametjenester, o.l. Mange av produktene som ble omsatt i den avgiftspliktige virksomheten, hadde også tilknytning til attraksjonene (Kaptein Sabeltann, Kardemommeby, etc).¹²⁵

¹²⁰ Rt.2008.932 avsnitt.38

¹²¹ Rt.2008.932 avsnitt.38

¹²² Rt.2008.932 avsnitt.39

¹²³ Rt.2008.932 avsnitt.40

¹²⁴ Rt.2008.932 avsnitt.42

¹²⁵ LA.2007.150632 avsnitt.5

KDP hadde full fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til den fullt ut avgiftspliktige virksomheten, og delvis fradrag for inngående avgift på fellesanskaffelser (f.eks. administrasjonen og infrastruktur). Spørsmålet som reiste seg var om KDP også hadde fradragsrett på anskaffelser til attraksjonene; oppføring og drift av innhegninger og bur, dyrefôr, veterinærtjenester o.l.

KDP anførte, under henvisning til nyere rettspraksis, at det var grunnlag for forholdsmessig fradragsrett. Det forelå en nær og naturlig tilknytning mellom kostnadene til bygging og drift av attraksjonene i dyreparken og den avgiftspliktige omsetningen. Dyreparken fremstod som et totalkonsept, hvor attraksjonene måtte vurderes som en innsatsfaktor for omsetning av avgiftspliktige ytelser.¹²⁶

Avgiftsmyndighetene var ikke enig med KDP, men innrømmet forholdsmessig fradragsrett for anskaffelser til tre av attraksjonene. Dette gjaldt de attraksjoner som var en direkte innsatsfaktor ved avgiftspliktig omsetning: Tømmerrenna (salg av fotografier), Gompeland (lekestativpark med reklame) og Color Line (ferge med reklame).

Lagmannsretten kom enstemmig til at KDP ikke hadde fradragsrett for anskaffelser som relaterte seg til attraksjonene.

Førstvoterende viste til den nylig avsatte ”Bowling 1 dommen” som la til grunn at en bedriftsøkonomisk tilknytning ikke var tilstrekkelig til å oppnå fradragsrett, og uttalte *”Lagmannsretten finner ikke å kunne begrunne forholdsmessig fradragsrett med at KDP driver fornøylespark som totalkonsept hvor samtlige attraksjoner og den avgiftspliktige omsetning helt ut er integrert i hverandre, altså at alt anses som fellesanskaffelser. Dette kan gjerne være en vellykket og hensiktsmessig bedriftsøkonomisk motivasjon og beskrivelse, men lar seg ikke innpasse i det system som ble etablert og fortsatt gjelder i merverdiavgiftsloven”*¹²⁷

KDP anket dommen, men ble avvist av Høyesteretts ankeutvalg da saken etter deres syn ikke var av prinsipiell betydning. Rettsavgjørelsen bekrefter dermed den fortolkning og avgrensning av bruks- og tilknytningskravet som ble videreutviklet i ”Bowling 1 dommen”.

4.5.2.5 ”Norse Oilfield dommen”

”Norse Oilfield dommen” (Lg.2007.174973) omhandler Norse Oil Services AS (NOS) som drev delt virksomhet; avgiftspliktig servicevirksomhet til oljeindustrien (utleie av utstyr, produksjon

¹²⁶ LA.2007.150632 avsnitt.7

¹²⁷ LA.2007.150632 avsnitt.24

maskinering, recutting/reparasjon av rør) og avgiftsunntatt utleie av bygg og anlegg. Selskapet ønsket å ekspandere driften, og førte opp et nytt forretningsbygg på tomten. Mesteparten av bygget ble benyttet i egen avgiftspliktig virksomhet, mens deler av arealet ble utleid til bedriftene Chemtech og Incon. De tre selskapene kunne dermed tilby en totalløsning for kunder i offshoreindustrien. NOS fradragsførte inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene i selskapets avgiftsregnskap, også avgift som var relatert til utleiedelen av bygget.¹²⁸

Avgiftsmyndighetene innrømmet ikke fradragsrett og fattet vedtak om etterberegning av inngående avgift. Staten hevdet at tilknytningen mellom de angjeldende kostnadene og den avgiftspliktige omsetning ikke var tilstrekkelig til å oppnå fradragsrett. Det ble vist til at det ikke var noen felles bruk av arealene, og at Høyesterett i nyere rettspraksis hadde lagt til grunn at det fradragsrett ikke kunne innrømmes av hensyn til en ”ren bedriftsøkonomisk tilknytning”¹²⁹

