

Del I:

Avgiftsfri kostnadsfordeling vs. avgiftspliktig omsetning og fradragsrett

Mange virksomheter forutsetter ved anskaffelsen av varer og tjenester som skal brukes av, eventuelt deles med andre, at også kostnaden skal viderefaktureres, eventuelt fordeles. Slik kostnadsfordeling kan under gitte forutsetninger skje avgiftsfritt. Det må imidlertid avgrenses mot avgiftspliktig omsetning.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Marianne Brockmann Bugge
Advokatfirmaet Harboe & Co



Advokatfullmektig
Ida Johanne Holm Hansen
Advokatfirmaet Harboe & Co

I noen tilfeller kan uheldig avgiftsmessig håndtering av kostnader medføre at fradragsretten for den inngående avgiften på kostnaden går tapt. Å fordele kostnader avgiftsfritt synes utbredt, hvilket gjør det viktig å kjenne til grensegangene. Dette skal belyses nærmere i denne artikkelen.

På grunn av artikkelens lengde er den delt i to, hvor første del består av en presisering av problemstillingen (punkt 1), etterfulgt av en grensdragning mot utlegg (punkt 2), og en beskrivelse av hvordan fellesregistrering kan løse problemet for enkelte virksomheter (punkt 3). Sist i denne første delen omtales også nærmere hva som ligger i avgiftsfri kostnadsfordeling (punkt 4). Del to vil bestå av grensdragningen mellom den avgiftsfrie kostnadsfordelingen og avgiftspliktig omsetning (punkt 5), hvor en rekke enkeltsaker/uttalelser vil bli brukt til å belyse dette. Sist vil del to bestå av en samlet vurdering og oppsummering av de problemstillingene artikkelens del en og to har behandlet (punkt 6).

1 Presisering av problemstillingen

Det typiske tilfellet av kostnadsfordeling vil være at flere virksomheter enes om en anskaffelse, for eksempel en maskin eller bygg/lokale som skal være et felles driftsmiddel, hvor kostnadene ved anskaffelsen forutsettes fordelt, men hvor kun ett av avgiftssubjektene står som avtalepart/fak-

turamottaker i forhold til den som selger/leverer eller leier ut.

Kostnadsfordeling viser seg også ofte aktuelt i konsernlignende strukturer hvor f.eks. morselskapet påtar seg kostnader som forutsettes viderefakturert, eventuelt fordelt, mellom en eller flere døtre. Avgiftsfrihet for transaksjoner innad i et konsern kan oppnås ved fellesregistrering. Oppfyller man ikke vilkårene for fellesregistrering eller har man valgt ikke å benytte seg av muligheten, kan avgiftsfri kostnadsfordeling være et praktisk alternativ.

Avgiftsfri kostnadsfordeling gjelder det som også betegnes som «fellesanskaffelser». Avgiftsmyndighetene har for fellesanskaffelser godtatt at ett av avgiftssubjektene, som er fakturamottaker overfor leverandør, kan fordele kostnaden mellom samtlige deltakere av anskaffelsen, *uten* merverdiavgift. Slike fellesanskaffelser omfatter både fysiske driftsmidler samt anskaffelse av tjenester til felles bruk, jf. punkt 4 nedenfor.

Kostnadsfordeling og viderefakturering av fellesanskaffelser har en viktig side mot fradragsretten. Fradragsrettens hovedregel i merverdiavgiftsloven § 8–1 lyder:

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

Allerede av ordlyden følger at en fakturamottaker, som et utgangspunkt, ikke kan fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser som ikke gjelder/«er til bruk i» egen avgiftspliktig virksomhet. Videre forutsetter også bokføringsregelverket at den som fradragsfører en kostnad er legitimert for dette. Det foreligger derfor ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift på fakturaer som er stilet til andre enn den som krever fradraget, jf. bokføringsforskriftens § 5–1–1 og 5–1–2.

