

Kommentar til artikkel i RR 5–09:

# Vedlikeholdsarbeid og uttaksmerverdiavgift

I denne kommentaren til artikkelen «Store summer unndras avgift» i Revisjon og Regnskap nr. 5 fokuseres det på spørsmålet om vedlikeholdsarbeid rammes av uttaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd.



## Innledning

I Hild Sande Røkkes artikkel «Store summer unndras avgift» i Revisjon og Regnskap nr. 5 2009 hevder forfatteren at uttaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven (mval.) § 10 fjerde ledd rammer arbeider som etter skattereglene anses som vedlikehold. Mye taler imidlertid for at slike vedlikeholdsarbeider verken rammes av uttaksbestemmelsen i mval. § 10 fjerde ledd eller uttaksbestemmelsen i lovens § 14.

Temaet for Hild Sande Røkkes artikkel (heretter omtalt som «artikkelen») er uttaksreglene for eiendomsutviklere. Uttaksreglene for denne bransjen er blant de mest kompliserte reglene innen avgiftsretten, og artikkelforfatteren har utvilsomt rett i at det gjøres mange feil på dette området.

## Forholdet mellom de to uttaksbestemmelsene for eiendomsutviklere

Uttaksbestemmelsen i mval. § 10 fjerde ledd gjelder for næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med **oppføring, oppussing, modernisering mv.** av bygg eller anlegg for salg eller utleie.

Det ble foretatt viktige endringer i mval. § 14 med virkning fra 1. januar 2008. Den viktigste endringen er at man som hovedre-



RR5: Kommentar til artikkelen «Store summer unndras avgift» i Revisjon og Regnskap nr. 5.

gel har fjernet plikten til uttaksberegning ved uttak av tjenester fra avgiftspliktig til unntatt del av en «kombinert» virksomhet. For eiendomsutviklere har man imidlertid beholdt en uttaksbestemmelse som nå korresponderer direkte med mval. § 10 fjerde ledd. Forskjellen mellom de to uttakshjemlene for bransjen er at mval. § 10 fjerde ledd gjelder for eiendomsutviklere som bare utfører arbeid i egenregiprojekter, mens § 14 gjelder for de som ikke bare har egenregiprojekter, men som også

er registrert i avgiftsmanntallet etter § 10 første ledd for ordinær utadrettet avgiftspliktig omsetning. Det vises i denne forbindelse til den nye bestemmelsen i mval. § 14 tredje ledd annet punktum (for sammenhengens skyld siteres hele tredje ledd):

«Det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut tjeneste til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Det samme gjelder når **en tjeneste som nevnt i fjerde**

**ledd eller tjenester med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg**, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, tas ut til formål utenfor loven (min utheving).»

Det kan etter dette slås fast atplikten til uttaksberegning for eiendomsutviklere nå rammer de samme typer tjenester, det vil si «tjenester med oppføring, oppussing og modernisering mv.» enten hjemmelen for uttaksberegning er mval. § 10 fjerde ledd eller § 14 tredje ledd annet punktum. Det er derfor uriktig når det i artikkelen hevdes at det vil oppstå en forskjellsbehandling mellom eiendomsutviklere som omfattes av de to ulike bestemmelsene dersom mval. § 10 fjerde ledd ikke rammer vedlikeholdsarbeider. Hvis vedlikeholdsarbeider faller utenfor bestemmelsen i mval. § 10 fjerde ledd, vil de heller ikke omfattes av mval. § 14, og ingen forskjellsbehandling oppstår.

En annen sak er atplikten til uttaksberegning *forut for lovendringen i 2008* var langt videre etter mval. § 14 enn etter § 10 fjerde ledd. Mval. § 14 rammet den gang alle former for tjenester som var avgiftspliktige ved omsetning, herunder tjenester som uomtvistelig faller utenfor uttaksbestemmelsen i § 10 fjerde ledd, slik som regnskapsføring, salgsarbeid og kundeoppfølging. Rekkevidden av den tidligere uttaksbestemmelsen i mval. § 14 kan derfor ikke gi føringer for rekkevidden av § 10 fjerde ledd.

