

FRADRAGSRETTE

Relevanskriteriet etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd

Kandidatnr: 257

Veileder: Trond Knapper

Leveringsfrist: 25. april 2005

Til sammen 16.486 ord

22.04.2005

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	PROBLEMSTILLING.....	1
1.2	BAKGRUNN.....	3
1.3	AVGRENSNING.....	4
1.4	DEFINISJONER.....	5
1.5	HENSYN.....	8
1.6	METODESPØRSMÅL OG RETTSKILDER.....	10
1.7	NÆRMERE OM FORHOLDET TIL UTENLANDSK RETT.....	14
1.7.1	EF-RETTE.....	14
1.7.2	DANSK RETT.....	17
1.7.3	SVENSK RETT.....	19
1.8	DEN VIDERE FREMSTILLINGEN.....	21
2	RELEVANSKRITERIET	22
2.1	GJENNOMGANG AV RETTSKILDENE.....	22
2.1.1	LOVTEKST.....	22
2.1.2	FORARBEIDER	23
2.1.3	HØYESTERETT.....	23
2.1.3.1	Rt 1985 s.93 (Sira Kvina).....	23
2.1.3.2	Rt 2001 s. 1497 (Concrete Platforms Holding AS).....	25
2.1.3.3	Rt 2003 s. 1821 (Hunsbedt Racing AS).....	26
2.1.4	LAGMANNRETTE.....	28
2.1.4.1	Borgating lagmannsretts dom 6. februar 2001 (ASKO Vestfold).....	28
2.1.4.2	Frostating Lagmannsretts dom 22. desember 2004 (Porthuset AS).....	29
2.1.5	TINGRETTE.....	30
2.1.5.1	Oslo Byretts dom av 16. februar 1999 (Oslo Sporveier).....	30
2.1.6	FORVALTNINGSPRAKSIS.....	31
2.1.6.1	Generelt	31

2.1.6.2	Finansdepartementet	32
2.1.6.3	Klagenemnda for merverdiavgift	34
2.1.6.4	Skattedirektoratet	38
2.1.7	JURIDISK TEORI.....	39
2.1.7.1	Bøker.....	39
2.1.7.2	Artikler.....	41
2.2	MOMENTER I RELEVANSVURDERINGEN.....	42
2.3	ENKELTE TYPETILFELLER.....	43
2.3.1	UTGANGSPUNKT FOR VURDERINGENE.....	43
2.3.2	IDRETTLAGS DRAKTER/REKLAME.....	44
2.3.3	FLERBRUKSHALL/REKLAME	46
2.3.4	GOLFANLEGG/REKLAME	48
2.3.5	ROMUTLEIE/MINIBAR, PAY TV M.M	51
2.3.6	KINO/REKLAME.....	53
2.3.7	PASSASJERBEFORDRING/REKLAME.....	55

3 AVSLUTTENDE KOMMENTARER57

4 REGISTER.....59

4.1	LITTERATURLISTE.....	59
4.2	LOVER.....	60
4.2.1	NORSKE LOVER.....	60
4.2.2	UTENLANDSKE LOVER	60
4.3	EF-DIREKTIV.....	61
4.4	FORSKRIFTER.....	61
4.5	FORARBEIDER.....	61
4.6	RETTSPRAKSIS.....	61
4.7	FINANSDEPARTEMENTETS TOLKNINGSUTTALELSE.....	62
4.8	AVGJØRELSER FRA KLAGENEMDA FOR MERVERDIAVGIFT.....	62

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Avhandlingens problemstilling er omfanget av fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum¹:

”En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.”

Brukskravet tar utgangspunkt i varens eller tjenestens konkrete bruk i avgiftspliktige virksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 13. I de fleste tilfeller er det ikke noe problem å ta stilling til om en anskaffelse er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. En økonom kan eksempelvis fradragsføre all inngående merverdiavgift på anskaffelse av hyller til bruk på sitt kontor. Dersom økonomen anskaffer hyller til bruk i sin private bolig, har han ingen fradragsrett.

For virksomheter som har omsetning som er avgiftspliktig² og omsetning som er unntatt avgiftsplikt,³ vil det kun være fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Regler for fordeling av inngående merverdiavgift ved fellesanskaffelser finnes i merverdiavgiftsloven § 23. Hvis økonomen fra eksemplet ovenfor benytter kontoret, herunder hyllene, i forbindelse med forberedelser han gjør i tilknytning til at han er engasjert som foreleser ved en undervisningsinstitusjon⁴, vil han ha rett til forholdsmessig fradragsrett. Den

¹ Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66

² Jf merverdiavgiftsloven § 13

³ Jf merverdiavgiftsloven §§ 5- 5 b

⁴ Undervisningstjenester er unntatt avgiftsplikt, jf merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr 3

forholdsmessige fradragsretten skyldes at fradragsrettens omfang skal gjenspeile anskaffelsens bruk i avgiftspliktig virksomhet. I nevnte eksempel, vil fradragsrettens omfang således måtte vurderes i forhold til bruken innenfor undervisningsvirksomheten, som er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Som utgangspunkt, skaper heller ikke spørsmålet om forholdsmessig fradragsrett store problemer. I praksis, har det imidlertid vist seg at anskaffelser til visse typer virksomheter skaper vansker. Disse virksomhetene kjennetegnes ved at de tradisjonelt er blitt nektet fradragsrett til tross for at de kan påvise at anskaffelsene er med på å generere merverdiavgiftspliktige inntekter. Som eksempel på slike anskaffelser, kan nevnes fotballdrakter som, i alle fall tradisjonelt, kun er blitt ansett til bruk i fotballkamper⁵, til tross for at de også fungerer som reklamebærere⁶. Et annet eksempel er oppføring av hotellrom⁷, hvor det omsettes varer fra minibar⁸. Avhandlingen skal søke å redegjøre nærmere for reglene på dette området, og herunder vil det bli foretatt en vurdering av om det foreligger tilstrekkelig hjemmelsgrunnlag for helt å nekte fradragsrett i disse tilfellene. Nærmere presisert er problemstillingen om det foreligger hel eller delvis fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser som i det ytre fremstår som anskaffet til bruk utenfor merverdiavgiftsloven.

Selv om ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd er uendret fra ikrafttredelsen av loven i 1970, har fradragsrettens *omfang* fått en økt aktualitet. At temaet er aktuelt, bekreftes av at det per 1. februar 2005, ifølge Skattedirektoratet, er anlagt ca 50 rettsaker for norsk rett som gjelder avhandlingens problemstilling. I stevningene blir det henvist til en høyesterettsdom (Hunsbedt-dommen inntatt i Rt 2003 s. 1821, se nedenfor punkt 2.1.3) som hevdes å slå fast at avgiftsmyndighetene har forfektet og praktisert en for snever oppfatning med hensyn til fradragsrettens omfang. Den økte aktualiteten kan begrunnes i at det i de senere år har skjedd en utvikling der det stadige er blitt mer attraktivt i økonomisk henseende å tilby reklame for

⁵ Utøvelse av idrett er unntatt merverdiavgiftsplikt, jf merverdiavgiftsloven § 5 b nr 12

⁶ Reklamevirksomhet er avgiftspliktig, jf merverdiavgiftsloven § 13

⁷ Omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt avgiftsplikt, jf merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd

⁸ Omsetning fra minibar er avgiftspliktig, jf merverdiavgiftsloven § 13

virksomheter som har omsetning som faller utenfor merverdiavgiftsloven.

Reklamevirksomhet i tilknytning til virksomhet som faller utenfor merverdiavgiftsloven er nettopp en gjenganger i de aktuelle tvistene.

Fradragsretten har stor økonomisk betydning både for den næringsdrivende og for staten. Med 150,4 milliarder kroner i avgiftsinngang, proveny, etter budsjettforslaget for 2005, utgjør merverdiavgiften statens største inntektskilde.⁹ Det er således ikke overraskende at omfanget av fradragsretten gir opphav til tvist mellom næringsdrivende og avgiftsmyndighetene.

1.2 Bakgrunn

Hovedregelen om fradragsrett har siden 1970 vært hjemlet i merverdiavgiftsloven § 21. Det følger av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum at ”bruk” er det sentrale vilkår for fradragsrett.

Ved kongelig resolusjon av 4. mars 1966 ble Skattekomitéen av 1966 oppnevnt. Skattekomitéen, med formann Rømer Sandberg, avga den 30. desember 1967 sin innstilling til Finansdepartementet¹⁰.

Finansdepartementet la frem forslag til lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven) i Ot. prp. nr. 17 (1968-69)¹¹. Denne proposisjonen bygget på Skattekomitéens innstilling. I lovtkastet til merverdiavgiftsloven fremgår det at fradragsretten i § 21 var foreslått å omfatte inngående avgift på varer og tjenester til den avgiftspliktige virksomhet.¹² I innstillingen

⁹ Jf St. prp. nr 1 (2004-2005) s 14

¹⁰ Jf Innstilling av 30. desember 1967 fra Skattekomiteen av 1966

¹¹ Jf Ot. prp. nr. 17 (1968-69)

¹² Ot. prp. nr 17 (1968-69) s. 67

fra den forsterkede finanskomité¹³ fremkommer departementets bemerkning til merverdiavgiftsloven § 21 i brev av 19. mars:

”For å gjøre det helt klart at fradragsretten for inngående avgift også skal gjelde for virksomheter som faller inn under lovens §§ 16 og 17, foreslår en at paragrafen gis slik formulering:

”En næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel””.

I merknadene til § 21 i lovutkastet¹⁴ uttales at retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er *relevante* for den virksomhet som driver avgiftspliktig omsetning. Det gis ingen nærmere forklaring i merknadene på hvilke anskaffelser som er fradragsberettiget.

1.3 Avgrensning

Merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum oppstiller tre kumulative vilkår, som må være oppfylt for at fradragsretten for inngående merverdiavgift skal være til stede. Det er for det første næringsdrivende som oppfyller vilkårene for å bli registrert i merverdiavgiftsmanntallet, og som faktisk er registrert, som har fradragsrett for inngående merverdiavgift. For det andre, er det kun påløpt inngående merverdiavgift som kan fradragsføres. For det tredje, må anskaffelsen være til bruk i den avgiftspliktige virksomhet for at merverdiavgiften på anskaffelsen kan fradragsføres. Som tidligere nevnt, er temaet for denne avhandlingen når kravet til bruk (relevans) er oppfylt.

¹³ Jf Inst. O. XVII (1968-69) s.27

¹⁴ Ot.prp. nr 17 (1968-69) s. 55

1.4 Definisjoner

Innledningsvis defineres sentrale begreper som benyttes i avhandlingen.

Merverdiavgift er en indirekte avgift på omsetning, innførsel og uttak av varer og tjenester.¹⁵ Indirekte avgift vil si avgift som skal kunne veltes over på senere omsetningsledd. Merverdiavgiften er ment som en forbruksavgift, og det er de næringsdrivende, og ikke forbrukeren, som oppkrever og innbetaler merverdiavgiften til staten.¹⁶ Stortinget avgjør i årlige avgiftsvedtak om avgift skal betales og med hvilken sats. Den generelle satsen er 25 % fra 1. januar 2005.¹⁷ Merverdiavgiften er en ren fiskal avgift. Avgiften er ment til å innbringe inntekter til staten.

Med *inngående avgift* forstås avgift som er påbeløpt ved kjøp m.v. av varer og tjenester eller ved innførsel.¹⁸

Med *utgående avgift* forstås avgift som skal beregnes og betales av omsetning og ved uttak.¹⁹

For det enkelte salgsledd er den inngående merverdiavgift det man har betalt til sin leverandør, mens utgående merverdiavgift er det man krever inn fra ens kjøper. Differansen mellom inngående og utgående avgift skal registrerte næringsdrivende innbetale til staten.²⁰

¹⁵ Jf merverdiavgiftsloven § 1.

¹⁶ Jf merverdiavgiftsloven § 10

¹⁷ Jf forskrift nr 129 om overgangsregler for nye avgiftssatser

¹⁸ Jf merverdiavgiftsloven § 4 annet ledd

¹⁹ Jf merverdiavgiftsloven § 4 første ledd

²⁰ Regnestykket blir negativt for staten dersom den inngående merverdiavgift overstiger den utgående merverdiavgift, jf eksempelvis eksportsalg etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd bokstav a

Omsetning av visse varer og tjenester er *unntatt* avgiftsplikt.²¹ At omsetningen er unntatt avgiftsplikt vil si at det ikke skal beregnes og kreves inn avgift ved omsetning av disse varer og tjenester. Det skal ikke faktureres med utgående avgift, og man får ikke fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Omsetningen er ikke omfattet av merverdiavgiftsloven. Ved omsetning av unntatte varer og/eller tjenester, sies omsetningen å være *utenfor* avgiftsområdet.

Det har i forvaltningspraksis utviklet seg en *primærbrukslære*, der fradragsrett for inngående merverdiavgift ikke anses til stede for anskaffelser som primært faller utenfor merverdiavgiftsloven. At anskaffelsen sekundært er ment til bruk i avgiftspliktig virksomhet, er etter denne læren ikke tilstrekkelig for at fradragsrett er til stede.

Omsetning av varer og tjenester som er *fritatt* fra avgiftsplikt er, i motsetning til den omsetning som er unntatt, omfattet av merverdiavgiftsloven.²² Ved fritatt omsetning får næringsdrivende fradrag for inngående avgift, men skal ikke beregne avgift på egen omsetning (nullsats).

Næringsvirksomhet foreligger dersom nærmere angitte vilkår foreligger. For det første må virksomheten skje for utøverens egen regning og risiko. For eksempel vil en som påtar seg å dele ut reklamemateriell i postkasser for en forretning være lønnstaker, og ikke næringsdrivende. For det andre stilles det krav til varighet og omfang. Enkeltstående, mer tilfeldige oppdrag, er ikke næringsvirksomhet. For det tredje må virksomheten være egnet til å gi økonomisk overskudd. Det trenger ikke være overskudd på kort sikt, hvis det kan forventes overskudd over tid.

Delt virksomhet vil si at et og samme avgiftssubjekt har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet.²³ På grunn av brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd er det bare fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

²¹ Jf merverdiavgiftsloven §§ 5, 5 a og 5 b

²² Jf merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17

²³ Jf Ot.prp. nr 2 (2000-2001) s.35

Fradragsretten er i utgangspunktet generell og omfatter inngående avgift på alle varer og avgiftspliktige tjenester som er til bruk i en registrert virksomhet.²⁴ Dersom anskaffelsen fullt ut er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, er det adgang til å fradragføre hele den inngående avgiften på anskaffelsen, jf merverdiavgiftsloven § 21 første ledd (*fullt fradrag*).

Unntakene for merverdiavgiftsplikt fremkommer av merverdiavgiftsloven §§ 5, 5a og 5b, og omfatter blant annet idrettsaktiviteter, romutleie, undervisning, og helsetjenester. Det fremkommer av innledningsordene i §§ 5 - 5 b, at virksomheter med unntatt omsetning ikke har fradragsrett, jf “[u]ntatt bestemmelsene i kapitlene XI, XII, XIX og XX gjelder loven ikke for (...)”. Etter merverdiavgiftsloven § 22 omfatter heller ikke fradragsretten kostnader forbundet med blant annet servering, kunst og antikviteter, kost og naturalavlønning, jf merverdiavgiftsloven § 14 annet og tredje ledd. Inngående avgift på anskaffelser som faller utenfor merverdiavgiftsloven eller som omfattes av merverdiavgiftsloven § 22, kan ikke føres til fradrag (*null fradrag*). Merverdiavgiften blir dermed en kostnad for virksomheten. Begrensningen i merverdiavgiftsloven § 22 gjelder imidlertid ikke for virksomheter som omsetter slike anskaffelser i egen virksomhet. Disse virksomhetene skal foreta fradrag og deretter eventuelt foreta uttaksberegning, jf merverdiavgiftsloven § 14, jf § 23 annet punktum, jf § 19 første ledd annet og tredje punktum.

Inngående merverdiavgift som bare delvis er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, skal den næringsdrivende fordele etter merverdiavgiftsloven § 23 (*forholdsmessig fradrag*). Et eksempel på slike anskaffelser kan være datautstyr som registrerer omsetning både fra serveringsvirksomhet (avgiftspliktig) og overnattingsvirksomhet på et hotell (unntatt). Forskrift nr 18 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift gir nærmere regler for hvordan denne fordelingen skal skje.