Regelen om avgiftsfri kostnadsfordeling ved fellesanskaffelser er et unntak fra disse ellers strenge fradrags- og legitimasjonsreglene. For fellesanskaffelser har avgiftsmyndighetene godtatt at den enkelte deltaker fradragsfører sin forholdsmessige andel av den inngående merverdiavgiften på anskaffelsen, så lenge særskilte regler om bilag/dokumentasjon følges.

Dersom et selskap ikke skal ta en del av kostnaden selv, men utelukkende påtar seg kostnaden på vegne av andre selskaper, typisk morselskap i et konsern foretar anskaffelser som gjelder døtre, og ikke egen virksomhet, foreligger ikke kostnadsfordeling som nevnt, men en *viderefakturering* av den aktuelle kostnaden. Fradragsretten i morselskapet avhenger i slike tilfeller av om anskaffelsen kan hevdes å være til bruk i dennes avgiftspliktige virksomhet. I noen tilfeller vil det være betinget av om viderefaktureringen av kostnaden i seg selv skjer i «næring».

I et konsern vil den samme problemstillingen kunne oppstå ved viderefakturering/fordeling av kostnader for *internt* produserte tjenester, hvor kostnaden ved disse forutsettes dekket av andre selskaper i konsernet enn det selskapet som produserer tjenestene. Vi betegner dette som «kostnadsdekning». Som et eksempel på kostnadsdekning kan nevnes et morselskaps ansattes utførelse av tjenester for datterselskaper, hvor lønnskostnaden forutsettes viderefakturert og dekket av disse datterselskapene. Spørsmålet er om slik kostnadsdekning skal skje med merverdiavgift og om det selskapet som yter tjenestene vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk for produksjon av de aktuelle tjenestene.

I praksis fremstår grensdragningen for når man står overfor avgiftsfri kostnadsfordeling, avgiftspliktig omsetning, eller annen viderefakturering/kostnadsdekning som

nevnt, som uklar. En rekke klagesaker har vist at mange virksomheter har brent seg på ikke å beregne merverdiavgift ved viderefakturering av en kostnad, fordi de har vurdert transaksjonen som avgiftsfri kostnadsfordeling, mens avgiftsmyndighetene har ment at det dreier seg om avgiftspliktig omsetning som skulle vært avgiftsberegnet. Terskelen for å anse viderefakturering av kostnader som «næringsvirksomhet» synes i så måte å være lavere her enn på andre områder, som for eksempel ved førstegangs registrering av en virksomhet i Merverdiavgiftsregisteret.

Samtidig finnes det også eksempler på at viderefakturering eller kostnadsdekning *ikke* anses å skje i næring. Det kan i så fall ikke betraktes som avgiftspliktig omsetning, og selskapet som har pådratt seg kostnaden i første hånd kan verken viderefakturere anskaffelsen med merverdiavgift, eller fradragføre eventuell inngående avgift på kostnader til anskaffelsen. Eventuell avgift som er fakturert, kan i slike tilfeller bli krevet korrigert og eventuell fradragført avgift krevd tilbakeført. Det er ikke gitt at en utenforstående leverandør i slike tilfeller kan, eller er villig til, å utstede kreditnotaer og sende nye fakturaer til de selskapene som er/er ment å være de «faktiske» mottakerne. For det tilfelle dette er avgiftspliktige virksomheter, blir merverdiavgiften således en «innelåst» kostnad og anskaffelsen får en utilsiktet avgiftskumulasjon (avgift beregnes på avgift).

2 Grensen mot utlegg

Avgiftsfri kostnadsfordeling må avgrenses mot rene utlegg. Med rene utlegg menes kostnader en virksomhet pådrar seg på en annen virksomhets vegne, og som ikke skal (for-)deles, men forutsettes belastet og betalt av sluttbruker fullt ut.

