

Del II:

Avgiftsfri kostnadsfordeling vs. avgiftspliktig omsetning og fradragrett

I del I av artikkelen (RR 1–2014) ble problemstillingen presisert, herunder hva som ligger i avgiftsfri kostnadsfordeling. I denne del II gjøres det rede for grensen mot avgiftspliktig omsetning og spørsmålet om fradragrett, før det gis en samlet oppsummering.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Marianne Brockmann Bugge
Advokatfirmaet Harboe & Co



Advokatfullmektig
Ida Johanne Holm Hansen
Advokatfirmaet Harboe & Co

1 Grensen mellom avgiftsfri kostnadsfordeling og avgiftspliktig omsetning

1.1 Nærmere om problemstillingen

Gjennomgåelsen i artikkelens del I punkt 4 viste at avgiftsfri kostnadsfordeling gjelder «fellesanskaffelser», det vil si anskaffelser som forutsettes benyttet både av den som er mottaker av anskaffelsen og de øvrige deltakerne/sameierne i det som anskaffes og skal deles.

Slike fellesanskaffelser skiller seg fra tilfeller hvor en virksomhet påtar seg en kostnad på vegne av en annen, eventuelt flere, virksomhet(er), og kostnaden forutsettes å skulle bli viderefakturert fullt ut.

Når en slik kostnad ikke kan sies å ha noen tilknytning til virksomheten som drives av den som påtar seg kostnaden, og heller ikke er et utlegg, jf. omtale av dette i artikkelens del I punkt 2, oppstår spørsmål om hvordan kostnaden kan, og best bør, behandles avgiftsmessig.

I et konsern kan dette spørsmålet også oppstå for internt produserte og leverte

tjenester, hvor kostnaden forutsettes dekket av andre selskaper i konsernet gjennom det vi har kalt «kostnadsdekning».

Dersom viderefaktureringen fra et selskap, både av en ekstern anskaffelse eller en internt produsert tjeneste, anses som (selvstendig) avgiftspliktig omsetning fra selskapet som viderefakturerer, og som det dermed skal beregnes avgift av, vil det også foreligge rett til fradrag for inngående avgift på eventuelle kostnader ved anskaffelsen eller tjenesteproduksjonen.

Vurderes viderefaktureringen derimot som ikke-avgiftspliktig omsetning, vil fradragretten for den inngående avgiften på kostnaden også være avskåret. Ved viderefaktureringen vil den eller de som mottar fakturaen i slike tilfeller få en «skjult» moms-kostnad, som heller ikke kan løstes av (gjennom fradrag) hos disse, fordi de ikke vil være legitimert for fradraget ved den opprinnelige fakturaen fra leverandøren.

Det vil således kunne være av avgjørende betydning for en virksomhet, for å få løftet av avgiften ved eksterne anskaffelser, og det ikke dreier seg om avgiftsfri kostnadsfordeling, at viderefaktureringen av kostnaden anses som avgiftspliktig omsetning.

Det fremgår av Borgarting lagmannsretts dom av 29. juni 2000 (City Senterdrift AS) at viderefakturering av kostnader *kan* bli ansett som avgiftspliktig omsetning. Staten anførte her det motsatte, nemlig at virksomheten ikke utgjorde omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, men kun besto av avgiftsfri fordeling av senterdeltakeres felleskostnader. City Senterdrift AS

ble derfor av skattekontoret nektet registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Selskapet fikk imidlertid medhold i lagmannsretten, som opphevet vedtaket med følgende begrunnelse:

«I forlengelsen av dette finner lagmannsretten at selskapet også drev egen omsetning av varer og tjenester – og ikke bare fordeling og innkreving av senterdeltakeres felleskostnader.»

Spørsmålet er hvor grensen for når det anses å foreligge avgiftspliktig virksomhet går i tilfeller som dette.

