

Skattedirektoratets fellesskriv til regionene av 25. juni 2009:

## Fradragsretten for fellesanskaffelser

Skattedirektoratet har i et fellesskriv til regionene redegjort for hvordan situasjonen nå oppfattes mht. omfanget av fradragsretten for inngående merverdiavgift – særskilt relatert til såkalte fellesanskaffelser. Redegjørelsen inneholder enkelte utsagn som artikkelforfatter oppfatter ikke å ha klar støtte i lovverk, herunder forskrifter og foreliggende administrativ praksis eller rettspraksis.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Jan Kolbjørnsen  
BDO Noraudit Advokater DA

Redegjørelsen har krav på interesse fordi den på en pedagogisk måte redegjør for de momenter som skal vurderes i relasjon til fradragsrettsspørsmålene, herunder rekkefølgen i vurderingsmomentene. Den er således meget instruktiv og gir etter min oppfatning på vesentlige punkter en «opp-skrift» som er egnet til å lede til en forsvarlig og «riktig» vurdering avgiftsmessig.

Når dette er sagt, vil jeg tilføye at redegjørelsen inneholder noen utsagn som jeg for min del oppfatter ikke å ha klar støtte i lovverk, herunder forskrifter og foreliggende administrativ praksis eller rettspraksis.

Dette gjelder følgende punkter:

Slik jeg ser det er det ikke riktig at avgiftsmyndighetene før Hunsbedt-dommen konsekvent la til grunn den praksis som Høyesterett forkastet i Hunsbedt Racing-saken.

Mange år før Hunsbedt-saken nektet avgiftsmyndighetene TV2 fullt avgiftsfradrag selv om TV-kanalens eneste inntektskilde var reklameinntekter som var helt innenfor mva-loven. Prinsippet mht. å nekte fullt avgiftsfradrag ble opprettholdt, men TV-kanalen oppnådde likevel fullt avgiftsfradrag, men da med hjemmel i et § 70-vedtak.

Mange med meg mente at dette § 70-vedtaket var unødvendig i og med at hjemmel

for fullt avgiftsfradrag skulle være til stede, og at § 70-vedtaket bygget på at staten fryktet å tape en eventuell retts sak reist av TV2.

Da man ikke fikk noen tvist i TV2-saken, medførte dette at staten kunne opprettholde et prinsipp som i henhold til senere rettspraksis likevel viste seg ikke å være holdbart.

Jeg synes på denne bakgrunn at det ikke nødvendigvis gir et riktig bilde å hevde at avgiftsmyndighetene før Hunsbedt fulgte en klar linje som først ble endret etter Hunsbedt-sakens avgjørelse.

### Tønsberg Bolig-dommen

Det er med interesse jeg konstaterer at Skattedirektoratet tydeligvis ikke er begeistret for resultatet i Tønsberg Bolig-dommen og nærmest bortforklarer resultatet, hvoretter man konkluderer med at: «Etter vår oppfatning gir dommen på denne bakgrunn liten veiledning ved vurderingen av hva som skal anses som fellesanskaffelser.»

Slik jeg ser det gir dommen godt hold for å hevde at bedriftsøkonomisk tilknytning faktisk er en viktig forutsetning for å kunne kreve avgiftsfradrag selv om slik bedriftsøkonomisk tilknytning ikke nødvendigvis alene vil være tilstrekkelig.

Slik jeg ser det synes det fremdeles å være en viss bevegelse i rettspraksis på fradragsrettsområdet som ikke er nevnt i skrevet, og jeg viser i denne forbindelse til den relativt nye dommen i Gulating lagmannsrett vedr. Norse Oil Field Services AS (7. januar 2009). Dommen er ansett som oppsiktsvekkende, idet den gir en utleier som ikke var registrert frivillig for utleie av lokaler til avgiftspliktig virksomhet avgiftsfradrag for kostnader på samme lokaler, fordi leietakers

aktivitet ble oppfattet som av relevant betydning for utleiers avgiftspliktige virksomhet.

Denne saken går mest på det som i Skattedirektoratets terminologi gjelder spørsmålet om en anskaffelse er «foretaksrelevant».

Det er forståelig at staten valgte å anke saken til Høyesterett. Det faktum at ankeutvalget enstemmig avviste anken fordi man ikke fant at saken var prinsipiell, tilsier at siste ord om fradragsretten ennå ikke er sagt.

### Fordeling av inngående avgift på felleskostnader

Når det gjelder fordeling av inngående avgift på felleskostnader, uttaler Skattedirektoratet i skrivets punkt 4 annet avsnitt:

«Det kan ikke gjøres fradrag for noen del av inngående avgift på fellesanskaffelser dersom den avgiftspliktiges omsetning utgjør mindre enn 5 % av virksomhetens samlede omsetning, jf. forskrift nr. 18 § 4.»

Dette mener jeg bare vil være riktig forutsatt at vedk. avgiftspliktige for fellesanskaffelser (felles driftsutgifter – jf. headingen til forskrift nr. 18 § 3) har valgt å benytte seg av sjablonregelen i forskrift nr. 18 § 3.

Min begrunnelse for dette er:

Både mval. § 21 og mval. § 23 viser i sin ordlyd til begrepet bruk som grunnlag for fradrag.

Ordlyden er henholdsvis «varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV» og «når varer og tjenester anskaffet til bruk under ett for virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV».

I hovedbestemmelsen for fremgangsmåten ved fordeling etter forskrift nr. 18 § 1 fremgår også at det er tale om «**antatt bruk** i den del av virksomheten som faller inn under loven» (min utheving) som er avgjørende.