### Forholdet til skatterettens påkostningsbegrep

Det sentrale vurderingstemaet for hvilke typer tjenester som rammes av de to uttakshjemplene, er hva som ligger i begrepet «oppføring, oppussing, modernisering mv.». Selve ordlyden gir ingen klare føringer, og det er derfor naturlig å se hen til forarbeidene til lovendringen der den nevnte formuleringen ble tatt inn i ordlyden i mval. § 10 fjerde ledd. Som det fremgår av artikkelen, presiseres det i forarbeidene at uttaksbestemmelsen er ment å ramme «påkostninger» eller «påkostningsarbeider».

Det er etter mitt syn nærliggende å forstå uttalelsene i forarbeidene som en henvisning til det skatterettslige påkostningsbegrep, da dette er det eneste påkostningsbegrep man har operert med innenfor skatte- og avgiftsretten. Det ville være oppsiktsvekkende dersom lovgiver hadde ment å

innføre et eget avgiftsmessig påkostningsbegrep uten å presisere dette, og uten å gi noen føringer for hva begrepet var ment å omfatte.

Også i Skattedirektoratets avgiftshåndbok, 5. utgave, fremgår det klart på side 191 at bestemmelsen i mval. § 10 fjerde ledd rammer påkostninger, men ikke reparasjons- og vedlikeholdsarbeid. Heller ikke her er det noe som tyder på at avgiftsmyndighetene skal operere med et videre påkostningsbegrep (eller et snevrere vedlikeholdsbegrep) enn skatteretten.

Spørsmålet om hvilke typer tjenester som rammes av mval. § 10 fjerde ledd drøftes grundig i Gjems-Onstad/Kildals kommentarutgave, 3. utgave fra 2005 på side 217. Også her konkluderes det klart med at den skatterettslige grensen mellom påkostninger og vedlikehold bør være avgjørende for hvilke påkostningsarbeider som skal rammes av uttaksbestemmelsen.

Til tross for at det har gått mange år siden begrepene «oppussing, modernisering mv.» kom inn i mval. § 10 fjerde ledd, finnes det få forvaltningssaker der innholdet i disse begrepene har blitt satt på spissen. Som Gjems-Onstad/Kildal er inne på, indikerer dette at både avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende har anvendt det samme skillet som i skatteretten.

### To motstridende klagenemndsavgjørelser

Den 16. februar 2009 fattet Klagenemnda for merverdiavgift to avgjørelser der spørsmålet om hvorvidt mval. § 10 fjerde ledd rammer vedlikeholdsarbeider sto sentralt. I artikkelen vises det bare til den ene, klagesak nr. 6308, der skattekontoret hadde foretatt etterberegning basert på det syn at både påkostnings- og vedlikeholdsarbeid skulle avgiftsberegnes. Nemnda fastholdt vedtaket. Det er imidlertid vanskelig å si om nemndas medlemmer har foretatt noen reell vurdering av hvilket påkostningsbegrep som skulle legges til grunn innenfor avgiftsretten, da ingen av medlemmene kommenterte saken. Det forelå åpenbart skjønnsgrunnlag, og det kan se ut til at skattekontoret hadde utvist forsiktighet ved skjønnsfastsettelsen. Særlig sett i lys av saken som omtales nedenfor, kan man ikke se bort fra at nemndas medlemmer fant skjønnsfastsettelsen rimelig etter en helhetsvurdering, uten at de vurderte nærmere hvorvidt mval. § 10 fjerde ledd er ment å ramme vedlikeholdsarbeider.