Av merverdiavgiftsloven § 4–1 annet ledd bokstav a, fremgår at godtgjørelse for «*utlegg pådratt i kjøpers navn og for kjøpers regning*» ikke anses som en del av vederlaget ved omsetning fra en avgiftspliktig næringsdrivende. En avgiftspliktig virksomhet som påtar seg å bestille/kjøre varer eller tjenester på vegne av en annen virksomhet, skal altså ikke beregne utgående merverdiavgift på denne, når kostnaden er pådratt i den andre virksomhetens navn og skal betales av denne. Kostnaden tas likevel med i fakturaen fra den avgiftspliktige virksomheten i de tilfeller hvor denne har lagt ut kjøpesummen for leveransen på vegne av kjøperen, men holdes utenfor merverdiavgiftsgrunnlaget.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 4–1 innebærer at anskaffelser som et avgiftssubjekt pådrar seg i *eget* navn, *ikke* kan håndteres som utlegg for en annen virksomhet. Hvorvidt en eventuell viderefakturering av slike kostnader skal beregnes med eller uten merverdiavgift, og om den som har pådratt seg kostnaden har fradragrett, vil bero på om kostnaden er en del av leveransen og skal avgiftsberegnes sammen med denne som en omkostning, eller om viderefaktureringen er å anse som en selvstendig ytelse. I sistnevnte tilfelle blir spørsmålet om viderefaktureringen er å regne som avgiftspliktig omsetning eller ikke, et spørsmål som svarer til grensedragningen mellom avgiftsfri kostnadsfordeling og avgiftspliktig omsetning, og hvor det avgjørende er om omsetningen skjer i næring, jf. punkt 5 nedenfor.

3 Fellesregistrering

Mellom fellesregistrerte selskaper, jf. merverdiavgiftsloven § 2–2 tredje ledd, vil ikke spørsmålene om det foreligger avgiftsfri kostnadsfordeling, avgiftspliktig omsetning eller annen viderefakturering/kostnadsdekning, settes på spissen. Fellesregistrering er i praksis en spesialbestemmelse for konsern.

Virkningene av en fellesregistrering er at selskapene anses som ett avgiftssubjekt, og at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved kjøp og salg av varer og tjenester mellom de selskapene som inngår i fellesregistreringen. Fellesregistreringen innebærer samtidig ingen innskrenkning i fradragretten, som vil være i behold i samme omfang som om selskapene ikke var fellesregistrert.

Vilkåret for fellesregistrering er at to eller flere av selskapene som skal inngå i fellesregistreringen er samarbeidende, samt at minst 85 % av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Fellesregistreringen gjør at selskapene blir solidarisk ansvarlige for avgiftshåndteringen innen den fellesregistrerte enheten, det vil si at hvert av selskapene har et medansvar for det enkelte selskap som inngår i fellesregistreringen sin håndtering og betaling av merverdiavgift.

4 Nærmere om avgiftsfri kostnadsfordeling

4.1 Hjemmelsgrunnlag og bakgrunn

Avgiftsfri kostnadsfordeling regnes i avgiftssammenheng, som nevnt, som fordeling av en kostnad mellom flere andelseiere/sameiere, typisk av et drifts-

middel, uten at det skal beregnes merverdiavgift ved fordelingen av kostnaden. I praksis er det imidlertid fradragretten som er viktigst.

Fradragsrett for inngående merverdiavgift forutsetter, som nevnt under punkt 1, at en kostnad knytter seg til avgiftspliktig virksomhet hos den som krever fradraget, og at man er legitimert til å kunne fradragføre den inngående avgiften etter bokføringsforskriftens bestemmelser om salgsdokumenters innhold, jf. forskriftens § 5–1–1 og 5–1–2 og merverdiavgiftsloven § 15–10 første ledd. En faktura stilet til et annet avgiftssubjekt enn den som skal belastes en del av kostnaden, vil normalt ikke legitimere sistnevnte til å kunne fradragføre merverdiavgiften på denne, heller ikke en andel av avgiften.

Det er imidlertid sikker rett at sameiere, som nevnt, kan fordele kostnader på fellesanskaffelser uten å viderefakturere fordelingen med merverdiavgift og at den enkelte sameier har rett til fradrag for denes forholdsmessige andel av merverdiavgift på kostnaden, forutsatt at anskaffelsen er til bruk i den enkeltes avgiftspliktige virksomhet, jf. punkt 4.2 nedenfor. Dette selv om faktura for den aktuelle anskaffelsen kun lyder på én av sameiernes navn.