Staten viste også til at NOS heller ikke var frivillig registrert da avgiftsbyrden ble pådratt. Med hjemmel i forskrift 117¹³⁰ (i dag en lovfestet regel i mval. § 2-3) kan næringsdrivende som leier ut bygg eller anlegg til bruk i avgiftspliktig virksomhet, la seg frivillig registrere i avgiftsmanntallet. Ved registrering av utleievirksomheten oppnår selskapet fradragsrett for inngående merverdiavgift, samt en plikt til å pålegge utgående merverdiavgift på utleiefakturaen. Det faktum at virksomheten ikke var registrert måtte selskapet selv ta konsekvensen av.

NOS var ikke enig med avgiftsmyndighetene og anførte at oppføringskostnadene bestod av mer enn en ordinær bedriftsøkonomisk tilknytning mellom de tre avgiftssubjektene. Oppføringskostnadene til utleiearealet måtte betraktes som en innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomheten. Dette ble begrunnet med at selskapene seg imellom, tilbød et samlet sett av tjenester som ville øke den enkeltes inntekter. Oppføringen av forretningsbygget var altså ikke foretatt med formål om å øke inntjeningen på utleievirksomheten, men for å legge til rette for en inntektsøkning i den omfattede virksomheten.¹³¹

Lagmannsretten kom enstemmig til at NOS hadde full fradragsrett for kostandene til oppføring og utvidelse av utleiearealet.

Førstvoterende gikk igjennom flere av de sentrale dommene om fradragsrett, og la til grunn at mange av sakene omhandlet typetilfeller som var mindre relevant for løsning av denne saken. De sakene som lå nærmest opp til saksforholdet i til NOS, var avgjørelsene i ”Norwegian Contractor dommen” og

¹²⁸ Lg.2007.174973 s.1(utskrift)

¹²⁹ Rt.2008.932 avsnitt.38

¹³⁰ FIN-Forskrift 06/06.2001

¹³¹ Lg.2007.174973 s.4(utskrift)

”Sira-Kvina dommen”. Vurderingen måtte således ta utgangspunkt i de rettelige momenter som var avgjørende i disse sakene; altså om anskaffelsen hadde en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet.

Førstvoterende viste til at den foreliggende saken hadde klare likhetstrekk til ”Norwegian Contractors dommen”. I den saken var det tale om et industriselskap som var tvunget til å foreta investeringen for å påta seg et lønnsomt byggeoppdrag. I det foreliggende tilfellet var en økonomisk vekst hos NOS betinget av at både eget selskapet og leietakerne fikk utvidet areal, så de kunne påta seg flere og større oppdrag. Selv om de tre avgiftssubjektene i utgangspunktet var uavhengige av hverandre, ville samlokaliseringen og det faktum at alle tjenestene kunne utføres på et sted, bidra til å øke selskapenes avgiftspliktige omsetningen. For NOS sin del var det også en ”nødvendig forutsetning”¹³² for omsetning av avgiftspliktige recutting-tjenester (som utgjorde 1/3 av selskapets totale virksomhet), at leietakerne kunne utføre arbeid med rengjøring og inspeksjon. Lagmannsretten la dermed til grunn at oppofrelsen var ”*relevant og hadde en naturlig og nær tilknytning*”¹³³ til NOS sin omfattede virksomhet.

Med henvisning til sin egen vurdering av relevanskravet, bemerket førstvoterende at samlokalisering i noen tilfeller kunne utgjøre en rent bedriftsøkonomisk tilknytning som normalt ikke var tilstrekkelig for å oppnå fradrag for oppofrelsen, jf. eksempelvis ”Bowling 1 dommen”.¹³⁴ Førstvoterende konstaterte imidlertid at den bedriftsøkonomiske side var underordnet i denne saken, ettersom leietakerne var samarbeidende selskaper som økte omsetningen i NOS sin avgiftspliktige virksomhet

Til avgiftsmyndighetenes anførsel om at NOS ikke kunne oppnå fradragsrett da selskapet ikke var registeret i Merverdiavgiftsregisteret, uttalte førstvoterende at ”*det bemerkes videre, uten at dette har vært avgjørende for lagmannsrettens vurdering (...) at Norge ville fått fradrag for merverdiavgift i fall søknaden om tilleggsregistrering hadde blitt sendt inn på et tidligere tidspunkt*”.¹³⁵ Denne uttalelsen kan tolkes dithen at forholdet til frivillig registrering har vært vurdert uten at det ble lagt avgjørende vekt på dette i relevansvurderingen.