Skjult avgift foreligger dersom en næringsdrivende som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, kompenserer den manglende fradragsretten ved å innbake

²⁴ Jf merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum

merverdiavgiften som en kostnad i vederlaget ved omsetning av sine varer og tjenester. Det vil dermed ligge en skjult avgift fra foregående ledd i det vederlaget som oppkreves. *Avgiftskumulasjon* vil si avgift på avgift, og oppstår der en virksomhet kjøper inn en tjeneste fra en som ikke har fradragsrett (skjult avgift), for så å omsette tjenesten videre med merverdiavgift. Manglende fradragsrett, som kan resultere i avgiftskumulasjon og dermed høyere priser, vil innebære en konkurranseulempe.²⁵

1.5 Hensyn

Nøytralitet

Merverdiavgiften er en flerleddet omsetningsavgift, jf merverdiavgiftsloven § 1. Det er en uttalt målsetning at merverdiavgiften i minst mulig grad skal påvirke næringslivets organisering og allokering av ressurser.²⁶

Retten til fradrag for inngående avgift står helt sentralt når hensynet til nøytralitet skal ivaretas.²⁷ Beregning av avgift i alle ledd i omsetningskjeden kombinert med fradragsrett for inngående avgift, fører til at merverdiavgiften blir nøytralisert mellom de næringsdrivende.

Det er vesentlig at den avgiftspliktige omsetning som en delt virksomhet har, ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. En slik fradragsrett ville være i strid med unntaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 5, 5 a og 5 b. Videre ville en slik fradragsrett medført en utilsiktet konkurransevridning mellom aktører i samme marked. For ulike aktører som har samme utgift til samme aktivitet, vil en slik fradragsrett, som fremhevet av Finansdepartementet,²⁸ føre til at bare den ene vil få fradrag for inngående

²⁵ Jf Ot. prp nr 2 (2000-2001) s. 35 der den skjulte avgiften anses som en konkurranseulempe for virksomheter som konkurrerer med utenlandske bedrifter

²⁶ Jf NOU 1990:11 s. 55 og Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 21

²⁷ Sml. Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004

²⁸ Se Fortolkningsuttalelsen 17. desember 2004 s. 2

merverdiavgift, da vedkommende også har avgiftspliktig omsetning. En slik fradragrett vil stride med nøytralitetshensynet. Motsatt har ikke lovgiver ønsket å gi fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser som faller utenfor avgiftsområdet (for eksempel utgifter til hotellrom), selv om dette medfører at for eksempel brusen i minibaren på hotellrommet har en høyere utsalgspris enn brusen i dagligvarebutikkene. Den forhøyede utsalgspris oppstår der kostnaden, som manglende fradragføring av inngående merverdiavgift på romkostnadene representerer, blir innbakt i prisen på minibar-varene.

Harmonisering

Det er et sentralt prinsipp i merverdiavgiftssystemet at merverdiavgiften skal virke nøytralt og sikre at henholdsvis like varer og tjenester får samme avgiftsmessige behandling. Dette gjelder også ved tilsvarende systemer innen for eksempel EU. Dersom de norske avgiftsreglene avviker fra de utenlandske, kan dette føre til konkurransevridning for de næringsdrivende.

Kontrolltekniske hensyn

I et system der de næringsdrivende krever inn penger på vegne av staten, vil problemer i tilknytning til misbruk oppstå. Fradragreglene kan anvendes som instrument for kontroll av at avgiftsoppgjøret til staten er korrekt. Den ene kontrollmåten knytter seg til den enkelte næringsdrivende, som må innberette sine avgiftsforpliktelser for å sannsynliggjøre sine fradrag. I Skattekomitéens innstilling ble det påpekt at avgiftsmyndighetene kan danne seg en forståelse av hva som normalt tilføres av merverdi for de enkelte vareslag og den enkelte tjenestetype.²⁹ Denne kontrollen gir de avgiftspliktige et incitament til å oppgi mest mulig korrekte avgiftsforpliktelser. Den andre kontrollmåten har sammenheng med at utgående avgift i ett omsetningsledd motsvares av fradragberettiget inngående avgift i neste ledd. Forutsetningen for fradrag er at kjøper kan legitimere den inngående avgift ved et salgsdokument utarbeidet av

²⁹ Jf Innstilling fra Skattekomitéen av 1966 s. 230-231

selger.³⁰ Ved salgsdokumentasjonen kan avgiftsmyndighetene ved å se hen til fakturaene forsikre seg om at selgeren har innberettet den utgående avgiften til staten.³¹ Kjøper vil derfor ha interesse av at salgsdokumentet gir uttrykk for den reelle transaksjonen.

1.6 Metodespørsmål og rettskilder

En gjennomgang av relevansbetingelsen for fradrag for inngående merverdiavgift vil ta utgangspunkt i lovteksten. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen legaldefinisjon av begrepet ”bruk”. Ved en fortolkning av § 21 første ledd må man således ta utgangspunkt i en naturlig språklig forståelse av ordlyden. Selv om fradragsretten neppe kan sies å utgjøre en del av legalitetsprinsippets kjerneområde, er det å nekte å anvise et fradragsført beløp til utbetaling, uansett en begrensning til de næringsdrivendes ugunst. Et slikt vedtak krever følgelig en overbevisende begrunnelse, forankret i merverdiavgiftsloven § 21.

Heller ikke i forarbeidene til merverdiavgiftsloven er det gitt noen definisjon av begrepene ”bruk” og ”relevans”. Det sentrale dokument er i første rekke Ot.prp. nr 17 (1968-1969).

Rettspraksis har i tråd med rettskildelæren størst vekt mellom de parter saken gjelder. Domstolenes rettsskapende virksomhet kan imidlertid, slik man kjenner den fra rettskildelæren, føre til at en avgjørelse kan ha betydning ut over de parter saken gjelder. Sakene kan danne presedens, og således får dommene betydelig rettskildemessig vekt. Vekten avgjøres etter rettskildelæren blant annet ut fra hvilket organ som har avsagt avgjørelsen. Vekten av underrettspraksis er mer begrenset enn avgjørelser fattet av landets høyeste domstol, Høyesterett. Det er imidlertid svært få avgjørelser på merverdiavgiftslovens område som er truffet i Høyesterett. Enda færre av disse sier noe om fradragsrett for inngående avgift. Den praksis som imidlertid finnes på

³⁰ Jf merverdiavgiftsloven § 25

³¹ Jf merverdiavgiftsloven § 29 første ledd nr 3

fradragsrettens område, tillegges betydelig vekt. Den dom som i skrivende stund har størst betydning for fradragsrettens rekkevidde er Hunsbedt-dommen.³²

Avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende synes å være uenige om betydningen av Høyesteretts uttalelser i dommen. Finansdepartementet har gitt uttrykk for sitt syn ved sin fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004.

Klagenemnda for merverdiavgift behandler klager over fylkesskattekontorenes vedtak etter merverdiavgiftsloven kapittel XIII og § 73. Det følger forutsetningsvis av forskrift nr 17 til merverdiavgiftsloven³³ at avgjørelser i klagenemnda er å anse som instruks for avgiftsforvaltningen. Avgjørelser i klagenemnda blir således tillagt betydelig vekt, både i avgiftsbehandlingen og av avgiftspliktige. Imidlertid er bare nyere avgjørelsene publisert. Den reduserte tilgjengeligheten tilsier at avgiftsforvaltningen bør tillegge avgjørelsene mindre vekt. Dette gjelder særlig der praksisen er til ugunst for den næringsdrivende.

Forvaltningspraksis tillegges tradisjonelt liten vekt av domstolene sammenliknet med andre rettskildefaktorer som forarbeider og rettspraksis. For at slik praksis skal bli tillagt vekt, er det ifølge den tradisjonelle rettskildelæren avgjørende at den er fast og langvarig. Ved fast og langvarig avgiftspraksis tilsier hensynet til at næringsdrivende kan forutberegne sin rettsstilling, at praksisen tillegges betydelig vekt.

Forvaltningspraksis vedrørende omfanget av fradragsretten er omfattende, i det merverdiavgiftsloven trådte i kraft i 1970. Praksisen kan således anføres å være lang. Utviklingen som har funnet sted på området³⁴ gjør at forvaltningspraksisen ikke har vært fast siden lovens ikrafttredelse. Uansett, praksisen vil bli tillagt vekt i avgiftsforvaltningen. En slik vektlegging av praksis fremmer likhetsprinsippet i forvaltningen. I Porthus-dommen (se punkt 2.1.4.2) anså lagmannsretten den entydige og

³² Jf Rt 2003 s. 1821

³³ Jf forskrift nr 17 om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og klagenemndas organisasjon og saksbehandling av 19. desember 1969 kap V

³⁴ Endringer på forvaltningens praksis på fradragsrettens omfang kan sies å ha startet i 1985, da Høyesterett avsa dom om Sira Kvina, jf Rt 1985 s. 93

langvarige avgiftspraksis innen sakens område som et viktig moment for sin avgjørelse.³⁵

Der Finansdepartementet og/eller Skattedirektoratet har gitt uttrykk for en annen forståelse av regelverket enn et fylkesskattekontor, vil fylkesskattekontorets uttalelse ikke ha særlig vekt. Årsaken til dette er avgiftsforvaltningens hierarkiske struktur, der praksis styres av overordnet instans gjennom instruksjonsmyndighet, samt ved klagebehandling. Skattedirektoratets og Finansdepartementets fortolkningsuttalelser, meldinger og rundskriv tillegges stor vekt internt i avgiftsforvaltningen.³⁶ Merverdiavgiftshåndboken (utgitt av Skattedirektoratet) tillegges betydelig vekt på grunn av hensynet til ensartet rettspraksis.³⁷ For eksempel henviste Sør-Trøndelag fylkesskattekontor i sitt foreløpige vedtak til Porthuset AS³⁸ til Skattedirektoratet som har uttalt at ved oppføring av hotell/restaurantbygg vil hotelldelen anses anskaffet til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven. Det kan i denne sammenheng også vises til Finansdepartementets uttalelse vedrørende fradragsrett for inngående merverdiavgift,³⁹ samt Skattedirektoratets uttalelser vedrørende behandling av saker om fradragsrett og Hunsbedt-dommen.⁴⁰

Næringsdrivende vil tillegge forvaltningspraksis større vekt enn det som følger av den tradisjonelle rettskildelæren. Dette skyldes at næringsdrivendes adgang til å rette muntlig og skriftlige forespørsler til avgiftsforvaltningen om hvordan regelverket er å forstå.

³⁵ Jf Dom avsagt av Frostating Lagmannsrett 22. desember 2004 s. 8

³⁶ Se merverdiavgiftsloven § 58 a om Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser, jf forskrift nr 17 om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling § 5 første ledd annet punktum

³⁷ Se forordet til Merverdiavgiftshåndboken, 2. utg. 2003

³⁸ Jf Sør-Trøndelags foreløpige vedtak i brev til Porthuset AS av 17. juli 2003

³⁹ Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004.

⁴⁰ Skattedirektoratets uttalelse til fylkesskattekontorene av 13. januar 2004 og av 7. februar 2005

Utenlandsk rett har ikke direkte relevans ved tolkningen av norske bestemmelser⁴¹, med mindre det foreligger en harmonisering av regelverket. I odelstingsproposisjonen⁴² er det foretatt en grundig gjennomgang av hvordan merverdiavgiften er innført i de tidligere EEC-landene, Frankrike, Vest-Tyskland, Nederland, Belgia, og Italia, samt i Danmark og Sverige. Begrunnelsen for å se hen til regelverket i andre land var utviklingen mot harmoniseringen av beskatning innen EEC.⁴³ Hovedmålsetningen for denne harmoniseringen var å finne frem til et avgiftssystem som konkurransemessig sett var mest mulig nøytralt. Ulikheter i avgiftssystemer kan føre til konkurransevridning for næringsdrivende som har grenseoverskridende virksomheter. Etter EFs sjette merverdiavgiftsdirektiv⁴⁴ av 1977 eksisterer imidlertid fortsatt de fiskale grensene. Sjette avgiftsdirektiv setter rammer for utformingen av de enkelte medlemslands lovgivning på merverdiavgiftsområdet. Det følger av preambelen til sjette avgiftsdirektiv at ett av formålene med gjennomføringen av direktivet, var å få til en nærmere harmonisering av medlemslandenes merverdiavgiftslovgivning.

Siden Norge ikke er medlem av EU, og EØS-avtalen ikke omfatter skatter og avgifter⁴⁵, er Norge ikke bundet av sjette avgiftsdirektiv. Norge er likevel forpliktet til å respektere Romatraktatens bestemmelser om markedsfriheter,⁴⁶ slik disse er inkorporert i EØS-avtalen og fortolket av EF-domstolen. På denne måten setter EØS-avtalen også visse rammer for utformingen av det norske skatte- og avgiftsregelverket.⁴⁷ Etter sjette avgiftsdirektiv art 17, er fradragsretten i behold ved registrerte avgiftspliktige personers anskaffelser av varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet. På områder uten

⁴¹ Se EØS-loven art 1 nr 2

⁴² Ot. prp. nr 17 (1968-69) pkt E s. 35 flg.

⁴³ Jf Roma-traktaten art 99

⁴⁴ Direktiv 77/388/EØF av 17. mai 1977

⁴⁵ Jf EØS-avtalen art 1 nr 2

⁴⁶ Jf Romatraktaten art 7 A annet ledd

⁴⁷ Jf NOU 2003:3 kapittel 8

direkte motstrid, vil sjette avgiftsdirektiv ha betydning for tolkningen av fradragsretten i norsk rett.

Det kan også hentes impulser fra andre lands lovgivning og praksis. Dansk og svensk rett er nok det som refereres oftest i norsk rett. Særlig står dansk rett i en særstilling på grunn av det nære slektskapet med norsk.⁴⁸ Tolkningen av sjette avgiftsdirektiv art 17 i dansk og svensk rett vil således ha rettskildemessig relevans for forståelsen av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

Rettsoppfatninger har som utgangspunkt svært begrenset vekt som rettskildefaktor. I rettspraksis benyttes juridisk teori kun som støtte for standpunkter som bygger på andre rettskilder. Rettsoppfatninger får større vekt i forvaltningen enn rettskildelæren tilsier.

Hensynet til resultatets godhet vil i tråd med rettskildelæren ofte bli vektlagt der de andre rettskildefaktorene som foreligger, peker i ulik retning⁴⁹. Finansdepartementet⁵⁰ åpner for å vektlegge formålsbetraktningene lovens formål og hensynet til lovens system ved den nærmere presiseringen av fradragsrettens omfang. Videre fremheves hensynet til likhet, konsekvensbetraktninger, og hva som er en rimelig og fornuftig løsning.

1.7 Nærmere om forholdet til utenlandsk rett

1.7.1 EF-retten

I sjette merverdiavgiftsdirektiv, direktiv 77/388/EØF, er fradragsretten hjemlet i artikkel 17. Den danske oversettelse vil bli anvendt i det følgende.

⁴⁸ Eckhoff, *Rettskildelære*. 1997 s 279

⁴⁹ Echhoff, *Rettskildelære*. 1997 s.365

⁵⁰ Jf Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004 pkt 3

En av de sentrale betingelsene for fradragrett i henhold til sjette merverdiavgiftsdirektiv artikkel 17 nr 2, er at anskaffelsene skal ”*anvendes i forbindelse med ... avgiftspliktige transaksjoner*”. I artikkel 17 nr 5 finnes en tilsvarende betingelse. En forutsetning for å oppnå rett til delvis fradrag etter denne bestemmelsen er at anskaffelsen i et vist omfang skal ”*..benyttes...til transaksjoner, der giver ret til fradrag i medfør av stk. 2...*”. Ordene ”anvendelse” og ”benyttelse” i forbindelse med avgiftspliktig omsetning, skaper rom for tolkningstvil, på samme måte som bruksbetingelsen i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum gjør det.

I andre merverdiavgiftsdirektiv behandles spørsmålet om fradragrett i artikkel 11. Da annet direktiv, så vidt det kan ses, ikke foreligger i en autorisert dansk oversettelse, hitsettes fra artikkel 11 på engelsk:⁵¹

- ”1. Where goods and services are used for the purposes of his undertaking, the taxable person shall be authorised to deduct from the tax for which he is liable: the value added tax invoiced to him in respect of goods supplied to him or in respect of services rendered to him;
2. Value added tax on goods and services used in non-taxable or exempt transactions shall not be deductible.”

Den grunnleggende betingelse for fradragrett for merverdiavgift etter andre direktiv, er at anskaffelsen skal være til bruk for virksomhetens formål. Her er parallellen til merverdiavgiftsloven § 21 første ledd klar. Ordene ”til bruk i virksomhetens formål” er en så generell formulering at retten til fradrag synes å strekke langt. Leser man imidlertid sjette direktiv artikkel 17 nr 2 i sammenheng med det andre direktiv artikkel 11, synes ikke fradragretten lenger uinnskrenket. Anskaffelsen skal etter dette være anvendt til avgiftspliktig virksomhet, og ikke kun til virksomhetens formål. Kravet til anvendelse synes å innebære en form for årsakssammenheng mellom utgiftene og de avgiftspliktige transaksjoner.