Dette fremgikk tidligere av den generelle fradragbestemmelsen i lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66, § 21 første ledd annet punktum som lød:

«Som varer og tjenester til bruk i virksomhet 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, fjerde ledd.»

Samme lovs § 12 fjerde ledd slo fast avgifts- og registreringsplikt for virksomhet drevet i fellesskap av flere, kalt sameier eller «fellesforetak».

De her nevnte bestemmelsene ble ikke videreført i gjeldende merverdiavgiftslov av 19. juni 2009. Som den videre gjennomgangen vil vise, mener vi likevel at det kan legges til grunn at denne retten til å fordele kostnader avgiftsfritt og innrømme de endelige brukerne fradragrett, fortsatt gjelder for andelseiere/sameiere ved fellesanskaffelser.

4.2 Rundskriv nr. 40 – kostnadsfordeling ved anskaffelse av felles driftsmidler

I et skriv fra Skattedirektoratet, Rundskriv nr. 40 av 29. september 1975 (Rundskriv

40), ble fellesforetak definert som «*ethvert interessefelleskap som oppstår når to eller flere går sammen om anskaffelse/bruk av varer og/eller tjenester*», jf. rundskrivets punkt 1. Som eksempel ble vist til når to eller flere går sammen om å kjøpe en traktor til felles bruk og hver av deleierne eier sin ideelle del av traktoren.

Rundskrivet bekrefter fradragsretten for inngående merverdiavgift på den enkelte sameiers eller deltakers forholdsmessige andel av driftsmidlet, forutsatt at fellesforetaket ikke selv er registreringspliktig.

Videre åpner rundskrivet for at salgssummen faktureres kun én av deleierne, og at denne splitter opp fakturaen og merverdiavgiften på de enkelte deleierne, jf. rundskrivets punkt 3. Delnotaen til den enkelte deltaker godtas i så fall som legitimasjon for fradragsberettiget inngående avgift for denne. Kopi av originalfakturaen og en liste som viser fordelingen, skal vedlegges som underbilag til hver enkelt deleier og oppbevares som regnskapsbilag.

For øvrig presiserer Rundskriv 40 at det også er et vilkår for fradragsrett for den enkelte som beskrevet, at kostnaden/driftsmidlet er til bruk i den enkeltes avgiftspliktige virksomhet, jf. daværende merverdiavgiftslovs § 21 første ledd første punktum, nå merverdiavgiftsloven § 8–1.

I forarbeidene til dagens merverdiavgiftslov¹ ble tidligere lovs § 12 fjerde ledd foreslått fjernet da den ble antatt å ha liten selvstendig betydning etter at selskapsloven av 21. juni 1985 var vedtatt.

Om den korresponderende fradragsbestemmelsen i daværende § 21 første ledd annet punktum ble det uttalt:

«Dette innebærer at merverdiavgiftslovens § 21 første ledd annet punktum siste del heller ikke kan videreføres.» (Vår understrekning)

Vi mener departementets presisering av at det kun var den aktuelle fradragsbestemmelsens siste del som ikke skulle videreføres, betyr at det ikke var departementets hensikt å fjerne bestemmelsens *første del*, dvs.:

«Som varer og tjenester til bruk i virksomhet anses også andel i varer og tjenester anskaffet som eller til bruk for driftsmidlet i sameie [...]»

Heller ikke denne bestemmelsen er imidlertid med i dagens merverdiavgiftslov. Vi antar at dette som et utgangspunkt var en glipp fra departementets side.

I Merverdiavgiftshåndboken viser imidlertid Skattedirektoratet senere til at denne fradragsbestemmelsen i første del av § 21 første ledd annet punktum, antas å være overflødig ved siden av fradragsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 8–1, jf. Merverdiavgiftshåndboken, 9. utgave 2013, s. 591².

Direktoratet uttaler i den forbindelse:

«Dette betyr 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.»

Også på s. 789 i Merverdiavgiftshåndboken³ viser direktoratet til den enkelte sameiers rett til fradrag for sin forholdsmessige andel av et driftsmiddel, og presiserer der:

«Skattedirektoratet har [...] også godtatt at hele salgssummen kan faktureres på en av deleierne som splitter fakturaen og merverdiavgiften opp på de enkelte.»