I etterkant av ”Norse Oilfield” har avgiftsmyndighetene forsøkt å nedtone virkningen av dommen. I fortolkningsuttalelse, og senest i Merverdiavgiftshåndboken, legger SKD til grunn at ”*lagmannsretten bygger på en uriktig forståelse av merverdiavgiftsloven og ber derfor skattekontorene om å se bort fra*

¹³² Lg.2007.174973 s.7-8(utskrift)

¹³³ Lg.2007.174973 s.7-8(utskrift)

¹³⁴ Lg.2007.174973 s.8(utskrift)

¹³⁵ Lg.2007.174973 s.8(utskrift)

dommen”.¹³⁶ Avgiftsforvaltningen synes å legge til grunn at det må være avgjørende for fradragsrett at NOS hadde søkt om frivillig registrering for utleievirksomheten, på tross av at retten avviste dette som en relevant sondering. De prøver også å underminere lagmannsrettens vurderinger, ved å hevde at førstvoterende har misforstått ”Norwegian Contractor dommen” som NOS-saken blir sammenlignet med.

SKD stiller seg også skeptisk til at retten har tillagt de praktiske fordeler med samlokalisering betydelig vekt. Når hensikten med samlokaliseringen er å bidra til å øke den avgiftspliktige omsetningen i NOS, så må det oppfattes som en rent bedriftsøkonomiske tilknytning, som både ”Bowling 1 dommen” og ”Kristiansand Dyrepark dommen” har avvist å være tilstrekkelig til å oppnå fradragsrett. SKD uttaler følgelig at ”dommen ikke kan få noen betydning utenfor den foreliggende saken”.¹³⁷

Bakgrunnen for avgiftsmyndighetens skepsis er antageligvis behovet for et forutsigbart system uten de store muligheter for avgiftsmessige tilpasninger. Resultatet i ”Norse Oilfield dommen” kan åpne for en utvidet og mer skjønnspreget fradragsrett. Dette står i direkte kontrast med formalistiske krav og kontrollmessige forhold som ligger til grunn for frivillig registrering ved utleie av fast eiendom.

Som denne oppgaven viser, legger ordlyden i § 8-1 opp til en rettslig standard som er utmeislet gjennom rettsrettspraksis. Høyesterett har ikke ”åpnet døren” for at sambruk/indirekte bruk alene kan begrunne fradragsrett, selv om de har hatt mulighet til å dette i bl.a. ”Bowling 1 dommen”. Når ankeutvalget ikke lot saken gå til videre behandling i Høyesterett, er det kanskje fordi retten anser saken å omhandle integrasjon av faktiske og bedriftsøkonomiske forhold. I så tilfelle er ikke dommen særlig prinsipiell.

4.5.2.6 Oppsummering – Fellesanskaffelser til kombinert virksomhet

På bakgrunn av rettsavgjørelsene som direkte omhandler fradragsrett i kombinerte virksomheter, er det langt på vei slått fast hva som er vurderingstemaet når rettsanvenderen skal ta stilling til om det foreligger en fellesanskaffelse.

Med avgjørelsene om ”Hunsbedt” og ”Porthuset”, synes det klart at Høyesterett har tilsidesatt avgiftsmyndighetenes primærbrukslære. Det kan ikke oppstilles en generell regel om at fradragsrett kan nektes fordi bruken av anskaffelsen er avledet fra en ikke-avgiftspliktig virksomhet. Slike oppofrelser er like fullt fellesanskaffelser med rett til forholdsmessig fradrag.