⁵¹ Se Stensgaard. *Fradragret for merværdiafgift*. s. 225

EF-domstolen har tolket sjette direktiv artikkel 17 nr 2 restriktivt⁵², og har formulert et krav om at anskaffelsene skal ha en direkte og umiddelbar tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet, for å være fradragsberettiget. I den konkrete sak som forelå for domstolen, ble en avgiftspliktig person nektet fradragsrett for merverdiavgift påbeløpt i forbindelse med salg av aksjer. EF-retten slo fast uttrykkelig at en slik nektelse ikke var i strid med nøytralitetsprinsippet.

I forlengelse av ovennevnte sak, avsa EF-domstolen en dom om etterfølgende utgifter⁵³, som tidsmessig ble ansett pådratt etter at den avgiftspliktige omsetningen fant sted. I saken ble det foretatt en utvidelse av fradragsretten, da det ble innrømmet delvis fradragsrett etter sjette direktiv artikkel 17 nr 5. I saken ble det stilt spørsmål ved hva som nærmere ligger i uttrykket direkte og umiddelbar tilknytning. Kravet om umiddelbar forbindelse innebærer ifølge Generaladvokaten et krav om tidsmessig nær sammenheng mellom anskaffelsen og avgiftspliktig virksomhet. Som eksempel nevner Generaladvokaten et tilfelle der A leverer en vare til B, og As ansatt i denne sammenheng påfører tilfeldig forbipasserende C en skade. A innrømmes i dette tilfellet ikke fradragsrett for merverdiavgift på utgifter til erstatning til C. Det er således ikke tilstrekkelig for fradragsrett at oppofrelsen har en viss sammenheng med utførelsen av den avgiftspliktige virksomhet. Oppofrelsen må være adekvat i forhold til den avgiftspliktige virksomhet for at fradrag for inngående merverdiavgift skal være til stede.

EF-domstolen så seg, i motsetning til Generaladvokaten, imidlertid ikke i stand til å angi kriterier for hva som er tilstrekkelig tilknytning.⁵⁴ Forklaringen på dette var at ulike overføringer i diverse virksomheter er så forskjellige, at det er umulig å gi et presist svar på hvordan man i alle tilfelle kan fastslå den nødvendige tilknytning mellom en anskaffelse og den avgiftspliktige virksomhet. Det må i et hvert tilfelle foretas en konkret vurdering av om den nødvendige tilknytning mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige næringsvirksomhet foreligger. EF-domstolen har overlatt til de nasjonale

⁵² Se Sak C-4/94 BIp Group plc

⁵³ Jf Sak C-98/98 (Midland Bank plc)

⁵⁴ Jf sak C-98/98 (Midland Bank plc) avsnitt 25

domstoler i EU-landene konkret å avgjøre spørsmålet om fradragsrett. EF-domstolen har imidlertid pålagt de nasjonale domstoler å ta i betraktning alle omstendigheter i forbindelse med anskaffelsen.⁵⁵

1.7.2 Dansk rett

I Bekendtgørelse av merværdiafgiftsloven nr 703 av 8. august 2003 (momsloven) er fradragsrettens omfang regulert i merværdiafgiftsloven kapittel 9. Det skilles her mellom full, delvis og ingen fradragsrett for inngående merverdiavgift på innkjøp, jf momsloven §§ 37 - 42.

Etter momsloven § 37 gis det full fradragsrett for merverdiavgift på innkjøp m.v som knytter seg til avgiftspliktig omsetning. Ifølge momsloven § 37 stk 1, har registrerte virksomheter full fradragsrett for merverdiavgift oppstått ved innkjøp av varer og tjenester utelukkende til bruk i virksomheten, så langt anskaffelsen ikke er fritatt for merverdiavgift etter momsloven § 13 eller eksportert til utlandet. Når utgiften alene vedrører virksomhetens avgiftspliktige aktiviteter, vil det normalt ikke kunne stilles ytterligere krav til for eksempel nødvendighet, økonomisk forsvarlighet.⁵⁶

Delvis fradrag etter momsloven §§ 38-40 gis der det både drives avgiftspliktig virksomhet og virksomhet som faller utenfor merverdiavgiftssystemet.

Det gis ingen fradragsrett for inngående merverdiavgift på innkjøp utelukkende til privat bruk, eller utelukkende til anvendelse ved omsetning av avgiftsfrie varer og tjenester, jf momsloven § 40. Dette gjelder også utgifter i forbindelse med hotellopphold, jf momslovens § 40 stk 1 nr 6.

Den gjeldende merverdiavgiftslovgivning i Danmark baserer seg på et EU-rettslig grunnlag i form av EF-traktaten og direktiver utgitt med hjemmel i EF-traktaten. Det

⁵⁵ Jf Stensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. s. 253

⁵⁶ Jf NSFS 26 s. 27

viktigste av direktivene er sjette merverdiavgiftsdirektiv, som ble implementert i den danske merverdiavgiftslovgivningen ved lov nr 204 af 10. maj 1978.⁵⁷ Dette medfører at beskrivelsen av gjeldende dansk rett må ta utgangspunkt i de vedtatte merverdiavgiftsdirektiver og EF-domstolens praksis på området.

I dansk avgiftsrett er det, på bakgrunn av EF-domstolens avgjørelser, gjort et forsøk på å systematisere de prinsipper som gjelder på fradragsrettens område. I praksis foretas en todelt test, der det først undersøkes om det er direkte og umiddelbar tilknytning til den avgiftspliktige omsetning. Dersom denne betingelsen ikke er oppfylt, skal det deretter undersøkes om det er direkte og umiddelbar tilknytning til den avgiftspliktige del av virksomheten. I begge tilfeller oppnås full fradragsrett om tilstrekkelig tilknytningen foreligger.

I det videre følger noen typetilfeller fra dansk rett.

Hotell

I sak av 9. mai 2001⁵⁸ avsa Landsskatteretten en kjennelse vedrørende nektelse av fradrag for inngående merverdiavgift på meglerutgifter ved bortforpaktning, samt på meglerutgifter ved salg av inventar. Klager drev næring innen hotelldrift. Ved forpaktningssavtale med hotell B forpaktet klager bort hotelldriften til hotell C. I samme avtale ble hele virksomhetens inventar overdratt til B. Overdragelse ble ansett som en virksomhetsoverdragelse omfattet av momslovens § 8, og salgssummen ble derfor ikke tillagt merverdiavgift. Selskapet ble frivillig registrert i avgiftsmanntallet for bortforpaktningen til C. I denne forbindelse hadde klager utgifter til D for meglersalær. Utgiftene fradragsførte klager ved korrigert omsetningsoppgave. Landsskatteretten fant under henvisning til EF-domstolens avgjørelse om Abbey National⁵⁹, at det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift på utgiftene til de tjenesteytelsene som var ervervet for å gjennomføre overdragelsen, da disse utgiftene anses for at ha en direkte

⁵⁷ Jf Stensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. s. 15

⁵⁸ Jf SKM 2001.271.LSR, i sak nr 2-6-1666-0186

⁵⁹ Jf sak C-408/98 avsnitt 35, 36 og 40

og umiddelbar tilknytning til den del av selskapets økonomiske virksomhet, som vedrører hotellvirksomhet (avgiftspliktig).

Servering

Landsskatteretten avsa dom i sak av 15. oktober 2001⁶⁰. Dommen omhandlet overnatting og bespisning avholdt av et firma som drev kursvirksomhet fra egne lokaler. Told- og skatteregionen anså omkostninger til blant annet innkjøp av mat og drikkevarer, samt innredning av rom og bygninger, for å være avskåret fra fradragsrett for merverdiavgift etter momslovens § 42, stk. 3. Retten ga imidlertid klager medhold i at fradragsretten for anskaffelsene var i behold på bakgrunn av en innskrenkende fortolkning ut fra formålsbetraktninger, jf momslovens § 42 stk 3, jf sjette avgiftsdirektiv artikkel 17.

Ut over det ovennevnte er det, så vidt vites, få relevante dommer på avhandlingens område i dansk rett. Det kan se ut til at problemet aldri har vært av vesentlig art her. En mulig forklaring på dette er at avgiftsforvaltningen i Danmark ikke har delt opp vurderingen i en primær/sekundær bruk - tankegang, men snarere foretatt en vurdering etter EF-rettens regler om direkte og umiddelbar tilknytning.

1.7.3 Svensk rett

De svenske merverdiavgiftsreglene framkommer av mervärdesskattelagen (1994:200) (heretter ML) 8 kapittel §§ 3 flg. ML kapittel 8 § 3 p. 1 hitsettes:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel i verksamheten. (...)”

De svenske regler om fradragsrett for delte virksomheter tilsvarer den norske forskift nr 18, jf ML kapittel 8 §§ 13-14

⁶⁰ Jf SKM 2001.548.LSR, i sak nr 2-6-1666-0218

I svensk avgiftsrett tillegges EF-domstolens avgjørelser betydelig vekt på fradragsrettens område. Avgjørelsen brukes til å oppstille en håndfast regel om at avgiftspliktige har rett til full eller delvis fradragsrett for all betalt merverdiavgift, så langt den har en direkte og umiddelbar tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.⁶¹ Som i dansk rett, foretas en todelt test, der det først undersøkes om det foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning til avgiftspliktig omsetning, og deretter om tilstrekkelig tilknytning foreligger for den avgiftspliktige delen av virksomheten.

I Sverige sondres det mellom kommersiell aktivitet med generell avgiftssats, og veldedig aktivitet med redusert avgiftssats. Det svenske systemet fører naturlig til at fradragsretten er mer vidtrekkende enn i Norge. Samtidig er det enklere å fastslå fradragsrettens rekkevidde, da det foreligger få unntak for merverdiavgift. Det ble for eksempel gitt full fradrag for den inngående merverdiavgift på utgifter til konkurransebil i en dom avsagt av Kammerrätten i Göteborg i 2003.⁶² Bilen ble kjørt på lukket bane, og var således ikke å anse som et personkjøretøy. Begrunnelsen for avgjørelsen var således at bilen var til bruk i avgiftspliktig virksomhet (profesjonell motorsport).

Noen eksempler på avgiftsmessig behandling av ulike anskaffelser i svensk rett følger i det videre.

Idrett

Korttidsopphold i lokaler til idrettsaktivitet omfattes ikke av den generelle hovedregel etter svensk rett, der fast eiendom er unntatt fra avgiftsområdet. Fra 1. januar 1997 ble det innført redusert avgiftssats (6 %) på slike korttidsopphold.⁶³ Avgiftsbeleggingen omfatter innmelding for idrettsutøvere på treningsanlegget, så vel som inngangsbilletten for publikum til idrettsarrangement. Staten, kommuner og allmenntilgode/ideelle

⁶¹ Jf Stensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. s. 318

⁶² Jf Dom 2003-07-01, mål nr 3499-3500-2002

⁶³ Jf Forssén *Momshandboken*. 2001 s.167

foreninger er imidlertid ikke omfattet av avgiftsplikten, da de ikke anses å drive næring etter ML. Utenom de nevnte tilfeller er merverdiavgiftsplikten på idrettsområdet generell (25 %). Idrettsartikler er for eksempel alltid belagt med 25 % merverdiavgift.

Hotelltjenester

Dersom et hotell tilbyr frokost i tillegg til selve romuteleien, anser Riksskatteverket at det skal foreligge redusert avgiftssats (12 %) på hotelldelen og generell avgiftssats på serveringsdelen.⁶⁴ Generell avgiftssats på serveringsdelen skal ifølge Riksskatteverket foreligge uavhengig av om serveringen skjer på hotellrommet eller i restauranten. Varer fra minibar skal imidlertid avgiftsbelegges med redusert sats (12 %). Telefontjenester skal avgiftsbelegges med generell sats.⁶⁵

Det kan etter dette anføres at spørsmålet om tilknytning mellom en anskaffelse og den avgiftspliktige virksomhet ikke står like sentralt i svensk rett som det gjør i Norge, da løsningen har vært å utvide avgiftsområdet. Flere anskaffelser er avgiftsbelagt, og dermed oppstår heller ikke gråsonene i forbindelse med omfanget av fradragsretten på tilsvarende måte.

1.8 Den videre fremstillingen

Avhandlingen vil ta utgangspunkt i hva som ligger i de sentrale kriterier for fradragsrett ("bruk/relevans"), ut i fra en gjennomgang av lovtekst, forarbeider, rettspraksis, Finansdepartementets fortolkningsuttalelse, forvaltningspraksis og juridisk teori.

⁶⁴ Jf RSV S 1995:20 avsnitt 5

⁶⁵ Jf Forssén *Momshandboken*. 2001 s. 249

2. Relevanskriteriet

2.1 Gjennomgang av rettskildene

2.1.1 Lovtekst

Spørsmålet om tilknytningen mellom en anskaffelse og den avgiftspliktige virksomhet er tilstrekkelig, må løses med utgangspunkt i en tolkning av ordlyden ”til bruk i” avgiftspliktig virksomhet, slik den følger av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum. Relevansbetingelsen i lovteksten, ”til bruk i”, skaper tolkningstvil. Tvilen skyldes ikke minst mangel på språklig presisjon. Det er rom for å tolke ordlyden både innskrenkende og utvidende. En innskrenkende fortolkning kan for eksempel innebære at alle oppofrelser må være fysisk integrert i sluttproduktet før retten til fradrag for inngående merverdiavgift oppstår. Avgiftsforvaltningens oppfatning i Sira Kvina-saken synes å forutsette en slik tankegang (se nedenfor i punkt 2.1.3.1).

En utvidende fortolkning kan være at det innrømmes fradragsrett for inngående merverdiavgift for alle anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet som er forretningsmessig fundert, med andre ord slik at det foreligger fradragsrett med mindre retten eksplisitt er avskåret.⁶⁶

Da ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21 ikke gir noe sikkert svar, må løsningen på tilknytningsspørsmålet søkes i andre rettskilder. Tolkningsresultatet må imidlertid ikke innebære en innskrenkning av lovens ordlyd til de næringsdrivendes ugunst.

Merverdiavgiftsloven § 21 omfatter en *rett*, ikke en *plikt*, til fradrag for inngående merverdiavgift. Fradragsrettens omfang er således ikke innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde. Imidlertid kan legalitetsprinsippet få betydning ved behandlingen av fradragsrettens omfang, der det vurderes om man har tilstrekkelig hjemmel til å nekte fradragsrett.

⁶⁶ Jf merverdiavgiftsloven § 22, jf § 14 annet og tredje ledd

2.1.2 Forarbeider

I forslaget til lovtekst i Ot.prp.nr 17 (1968-69) heter det at fradragsretten gjelder anskaffelser ”*til den avgiftspliktige virksomhet*”.⁶⁷ Under komitébehandlingen i Stortinget, ble ordlyden endret etter forslag fra Finansdepartementet. Fradragsretten skulle gjelde anskaffelser ”*til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV*”.⁶⁸ Endringen ble, som nevnt ovenfor, gjort for å klargjøre at inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomhet med omsetning fritatt for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17, også skulle være fradragsberettiget.

Imidlertid inneholder Ot. prp. nr 17 (1968-69) uttalelser som tyder på at det stilles krav til tilknytningen mellom anskaffelsen som er belastet den inngående merverdiavgift som ønskes fradragsført og den avgiftspliktige virksomhet. Fra kommentarene til merverdiavgiftsloven § 21 hitsettes fra side 55:

”Retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er relevante for den virksomhet som består i omsetning som nevnt i kap. IV” (min understrekning).

2.1.3 Høyesterett

2.1.3.1 Rt 1985 s.93 (Sira Kvina)

Bruksbegrepet etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum ble fortolket av Høyesterett Sira Kvina-dommen. Saken gjaldt anskaffelse av settefisk i forbindelse med byggingen av et vannkraftverk. Etter konsesjonsvilkårene for bygging av vannkraftverk var vannkraftverket forpliktet til å opparbeide nye fiskestammer i kraftmagasinene. I samsvar med konsesjonen ble settefisk anskaffet. Kraftverket fradragsførte den inngående merverdiavgift på kostnadene for anskaffelse av settefisk, jf

⁶⁷ Jf Ot. prp. nr 17 (1968-69) s. 67

⁶⁸ Jf Innst. O. XVII (1968-69) s. 49

merverdiavgiftsloven § 21. Avgiftsmyndighetene nektet det fradragsførte beløpet anvist til utbetaling, da anskaffelse av settefisk ikke hadde noe med kraftproduksjon å gjøre.