I ovennevnte bestemmelser er det ikke vist til begrepet omsetning overhodet.

Forskrift nr. 18 § 3 fremstår som en alternativ sjablonregel hvor sjablonen er avgiftspliktig omsetning i forhold til total omsetning som grunnlag for avgiftsfradraget.

(Det verserer nå en sak hvor bruk av sjablonregelen i § 3 er blitt forkastet av avgiftsmyndighetene fordi det hevdes at sjablonen ikke er representativ for bruken).

Bestemmelsen i § 3 er mye brukt både fordi den er praktisk og arbeidsbesparende, og dessuten lett å dokumentere ut fra regnskapet. (Dette i motsetning til bruk som normalt må dokumenteres særskilt).

Forskrift nr. 18 § 3 er en sekundær sjablonregel i forhold til ordlyden både i selve loven, dvs. § 21 og 23 og forskrift nr. 18 § 1.

Dette medfører etter min oppfatning at begrensingsregelen i forskrift nr. 18 § 4 bare kommer til anvendelse der hvor omsetningsbegrepet forøvrig er et fordelingskriterium, dvs. der man faktisk har benyttet regelen i § 3 som fordelingsgrunnlag.

Slik jeg ser det vil den oppfatning som Skattedirektoratet gir uttrykk for kunne lede til direkte uriktige og urimelige resultater som står i strid med bruksbegrepet som primært fordelingskriterium som fremgår av loven selv og av forskrift nr. 18 sin hovedbestemmelse i § 1.

Gitt at en bedrift som har en omsetning innenfor mva-loven på 4 % av totalomsetningen og utenfor mva-loven på 96 % av totalomsetningen, anskaffer et driftsmiddel som er til bruk både i den avgiftsunntatte virksomheten og den avgiftspliktige virksomheten. Der den dokumenterbare bruk av driftsmiddelet i den avgiftspliktige del av virksomheten utgjør 60 %, vil hovedprinsippet i mva-lovens § 21, § 23 og forskrift nr. 18 § 1 gi et avgiftsfradrag på 60 % av inngående avgift.

Ifølge Skattedirektoratets forståelse av forskrift nr. 18 § 4, slik dette fremkommer av skrivet, er avgiftsfradrag i ovennevnte tilfelle helt avskåret.



*BLE NEKTET: Mange år før Hunsbedt-saken nektet avgiftsmyndighetene TV2 fullt avgiftsfradrag selv om TV-kanalens eneste inntektskilde var reklameinntekter som var helt innenfor mva-loven.*

Jeg har en rettskildeoppfatning som forutsetter at man legger vekt på en forståelse som leder til rimelige (ut fra forutsetningene) og «riktige» resultater.

Slik jeg ser det er den tolkning som leder til at forskrift nr. 18 § 4 kan avskjære avgiftsfradrag, selv om anskaffelsens bruk etter omstendighetene kan åpne for store avgiftsfradrag, uholdbar.

### Betydningen av at det gis tilskudd

Det fremgår videre av Skattedirektoratets redegjørelse om fordeling av inng. avgift og bruken av forskrift nr. 18 § 3 som grunnlag at «for å gi et riktig bilde av bruken av en anskaffelse, må også eventuelle tilskudd tas med ved beregning av fordelingsnøkkel».

Det vises i denne forbindelse til dommen i Borgarting lagmannsrett av 7. april 1997 vedr. Sunnmøre-Romsdal Billag AS.

Undertegnede prosederte saken for Sunnmøre-Romsdal Billag AS, og jeg mener utfra mitt kjennskap til saken at grunnlaget for tvisten omkring omfanget av billagets fradragrett (billaget drev både gods- og passasjertransport og fordelte kostnader etter forskrift nr. 18 § 3) ikke bygget på at billaget hadde mottatt tilskudd som sådan, men at billaget hadde mottatt tilskudd fra fylkets samferdselsavdeling som var **øremerket** persontransporten, dvs. virksomheten utenfor mva-loven. Dermed mente avgiftsmyndighetene, med tilslutning fra lagmannsretten, at tilskuddene måtte hensyntas ved beregning/fastsettelse av samlet omsetning, med det resultat at avgiftspliktig omsetnings andel av total omsetning sank og avgiftsfradraget etter forskrift nr. 18 § 3 ble redusert.

Slik jeg oppfattet statens anførsler i saken var det klart at dersom tilskuddene ikke hadde vært øremerket til virksomheten utenfor mva-loven, ville tilskuddet ikke fått betydning for fordelingsbrøken etter forskrift nr. 18 § 3. Dette samsvarer også med de eldre adm. uttalelsene vedr. tilskudd som har subsidievirkning ved at pris og avgiftsgrunnlag reduseres. Det forutsettes i disse tilfeller åpenbart at selger/producent som tilskuddsmottaker likevel beholder sitt fulle avgiftsfradrag.

Slik jeg ser det er dette en nødvendig presisering til det som uttales av Skattedirektoratet i de siste avsnittene i skrivet.



## Skatteetaten

### Søker du nye utfordringer?

Sentralskattekontoret for storbedrifter er et sentralt skattekontor for skattytere med særlig komplisert og sammensatt ligning. Kontoret inngår i Skatt øst som en egen landsdekkende enhet.

Sentralskattekontoret for storbedrifter har ledige stillinger som

#### Revisorer og økonomer

Vi søker nye medarbeidere til vårt kontor som ligger i Moss.

Skatteetaten bruker elektronisk søknadsbehandling og fullstendige kunngjøringstekster finnes på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).

**Søknadsfristen er 21.10.09.**

[www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

Profesjonell  
Nytenkende  
Imøtekommende