1.2 Mer om begrepet «næringsvirksomhet»

Av merverdiavgiftsloven § 2–1 følger at «næringsdrivende» skal la seg registrere, og beregne avgift av sin omsetning, når virksomheten har nådd en beløpsgrense på kr 50 000 i løpet av en 12 måneders periode. I begrepet «næringsdrivende» ligger et vilkår om at omsetningen må skje som ledd i «næringsvirksomhet». I dette næringsvilkåret ligger at virksomheten/aktiviteten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eierens egen regning og risiko.¹ En tilsvarende grense gjelder innenfor skatteretten, som i praksis er mer eller mindre sammenfallende med avgiftsretten.

Dersom en næringsdrivende driver virksomhet på flere områder, skal kravet til næring som hovedregel vurderes isolert i relasjon til hver enkelt virksomhet. Det er dermed ikke

¹ Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013, s. 67, pkt. 2–1.4.

tilstrekkelig å anses å drive næring og å være registrert i Merverdiavgiftsregisteret for ett virksomhetsområde, for at en ny aktivitet også skal kunne omfattes av avgiftsplikten. Beløpsgrensen på kr 50 000 for registrering gjelder likevel ikke for hvert enkelt virksomhetsområde dersom beløpsgrensen først er nådd for ett av virksomhetsområdene.

Med andre ord gjelder det ved viderefakturerer av en eksternt kostnad og/eller ved kostnadsdekning et krav om at det man viderefakturerer eller krever dekket, er vederlag for ytelser som leveres *som ledd i næring*, for at dette skal faktureres med avgift og gi den som viderefakturerer rett til å fradragføre den inngående avgiften på kostnaden.

1.3 Forvaltnings- og rettspraksis

Grensedragningen mellom avgiftsfri kostnadsfordeling og det som regnes som avgiftspliktig omsetning (skjedde i næring) har vært tema i en rekke saker både for Klagenemnda for merverdiavgift og for domstolene. Problemstillingen har som nevnt vist seg aktuell ikke bare for kostnader ved kjøp av varer og tjenester fra eksterne leverandører, men også ved interne kostnader knyttet til produksjon av tjenester fra et selskap, som forutsettes (for-)delt med eller mellom andre selskaper i konsernforhold.

Vi vil i det følgende gjennomgå noen sentrale avgjørelser som gjelder den aktuelle grensedragningen. Det skal samtidig presiseres at gjennomgåelsen ikke kan ses på som uttømmende for den praksis som foreligger og berører problemstillingen.²

1.3.1 Eksakt Regnskap-dommen og SKDs uttalelse 27. november 2001 – utleie av arbeidskraft, avgiftspliktig

I Høyesteretts dom vedrørende Eksakt Regnskap AS, inntatt i Rt. 2002 s. 1469, var spørsmålet om det at et selskap (B) hadde betalt for sin forholdsmessige andel av selskap As lønnsutgifter skulle betraktes som avgiftspliktig omsetning for selskap A. Avgiftsmyndighetene var av den oppfatning at A omsatte avgiftspliktige regnskapstjenester til B. Selskapet mente at det ikke dreide seg om omsetning blant annet under henvisning til at A ikke beregnet seg fortjeneste ved viderefakturerer.

Høyesterett kom til at det forelå omsetning fra A til B. Omsetningen gjaldt imidlertid

utleie av arbeidskraft, hvilket på det aktuelle tidspunktet ikke var en avgiftspliktig tjeneste. Skattedirektoratet uttaler om dommen i Merverdiavgiftshåndboken³:

«Videre tolkes dommen slik at den stadfester prinsippet om at man ikke kan unngå å beregne avgift ved å unnlate å bake inn et fortjenesteelement ved fakturering av tjenester».

Direktoratet presiserer deretter på samme sted i håndboken at de forstår dommen slik at det etter merverdiavgiftsreformen 2001 vil oppstå avgiftsplikt hvis partene innretter seg på denne måten.