¹³⁶ *Merverdiavgiftshåndboken* (2013), s.550

¹³⁷ *Merverdiavgiftshåndboken* (2013), s.550

I ”Bowling 1 dommen”, som senere ble fulgt opp av ”Kristiansand Dyrepark dommen”, la Høyesterett til grunn at relevanskravet om nær og naturlig tilknytning, klart ville oppfylles dersom anskaffelsen var til direkte faktisk bruk. Videre la retten til grunn at en ren bedriftsøkonomisk tilknytning ikke er tilstrekkelig til å oppnå fradragsrett. Avgjørelsene angir således grensen for den utvidete fradragsrett som ble lagt til grunn i ”Porthuset dommen” og ”Hunsbedt dommen”. På den annen side bringer ”Norse Oilfield dommen” en viss usikkerhet i forståelsen av den bedriftsøkonomiske tilknytningen, da anskaffelse av tilleggsareal til samarbeidende selskap ble ansett å være en relevant kostnad. Retten legger selv til grunn at dette ikke er en bedriftsøkonomisk tilknytning, men etter min oppfatning er det høyst diskutabelt å hevde at de sterke synergier som retten legger avgjørende vekt på ikke skal anses å være bedriftsøkonomiske.

”Bowling 1 dommen” har også skapt usikkerhet mht. den avgiftsmessige behandlingen av fellesanskaffelser som man antok var fradragsberettiget etter avgjørelsen i ”Porthuset dommen”. Bakgrunnen for dette er at SKD, med utgangspunkt i Høyesteretts uttalelser i ”Bowling 1 dommen”, på nytt har avgrenset brukskravet i mval. § 8-1. Direktoratet viser til at førstvoterende i nektet fradragsrett for utgifter til biljardbordene selv om disse var til delvis faktisk bruk i den omfattede virksomhet.¹³⁸ SKD har dermed ikke bare avgrenset fradragsretten ned mot en ren bedriftsøkonomisk tilknytning, men også faktisk bruk som er beskjeden/sporadisk.

Slik rettstilstanden er nå, kan det reises spørsmål om fellesanskaffelser forutsettes å være til direkte faktisk bruk i både den unntatte og omfattede virksomheten, for å kunne føres til fradrag. En slik tolkning vil i så fall stå i direkte motstrid til avgjørelsene i ”Sira-Kvina” og ”Norwegian Contractor”.

Her er det et vesentlig poeng at Høyesterett i ”Bowling 1 dommen” referer og gir sin tilslutning eldre rettsavgjørelsene om fradragsrett. Rettens uttalelser i den konkrete saken, må dermed ansees som presiseringer av de grunnvilkår som tidligere er etablert. Når førstvoterende i ”Bowling 1” påpeker at direkte bruk i begge virksomheter vil lede at relevanskravet oppfylles, kan det ikke tas til inntekt for at Høyesterett her stiller opp et nytt krav for fradragsrett. I så fall kunne retten fastslått det direkte. Uttalelser må i stedet sees på som et moment eller et reelt hensyn som kan veilede rettsanvenderen når fellesanskaffelsen skal fordeles.

I denne sammenheng kan det også argumenteres for at SKD feiltolket Høyesteretts uttalelse om fradrag for biljardbordene. Poenget her er at kostnaden relaterte seg til nye biljardduker, som klart nok ikke øker den avgiftspliktige omsetning. Det er ikke anskaffelsen av selve bordet retten avviser

¹³⁸ SKD-Fellesskriv 25.06.2009

forholdsmessig fradrag for. Denne uttalelsen var heller ikke avgjørende for resultatet i saken, og har dermed liten rettskildemessig vekt.

Etter min mening er det således ikke grunnlag for å utlede et krav om dirkete faktisk bruk i både unntatt og omfattet virksomhet, eller å avgrense faktisk bruk ned mot beskjedne/sporadisk bruk.¹³⁹

Gjems-Onstad har påpekt at førstvoterendes uttalelser i ”Bowling 1 dommen” er uheldige, og at de bryter med tidligere praksis om bruks- og tilknytningskravet i § 8-1. Han viser til at retten i stedet kunne anført at fradragsrett ville gi en unaturlig løsning og åpnet for uheldige tilpasninger.¹⁴⁰

Med de uklarheter som fremdeles eksisterer mht. fradragsrett for inngående avgift for fellesanskaffelser, er det grunn til å tro at det fortsatt vil komme saker for behandling i Høyesterett.

4.5.3 Fellesanskaffelser som deles med andre - Avgiftsfri kostnadsfordeling

4.5.3.1 Innledning

Så langt har behandlingen av fradragsrett for fellesanskaffelser omhandlet fordeling av inngående avgift i ett og samme avgiftssubjekt.

