

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 undertegnedes 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.

Det følger av det objektive vilkåret «til bruk», jf. mval. §§ 21 og 23, at den konkrete anskaffelsen enten må knytte seg til den avgiftspliktige virksomheten, eller være anskaffet under ett for den avgiftspliktige og den avgiftsfrie virksomheten for å innrømmes fradrag. Spørsmålet etter Høyesterettsdommene Hunsbedt (Rt. 2003 s. 1821) og Porthuset (Rt. 2005 s. 951) har vært om en vare som kun er til faktisk bruk utenfor avgiftsområdet, også kan sies å være til bruk innenfor avgiftsområdet i merverdiavgiftsrettslig forstand, begrunnet i en økonomisk tilknytning.

Problemstillingen settes på spissen der hvor den aktuelle anskaffelsen har økonomisk interesse for begge virksomhetsområder (innenfor og utenfor avgiftsområdet), men hvor anskaffelsen kun er til faktisk bruk utenfor avgiftsområdet.

Nærmere om rettsutviklingen – sentrale dommer

Avgiftsmyndighetene tolket opprinnelig «til bruk» i avgiftspliktig virksomhet som et krav til direkte faktisk/fysisk bruk. Forvaltningspraksis ble på dette punktet satt uttrykkelig til side i dommene vedrørende Sira-Kvina Kraftverk (Rt. 1985 s. 93) og Norwegian Contractors (Rt. 2001 s. 1497). Her presiserte Høyesterett at kravet «til bruk» i avgiftspliktig virksomhet, i samsvar med forarbeidene til merverdiavgiftsloven, skal tolkes som et spørsmål om relevans. Det avgjørende for fradragretten vil være tilknytningen mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten. I Norwegian Contractors-dommen ble tilknytningskravet presisert til «naturlig og nær tilknytning».

I Hunsbedt-dommen forkastet Høyesterett den såkalte primærbrukslæren. Avgiftsmyndighetene hadde gjennom en årrekke en praksis hvor man ikke aksepterte fradrag overhodet dersom bruken av en anskaffelse i avgiftspliktig virksomhet kun var avledet av bruken i unntatt virksomhet. Høyesterett avviste enstemmig avgiftsmyndighetenes konklusjon og anvendelse av primærbrukslæren. Høyesterett tok utgangspunkt i lovens ordlyd og tidligere rettspraksis, hvor vilkåret om at varen eller tjenesten må være til bruk i avgiftspliktig virksomhet er blitt presisert til at tiltaket må «være relevant for virksomheten», og at det avgjørende er om oppførelsen «har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten».

I Porthuset-dommen fra 2005 slo Høyesterett fast at romdelen av et hotell var å

anse som fellesanskaffelse som følge av avgiftspliktig omsetning fra minibar, pay-tv mv. på rommene, selv om romutleie den gang var utenfor avgiftsområdet. Høyesterett sluttet seg til premissene fra Hunsbedt-dommen fra to år tidligere. Det er ikke noe krav om at aktivitetene innenfor og utenfor avgiftsområdet skal være integrerte. Vurderingsnormen er om anskaffelsen er relevant, og har naturlig og nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

Forvaltningspraksis

Skattedirektoratet hadde i samsvar med primærbrukslæren nektet fradrag for inngående avgift på oppføring av tribuneanlegg, konsert- og teatersaler m.m. selv om disse var til faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Etter Hunsbedt- og Porthuset-dommen, åpnet direktoratet for forholdsmessig fradrag for inngående avgift på opparbeidelse av idrettstribuner og konsert- og teatersaler under henvisning til at det fant sted avgiftspliktig konsum på tribunen eller i konsertsalen.

På den annen side ble det ikke akseptert forholdsmessig fradrag for konsert- og teatersal hvor det ikke var tillatt å ta med de avgiftspliktige varene inn i salen. Avgiftsmyndighetenes vektlegging av den faktiske bruken ble ytterligere understreket ved bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet 27. september 2005, hvor Skattedirektoratet åpnet for forholdsmessig fradrag for en golfbane hvor det fant sted ambulerende salg av avgiftspliktige varer ute på selve golfbanen.

Mens Høyesterettsdommene Hunsbedt og Porthuset i det store bildet var en liberal tolkning av vilkårene for fradrag, hvor den økonomiske relevansen ble tillagt vesentlig betydning, var avgiftsmyndighetene tilsynelatende mer opptatt av å oppstille begrensninger. Blant annet ble det ved fellesskriv av 16. juni 2006 presisert at det ikke er tilstrekkelig for delvis fradragrett at en anskaffelse som er til faktisk bruk utenfor avgiftsområdet, vil kunne innvirke på den avgiftspliktige omsetningen.