Høyesterett kom til at det måtte gis fradragsrett for inngående merverdiavgift. Retten tolket brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd ved å se hen til relevanskravet i forarbeidene⁶⁹. På bakgrunn av lovteksten og forarbeidene, uttalte førstvoterende at ikke all merverdiavgift som er pålagt oppførelsen kan trekkes fra i utgående merverdiavgift. Den begrensning loven stiller ved et brukskrav, ligger ifølge Høyesterett i at tiltaket må være relevant for virksomheten.⁷⁰ Førstvoterende henviser videre til at departementet har ment at det avgjørende er at anskaffelsen er til direkte bruk i virksomheten. Departementets standpunkt er ifølge førstvoterende en for snever grense for fradragsretten. Man må se hen til tilknytningen mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomhet.

Etter Høyesteretts tolkning av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd i Sira Kvina-dommen, kreves det ikke at anskaffelsen er til direkte faktisk bruk i virksomheten for at fradragsretten er til stede. Etter rettens mening er det vesentlige i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum ikke ordene ”til bruk i”, men snarere uttrykket ”virksomheten”. Det må således foretas en nærmere vurdering av hvilken tilknytning det er mellom de aktuelle anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomheten. I Sira Kvina-saken ble utsetting av settefisk ansett som et nødvendig vilkår for kraftproduksjonen. Det var en rettslig nødvendighet for produksjonen at bedriften utførte tiltak som kommer allmennheten til gode. De konkrete tiltaksarbeidene var således relevante for kraftproduksjonen, og fradragene for inngående merverdiavgift ble godtatt.

⁶⁹ Jf Ot. prp. nr 17 (1968-69) s. 55

⁷⁰ Jf Rt 1995 s. 93 på s.97

I Høyesteretts dom om Concrete Platforms Holding AS opprettholdt retten enstemmig fortolkningene i Sira Kvina-dommen. Saken gjaldt en bedrift, Norwegian Contractors, som produserte betongplattformer til bruk i offshore petroleumsvirksomhet. En utvidelse i et dokkområde, der det skulle bygges større plattformer, gjorde at en småbåthavn måtte fjernes. Opparbeidelsen av en ny småbåthavn, samt bygging av en ny overvannsledning for kommunen, påførte bedriften kostnader. Staten påberopte forgjeves at Sira Kvina-dommen ikke var anvendelig i dette tilfellet. Retten ga Norwegian Contractors medhold i at bedriften hadde rett til fradrag for den inngående merverdiavgift som påløp i forbindelse med byggearbeidene.

Retten presiserte relevansbegrepet i Concrete Platforms-saken ved å anse det avgjørende for fradragsrett at anskaffelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.⁷¹ Førstvoterende (dommen er enstemmig) mente at når utvidelse av dokkområdet forutsatte at en småbåthavn måtte fjernes, så har utgiften til å bygge ny småbåthavn en så naturlig og nær tilknytning til selskapets byggevirksomhet, at selskapet må ha fradragsrett for den inngående merverdiavgiften. Imidlertid gir retten uttrykk for at næringsdrivende ikke kan fradragsføre inngående merverdiavgift på enhver anskaffelse de pådrar seg. Det går en grense for hva som kan anses å ha en naturlig og nær tilknytning. Retten nevner et eksempel om at utgifter til en gang- og sykkelsti forbi virksomheten, vil kunne stå i en annen stilling enn småbåthavner. Retten utdyper imidlertid ikke fradragsrettens rekkevidde nærmere.

Retten fant det ikke nødvendig å gå nærmere inn på hva som eventuelt ville bli løsningen dersom det hadde dreiet seg om en anskaffelse til delt virksomhet.

⁷¹ Se Rt 2001 s. 1497 (Concrete Platforms holding) på side 1502

2.1.3.3 Rt 2003 s. 1821 (Hunsbedt Racing AS)

Både i Sira Kvina-dommen og i Concrete Platforms-dommen var anskaffelsene til bruk i virksomhet innenfor avgiftsområdet. I Hunsbedt-dommen forelå det derimot virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsområdet. Saken gjaldt rallybilkjørerens Ludvig Hunsbedt, som hadde organisert sin virksomhet i selskapet Hunsbedt Racing AS. Selskapet eide en bil som Hunsbedt kjørte i rallycrosskonkurranser. Selskapets inntekter besto i det alt vesentlige (97 %) fra omsetning av reklametjenester. Reklamen var påklistret/påmalt bilen, dressen og hjelmen. Hunsbedt Racing AS fradragsførte inngående merverdiavgift knyttet til omkostninger vedrørende rallycrossbilen. I saken anførte staten at rallycrossbilen ikke var til bruk i selskapets reklamevirksomhet, da den primære bruken av bilen var i rallycross, mens bilens bruk i reklamevirksomhet måtte anses som sekundær, med andre ord ikke relevant for reklamevirksomhet. Høyesterett la til grunn at aktiviteter med i utgangspunktet ulik merverdiavgiftsbehandling, etter en konkret vurdering, kunne anses som én virksomhet. Retten kom således til at Hunsbedt Racing AS hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på drift og vedlikehold av rallycrossbilen.

I dommen forutsetter Høyesterett, med støtte i tidligere praksis, et krav om naturlig og nær tilknytning for at anskaffelsen skal anses ”til bruk i ” virksomheten etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Høyesterett poengterer at forvaltningen i sin praksis har subsumert galt ved ikke å gi fradrag for inngående avgift på blant annet kostnader til utsetting av settefisk (Sira Kvina) og på drift og vedlikehold av en rallycrossbil (Hunsbedt Racing).

I Hunsbedt-dommen uttaler Høyesterett i avsnitt 40:

“Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppførelsen er relevant og har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. (...)”

Selv om Høyesterett bruker ordene “relevant” og “naturlig og nær tilknytning”, er det naturlig ut fra en kontekstuell tolkning av uttalelsen, at “naturlig og nær tilknytning” er ment å presisere nærmere hva som ligger i begrepet relevans. Tiltaket må således være

relevant for virksomheten, og det avgjørende er om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Det kunne således like gjerne stått i Høyesteretts avgjørelse i Hunsbedt Racing AS at “oppofrelsen er relevant, *det vil si* har en naturlig og nær tilknytning” til den avgiftspliktige virksomhet.

I Hunsbedt-dommen kritiserer Høyesterett avgiftsforvaltningens praksis med å innfortolke en primærbrukslære, det vil si å se bort fra ”avledet bruk” ved vurderingen av brukskravet i merverdiavgiftsloven § 21. Primærbrukslæren er ifølge retten en innskrenkende fortolkning av merverdiavgiftsloven § 21 til borgernes ugunst.⁷² Høyesterett fastslår at det ikke utelukker fradragsrett at den primære bruken av en anskaffelse ligger utenfor merverdiavgiftsområdet. Det må ved slike typetilfeller vurderes om anskaffelsen også kan sies å ha en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet.

Høyesterett legger til grunn at aktiviteter med ulik merverdiavgiftsmessig behandling, etter en konkret vurdering likevel kan sies å utgjøre én avgiftspliktig virksomhet. Etter Høyesteretts syn kan ikke reklamevirksomheten skilles fra rallycrossvirksomheten til Hunsbedt Racing AS, da den inngår som ”en integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundament” for rallycrossvirksomheten.⁷³ Bilen ble etter rettens syn vurdert til å være en nødvendig forutsetning for å kunne generere avgiftspliktig omsetning. Da selskapet hadde både avgiftspliktige og ikke avgiftspliktige (premiepenger) inntekter, kom retten til at inngående merverdiavgift skulle fordeles forholdsmessig, jf merverdiavgiftsloven § 23. Høyesterett fant at fordelingen skulle skje etter omsetning (saken gjaldt driftsutgifter). Da inntektene som ble henført til rallycrosskjøringen utgjorde under 5 % av den totale omsetningen, ble resultatet full fradragsrett for Hunsbedt Racing AS, jf forskrift nr 18 § 4. Etter rettens vurdering, var det vesentlig for resultatet det formålet Ludvig Hunsbedt hadde med å opprette sitt selskap. Hunsbedt opprettet et AS, der størsteparten av inntektene kom fra reklamevirksomhet.

⁷² Jf Rt 2003 s. 1821 avsnitt 39

⁷³ Jf Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 37

I tråd med ovennevnte høyesterettsdommer, bekrefter Hunsbedt-dommen at anskaffelsen må være relevant for virksomheten for at fradragsretten for inngående merverdiavgift skal være til stede. Det som kan sies å ha blitt avklart i Hunsbedt-dommen er at en anskaffelse kan være relevant selv om den ikke er primært til bruk i den avgiftspliktige virksomhet. Det avgjørende er om oppførelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.

Høyesterett har per dags dato ikke uttalt seg nærmere om hva som ligger i tilknytningskravet. Etter rettens avgjørelse i saken vedrørende Hunsbedt Racing AS, kan det hevdes at det sentrale spørsmålet er hva som er den avgiftspliktige virksomhets formål med å foreta en anskaffelse.⁷⁴

2.1.4 Lagmannsretten

2.1.4.1 Borgating lagmannsretts dom 6. februar 2001 (ASKO Vestfold – Telemark AS)

Saken gjaldt avgiftspliktig virksomhet med en gros omsetning av kolonialvarer. Den næringsdrivende tilbød, som ledd i en strategi om å tilknytte seg detaljister, fremleie av butikklokaler. Forut for fremleien stilte den næringsdrivende seg som eneberettiget til levering av varer innenfor sitt vareutvalg. Detaljistene betalte et vederlag for lokalene regnet i prosent av deres omsetning. Den næringsdrivende krevde fradrag for inngående merverdiavgift på fellesutgifter til drift av butikklokalene. Lagmannsretten benytter begrepet primærbruk, og stiller således ikke spørsmål ved om det foreligger et krav om primær bruk. Retten påpekte at ASKOs primærvirksomhet er engros salg av dagligvarer til detaljist. Retten kom til, i motsetning til byretten, at det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesutgiftene. Retten fant ikke grunnlag for å vurdere utleie av butikklokalene isolert, slik staten hadde anført. Utgiftene til felleskostnader vedrørende butikklokalene hadde, etter lagmannsrettens forståelse, en nær og naturlig tilknytning til primærvirksomheten (engros salg av dagligvare). Formålet med virksomheten (avgiftspliktig varesalg) ble tillagt avgjørende vekt.

⁷⁴ Jf Revisjon & Regnskap *Merverdiavgift - primærbrukslærens gjenoppstandelse*. Nr 2/2005

2.1.4.2 Frostating Lagmannsretts dom 22. desember 2004 (Porthuset AS)

I saken om Porthuset AS ble det stilt spørsmål ved om avgiftspliktig vare- og tjenest salg fra et hotellrom medfører rett til fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til oppføringskostnadene for selve hotellrommet. Trondheim tingrett⁷⁵ ga Porthuset AS medhold i at omsetning av varer og tjenester i forbindelse med hoteldriften anses om en naturlig og integrert del av driften, da det ikke er naturlig å skille ut overnattingsvirksomheten fra de øvrige tjenester som tilbys med utgangspunkt i at gjesten befinner seg på hotellrommet. Lagmannsretten anvendte regelen som fremkom i Hunsbedt-dommen, der det er graden av tilknytning mellom avgiftsfri og avgiftspliktig virksomhet som avgjør fradragsspørsmålet.

Lagmannsretten kom imidlertid til et annet resultat enn tingretten. Retten sammenliknet Porthus-dommen med Høyesteretts avgjørelse i Hunsbedt Racing AS. Retten ga staten medhold i at det ikke forelå slik gjensidig avhengighet mellom de ulike aktivitetene romutleie og avgiftspliktig omsetning på rommene, som forutsatt i Hunsbedt-dommen. Selv om rommet må foreligge for at det skal kunne tilbys avgiftspliktig tilleggsomsetning på rommet, er ikke tilleggsomsetningen en nødvendig forutsetning for romutleien. Den utgjør heller ikke det vesentligste økonomiske fundamentet for virksomheten med hotellovernatting. Gjestene på hotellrommet kan fritt velge om de vil benytte seg av tilleggstjenestene. Disse tjenestene kan likegodt anses om salgsfremmende tiltak for å øke omsetningen av overnattingstjenestene. Tilknytningen blir derfor for tilfeldig og løs til at hotellrommene kan anses som en fellesanskaffelse etter merverdiavgiftsloven § 23. Lagmannsretten anså heller ikke de korridorer som støter til hotellrommene som tilstrekkelig tilknyttet den avgiftspliktige virksomheten, til oppføringskostnadene til korridorene kunne fradragføres.

I relasjon til lagmannsrettens avgjørelse i ASKO-dommen, der det ble fokusert på virksomhetens primære formål, kan man hevde at det vesentlige for resultatet i Porthus-

⁷⁵ Se Dom Trondheim Tingsrett avsagt 24. mai 2004

dommen er at virksomhetens dominerende formål er å drive romutleie, og omsetningen av tilleggstjenester fra rommet endrer ikke dette.

I henhold til lagmannsrettens avgjørelse i Porthus-dommen, er tilknytningen mellom utleie av hotellrom og omsetning av de avgiftspliktige tilleggstjenester for fjern til at inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene til bygget kan føres til fradrag.

Lagmannsretten uttrykte tvil med hensyn til resultatet. Dommen er anket inn for Høyesterett, og den skal tas opp til behandling i Høyesterett den 14. og 15. juni 2005. Man må avvete Høyesteretts dom før rettstilstanden på dette området kan anses avklart.

2.1.5 Tingretten

2.1.5.1 Oslo Byretts dom av 16. februar 1999 (Oslo Sporveier)

I saken anførte sporveisselskapet at deres trikker og T-banevogner ble brukt til selskapets reklamevirksomhet, ved siden av å bli brukt til personbefordring (fellesanskaffelser). Vognene var påklistret reklame på utsiden, og inne i vognene var det hengt opp reklameplakater. Byretten henviste til Sira Kvina-dommen, og påpekte at det forhold at reklamen står på trikken og at trikken faktisk brukes til reklameplass, ikke uten videre betyr at det foreligger en fellesanskaffelse. Det må foretas en nærmere konkret vurdering av relevansen/tilknytningen ved anskaffelse av trikkene. Retten uttalte at trikken/T-banevognene var fysisk nødvendige for personbefordringen. Vognen var ikke fysisk tilpasset bruk i reklamevirksomhet. Reklamevirksomheten var ifølge retten helt sekundær i forhold til personbefordringen.⁷⁶ Retten fant således at vognen ikke kunne anses til bruk i reklamevirksomheten, men kun til bruk i personbefordringen. Fradragsrett for inngående merverdiavgift på vognene ble således ikke ansett til stede.

⁷⁶ Jf Oslo byretts dom 16. februar 1999 på s. 7-8

Dommen ble ikke påanket. Imidlertid kan det spørres om resultatet ville blitt ett annet om retten hadde stilt spørsmål ved hva som var sporveisselskapets formål med å omsette reklameplass på trikkene. Det er ikke utenkelig at formålet var å bringe inn inntekt for å forbedre blant annet T-bane/trikkevognene og skinnertraséen. At reklameinntektene ikke anvendes direkte i personbefordringen, men for eksempel til å nedbetale selskapets gjeld og lønninger, kan neppe være avgjørende. Selv om reklameinntektene ville vise seg å ikke være i direkte bruk i personbefordringen, kan man anføre at reklamen har en relevant sammenheng med hovedformålet (personbefordring).

2.1.6 Forvaltningspraksis

2.1.6.1 Generelt

Før avgjørelsen om Sira Kvina, var det fast praksis hos avgiftsmyndighetene å oppstille et krav om at anskaffelsen måtte være til direkte bruk i den avgiftspliktige virksomheten for å kunne fradragføres. Høyesteretts uttalelser i Sira Kvina-dommen, gjør det klart at det er et relevanskrav, og ikke et ”direkte til bruk” - krav, som skal legges til grunn ved vurderingen av om fradragrett foreligger. Etter Sira Kvina-dommen har praksis gått lenger i å akseptere fradragrett. I denne sammenheng kan det blant annet vises til Finansdepartementets uttalelse om at oljeselskaper får fradragrett for inngående merverdiavgift knyttet til vedlikehold av bensinstasjonene som leies ut eller fremleies til dem som driver bensinstasjonen, til tross for at utleie av fast eiendom er utenfor avgiftsområdet etter merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Imidlertid er fradragrettens rekkevidde fortsatt omdiskutert.