Mange næringsdrivende foretar imidlertid også anskaffelser av varer og tjenester som ikke utelukkende er til bruk i dens egen virksomhet, men som benyttes av flere avgiftssubjekter i fellesskap. Slike kostnader kan også gi rett til forholdsmessig fradragsrett, såfremt den avgiftsmessige håndtering ikke fører til at fradragsretten går tapt.

I det følgende vil jeg derfor redegjøre for premissene for såkalt *avgiftsfri kostnadsfordeling* av fellesanskaffelser.

4.5.3.2 Problemstilling

I en del tilfeller kan det være hensiktsmessig for avgiftssubjekter å innrette seg slik at flere avgiftspliktige gjør felles innkjøp. Eksempler på dette kan være i konsern; hvor morselskapet har en del fellesfunksjoner for de underliggende selskaper (eksempelvis innkjøp av varer og tjenester), ved drift av fellesarealer, eller ved kjøp av driftsmidler (f.eks. en kopimaskin til bruk i flere bedrifter).

¹³⁹ Engebretsen, ”Fellesanskaffelser og fradrag for inngående mva”, *Revisjon og Regnskap*, nr.8/2009 s.62

¹⁴⁰ Gjems-Onstad, *Merverdiavgift (2009)*, s.122

Den avgiftsmessige behandlingen av slike innkjøp, kan gjennomføres på ulike måter:

For det første kan det i konserntilfeller være adgang til fellesregistrering (jf. mval. § 2-2). I korte trekk innebærer dette at selskapene registreres under samme organisasjonsnummer i avgiftsmanntallet, som dermed oppnår avgiftsfrihet for transaksjoner innad i selskapet.

For det andre kan anskaffelsen håndteres ved en avgiftspliktig innkjøpsordning. Det vil si at en av sameierne påtar seg å anskaffe varen/tjenesten på vegne av fellesskapet, og viderefakturerer kostnaden til de enkelte avgiftssubjektene. Den næringsdrivende som kun viderefakturerer må avgiftsbehandle anskaffelsen som et omløpsmiddel og legge på et påslag i prisen. Dersom de avregninger som blir foretatt innad i gruppen ikke blir gjort med noe form for påslag vil den angjeldende innkjøper ikke bli å anse som næringsdrivende, hvilket leder til at fradragsretten bortfaller på hans hånd. Den faktura som den næringsdrivende i sin tur sender til kjøper, vil ikke kunne avgiftberegnes som følge av manglende registrering. Dette medfører selvsagt at kjøper ikke kan fradragsføre inngående avgift.

For det tredje kan de avgiftssubjekter/sameiere som går til innkjøp av driftsmidlet/tjenesten, foreta en avgiftsfri kostnadsfordeling. Fradragsrett sikres dermed for alle parter gjennom forholdsmessig oppdeling av kostanden. Vilkårene for en slik avgiftsmessig behandling er tema for denne delen av oppgaven.

4.5.3.3 Generelt om avgiftsfri kostnadsfordeling

Merverdiavgiftsloven (2009) gir ikke et klart svar på hvordan fellesanskaffelser som erverves av flere avgiftssubjekter/sameiere, skal håndteres avgiftsmessig.

Avgiftsforvaltningen har imidlertid åpnet opp for at anskaffelsene kan fordeles forholdsmessig mellom de avgiftspliktige. Ved en slik fordeling vil det oppstå noen utfordringer i forhold til det formelle og objektive kravet for fradragsrett.

For det første er det et utgangspunkt etter mval. § 8-1 at anskaffelsen det kreves fradrag for, må være ”til bruk” i den avgiftspliktiges *egen* virksomhet.

Det er også et krav om at inngående avgift skal være *legitimert* ved bilag for å være fradragsberettiget, jf. mval. § 15-10.

Regelen om avgiftsfri kostnadsfordeling er således et unntak fra de ellers strenge fradrags- og legitimasjonsregler som gjelder ved fradrag for inngående avgift for fellesanskaffelser.¹⁴¹

4.5.3.4 Kostnadsfordelingens side til mval. § 8-1

Det rettslige utgangspunkt for fradrag for inngående merverdiavgift er hovedregelen i mval. § 8-1.