Det må med andre ord etter vårt syn kunne legges til grunn som sikker rett at den enkelte sameier/andelseiers rett til fradrag for en forholdsmessig andel av kostnader knyttet til et driftsmiddel som er anskaffet til felles bruk, er hjemlet i dagens merverdiavgiftslovs § 8–1.

4.3 Andre typer driftskostnader

Skattedirektoratets uttalelser i Merverdiavgiftshåndboken synes videre å slå fast at ikke bare inngående merverdiavgift ved anskaffelse av driftsmidler, men også på driftskostnader for øvrig kan fordeles etter prinsippene i Rundskriv 40. Ordlyden i fradragsbestemmelsen i den tidligere merverdiavgiftslovs § 21 første ledd annet punktum åpnet også for dette ved bruk av begrepene «*varer og tjenester*» som grunnlag for kostnadsfordeling.

I siste utgave av Merverdiavgiftshåndboken⁴ er det inntatt henvisninger til et udatert brev fra et skattekontor (ikke navngitt), hvor det ble akseptert at to aksjeselskaper

benyttet fremgangsmåten angitt i Rundskriv 40 når det gjaldt fellesanskaffelser. Aksjeselskapene drev ifølge det opplyste virksomhet i samme bransje, i felles lokaler, med felles telefonnummer, internettside mv. og hadde delvis samme eiere. I skattekontorets brev ble det presisert at «*dette forutsetningsvis vil omhandle tilfeller der det er naturlige og praktiske grunner til at det faktisk blir gjort fellesanskaffelser*». Skattedirektoratet uttalte videre i den forbindelse at denne fremgangsmåten kan benyttes både ved driftsmidler som kjøpes inn til bruk i sameie og vanlige driftskostnader som skal fordeles mellom flere. Som eksempler på det siste nevner direktoratet annonse- og reklametjenester, renholdstjenester og ulike elektroniske tjenester.

Denne forståelsen ble allerede stadfestet i en uttalelse fra Skattedirektoratet inntatt i en melding utgitt 27. mars 1981⁵, og som gjaldt en senterforening («*Senterforeninguttalelsen*»). Av meldingens punkt 6 fremgår at en forening som er en sammenslåing av alle næringsdrivende i et kjøpesenter for koordinering av aktiviteter og fellesutgifter, eksempelvis rengjøring og elektrisitet, kan fordele den inngående merverdiavgiften mellom medlemmene, i tråd med Rundskriv 40, slik at de som er registrerte for avgiftspliktig virksomhet, kan fradragsføre sin forholdsmessige andel av denne.

Det samme ble lagt til grunn i en melding fra Skattedirektoratet datert 26. april 1990⁶, hvor direktoratet kom til at anskaffelse av strømleveranser i et fellesskap bestående av utleier(e) og leietaker(e), ga rett til fradrag for den enkeltes forholdsmessige andel av inngående merverdiavgift, jf. meldingens punkt 10.

Selv om Rundskriv 40 omhandler bestemmelser i den tidligere merverdiavgiftsloven som ikke er direkte videreført i gjeldende merverdiavgiftslov, må det således etter dette kunne slås fast at *prinsippet* om avgiftsfri kostnadsfordeling fortsatt gjelder og er hjemlet i merverdiavgiftsloven § 8–1, og omfatter ikke bare fysiske driftsmidler, men også tjenester.

Videre legger vi til grunn at ovennevnte uttalelser må forstås slik at de anvisninger som gis i Rundskriv 40 når det gjelder dokumentasjon for fradragsretten, fortsatt også gjelder for den praktiske gjennomføringen av den enkelte sameiers/deltakers fradragsrett.

2 Uttalelsen ble første gang tatt inn i Merverdiavgiftshåndboken 6. utgave 2010, jf. s. 554.

3 9. utgave 2013.

4 9. utgave 2013, pkt. 15–10.2.2.

5 Av 11/81.

6 Av 11/90.

1 Ot.prp. nr. 76 (2008–2009). Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), s. 46.