Tradisjonelt har avgiftsmyndighetene lagt til grunn at næringsdrivende som både driver avgiftspliktig virksomhet (for eksempel reklamevirksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 13) og virksomhet som faller utenfor merverdiavgiftsloven (for eksempel helsetjenester, jf merverdiavgiftsloven § 5 b nr 1), vil utøve delt virksomhet. Forvaltningen subsumerte for eksempel anskaffelser til drift og vedlikehold av rallycrossbilen i Hunsbedt Racing AS, til å være anskaffelser til bruk utenfor merverdiavgiftsloven. Subsumsjonen ble foretatt på bakgrunn av forvaltningens praksis siden siste halvdel av 1990-tallet med å

innfortolke et primærbrukskrav, der fradragsretten er avskåret ved anskaffelser som primært er til bruk utenfor merverdiavgiftsloven.

Med utgangspunkt i primærbrukslæren, har avgiftsmyndighetene ikke innrømmet fradragsrett for blant annet idrettsanlegg som benyttes både i avgiftspliktig virksomhet med salg av reklame, servering m.m, og i virksomhet med salg av inngangsbilletter som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Videre har avgiftsmyndighetene ikke akseptert fradragsretten for kinosaler som benyttes både i avgiftspliktig reklamevirksomhet og i spillefilmvirksomhet (som falt utenfor merverdiavgiftsloven frem til 1. januar 2005). Som nevnt, er ikke merverdiavgift på utgifter til hotellrom blitt ansett relevant i relasjon avgiftspliktig omsetning av blant annet minibar og pay-tv. Imidlertid har Skattedirektoratet uttalt at merverdiavgift på utgifter til oppføringen av et tilfluktsrom er fullt ut fradragsberettiget, selv om tilfluktsrommet i fredstid i sin helhet benyttes til formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven.⁷⁷

2.1.6.2 Finansdepartementet

I det følgende behandles Finansdepartementets uttalelser om fradragsrettens omfang etter at Hunsbedt-dommen ble avsagt.

Etter Hunsbedt-dommen, har en rekke næringsdrivende henvendt seg til avgiftsmyndighetene med spørsmål om fradragsrett for anskaffelser som tradisjonelt har blitt ansett å falle utenfor fradragsrettens rammer, jf primærbrukslæren. Sakene har blant annet omhandlet fradragsrett for kinoer, golfbaner og stadionanlegg. Noen av sakene gjelder krav fra næringsdrivende om tilbakebetaling av merverdiavgift, mens andre har tatt opp spørsmålet om fradragsrett for fremtidige investeringer.⁷⁸

⁷⁷ Se AV-melding nr 14/1981

⁷⁸ Jf Haugerud og Tobiassen, Revisjon og Regnskap nr 2/2005

Finansdepartementet har utarbeidet nærmere retningslinjer⁷⁹ for hvilke konsekvenser Hunsbedt-dommen har for fradragsrettens omfang i andre typer saker der fradragsretten tidligere ikke er blitt ansett til stede på bakgrunn av primærbrukslæren. Etter Finansdepartementets syn, er det vanskelig å trekke noen generell rettssetning ut av Høyesteretts uttalelser i Hunsbedt-dommen, da avgjørelsen gjelder et spesielt tilfelle og er konkret begrunnet.⁸⁰

Finansdepartementet forstår dommen slik at den søker å si noe nærmere om når ulike aktiviteter kan utgjøre én virksomhet. Det er ikke tilstrekkelig at det er sammenheng mellom de ulike delene av én virksomhet. Det må, slik Finansdepartementet forstår Høyesterett, kreves en gjensidig avhengighet mellom de ulike aktivitetene. Det har ikke vært Høyesteretts intensjon å utvide fradragsreglene. Reglene som følger av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd er de samme i dag som i 1970.

Finansdepartementet bemerker at selv om Høyesterett har forkastet den såkalte primærbrukslæren, så bør anskaffelsens primærformål fortsatt være et moment i relevansvurderingen. Departementet tolker retten slik at primærbruksvurderingen fortsatt gjelder. Primærbruken kan anvendes for å vurdere om anskaffelsen er å anse som en anskaffelse til en virksomhet som er unntatt avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven §§ 5 – 5 b, eller som en anskaffelse etter merverdiavgiftsloven § 21. Det må da være snakk om to eller flere klart adskilte aktiviteter, og ikke integrerte virksomheter, jf Hunsbedt-dommen. Fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelsen avhenger da av en selvstendig vurdering av relevanskravet og om anskaffelsen har en naturlig og nær tilknytning til denne virksomheten.

Etter Finansdepartementets forståelse,⁸¹ må det være relevant å ta reelle hensyn i betraktning ved vurdering av om tilstrekkelig tilknytning foreligger. Et slikt hensyn er merverdiavgiftslovens system. Som utgangspunkt kan det således hevdes at det har formodningen mot seg at anskaffelser foretatt til virksomhet som er unntatt avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven §§ 5, 5a og 5b, har en nær og naturlig tilknytning til

⁷⁹ Særskilt vedlagt: Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004

⁸⁰ Jf Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004 pkt 3

⁸¹ Se Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004 pkt 3

avgiftspliktig virksomhet på en slik måte at det foreligger fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21. På denne bakgrunn uttaler departementet at man fortsatt er av den oppfatning at det ikke foreligger fradragsrett for noen del av kostnader knyttet til hotellrommet, selv om det foreligger avgiftspliktig omsetning fra blant annet minibar på rommet. Forståelsen begrunnes med at det ikke foreligger en gjensidig avhengighet mellom romutleien og avgiftspliktig omsetning på rommene, da den avgiftspliktige virksomheten ikke er en nødvendig forutsetning for romutleien, eller utgjør det vesentlige økonomiske fundament for romutleien.

Departementet holder videre fast på at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til idrettsanlegg. Et idrettsanlegg er i utgangspunktet anskaffet til idrettsaktivitet. Slik aktivitet faller utenfor merverdiavgiftsloven.⁸² Det er imidlertid vanlig at det foreligger avgiftspliktig omsetning ved slike anlegg. Eksempler på slik avgiftspliktig omsetning er matservering, reklame, og salg av supporterutstyr. I forhold til fotballstadion, er Finansdepartementet syn at selve gressmatten med mål, garderober og behandlingsrom, samt tribuner, ikke kan anses som fellesanskaffelser.⁸³ Det vil derfor ikke foreligge fradragsrett for oppføringskostnader knyttet til fotballbanen, tribuneanlegget, eller garderobene. Imidlertid foreligger full fradragsrett for oppføringskostnadene til en adskilt del av et fotballanlegg der det foregår avgiftspliktig omsetning (for eksempel servering). Ambulerende servering fra personer som oppsøker publikum for eksempel på tribunen, vil ikke gi fradragsrett for oppføringskostnader. Imidlertid gis fradragsrett for inngående avgift på kjøp av utstyr og matvarer. Finansdepartementet anser ikke myldreområder, de deler av fotballanlegget der alle har adgang, som fellesanskaffelser til delt virksomhet.⁸⁴

⁸² Jf merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr 12

⁸³ Jf Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004 pkt. 3

⁸⁴ Se Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004 pkt.3

2.1.6.3 Klagenemnda for merverdiavgift

Flere avgjørelser i Klagenemnda for merverdiavgift bygger på den tolkning at fradragsretten relaterer seg til den primær bruken av en anskaffelse. Selv om et nytt idrettsanlegg delvis finansieres ved reklameinntekter, nektes fradrag for inngående merverdiavgift til bygging og drift av idrettsanlegget. Begrunnelsen er at idrettsanlegget ikke er relevant for reklameomsetningen, i det anlegget primært er anskaffet til bruk utenfor loven.

Klagenemnda avsa avgjørelse i sak nr 3349⁸⁵ om en aktivitetshall. Avgiftsmyndighetene la til grunn at det ikke foreligger fradragsrett når anskaffelsens bruk til fradragsberettigede formål kun er sekundær. En aktivitetshall ble oppført og leid ut til forskjellige formål utenfor avgiftsområdet. Eieren drev også avgiftspliktig virksomhet i hallen i form av serveringsvirksomhet og reklamevirksomhet. Klagenemnda la til grunn at hallen ble oppført med det formål for øye at den skulle leies ut, og godtok dermed ikke forholdsmessig fradragsrett. Begrunnelsen var at den avgiftspliktige virksomhet var sekundær i forhold til utleien av bygget. Nemndas formann Wilberg dissenterte, og mente klager hadde krav på delvis fradrag for merverdiavgift tilknyttet oppføringskostnadene. Det kan stilles spørsmål ved om relevanskriteriet i det hele tatt blir belyst ved flertallets uttalelse om at den avgiftspliktige omsetningen er sekundær i forhold til utleien av bygget. Som advokat Frode Heggdal Larsen påpeker,⁸⁶ innebærer ikke det faktum at anskaffelsens bruk i registrert virksomhet er sekundær at den samtidig ikke er relevant, men kun at andre hensyn er primære. Det kan således se ut som at sekundærsynspunktet er et utslag av en betraktning om årsakssammenheng. Med andre ord er det dominerende anskaffelsesmotivet eller virksomhetsarten bestemmende for fradragsretten. Det er i utgangspunktet sikker rett at formålet med anskaffelsen på anskaffelsestidspunktet danner grunnlaget for vurderingen av retten til fradrag for inngående merverdiavgift. Imidlertid kan formålet både relatere seg til den næringsdrivendes behov innenfor og utenfor avgiftsområdet.

⁸⁵ Jf Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelse av 2. juli 1996, sak nr 3349, inntatt i Avgiftsnytt 4/97 s. 87

⁸⁶ Skatterett nr 17/1999 s. 215

I klagesak nr 3849⁸⁷ hadde klager i tilknytning til drift av et golfanlegg, inntekter fra reklame- og annonsevirkosomhet. Inngående merverdiavgift på kostnader til golfanlegget som var fradragsført i reklamevirkosomheten, ble tilbakeført. Klagenemnda la til grunn at det kun er adgang til å fradragsføre inngående merverdiavgift på utgifter som knytter seg til reklamevirkosomheten. Golfbanen kunne ikke anses å være anskaffet delvis til bruk i denne virkosomheten.

Klagesak nr 4089⁸⁸ omhandlet et idrettslag som ved siden av idrettsaktivitet, drev avgiftspliktig reklamevirkosomhet på blant annet fotballdrakter. Ved anskaffelsen av nye drakter krevde idrettsklubben fradrag for den inngående merverdiavgiften. Klubbens begrunnelse var at draktene var anskaffet for å tilfredsstillere sponsorenes eksponeringskrav, og derfor var til bruk i den avgiftspliktige reklamevirkosomheten. Klagenemnda nektet imidlertid fradragsføringen med den begrunnelse at draktene var til bruk i idrettsvirkosomhet, og ikke i den avgiftspliktige reklamevirkosomheten. Selve kostnadene til påtrykk av reklame på drakten ga imidlertid fradragsrett. Det dreide seg om en tilleggs kostnad som klart kunne la seg identifiseres og knyttes til reklamevirkosomheten.

Et noe mer nyansert standpunkt ble inntatt av klagenemnda senere samme år i klagesak nr 4035.⁸⁹ Også her gjaldt saken et idrettslag som drev avgiftspliktig reklamevirkosomhet ved siden av idrettsaktivitet. I forbindelse med utbygging av et fotballanlegg ble det satt opp gjerder mellom tribunene og fotballbanen. Gjerdet hindret publikum i å gå inn på banen, og stoppet ballene fra å rulle ut. Flertallet i nemnda (3-2) mente gjerdets eksistens og utforming blant annet var begrunnet i reklamesalg på gjerdet. Selv om gjerdet også hadde en skillefunksjon, var det spesielt konstruert for montasje av reklameplakater. Forholdsmessig fradrag for inngående avgift ble etter dette ansett til stede.

⁸⁷ Jf Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelse av 2. mars 1998, klagesak nr 3849

⁸⁸ Jf Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelse av 2. februar 1999, klagesak nr 4089, i AV nr 8/2000

⁸⁹ Jf Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelse av 22. november 1999, klagesak nr 4035, i Av nr 8/2000

Klagenemndas oppfatning ser ut til å ha blitt nyansert etter Hunsbedt-dommen. I en klagesak avsagt i oktober 2004⁹⁰ hadde et selskap bygget en stor fotball- og messehall. Det ville også bli drevet kafévirksomhet, reklamevirksomhet og utleie av stands til messer i bygningen. Fylkesskattekontoret ga selskapet rett til fradrag for inngående merverdiavgift for den del av bygget som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Fylkesskattekontoret fant at det ikke var tilstrekkelig for fradragsrett at selskapet i tillegg til å ha inntekter fra utleie og fra billettsalg, også hadde inntekter fra reklame- og kafévirksomhet. Fylkesskattekontoret anså ikke selskapets aktiviteter å være integrerte virksomheter, slik som Høyesterett kom til i Hunsbedt-dommen. Begrunnelsen fra fylkesskattekontoret var at det ikke er tilstrekkelig at reklameinntekter er nødvendige for å realisere og finansiere hallen, og at hallen er nødvendig for å kunne omsette avgiftspliktig virksomhet. Klager hevdet at hallen er helt nødvendig for å kunne omsette avgiftspliktig reklamevirksomhet. Reklamevirksomheten og den øvrige bruken av hallen har således, ifølge klager, en nær og naturlig tilknytning til hverandre. Nemnda ga klager medhold i at det var en så nær og naturlig tilknytning mellom den reklame som hang på veggen i en idrettshall, og selve idrettshallvirksomheten, at det ble gitt fradrag for inngående merverdiavgift for omkostningene. I saken sammenliknes tilfellet med tilknytningsforholdet mellom reklamevirksomheten og rallycrosskjøringen i Hunsbedt-dommen. Videre støtter nemnda seg på en avgjørelse avsagt *før* Hunsbedt-dommen⁹¹, der klager gis medhold i forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse av en båt, som i tillegg til persontransport ble ansett til bruk i serveringsvirksomheten. Nemnda påpekte at inntektene fra serveringsvirksomhet utgjør en vesentlig del av selskapets inntekter. Nemnda vektla videre at klager var tildelt serverings- og skjenkebevilling med pålegg om at all servering skal foregå om bord i båten. Klagenemnda kunne ikke se at virksomhetens hovedformål (å tilby havfiske, dykketurer og charterturer) skulle tilsi at det ikke ble gitt forholdsmessig fradrag for anskaffelseskostnadene, så lenge det faktisk også foregår avgiftspliktig servering og varetransport.

⁹⁰ Se klagenemndas vedtak den 15. oktober 2004, klagesak nr 5244. Oversendt til Finansdepartementet for vurdering av omgjøring, jf forskrift nr 17.

⁹¹ Se Klagenemndas avgjørelse den 1. september 2003, klagesak nr 4930

Etter denne gjennomgangen synes det som om Klagenemnda for merverdiavgift og Finansdepartementet ikke tolker Høyesteretts kommentarer i Hunsbedt-dommen på lik måte. Klagenemnda foretar ikke den samme innskrenkende fortolkning av dommen som det departementet gjør. Forklaringen på dette er sannsynligvis at departementet skal ivareta det statlige provenyet, mens nemnda ikke er bundet av slike politiske føringer.

2.1.6.4 Skattedirektoratet

Skattedirektoratet påpeker,⁹² at det forhold at Høyesterett i Hunsbedt-dommen kom til at rallykjøringen var integrert i reklamevirksomheten på en slik måte at den måtte sies å utgjøre en del av denne, tyder på at retten la vekt på selskapets anførsler om at Hunsbedt ikke personlig deltok i rallycrosskjøring i egenskap av å være motorsportutøver. Dette spesielle forholdet begrenser, ifølge direktoratet, dommens generelle rekkevidde.

Skattedirektoratet⁹³ forstår Husbedt-dommen slik at det ikke stenger for fradragrett at den primære bruken ligger utenfor merverdiavgiftsområdet. Det må i slike tilfeller vurderes om anskaffelsen også kan sies å ha en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Hva som skal til for forholdsmessig fradrag i de tilfeller der det ikke er en så klar tilknytning som i tilfellet Husbedt Racing AS, er etter direktoratets forståelse fortsatt uklart. I Hunsbedt-dommen uttaler Høyesterett at ved to klart adskilte virksomheter, kan det være avgjørende for relevansvurderingen at anskaffelsen primært må anses å være til bruk utenfor loven.⁹⁴ Direktoratet tolker Høyesterett dit hen at det fortsatt ikke er grunnlag for forholdsmessig fradrag for utgifter knyttet til overnattingsdelen av et hotell, selv om rommet også inneholder blant annet minibar og telefon. Direktoratet forutsetter videre at Høyesterett i Hunsbedt Racing AS la til grunn at reklamevirksomheten ble drevet i næring. Det må således i andre tilfeller der det kreves forholdsmessig fradrag for oppofrelser som fremstår som anskaffet primært til

⁹² Jf Merverdiavgiftshåndboken 2. utgave s. 369

⁹³ Se Skattedirektoratets uttalelse til fylkesskattekontorene av 13. januar 2004

⁹⁴ Jf Rt 2003 s. 1821 avsnitt 40

bruk utenfor loven, vurderes om den samlede virksomheten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd.