Denne dommen stadfester Skattedirektoratets uttalelse i et brev av 27. november 2001 til et fylkesskattekontor, som var et svar på en generell forespørsel fra fylkesskattekontoret. Forespørselen gjaldt virksomheter som hadde opprettet ordninger med andre om deling av ansatte basert på prinsippet om avgiftsfri kostnadsfordeling, dvs. uten at det ble beregnet merverdiavgift. Det ble vist til at fordelingen skjedde uten fortjeneste for den virksomheten som satt med arbeidsgiveransvaret og at feriepenger og arbeidsgiveravgift, sammen med lønn, ble fordelt forholdsmessig mellom de aktuelle virksomhetene. Skattedirektoratet kom i brevet til at ordningen ikke var til hinder for at det dreide seg om avgiftspliktig utleie av arbeidskraft og uttaler der:

«Skattedirektoratet legger til grunn at det etter praksis skal lite til før man kommer til at en tjeneste er omsatt.

[...]

Kravet er at virksomheten rent objektivt er egnet til å gå med overskudd. Det må være relevant i denne forbindelse å vurdere selve arten av virksomheten. At det finnes aktører på markedet for utleie av arbeidskraft som driver forretningsmessig med overskudd, er et moment som tilsier at denne type virksomhet er egnet til å gå med overskudd. Så lenge ikke virksomheten er tapsbringende, men går i balanse, vil det derfor også være nærliggende å komme til at virksomheten er objektivt egnet til å gå med overskudd.»

Ovennevnte viser at både deling og viderefakturerer av lønnskostnader kan anses som avgiftspliktig omsetning selv om fordelingen skjer uten fortjeneste for den

virksomheten som har arbeidsgiveransvaret.

For avgiftspliktige virksomheter vil avgiftsplikten ved viderefakturerer av slike kostnader normalt ikke by på problemer, da de vil ha fradragsrett for avgiften. For unntatte virksomheter, som ikke har fradragsrett, vil derimot avgiftsplikten innebære at det fra et rent merverdiavgiftsrettslig ståsted, vil svare seg å utføre tjenestene ved egne ansatte.

1.3.2 Uttalelser – frikjøp av ansatt for fagforeningsarbeid avgiftspliktig

Til sammenligning med de to gjennomgåtte sakene ovenfor kan det vises til en nyere upublisert uttalelse avgitt av Skattedirektoratet til en forening 10. september 2013. Spørsmålet var om det var avgiftsplikt for arbeidsgivere som mottar refusjon av lønnskostnader for arbeidstakere som uavhengig av sitt arbeidsforhold brukes til frivillig/ samfunnsnyttig arbeid i foreninger, kommuner og fylkeskommuner, og som eventuelt kurses for slikt arbeid. Arbeidsgiver får i slike tilfeller refundert sine kostnader (lønn, pensjon og arbeidsgiveravgift) mot at vedkommende fristilles fra sin stilling. Fra Skattedirektoratets uttalelse hitsettes: «Dette spørsmål har vært vurdert flere ganger tidligere. Det standpunkt som avgiftsmyndighetene har inntatt, er at fristillingen av arbeidstakere mot refusjon er å anse som avgiftspliktig omsetning. En ser det slik at arbeidsgiver stiller arbeidskraft til disposisjon mot vederlag. Typisk for disse tilfellene er at arbeidsgiver verken har instruksjonsmyndighet eller er ansvarlig for arbeidsresultatet.»

I en upublisert uttalelse avgitt av Skatt øst til en annen forening et halvt år tidligere⁴ uttalte imidlertid et skattekontor at frikjøp av en tillitsvalgt til fagforeningsarbeid *ikke* var å regne som avgiftspliktig arbeidsutleie, men et lønnsrefusjonskrav, altså en form for erstatning. Fra uttalelsen hitsettes:

«... ikke snakk om omsetning av en vare eller tjeneste som skjer i næringsvirksomhet. Det foreligger ingen gjensidig bebyrdende avtale mellom to parter, altså en ytelse mot motytelse. Det å bli frikjøpt til fagforeningsarbeid og at arbeidsgiver får den kostnaden dekket, vil være en ren lønnsrefusjon, som det ikke skal beregnes merverdiavgift av.»