Det følger av bestemmelsen at anskaffelsen det kreves fradrag for må være ”til bruk” i den avgiftspliktiges egen virksomhet. De anskaffelser som er til bruk i en annen næringsdrivendes virksomhet, gir som hovedregel ikke fradragsrett.¹⁴² Det kan dermed oppstå tvil om de anskaffelser som flere avgiftssubjekter deler kostanden på, er omfattet av brukskravet i § 8-1.

Ved å sammenholde den tidligere fradragsbestemmelsen i § 21, med den nye fradragsbestemmelsen i § 8-1, synes det klart at lovgiver har tilrettelagt for sameier/andelseiere i fellesanskaffelser kan ha rett til å fordele kostander avgiftsfritt. Etter den forrige merverdiavgiftsloven (1969) § 21 (1) annet punktum) fremgikk det klart av lovteksten at *”Som varer og tjenester til bruk i virksomheten anses også andel i varer og tjenester anskaffet som eller til bruk for driftsmiddel i sameie, med mindre sameiet skal registreres etter bestemmelsen i § 12, 4.ledd. Siste del av bestemmelsen ble imidlertid ikke videreført i den nye merverdiavgiftsloven (2009).*

Det følger imidlertid av forarbeidene til den nye merverdiavgiftsloven at endringene i § 8-1, kun er en teknisk revisjon av § den gamle § 21, og således må ansees som en videreføring av gjeldende rett.¹⁴³

Dette synes også å være avgiftsmyndighetenes oppfatning. I Merverdiavgiftshåndboken uttales at *”det også for en avgiftspliktig sameier vil være fradragsrett på vanlig måte etter § 8-1 for anskaffelser av varer og tjenester til bruk i vedkommendes avgiftspliktige virksomhet, herunder inngående avgift på driftskostnader og driftsmidler”*.¹⁴⁴

Det legges således til grunn at brukskravet i mval § 8-1 ikke stenger for fellesanskaffelser som er til delvis bruk hos flere avgiftssubjekter.

¹⁴¹ Bugge/Hansen, ”Avgiftsfri kostnadsfordeling vs. Avgiftspliktig omsetning og fradragsrett”, *Revisjon og Regnskap*, nr.1/2014 s.63

¹⁴² Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift (2005)*, s.182

¹⁴³ Ot.prp nr.76 (2008-2009) s.27

¹⁴⁴ *Merverdiavgiftshåndboken (2013)*, s.599

4.5.3.5 Legitimering av inngående avgift

Ved innsending av bilag som skal legitimere en fradragsrett hos avgiftssubjektet, er det angitt i mval. § 15-10, jf. bokføringsforskriften §§ 5-1-1 og 5-1-2 hvilke formelle krav dokumentasjonen må inneholde. Fakturaen må bl.a. være stilet med riktig organisasjonsnummer. Det må også sendes inn original kvittering¹⁴⁵ eller salgsdokumentasjon

For det tilfellet at hver av eierne mottar en separat faktura fra selger for sin andel av fellesanskaffelsen, er det selvsagt ingen formelle mangler ved bilaget.

For det vanlige tilfellet at kun én av sameierne mottar faktura for hele beløpet, kan regelen om avgiftsfri kostnadsfordeling fungere som et unntak fra legitimasjonsreglene.

I avgiftspraksis er det lagt til grunn at sameiere har rett til å fradragføre sin andel av en faktura. Det uttales i Merverdiavgiftshåndboken at Skattedirektoratet har *”godtatt at hele salgssummen kan faktureres på en av deleierne som splitter fakturaen og merverdiavgiften opp på den enkelte”*.¹⁴⁶ Hjemmelen for denne praksisen følger av Rundskriv 40,¹⁴⁷ som kom ut allerede i 1975. Rundskrivet stiller krav om at den enkelte sameier må dokumentere sin inngående avgift med en kopi av originalbilag, samt en samlet oppstilling over hvorledes den inngående avgiften er fordelt mellom alle sameierne.

Det er en forutsetning for bruk av rundskrivet at det foreligger et *”interessefellesskap som oppstår når en eller to eller flere går sammen om anskaffelse/bruk av varer eller tjenester”*.¹⁴⁸ Anskaffelse kan altså ikke være en omløpsvare, men en felles innsatsfaktor hos alle sameierne. Et typisk eksempel kan være to næringsdrivende som går sammen om et kjøp av en printer.

Siden rundskrivet kom ut i 1975 har det vært avgitt en del uttalelser hvor det ikke bare har vært tale om anskaffelseskostnader, men rene driftsutgifter. Det synes å vært klart at det ikke er avgjørende for bruken av Rundskriv 40 hvorvidt det er tale om den ene formen for kostnad fremfor den andre. Det avgjørende synes å være hvorvidt det er *”naturlige og praktiske grunner til at det faktisk blir gjort fellesanskaffelser”*.¹⁴⁹

¹⁴⁵ Forskrift § 5-1-2, 1/2004 nr. 1558

¹⁴⁶ Merverdiavgiftshåndboken (2013), s.803

¹⁴⁷ SKD-Rundskriv 40 (R.40) 29.09.1975

¹⁴⁸ Rundskriv 40 (R.40) 29.09.1975, punkt.1

¹⁴⁹ Merverdiavgiftshåndboken (2014) s.804 - gjengir et udatert brev fra et skattekontor hvor dette uttales.

4.5.3.6 Oppsummering – Avgiftsfri kostnadsfordeling

Som denne gjennomgangen har vist, må det *anses gjeldende rett i dag* at anskaffelser (driftsmidler/tjenester) som foretas av flere avgiftssubjekter i fellesskap, kan fordeles avgiftsfritt mellom sameierne.

Med hjemmel i Rundskriv 40 kan hver sameier dokumentere sin inngående avgift med en kopi av originalbilag, samt en avregningsnota som angir hvordan inngående avgift er fordelt mellom de næringsdrivende. Dette vil aksepters som tilstrekkelig legitimasjon for fradragsrett iht. mval. § 15-10, jf. § 8-1.

5 Avsluttende bemerkninger

Som vi har sett i denne oppgaven, har bruksvilkåret i mval. § 8-1 vært gjenstand for en rekke konflikter i de senere år. Gjennom utførlig behandling i domstolsapparatet har, fradragsbestemmelsen fått avklaringer som har vært viktig både for avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende.

Rettspraksis har bl.a. bidratt til å utvide retten til fradragsføring av inngående avgift. I avgjørelsene om ”Sira-Kvina” og ”Norwegian Contractor” avviste Høyesterett at forvaltningen kunne stille krav om direkte faktisk bruk som vilkår for fradragsrett. Her må det imidlertid trekkes en grense mot de tilfeller som bærer preg av å være illojale tilpasninger. Det obiter dictum som fremkommer i ”Norwegian Contractor” kan i så måte et viktig signal om dette.¹⁵⁰

Med avgjørelsene om ”Hunsbedt” og ”Porthuset”, synes det klart at Høyesterett har tilsidesatt avgiftsmyndighetenes primærbrukslære. Det kan ikke oppstilles en generell regel om at fradragsrett kan nektes fordi bruken av anskaffelsen er avledet fra en ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Det har i den senere tid vært særlig fokus på fradragsrett for kostnader som har en bedriftsøkonomisk tilknytning til både den unntatte og omfattede virksomheten. I avgjørelsene om ”Bowling1” og ”Kristiansand Dyrepark” la retten til grunn at en ren bedriftsøkonomisktilknytning normalt ikke vil være tilstrekkelig til å begrunne en fradragsrett. I ”Tønsberg Bolig” og ”Norse Oilfield” er det for så vidt ikke påvist annet enn bedriftsøkonomisk tilknytning, men disse har til gjengjeld vært klar og tydelig. Hvis vi ser hen til rettens vurderinger i ”Bowling1” og ”Norse Oilfield”, vil også graden av faktisk sambruk være viktig moment. Det er en fare for at diskusjonen fremover vil handle om hva som språklig skal anses å være bedriftsøkonomiske grunner. Dette blir en avsporing av hva saken egentlig dreier seg. Det hele handler i realiteten om hvor sterk tilknytning det er mellom kostnaden og den aktiviteten som generer avgiftspliktig omsetning.

Det er et åpenbart behov for stor forutberegnelighet når det gjelder fradragsretten. Det er viktige og vanskelige avklaringer som den avgiftspliktige må ta løpende stilling til. Det er uheldig at avgiftsmyndighetene har hatt en tendens til å redusere betydning av de avgjørelser som ikke har gitt staten medhold. Dette har ledet til en uoversiktlig rettskildesituasjon, hvor de avgiftspliktige har vært tvunget til å bruke rettsapparatet for å få gjennomslag for sine synspunkter. Staten har som oppgave å forvalte reglene på en objektiv måte. Det hadde kanskje vært en fordel at staten noen ganger hadde

¹⁵⁰ Rt.2001.1497 s.1502

erkjent “nederlaget” raskt, og gitt avklaringer som var omforent med næringslivet. Dette ville gitt en langt bedre forutsigbarhet.