I forhold til anskaffelser i forbindelse med hotellvirksomhet, fremkommer det av Refslands kommentarbok om merverdiavgiftsloven ⁹⁵ at Skattedirektoratet skal ha uttalt følgende i en sak:

”Et hotell driver en viss serveringsvirksomhet i hotellrommene. Vederlaget for denne virksomheten utgjorde ca 20 % av utleien av rommene, losjiiinntektene. Skattedirektoratet antok at denne avgiftspliktige serveringsvirksomheten måtte gi hotellet rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift som knytter seg til anskaffelser til driften av hotellrommene. Men det kunne ikke være tale om fradragsrett for noen del av inngående avgift på anskaffelser og arbeid som utelukkende referer seg til losjivirksomhet, f. eks. ved kjøp av senger, sengetøy, vask av sengetøy m.v.”

Ovennevnte uttalelse er ikke blitt kommentert i senere utgaver av kommentarboken til Refsland. Lagmannsretten tok heller ikke stilling til denne uttalelsen i saken om Porthuset AS. Imidlertid kan det stilles spørsmål ved uttalelsens vekt, da direktoratet ikke vil overprøve departementet som overordnet organ. Refslands uttalelse er fra 1994, mens Finansdepartementets fortolkningsuttalelse er fra 2003. At Refslands uttalelse er mye eldre, taler også mot å tillegge den vekt. Imidlertid er dette et eksempel på at forvaltningspraksis ikke har vært særlig fast hva angår fradragsrettens omfang.

2.1.7 Juridisk teori

2.1.7.1 Bøker

Ole Gjems-Onstad påpeker at et relevanskrav rekker vidt. Alle anskaffelser som har en bedriftsøkonomisk sammenheng med virksomheten, er som utgangspunktet relevante med rett til fradrag for inngående merverdiavgift.⁹⁶ Gjems-Onstad følger her opp det

⁹⁵ Jf Refsland *Merverdiavgiftsloven med kommentarer* 5. utg. Del I s. 597

⁹⁶ Jf Gjems-Onstad og Kildal *MVA kommentaren* 2002 s 325

han og Tor S. Kildal ga uttrykk for etter Høyesteretts avgjørelse om Sira Kvina.⁹⁷ I Sira Kvina-dommen utgjorde anskaffelse av settefisk en forpliktelse kraftselskapet var villig til å påta seg for å kunne bygge et lønnsomt kraftverk. Etter Sira Kvina-dommen er anskaffelser man er rettslig forpliktet til, ifølge Gjems-Onstad, også å anse som relevant for virksomheten. Gjems-Onstad og Kildal gir forøvrig en viss tilslutning til avgiftsmyndighetenes praksis med å fokusere på primærbrukslæren.⁹⁸ Som et eksempel nevner Gjems-Onstad og Kildal at den primære bruk av en hoppbakke er til bruk i skihopp. Slik idrettsaktivitet er ikke avgiftspliktig virksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr 12. Det bygningsmessige anlegg til hoppbakken gir også plass til utleie til reklameformål. Slik virksomhet er avgiftspliktig etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 13. Det gis imidlertid ikke helt eller delvis fradrag for inngående merverdiavgift ved bygging og vedlikehold av bakken. Gjems-Onstad og Kildal utdyper at man går noe langt om man hevder at hoppbakken er til bruk i reklamevirksomhet.⁹⁹ Uttalelsene fra Gjems-Onstad og Kildal er imidlertid fra tiden før Hunsbedt-dommen ble avsagt. I skrivende stund vites ikke om de fortsatt vil vurdere fradragsrettens omfang etter primærbrukslæren.¹⁰⁰

Thor Refsland hevder at retten til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21 er omfattende, og at en vesentlig utvidelse i forhold til forvaltningens praksis skjedde ved Sira Kvina-dommen.¹⁰¹ Den vesentlige betingelse for fradrag etter loven skal etter Sira Kvina-dommen være uttrykket ”virksomhet”, og ikke ordene ”til bruk i”. At anskaffelsen må være til bruk i virksomheten innebærer et tilknytningskrav mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige driften. Kun anskaffelser som er relevante for driften kan fradragsføres. Refsland nevner¹⁰² at ytre forhold som medfører nødvendighet av å foreta anskaffelser, kan være pålegg gitt i tilknytning til

⁹⁷ Jf Gjems-Onstad og Kildal *Lærebok i merverdiavgift*. 1996 s 237

⁹⁸ Jf Gjems-Onstad og Kildal *MVA kommentaren* 2002 s 334 flg

⁹⁹ Se Gjems-Onstad og Kildal *Lærebok i merverdiavgift* 1996 s.265

¹⁰⁰ Revidert utgave av Gjems-Onstad og Kildals kommentarbok ventes i bokhandelen i september 2005

¹⁰¹ Jf Refsland *Lærebok i merverdiavgift*. 2004 s 165

¹⁰² Jf Refsland. ”Fradrag for inngående merverdiavgift” i *Avgiftsnytt* nr 1/1988 s. 4

innvilget konsesjon eller det kan for eksempel være krav om dekning av skade tilføyet annenmanns eiendom av den avgiftspliktige. Refsland sier videre at "[r]etten til fradrag for avgift omfatter ellers alle anskaffelser med mindre det foreligger en bestemmelse som avskjærer fradragsretten." Bestemmelser som avskjærer fradragsretten følger av merverdiavgiftsloven § 22, jf § 14.

2.1.7.2 Artikler

Advokat Bjørn Petter Indahl anfører¹⁰³ at den inngående merverdiavgiften som påbeløper ved anskaffelse av en innsatsfaktor, er fradragsberettiget så fremt anskaffelsen er relevant for virksomheten og anskaffelsens tilknytning til virksomheten er naturlig og nær. Hans synspunkt er at det er den økonomiske relevansen som er avgjørende. Den økonomiske relevansen kan legges til grunn enten det er snakk om relevans direkte etter merverdiavgiftsloven § 21, fordeling etter merverdiavgiftsloven § 23 eller fordeling etter prinsippet i § 23 for anskaffelser der fradragsretten delvis er avskåret etter merverdiavgiftsloven § 22. En anskaffelse er ifølge advokaten relevant dersom den avgiftspliktige omsetningsaktivitet, ut i fra alminnelige bedriftsøkonomiske vurderinger kan utøves, det vil si iverksettes, fremmes eller opprettholdes, ved anskaffelsen. Indahl ser Hunsbedt-dommen som sentral ved fastsettelsen av grensene for fradragsretten for inngående merverdiavgift, og mener at dommen gir mange virksomheter krav på tilbakebetaling av inngående merverdiavgift. I Avgiftsnytt gir Indahl gir følgende kommentar til Hunsbedt-dommen:¹⁰⁴

"Jeg kan vanskelig se at det finnes grunnlag for et "primærbrukskrav".

Fra Indahls artikkel "Porthus-dommen" hitsettes:¹⁰⁵

¹⁰³ Se "Hunsbedtdommen og fradragsrettens grenser" i Revisjon og Regnskap nr 3 2004 side 58

¹⁰⁴ Jf Indahl i Avgifts-Nytt nr 2/2003 på s. 171

¹⁰⁵ Jf Indahl. *Porthus-dommen*. Revisjon & Regnskap nr 1/2005 punkt Innledende bemerkninger om rettsområdet

”De sentrale elementene i begrepet ”virksomhet” er de inntekter og utgifter som er relatert til aktiviteten. For å kunne utøve en omsetningsaktivitet som gir inntekter, vil en virksomhet normalt anskaffe ulike typer innsatsfaktorer. Den inngående avgift som påløper ved anskaffelse av en innstasfaktor, er fradragsberettiget for en virksomhet såfremt anskaffelsen er relevant for virksomheten. Sentrale momenter ved vurderingen av relevansen er om anskaffelsens tilknytning til virksomheten er naturlig og nær.”

Etter Indahls oppfatning, skulle lagmannsretten i Porthuset-dommen ha vurdert om omsetningsaktiviteten knyttet til minibar, pay-tv, telefon, roomservice og andre pliktige tjenester, var et eget virksomhetsområde for hotellet eller ikke. Dersom overnattingsvirksomheten og øvrig virksomhet var å anse som én integrert virksomhet, skulle retten tatt stilling til hvor stor del av rommet (og korridorene) som var relevant for aktiviteten innenfor loven, og hvor stor del av rommet som var relevant for aktiviteten utenfor loven.

2.2 Momenter i relevansvurderingen

Slik denne avhandlingens tema viser, kan det være uklart å fastslå hva som ligger i relevanskravet der anskaffelsen i alle fall i det ytre fremstår som anskaffet til bruk utenfor merverdiavgiftsloven. På bakgrunn av de rettskildedefaktorer som foreligger, har jeg i det følgende forsøkt å stille opp momenter som kan anvendes ved relevansvurderingen. Momentene er i avhandlingens punkt 2.3 søkt anvendt for ulike typetilfeller. Hvilke(t) moment(er) man ønsker å vektlegge, avhenger av tilnærmingen man har til problemstillingen.

Ett moment som kan oppstilles ved vurderingen av om anskaffelsen er relevant, er om anskaffelsen er en *økonomisk forutsetning* for den avgiftspliktige virksomheten. Det typiske da er om anskaffelsen er en forutsetning for at den avgiftspliktige virksomheten kan gå med overskudd. Dersom anskaffelsen er en forutsetning for virksomhetens økonomiske overskudd, kan den således vurderes som relevant.

Et annet moment er hva som i fysisk forstand er *formålet* med anskaffelsen. Her kan vurderingen tas ut fra en primær/sekundærbruk-tankegang. Fradragsrett for inngående merverdiavgift er etter primærbrukslæren ikke til stede dersom anskaffelsen primært er ment til bruk utenfor loven.

Anskaffelsens art er et annet moment. Fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsen er ikke tilstede dersom anskaffelsen spesifikt er avskåret i merverdiavgiftsloven, jf § 22, jf § 14 annet og tredje ledd. Dersom anskaffelsen ikke er oppramset i merverdiavgiftsloven § 22 eller § 14 annet eller tredje ledd, så kan den anses fradragsberettiget. Man må imidlertid ta vurderingen ett skritt videre, slik at anskaffelsen er til bruk i virksomheten (relevant), dersom anskaffelsen ikke er avskåret etter loven.

Et annet moment er kravet til *årsakssammenheng*. Et krav til direkte årsak (hvis, så) kan ikke oppstilles, da vurderingen er juridisk, og ikke av naturmessig art. Det kan imidlertid oppstilles et krav om adekvat årsakssammenheng, der fradragsretten er i til stede så lenge anskaffelsen er adekvat for den avgiftspliktige virksomhet. Adekvans kan sies å foreligge der anskaffelsen er naturlig og nært knyttet til den avgiftspliktige virksomhet. Adekvans oppstiller et krav om kvalifisert tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomhet, for at inngående merverdiavgift på anskaffelsen skal være relevant, og således fradragsberettiget.

Flere av momentene, og løsningene, er mulig. Det er imidlertid naturlig å vurdere relevansen ut fra om det foreligger adekvat årsakssammenheng mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomhet. Videre har det formodningen for seg å anse anskaffelsen relevant dersom den er en økonomisk forutsetning for den avgiftspliktige virksomhet.

2.3 Enkelte typetilfeller

2.3.1 Utgangspunkt for vurderingene

I det følgende tar jeg utgangspunkt i tidligere uttalelser og vedtak gitt av forvaltningen. Med støtte i momentene oppstilt i punkt 2.2, vil jeg komme jeg frem til konklusjoner

vedrørende fradragsretten for de ulike typetilfellene. Det vil fortløpende bli vurdert om resultatene avviker fra forvaltningspraksis.

2.3.2 Idrettslags drakter/reklame

I en avgjørelse¹⁰⁶ fremkommer det at innkjøp av drakter, strømper og fotballstøvler er utgifter som anses påløpt i forbindelse med den avgiftsfrie delen av virksomheten (idrett). Det ble dermed ikke innrømmet fradragsrett for inngående merverdiavgift for disse anskaffelsene.

Etter Hunsbedt-dommen, har flere idrettslag anført at draktene må anses som så integrerte i den reklamevirksomhet som drives, at inngående merverdiavgift påløpt på draktene, må kunne føres til fradrag. Begrunnelsen for anførselen er at reklamen er direkte påklistret eller påsydd draktene.

Jeg vil i det videre konsentrere vurderingen rundt idrettslagenes anskaffelse av drakter. Andre anskaffelser foretatt av idrettslag, som strømper og sko, holdes således utenfor.

I punkt 2.2 ble det søkt oppstilt presiserende momenter til hva som er en relevant anskaffelse. Dersom man anvender det moment at anskaffelsen er en *økonomisk forutsetning* for den avgiftspliktige virksomhet i det konkrete tilfellet, blir vurderingen om draktreklamen er en økonomisk forutsetning for idrettslagets reklamevirksomhet. Dersom draktreklamen er en forutsetning, kan den således fradragsføres. Det at draktreklame er vanlig i dagens idrett kan anføres for at fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse av draktene er til stede. En sponsor kan nekte å inngå avtale med laget, dersom reklamen ikke er festet akkurat på draktene. Det er på draktene de aller fleste tilskuerene ser (også TV tittere), og reklamen når således best ut til allmennheten. Videre kan det, i forlengelsen av dette, muligens være nettopp gjennom reklame på draktene at et idrettslag genererer mest inntekt. Dersom disse forutsetninger er tilstede, er inngående merverdiavgift på anskaffelse av draktene fradragsberettiget.

¹⁰⁶ Se klagenemndas vedtak av 2. februar 1999, klagesak nr 4089, se avhandlingen s. 35

Momentet om økonomisk forutsetning taler etter dette for at det innrømmes fradragsrett for inngående merverdiavgift på drakter med reklame.

Et annet moment i punkt 2.2 er hva som i fysisk forstand er *formålet* med anskaffelsen. Etter primærbrukslæren, er fradragsretten ikke til stede dersom anskaffelsen primært er ment til bruk utenfor loven. Dersom Hunsbedt-dommen tolkes restriktivt, og man ser at det sjelden er slik at en virksomhet kan anses som så integrert av flere ulike aktiviteter på en slik måte at det foreligger full fradragsrett, vil antagelig resultatet bli det samme i dag som da vedtaket ble fattet i 1999. Tankegangen er da at draktene primært er til bruk i idrettsaktivitet, og da denne type virksomhet er unntatt etter merverdiavgiftsloven, er inngående merverdiavgift påløpt ved anskaffelsen av draktene ikke fradragsberettiget. Da det primære formålet med anskaffelsen av draktene er å spille kamper, taler momentet om formålet med anskaffelsen mot å innrømme fradragsrett for inngående merverdiavgift på drakter med reklame.

Anskaffelsens art er et annet moment. Anskaffelsene av idrettsdraktene er ikke spesifikt avskåret etter merverdiavgiftsloven § 22, jf § 14 annet og tredje ledd. Spørsmålet blir da om draktene er til bruk i den avgiftspliktige reklamevirksomheten. På draktene er det påklistret/påsydd reklame. Draktene er således til bruk i reklamevirksomheten. Momentet om anskaffelsens art taler etter dette for at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift påløpt på draktene.

Et moment oppstilt i punkt 2.2 er kravet til *årsakssammenheng*. Spørsmålet etter dette momentet er om idrettslagenes anskaffelse av drakter til kamper har en kvalifisert tilknytning til den avgiftspliktige reklamevirksomheten. Med andre ord må det vurderes om det er en naturlig, og ikke for avledet, tilknytning mellom draktene og reklamen. For noen tiår tilbake ville muligens tilknytningen mellom idrettsdrakter og reklame anses fjern og avledet. På grunn av den utvikling som har funnet sted på idrettens område, der reklame stadig har en større rolle for idrettslagenes inntekter, vil det kunne anføres at reklamen er naturlig tilknyttet draktene. Nevnte utvikling taler også for at sammenhengen mellom draktene og reklamen ikke er for avledet, slik at fradragsretten er i behold. Momentet om årsakssammenheng taler etter dette for å anse draktene som relevante i idrettslagenes reklamevirksomhet, og således fradragsberettiget.