Vi legger til grunn at det er Skattedirektoratets uttalelse som gir uttrykk for gjeldende rett. En slik forståelse av regelverket harmo-

² Se bl.a. KMVA-2004-5252, KMVA-2004-5253, KMVA-2009-6355, KMVA-2011-7027 og KMVA-2011-7052.

³ 9. utgave 2013, punkt 1-3.2.14.

⁴ Avgitt i en e-post 21. mars 2013.

nerer med direktoratets uttalelse fra 2001 referert til ovenfor, samt direktoratets forståelse av Eksakt Regnskap-dommen. Det er samtidig uheldig at Skatt øst og Skattedirektoratet gir uttrykk for et så ulikt syn på regelverket med kun et halvt års mellomrom. Direktoratets uttalelser vedrørende lønnsrefusjon viser imidlertid at direktoratets syn på terskelen for hva som skal anses for avgiftspliktig omsetning, er lav.

1.3.3 Mahabir Eiendom-dommen – viderefakturering av tjenester i konsern, avgiftspliktig

Borgarting lagmannsretts dom av 2. februar 2011 vedrørende selskapet Mahabir Eiendom AS omhandler etterberegning av utgående merverdiavgift i forbindelse med selskapets manglende fakturering av merverdiavgift på tjenester utført for andre selskaper i konsernet. Det var kun selskapet som fakturerte, som hadde ansatte. Konsernet var ikke fellesregistrert etter nåværende merverdiavgiftslov § 2–2 tredje ledd.

Mahabir Eiendom AS hevdet at faktureringen var avgiftsfri kostnadsfordeling av lønnsutgifter og at det ikke representerte avgiftspliktig omsetning siden selskapet ikke drev dette som egen næringsvirksomhet.

Lagmannsretten la til grunn at selskapet var næringsdrivende i merverdiavgiftslovens forstand og at det gjennom kostnadsfordelingen omsatte avgiftspliktige tjenester til de øvrige selskapene i konsernet. Etter lagmannsrettens syn kunne det:

«[...] ikke etableres avgiftsfrihet ut fra en synsvinkel om at tjenesteytingen er en del av en praktisk arbeidsfordeling internt i et konsern.»

Enkelte av selskapene i konsernet hadde ikke fradragsrett, og etterberegningen ble derfor en kostnad for konsernet.

Saken viser viktigheten for et konsern, hvor noen av selskapene driver virksomhet unntatt fra merverdiavgift og som derfor heller ikke har fradragsrett, å vurdere fellesregistrering, for å unngå avgiftsbelastning ved konserninterne transaksjoner, jf. pkt. 3 ovenfor.

1.3.4 Klagesak – viderefakturering av administrative tjenester i konsern, avgiftspliktig

I en klagesak fra 2005⁵ hadde et morselskap forestått økonomiske og administrative funksjoner for sine tre datterselskaper. Kostnadene ble fordelt på datterselska-

pene, uten påslag. Morselskapet anså dette som avgiftsfri kostnadsfordeling og ikke en ytelse av avgiftspliktige tjenester. Det ble vist til at virksomheten var beregnet til å gå i null, det vil si uten fortjeneste.

Fylkesskattekontoret anså derimot morselskapet for å drive avgiftspliktig næringsvirksomhet og etterberegnet utgående merverdiavgift på tjenestene. Fylkesskattekontoret viste til at en forutsetning for å fordele kostnader avgiftsfritt etter Rundskriv 40 er at kostnaden skal deles, hvilket de mente ikke var tilfellet. Selskapet hadde heller ikke fordelt kostnadene slik Rundskriv 40 anviste.

Vedtaket ble stadfestet av en enstemmig Klagenemnd med følgende tilleggsbemerkning fra ett av medlemmene:

«Enig. Jeg tilføyer at klager gjør noe langt mer enn bare å fordele kostnader for innkjøpte varer og tjenester og jeg finner det klart at klager utfører avgiftspliktige tjenester for de tre datterselskaper. Klagers nullsiktemål mht. fortjeneste er ikke avgjørende.»

Ettersom datterselskapene ikke eksisterte lenger, og en korleksjon av faktureringen ikke lot seg gjennomføre, ble den etterberegnete avgiften en endelig kostnad for morselskapet.

1.3.5 Klagesak(er) – viderefakturering av husleie, avgiftsfri, kostnadsfordeling

En klagesak fra 2012⁶ omhandler grensen mellom avgiftsfri kostnadsfordeling og fremleie av fast eiendom. Skattekontoret var av den oppfatning at klager fremleide lokaler til selskap (A) uten å være frivillig registrert for utleien, jf. nåværende merverdiavgiftslov § 2–3. Skattekontoret tilbakeførte derfor 50 % av fradragsført inngående avgift på klagers kostnader til husleie og tilsvarende for løpende driftskostnader knyttet til lokalene som ble disponert av A sammen med klager.

Klager drev produksjon innen papirindustrien sammen med A i felles lokaler. Fabrikkløkalet ble disponert i fellesskap med maskiner fra begge selskaper plassert om hverandre. Bare kontor for daglig leder av A var ikke til bruk for klager. As produksjon var videre av betydning for klagers avgiftspliktige omsetning. Klager anførte at viderefaktureringen av deler av husleien representerte kostnadsrefusjon, og ikke fremleie, da det ikke forelå avtale om dette

og A heller ikke hadde eksklusiv råderett over lokalene. Selskapet viste til at fakturering av husleie til A var kostnadsfordeling under henvisning til Rundskriv 40. Klager hadde likevel fakturert kostnadsfordelingen med merverdiavgift og fradragsført inngående merverdiavgift på husleien fullt ut i sitt avgiftsregnskap.

Skattekontoret viste til at Rundskriv 40 i utgangspunktet gjelder anskaffelse av driftsmidler i fellesskap, og at rundskrivet gjelder kostnader/anskaffelser som partene pådrar seg i fellesskap. Skattekontoret kom til at klager alene var avtalepart med byggets eier og at klager fakturerte en andel av husleiekostnaden til A. Skattekontoret mente derfor at Rundskriv 40 ikke kunne anvendes i klagers tilfelle, siden klager pådro seg leiekostnadene på egen hånd.

Klagenemnda for merverdiavgift opphevet etterberegningen, da de var enige med selskapet i at ordningen var kostnadsfordeling. Det ble lagt vekt på at hele fabrikkområdet måtte betraktes som et fellesområde, hvor klager i realiteten benyttet hele området, samt at A betalte en andel av husleie og felleskostnader uten påslag. Klagenemnda tok ikke opp om det var korrekt av selskapet å fakturere husleiekostnaden med avgift.

Også i en klagesak fra 2011⁷ ble skattekontorets etterberegning opphevet, og forholdet ansett som kostnadsfordeling i kontorfellesskap. Også denne saken gjaldt spørsmål om det forelå fremleie av fast eiendom, hvilket Klagenemnda var enig med klager i at det ikke gjorde.

Klager hadde inngått en «samlokaliseringsavtale» med tre selskaper som drev avgiftspliktig virksomhet, hvilket innebar at lokaler som klager leide, ble brukt av de tre selskapene. I tillegg inneholdt kontraktene et punkt om utgiftsfordeling, hvor alle utgifter relatert til lokalene ble fordelt etter antall kontorer som var i bruk av det enkelte selskap. Øvrige kostnader skulle fordeles etter antall medarbeidere i det enkelte selskap.

Skattekontoret var av den oppfatning at dette var et fremleieforhold og nektet fradrag for inngående avgift ettersom klager ikke var frivillig registrert for utleie av fast eiendom i henhold til merverdiavgiftsloven § 2–3.

Klager anførte at forholdet ikke representerte et fremleieforhold, men kun forde-

5 KMVA 2005–5500.

6 KMVA 2012–7374.

7 KMVA 2011–7027

ling av kostnader i et kontorfellesskap. Det ble vist til prinsippene om kostnadsfordeling i Skattedirektoratets Rundskriv 40. Selskapet hevdet samtidig at de pliktet å beregne utgående merverdiavgift av kostnadsfordelingen, og at de hadde en korresponderende fradragsrett for anskaffelsene.

Klagenemnda var enig med klager i at forholdet ikke representerte (frem-)utleie, men kostnadsfordeling i et kontorfellesskap, og opphevet etterberegningen. Klagenemnda tok heller ikke i denne saken opp spørsmålet om det var korrekt av selskapet å fakturere den aktuelle kostnadsfordelingen med merverdiavgift slik de hadde hevdet.

Til sammenligning kom Skatt øst i en ikke-publisert sak behandlet av Skatt øst i 2012 til at leie av lokaler i advokatvirksomhet drevet som et DA, kunne anses som en fellesanskaffelse for advokatene i DAet. DAet var ikke frivillig registrert for utleie av bygg/anlegg i henhold til merverdiavgiftsloven § 2–3. Skattekontoret mente derfor at det var feil av DAet å fradragsføre avgiften på husleien og viderefakturere denne forholdsmessig med avgift fra DAet til den enkelte deleier. Skattekontoret åpnet derimot for at Rundskriv 40 kunne komme til anvendelse og at inngående merverdiavgift på husleien kunne fradragsføres forholdsmessig hos den enkelte deltaker, forutsatt at dokumentasjonskravene som angitt i rundskrivet ble fulgt.

2 Vurdering og oppsummering

Som gjennomgåelsen i artikkelens del I punkt 1 til 4 og punkt 1 i del II har vist, synes det å være klart at merverdiavgiftsregelverket åpner for avgiftsfri kostnadsfordeling, og at dette omfatter både felleskostnader til fysiske driftsmidler og kjøp av tjenester. Avgrensningen mot når en viderefakturering er å anse som avgiftspliktig omsetning, alternativt annen kostnadsdekning som *ikke* gir rett til fradrag, synes samtidig uklar, og er preget av et fragmentarisk rettskildebilde.

Et klart hovedskille går likevel ved at avgiftsfri kostnadsfordeling og bruken av Rundskriv 40 forutsetter at det er en felleskostnad som fordeles, det vil si en kostnad som er felles og forutsettes fordelt mellom flere, herunder den som forestår fordelingen.

Dersom et selskap ikke skal ta en del av kostnaden selv, men utelukkende påtar seg kostnaden på vegne av andre selskaper,

typisk (mor)selskap i et konsern, foreligger altså ikke kostnadsfordeling, men en viderefakturering av kostnaden, en ren kostnadsdekning. Avgjørende for om viderefaktureringen skal skje med eller uten merverdiavgift og berettiger fradrag for inngående merverdiavgift, synes i så fall som et utgangspunkt å være om det dreier seg om avgiftspliktig omsetning eller ikke. I praksis er det et spørsmål om omsetningen skjer i næring.

Praksis viser etter vårt syn nokså klart at terskelen for å anse viderefakturering av kostnader for å skje «i næring», og således som avgiftspliktig omsetning, er relativt lav. Den er etter vår oppfatning betydelig lavere her enn for eksempel ved nyregistrering av virksomheter. Ved søknad om registrering av virksomheter stilles normalt strenge krav til at en aktivitet skal generere et overskudd for å kunne anses drevet «i næring» med rett til fradrag for inngående merverdiavgift.⁸

Det kan som et utgangspunkt hevdes at det prinsipielt er uheldig at næringsbegrepet tillegges ulikt innhold, avhengig av i hvilken sammenheng det benyttes. På den annen side bør ikke virksomheter fratras muligheten for å få løftet av inngående merverdiavgift på kostnader som pådras sammen med, eventuelt på vegne av, andre, under henvisning til at den som har pådratt seg kostnaden i første omgang, ikke skal benytte seg av denne i egen avgiftspliktig virksomhet. Det sentrale bør her etter vårt syn være at den endelige bruken av en anskaffelse er i avgiftspliktig virksomhet.

Spørsmålet om manglende fradragsrett hos den som pådrar seg en kostnad som forutsettes viderefakturert, synes primært å kunne oppstå hvor viderefaktureringen gjelder enkeltstående kostnader, og hvor kravet til næring vanskelig kan hevdes oppfylt.

Normalt vil det imidlertid være forklarlig og praktiske grunner til at en kostnad er pådratt av en annen enn den som tar anskaffelsen i bruk i sin avgiftspliktige virksomhet. Driver den som pådrar seg en kostnad i første hånd avgiftspliktig virksomhet, og kostnaden ikke er til bruk i denne virksomheten, men kun skal viderefaktureres til et eller flere andre selskaper, fremstår det fortsatt både som praktisk og logisk at viderefaktureringen skal skje med

merverdiavgift. Vi opplever derfor at dette også gjøres av mange virksomheter.

Dette har likhetstrekk med problemstillingen rundt kravet til frivillig registrering av virksomheter som driver med utleie av fast eiendom, og hvor de som allerede er registrert for alminnelig avgiftspliktig virksomhet ikke ser logikken i at de skal måtte registrere seg særskilt for utleien. Som kjent oppleves dette kravet av mange som en «felle» og er derfor også varslet endret av Finansdepartementet.

Terskelen for å anse viderefakturering av kostnader som ikke angår egen virksomhet, bør således etter vårt syn være lav når man allerede driver avgiftspliktig virksomhet. Faren for at staten skulle lide tap ved fradragsføringen, er heller ikke til stede i slike tilfeller, så lenge viderefaktureringen skjer med avgift og slik sett ender opp der anskaffelsen tas i bruk.

Gjennomgåelsen av klagenemndssakene under punkt 1.3.5 ovenfor, bekrefter også etter vårt syn at avgiftsmyndighetene har praktisert regelverket, og forståelsen av når det foreligger omsetning versus kostnadsfordeling, for strengt.

De aktuelle sakene viser at det kan være grunnlag for å hevde at det foreligger kostnadsfordeling, selv om viderefaktureringen skjer med merverdiavgift og metoden som følger av Rundskriv 40 således ikke har blitt fulgt. Inngående merverdiavgift på kostnaden, det vil si husleien, ble i disse sakene fradragsført fullt ut av det selskapet som hadde pådratt seg denne og viderefaktureringen skjedde deretter med merverdiavgift. Dette ble godtatt av Klagenemnda. Etter vårt syn er også dette uttrykk for en forståelse av regelverket som gjenfinnes i praksis og hvor det ikke bør være grunn til å kreve korrigering av avgiften.

Det synes likevel å være behov for en viss klargjøring av regelverket fra myndighetenes side også på dette området. Det bør i så fall her, som ellers, legges til rette for en kostnadseffektiv og praktisk løsning for de næringsdrivende.

Avslutningsvis skal det samtidig sies at det etter vårt syn også er positivt å registrere at det finnes eksempler på at skatteetaten i tilfeller hvor fremgangsmåten i Rundskriv 40 ikke har vært fulgt, ser ut til å akseptere at de næringsdrivende kan rette dette opp i tråd med rundskrivet, uten at forholdet også etterberegnes.

⁸ Eksempelvis Borgarting lagmannsretts dom av 31. mai 2010 og Oslo tingretts dom av 28. september 2012.