6 Kildeoversikt

6.1 Litteratur

<i>Gjems-Onstad</i>	Gjems-Onstad, Ole: <i>Merverdiavgift – en innføring</i> , 8. utgave (Oslo 2010)
<i>Gjems-Onstad/Kildal</i>	Gjems-Onstad, Ole og Tor S Kildal: <i>Lærebok i merverdiavgift</i> , 2. utgave (Oslo 2007)
<i>Gjems-Onstad/Kildal</i>	Gjems-Onstad, Ole og Tor S Kildal: <i>Lærebok i merverdiavgift</i> , 3. utgave (Oslo 2010)
<i>Gjems-Onstad/Kildal/Kildal</i>	Gjems-Onstad, Ole Kildal og Tor S Kildal: <i>MVA-kommentaren</i> , 9. utg. (Oslo 2013)
<i>Gjems-Onstad/Kildal/Kildal</i>	Gjems-Onstad, Ole Kildal og Tor S Kildal: <i>MVA-kommentaren</i> , 10. utg. (Oslo 2014)
<i>Jepsen</i>	Jepsen, Anders Strandet: <i>Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer</i> , (København 2010)
<i>Zimmer</i>	Zimmer, Frederik: <i>Lærebok i skatterett</i> , 6. utgave (Oslo 2009)

6.2 Lovgivning og lovforarbeider

Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Lov av 19. juni 2009 nr. 66 om merverdiavgift

Forskrift av 01.12 2004 nr.1558 Forskrift om bokføring

Prop. 1 LS (2013-2014) Proposisjon til stortinget: Skatter, avgift, toll 2014.

Innst. O. XVII (1968-1969):	Innstilling fra den forsterkede finanskomitè om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (Merverdiavgiftsloven 1969).
Ot.prp. nr. 17 (1968-1969):	Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (Merverdiavgiftsloven 1969).
Ot.prp. nr. 2 (2000-2001):	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001).
Ot.prp. nr. 76 (2008-2009):	Om lov om merverdiavgift (Merverdiavgiftsloven 2009).

6.3 Rettspraksis

Rt. 1985 s. 93	”Sira-Kvina dommen”
Rt. 1981 s. 256	”Bjerke Pedersen dommen”
Rt. 2000 s. 268	”Brødrene Gjermundshaug dommen”
Rt. 2001 s. 1497	”Norwegian Contractor dommen”
Rt. 2003 s. 1821	”Hunsbedt Racing dommen”
Rt. 2005 s. 951	”Porthuset dommen”
Rt. 2008 s. 932	”Bowling 1 dommen”
Rt. 2008 s. 1153	”Tønsberg Bolig dommen”
Rt. 2012 s. 432	”Elkjøp dommen”
La. 2007 150632	”Kristiansand Dyrepark dommen”
Lg. 2007 174973	”Norse Oilfield dommen”
KMVA 7578/2013	”Erstatningshytte-saken”

6.4 Forvaltningspraksis

FIN Forskrift, 06/06.2001

FIN Uttalelse, 17/12.2004

FIN Uttalelse, 30/04.2009

SKD Uttalelse, 27/09-2005.

SKD Fellesskriv, 25.06.2009

SKD Rundskriv 40, 29.09.1975 (R.40)

6.5 Publikasjoner

Tobiassen/Haugerud

”Merverdiavgift – primærbrukslærens gjenoppstandelse”, *Revisjon og Regnskap*, 2005 nr.3 s.58-64

Tobiassen/Haugerud

”Primærbrukslæren – endelig død og begravet”, *Revisjon og Regnskap*, 2005 nr.5 s.63-66

Gjeldsnes

”Fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser”, *Revisjon og Regnskap*, 2008 nr.8 s.65-68

Engebretsen

”Fellesanskaffelser og fradrag for inngående mva”, *Revisjon og Regnskap*, 2009 nr 8 s.62-65

Bugge/Hansen

”Avgiftsfri kostnadsfordeling vs. Avgiftspliktig omsetning og fradragsrett”, *Revisjon og Regnskap*, 2014 nr.1 s.63-65