

Bruken av ubetydelighetsregelen i en pandemi

Pandemien har ført til at mange virksomheter har mistet inntekter, mens andre har fått økte inntekter. I vurderingen av om en virksomhet er i en ubetydelighetssituasjon, er det imidlertid fortsatt den normale omsetningsfordelingen som avgjør om den er i en ubetydelighetssituasjon eller ikke.



Spesialrevisor
Karoline Salamonsen
Skatteetaten, Divisjon innsats



Seniorskattejurist
Karl Kleva
Skatteetaten, Divisjon innsats

Hovedregelen om forholdsmessig fradragsrett

Ved kjøp av varer eller tjenester som benyttes både i avgiftspliktig virksomhet og til andre formål, såkalte fellesanskaffelser, har man fradragsrett for den andelen som er til faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-2 første ledd.

Ubetydelighetsregelen – en forenkling som kan være vanskelig

Ubetydelighetsregelen er en forenklingsregel i merverdiavgiftslovens § 8-2 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsen slår fast at inngående avgift på fellesanskaffelser ikke skal fordeles dersom avgiftspliktig eller avgiftsunntatt omsetning normalt er under fem prosent. I slike tilfeller skal fellesanskaffelsenes avgiftsbehandling gjenspeile hovedandelen av omsetningen. Over 95 % avgiftspliktig omsetning gir full

fradragsrett for fellesanskaffelser. Tilsvarende gir over 95 % avgiftsunntatt omsetning ingen fradragsrett for fellesanskaffelser. Dette er et unntak fra hovedregelen om at fradragsføringen skal gjenspeile faktisk bruk.

Utgangspunkt for beregningen er all omsetning i avgiftssubjektet. Dersom virksomheten er en del av en fellesregistrering, skal den samlede omsetningen i fellesregistreringen legges til grunn.

For noen virksomheter kan endringer i omsetningsfordeling under pandemien ha ført til at merverdiavgiftspliktig omsetning, som tidligere utgjorde over 95 % av omsetningen, nå utgjør under 95 %. Tilsvarende kan være tilfellet med avgiftsunntatt omsetning.

Praktiske eksempler

Grunnet likviditetsutfordringer har enkelte selskaper i konsern økt sine utlån til andre avgiftssubjekter innad i konsernet. Dette har gitt økte finansinntekter i form av renter. I gitte tilfeller har omfanget av en slik aktivitet ført til at den avgiftsunntatte omsetningen har økt til over fem prosent. I denne forbindelse kan det stilles spørsmål ved om renter er å anse som omsetning ved tolkningen av ubetydelighetsregelen. Dersom renter er å anse

som omsetning, må virksomheten da fordele inngående avgift på fellesanskaffelser?

Folkehøyskoler og campingvirksomheter

Enkelte folkehøyskoler, som vanligvis har over fem prosent avgiftspliktig omsetning, har fått redusert denne til under fem prosent i pandemiårene. Dette skyldes at pandemien har forhindret avgiftspliktig drift av sommerhotell når det ikke har vært skole-drift. Innebærer dette at aktørene i et slikt tilfelle blir omfattet av ubetydelighetsregelen, og dermed ikke kan kreve avgiftsmessig fradrag for fellesanskaffelser i det hele tatt?

Til tross for, eller kanskje på grunn av, folkehøyskolenes stengte sommerhotell, har en del campingplasser hatt høyere aktivitet i pandemiårene sammenlignet med tidligere år. Skatteetaten har sett eksempler på hvordan høy avgiftspliktig campingaktivitet har gjort at den avgiftspliktige virksomhet har steget til over 95 %. Kan dette bety at virksomheten har kommet i en ubetydelighetssituasjon?

For å avklare hvordan fradragsretten påvirkes i de ulike skisserte situasjonene, må vi se nærmere på omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven og hva som ligger i det som i ubetydelighets-

regelen omtales som «virksomhetens normale omsetning».

Omsetningsbegrepet

I lovens § 1-3 første ledd bokstav a er omsetning definert som levering av varer og tjenester mot vederlag. I ett av eksemplene nevnt over yter et selskap kreditt til andre avgiftssubjekter i samme konsern. Selskapet mottar renter som vederlag. Dette medfører at finansinntektene i dette tilfellet defineres som omsetning etter merverdiavgiftsloven. En økning i finansinntekter skal følgelig medtas som omsetning i vurderingen av om et avgiftssubjekt er i en ubetydelighets situasjon.

Merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2 gir anledning til å fordele inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser ut fra omsetningsfordelingen. I utgangspunktet må omsetningsbegrepet tolkes på samme måte i merverdiavgiftsloven § 8-2 tredje og fjerde ledd og i forskriften. Forskriften viser imidlertid utelukkende til at omsetningen *kan* benyttes for å fordele fradraget dersom den *i rimelig grad gjenspeiler bruken av fellesanskaffelsene*.

Forskriftens forslag om å bruke omsetningsfordelingen til å fordele inngående avgift, er utelukkende et tilbud. Et avgiftssubjekt kan alltid velge en annen fordeling, og er forpliktet til å gjøre det dersom fordeling etter omsetning gir et høyere fradrag enn det som i rimelig grad gjenspeiler bruken av fellesanskaffelsene. Avgiftspliktige må da identifisere en annen hjelpetørrelse, som gjenspeiler fellesanskaffelsens bruk, og fordele ved hjelp av denne. En slik hjelpetørrelse kan være tid brukt eller antall ansatte, men det kan også være omsetning minus finansinntekter. Dette til tross for at de aktuelle finansinntektene er omsetning etter mval. § 1-3.

Ubetydelighetsregelen – alltid ut fra samlet omsetning

Ubetydelighetsregelen skal derimot alltid vurderes ut fra samlet omsetning. Dette er ikke et tilbud, det er et absolutt krav. Det betyr at forholdstallene

ved vurderingen av om en virksomhet er i en ubetydelighets situasjon ikke nødvendigvis er lik forholdstallene som benyttes ved fordeling av fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8-2 første ledd.

Det er verdt å merke seg at omsetning etter merverdiavgiftslovens definisjon ikke kan leses ut av mva-meldingen. Benevnelsene i mva-meldingen samsvarer ikke med hva som anses som omsetning etter merverdiavgiftsloven. Eksempelvis skal intern omsetning i fellesregistreringer rapporteres sammen med unntatt omsetning i mva-meldingen. Dette til tross for at salg internt i en fellesregistrering ikke anses som omsetning etter merverdiavgiftslovens definisjon.

Normalomsetning – ubetydelighetsregelens sikkerhetsventil

Ved vurderingen av om ubetydelighetsregelen kommer til anvendelse, skal det tas utgangspunkt i virksomhetens *normale* fordeling av omsetning. Dette utgjør en form for sikkerhetsventil i bestemmelsen, ved at retten til fullt fradrag ikke nødvendigvis er avskåret selv om den unntatte omsetningen skulle overstige fem prosent i løpet av et regnskapsår.

Normale omsetningstall er utgangspunktet

Dette innebærer at selskap som økte sine finansinntekter i pandemiårene forårsaket av ekstraordinære hendelser grunnet pandemien, skal ta utgangspunkt i sine normale omsetningstall ved vurderingen av om ubetydelighetsregelen kommer til anvendelse. En normal fordeling av omsetning kan anses å være omsetningsfordelingen i en periode over tre år, før en eventuell ekstraordinær hendelse. Det vil være fornuftig å skriftliggjøre denne typen vurderinger.

En ny normal?

Dette innebærer at både utlånselskapet og folkehøyskolene i eksemplene vist til over, kan ta utgangspunkt i sin normale fordeling av omsetning i vur-

deringen av om de er omfattet av ubetydelighetsregelen. En forutsetning vil være at pandemiårene anses å være en ekstraordinær hendelse, som ikke vil påvirke fordelingen av omsetning fremover. Dersom folkehøyskolene vedtar å stenge sommerhotell også i fremtiden, eller om utlånselskapet også i fremtiden forventer høye finansinntekter, vil vurderingen være annerledes. I et slikt tilfelle kan en se for seg at den nye omsetningsfordelingen er en ny normal.

Den samme vurderingen vil gjelde for campingvirksomheten i eksempelet over. Til forskjell fra de to andre eksemplene gir omsetningsfordelingen i pandemiårene potensielt et høyere avgiftsmessig fradrag, sammenlignet med virksomhetens normale omsetningsfordeling. Vurderingen vil likevel være den samme, slik at campingvirksomheten ikke får fullt fradrag, med mindre den nye omsetningsfordelingen er en ny normal. Forståelsen av regelverket skissert over vil gjelde begge veier, både når det er til virksomhetens gunst og ugunst. Hensynet til symmetri i avgiftssystemet gjør det vanskelig å forsvare en annen tolkning av regelverket. Det er imidlertid ikke utenkelig at pandemien har ført til varige endringer i folks vaner, og at campingferie i eget land vil bli den nye normalen.