Artikkelen unnlater å nevne at det aktuelle spørsmålet også ble vurdert i klagesak nr. 6290, der nemnda fattet vedtak samme dag som i sak nr. 6308. Sak nr. 6290 hadde en noe spesiell utvikling, som følge av at skattekontoret i sin innstilling til nemnda la opp til en langt videre fortolkning av mval. § 10 fjerde ledd enn det som var lagt til grunn i det opprinnelige vedtaket. Klageren hadde blant annet pusset opp eldre eiendommer uten å beregne uttaksmerverdiavgift. Før vedtaket ble fattet, anførte klageren at bestemmelsen ikke rammet den del av rehabiliteringsarbeidene som var å anse som vedlikehold etter skatteretten, og dette syn ble lagt til grunn i vedtaket. Vedtaket ble likevel påklaget (av andre grunner), og i innstillingen til nemnda hevdet skattekontoret at vedlikeholdsarbeid skulle vært gjenstand for uttaksberegning, og at etterberegningen derfor skulle økes betydelig. Nemndas flertall sa seg imidlertid enig i den rettsoppfatning som var lagt til grunn i det opprinnelige vedtaket. Et av nemndsmedlemmene, som åpenbart hadde satt seg godt inn i saken, avga et fylldig votum der hun blant annet sa seg enig med klager i at det ikke skulle beregnes uttaksmerverdiavgift på arbeid som skattemessig anses som vedlikehold. Tre av de øvrige nemndsmedlemmene sluttet seg til dette votumet. Nemndas klare uttalelse om at vedlikeholdsarbeid ikke skal uttaksberegnes, gir etter mitt syn denne saken betydelig større rettskildeværdi enn det andre vedtaket som ble fattet samme dag.

### Praktiske avgrensingsproblemer

Artikkelforfatteren hevder at lovgiver har ment å innstifte et eget avgiftsrettslig påkostningsbegrep, løst fra det skatterettslige. Min største innvending mot dette er hensynet til praktisk gjennomføring av uttaksberegning og forutberegnelighet for de næringsdrivende. Det foreligger ingen retningslinjer for avgrensningen av det avgiftsrettslige påkostningsbegrep som hevdes å eksistere. Innholdet av et slikt begrep vil derfor være uklart for de næringsdrivende, som dessuten vil være prisgitt individuelle og tilfeldige skjønsmessige vurderinger fra ulike saksbehandlere ved ulike skattekontorer. Artikkelforfatterens forsøk på å illustrere sin rettsoppfatning med praktiske eksempler viser nettopp hvor uforutsigbar denne rettsstillingen vil være. Blant annet hevdes det at enhver maling av innvendige eller utvendige vegger skal være å anse som påkostning. De fleste vil nok anse maling som vedlikehold, forutsatt at det i utgangs-

punktet foreligger et vedlikeholdsbehov. Likeledes vil det oppstå avgrensningsspørsmål fordi ulike eiendomsbesittere har ulike oppfatninger om hvilke funksjoner og standarder som skal opprettholdes gjennom periodisk vedlikehold, fordi mange reparasjoner vil innebære en standardforbedring mv.

Hvis det skal praktiseres et eget avgiftsrettslig vedlikeholdsbegrep, vil mange eiendomsutviklere dessuten måtte forholde seg til flere svært krevende grensedragninger. Vi kan tenke oss en eiendomsutvikler som med egne ansatte rehabiliterer et næringsbygg for utleie til leietakere som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. Her må den næringsdrivende for det første ta stilling til hvilke arbeider som omfattes av det avgiftsrettslige påkostningsbegrep, for å kunne beregne korrekt uttaksmerverdiavgift løpende gjennom prosjektet. Videre må det tas stilling til hvilken del av arbeidene som skattemessig sett er å anse som henholdsvis vedlikehold og påkostninger, slik at de førstnevnte kostnadene kan

utgiftsføres direkte, mens de sistnevnte skal inn på byggets skattemessige saldo. Den del av kostnadene som skal medtas på byggets saldo, vil også være omfattet av merverdiavgiftslovens justeringsregler, og vil kunne gi grunnlag for å kreve økt fradrag/oppjustering ved eventuell senere utleie til avgiftspliktige leietakere. Etter at det i 2009 ble innført en egen saldogruppe for tekniske anlegg med en avskrivnings-sats på 10 %, må det også tas stilling til hvilke kostnader som skal henføres til denne saldogruppen. Alle de nevnte grensedragningene forutsetter vanskelige og til dels skjønsmessige vurderinger, og disse må dokumenteres.