Etter min oppfatning er det imidlertid svært vanskelig å utlede en slik begrensning fra de aktuelle Høyesterettsdommene. For enhver næringsdrivende er kostnader og inntekter sentrale elementer. Som utgangspunkt er alle kostnader av økonomisk betydning, og med tilknytning til virksomheten. Dersom den avgiftspliktige omsetningsaktiviteten opprettholdes eller økes, vil som utgangspunkt anskaffelsen

være relevant, og ha en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige omsetningen.

Nyere rettsutvikling

20. juni 2008 avsa Høyesterett to nye dommer om fradragrettsens omfang. I Bowling-dommen (Rt. 2008 s. 932) fikk avgiftsmyndighetene omsider medhold i en sak om fradragrett. Dommen gjaldt en bowling- og biljardhall som tilbød servering (avgiftspliktig) og hadde noe reklame (avgiftspliktig) i lokalene. Kravet om fradrag for inngående avgift på blant annet smøring av bowlingbane, utgifter til reparasjon av kjebler og duker til biljardbordene var begrunnet med at kostnadene også var relevante for den avgiftspliktige virksomheten. Etter Bowling-1's oppfatning, var det ikke noe krav om at anskaffelsen skulle være til faktisk bruk i begge virksomheter for å være en fellesanskaffelse. Resonnementet var at de aktuelle anskaffelsene til unntatt virksomhet også var relevante for den avgiftspliktige virksomheten, da den unntatte virksomheten påvirket omfanget av den avgiftspliktige. Høyesterett kom, etter en gjennomgang av lovens ordlyd, forarbeider og tidligere rettspraksis, til at den bedriftsøkonomiske sammenhengen ikke var tilstrekkelig for fradragrett.

I saken vedrørende Tønsberg Bolig (Rt. 2008 s. 939) ble et morselskap innrømmet fradrag for anskaffelse av advokattjenester mv. som var til direkte bruk for et datterselskap, med den begrunnelse at anskaffelsene hadde en klar interesse for morselskapets avgiftspliktige virksomhet. Tilsvarende syn er lagt til grunn i Gulating lagmannsretts dom av 7. januar 2009 vedrørende Norse Oilfield Services, der retten innrømmet fradrag for anskaffelser som var til direkte faktisk bruk i virksomhet med ikke-avgiftspliktig utleie av fast eiendom, fordi samlokaliseringen med den aktuelle leietakeren bidro positivt til utleieres egen avgiftspliktige virksomhet.

Innsnevring på sviktende grunnlag

Finansdepartementet og Skattedirektoratet har gjennom årene kommet med flere fortolkningsuttalelser og fellesskriv vedrørende forståelsen av kravet «til bruk», jf. mval. §§ 21 og 23. Samtlige uttalelser har det til felles at de, antagelig av provenyenssyn, tolker Høyesterettsdommene innskrenkende.

I fellesskriv av 25. juni 2009 forsøker avgiftsmyndighetene seg nok en gang.



FAKTUM: Det var biljarddukene Høyesterett nektet fradrag for, med andre ord en anskaffelse som ikke hadde noen betydning for omfanget av avgiftspliktig omsetning.

Etter mitt syn trekker direktoratet uriktige slutninger fra Bowling-dommen, og bedre blir det ikke når direktoratet i tillegg overser øvrige dommer. Direktoratet legger i fellesskrivet vesentlig vekt på de to dommene som er blitt avgjort til statens fordel, mens man nærmest ser bort fra tidligere rettspraksis, samt Høyesteretts avgjørelse i Tønsberg Bolig og Gulating lagmannsretts dom i saken med Norse Oilfield Services. Direktoratets rettskildeanvendelse er etter mitt syn unyansert, og tegner ikke et fullstendig rettskildebilde.

Direktoratets utgangspunkt er imidlertid langt på vei korrekt. Det presiseres blant annet at kravet om at en anskaffelse skal være til bruk i avgiftspliktig virksomhet, skal forstås på samme måte i delt virksomhet som i en fullt ut avgiftspliktig virksomhet. Selv om direktoratet uttaler at det ikke oppstilles noe strengere krav i

delt virksomhet enn i fullt ut avgiftspliktig virksomhet, fravikes imidlertid dette utgangspunktet når direktoratet oppstiller løsninger for konkrete typetilfeller.

Skattedirektoratets fellesskriv bygger i hovedsak på Bowling-dommen. Direktoratet oppfatter premiss 38 som Bowlingdommens «store» rettssetning, samtidig som det ved subsumsjonen i dommen ble lagt vekt på manglende fysisk bruk – ingen felles fysisk bruk.

Etter mitt syn går direktoratet svært langt i sin tolkning av premissene i Bowling-dommen. Direktoratet begrenser seg ikke til å utlede krav om faktisk bruk, men avgrenser også den faktiske bruken nedad mot sporadisk/underordnet bruk.

Skattedirektoratets tolkning bygger på at Høyesterett avviste forholdsmessig fradrag for biljardbordene, selv om disse en sjelden gang var til faktisk bruk ved at de ble benyttet som «ordinære bord» i serveringsvirksomheten. Ser man nærmere på faktum, var det imidlertid biljarddukene Høyesterett nektet fradrag for, med andre ord en anskaffelse som ikke hadde noen betydning for omfanget av avgiftspliktig omsetning. Det må være en feilslutning når direktoratet hevder at sporadisk/underordnet faktisk bruk av driftsmidler i avgiftspliktig virksomhet ikke er tilstrekkelig til å begrunne forholdsmessig fradrag. Førstvoterendes uttalelse om biljardbordene i premiss 42 var ikke vesentlig for utfallet av saken, og har således begrenset rettskildemessig vekt.

Det kan etter min oppfatning ikke utledes av premiss 38 i Bowling-dommen at Høyesterett har ment at det skal oppstilles noe krav om faktisk bruk for en fellesanskaffelse. Imidlertid er det åpenbart at faktisk bruk er et argument for fradrag. Den korrekte forståelsen ut fra det samlede rettskildebildet, må være at faktisk bruk ikke er et selvstendig vilkår, men et håndfast element som gir veiledning. Samtidig som faktisk bruk normalt vil være tilstrekkelig, utelukkes ikke enhver annen tilknytning, men annen tilknytning enn faktisk bruk må begrunnes særskilt.

Det er formuleringen i Bowling-dommen premiss 38, tredje punktum om at «*ren bedriftsøkonomisk tilknytning normalt ikke vil være tilstrekkelig*» som er ny i forhold til tidligere rettspraksis, og har betydning ved grensedragningen av hva som er en felles-

anskaffelse. Henvisningen til faktisk bruk i premiss 38 annet punktum, uttrykker ingen nærmere grensedragning i forhold til vurderingsnormen. For anskaffelser som ikke er til direkte faktisk bruk, foreligger det fradragsrett. Det følger av Sira-Kvina og Norwegian Contractors. Dersom Høyesterett mente at faktisk bruk var et selvstendig vilkår, kunne man uttalt det direkte. Hvis så var tilfelle, ville ikke avgrensningen i siste punktum om «*økonomisk tilknytning*» ha noen selvstendig verdi. Høyesterett uttaler strengt tatt ikke noe mer enn at et spesifikt forhold «normalt» ikke er tilstrekkelig.

Det er således verken grunnlag for å oppstille ubetinget krav om faktisk bruk, eller for å avgrense den faktiske bruken nedad mot sporadisk bruk, slik direktoratet gjør i sitt fellesskriv.

Som veiledning vil jeg mene at Bowling-dommen oppstiller en heller beskjeden begrensning i fradragsretten. Som et generelt utgangspunkt mener jeg at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at en anskaffelse, potensielt, og på noe usikkert grunnlag, ved sin bruk i unntatt virksomhet indirekte bidrar til å innvirke på størrelsen av avgiftspliktig omsetning.

Slik jeg ser det styrkes denne oppfatningen av Tønsberg Bolig-dommen. Dommen gir gode holdepunkter for å hevde at økonomisk tilknytning er en viktig forutsetning for fradragsrett, selv om slik tilknytning ikke nødvendigvis alene vil være tilstrekkelig. Førstvoterende i Tønsberg Bolig uttaler i premiss 42; «selv om det ikke er noe ubetinget krav om at anskaffelsen er til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomhet, jf. uttalelsene om dette i Rt-1985–93, vil en slik bruk likevel bidra til å sannsynliggjøre tilknytningen». Når det etter dette gis fradrag for oppførelsen begrunnet i «*klar interesse for den avgiftspliktige virksomhet*», er spørsmålet hva som er det nærmere innholdet av en slik interesse. Løsningen kan etter mitt syn utledes av premiss 45 siste punktum hvor førstvoterende uttaler «jeg er følgelig kommet til at Tønsberg Bolig, av hensyn til sin fremtidige virksomhet, hadde en klar interesse i på denne måten å ivareta sitt renommé som en seriøs aktør i markedet.» Den egeninteressen man her sikter til, kan vanskelig sees som noe annet enn en økonomisk interesse – en interesse av å opprettholde eller øke sin avgiftspliktige omsetning.

Det er ingen overraskelse at direktoratet ikke liker dommen, men det medfører ikke at man står fritt til å se bort fra den.

Dette synet finner også støtte i andre relevante rettskilder. Lovteksten og forarbeidene oppstiller ikke noe ubetinget krav om faktisk bruk. Tidligere rettspraksis har også uttrykkelig avvist direktoratets krav om faktisk bruk. Etter mitt syn understrekes det også i Bowling-dommen at man ikke har ønsket å gå tilbake på tidligere rettspraksis. Tvert imot uttaler førstvoterende i premiss 40, tredje punktum, at det vil innebære en utvidelse av fradragsretten å gi Bowling-1 medhold. Videre i premiss 40 fjerde punktum; «jeg kan heller ikke se at det foreligger reelle grunner for å gå inn for en slik utvidelse.» Ut fra premissene må det være klart at Høyesterett har avvist å gå et skritt videre i forhold til tidligere rettspraksis. Det er noe ganske annet enn å gå tilbake, slik direktoratet gjør i sitt fellesskriv.

Praktisk betydning

Anvendt på typetilfellene trekker Skattedirektoratet tilsynelatende vidtrekkende

slutninger fra Bowling-dommen. Blant annet trekker direktoratet tilbake tidligere uttalelse i fellesskriv om at ambulerende kiosksalg på tribuner mv. innebærer at tribunen er å anse som en fellesanskaffelse. Tilsvarende uttales for konsert- og teatersaler.

Man kan så spørre seg hvilke omstendigheter som tilsier at det skal være forholdsmessig fradragsrett for et hotellrom (romutleie er nå innenfor avgiftsområdet jf. mval. § 5a annet ledd, nr. 2.) pga. avgiftspliktig konsum på rommet, mens det ikke skal være fradragsrett for en tribune eller teatersal hvor det skjer avgiftspliktig konsum?

Direktoratet hevder nå også at anskaffelser til garderobes i idrettsanlegg ikke er å anse som fellesanskaffelser. Det har i lengre tid vært fast forvaltningspraksis at det aksepteres forholdsmessig fradrag for garderobes på idrettsanlegg og kostnader ved persontransport til kamp, uten at disse oppofrelsen har vært til faktisk bruk i avgiftspliktig omsetning. Avgiftsmyndighetene har akseptert fradrag med den begrunnelsen at unntatt aktivitet er en nødvendig faktisk

forutsetning for avgiftspliktig omsetning. Hvor en anskaffelse er en nødvendig faktisk forutsetning for avgiftspliktig omsetning, er anskaffelsen klart nok en innsatsfaktor, følgelig foreligger det fradragsrett. Uten kamp blir det verken billettinntekter eller reklameinntekter. Det er vanskelig å forstå hvorfor garderoben og transportkostnader til kamp er mindre relevante for avgiftspliktig omsetning enn for den unntatte omsetningen.

Veien videre

Det er ingen overraskelse at avgiftsmyndighetene i sin iver etter å oppstille begrensninger i fradragsretten tolker Bowling-dommen innskrenkende, og ser bort fra annen rettspraksis. Det er imidlertid beklagelig at direktoratet ikke i større grad ser viktigheten av klare og forutsigbare regler med tilstrekkelig rettskildemessig forankring. En uavklart rettsstilstand påfører både de næringsdrivende og avgiftsmyndighetene unødvendig merarbeid og kostnader. Med de uklarheter som skapes ved direktoratets tolkning, blir det trolig nødvendig å trekke nye saker for domstolene. Siste ord er neppe sagt.

9 av 10 kunder
sparer **tid**
ved å bruke
PowerOffice

Har du råd til å la være?

Velg PowerOffice

og ta første steg mot en mer effektiv hverdag.

Planlegging
Gjennomføring
Dokumentasjon
Fakturering
Ressursstyring

Ta kontakt for demo eller mer informasjon.

☎ 02230
salg@poweroffice.no

PowerOffice®