Jeg har i det ovennevnte behandlet momentene i punkt 2.2 for å se om disse taler for eller mot et annet resultat enn forvaltningens avgjørelse. Hva angår idrettslagenes innkjøp av drakter til kamper, taler momentet om formålet med anskaffelsen *mot* å anse draktene relevante i reklamevirksomheten. Momentene om økonomisk forutsetning, anskaffelsens art og årsakssammenheng, taler *for* å anse draktene som relevante i idrettslags reklamevirksomhet. Det er således klar overvekt av momenter som taler for å innrømme fradrag for inngående merverdiavgift påløpt ved anskaffelsen av draktene. Resultatet ville blitt et annet enn det forvaltningens avgjørelse tilsier.

Etter dette er jeg kommet til at draktene er til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, og således fradragsberettiget, jf merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

2.3.3 Flerbrukshall/reklame

En sak som ble forelagt forvaltningen gjaldt en kombinert fotball- og messehall, der det også foregikk serverings- og reklamevirksomhet. I vedtaket som ble fattet¹⁰⁷ ble det ansett å være tilstrekkelig tilknytning mellom en idrettshall og den reklame som var festet på veggene i hallen. Det ble innrømmet fradragsrett for inngående merverdiavgift ved oppføringskostnadene til idrettshallen. Vedtaket gikk imot det et underordnet organ i avgiftsforvaltningen tidligere hadde uttalt i saken¹⁰⁸. Vedtaket er oversendt Finansdepartementet for vurdering av om departementets omgjøringskompetanse skal anvendes i saken.

I det følgende vil vurderingen konsentrere seg om tilknytningen mellom den del av hallen som refererer seg til idrettsaktivitet (heretter kalt idrettshallen), og reklamen som var festet i idrettshallen.

¹⁰⁷ Jf klagenemndas vedtak den 15. oktober 2004, klagesak nr 5244, se avhandlingen s. 36

¹⁰⁸ Et fylkesskattekontor anså fradragsretten delvis til stede for den del av hallen der det foregikk avgiftspliktige servering. Imidlertid var det ikke tilstrekkelig for fradragsrett for inngående merverdiavgift for oppføringskostnadene til den delen av hallen som gjaldt idrettsaktivitet, at reklameinntektene var nødvendige for å finansiere idrettshallen

I relasjon til momentene i punkt 2.2 kan det vurderes om oppføringen av fotballhallen er en *økonomisk forutsetning* for den avgiftspliktige reklamevirksomheten. Oppføringen av fotballhallen kan anses økonomisk fundert i reklamevirksomheten, da reklameinntektene er nødvendige for å finansiere oppføringen av idrettshallen. Momentet om økonomisk forutsetning taler således for å anse inngående merverdiavgift for oppføringen av fotballhallen fradragsberettiget.

Det primære formålet med å oppføre en fotballhall er ikke er å drive avgiftspliktig reklamevirksomhet, men å spille fotball (uttatt idrettsaktivitet). Da det primære formålet knytter seg til idrettsaktivitet, som er unntatt merverdiavgiftplikt, er hallen ikke å anse som til bruk i reklamevirksomheten. Etter dette momentet har det formodningen mot seg å anse de ulike virksomheter som integrerte (én virksomhet), da idrettsaktivitet faller utenfor merverdiavgiftslovens system. Idrettshallen er ikke relevant i den avgiftspliktige næringsvirksomhet. *Formålet* med anskaffelsen taler således mot å anse inngående merverdiavgift på oppføringen av fotballhallen fradragsberettiget.

Anskaffelsens art er et annet moment som kan anvendes i relevansvurderingen. Da oppføringen av en idrettshall ikke er spesifikt avskåret etter loven, jf §§ 22 og 14, kan hallen i utgangspunktet vurderes fradragsberettiget. Det må imidlertid vurderes om oppføringen av idrettshallen er relevant til bruk i den avgiftspliktige reklamevirksomheten. Reklameplakater er blitt hengt opp på veggene i idrettshallen. Etter dette er idrettshallen således relevant til bruk i den avgiftspliktige reklamevirksomheten. På grunn av utviklingen mot stadig mer reklame i idretten, er således idrettshallen etter sin art relevant i reklamevirksomhet. Anskaffelsens art taler således for å anse fradragsrett av inngående merverdiavgift ved oppføring av idrettshallen tilstede.

Spørsmålet er så om det foreligger en adekvat *årsakssammenheng* mellom oppføring av idrettshallen og reklamevirksomheten. Som tidligere nevnt, er reklame stadig blitt mer vanlig for generering av inntekter til idretten. Dette taler for å anse idrettshallen relevant til bruk i reklamevirksomheten. Da kravet til naturlig og nær sammenheng er oppfylt, taler momentet for at delvis fradragsrett for den inngående merverdiavgift knyttet til oppføringskostnadene er til stede.

Hva angår oppføring av en idrettshall, taler momentet om formålet med anskaffelsen *mot* å anse hallen relevante i reklamevirksomheten. Momentene om økonomisk forutsetning, anskaffelsens art og årsakssammenheng, taler *for* å anse hallen relevante i reklamevirksomheten. Det er klar overvekt av momenter som taler for å innrømme fradrag for inngående merverdiavgift for oppføringskostnadene knyttet til idrettshallen. Resultatet ville blitt det samme som klagenemndas vedtak tilsier. Dette taler mot en eventuell omgjøring av vedtaket.

Etter dette er jeg kommet til at idrettshallen er til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, og således fradragsberettiget, jf merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

2.3.4 Golfanlegg/reklame

Etter ett forvaltningsvedtak¹⁰⁹ ble et golfanlegg ikke ansett fradragsberettiget for inngående merverdiavgift for anskaffelser i forbindelse med oppføring og drift av golfanlegget, selv om det også ble drevet reklamevirksomhet på golfbanen. De reelle forhold ble lagt til grunn for avgjørelsen av brukskravet, og golfbanen ble ikke ansett som et driftsmiddel til bruk i reklamevirksomhet.

Etter Hunsbedt-dommen, har det blant annet blitt behandlet en forespørsel i avgiftsmyndighetene¹¹⁰ om forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader ved drift knyttet til en golfbane. På grunn av de store inntekter golfklubben har fra reklame, anså klubben at golfvirksomheten og reklamevirksomheten måtte anses som så integrert, at det var tale om én virksomhet. Avgiftsmyndighetene anså driften av golfbanen ikke som direkte knyttet til reklamevirksomheten, og fradragsføringen ble nektet anvist til utbetaling. Fylkesskattekontoret begrunnet sin vurdering ved å henvise til Finansdepartementets fortolkningsuttalelse, der det antas at aktiviteter med ulik merverdiavgiftsmessig behandling sjelden vil kunne anses som én avgiftspliktig virksomhet. I vurderingen ble det lagt vekt på at selv om golfklubben er blitt avhengig

¹⁰⁹ Jf klagenemndas vedtak av 2. mars 1998, klagesak nr 3849

¹¹⁰ Jf en skriftlig forespørsel sendt til et fylkesskattekontor i desember 2004

av reklameinntektene for å drive idrettsaktivitet slik klubben drives i dag, så er ikke reklamevirksomheten så nært knyttet til idrettsaktiviteten at det er naturlig å anse de to virksomhetene som én integrert virksomhet.

Vurderingen vil i det videre fokusere på golfklubbens klubbhus. Selve golfbanen vil således ikke bli behandlet.

Om man anvender momentet om *økonomisk forutsetning*, blir vurderingstemaet om golfklubbens klubbhus anses som en økonomiske forutsetning for reklamevirksomheten. Et klubbhus er et naturlig sted å feste reklameplakater. Klubbhuset vil dermed også medføre en stor økonomisk inntektskilde for en golfklubb. Det kan således anføres at anskaffelsen av et klubbhus er en forutsetning for golfklubbens økonomiske overskudd. Den økonomiske forutsetningen taler etter dette for å anse oppføringskostnadene knyttet til klubbhuset relevant til bruk i avgiftspliktig reklamevirksomhet. Momentet taler med andre ord for å anse fradragsretten til stede for den inngående merverdiavgift på klubbhusets oppføringskostnader.

Formålet med å oppføre et klubbhus kan være flere. Klubbhuset vil naturlig fungere som garderobe for idrettsutøverne. Et klubbhus vil imidlertid også kunne fungere som et kontor for klubbens ledelse, samt som et serveringssted fra en kafeteria. Den primære bruken av klubbhuset kan således synes vanskelig å fastslå. Det kan imidlertid anføres at klubbhuset i utgangspunktet (primært) oppføres for å ha garderober og dusjer tilgjengelig for idrettsutøverne. Dersom man legger dette til grunn, vil det primære formålet med klubbhuset knytte seg til aktivitet som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Det har således formodningen mot seg å anse en anskaffelse som primært er til bruk til utenfor loven, som fradragsberettiget i den avgiftspliktige delen av virksomheten (reklame). Formålet med klubbhuset taler således mot å anse anskaffelsen som relevant i reklamevirksomheten, og således fradragsberettiget.

Et klubbhus er, så sant det ikke brukes i representasjonsøyemed¹¹¹, ikke spesifikt avskåret fradragsrett etter merverdiavgiftsloven. Klubbhuset kan således etter sin *art*

¹¹¹ Jf merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr 3

anses å være fradragberettiget. Det må imidlertid vurderes om klubbhuset er relevant til bruk i reklamevirksomheten. Igjen vil idrett og reklame på grunn av den utvilking som har funnet sted kunne anses som nært og naturlig tilknyttet. Da reklameplakater er festet på klubbhusets vegger, kan klubbhuset anses relevant til bruk i reklamevirksomheten. Anskaffelsens art taler etter dette for å anse inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene for klubbhuset fradragberettiget.

Et annet moment i relevansvurderingen etter punkt 2.2 er kravet til *årsakssammenheng*. Spørsmålet er om det foreligger en adekvat sammenheng mellom oppføringen av klubbhuset og reklamevirksomheten. Et klubbhus vil kunne fungere som et kontor i forbindelse med salg av reklametjenester. Klubbens formann vil i sin kontakt med sponsorer blant annet kunne ta telefoner, og sende og motta fakser, i klubbhusets lokaler. Således er det også en adekvat sammenheng mellom klubbhuset og reklamevirksomheten. I henhold til dette kan det anføres at kravet til årsakssammenheng taler for at avgiftskostnader knyttet til klubbhuset kan fradragføres.

Hva angår oppføring av klubbhus, taler igjen momentet om formålet med anskaffelsen *mot* å anse klubbhuset relevante i reklamevirksomheten, mens momentene om økonomisk forutsetning, anskaffelsens art og årsakssammenheng, taler *for* å anse klubbhuset til bruk i reklamevirksomheten. Det er dermed klar overvekt av momenter som taler for å innrømme fradrag for inngående merverdiavgift for oppføringskostnadene knyttet til klubbhuset. Resultatet blir, på bakgrunn av en vurdering av momentene i punkt 2.2, det motsatte av det som følger av forvaltningspraksis.

Etter dette er jeg kommet til at klubbhuset er til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, og således fradragberettiget, jf merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

2.3.5 Romutleie/ minibar, pay-tv m.m

Bakgrunnen for Porthus-dommen er et vedtak fattet av forvaltningen.¹¹² Ifølge avgiftsmyndighetene er ikke fradragsretten til stede for inngående merverdiavgift påløpt ved oppføring av et hotell (hotellromutleie er unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd), selv om det også drives avgiftspliktig virksomhet (minibar, pay-tv m.m.) på hotellrommet. Bakgrunnen for dette synet er at dersom det skulle innrømmes fradragsrett i slike tilfeller, så ville det medføre en konkurransevridning i forhold til de næringsdrivende som driver hotellvirksomhet uten avgiftspliktig omsetning. Nøytralitet er nettopp et av hensynene som ligger bak merverdiavgiftssystemet. Den næringsdrivende anførte at omsetning av varer og tjenester i forbindelse med hoteldrift anses som en naturlig og integrert del av driften. Fradragsrett burde være til stede da det ikke er naturlig å skille ut overnattingsvirksomheten fra de øvrige tjenester som tilbys. Den næringsdrivende fikk i tingretten¹¹³ medhold i at fradragsretten for oppføring av hotellrommene var til stede. Lagmannsretten¹¹⁴ kom imidlertid til det motsatte resultat, og ga forvaltningen medhold i sitt vedtak. Saken er ikke rettskraftig, og det gjenstår å se hva Høyesterett kommer til.¹¹⁵

På bakgrunn av momentene i punkt 2.2 kan det spørres om anskaffelsen av hotellrom er en økonomisk forutsetning for de avgiftspliktige tilleggsytelsene. Pay-tv, telefon og minibar kan tenkes å forligge selv om hotellvirksomheten blir sett bort fra. Oppføringen av hotellrommene er således ikke en nødvendig økonomisk forutsetning for den nevnte avgiftspliktige omsetning. Momentet om økonomisk forutsetning taler etter dette mot å anse oppføringen av hotellrommene fradragsberettiget.

Formålet med å oppføre hotell er i utgangspunktet å drive romutleie til sine gjester. At hotellet også tilbyr avgiftspliktige tilleggstjenester, må kunne ses som en mulighet

¹¹² Jf Sør Trøndelags fylkesskattekontors foreløpige vedtak til Porthuset AS av 17. juni 2003

¹¹³ jf Trondheim tingretts dom avsat 24. mai 2004

¹¹⁴ Jf Frostating lagmannsretts dom avsat 22. desember 2004, se avhandlingen s. 29

¹¹⁵ jf at saken skal tas opp til behandling i Høyesterett 14. og 15. juni 2005

hotellet ser til å tjene ekstra inntekter fra gjestene. Hotellrommenes primære bruk taler således mot å anse romutleien relevant i den avgiftspliktige virksomheten med å drive salg fra minibar m.m. Formålet med oppføringen av hotell taler etter dette mot å anse fradragsretten for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene til stede.

Anskaffelsen av hotellrom er etter sin *art* ikke spesifikt avskåret fradragsrett etter merverdiavgiftsloven, jf § 22, jf § 14. Spørsmålet blir om hotellrom er relevant til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Pay-tv, telefon og minibar er tilbud en hotellgjest kan benytte seg av når han befinner seg på hotellrommet. Tilleggstjenestene befinner seg på hotellrommet. Hotellrommet er således relevant i den avgiftspliktige virksomheten. Selv om gjesten velger å ikke benytte seg av tilleggstjenestene, vil ikke tilleggstjenestene være tilstede dersom hotellrommet tenkes bort. Momentet om *anskaffelsens art* taler etter dette for å anse avgiftskostnadene tilknyttet oppføring av hotellrommet å være tilstede.

Et annet moment er om det foreligger en adekvat *årsakssammenheng* mellom hotellrommene og de avgiftspliktige tjenestene. På mange hotell, i hvert fall i Norge, er det i dag vanlig å tilby tilleggstjenester som minibar, pay-tv og telefon. Den økte komfort som har funnet sted, gjør nok at de fleste ser hotellrom og minibar, pay-tv og telefon som naturlig tilknyttet. Momentet taler således for å anse fradragsretten til stede for inngående merverdiavgift påløpt ved oppføring av hotellrom.

Hva gjelder oppføring av hotellrom, taler momentene anskaffelsens art og årsakssammenheng *for* relevant til bruk i avgiftpliktig virksomhet. *Mot* fradragsrett for inngående merverdiavgift påløpt på kostnadene ved oppføring av hotellrom taler momentene om økonomisk forutsetning og formålet med anskaffelsen. Etter dette taler to momenter for fradragsrett og to momenter mot fradragsrett. Som nevnt avslutningsvis i punkt 2.2 har det formodningen for seg å se hen til om anskaffelsen er en økonomisk forutsetning for den avgiftspliktige virksomhet. Hva angår hotellrom, kom jeg til at dette ikke er en slik forutsetning for de avgiftspliktige tilleggsytelsene. På denne bakgrunn heller jeg for å ikke anse hotellrommene relevante for den avgiftspliktige virksomhet. Resultatet går i samme retning som forvaltningens vedtak og lagmannsrettens dom.

Etter dette er jeg kommet til at hotellrommene ikke er til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, og avgiftskostnadene i forbindelse med oppføring av bygget er således ikke fradragsberettiget, jf merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

2.3.6 Kino/reklame

Under uttalt, eller ikke uttalt, henvisning til primærbrukslæren, har avgiftsmyndighetene ikke ansett full fradragsrett for inngående merverdiavgift til stede ved bygging av kinosaler som både benyttes i avgiftspliktig reklamefilmvirksomhet og i spillefilmvirksomhet som falt utenfor merverdiavgiftsloven frem til 1. januar 2005.¹¹⁶

I en sak¹¹⁷ la avgiftsmyndighetene til grunn at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen er til nytte i avgiftspliktig virksomhet. Kinoen hadde inntektskilder både innenfor (reklameinntekter) og utenfor avgiftsområdet (billettinntekter).

Avgiftsmyndighetene la til grunn at underholdningsaktiviteten utenfor avgiftsområdet var den dominerende, og kinoen ble nektet forholdmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift på interiør m.m. Imidlertid ble det gitt forholdsmessig fradrag for fremvisere og filmlerret. Selv om anskaffelsen er til nytte for den avgiftspliktige virksomheten, anså avgiftsmyndighetene de ikke for relevante.

Spørsmålet er om det etter Hunsbedt-dommen må foretas en ny vurdering for kino-tilfellene, slik de ble vurdert før lovendringen 1. januar 2005. Dette skal søkes løst ved å se hen til momentene oppstilt i punkt 2.2.

Er anskaffelsene som knyttes til visning av spillefilm en *økonomisk forutsetning* for reklamevirksomheten? Da reklame blir fremført før en film vises på kino, er filmen å anse som en økonomisk forutsetning for reklamevirksomheten. Dette taler for å se filmen som relevant til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Momentet taler således for å

¹¹⁶ Fra 1. januar 2005 ble det innført merverdiavgiftsplikt (reduisert sats, 7 %) for film- og kinobransjen, med den følge at de har full fradragsrett. Jf Stortingets avgiftsvedtak 2005 og forskrift nr 129 om overgangsregler.

¹¹⁷ Saken er referert i AV-melding Nr 12/97

anse inngående merverdiavgift påløpt på anskaffelser tilknyttet spillefilmen som fradragsberettiget.

Hva er anskaffelsenes *formål*? Anskaffelser gjort i forbindelse med spillefilmvirksomhet er primært knyttet til det å kunne vise frem filmen. Reklamen som vises før filmen, blir således sekundær. Primærbrukslæren taler mot å anse anskaffelsene relevante i reklamevirksomheten. Momentet om anskaffelsenes formål taler således mot at fradragsrett for avgifter knyttet til interiør i kinosalen m.m er til stede.

Etter momentet om *anskaffelsens art*, er ikke anskaffelsene til bruk i fremvisning av spillefilm avskåret etter merverdiavgiftsloven, jf § 22, jf § 14. Det må da vurderes om reklame spilles i forkant av fremvisningen av en spillefilm, er det en naturlig og nær sammenheng mellom anskaffelsene til fremvisning av spillefilm og reklamevirksomheten. Anskaffelsene er således relevante for den avgiftspliktige virksomheten. Anskaffelsenes art taler for at inngående merverdiavgift påløpt på anskaffelsene kan føres til fradrag.

Er det en tilstrekkelig *årsakssammenheng* mellom anskaffelsene til fremvisning av spillefilm og reklamevirksomheten? Det er i dag så vanlig med fremvisning av reklame på kinolerretet før filmen begynner, at publikum snarere ville reagert om reklamen uteble. Kravet til kvalifisert årsakssammenheng mellom spillefilm og reklame er således til stede. Kravet til årsakssammenheng taler for å anse anskaffelsene til fremvisning av spillefilm relevante til bruk i reklamevirksomhet, og således fradragsberettiget.

Hva angår kostnadene forbundet med oppføring av kinosal, taler momentet om formålet med anskaffelsen *mot* å anse anskaffelsene relevante i reklamevirksomheten. Momentene om økonomisk forutsetning, anskaffelsens art og årsakssammenheng, taler *for* å anse spillefilmvirksomheten relevante i reklamevirksomheten. Det er klar overvekt av momenter som taler for å innrømme fradrag for inngående merverdiavgift for oppføringskostnadene knyttet til kinosaler. Resultatet er det motsatte av den forvaltningspraksis som foreligger.

Etter dette er jeg kommet til at kinosaler også før 1. januar 2005 er til bruk i den avgiftspliktige reklamevirksomhet, og således fradragsberettiget, jf merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

2.3.7 Passasjerbefordring/reklame

Avgiftsmyndighetene har ansett anskaffelsen av trikkevognene i et sporveisselskap ikke å være relevante for reklamevirksomheten. Fradragsføringen av inngående merverdiavgift ble nektet anvist. Byretten viste i hovedsak til klagenemndas begrunnelse.¹¹⁸ Personbefordring ble ved en lovendring gjeldende fra 1. mars 2004 ansett merverdiavgiftspliktig med redusert sats (7%).¹¹⁹ Fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelse av vognene foreligger således p.t. Etter Hunsbedt-dommen kan det imidlertid vurderes om avgjørelsen burde vært endret for anskaffelser foretatt før lovendringen.

Et vurderingsmoment er om anskaffelsene av trikkene er en *økonomisk forutsetning* for reklamevirksomheten. Reklamen er lakkert/limt på trikkevognene, samt hengt opp som plakater inne i vognene. Årsaken til at reklamevirksomheten er at denne genererer inntekter til sporveisselskapet. Inntektene fra reklamevirksomheten står trolig i nær sammenheng med selskapets hovedformål (personbefordring), da inntekten kan anvendes til forbedringer i personbefordringen. Vognene kan anses som en økonomisk forutsetning for reklamevirksomheten. Momentet om økonomisk forutsetning taler således for å anse inngående merverdiavgift på anskaffelse av vognene som fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven § 21.

Hva er *formålet* med anskaffelsen av trikkevognene? Det primære formål med å anskaffe vognene er naturligvis personbefordring. Da personbefordringen før lovendringen var unntatt merverdiavgiftsplikt, taler primærbruks-tankegangen mot å

¹¹⁸ Jf Oslo Sporveier-dommen, avhandlingen s. 30

¹¹⁹ Før lovendringen 1. mars 2004 var anskaffelser til personbefordring avskåret fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr 5

anse vognene relevante i reklamevirksomheten. Momentet om anskaffelsens formål taler således mot å anse inngående merverdiavgift påløpt på anskaffelse av vognene som fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven § 21.

Da anskaffelsen av vognene etter sin *art* (etter lovendringen 1. mars 2004) ikke er spesifikt avskåret fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 22, jf § 14 annet og tredje ledd, kan den vurderes som til bruk i reklamevirksomheten. Er vognene relevante i reklamevirksomheten? Reklamen er direkte festet på vognene, og således er vognene til direkte bruk i reklamevirksomheten. Reklamenvirksomheten hadde ikke kunnet finne sted i denne personbefordringen om vognene ses bort fra. Vognene som benyttes i personbefordringen er således relevante for den avgiftspliktige reklamevirksomheten.

Foreligger en kvalifisert tilknytning mellom sporveisvognene og reklamevirksomheten? Vurderingen er med andre ord om det foreligger en adekvat *årsakssammenheng* mellom vognene og reklamen. Utviklingen der reklamen stadig spiller en stor rolle for generering av inntekter for et selskap, gjelder også på dette området. Det er i dag blitt vanlig med reklame festet på utsiden av vognene, så vel som på plakater festet på innsiden av vognene. En naturlig tilknytning mellom personbefordring og reklame foreligger således. Momentet om årsakssammenheng taler således for å anse vognene relevante til bruk i reklamevirksomheten, og således fradragsberettiget.

Hva angår inngående merverdiavgift påløpt på anskaffelse av trikkevogner, taler momentet om formålet med anskaffelsen *mot* å anse anskaffelsene relevante i reklamevirksomheten. Momentene om økonomisk forutsetning, anskaffelsens art og årsakssammenheng, taler *for* å anse vognene relevante i reklamevirksomheten. Det er klar overvekt av momenter som taler for å innrømme fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelsen av trikkevognene. Fradragsrett burde således innrømmes også for slike anskaffelser foretatt før lovendringen i 2004. Resultatet er det motsatte av den forvaltningspraksis og tingrettsdom som foreligger.

Etter dette er jeg kommet til at sporveisvogner også før 1. mars 2004 er til bruk i den avgiftspliktige reklamevirksomhet, og således er fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

3 AVSLUTTENDE KOMMENTARER

Fradragsretten er grunnleggende i merverdiavgiftssystemet og er av en omfattende karakter. Å nekte fradragsføring av inngående avgift, vil kunne oppfattes som et vidtgående inngrep. Det må således kunne kreves en overbevisende begrunnelse med forankring i merverdiavgiftsloven § 21 for å godta at fradragsrett ikke foreligger.

Et naturlig utgangspunkt etter lovens ordlyd er at ved alle anskaffelser er fradragsberettiget om de er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Leser man lovteksten i lys av forarbeidene til loven, kan man slutte seg til at alle anskaffelser som er relevante vil omfattes av "bruksbegrepet". Hva som er relevant for avgiftspliktig virksomhet bør i utgangspunktet være en vurdering de næringsdrivende selv foretar for hver enkelt anskaffelse. Forvaltningen har imidlertid fokusert på anskaffelsens primære bruk, der en anskaffelse ikke anses relevant om den primært er til bruk utenfor loven. Brukens hovedformål oppstilles som en betingelse for selve anskaffelsen. Primærbruken synes ifølge Finansdepartementet fortsatt å være et moment i relevansvurderingen. Primærbrukslæren tillegges fortsatt betydning selv om Høyesterett har ansett at læren fører til en innskrenkende fortolkning av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21 til de næringsdrivendes ugunst, jf Hunsbedt-dommen. Til tross for at Finansdepartementets fortsatt fokuserer på primærbrukslæren, synes det som om departementet også vil tillegge den økonomiske betydning vekt, jf fortolkningsuttalelsen. Hva som i henhold til forvaltningspraksis er det sentrale i relevansvurderingen, synes således noe uklart.

Høyesterett vil stå som et sentralt utgangspunkt når vi skal undersøke hvilke alminnelige regler som gjelder i forvaltningsretten. Høyesteretts avgjørelser tillegges stor vekt både for senere saker i Høyesterett og i forvaltningen. Rettsregelen etter høyesterettspraksis på merverdiavgiftens område er at dersom anskaffelsen er naturlig og nært knyttet til den avgiftspliktige virksomhet, så er den fradragsberettiget. Tilstrekkelig tilknytning kan således foreligge selv om anskaffelsen i utgangspunktet faller utenfor merverdiavgiftsloven, jf §§ 5 – 5 b. Med andre ord er det etter høyesterettspraksis for strengt å tolke merverdiavgiftslovens § 21 slik at fradragsrett ubetinget ikke er til stede, selv om anskaffelsen primært er til bruk utenfor loven.

Når Høyesterett i Hunsbedt-dommen påpeker at en begrensning i fradragsretten i det konkrete tilfellet innebærer en innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, er dette noe forvaltningen må ta til etterretning. Det kan dog spørres om Hunsbedt-dommen har prejudikatsverdi da den er nokså nylig avsagt, og da det tas forbehold om primærbrukslæren som moment ved vurderingen av tilknytningen. Imidlertid taler det for å tillegge dommen stor vekt at den er avsagt av landets høyeste domstol, og at den er enstemmig vedtatt. Hva angår det forbehold som er tatt i relasjon til primærbrukslæren, er dette et obiter dictum, og således uten betydning for sakens utfall. Det taler videre for å tillegge Hunsbedt-dommen betydelig vekt, at det er i tråd med lovens ordlyd og forarbeider at anskaffelsens *relevans i virksomheten* er det sentrale vurderingstema. Det taler også for å tillegge dommen betydelig vekt, at klagenemnda i senere avgjørelser har tillagt dommen betydning for sakens utfall.¹²⁰

Sammenfattet har Hunsbedt-dommen stor vekt, og forvaltningspraksis må tilpasses rettstilstanden etter dommen. Avgrensningen av fradragsrettens omfang må uansett foretas konkret i hvert enkelt tilfelle. Jeg har i avhandlingens punkt 2.2 søkt å sette opp noen retningsgivende momenter for relevansvurderingen. Momentene er videre anvendt i konkrete typetilfeller, der jeg har tatt utgangspunkt i forvaltningspraksis. Etter min mening har det formodningen for seg å særlig se hen til anskaffelsens *økonomiske forutsetning* for den avgiftspliktige virksomhet, i vurderingen av om anskaffelsen er relevant, og således fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven § 21.

Etter svensk rett er all kommersiell aktivitet i utgangspunktet avgiftsbelagt. Mange avgjørelser som nå går for norske domstoler kunne vært unngått om en tilsvarende utvidelse av avgiftsområde ble foretatt i Norge. Utviklingen indikerer at idretten stadig blir mer kommersiell. Reklame og kapital står mer i fokus i dagens idrett enn tidligere. Om merverdiavgiftssystemet tilpasses denne utviklingen, kan lovgiver anvende svensk rett som modell for en endring av dagens unntaksbestemmelser.

¹²⁰ Jf klagesak nr 5244

4 REGISTER

4.1 Litteraturliste

Avgiftsserien. *Merverdiavgift i EU – en innføring*. Oslo 2003

Boe, Erik. *Innføring i juss - Juridisk tenkning og rettskildelære*. 1. utgave. Oslo, 1996

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*. 4. utgave ved Jan Helgesen. Oslo, 1997

Forssén, Björn. *Momshandboken*. 2. utgave. Stockholm, 2001

Gjems-Onstad, Ole. *Merverdiavgift – en introduksjon*. 6. utgave. Oslo, 2002

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. *Lærebok i merverdiavgift*. Oslo, 1996

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. *MVA kommentaren*. 2. utgave. Oslo, 2002

Haugerud, Agnete og Tobiassen, Per Oscar. *Primærbrukslærens gjenoppstandelse*.
Revisjon & Regnskap Nr 2/2005

Indahl, Bjørn Petter. *Porthus-dommen*. Revisjon & Regnskap Nr 1/2005

Indahl, Bjørn Petter. *Hunsbedtdommen og fradragsrettens rekkevidde*. Revisjon &
Regnskap Nr 3/2004

Kommerskollegium/NUTEK. *Mervärdesskatt i EU*. Stockholm, 1994

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie. *Mervärdesskatten i Norden*.
NSFS 26. Uppsala, 1992

Refsland, Thor. *Merverdiavgiftsloven med kommentarer*. 5. utgave. Oslo, 1994

Refsland, Thor. *Lærebok i merverdiavgift – innføring i merverdiavgiften*. Oslo, 2004

Refsland, Thor. *Fradrag for inngående merverdiavgift*. Avgifts-Nytt Nr 1/1998

Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*. 2. utgave. Oslo, 2003

Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen. *Momsvejledningen. Avgørelser mv.*
København, 1993

Stensgaard, Henrik. *Fradragsret for merværdiafgift*. København, 2004

Told – og Skattestyrelsen. *Momsvejledningen 2004 -3*. www.erhverv.toldskat.dk

4.2 Lover

4.2.1 Norske lover

Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 1969 nr 66

Lov om gjennomføring av norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v (EØS-loven) av 27. november 1992 nr 109

4.2.2 Utenlandske lover

Lov nr 703 af 08/08/2003 om merværdiafgiftsloven

Merværdesskattelagen (1994:200)

Traktat om opprettelse av det europeiske fellesskap (Romatraktaten), Roma 25. mars 1957

4.3 EF-direktiv

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF av 17. maj 1977 om harmonisering af mellomstaternes lovgivning om omsætningsavgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet bergningsgrundlag

4.4 Forskrifter

Forskrift om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organsiasjon og saksbehandling (Nr 17) av 19. desember 1969

Forskrift om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter MAL (Nr 18) av 20. desember 1969

4.5 Forarbeider

Ot. prp. nr 17 (1968-69) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

Ot. prp. nr 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift (meverdiavgiftsreformen 2001)

St. prp. nr 1 (2004-2005) Statsbudsjettet medregnet folketrygden

4.6 Rettspraksis

Rt 1985 s. 93 (Sira Kvina)

Rt 2001 s. 1497 (Concrete Platforms Holding AS)

Rt 2003 s. 1821 (Hunsbedt Racing AS)

Frostating lagmannsrett dom den 22. desember 2004 (Porthuset AS)

Borgating lagmannsretts dom den 6. februar 2001 (Asko Vestfold)

Oslo byrett dom den 16. februar 1999 (Oslo Sporveier AS)

Sandnes herredsretts dom den 9. september 1981 (Garvik Auto)

4.7 Finansdepartementets tolkningsuttalelse

Fradragsrett for inngående merverdiavgift – fortolkningsuttalelse 17. desember 2004

4.8 Avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift

Klagenemndas avgjørelse den 15. oktober 2004, klagesak nr 5244

Klagenemndas avgjørelse den 22. november 2004, klagesak nr 4035

Klagenemndas avgjørelse den 1. september 2003, klagesak nr 4930

Klagenemndas avgjørelse den 2. februar 1999, klagesak nr 4089

Klagenemndas avgjørelse den 2. mars 1998, klagesak nr 3849

Klagenemndas avgjørelse den 2. juli 1996, klagesak nr 3349