### Skatterettens påkostningsbegrep bør legges til grunn

Ved innføring av justeringsreglene har lovgiver valgt den praktiske løsning å henvise til skatterettens etablerte kriterier for grensedragningen påkostning/vedlikehold som avgjørende for hvilke kostnader som omfattes av justeringsreglene. De beste grunner taler etter mitt syn for at skatterettens

påkostningsbegrep også må være avgjørende for hvilke påkostninger som skal utløse plikt til uttaksberegning etter mval. § 10 fjerde ledd (og § 14 tredje ledd annet punktum). En slik løsning finner støtte både i forarbeider, forvaltningspraksis og juridisk teori, og vil bidra til en noe enklere hverdag for næringsdrivende som må forholde seg til både uttaksregler, justeringsregler og skatterettens avskrivningsregler.

Jeg kan heller ikke se at formålsbetraktninger skulle tale for at vedlikeholdsarbeider skal rammes av uttaksmerverdiavgift. Man bør ikke glemme at lovens hovedregel nå er at det **ikke** skal beregnes uttaksmerverdiavgift på verdien av arbeid som utføres med egne ansatte, til tross for at dette kan medføre en viss konkurransevridning. De særlige uttaksbestemmelsene i mval. § 10 fjerde ledd og § 14 tredje ledd annet punktum avviker fra lovens hovedregel, og setter eiendomsutviklere i en mindre gunstig stilling enn alle andre næringsdrivende. Dette tilsier at de to uttaksbestemmelsene i tvilstilfeller bør tolkes snevert.

# Fellesanskaffelser og fradrag for inngående mva

Skattedirektoratet har i et fellesskriv til regionene skapt uklarheter når det gjelder hva som er gjeldende rett med hensyn til fradrag for inngående merverdiavgift for såkalte **fellesanskaffelser. Det inneholder etter undertegnede oppfatning fortolkninger som mangler klar støtte i relevante rettskilder.**



Artikkelen er forfattet av:

Jurist  
Roger Engebretsen  
Ernst & Young

I fellesskrivet til regionene datert 25. juni 2009 forsøkte Skattedirektoratet å klarlegge hva som etter deres oppfatning er gjeldende rett med hensyn til fradrag for inngående merverdiavgift for såkalte fellesanskaffelser. Blant annet forsøker direktoratet å begrense fradragretten langt mer enn hva det er grunnlag for.

toratet å begrense fradragretten langt mer enn hva det er grunnlag for.

### Nærmere om problemstillingen

Mval. § 21 gir avgiftspliktige næringsdrivende rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester «til bruk» i den avgiftspliktige virksomheten. Bestemmelsen uttrykker merverdiprinsippet i merverdiavgiftsloven, og er hovedregelen om fradragretten for inngående merverdiavgift. Fradragretten er en av selve grunnsteinene i merverdiavgiftssystemet, og muliggjør at merverdien i hvert enkelt verdiskapningsledd beskattes, uten at avgiftsbelastningen akkumulerer seg som kostnad.

Rekkevidden av bestemmelsen, herunder det objektive vilkåret i mval. § 21 om at anskaffelsen må være «til bruk» i avgiftspliktig virksomhet, har gitt opphav til betydelig retts- og forvaltningspraksis siden lovens ikrafttredelse.

For rettsanvenderen er spørsmålet hva som kan utledes av kravet «til bruk», og hvordan vurderingsnormen skal anvendes på typetilfellene. Problemstillingen har i den senere tiden særlig blitt satt på spissen ved såkalt delt virksomhet, det vil si hvor den næringsdrivende har virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven.