



«TIL BRUK»,  
**JF. MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 21 (NY MVAL. § 8-1)**

*av Glenn Nilsen Robertsens*

*Liten masteroppgave i rettsvitenskap  
Ved Universitetet i Tromsø, JUR-3902  
Det Juridiske Fakultet  
Høst 2009*

<b>INNLEDNING</b> .....	3
1. Kort om merverdiavgiftens formål, bakgrunn og virkemåte.....	3
2. Presentasjon av problemstillingen.....	5
3. Den avgiftsjuridiske metoden.....	6
3.1 Rettskildebildet.....	6
3.2 Forholdet til legalitetsprinsippet.....	7
4. Videre fremstilling .....	9
<b>PRELIMINÆR HOVEDDEL</b> .....	10
5. Forholdet til ny merverdiavgiftslov.....	10
6. Avgiftsrettslige prinsipper og legislative hensyn .....	11
<b>HOVEDDEL</b> .....	13
7. Fradragsretten.....	13
7.1 Lovens ordlyd og forarbeider .....	13
7.1.1 «til bruk» .....	13
7.1.2 «til bruk» og «til bruk under ett».....	14
7.2 Fradragsrettens 'hermeneutikk': Fire hjelpekategorier for rettskildebildet .....	16
(1) Anskaffelser eksklusivt til nytte for egen omfattet virksomhet.....	17
(2) Anskaffelser til nytte både for egen omfattet virksomhet og for tredjeperson .....	18
Rt. 1985 s. 93 («Sira-Kvina»).....	18
Rt. 2001 s.1497 («NC»).....	20
Slutninger fra «Sira-Kvina»-dommen og «NC»-dommen .....	22
(3) Anskaffelser til nytte for egen delt virksomhet .....	24
Rt. 2003 s.1821 («Hunsbedt»).....	24
Rt. 2005 s.951 («Porthuset») .....	27
Rt. 2008 s.932 («Bowling 1») .....	31
(4) Anskaffelser til nytte både for egen delt virksomhet og for tredjemann .....	41
Rt. 2008 s.939 («Tønsberg-bolig»).....	41
LG.2007.174973 («NOS») .....	48
8. Sammenfatninger av rettskildebildet.....	52
9. Avsluttende merknader .....	54
<b>LITTERATUR</b> .....	55

# INNLEDNING

## 1. Kort om merverdiavgiftens formål, bakgrunn og virkemåte

Merverdiavgiftens hovedformål er å fungere som et verktøy for å innbringe statlige inntekter. Dette er ikke tvilsomt, og følger av både lovens forarbeider<sup>1</sup> og juridisk teori<sup>2</sup>. Avgiften har få spor av fordelingspolitikk, men de spor som foreligger kommer enten til uttrykk i lovens unntak og fritak,<sup>3</sup> eller gjennom differensierte merverdiavgiftssatser i Stortingets årlige vedtak om merverdiavgift.<sup>4</sup> For budsjettermin 2009 var merverdiavgiften anslått til å innbringe 205 milliarder kroner,<sup>5</sup> og for budsjettermin 2010 er anslaget cirka 190 milliarder kroner.<sup>6</sup> I gjennomsnitt utgjør merverdiavgiften cirka 20 % av Statens samlede inntekter per år.<sup>7</sup>

Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (heretter «mval.») trådte i kraft 1. januar 1970.<sup>8</sup> Loven avløste den tidligere ordningen med såkalt 'omsetningsavgift', som opprinnelig var en avgift betalt ved hvert omsetningsledd, men som etter senere reform ble en avgift kun betalt ved siste omsetningsledd.<sup>9</sup> Den opprinnelige omsetningsavgiften medførte at avgiften kumulerte i en omsetningskjede. For næringsdrivende fremsto omsetningsavgiften som unøytral og konkurransevridende. For eksempel: Næringsdrivende A, som selv produserte alt fra råvare til sluttvare, for deretter å omsette til forbruker, ville ofte ha et konkurransefortrinn overfor sin konkurrent B, som solgte samme sluttvare, men som produserte gjennom flere omsetningsledd. A kunne selge sluttvaren billigere enn B, fordi Bs kostnader var større relativt til antallet omsetningsledd.

Ordlyden i mval. § 1 synes å legge opp til en videreføring av omsetningsavgiften: Avgift skal betales «i alle ledd». Merverdiavgiften skiller seg imidlertid fra omsetningsavgiften på et vesentlig punkt, nemlig ved at loven gir *fradragsrett for inngående avgift*. Denne

---

<sup>1</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) blant annet s. 16, s. 41, s. 43, s. 46 og s. 47 om de fiskale hensyn.

<sup>2</sup> *Gjems-Onstad/Kildal* (2005) s. 20 og (2009) s. 24.

<sup>3</sup> Blant annet unntak i §§ 5 nr. 1 bokstav c og 5 b første ledd nr. 2 og 12, samt fritak i §§ 16 nr. 4, nr. 9 og nr. 13.

<sup>4</sup> Vedtaket gis i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a.

<sup>5</sup> St.prp. nr. 1 (2008-2009) Gulbok s. 11, men pga. av den finansielle situasjon er beløpet senere nedjustert med 21 milliarder til ca 184 milliarder, jf. telefonsamtale med Finansdepartementet 20. oktober 2009 v/ Erik Vassnes samt St.prp. nr. 1 (2009-2010) Gulbok s. 12.

<sup>6</sup> St.prp. nr. 1 (2009-2010) Gulbok s. 12 samt Skatte-, avgifts- og tollvedtak s. 12.

<sup>7</sup> *Gjems-Onstad/Kildal* (2005) s. 20 og *Gjems-Onstad* (2006) s. 14.

<sup>8</sup> Mval. § 76.

<sup>9</sup> Lov av 19. mai 1933 om omsetningsavgift.

fradragsretten medfører at hvert omsetningsledd kun må betale avgift av den *netto merverdi* som skapes i det enkelte ledd, og det er dette som gjør avgiften til en 'merverdiavgift'.<sup>10</sup>

I praksis gjennomføres fradragsretten slik: Den næringsdrivende beregner en avgift på all omsetning omfattet av loven ut mot kunde, såkalt «utgående avgift», og plikter å betale denne inn til Staten. På alle kjøp til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet har den næringsdrivende fradragsrett for det som hos foregående salgsledd (selgers hånd) er betegnet som utgående avgift, men som for en selv (kjøpers hånd) representerer en «inngående avgift». Den inngående avgiften kan den næringsdrivende trekke fra ('motregne') i den utgående avgift som er beregnet ved omsetning. Dersom den inngående avgift overstiger den utgående avgift vil den næringsdrivende ha rett å få det overskytende beløp utbetalt av Staten.<sup>11</sup> Utgående og inngående avgift innrapporteres avgiftsforvaltningen på terminvise omsetningsoppgaver med utgangspunkt i seks årlige terminer, jf. mval. § 29 flg. (heretter ny mval. i parentes: § 15-1 flg.). Fradrag for inngående avgift forutsetter i ethvert henseende fradragsrett etter merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Med «utgående avgift» menes i det følgende den avgiften som avgiftssubjektet skal betale av omsetning og ved uttak, jf. mval. § 4 (§ 1-3 (1) bokstav e). Reelt betaler kjøper en indirekte skatt ved sin anskaffelse, men loven gjennomfører dette formelt ved at avgiftssubjektet plikter å innkreve fra kjøper, samt betale, avgiften. Dette er den ene siden av lovens *selvdeklaratoriske* system.

Med «inngående avgift» menes i det følgende avgift som er påløpt ved «kjøp mv.» eller ved «innførsel» til landet, jf. mval. § 4 (§ 1-3 (1) bokstav e). Et avgiftssubjekts utgående kan således være et annet avgiftssubjekts inngående avgift. Dette er den annen side av lovens selvdeklarerende system, ved at avgiftssubjektet selv gjør fradrag for inngående avgift, herunder foretar en vurdering av om fradragsrett foreligger.

Lovens forutsetning for beregning av utgående avgift er omsetning av «varer» eller «tjenester», jf. mval. § 3 (§ 1-3 bokstav a). Fordi «varer» og «tjenester» i prinsippet omfatter «alt som kan omsettes», jf. mval. § 2 andre ledd (§ 1-3 (1) bokstav b og c), vil de i det følgende omtales under fellesbetegnelsen 'anskaffelse(r)'.  

---

<sup>10</sup> Sml. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 45.

<sup>11</sup> Jf. mval. § 24 (§ 11-5)

Som følge av systemet om selvdeklarasjon, sammenholdt med de store økonomiske verdier som er involvert, har det vært uttalt at merverdiavgiften er «en statlig pengemaskin uten sidestykke»,<sup>12</sup> samt at den er «uovertruffen» som provenyinstrument.<sup>13</sup>

Konsekvensen av at den næringsdrivende kan løfte av merverdiavgiften på alle anskaffelser til bruk i virksomheten, er at kostnadene potensielt kan reduseres med 25 % (netto kjøp). Dersom kostnaden på en anskaffelse gjennom fradragsrett reduseres med 25 %, vil man samtidig ha frigjort 20 % av den kapital som opprinnelig var forbundet med anskaffelsen. Denne kapitalen blir dermed frigjort til andre investeringer. Enhver avgiftspliktig næringsdrivende har derfor en betydelig bedriftsøkonomisk interesse i fradragsretten for inngående merverdiavgift.

## **2. Presentasjon av problemstillingen**

Mval. § 21 første ledd første punktum (§ 8-1) angir hovedregelen om fradragsrett for inngående avgift, og lyder slik:

**«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.»**

Problemstillingen i nærværende avhandling er hva som må til for at en anskaffelse oppfyller lovens objektive vilkår om «til bruk».

Det faller utenfor avhandlingen å redegjøre for det subjektive vilkåret «registrert næringsdrivende». Fradragsretten gjelder «når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel», og begrensninger ut i fra kontrollhensyn finnes i §§ 22 (§ 8-3) og 25 (§ 15-10 (1)).<sup>14</sup> Det faller utenfor denne avhandlingen å gå nærmere inn på disse to bestemmelsene.

Det hører likevel naturlig til avhandlingen å omhandle forholdet mellom lovens § 21 (§ 8-1) og § 23 (§ 8-2), som begge inneholder et vilkår om «til bruk».

---

<sup>12</sup> Gjems-Onstad/Kildal (2005) s. 19.

<sup>13</sup> Gjems-Onstad (2006) s. 14.

<sup>14</sup> NOU 1991:11 pkt. 5.6.

### 3. Den avgiftsjuridiske metoden

Som på de fleste rettsområder tar man på avgiftsrettens område utgangspunkt i alminnelige rettskildemessige prinsipper eller «tradisjonell juridisk metode».<sup>15</sup> Det vil blant annet si at loven, dens forarbeider og Høyesteretts tolkning av loven er av sentral betydning. Det er likevel grunner til å konkretisere dette utgangspunktet med hensyn til de rettskildefaktorer som foreligger innen avgiftsretten, og som således påvirker metoden for løsning av de avgiftsrettslige rettsspørsmål.

#### 3.1 Rettskildebildet

Store deler av avgiftsrettens regelverk er gitt i forskrifts form. Mval. inneholder 97 bestemmelser, hvorav tre er opphevet, samt én som ikke er ikrafttrådt. Loven har imidlertid hele 134 tilhørende forskrifter hvorav 77 fortsatt er av betydning.<sup>16</sup> Kompetansen til å gi forskrifter tilkommer Finansdepartementet (heretter FIN),<sup>17</sup> eller er delegert til Skattedirektoratet (heretter SKD). Dette medfører blant annet at borgerne ikke har den samme tilgjengeligheten på forarbeider som ved annen lovgivning.

Den avgiftsjuridiske metoden er også spesiell ved at *forvaltningspraksis* er en fremtredende rettskildefaktor på grunn av stort omfang. Under paraplyen 'forvaltningspraksis' hører en rekke instanser og dokumenter. Her kan først vises til FIN som øverste instans. Fra FIN gjøres vedtak om omgjøring av vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift (heretter Nemnda).<sup>18</sup> I tillegg gir FIN uttalelser om regelfortolkning. SKD gir regelmessig ut «Merverdiavgiftshåndboken», samt uttalelser om lovforståelse i såkalte 'fellesskriv', 'SKDmeldinger' m.m. Etter mval. § 58 a flg. (§ 17-1 flg.) kan SKD videre gi bindende forhåndsuttalelser (heretter BFUer), som er rettslig bindende for forvaltningen overfor det søkende subjekt.<sup>19</sup> Det er i tillegg delegert kompetanse til regionene – den ytre etat<sup>20</sup> – til å gi BFUer i saker som ikke er av prinsipiell betydning.<sup>21</sup> Selv om en BFU kun binder forvaltningen overfor den konkrete søker, er det ut fra et alminnelig likebehandlingsprinsipp vanlig å bruke BFUer som normerende også i relasjon til tredjemann. Nemnda er klageorgan

---

<sup>15</sup> Om rettskildelæren *Eckhoff* (1971) s. 11.

<sup>16</sup> Også ny mval. har i forskriften en omfattende utfylling og innskrenking.

<sup>17</sup> Jf. mval. § 75 ( i ny mval. inntas fullmaktshjemlene i de enkelte bestemmelsene)

<sup>18</sup> FINs omgjøringsadgang bortfaller gjennom mval. § 20-2.

<sup>19</sup> Forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker, gitt i medhold av mval. § 58 e.

<sup>20</sup> Etter ROS (Reorganisering av Skatteetaten) i 2008 består 'ytre etat' av fem regioner; Skatt Midt-Norge, Skatt nord, Skatt sør, Skatt vest og Skatt øst.

<sup>21</sup> Forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 2 første ledd, jf. tredje ledd.

for en stor del av de vedtak om merverdiavgift som avgiftsmyndighetene fatter.<sup>22</sup>

Avgjørelsene fra Nemnda som er klageorgan er retningsgivende både for forvaltningen og for tredjemann.

Det som ovenfor er sagt om 'forvaltningspraksis' kan presumptivt antas å være uttrykk for praksis i regionene, fordi disse må antas å innordne seg lojalt etter de overordnede organer. Forvaltningssystemet kan etter dette sies å være hierarkisk ordnet i følgende rekkefølge: FIN, Nemnda, SKD og ytre etat. Rettskilden 'forvaltningspraksis' er utpreget kasuistisk fordi forvaltningen i hovedsak fatter *enkeltvedtak*.

Endelig må Norges forpliktelser gjennom EØS-avtalen hensyntas. Norge har ikke forpliktet seg til EU-rettens skatte- og avgiftsforpliktelser, men norsk intern avgiftslovgivning kan tenkes å indirekte krenke de såkalte 'fire friheter'.<sup>23</sup> Dette betyr at EØS-retten vil kunne være av rettskildemessig betydning i enkeltspørsmål.

### 3.2 Forholdet til legalitetsprinsippet

I forhold til legalitetsprinsippet kan mval. § 21 (§ 8-1) sies å være en speilvendt inngrepshjemmel. Loven tilstår den næringsdrivende en rett til fradrag for inngående avgift, og inngrep i denne retten setter legalitetsprinsippet en skranke for.

Det symptomatiske for legalitetsprinsippet i norsk rett er at prinsippet og dets innhold er vanskelig å se eksplisitte spor av i rettspraksis. Dette gjelder både for det strafferettslige<sup>24</sup> og det konstitusjonelt ulovfestede<sup>25</sup> legalitetsprinsippet. Man ser sjelden eller aldri domstolen løfte legalitetsprinsippet opp, for så å redegjøre for det nærmere innholdet i det. I stedet bygger domstolen på lovgivers vilje og sin egen legitimitet i rettsanvendelsen, før det avsluttende bemerkes at man er innenfor eller utenfor det ordlyden tillater.<sup>26</sup>

Et unntak er Rt. 1995 s. 530 hvor førstvoterende formulerer seg slik: «**Jeg antar, med bakgrunn i teori og rettspraksis, at kravet til lovhjemmel må nyanseres blant annet ut fra hvilket område en befinner seg på, arten av inngrepet, hvordan det rammer og hvor tyngende det er overfor den som rammes. Også andre rettskildefaktorer enn loven selv må etter omstendighetene trekkes inn.**» (s. 537).<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> Mval. § 57 flg.

<sup>23</sup> EØS-avtalen art. 1, jf. EØS-loven § 1.

<sup>24</sup> For eksempel tolkning av «skip» i Rt. 1966 s. 916 mfl.

<sup>25</sup> For eksempel Rt. 1985 s.93 («Sira-Kvina») (s. 97) og Rt. 2003 s.1821 («Hunsbedt») (avsnitt 39).

<sup>26</sup> Jf., fornote 24 og 25.

<sup>27</sup> Uttalelsen er senere fulgt opp i Rt. 2001 s. 382 (s. 390).

Norske domstolars måte å tilnærme seg legalitetsprinsippet avviker fra tilnærmingen til Den europeiske menneskerettsdomstols (heretter EMD). Grunnen til dette er at EMD, i mangel av noen konkret lovgivervilje å bygge på, har måtte presisere legalitetsprinsippet i Den europeiske menneskerettighetskonvensjon med protokoller<sup>28</sup> (heretter EMK) med utgangspunkt i sentrale rettsstatshensyn.

Så langt undertegnede har klart å bringe på det rene har det verken i norsk skatte- og avgiftsteori eller av norske myndigheter vært drøftet om hvorvidt legalitetsprinsippet i EMK gjelder ved tolkningen av merverdiavgiftsloven § 21 (§ 8-1).

Avgjørende vil i tilfelle være om retten til fradrag for inngående avgift utgjør såkalte(e) «possessions» i EMK P 1-1 sin forstand. En konsekvens av dette vil være at konvensjonens autonome og konforme legalitetsprinsipp kommer til anvendelse, jf. ordlyden «law» i P 1-1.

EMK P 1-1 lyder slik:

«Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.»

Begrepet «possessions» undergis en autonom fortolkning av EMD, hvilket betyr at dets innhold er uavhengig av den nasjonale klassifikasjon av begrepet.<sup>29</sup> Det kreves likevel at den aktuelle rettigheten eller interessen har et tilstrekkelig grunnlag i nasjonal rett.<sup>30</sup> Begrepet «possessions» har blitt meget vidt tolket og kan omfatte rettigheter og interesser av både privat- og offentligrettslig karakter.<sup>31</sup> Retten til fradrag for inngående avgift har tilstrekkelig grunnlag i norsk rett i egenskap av mval. § 21 (§ 8-1). Etter blant annet EMDs dom 22. januar 2009 *Bulves mot Bulgaria* må det etter min oppfatning legges til grunn at retten til fradrag for inngående avgift, jf. mval. § 21 (§ 8-1), utgjør «possessions» i P 1-1 sin forstand.

Konklusjonen må således bli at EMKs legalitetsprinsipp gjør seg gjeldene.<sup>32</sup>

I *Bulves mot Bulgaria* gjaldet saken avgiftssubjektene A og B som begge var avgiftsregistrert for omsetning omfattet av bulgarsk avgiftslovgivning. Avgiftssubjekt A hadde gjort en anskaffelse (kjøp) fra B som var beregnet med utgående merverdiavgift hos B, og denne ble da As inngående avgift. Etter bulgarsk «VAT Act section 64 (2)» var den materielle fradragsrett for inngående merverdiavgift betinget av at utsteder av salgsdokument med utgående avgift hadde regnskapsført denne med riktig periodisering. Etter en kontroll hos A ble det ved en kryssjekk mot Bs regnskap konstatert at B ikke

<sup>28</sup> EMK gjelder som norsk formell lov, jf. menneskerettsloven § 2.

<sup>29</sup> Se f.eks. EMDs dom 23. februar 1995 *Gasus Döster og Fördertechnik GmbH mot Nederland* avsnitt 53.

<sup>30</sup> *Solheim* (2008) pkt. 2 med videre henvisning til EMDs praksis.

<sup>31</sup> L.c.

<sup>32</sup> For en redegjørelse av legalitetsprinsippet se bla. i EMDs dom 24. juli 2008 *Kononov mot Latvia* avsnitt 111.



hadde periodisert den utgående avgift på riktig termin. A oppfylte således ikke vilkårene for fradragsrett. EMD kom kort fortalt til at reglene slik de forelå krenket As «possessions» ved at A hadde oppfylt alle sine plikter, men likevel ikke fikk nyttegjøre seg av en av merverdiavgiftssystemets viktigste rettigheter.<sup>33</sup> Dommen viser klart at retten til fradrag for inngående merverdiavgift utgjør «possessions» med den konsekvens det har for EMKs lovkrav.

For begge legalitetsprinsippene vil styrken av prinsippene være avhengig av hvilken rettighet de knytter seg til. Vedrørende fradragsretten som gjelder økonomiske avgiftskrav vil prinsippets styrke havne i en mellomstilling.<sup>34</sup> Nærværende avhandling vil vise hvordan Høyesterett flere ganger har understreket betydningen av at mval. § 21 (§ 8-1) befinner seg på legalitetsprinsippets område.

#### **4. Videre fremstilling**

I den preliminare hoveddelen behandles i punkt 5 ny merverdiavgiftslovs og tilhørende begreper. De bærende prinsipper og legislative hensyn bak merverdiavgiftssystemet vil bli redegjort for i punkt 6.

I hoveddelen behandles avhandlingens kjerne – fradragsretten – i punkt 7. Det vil bli gjort en inndeling av rettskildebildet med utgangspunkt i fire hjelpekategorier i punkt 7.2. Den første hjelpekategori omhandler anskaffelser eksklusivt til nytte for egen omfattet virksomhet. Den andre hjelpekategori omhandler anskaffelser til nytte både for egen omfattet virksomhet og for tredjemann. Den tredje hjelpekategori omhandler anskaffelser til nytte for egne virksomheter omfattet og unntatt loven (heretter 'delt virksomhet'). Den fjerde hjelpekategori omhandler anskaffelser til nytte både for egne delt virksomhet og for tredjemann. En sammenfatning av rettskildebildet vil bli gjort i punkt 8.

Avsluttende merknader vil bli gjort i punkt 9.

---

<sup>33</sup> EMDs dom 22. januar 2009 *Bulves mot Bulgaria* avsnitt 57.

<sup>34</sup> Jf. Rt. 1976 .s 1 («Kløfta-dommen») (s. 5) og P 1-1 andre ledd.

## PRELIMINÆR HOVEDDEL

### 5. Forholdet til ny merverdiavgiftslov

På dagen 40 år etter vedtakelsen av mval. ble en ny lov vedtatt.<sup>35</sup> Den nye loven er i hovedsak en ren teknisk revisjon uten materielle endringer<sup>36</sup> og trer i kraft den 1. januar 2010.<sup>37</sup>

Systematikken i loven med tilhørende forskrift, utformet etter modell av skatteloven og forskrift til skatteloven,<sup>38</sup> vil trolig øke tilgjengeligheten til regelverket for borgerne betydelig.

Ikrafttredelse av ny lov 1. januar 2010 innebærer ikke at det materielle innhold avhandlingen berører må anses som rettshistorie.<sup>39</sup> Loven gjør likevel en omveltning i forhold til tidligere innarbeidet begrepsapparat.<sup>40</sup> Det vil så langt mulig bli benyttet et to-sporet system i avhandlingen hvor gamle og nye bestemmelser samt begreper jevnføres.<sup>41</sup>

Begrunnelsen er som følger: Ved et bokettersyn i år 2017 som gjelder regnskapsåret 2009 vil man benytte foreliggende lov og tilhørende begreper, mens ved et bokettersyn i 2011 for regnskapsåret 2010 vil man bruke ny mval. og de nye begrepene. På denne bakgrunn finner jeg en slik jevnføring hensiktsmessig tross plasshensyn. For det første fordi ingen materielle endringer skjer i ny lov, og for det annet fordi dagens regler og begreper har gyldighet 10 år frem i tid, jf. mval. § 55 tredje ledd (§ 18-1 (3)).

Utgangspunktet er at all omsetning er merverdiavgiftspliktig, jf. mval. § 13 (§ 3-1), jf. § 1 (§ 1-1). Omsetning som er avgiftspliktig skjer 'innenfor' avgiftsområdet. Fra utgangspunktet om generell avgiftsplikt gjør loven en del unntak i mval. §§ 5, 5 a og 5 b (§ 3-2 flg.). Omsetning som er unntatt avgiftsplikt skjer 'utenfor' avgiftsområdet. Med andre ord er 'avgiftsområdet' det rettslige området som regulerer en bestemt type omsetning som avgiftspliktig. Denne betydningen av 'avgiftsområdet' er innarbeidet i tradisjonell avgiftsrettslig begrepsbruk.<sup>42</sup> Begrepet får imidlertid et helt nytt innhold med ny mval § 1-2, hvor det med 'avgiftsområdet' menes lovens geografiske virkeområde. Den tradisjonelle begrepsbruken blir erstattet med begreper om omsetning 'omfattet' av eller 'unntatt' fra loven.<sup>43</sup>

---

<sup>35</sup> Lov 19. juni 2009 nr. 58 merverdiavgiftsloven.

<sup>36</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) pkt. 5.3.

<sup>37</sup> Vedtatt av Kongen i statsråd 6. november 2009

<sup>38</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) pkt. 5.1.

<sup>39</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) pkt. 6.9.

<sup>40</sup> Ibid. pkt. 6.1-6.8.

<sup>41</sup> FINs forskrift 15.12.2009 nr. 1540 (merverdiavgiftsforskriften) har prefiks med jevnføring mot loven.

<sup>42</sup> Begrepet er benyttet i Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 45 samt *Gjems-Onstad/Kildal* (1996) s. 132 og (2005) s. 93.

<sup>43</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) pkt. 6.3, jf. også ny mval. § 1-3 (1) bokstav g.

Uttrykkene «registrert næringsdrivende» og «den registrerte» i mval. erstattes med uttrykket «avgiftssubjekt» (ny mval. § 1-3 (1) bokstav d). «Merverdiavgiftsmanntallet», jf. mval. § 28, endrer navn til «merverdiavgiftsregistret» (ny mval. § 2-1).<sup>44</sup>

## 6. Avgiftsrettslige prinsipper og legislative hensyn

Etter mval. § 21 (§ 8-1) er fradragsrett for inngående avgift uløselig knyttet til en omfattet *virksomhet*. Fra dette kan utledes et såkalt 'resiprositetsprinsipp'.<sup>45</sup> Med resiprositet menes en gjensidighet mellom det å ha omfattet virksomhet og ha rett til fradrag for inngående avgift. Resiprositetsprinsippet kommer til uttrykk flere steder på tidslinjen for en anskaffelse. For det første på *anskaffelsestidspunktet*, når det skal vurderes om fradragsrett foreligger. For det annet på senere tidspunkt gjennom regler om *uttak*, jf. mval. § 14 (§ 4-9), og om *justering og tilbakeføring* for «kapitalvarer», jf. mval. § 26 b flg. (ny mval. § 9-1). Men også gjennom regler om salgsdokumentets innhold, såkalte *legitimasjonsregler*.<sup>46</sup>

Fra utgangspunktet om at avgift skal betales av omsetning «i alle ledd», jf. § 1, sammenholdt med retten til fradrag, kan det utledes flere prinsipper. For det første et 'merverdiprinsipp'.<sup>47</sup> Det er kun den netto merverdi det skal betales avgift av. For at anskaffelser ikke skal bære noen avgiftkumulasjon, forutsetter det fradrag for inngående avgift på tilknyttede kostnader.

For det andre bygger loven på et 'forbrukerprinsipp'.<sup>48</sup> Merverdiavgiften skal fungere som en forbrukerskatt ved å skattlegge endelig forbruk. Dette kommer for det første til uttrykk ved at privat bruk anses som endelig forbruk. For det annet kommer det til uttrykk ved at virksomhet unntatt loven er å anse som gjenstand for endelig forbruk. «Avgift på innkjøp til slik virksomhet må således innkalkuleres i vedkommende virksomhets omkostninger».<sup>49</sup>

For det tredje bygger loven på et 'nøytralitetsprinsipp'.<sup>50</sup> For det første kommer dette til uttrykk gjennom et prinsipp om konkurransemessig nøytralitet som «oppnåes gjennom den fradragsrett som de avgiftspliktige på de enkelte omsetningsledd forutsettes å ha for avgift på

<sup>44</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) pkt. 6.6.

<sup>45</sup> Begrepet er anvendt av Melz (1990) s. 141, Westberg (1994) s. 84, Stensgaard (2004) s. 49 og Gjems-Onstad/Kildal (1996) s. 232, (2005) s. 30, (2009) s. 36.

<sup>46</sup> Jf. mval. § 25 (§ 15-10 (1)), jf. bokføringsforskriften § 5-1 flg.

<sup>47</sup> Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 45.

<sup>48</sup> Ibid. s. 48 om beskatning av det alminnelige forbruket.

<sup>49</sup> Ibid. s. 45.

<sup>50</sup> Ibid. blant annet s. 43 og s.46.

innkjøp til sin produksjons- og omsetningsvirksomhet (inngående avgift)». <sup>51</sup> To avgiftssubjekter i konkurranse skal ikke stilles ulikt avgiftsmessig avhengig av hvorledes virksomheten er organisert. For det annet har loven et prinsipp om forbrukernøytralitet ved at det for kjøper ikke skal ha kostnadmessig betydning med hensyn til avgiftsbelastningen hvilket ledd i omsetningskjeden det kjøpes fra. <sup>52</sup>

Til sist må nevnes at loven bygger på et 'selvstendighetsprinsipp'. <sup>53</sup> Dette kommer til uttrykk ved at et rettssubjekts rettigheter og plikter etter mval. knytter seg utelukkende til avgiftssubjektet selv. Hvorvidt det foreligger interessefellesskap eller eierforhold mot andre avgiftssubjekter, eksempelvis i konsernforhold, er uten betydning. Loven er imidlertid ikke absolutt på dette punkt, da den har et institutt om 'fellesregistrering'. <sup>54</sup>

Det vil framgå av avhandlingen hvordan de her nevnte, og til dels motstridende, hensyn og prinsipper er blitt vektet mot hverandre av domstolene.

---

<sup>51</sup> Ibid. s. 45.

<sup>52</sup> Ibid. s. 45.

<sup>53</sup> *Gjems-Onstad/Kildal* (2005) s. 31 og (2009) s. 37.

<sup>54</sup> Gjennom *fellesregistrering* kan eksempelvis flere rettssubjekter i et konsern registreres som ét avgiftssubjekt, jf. mval. § 12 tredje ledd (§ 2-2 (3))

# HOVEDDEL

## 7. Fradragsretten

### 7.1 Lovens ordlyd og forarbeider

#### 7.1.1 «til bruk»

Fradragsrett for inngående avgift er som tidligere nevnt betinget av at anskaffelsen er «til bruk» i omfattet virksomhet. Språklig sett kommer uttrykket «bruk» av verbet *å bruke*. Ordlyden strekker således svært vidt. Uten noen form for kontekst er det nærmest umulig å si noe konkret om hva som er 'bruk'. Som utgangspunkt kan man slå fast at gjennom bruk har man nytte av visse egenskaper ved noe. Noen nærmere bestemte kvalitative krav til bruken lar seg imidlertid ikke oppstille ut fra ordlyden. Ordlyden tilsier derfor fradragsrett for enhver anskaffelse som har egenskaper som er til nytte for omfattet virksomhet. Dersom avgiftssubjektet A gjør en anskaffelse, hvor avgiftssubjekt B har nytte av alle egenskapene, og A ingen, vil det for A ikke foreligge noen fradragsrett etter ordlyden. Har derimot A nytte av enkelte egenskaper ved anskaffelsen, mens B og/eller C har nytte av andre eller de samme egenskaper, vil det foreligge fradragsrett etter ordlyden.

I forarbeidenes merknader til bestemmelsen er det satt som en forutsetning for fradragsrett at anskaffelsene er «*relevante*» for den virksomhet som omfattes av loven.<sup>55</sup> Den enkelte anskaffelse må således, i kontekst av det konkrete avgiftssubjekts virksomhet, objektivt sett angå virksomheten. Forarbeidenes ordlyd synes å stille krav om en viss saklighet i forbindelsen mellom anskaffelsen og virksomheten. Støtte for en slik forståelse finnes også i lovforarbeidene, hvor det er forutsatt fradragsrett for anskaffelser «for videre omsetning eller for annen bruk *innenfor rammen av virksomheten*».<sup>56</sup> Videre forutsettes fradragsretten å omfatte blant annet «*innsatsvarer*».<sup>57</sup> Når forarbeidene her viser til «*innsatsvarer*», er det et uttrykk for merverdiprinsippet. En «*innsatsvare*» går inn i verdiskapningen til virksomheten, og skaper således omsetningsleddets merverdi i omsetningskjeden. Nekting av fradrag på en slik anskaffelse vil gjøre at avgiften kumulerer.

En mer konkret eller presis slutning fra bestemmelsens ordlyd «bruk» er etter dette vanskelig å trekke uten en mer bestemt kontekst.

---

<sup>55</sup> Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 55.

<sup>56</sup> Ibid. s. 54 (min kursivering).

<sup>57</sup> Ibid. s. 47 (min kursivering).

Forarbeidenes formuleringer må videre forstås i lys av den type omsetning som var omfattet av loven da den ble vedtatt. På vedtakelsestidspunktet var omsetning av alle varer omfattet, men kun enkelte positivt angitte tjenester.<sup>58</sup> Omsetning av fysiske byggevarer og snekkes fysiske tjenestearbeid på fast eiendom er eksempler på omsetning av henholdsvis varer og tjenester som var omfattet. Senere er imidlertid lovens tjenestebegrep utvidet til å omfatte tjenester av mer *immateriell* art.<sup>59</sup> Ett eksempel er advokattjenester som behandles nedenfor i relasjon til Rt. 2008 s.939 («Tønsberg-bolig»).

«Til» er en preposisjon. Etter alminnelig språkforståelse må anskaffelsen således være *på vei* mot et *formål*. Dette formålet er i mval. § 21 (§ 8-1) «bruk[en]», som må være i omfattet virksomhet. Preposisjonen sier dermed noe om *tid* i bindingen mellom anskaffelsen og bruken. Anskaffelsen trenger ikke være *i* bruk i omfattet virksomhet. Det er tilstrekkelig at anskaffelsen skal være «til» slik bruk. Til støtte for en slik forståelse kan det vises til mval. § 21 tredje ledd (§ 9-7) som gjelder tilbakeføring av fradragsført inngående avgift på fast eiendom dersom denne «før fullføringen» - altså før den er «i» bruk - «disponeres til formål» som er unntatt loven.<sup>60</sup> Bestemmelsen forutsetter således at fradragsrett foreligger *før* anskaffelsen er «i» bruk i omfattet virksomhet. I forarbeidene benyttes også preposisjonen «for» bruk.<sup>61</sup> Både preposisjonen «til» og «for» står i motsetning til preposisjonen «i». Ordlyden, forarbeidene og en kontekstuell forståelse av bestemmelsen taler derfor for at vurderingen av fradragsretten knytter seg til *anskaffelsestidspunktet* (kjøpstidspunktet), og til om anskaffelsen på dette tidspunktet hadde et *formål* om «bruk» i omfattet virksomhet.

### **7.1.2 «til bruk» og «til bruk under ett»**

Mval. § 21 (§ 8-1) er inntatt i lovens kapitel VI. Det følger av bestemmelsen at retten til å trekke inngående avgift fra den utgående avgift gjelder «*når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel*».

Mval. § 23 (§ 8-2) er inntatt i lovens kapitel VI og lyder slik:

**«Registrert næringsdrivende kan fordele inngående avgift når varer og tjenester anskaffes til bruk *under ett* for virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV**

---

<sup>58</sup> Jf. Mval. § 13 på vedtakelsestidspunktet av loven.

<sup>59</sup> Jf. lov av 21. desember 2000 nr. 113: lov om endring av mval.

<sup>60</sup> En likelydende ordlyd følger også av regler om tilbakeføring av «kapitalvare» i § 26 b femte ledd.

<sup>61</sup> Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 54.

**og til bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i dette kapitlet» (min kursivering).**

Etter denne bestemmelsen «*kan*» en næringsdrivende fordele den inngående avgift. Ordlyden tilsier at den næringsdrivende har full valgfrihet med hensyn til om fordeling skal skje eller ikke. Lest i sammenheng med den utfyllende FINs forskrift av 20.12.1969 nr. 1 (heretter forskrift nr. 18) (ny mval. samt forskrift § 8-2) foreligger det imidlertid en *plikt* til å fordele, men forskriften tilstår avgiftssubjektet en viss valgfrihet med hensyn til fordelingsnøkkel.<sup>62</sup>

Mval. § 23 (§ 8-2) inneholder også et vilkår om «til bruk», og det kunne derfor spørres om bestemmelsen hjemler en *materiell fradragsrett* for anskaffelser som er til bruk «under ett». Dette er imidlertid tvilsomt. For det første gir ikke bestemmelsens ordlyd holdepunkter for at den hjemler rett til fradrag for inngående avgift, jf. sml. ordlyden «trekke inngående avgift(...) fra den utgående avgift» i mval. § 21 (§ 8-1). For det annet taler en alminnelig forståelse av ordlyden «fordele» for en allerede foreliggende rett til fradrag. For det tredje følger det av lovens forarbeider at retten til fradrag har sin hovedregel i § 21 (§ 8-1), og at § 23 (§ 8-2) er en regel om fordeling.<sup>63</sup> En slik forståelse er også lagt til grunn i rettspraksis.<sup>64</sup> På denne bakgrunn må konklusjonen være at den materielle rett til fradrag for inngående avgift følger av § 21 (§ 8-1), og ikke § 23 (§ 8-2).

Det neste spørsmålet blir hvilket anvendelsesområde mval. § 23 (§ 8-2) dekker. Ordlyden sonderer ikke mellom fradragsberettiget bruk, jf. § 21 (§ 8-1), og «bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift», jf. mval. § 23 (§ 8-2). Bruk som ikke gir rett til fradrag skulle dermed både være bruk til egen unntatt virksomhet, privat bruk, samt bruk hos ikke-fradragsberettiget tredjemann. Den opprinnelige bestemmelsen gjaldt kun for unntatt virksomhet,<sup>65</sup> og slik var den også forstått i avgiftspraksis.<sup>66</sup> Slik loven nå lyder må det kunne fastslås at bestemmelsen også gjelder ved privat bruk. En slik forståelse har også støtte i juridisk teori.<sup>67</sup> For begge tilfeller kan det derfor benyttes en fellesbetegnelse om 'ikke-fradragsberettiget' bruk. Verken loven eller forarbeidene gir holdepunkter for at anvendelsesområdet dekker forholdet hvor anskaffelsen også er til bruk hos tredjemann.

---

<sup>62</sup> Gitt i medhold av mval. § 26.

<sup>63</sup> Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 55.

<sup>64</sup> Rt. 2008 s.939, avsnitt 48 sammenholdt med avsnitt 49.

<sup>65</sup> Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 56.

<sup>66</sup> Refsland (1974) s. 280.

<sup>67</sup> Refsland (1994) s. 595-596 og Tor S. Kildal (Gyldendal Rettsdata, note 211 til mval., sist oppdatert 09.09.09).

Vurderingen av anskaffelser som reguleres av bestemmelsen må derfor gjøres i to trinn. Først må det vurderes om anskaffelsen er fradragsberettiget etter mval. § 21 (§ 8-1), og dernest om den inngående avgift skal fordeles etter mval. § 23 (§ 8-2). Anskaffelser som oppfyller begge disse vurderingene vil i det videre omtales som 'fellesanskaffelse(r)'.

## **7.2 Fradragsrettens 'hermeneutikk'<sup>68</sup>: Fire hjelpekategorier for rettskildebildet**

I juridisk teori har det ved plikt- og rettighetsbestemmelser ofte blitt operert med en begrepsbruk om kjerneområde og randsoner.<sup>69</sup> Uten en randsoner ingen kjerne, og motsatt. Etter samme modell kunne en redegjørelse av fradragsretten vært gjort. «Kjernen» av fradragsretten er for eksempel de materielle anskaffelsers direkte, fysiske og eksklusive bruk i egen omfattet virksomhet.<sup>70</sup> I nærværende avhandling vil jeg imidlertid distansere meg fra en modell om kjerne og randsoner. Min tese er at den mest presise måten å behandle fradragsretten rettsdogmatisk på, er gjennom det jeg vil kalle 'hjelpekategorier'.

Med *hjelpekategorier* menes at kategoriene ikke er låste i sitt innhold eller at det er noen innbyrdes tette skott mellom dem. Kategoriinndelingen er for det første gjort ut i fra konturer som kan spores fra saksforhold i rettspraksis, og som gir grunnlag for en inndeling ut fra bestemte karakteristika både for avgiftssubjektet sin(e) virksomhet(er), og for hvem anskaffelsen er gjort. Dette er dels sammenfallende med det annet, at vilkåret tjener tre funksjoner. Det tjener som en avgrensning av fradragsretten for avgiftssubjekter som utelukkende driver omfattet virksomhet. Det angir hvor nær tilknytning anskaffelsen må til den omfattede del når avgiftssubjektet driver delt virksomhet, og det fungerer som et slags 'tilordningskriterium' mellom flere avgiftssubjekter.<sup>71</sup>

I juridisk teori har tilnærmingen tradisjonelt vært en annen.<sup>72</sup> Det finnes imidlertid støtte for en tilnærming gjennom kategorier også i juridisk teori.<sup>73</sup>

---

<sup>68</sup> Hermeneutikk omhandler prosessen hvormed et meningsinnhold formidles, og bevisstgjøringen omkring den. Begrepet brukes for å gi en klarhet i tanken over utgangspunktet for fremstillingen.

<sup>69</sup> Bla. *Backer* (2006) s. 264-265.

<sup>70</sup> Eksempelvis *SKDs uttalelse* (1.4.09) pkt. 2 og 2.1.

<sup>71</sup> Rt. 2008 s.939, avsnitt 58.

<sup>72</sup> *Gjems-Onstad/Kildal* (2005) s. 153 flg. og (2009) s.181 flg.

<sup>73</sup> *Sjøreide* (2009) pkt. 5.



### **(1) Anskaffelser eksklusivt til nytte for egen omfattet virksomhet**

Den første hjelpekategorien omfatter tilfellene hvor avgiftssubjektet utelukkende driver omfattet virksomhet, og hvor anskaffelsen eksklusivt skal tilkomme denne virksomheten.<sup>74</sup>

Med 'eksklusivt' menes her at alle egenskapene ved anskaffelsen tilkommer den nevnte virksomhet. I juridisk teori har denne første hjelpekategorien vært omtalt som «tilordningskravet».<sup>75</sup> Sistnevnte begrepsbruk må antas å ha sitt utspring i skatteretten.<sup>76</sup>

I denne første hjelpekategorien vil fradragrett foreligge for *alle* anskaffelser, såfremt de øvrige formelle krav er oppfylt.<sup>77</sup> Det er irrelevant om det er andre enn avgiftssubjektet selv som har oppebåret kostnaden ved anskaffelsen. Videre er det som den alt overveiende hovedregel uten betydning om anskaffelsen objektivt sett representerer en 'ufornuftig' og/eller 'uhensiktsmessig' bedriftsøkonomisk investering. I Rt. 1981 s. 256 som gjaldt spørsmål om berettigelse av skattemessig fradrag uttalte førstvoterende at det:

**«bare i rene unntakstilfelle [kan] bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke (...) [er] formålstjenlig» (s. 258).**

Verken rettspraksis, forvaltningspraksis eller reelle hensyn gir holdepunkter for at tilsvarende betraktning ikke må gis anvendelse for mval. § 21 (§ 8-1). Et slikt synspunkt har også støtte i juridisk teori.<sup>78</sup> At man foretar ukloke investeringer er med andre ord ikke et hinder for fradragrett.

---

<sup>74</sup> Det er en forutsetning at det ikke skjer privat bruk eller at mval. § 22 gis anvendelse.

<sup>75</sup> *Gjems-Onstad/Kildal* (2005) s. 154, (2009) s.182.

<sup>76</sup> Jf. praksis omkring skatteloven § 6-1 (1).

<sup>77</sup> Bla. mval. § 25 (§ 15-10 (1)), jf. bokføringsforskriften § 5-1 flg. mv.

<sup>78</sup> *Gjems-Onstad/Kildal* (2005) s. 155, (2009) s.184.

## (2) Anskaffelser til nytte både for egen omfattet virksomhet og for tredjeperson

### Rt. 1985 s. 93 («Sira-Kvina»)

Rt. 1985 s.93 («Sira-Kvina») gjaldt et avgiftssubjekt - Sira-Kvina Kraftselskap (heretter SK) - som kun drev omfattet virksomhet. Tvistepunktet var om SK var berettiget fradrag for inngående avgift på anskaffelser av blant annet settefisk, laksetrapp og anlegging av ny skogsvei for bygdesamfunn mv. som ekspropriasjonsavbøtninger overfor grunneiere. SKs tiltak var del av en større vassdragsutbygging hvor det i konsesjonsvilkårene var satt som vilkår at de aktuelle tiltak ble gjennomført. Anskaffelse av settefisk, laksetrapp mv. var med andre ord en forpliktende offentligrettslig forutsetning for at utbygging kunne gjøres.

Staten gjorde gjeldende at fradragsrett var betinget av at anskaffelsene var til «direkte faktisk bruk» i virksomheten. Fordi SKs virksomhet besto i kraftproduksjon, og anskaffelsene ikke var til direkte faktisk bruk på demning, turbiner og lignende, mente Staten at det ikke forelå fradragsrett. Det ble vist til at «de tiltak det er tale om, *påvirker ikke produksjonen av elektrisk kraft* som blir den samme enten arbeidet utføres eller ikke».<sup>79</sup>

SK gjorde gjeldende at anskaffelsene dannet «*grunnlaget for at det kan produseres kraft*» og at det således var «*verdiskapende*» og ga seg «*utslag i større merverdiavgift*». Det ble vist til at de «*innsatsfaktorer*» som tiltakene representerte ikke gjorde det naturlig å anse anskaffelsene som et endelig forbruk hos SK.<sup>80</sup>

Høyesterett kom enstemmig til at SK hadde fradragsrett for anskaffelsene av settefisk, laksetrapp mv. Førstvoterende drøftet først betydningen av at ordlyden i det opprinnelige lovutkastet - som lød «til den avgiftspliktige virksomhet» - ble endret av den forsterkede finanskomité<sup>81</sup> med tilføyningen «*til bruk i*».<sup>82</sup> Etter å ha vurdert forarbeidene, konkluderte førstvoterende med at man ikke hadde hatt til hensikt å «foreta noen ytterligere innskrenkning i fradragsretten enn hva som måtte følge av det opprinnelige forslag».<sup>83</sup>

<sup>79</sup> Rt. 1985 s.93, s. 94 (min kursivering).

<sup>80</sup> Ibid. s. 95.

<sup>81</sup> Innst.O.XVII (1968-69) s. 49.

<sup>82</sup> Rt. 1985 s. 93, s. 97.

<sup>83</sup> L.c. (min kursivering).

Førstvoterende mente at ordlyden, i lys av forarbeidenes merknader til bestemmelsen, innholdt en begrensning i fradragretten: «Begrensningen ligger i at tiltaket skal være *relevant* for virksomheten». <sup>84</sup>

Deretter la førstvoterende til: «*Det vesentlige* i lovbestemmelsen er, slik jeg ser det, uttrykket *virksomhet*, ikke ordene «til bruk i»». <sup>85</sup> Dette ble fulgt opp med en uttalelse om at: «Man må da se hen til hvilken *tilknytning* det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen». <sup>86</sup> Det kan synes som om førstvoterende anla en 'funksjonell' forståelse av begrepet 'virksomhet' ved at det omfattet mer enn den avgiftspliktige produksjon isolert. Dette standpunktet sto i motsetning til det strengt 'formelle' virksomhetsbegrep Staten gjorde gjeldende. <sup>87</sup> Et funksjonelt virksomhetsbegrep harmonerer langt på vei med den tradisjonelle vurderingen av hva en virksomhet er, ved at denne er en aktivitet av et visst omfang, <sup>88</sup> og således bringer med seg mer enn bare produksjonen. Høyesterett ga anvisning på at anskaffelsens tilknytning måtte vurderes i lys av en slik forståelse av virksomhetsbegrepet.

Overført på SKs anskaffelser viste førstvoterende til konsesjonen som rettslig nødvendig for å kunne igangsette kraftproduksjon. Utbyggingen kunne ikke skje uten at konsesjonsvilkårene ble innfridd. Førstvoterende trakk den slutning at «det må da sies å bestå *den nærmeste tilknytning* mellom tiltakene og produksjonen». <sup>89</sup> Videre ble det vist til at omkostningene fikk betydning for kraftprisen og således influerte på størrelsen av SKs utgående avgift. Dette, sammenholdt med de nødvendige konsesjonsvilkår, gjorde at det ikke var «*naturlig* å anse kraftverket som den endelige forbruker».

Førstvoterende oppsummerte sin subsumsjon med at: «Ut over dette kan jeg ikke se at man for løsningen av saken kan trekke slutninger fra *de prinsipper* loven måtte bygge på.» <sup>90</sup>

Høyesterett viste med dette at prinsippene hadde vært anvendt som bidrag til slutningen og resultatet i saken. Når førstvoterende viste til at anskaffelsen hadde betydning for kraftprisen viser det etter min mening at merverdiprinsippet sto sentralt i avgjørelsen. Oppofrelsene var

---

<sup>84</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>85</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>86</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>87</sup> Rt. 1985 s. 93, s. 94.

<sup>88</sup> Nærmere om virksomhetsbegrepet *Aarbakke* (1967)

<sup>89</sup> Rt. 1985 s. 93, s. 97 (min kursivering).

<sup>90</sup> L.c. (min kursivering).

ikke bare relevante og hadde en nær tilknytning til SKs virksomhet, men de var i realiteten en tvingende forutsetning for at det i det hele kunne foreligge omfattende omsetning. En avskjæring av fradragsrett hadde derfor, dersom SK innfridde konsesjonsvilkårene, medført avgiftskumulasjon når kostnaden deretter ble innkalkulert i grunnlaget for SKs utgående avgift.

Til Statens anførsel om «direkte faktisk bruk» bemerket førstvoterende: «*Tolkingen følger ikke av loven[s] ordlyd og harmonerer dårlig med forarbeidene*».<sup>91</sup> Uttalelsen kan vanskelig forstås på annen måte enn at legalitetsprinsippet representerte en skranke for Høyesterett ved tolkningen. Begrensninger i den fradragsrett loven tilstår næringsdrivende, krevde med andre ord holdepunkter enten i loven eller i det minste i dens forarbeider. Slike forelå ikke.

Den forvaltningspraksis som Staten påberopte til støtte for sin tolkning hadde vært så kortvarig og av så lite omfang at den ikke kunne «tillegges betydning når Høyesterett skal fortolke loven».<sup>92</sup> Statens standpunkt synes blant annet å bygge på kontrollhensyn. Et krav om direkte faktisk bruk ville gjøre kontroll enklere ved at oppofrelser til direkte faktisk bruk presumptivt kunne blitt påvist hos avgiftssubjektet ved en eventuell kontroll. Min vurdering er at Høyesterett fant hensynet til kontroll lite tungtveiende i avveiningen mot lovens prinsipper, som tilsa fradragsrett.

#### **Rt. 2001 s.1497 («NC»)**

Rt. 2001 s.1497 («NC») gjaldt et avgiftssubjekt - Norwegian Contractors AS (heretter NC) - som utelukkende drev omfattende virksomhet. NC hadde inngått kontrakt for bygging av Troll-plattformen, som er et av de største byggeoppdrag i norsk historie. Byggingen av plattformen viste seg å være mer arealkrevende enn det området som NC disponerte i Jåttåvågen. For å kunne gjennomføre byggingen inngikk NC avtale om leie av deler av en av tilstøtende eiendommer. For at NC skulle nyttegjøre seg av eiendommen, måtte en småbåthavn fjernes. NC forpliktet seg i denne forbindelse overfor grunneier til å etablere totalt tre småbåthavner på en annen lokalitet slik at disse samlet ga plass til like mange båter som den opprinnelige. NC forpliktet seg også til å dekke andre utgifter som tredjeperson ble påført som følge av utvidelsen.

---

<sup>91</sup> L.c.

<sup>92</sup> L.c.

Staten viste til «Sira-Kvina»-dommen, og anførte at anskaffelser til tredjeperson ga fradragsrett, men bare når det var «rettslig nødvendige tiltak for å produsere», og ved «skadeserstatning for skadevoldende virksomhet».<sup>93</sup> En slik tolking mente Staten hadde støtte i lovens ordlyd, dens forarbeider og i avgiftspraksis. NC tok til motmæle og gjorde gjeldende at anskaffelsene lå i kjernen av relevanskriteriet som var oppstilt i «Sira-Kvina»-dommen, og at fradragsretten også omfattet «*frivillig avtalt naturalerstatning*».<sup>94</sup> Høyesterett kom enstemmig til at NC hadde rett til fradrag for den inngående merverdiavgift.

Førstvoterende vurderte, på samme måte som i «Sira-Kvina»-dommen, betydningen av endringen i ordlyden i det opprinnelige lovutkastet som ble gjort under lovforarbeidet. Etter å ha vurdert forarbeidene grundig konkluderte førstvoterende - på samme måte som førstvoterende i «Sira-Kvina»-dommen - med at «det finnes *ingen holdepunkter for at finanskomiteen tok sikte på noen realitetsendring*».<sup>95</sup> Etter min vurdering avklarer førstvoterende betydningen av både forarbeidenes relevans og vekt. En innskrenkende tolkning av loven ville etter legalitetsprinsippet kreve klarere holdepunkter i lovens motiver.

Etter å ha sitert Høyesteretts lovanvendelse i «Sira-Kvina»-dommen, uttalte førstvoterende:

**«(...) jeg [kan] ikke se at dommen kan tas til inntekt for at rett til fradrag, når det ikke er tale om utgifter til direkte faktisk bruk i egen virksomhet, er betinget av at det er tale om utgifter som den næringsdrivende var rettslig forpliktet til å betale, eller at det er tale om skadeserstatning for skadevoldende aktivitet»<sup>96</sup>**

Den riktige forståelsen, oppsummerte førstvoterende, var at vurderingstemaet måtte være «*hvilken tilknytning oppførelsen har til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet*».<sup>97</sup> Og videre at: «Avgjørende må være om oppførelsen har en *naturlig og nær tilknytning til virksomheten*».<sup>98</sup>

Overført på NCs saksforhold viste Høyesterett til selskapets lange tilstedeværelse i Jåttåvågen og de stadige utvidelsene av dokkområdet som var forbundet med betydelige investeringer. Dersom NC skulle påta seg oppdraget med å bygge Troll-plattformen ville dette være så

---

<sup>93</sup> Rt. 2001 s.1497, s. 1499.

<sup>94</sup> Ibid. s. 1500.

<sup>95</sup> Ibid. s. 1501 (min kursivering).

<sup>96</sup> Ibid. s. 1502 (min kursivering).

<sup>97</sup> L.c (min kursivering).

<sup>98</sup> L.c (min kursivering).

arealkrevende at NC enten måtte flytte eller utvide det eksisterende området. Når de praktiske nødvendigheter lå an slik mente førstvoterende det «var det mest *naturlig* å undersøke mulighetene for utvidelse der fremfor å finne fram til et nytt sted for produksjonen».<sup>99</sup> Den forutsatte utnyttelse av det nye leieområdet var betinget av at småbåthavnen ble fjernet, fordi den var til hinder for at NC kunne anvende arealet på den måten prosjektet gjorde det påkrevd. Førstvoterende mente derfor at vilkåret om «naturlig og nær tilknytning» til virksomheten var oppfylt.

### **Slutninger fra «Sira-Kvina»-dommen og «NC»-dommen**

Høyesteretts behandling av de to avgjørelsene - «Sira-Kvina»-dommen og «NC»-dommen - viser at det ikke er noe vilkår at anskaffelsene er til direkte faktisk bruk i den omfattede virksomhet. I «Sira-Kvina»-dommen fikk grunneierne fullt ut nyttegjøre seg de fysiske egenskapene. I «NC»-dommen kunne kommunen fullt ut nyttegjøre seg de fysiske egenskapene av flytebryggene. I begge avgjørelser ble det tilstått fradragsrett selv om de som anskaffelsene tilfalt ikke ville hatt fradragsrett på egen hånd. Kommunen var på tidspunktet ikke fradragsberettiget og det samme gjaldt private grunneier i «Sira-Kvina»-dommen. Hensynet til provenytnap for Staten ble med andre ord ikke vektlagt av Høyesterett.

Høyesterett tilsidesatte et krav om direkte «faktisk» bruk i «Sira-Kvina»-dommen. Det er egnet til å skape en viss tolkningstvil når uttrykket «faktisk» bruk omtales. For det første kan uttrykket forstås som direkte *fysisk* bruk og at det således er denne det siktes til. For det annet er den språklige forståelsen av ordet «faktisk» egnet til å gi en forståelse om at det siktes til *reell* eller *virkelig* bruk. Altså kan det forstås som om anskaffelsen er direkte og reelt til bruk i den omfattede virksomhet. En slik forståelse forutsetter ikke noe krav om *fysisk* bruk. I «Sira-Kvina»-dommen kan det synes ganske klart at Høyesterett med å tilsidesette Statens krav om «direkte faktisk bruk» mente en direkte *fysisk* bruk.<sup>100</sup> En slik forståelse hvor man med «faktisk» mener den fysiske bruk, synes også å være det Staten mente å gjøre gjeldende, fordi det gjør kontroll av materialiserte anskaffelser enkelt, jf. ovenfor.

Høyesterett gjorde imidlertid en prøving av om anskaffelsene faktisk – i betydningen *reelt* – var til bruk i den omfattede virksomhet. Høyesterett bygget med andre ord ikke utelukkende på avgiftssubjektets egen pretensjon om tilknytningen. Dette viser seg både i «Sira-Kvina»-

---

<sup>99</sup> L.c (min kursivering).

<sup>100</sup> Rt. 1985 s.93, s. 97.

dommen hvor Høyesterett foretar en vurdering av tilknytningen,<sup>101</sup> og på samme måte i «NC»-dommen hvor det ble foretatt en prøving av hvorfor NC disponerte som de gjorde.<sup>102</sup> At Høyesterett fullt ut prøvde tilknytningen og ikke bygget på avgiftssubjektets pretensjoner er nødvendig for å få håndhevet begrensningene som ligger i regelverket. I den første hjelpekategorien er det redegjort for at en slik overprøving normalt ikke foretas dersom anskaffelsene er eksklusivt til nytte for egen virksomhet, jf. ovenfor. Dette er imidlertid en sannhet med modifikasjoner. Dersom anskaffelsene er eksklusivt til nytte for egen virksomhet foreligger det en sterk presumsjon for relevans og tilstrekkelig tilknytning. Likevel følger det av rettspraksis at fradragsrett kan være avskjært i slike tilfeller om den har uegnet formål,<sup>103</sup> og i «Sira-Kvina»-dommen oppstiller førstvoterende en begrensning om at anskaffelsen må være «relevant».<sup>104</sup> Jeg antar at disse to begrensningene i realiteten i stor grad overlapper hverandre. Det er altså ikke noe prinsipielt til hinder for en prøving av anskaffelser som er til egen virksomhet, men som en konsekvens av den presumsjon som foreligger er en slik prøving av ubetydelig praktisk interesse.

Tilknytningen både i «Sira-Kvina»-dommen og i «NC»-dommen hadde *rettslig* karakter. I «Sira-Kvina»-dommen omtalte Høyesterett de offentligrettslige pålegg som den «*nærmeste*» tilknytning.<sup>105</sup> Uttalelsen synes å forutsette at det består andre tilknytninger som ikke er like *nær*, men likevel fradragsberettiget. Bekreftelse på én slik tilknytning er «NC»-dommen hvor en privatrettslig avtale ble ansett for å være tilstrekkelig. Det som synes å ha vært det avgjørende i begge sakene er om anskaffelsene ble gjort med utspring i mer eller mindre presserende forhold for den omfattede virksomhet. Det utløsende for anskaffelsene i begge saksforholdene var at anskaffelsene skjedde på grunn av vekst eller utviklingsforhold i den omfattede virksomhet. SKs anskaffelser var motivert av å få i gang avgiftspliktig kraftproduksjon, og NCs motiv var å få tilrettelagt slik at de kunne påta seg et byggeprosjekt. I begge tilfellene var altså formålet at anskaffelsene skulle avhjelpe presserende forhold i den omfattede virksomhet. At formålet med anskaffelsen er av betydning følger som nevnt av preposisjonen «til» i mval. § 21 (§ 8-1), jf. ovenfor. Selv om Høyesterett ikke drøftet formålet eksplisitt i noen av avgjørelsene, synes formålet etter min mening å ligge som en underliggende forutsetning for resultatene.

---

<sup>101</sup> L.c.

<sup>102</sup> Rt. 2001 s.1497, s. 1502.

<sup>103</sup> Rt. 1981 s. 256, s. 258.

<sup>104</sup> Rt. 1985 s.93, s. 97.

<sup>105</sup> L.c.

### **(3) Anskaffelser til nytte for egen delt virksomhet**

#### **Rt. 2003 s.1821 («Hunsbedt»)**

Rt. 2003 s.1821 («Hunsbedt») gjaldt selskapet Hunsbedt Racing AS (heretter HR) som drev delt virksomhet. Selskapets virksomhet besto for det første av rallykjøring, med eneaksjonær Ludvig Hunsbedt som sjåfør. Omsetningen - i form av startpenger for rallykjøring - var unntatt loven, jf. lovsystemet før endringslov i 2000 (nå mval. § 5 b første ledd nr. 12 (§ 3-8)). For det annet besto virksomheten av omsetning av reklametjenester som var omfattet av loven, jf. tidligere mval. § 13 andre ledd nr. 8 (mval. § 13, (§ 3-1), jf. § 1 (§ 1-1)). Reklametjenestene utgjorde omsetning av reklameplass på selskapets rallycrossbil, buss, tilhenger, kjøredress og hjelm. Videre hadde HR forpliktet seg til å stille rallybilen til framvisning på arrangementer som HRs sponsorer avholdt. Tvistepunktet i saken var om HR hadde fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser for drift og vedlikehold av selve rallybilen.

Staten gjorde gjeldende en såkalt 'primærbrukslære' basert på avgiftspraksis og underrettspraksis.<sup>106</sup> Primærbrukslæren hviler på et synspunkt om at en næringsdrivende som driver i forskjellige bransjer ofte har én hovedvirksomhet.<sup>107</sup> Dens nærmere innhold går ut på at en anskaffelse for delte virksomheter ikke bare må være relevant og ha naturlig og nær tilknytning til den omfattede virksomhet, men i tillegg må den primære bruken være i denne virksomheten. Dersom den primære bruk av en anskaffelse er i den unntatte virksomhet, foreligger ikke fradragsrett for inngående avgift selv om anskaffelsen også sekundært benyttes i omfattet virksomhet. Dette uavhengig av om anskaffelser er relevante og har naturlig og nær tilknytning til den omfattede virksomhet. I tråd med dette gjorde Staten gjeldende at reklamevirksomheten var avhengig av, og avledet fra, rallycrossvirksomheten. Rallycrossbilen måtte primært anses for å være anskaffet for rallycrossvirksomheten, og bruken av rallycrossbilen i reklamevirksomheten måtte anses som sekundær.

HR gjorde på sin side gjeldende at lovens ordlyd og dens forarbeider ikke opererte med noe skille mellom primær og sekundær bruk. Dersom en anskaffelse var relevant for en omfattet virksomhet, forelå det fradragsrett for inngående avgift.

---

<sup>106</sup> Oslo byrett sak nr: 98-05416 A752 («Oslo Sporveier»).

<sup>107</sup> Ibid. s. 3.



Høyesterett kom enstemmig til at HR hadde fradragsrett for de omtvistede anskaffelsene. Førstvoterende viste til at vilkåret om at anskaffelsen måtte være «til bruk» i omfattet virksomhet, var blitt presisert i «Sira-Kvina»-dommen og «NC»-dommen slik at anskaffelsen må «være *relevant* for virksomheten», og at det avgjørende var om den «har en *naturlig og nær tilknytning* til virksomheten». <sup>108</sup>

Til Statens anførte «primærbrukslære» uttalte førstvoterende: «Da en slik tolking (...) representerer *en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst*, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges *nevneverdig vekt*». <sup>109</sup> At Høyesterett med dette tilsidesatte 30 års konsekvent avgiftspraksis viser at legalitetsprinsippet utgjorde en betydelig skranke for lovtolkningen.

Førstvoterende utdypet lovforståelsen videre i relasjon til den anførte primærbrukslære:

**«Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppofrelsen er *relevant og har en naturlig og nær tilknytning* til den avgiftspliktige virksomhet. Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppofrelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være *et moment* om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet, finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på. Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er *klart adskilt* fra den avgiftspliktige virksomhet.»** <sup>110</sup>

Overført på HRs saksforhold vurderte førstvoterende dette slik:

**«Den reklamevirksomhet Hunsbedt Racing AS driver, kan etter mitt syn ikke skilles fra rallycrossvirksomheten, men inngår som en *integrert del* av og danner *det vesentligste økonomiske fundament* for denne. Anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen er en *nødvendig forutsetning* for at Hunsbedt Racing AS skal kunne oppnå de reklameinntekter selskapet oppebærer. På denne bakgrunn må bilen etter min oppfatning anses å ha en slik nær og naturlig tilknytning til reklamevirksomheten at vilkårene for fradragsrett for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21 er oppfylt.»** <sup>111</sup>

---

<sup>108</sup> Rt. 2003 s.1821, avsnitt 36.

<sup>109</sup> Ibid. avsnitt 39.

<sup>110</sup> Ibid. avsnitt 40 (min kursivering).

<sup>111</sup> Ibid. avsnitt 37 (min kursivering).

Den manglende nøytralitet i konkurransen mellom HR og andre utøvere som dette ville medføre vurderte førstvoterende å være en konsekvens av den valgte finansiering for virksomheten. HR hadde innrettet seg finansielt annerledes og fått lavere driftskostnader enn sine konkurrenter som finansierte kjøringen med omsetning som ikke var omfattet av loven eller finansiering som ikke var «omsetning», eksempelvis private innskudd. At HRs konkurrenter hadde valgt å innrette seg på annen måte utgjorde ikke noe selvstendig argument mot at HR var berettiget fradrag.<sup>112</sup> Høyesteretts vurdering viser ikke bare at konkurransenøytralitetshensyn ikke alltid vil være treffende å anbringe på et saksforhold, men også at nøytraliteten må gis en inngående og konkret vurdering.

Førstvoterende bemerket videre at når idretten ble drevet profesjonelt, slik som for HRs vedkommende, var det ikke «grunnlag for å definere idrettsutøveren som *sluttbruker* av de oppofrelser som idrettsutøveren gjør».<sup>113</sup> Virksomheten gikk «totalt med et betydelig overskudd» og dette skyldtes nærmest utelukkende reklameomsetningen.<sup>114</sup> Førstvoterende kunne derfor «ikke se at det vil være i strid med *merverdiavgiftslovens system* å innrømme (...) fradragsrett».<sup>115</sup>

Førstvoterendes argument ble kun brukt som støtte. Resultat i saken fulgte allerede av at primærbrukslærens manglet rettskildeforankring. Uttalelsen kan imidlertid også tas til inntekt for og gi en viss veiledning om hvorledes de økonomiske forhold må gi seg utslag ved avveiningen av prinsippene loven bygger på. Merverdiavgiftsprinsippet ble tillagt størst tyngde i avveiningen mot forbrukerprinsippet. Førstvoterende synes i den forbindelse å ha lagt stor vekt på at den omfattede virksomhet sto for den største del av omsetningen.

Statens anførsel om at den primære bruk var i virksomhet unntatt loven, og at sponsorvirksomheten i så henseende kun var en avspeiling av denne, fremtrer noe underlig i lys av førstvoterendes votum. Hvordan skal man komme frem til hvilken av virksomhetene den primære bruk skjer i? Rallybilen var driftsutstyr fullt «integrert» i begge deler av virksomheten.<sup>116</sup> Uavhengig av om fradragsrett var omtvistet foreligger det i utfyllende forskrift til mval. § 23, forskrift nr. 18 § 3 (§ 8-2 (3) og (4)) en hjelpebestemmelse om

---

<sup>112</sup> Ibid. avsnitt 41.

<sup>113</sup> Ibid. avsnitt 42 (min kursivering).

<sup>114</sup> Ibid. avsnitt 3.

<sup>115</sup> Ibid. avsnitt 42 (min kursivering).

<sup>116</sup> Ibid. avsnitt 37.

hvordan fordele bruken av driftsutgifter. Bestemmelsen anvender de innbyrdes omsetningstall mellom virksomhetene som fordelingsnøkkel, som igjen forutsetningsvis avspeiler den «antatte bruk», jf. forskrift nr. 18 § 1 (§ 8-2 (1)). Statens standpunkt om at den primære bruken var i den unntatte virksomhet fremstår derfor som et paradoks: Ved første trinn - om fradragsrett foreligger - foretas vurderingen på én måte, mens på det annet trinn - ved vurdering av fordeling - er det omsetningstall som best gjenspeiler den samme betraktningen om bruksfordeling.

### **Rt. 2005 s.951 («Porthuset»)**

Rt. 2005 s.951 («Porthuset») gjaldt et avgiftssubjekt - Porthuset AS (heretter PH) - som drev delt virksomhet. PH hadde oppført et seksetasjes bygg som var utleid til Scandic Hotell AS. Byggets tre øverste etasjer utgjorde i hovedsak hotellrom. Etter den gjeldende mval. § 5 a første ledd (§ 3-11) var utleie av hotellrom unntatt loven.<sup>117</sup> I tillegg var det omsetning på hotellrommene som var omfattet, herunder fra telefoni, tilgang til internett, betal-TV, minibar, salg av reklameplass, levering av mat og drikk til rommet og henting og bringing av tøy for vask eller rens. Det sentrale spørsmålet var om byggets tre øverste etasjer var til bruk i omfattet virksomhet, noe som var betingende for fradragsrett for den inngående avgift på oppføringskostnadene.<sup>118</sup>

Staten gjorde gjeldende at «tilknytningen til oppføring og avgiftsfri utleie av hotellrom er for *løs og tilfeldig*».<sup>119</sup> Det ble videre anført at hensynet til konkurransenøytralitet talte mot fradragsrett ved at andre overnattingssteder, eksempelvis fjellstuer og turisthytter ikke ville få samme fradragsrett.<sup>120</sup>

PH tok til motmæle og gjorde gjeldende at anskaffelsene av hotellrom var til bruk i omfattet virksomhet ved å være salgs- og forbrukersted. Hotellrommene måtte videre anses som en integrert del av hotellets øvrige omfattede virksomhet. Anskaffelsen var derfor relevant og hadde naturlig og nær tilknytning slik vilkåret var oppstilt i rettspraksis. Vedrørende Statens anførsel om for løs og tilfeldig tilknytning ble det gjort gjeldende at dette i realiteten var

---

<sup>117</sup> Etter «Porthuset»-dommen er hotellvirksomhet blitt omfattet av loven, jf. mval. § 5 a andre ledd nr. 2 (§ 3-11 (2) bokstav a, jf. § 5-5).

<sup>118</sup> Jf. forskrift nr. 117 § 1, jf. § 3.

<sup>119</sup> Rt. 2005 s.951 avsnitt 22 (min kursivering).

<sup>120</sup> Ibid. avsnitt 24.

uttrykk for den samme primærbrukslære som Høyesterett i «Hunsbedt»-dommen hadde tilsidesatt.<sup>121</sup>

Høyesterett kom under dissens (4-1) til at PH hadde fradragsrett. Førstvoterende og talsmann for flertallet oppsummerte rettstilstanden, med henvisning til «Sira-Kvina»-dommen, «NC»-dommen og «Hunsbedt»-dommen, som at anskaffelsen måtte være «relevant for virksomheten», og at det avgjørende var om den hadde en «naturlig og nær tilknytning til virksomheten».<sup>122</sup> Førstvoterende stadfestet ettertykkelig Høyesteretts regel. Førstvoterende siterte hele vurderingen av primærbrukslæren som var gjort i «Hunsbedt»-dommen, og uttalte: «Jeg er enig i det som her uttales».<sup>123</sup>

Overført på det PHs saksforhold viste førstvoterende først til at det for vurderingen må «tas utgangspunkt i at hoteller *med samme forretningsområde* som (...) [leietaker Scandic Hotell AS] nesten uten unntak *driver tilnærmet samme avgiftspliktige virksomhet* i tilknytning til hotellrommene».<sup>124</sup> I uttalelsen synes det å ligge en forutsetning om at nøytralitet vedrørende konkurranse. Videre viser uttalelsen om at vurderingen gjøres mot «hoteller med samme forretningsområde», at ikke alle overnattingssteder blir generalisert, men vurderingen foretas mot de hoteller var reelle konkurrenter. Høyesteretts vurdering viser at konkurransenøytraliteten vurderes på individnivå. Etter min forståelse av førstvoterende prøves først den konkrete virksomheten inngående, for dernest å foreta en vurdering mot *reelle* konkurransemessige aktører. Staten kunne derfor ikke høres med et argument om unøytral konkurranse overfor fjellstuer og turisthytter. Disse drev i et annet segment og var ikke konkurrenter.

Deretter gikk førstvoterende over til å subsumere de faktiske forhold. Omsetningen som var omfattet, og fant sted på rommene, måtte anses som «*en del av*» hotellets samlede omfattede virksomhet.<sup>125</sup> Det kunne altså ikke anlegges en isolert vurdering av omsetningen på rommene, men denne måtte sees som en del av omsetning fra restaurant, kjøkken og øvrige omfattet omsetning. Alternativet måtte ha vært å vurdere omsetningen på hotellrommet som

---

<sup>121</sup> Ibid. avsnitt 13-15.

<sup>122</sup> Ibid. avsnitt 35.

<sup>123</sup> Ibid. avsnitt 37.

<sup>124</sup> Ibid. avsnitt 40 (min kursivering).

<sup>125</sup> Ibid. avsnitt 40.

et virksomhetsområde og restauranten som et annet osv. En slik betraktning forkastet med andre ord Høyesterett.

Hotellrommet var derfor, selv om det ble benyttet til overnatting, en «innsatsfaktor» ved den omfattede delen av virksomheten. Det har blitt hevdet at Høyesteretts uttalelse om «innsatsfaktor» er en introduksjon av et nytt grunnleggende uttrykk.<sup>126</sup> En slik oppfatning deler jeg for så vidt, men ikke fullt ut. Førstvoterende ordbruk viser her til merverdiprinsippet. Uttrykket «innsatsfaktor» var allerede anvendt i «Sira-Kvina»-dommen,<sup>127</sup> og med en litt annen formulering i forarbeidene.<sup>128</sup> Uttrykket må etter min oppfatning forstås som en fellesbetegnelse på driftsmidler og driftsutgifter som skaper merverdi i den omfattede virksomhet. At det skal foreligge fradragsrett for slike er en betraktning som har foreligget helt fra lovens tilblivelse. Førstvoterendes vurdering er i så måte i tråd med de tidligere avgjørelser.<sup>129</sup>

Videre uttalte førstvoterende at det ikke var noe krav om at den omfattede og unntatt virksomhet måtte «utgjøre *integreerte deler*», slik saksforholdet var «Hunsbedt»-dommen.<sup>130</sup> I «Hunsbedt»-dommen uttalte førstvoterende at primærbruk i den unntatte virksomhet «i enkelte tilfeller kan være *et moment* (...) [, men at det] i så fall [må] være tale om en virksomhet som er *klart adskilt*» fra den omfattede.<sup>131</sup> Slik hotelldriften var anlagt var ikke de to virksomhetene «klart adskilt», men del av et helhetlig hotellkonsept. I den forbindelse uttalte førstvoterende at «med *den utvikling* som hotellnæringen har hatt, kan det ikke lenger fastholdes at den avgiftspliktige virksomhet i tilknytning til den avgiftsfrie romutleie er *sekundær eller sporadisk.*»<sup>132</sup>

For det første synes førstvoterendes uttalelse, om at det med «den utvikling (...) kan det ikke lenger fastholdes», å forutsette at det for deler av hotellnæringen - selv om denne hele tiden har drevet delt virksomhet – har gått fra ikke-fradragsberettiget til å bli fradragsberettiget. Det gis inntrykk av å ha skjedd en «utvikling» av typen virksomhet. Førstvoterendes

---

<sup>126</sup> Søreide (2009) pkt. 7.

<sup>127</sup> Rt. 1985 s.93, s. 97.

<sup>128</sup> Jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 47 hvor det tales om «*innsatsvarer*» (min kursivering).

<sup>129</sup> Rt. 1985 s.93 (s. 97), Rt. 2001 s.1497 (s. 1502) og Rt. 2003 s.1821 (avsnitt 37).

<sup>130</sup> Rt. 2005 s.951 avsnitt 40 (min kursivering).

<sup>131</sup> Rt. 2003 s.1821, avsnitt 40 (min kursivering).

<sup>132</sup> Rt. 2005 s.951 avsnitt 40 (min kursivering).

argumentasjon kan synes å ha visse likhetstrekk med måten virksomheten ble vurdert funksjonelt i «Sira-Kvina»-dommen.<sup>133</sup>

For det annet viste førstvoterende til at det ikke lengre kunne «fastholdes» at hotellets omfattede virksomhet kunne betraktes som «sekundær» eller «sporadisk». Det følger av «Hunsbedt»-dommen at det kan være et «moment» i vurderingen av tilknytningen dersom virksomheten er «sekundær».<sup>134</sup> Når førstvoterende anlegger det synspunkt at hele hotellets omfattede virksomhet måtte sees under ett, fremsto ikke den del som fant sted på rommet som sekundær. Høyesterett hadde ikke tidligere benyttet ordet «sporadisk» om tilknytningen, men dette har vært anvendt en del i avgiftspraksis.<sup>135</sup> Hvorvidt sporadisk tilknytning vil kunne betraktes som et moment eller om det direkte umuliggjør fradragsrett, sa førstvoterende ingenting om. Det synes som om førstvoterende ikke mente å trekke noe bestemt skille mellom «sekundær» eller «sporadisk».<sup>136</sup> Min oppfatning er likevel at det ved en sporadisk tilknytning lettere kan rettes spørsmål rundt anskaffelsens presserende forhold overfor den omfattede virksomhet. Det følger av samtlige høyesterettsavgjørelser at det klart nok ligger begrensninger i fradragsretten.<sup>137</sup> Førstvoterende presiserte likevel at det var «*tilstrekkelig*» for fradragsrett at Høyesteretts regel var oppfylt.<sup>138</sup>

Førstvoterende kunne ikke finne holdepunkter verken i lovens opprinnelige forarbeider eller forarbeidene til tjenestereformen i 2001<sup>139</sup> for at fradragsretten for utleie av hotellrom skulle gis en ytterligere begrensning i fradragsretten.<sup>140</sup> Som ved de tidligere avgjørelser viser Høyesterett at man befinner seg på legalitetsprinsippets område. Den argumentasjon som Staten gjorde gjeldende ble av førstvoterende betegnet som «i realiteten (...) [å gå] på at *primær bruk* er avgiftsfri utleie».<sup>141</sup> Primærbrukslæren var allerede tatt stilling til i sin helhet i «Hunsbedt»-dommen og dette standpunktet hadde førstvoterende gitt full tilslutning.<sup>142</sup> Flertallet synes således å ha forkastet primærbrukslæren uttrykkelig og endelig.

---

<sup>133</sup> Rt. 1985 s.93, s. 97.

<sup>134</sup> Rt. 2003 s.1821, avsnitt 40 (min kursivering).

<sup>135</sup> Eldre avgiftspraksis rundt forskrift nr. 80 og 87 (opphøvet).

<sup>136</sup> Rt. 2005 s.951 avsnitt 42.

<sup>137</sup> Jf. Rt. 1985 s.93 (s. 97), Rt. 2001 s.1497 (s. 1502) og Rt. 2003 s.1821 (avsnitt 40).

<sup>138</sup> Rt. 2003 s.1821, avsnitt 40 (min kursivering).

<sup>139</sup> Jf. lov av 21. desember 2000 nr. 113: lov om endring av mval.

<sup>140</sup> Rt. 2005 s.951 avsnitt 40.

<sup>141</sup> Ibid. avsnitt 40 (min kursivering).

<sup>142</sup> Jf. Rt. 2003 s.1821 (avsnitt 39 og 40) og Rt. 2005 s.951 (avsnitt 37).

Mindretallet anla en mer kasuistisk tilnærming ved å påpeke de forskjeller i faktum som forelå sammenlignet med Høyesteretts tre tidligere avgjørelser.<sup>143</sup> Denne tilnærmingen avviker klart fra tilnærmingen i «Sira-Kvina»-dommen, «NC»-dommen og «Hunsbedt»-dommen. I forhold til «Sira-Kvina»-dommen og «NC»-dommen oppsummerte mindretallet med at «investeringene ble ansett *nødvendige for virksomhetenes fortsatte drift*».<sup>144</sup> Mindretallets forståelse på dette punkt kan etter min oppfatning ikke være riktig. Både SK og NC kunne ha hatt fortsatt drift av sine virksomheter, og drevet disse videre i beste velgående. Deler av deres omsetning var imidlertid betinget at anskaffelsene ble foretatt.

Den manglende tilknytningen synes mindretallet å ha bygget på at den omfattede omsetningen på rommene ikke var mer en 5 til 10 % av den unntatte.<sup>145</sup> Mindretallets argumentasjon på dette punkt kan etter min mening vanskelig tas til inntekt for annet en at den omfattede virksomheten var sekundær. Jeg mener mindretallets votum ga en tilslutning til primærbrukslæren. Argumentasjon ble ført uten at det ble gått inn «Hunsbedt»-dommen eller flertallets markerte avstand til primærbrukslæren. Mindretallet vurderte, i motsetning til flertallet, omsetningen på rommet isolert fra den øvrige omsetningen. Det er denne betraktningen som etter min mening utgjør den avgjørende forskjellen i resultatet mellom flertallet og mindretallet.

#### **Rt. 2008 s.932 («Bowling 1»)**

Rt. 2008 s.932 («Bowling 1») gjaldt Bowling 1 Strømmen AS (heretter Bowling) som drev delt virksomhet. Den del av Bowlings virksomhet som var omfattet besto i omsetning av mat og drikke fra en serveringsøy, omsetning fra utleie av biljardkøer og sko i en resepsjon, omsetning fra underholdningsspill samt omsetning av reklame. Den unntatte virksomhet gjaldt omsetning fra 13 biljardbord og 14 bowlingbaner, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 12 (§ 3-8). Bowling drev som en del av franchisekjeden Bowling 1 Franchise AS og var lokalisert i et stort rom på ca. 1 600 m<sup>2</sup> i Strømmen Storsenter.

Tvistepunktet var hvorvidt det forelå fradragrett for anskaffelser til og vedlikehold av bowlingbanene og biljardbordene.

---

<sup>143</sup> Ibid. avsnitt 50 og 51.

<sup>144</sup> Ibid. avsnitt 50 (min kursivering).

<sup>145</sup> Ibid. avsnitt 53.

Mer overordnet var det sentralt i saken hvordan vurderingen av fradragsretten skulle foretas ved tilknytningen av bedriftsøkonomisk art. Det spørsmål som Staten gjennom sin anke hadde forelagt Høyesterett, kan prinsipielt formuleres slik: Har en materiell anskaffelse tilstrekkelig *tilknytning* til den omfattede virksomhet dersom den er gjort til eksklusiv fysisk bruk i den unntatte og tilknytning til den omfattede således kun består i synergien av å drive virksomhetene sammen?

Dersom spørsmålet ble besvart bekreftende ville alle anskaffelser blitt vurdert under et ut fra *virksomhetenes* sammensetning og innbyrdes tilknytning.<sup>146</sup> Det spørsmål som Staten reiste for Høyesterett var etter min vurdering et rent tolkningsspørsmål tilknyttet mval. § 21 (§ 8-1), og rettspraksis rundt denne. Staten mente at dersom fradragsrett skulle innrømmes ville det være «å gå et skritt videre» enn hva som var godtatt i høyesterettspraksis.<sup>147</sup>

«Bowling 1»-saken var etter anmodning fra Staten berammet til felles behandling med «Tønsberg-bolig»-saken.<sup>148</sup> «Bowling 1»-saken gjaldt tilknytningen mellom to virksomheter i ett avgiftsobjekt, mens «Tønsberg-bolig»-saken gjaldt tilknytningen mellom to avgiftssubjekter. Fordi det i begge saksforhold var på det rene at det avgjørende for fradragsretten var om den bedriftsøkonomiske tilknytningen var tilstrekkelig, mente Staten at sakene gjaldt det samme prinsipielle spørsmål – økonomisk tilknytning - og derfor burde berammes sammen og løses likt.<sup>149</sup> Tankegangen til Staten lar seg best beskrive gjennom en kjerne- og randsonemodell, hvor det ble hevdet at en randsoner med bedriftsøkonomisk økonomisk tilknytning var ikke-fradragsberettiget.

Staten gjorde gjeldende systembetraktninger om at loven skilte skarpt mellom virksomheter som var omfattet og unntatt loven. Lovens utgangspunkt var at det ikke er fradragsrett for anskaffelser i den unntatte del,<sup>150</sup> og anskaffelsene måtte derfor være til «faktisk og direkte bruk» i begge virksomhetene.<sup>151</sup> Den bedriftsmessig og økonomisk tilknytning som det helhetlige konseptet utgjorde kunne ikke være tilstrekkelig for fradragsrett. Selv om det i forretningslivet var bedriftsøkonomisk naturlig å drive to virksomheter som én, så måtte det

---

<sup>146</sup> Statens anke til Høyesterett pkt. 3.

<sup>147</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 13.

<sup>148</sup> Ibid. pkt. 6.

<sup>149</sup> L.c.

<sup>150</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 10.

<sup>151</sup> L.c.



avgjørende for fradragsretten være hvordan virksomhetene var definert av merverdiavgiftsloven.<sup>152</sup>

Videre ble det vist til at ordlyden «til bruk» i mval. § 21 (§ 8-1) og «til bruk» i mval. § 23 (§ 8-2) måtte tolkes konformt.<sup>153</sup> Konsekvens av en slik tolkning ville bli at alle anskaffelser i begge virksomheter ville være «til bruk», jf. mval. § 21 (§ 8-1), men også «*til bruk* som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift», jf. mval. § 23 (§ 8-2) (min kursivering). Anskaffelser i den omfattede virksomhet ville ha en bedriftsøkonomisk tilknytning til – altså være «til bruk» i - den unntatte, og motsatt. Tolkingsresultatet ville derfor bli at alle materielle anskaffelser i begge virksomheter var fellesanskaffelser fordi de måtte anses «til bruk *under ett*», jf. mval. § 23 (§ 8-2) (min kursivering).<sup>154</sup> Dette ville medføre utilsiktet statlig subsidiering av den unntatte del.<sup>155</sup>

Bowling tok til motmæle og gjorde gjeldende at retten til fradrag var betinget av anskaffelsens tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Det ble anført at selv om det avgiftsmessig var et skille mellom virksomhetene, så var det tilstrekkelig tilknytning for fradragsrett.<sup>156</sup> Vurderingstemaet måtte etter foreliggende høyesterettspraksis være om anskaffelsene var relevante og hadde naturlig og nær tilknytning til den omfattede virksomhet.<sup>157</sup> Bowling mente vilkåret var oppfylt fordi den omfattede virksomhet utgjorde et vesentlig og nødvendig element i den unntatte. Den kombinerte drift økte kundegrunnlaget og en drift som totalkonsept var både vanlig og nødvendig.<sup>158</sup> Det ble videre hevdet at mval. § 23 (§ 8-2) ikke ga noe selvstendig bidrag for lovtolkningen.<sup>159</sup>

Høyesterett kom enstemmig til at Bowling ikke hadde fradragsrett. Førstvoterende tok utgangspunkt i det lovtolkningsspørsmål Staten hadde reist, ved å uttale innledningsvis:

**«Spørsmålet i saken er om Bowling 1 Strømmen AS kan trekke inngående avgift ved kostnader til den *avgiftsfrie* (...) *virksomheten* fra i den utgående avgiften på den *avgiftspliktige* (...) *virksomheten* som drives i de samme lokalene.»**<sup>160</sup>

---

<sup>152</sup> Statens anke til Høyesterett pkt. 4.2.

<sup>153</sup> Ibid. pkt. 4.3.

<sup>154</sup> Ibid. pkt. 4.3.

<sup>155</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 11.

<sup>156</sup> Ibid. avsnitt 16.

<sup>157</sup> Ibid. avsnitt 17.

<sup>158</sup> Ibid. avsnitt 19.

<sup>159</sup> Ibid. avsnitt 16.

<sup>160</sup> Ibid. avsnitt 24 (min kursivering).

Når førstvoterende tar utgangspunkt i «kostnader» viser det til anskaffelser i flertall. Førstvoterende tar etter min mening et prinsipielt og overordnet utgangspunkt i tråd med det tolkningsspørsmål som Staten forela Høyesterett. At avgjørelsen i hovedsak er knyttet til lovtolkning underbygges av Høyesteretts avsluttende og kortfattede *obiter dictum* tilknyttet de konkrete anskaffelsene.<sup>161</sup> Det er sikker rett at vurderingen av fradragsrett foretas særskilt for hver enkelt anskaffelse.

Førstvoterende gjennomgikk videre ordlyden i mval. § 21 (§ 8-1), tilhørende forarbeider, mval. § 23 (§ 8-2) og tilhørende forskrift nr. 18 før det ble konkludert:<sup>162</sup>

**«[Det følger] klart av lovens system at en inngående avgift, for å kunne trekkes fra, enten må knytte seg til den avgiftspliktige delen, eller være anskaffet under ett for den avgiftspliktige og den avgiftsfrie delen»<sup>163</sup>**

Den slutning førstvoterende trekker er med andre ord: For å oppnå fradragsrett må det nås et *tolkningsresultat* om fradragsrett etter mval. § 21 (§ 8-1) eller fellesanskaffelse etter mval. § 23 (§ 8-2), jf. mval. § 21 (§ 8-1). Fullt eller delvis fradrag. Førstvoterende bemerker at et tolkningsresultat «ut over dette kan det ikke være plass for».<sup>164</sup> Etter min vurdering følger det ikke noe oppsiktsvekkende av førstvoterendes redegjørelse. Det blir redegjort for lovens ganske det åpenbare system. Førstvoterende gikk deretter over til å presisere dette utgangspunktet, når det ble uttalt: «Spørsmålet er så hvilket krav til *tilknytning* til den avgiftspliktige virksomhet man kan stille til slike fellesutgifter».<sup>165</sup> Spørsmålet bygger på en forutsetning om at fradragsrett for anskaffelsene var betinget av et tolkningsresultat om at de var *fellesanskaffelser*, jf. ordbruken «fellesutgifter».

Førstvoterende bega seg deretter inn på en gjennomgang av høyesterettspraksis tilknyttet vilkåret «til bruk» i mval. § 21 (§ 8-1). Førstvoterende viste til «Sira-Kvina»-dommen og «NC»-dommen, men presiserte at «problemstillingen i begge sakene var hvilken betydning oppofrelsen kunne sies å ha for den næringsdrivendes *egen* avgiftspliktige virksomhet».<sup>166</sup> For tilfeller hvor et avgiftssubjekt driver delt virksomhet var det «*særlige problemer*, der

---

<sup>161</sup> Ibid. avsnitt 42.

<sup>162</sup> Ibid. avsnitt 25-27.

<sup>163</sup> Ibid. avsnitt 28 (min kursivering).

<sup>164</sup> L.c.

<sup>165</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 29 (min kursivering).

<sup>166</sup> Ibid. avsnitt 30 (min kursivering).

behovet for *presis avgrensing* av fradragsretten *må vurderes særskilt*», og at dette allerede var antydning av Høyesterett i «NC»-dommen.<sup>167</sup>

Hvorfor det i delt virksomhet oppstår «særlige problemer» utreder ikke førstvoterende nærmere, foruten å proklamere det som et faktum. En nærmere begrunnelse må derfor søkes utledet i Høyesteretts begrunnelse sammenholdt med partenes argumentasjon. Som et utgangspunkt kan det i alle fall fastslås at hensynet til konkurransenøytralitet gjør seg mer gjeldende hvor virksomheten drives delt. Norge hadde på tidspunktet cirka 65 000 delte virksomheter.<sup>168</sup> En rekke virksomheter ville derfor få et konkurransefortrinn ved å drive en unntatt virksomhet som delt, dersom dette ville være billigere kostnadsmessig på grunn av fradragsrett. Merverdiavgiftssystemet har gjennom det iboende nøytralitetshensyn i seg at systemet ikke skal være førende for hvorledes en virksomhet velger å innrette sin drift.

Førstvoterende fant derfor «Hunsbedt»-dommen og «Porthuset»-dommen - som begge gjaldt delt virksomhet - å være av interesse for saken.<sup>169</sup> Etter en gjennomgang av «Hunsbedt»-dommen oppsummerte førstvoterende avgjørelsen med at det ble gitt fradragsrett med et *tolkningsresultat* om fellesanskaffelse.<sup>170</sup> Videre ble det vist til at «det dreide seg om ett felles driftsmiddel - bilen - til faktisk bruk i *begge* virksomhetene». <sup>171</sup> Når førstvoterende viser til «faktisk bruk» må dette etter min mening klart nok forstås som *fysisk bruk*. Rallybilen ble *fysisk* brukt til å kjøre rally samtidig som bilen *fysisk* var påklistret reklame. Førstvoterende fremhevet at det i «Hunsbedt»-dommen var uttrykkelig presisert at spørsmålet om fradragsrett kunne stilt seg annerledes dersom «de to virksomhetene hadde vært *klart atskilte*». <sup>172</sup>

Deretter beveget Førstvoterende seg over til en gjennomgang av «Porthuset»-dommen. Førstvoterende viste til at i «Porthuset»-dommen var fradragsrett gjort til et spørsmål om «*hotellrom[ene]* til utleie, er relevante og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet i *rommene*». <sup>173</sup> Etter å ha gjennomgått flertallets subsumsjon i «Porthuset»-dommen oppsummerte førstvoterende med at det var blitt konkludert med at anskaffelsene var en «innsatsfaktor», og dernest ble deres tilknytning vurdert. Førstvoterende

---

<sup>167</sup> Ibid. avsnitt 31 (min kursivering).

<sup>168</sup> Statens anke til Høyesterett pkt. 2.

<sup>169</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 32.

<sup>170</sup> Ibid. avsnitt 34.

<sup>171</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>172</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>173</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 36.

påpekte videre at det i «Porthuset»-dommen gjaldt er *tolkningsresultat* om fellesanskaffelser.<sup>174</sup> Førstvoterende påpekte også at anskaffelsene var «de lokaler der den avgiftspliktige omsetningen *fysisk* fant sted».<sup>175</sup>

Etter gjennomgangen av «Hunsbedt»-dommen og «Porthuset»-dommen, uttalte førstvoterende:

**«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, *forutsatt at de er en innsatsfaktor* for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, *forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning*. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig».**<sup>176</sup>

Førstvoterende anså det som en forutsetning for fradragsrett at innsatsfaktorene («anskaffelser og driftsutgifter») i den unntatte virksomhet også må utgjøre innsatsfaktorer i den omfattede. En slik oppsummering av rettstilstanden fremtrer som ganske åpenbar i lys av merverdiprinsippet. Dersom anskaffelsene ikke utgjør en innsatsfaktor i den omfattede virksomheten gir de ikke noe utslag i økt merverdiavgift, og hovedbegrunnelsen bak fradragsretten bortfaller således. Førstvoterende synes å sidestille at noe er en *innsatsfaktor* med at anskaffelsen oppfyller Høyesteretts oppstilte regel, jf. den påpekende uttalelsen, «vil kravet være oppfylt», i andre setning. Førstvoterende gjør således det språklige uttrykket som ble anvendt i «Porthuset»-dommen til et rettslig begrep med kvalitativt innhold og rettsvirkninger.<sup>177</sup>

Førstvoterende viste deretter til det empiriske faktumet – «Hunsbedt»-dommen og «Porthuset»-dommen - at «faktisk og direkte bruk» i begge virksomheter var fradragsberettiget, men forutsatt av oppfyllelse av de vilkår som var oppstilt i høyesterettspraksis. Min forståelse av førstvoterendes uttalelse er at en «faktisk og direkte bruk» i begge virksomheter ikke er *tilstrekkelig* for fradragsrett.

---

<sup>174</sup> Ibid. avsnitt 37.

<sup>175</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>176</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 38 (min kursivering).

<sup>177</sup> Rt. 2005 s.951 avsnitt 40.

Det neste spørsmål som må stilles er om «Bowling 1»-dommen kan besvare om «faktisk og direkte bruk» er *nødvendig* for fradragsrett. I «Porthuset»-dommen som Førstvoterende i «Bowling 1»-dommen siterte fra, hadde flertallet uttalt:

**«Avgiftspliktig omsetning (...) [på rommene] må anses som en del av hotellets samlede avgiftsfrie og avgiftspliktige virksomhet. Også hotellrom for overnatting er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser».**<sup>178</sup>

Slik jeg forstår uttalelsen fra flertallet, ble som tidligere nevnt all omfattet omsetning sett under ett på hotellet. Som en konsekvens av dette forstår jeg videre uttalelsen som at hotellrommene også var en innsatsfaktor for restauranten, kiosk og annen omfattet virksomhet, som hotellrommet ikke var til «faktisk og direkte bruk» i. Dette taler etter min mening mot at «faktisk og direkte bruk» er *nødvendig* for fradragsrett.

I siste setning i «Bowling 1»-dommens avsnitt 40 oppsummerer førstvoterende endelig med at «en ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig [for fradragsrett]». Når førstvoterendes uttalte at en slik tilknytning «normalt» ikke er tilstrekkelig så gir den etter min oppfatning ingen holdepunkter for at «faktisk og direkte bruk» er *nødvendig* for fradragsrett. Uttalelsen åpner språklig tvert i mot for at det kan tenkes tilfeller hvor en «ren bedriftsøkonomisk» tilknytning er fradragsberettiget, noe som i seg selv utelukker at «faktisk og direkte bruk» er *nødvendig*. Uten støtte i andre rettskilder kan det imidlertid ikke trekkes noen slik klar antitese fra uttalelsen. Hvorvidt det foreligger «faktisk og direkte bruk» i begge virksomheter må etter min oppfatning naturligvis utgjøre et *moment* i vurderingen av tilknytningen ved materielle anskaffelser. Oppsummert er derfor min oppfatning at det ikke kan trekkes annet ut av førstvoterendes uttalelse enn at en «ren bedriftsøkonomisk tilknytning» *normalt* ikke utgjør en «naturlig og nær tilknytning» etter den oppstilte regel.

I avgiftspraksis er «Bowling 1»-dommen tatt til inntekt for at «faktisk og direkte bruk» er *nødvendig* for fradragsrett.<sup>179</sup> Etter min oppfatning mangler et slikt standpunkt rettskildemessig forankring i «Bowling 1»-dommen. Til støtte for tilsvarende vurdering av avgiftspraksis kan også vises til juridisk teori.<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>179</sup> SKDs uttalelse (1.4.09) pkt. 2.

<sup>180</sup> Søreide (2009) pkt. 6, Gjems-Onstad (2009 nr. 2) s. 121-122 og Gjems-Onstad/Kildal (2009) s. 191-192.

Førstvoterendes uttalelse reiser videre spørsmål både om hva som er en «bedriftsøkonomisk tilknytning», og om hva det vil si at denne er «ren». I videste forstand må «bedriftsøkonomisk» etter min oppfatning sies å være alle de forhold som påvirker en virksomhets økonomiske stilling. Eksempelvis kan anskaffelsene i «Sira-Kvina»-dommen sies å utgjøre en «bedriftsøkonomisk tilknytning» ved at SK fikk påvirket sin økonomiske stilling ved å starte kraftproduksjon. I «NC»-dommen var anskaffelsene til NC, med sine erstatningsmessige sider, heller ikke til direkte, faktisk bruk for NCs bygging av Troll-plattformen. Anskaffelsene påvirket likevel NCs økonomiske stilling gjennom å bidra til realisering av byggeprosjektet. I avgjørelsene ble det således tilstått fradragsrett gjennom en økonomisk tilknytning ved materielle anskaffelser.

Spørsmålet blir dernest hva Høyesterett legger i at en slik tilknytning er «ren». Et bidrag til besvarelsen kan søkes i førstvoterendes anvendelse av den oppsummerte rettsstilstand på Bowlings saksforhold. Ved anvendelsen på Bowlings saksforhold gjentar førstvoterende det innledende spørsmålet, om at:

**«Spørsmålet i saken er om utgifter til anskaffelse og vedlikehold av driftsmidler i bowling- og biljardvirksomheten, skal gi fradragsrett»<sup>181</sup>**

Førstvoterende konstaterte at anskaffelsene var «ikke til faktisk bruk» i den omfattede virksomhet og at «ingen felles fysisk bruk» forelå mellom virksomhetene. Han mente at «*hovedtilknytningen*» mellom virksomhetene var den «rent bedriftsøkonomiske»,<sup>182</sup> og om den uttalte han:

**«En slik tilknytning er det etter mitt syn ikke *naturlig* å karakterisere som en fellesutgift i merverdiavgiftslovens forstand»<sup>183</sup>**

Førstvoterende mente tilknytningen lå utenfor det som tidligere var godtatt, og var «derfor *enig med staten* i at fradragsrett (...) i et tilfelle som dette *i høy grad* ville være å gå *et skritt videre*».<sup>184</sup> Det ble videre vist til at hensynet bak fradragsretten ikke rakk lengre enn anskaffelser som var oppofret «direkte» i den omfattede virksomhet.<sup>185</sup>

---

<sup>181</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 39 (min kursivering).

<sup>182</sup> L.c.

<sup>183</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 40 (min kursivering).

<sup>184</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>185</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 41 (min kursivering).

I lys av førstvoterendes gjennomgang fremtrer en «ren» bedriftsøkonomisk tilknytning akkurat slik som det tolkningsspørsmål Staten forela Høyesterett. Den bedriftsøkonomiske tilknytning er «ren» når tilknytning *utelukkende* består i det faktum at to virksomheter er plassert ved siden av hverandre. Forholdet for Bowling var at anskaffelsene virket direkte overfor brukeren i den unntatte del, for å så gjennom brukeren - i egenskap som kunde - virke videre i den omfattede del. Tilknytningen fremsto således indirekte kun gjennom at de to virksomhetene var satt ved siden av hverandre. Dette er etter min vurdering grunnlaget for at anskaffelsen måtte være oppofret «direkte» i den omfattede virksomhet for å være fradragsberettiget.

Som videre begrunnelse for at tilknytningen måtte være «direkte» ble det vist til at det ville medføre en statlig subsidiering av den unntatte del.<sup>186</sup> Førstvoterende føyde også til at «systemet [ville bli] uforutsigbart og lite oversiktlig».<sup>187</sup> Det er etter min oppfatning riktig at det for Bowlings del ville utgjøre en subsidiering av den unntatte del, men det er slik jeg ser det ikke det sentrale poenget. På dette punkt mener jeg at «Bowling 1»-dommen er gitt en noe forfeilet fremstillingen i blant annet juridisk teori.<sup>188</sup> Min oppfatning er at konsekvensene av de systembetraktninger førstvoterende nevner er helt grunnleggende for forståelsen av avgjørelsen. At det for Bowlings del ville fremstå som er en subsidiering var en tilfeldighet som beror på at omsetning i den unntatte del utgjorde 75 % av samlet omsetning.<sup>189</sup> Hadde omsetningstillene vært motsatt - slik at den omfattede del utgjorde 75 % - ville resultatet medført en *begrensning* i fradragsretten.

Begrunnelsen for dette er at når alle anskaffelser måtte bli å betrakte som fellesanskaffelser, så måtte de også fordeles, jf. mval. § 23 (§ 8-2). I mangel på indikatorer på den «*antatte bruk*», jf. forskrift nr. 18 § 1, ville det vært naturlig å foreta en fordeling ut fra omsetning i den omfattede del, opp mot den «samlede omsetning», jf. forskriftens § 3. For det første ville derfor størrelsen på fradragsretten vært avhengig av innbyrdes omsetningstill. For det annet ville de innbyrdes omsetningstill ikke reflektere noe om i hvilken del oppofrelsen var gjort, med det til følge at de bærende hensyn hadde blitt tilsidesatt. Fradragsretten ville blitt fullstendig vilkårlig. Etter min mening er førstvoterendes uttalelse om at «systemet [ville bli]

---

<sup>186</sup> L.c.

<sup>187</sup> L.c.

<sup>188</sup> *Gjems-Onstad* (2009 nr. 1) s. 122-123, *Gjems-Onstad* (2009 nr. 2) s. 122 og *Gjems-Onstad/Kildal* (2009) s. 192.

<sup>189</sup> Statens anke til Høyesterett pkt. 2.

uforutsigbart og lite oversiktlig» ikke bare meget treffende, men også den avgjørende betraktningen som ligger til grunn for resultatet.<sup>190</sup>

I et avsluttende *obiter dictum* bemerket førstvoterende at det ikke var «nødvendig med noen konkret vurdering av *de enkelte*» anskaffelsene.<sup>191</sup> Som innledningsvis nevnt underbygger uttalelsen at Høyesterett i dommen konsentrerer seg om lovtolkningen. Førstvoterende uttaler at det ikke endret hans syn på saken at «biljardbordene en sjelden gang *dekkes på og brukes til matservering*, og at biljarddukene ofte *blir tilsølt (...) [av] drikkevarer*».<sup>192</sup> Vedrørende biljardbordene var det altså utvilsomt «faktisk og direkte bruk» i begge virksomhetene, og erkjennelsene står således i en tilsynelatende motsetning til det som tidligere ble uttalt i avgjørelsen.<sup>193</sup> Førstvoterende fant ikke denne «faktisk og direkte bruk» *tilstrekkelig* for fradragsrett. Etter min oppfatning kan bruken karakteriseres som sporadisk. At en «sporadisk» bruk kan taler mot fradragsrett eller kan avskjære denne ble også gitt uttrykk for i «Porthuset»-dommen.<sup>194</sup> Etter min oppfatning kan det om biljardbordene uttrykkes som at tilknytningen som følge av sporadisk bruk ikke var *naturlig* og *nær* etter Høyesteretts regel.

Resultatet i «Bowling 1»-dommen av er senere fulgt opp i LA.2007.150632 («Kristiansand Dyrepark»<sup>195</sup>) som gjaldt Kristiansand Dyrepark som drev delt virksomhet.

---

<sup>190</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 41.

<sup>191</sup> Ibid. avsnitt 42 (min kursivering).

<sup>192</sup> L.c (min kursivering).

<sup>193</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 39.

<sup>194</sup> Rt. 2005 s.951 avsnitt 40.

<sup>195</sup> Nektet fremmet Høyesterett i HR-2008-1789-U.



#### **(4) Anskaffelser til nytte både for egen delt virksomhet og for tredjemann**

##### **Rt. 2008 s.939 («Tønsberg-bolig»)**

«Tønsberg-bolig»-saken gjaldt Tønsberg bolig AS (heretter TB-mor) som på tidspunktet for anskaffelsene drev delt virksomhet. TB-mor hadde frem til sommeren 2004 drevet med unntatt virksomhet gjennom oppkjøp, utvikling og utleie av fast eiendom, jf. mval. § 5 a. Videre hadde TB-mor flere heleide datterselskaper, herunder Bygg Nor AS (heretter TB-datter), som drev med omfattet virksomhet som entreprenør. Kundene til TB-datter var blant annet TB-mor i forbindelse med TB-mors prosjekter. I juni 2004 solgte TB-mor alle aksjene i TB-datter til Jareteigen Sandblåseri AS (heretter JS). I samme forbindelse startet TB-mor omfattet virksomhet som entreprenør blant annet ved å overta en rekke av TB-datters kontrakter, samt som entreprenør for egne prosjekter. TB-mor ble som følge av dette et avgiftssubjekt. Noen måneder etter aksjesalget ble kontrakten vesentlig misligholdt av JS, med det til følge at denne ble hevet før JS hadde fått overdratt aksjene.

I tiden mellom salg og heving hadde JS gjort en rekke disposisjoner i TB-datter som gjorde at selskapet var kommet i en meget vanskelig økonomiske situasjon. TB-mor hadde blant annet et garantiansvar overfor TB-datter på 10 millioner som ved konkurs ville bli utløst.<sup>196</sup> Som en del av reverseringen av aksjekjøpsavtalen og i et forsøk på å unngå konkurs for TB-datter gjorde TB-mor en rekke anskaffelser. Twistepunktet i saken var om disse var fradragsberettiget. Anskaffelsene gjaldt advokattjenester som grovt kunne deles i to, til å omfatte dels *oppdydingsarbeid* i TB-datter,<sup>197</sup> og dels TB-mors eget forhold vedrørende *reversering* av salget av aksjene i TB-datter.<sup>198</sup> «Tønsberg-bolig»-saken var således den første høyesterettsavgjørelse om *immaterielle* anskaffelser.

Som ovenfor nevnt var saken berammet sammen med «Bowling 1»-dommen, og det sentrale spørsmål var om tilknytningen var tilstrekkelig for fradragsrett.

Staten gjorde gjeldende at anskaffelsene ikke hadde noen «*direkte funksjon* i den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten» til TB-mor.<sup>199</sup> På samme måte som i «Bowling 1»-dommen ble det videre vist til at en «bedriftsøkonomisk/forretningsmessig tilknytning»

---

<sup>196</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 51.

<sup>197</sup> Ibid. avsnitt 39

<sup>198</sup> Ibid. avsnitt 40.

<sup>199</sup> Ibid. avsnitt 21 (min kursivering).

mellom unntatt og omfattet del ikke var tilstrekkelig.<sup>200</sup> Det kunne heller ikke tillegges noen vekt at TB-mor ville hatt fradragsrett gjennom en frivillig *fellesregistrering*,<sup>201</sup> fordi lovens selvstendighetsprinsipp var til hinder for det.<sup>202</sup> Staten innrømmet således at TB-datter ville vært fradragsberettiget dersom salgsdokumentasjon formelt var utstedet til TB-datter. Staten synes videre å ha ment at den stilte garanti overfor TB-datter var en finansiell tjeneste, jf. mval. § 5 b nr. 4 (§ 3-6), med det til følge at anskaffelsene var til bruk i unntatt virksomhet.

TB-mor gjorde gjeldende at fradragsrett etter foreliggende høyesterettspraksis ikke var betinget i noen fellesregistrering. Fradragsrett var gitt i både «Sira-Kvina»-dommen, «NC»-dommen, «Hunsbedt»-dommen og «Porthuset»-dommen selv om anskaffelsen også var til delvis bruk i en annen virksomhet, eller for et annet avgiftssubjekt.<sup>203</sup> Det ble vist til at det forelå tilstrekkelig nær tilknytning mellom anskaffelsene og den omfattede virksomhet som TB-mor hadde overtatt fra TB-datter.

For det første hadde det for TB-mor vært viktig med en *opprydding* i TB-datter for å avverge konkurs. TB-mor og datterselskapene ble alle identifisert med hverandre i markedet. En konkurs ville således skade omdømmet til TB-mor. TB-mor oppfattet det derfor som viktig å gripe raskt inn og skaffe nødvendig oversikt i TB-datters økonomi for på en slik måte finne ut hvilke kontraktsforpliktelser det var mulig å oppfylle. TB-datter hadde ikke selv den nødvendige likviditet til å gjøre disse anskaffelsene. I tillegg til goodwill hadde TB-mor en interesse i å sikre at garantiansvaret ikke ble utløst.<sup>204</sup>

For det annet mente TB-mor at de samme betraktninger gjorde at det var tilstrekkelig tilknytning for kostnadene relatert til *reverseringen* av aksjesalget. Det ble vist til at reverseringen var helt nødvendig for at TB-mor skulle få kontroll over driften i TB-datter.<sup>205</sup>

Høyesterett kom under dissens (3-2) til at TB-mor hadde fradragsrett. Førstvoterende viste til merverdiavgiftens karakter som forbrukerskatt og til mval. § 21 (§ 8-1), for å så bemerke at

---

<sup>200</sup> L.c.

<sup>201</sup> Jf. mval. § 12 tredje ledd (§ 2-2 (3))

<sup>202</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 23.

<sup>203</sup> Ibid. avsnitt 13.

<sup>204</sup> Ibid. avsnitt 14.

<sup>205</sup> Ibid. avsnitt 16.

det subjektive vilkåret var oppfylt.<sup>206</sup> Det ble deretter vist til at det etter bestemmelsen var et spørsmål om anskaffelsene var til bruk i den omfattede virksomhet til TB-mor.<sup>207</sup>

Førstvoterende viste til at vurderingen av «til bruk», jf. mval. § 21 (§ 8-1), måtte gjøres mot den omfattede virksomhet til den som krever fradraget, og ikke mot et annet avgiftssubjekts omfattede virksomhet.<sup>208</sup> At de to avgiftssubjekt var i samme konsern var således uten betydning. Det ble videre vist til at dersom anskaffelsene «var blitt *betalt av* (...) [TB-datter], ville det selvfølgelig ha vært (...) [TB-datter] (...) som i ettertid hadde fått fradrag».<sup>209</sup> Uttalelsen gir inntrykk av at fradragsretten er betinget av *hvem som betaler* for anskaffelsen. Denne forståelsen er etter min oppfatning uriktig og savner rettskildeforankring. En slik betingelse har ingen forankring i loven, og det er videre sikker avgiftspraksis at dette forholdet er uten betydning. Riktig nok er fradragsrett betinget i *hvem salgsdokumentet er utstedet til*,<sup>210</sup> og jeg antar at det er dette førstvoterende noe upresist forsøkte å uttrykke.

Førstvoterende uttalte at «*det sentrale rettslige spørsmål i vår sak blir (...) om den omstendighet at en (...) [anskaffelse] også tilfredsstillende vilkåret om å være «til bruk i» virksomheten til en annen»* er til hinder for fradragsrett.<sup>211</sup> Førstvoterende fant dette å være det «det særegne» ved saken ved at anskaffelsene «tilsynelatende helt eller delvis» var kommet til gode et annet avgiftssubjekt enn det som krevde fradrag.<sup>212</sup> Jeg kan ikke dele oppfatningen om at saken på denne bakgrunn var *særegen*, fordi i så måte var saksforholdet likt «Sira-Kvina»-dommen og «NC»-dommen. Førstvoterende hentet seg imidlertid raskt inn ved å besvare spørsmålet med at: «**Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik begrensning i virkeområdet for denne bestemmelsen**»<sup>213</sup>

Deretter uttaler førstvoterende:

**«Når vedkommende avgiftspliktige har gått til det skritt å *betale for* en slik vare/tjeneste, antar jeg at det regelmessig ligger en *egeninteresse* bak. Det følger av det jeg har sagt at *denne interessen* - «til bruk i» - for å gi rett til fradrag må**

---

<sup>206</sup> Ibid. avsnitt 27-30.

<sup>207</sup> Ibid. avsnitt 31.

<sup>208</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 33.

<sup>209</sup> Ibid. avsnitt 32 (min kursivering), se likeledes avsnitt 34.

<sup>210</sup> Jf. mval. § 25 (§ 15-10 (1)), jf. bokføringsforskriften § 5-1 flg.

<sup>211</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 34 (min kursivering).

<sup>212</sup> Ibid. avsnitt 32.

<sup>213</sup> Ibid. avsnitt 34 (min kursivering).

**være knyttet til betalerens avgiftspliktige virksomhet, og ikke den samlede virksomhet som sådan».<sup>214</sup>**

Førstvoterendes uttaler på generelt grunnlag, jf. «vare/tjeneste», at ved både materielle og immaterielle anskaffelser har *betaleren* regelmessig en «egeninteresse» i anskaffelsen. Slik jeg forstår uttalelsen til førstvoterende, er *hvem som betaler* ikke ment som betingelse for fradragsrett, men som et moment i vurderingen av tilknytningen. Dersom betaleren selv krever fradrag, taler det altså for tilstrekkelig tilknytning. Denne *egeninteressen*, som er utløsende for at betaleren foretar anskaffelsen, må ha tilknytning til dennes omfattede virksomhet og ikke virksomheter eller avgiftssubjekter som sådan. Sistnevnte gjelder, jf. «det følger av det jeg har sagt», etter min vurdering kun i de tilfeller hvor *hvem som betaler* er et aktuelt moment i vurderingen av tilknytningen. Slik jeg ser det vil det videre, i det tilfellet førstvoterende nevner, altså være spørsmål om anskaffelsen hadde til *formål* å tjene en interesse i betalerens omfattedes virksomhet.

For TB-mor fant førstvoterende det derfor nødvendig dels å gå inn på situasjonen i TB-datter, «karakteren av» anskaffelsene, tilknytningen som besto mellom TB-datter og TB-mor samt «betydningen» anskaffelsene hadde for den omfattede virksomhet til TB-mor.<sup>215</sup>

Vedrørende det første gikk førstvoterende gjennom den omfattende vanskjøtsel som JS under sin korte eiertid hadde utsatt TB-datter for,<sup>216</sup> og uttalte at: «Det måtte *i høyeste grad* være (...) [TB-mors] anliggende å søke å begrense [tapet]». <sup>217</sup> Førstvoterende anså for det annet «karakteren av» anskaffelsene å utgjøre *opprydding* og *reversering*, jf. ovenfor.<sup>218</sup>

Vedrørende det tredje ble det vist til at TB-mors overtakelse av TB-datters omfattede virksomhet gjaldt en stor mengde driftsmidler, og at virksomheten på TB-mors hånd utgjorde «*langt opp mot 90 prosent av de totale driftsinntekter*». <sup>219</sup>

Førstvoterende viste deretter til at den foreliggende høyesterettspraksis gjaldt materielle anskaffelser.<sup>220</sup> Selv om det etter foreliggende høyesterettspraksis ikke var noe «*ubetinget*

---

<sup>214</sup> Ibid. avsnitt 35 (min kursivering).

<sup>215</sup> Ibid. avsnitt 36.

<sup>216</sup> Ibid. avsnitt 37-38.

<sup>217</sup> Ibid. avsnitt 38 (min kursivering).

<sup>218</sup> Ibid. avsnitt 39.

<sup>219</sup> Ibid. avsnitt 41.

<sup>220</sup> Ibid. avsnitt 42.

*krav* om at anskaffelsene er til direkte faktisk bruk», så ville «en slik bruk likevel *bidra til å synliggjøre* tilknytningen». <sup>221</sup> Førstvoterendes oppsummering viser at en fysisk bruk ikke er *nødvendig*, men at den utgjør et *moment* ved vurderingen av tilknytningen. Denne forståelsen er jeg enig med førstvoterende i, jf. ovenfor. En materiell anskaffelse vil som oftest ha en *fysisk nytte*, og det er således naturlig å se til hvor denne har sin tilknytning. Den fysiske bruk kan således sies å være et *bevismiddel* for å påvise tilknytningen. Som førstvoterende også bemerket er imidlertid dette kun et moment til hjelp ved materielle anskaffelser.

«Tønsberg-bolig»-saken gjaldt derimot *immateriell* anskaffelser. Det ville da «ikke være mulig å spore noen slik direkte fysisk tilknytning til en bestemt del av mottakerens virksomhet». <sup>222</sup> Førstvoterende mente at man ved vurderingen fortsatt måtte se hen til om anskaffelsen har «naturlig og nær tilknytning» til den omfattede virksomhet, <sup>223</sup> og uttalte at:

**«En slik tilknytning vil være til stede så fremt tjenesten kan sies å ha en klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten til den som har betalt for og krever avgiftsfradrag for tjenestene»** <sup>224</sup>

Førstvoterendes uttalelse om «klar interesse» utgjør en nyvinning i rettskildebildet, og har ingen forankring i de tidligere dommer. Samtidig må det innvendes ingen av de tidligere avgjørelsene har omhandlet immaterielle anskaffelser. Forarbeidene til mval. gir heller ingen veiledning vedrørende immaterielle anskaffelser, i og med at omsetning av slike på det tidspunktet ikke var omfattet. <sup>225</sup> Etter min oppfatning må likevel uttalelsen - «klar interesse» - forstås i lys av at det gjaldt anskaffelser til nytte både for egen delt virksomhet og for tredjemann. Advokatene jobbet klart nok med TB-datter, og slik jeg forstår førstvoterende, ville det ikke vært et krav om «klar interesse», dersom det var TB-datter selv som krevde fradrag.

TB-mors «*interesse*» var hensynet til «renommé», nødvendigheten av «oversikt over (...) hvilke deler (...) som kunne videreføres», og interessen i å unngå «tap som følge av egne garantistillelser». <sup>226</sup>

---

<sup>221</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>222</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 43.

<sup>223</sup> L.c.

<sup>224</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>225</sup> Ot.prp. nr. 17 (1968-1969).

<sup>226</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 44 (min kursivering).

TB-mor hadde gjennom anskaffelsene påtatt seg «betydelig økonomisk belastning», og «både som følge av eierskapet og gjennom den måten selskapene ble drevet på» ble de i markedet identifisert som ét.<sup>227</sup> Førstvoterende vurderte det som at «i den situasjon som var oppstått» hadde TB-mor hatt «en klar interesse» i å gripe inn, og «normalt vil [det i markedet] være en forventning» om slik inngripen.<sup>228</sup> Førstvoterende konkluderte derfor med at TB-mor hadde en «en klar interesse» i «å ivareta sitt *renommé* som en seriøs aktør i markedet».<sup>229</sup>

Førstvoterende fant imidlertid ikke denne interessen alene tilstrekkelig for fradragsrett, fordi den måtte videre «være *knyttet til* (...) [TB-mors] avgiftspliktige virksomhet, altså entreprenørvirksomheten».<sup>230</sup> Om denne tilknytningen viste førstvoterende til at den omfattede virksomhet hadde «et *ikke ubetydelig omfang*, og at den (...) utgjorde *hovedtyngden* av (...) virksomhet[ene]».<sup>231</sup> Førstvoterende mente derfor at TB-mor hadde «en *åpenbar interesse*» i «å opprettholde sitt *renommé* som en seriøs aktør», både overfor fremtidige kontraktsparter og overfor finansieringsinstitusjoner.<sup>232</sup> Førstvoterende kom på denne bakgrunn «til at det er tale om *en interesse som gir rett til fradrag*».<sup>233</sup>

At førstvoterende ved vurderingen av tilknytningen ser til de innbyrdes omsetningstall mellom virksomhetene er et synspunkt som har paralleller både til «Hunsbedt»-dommen og til «Porthuset»-dommen. I «Hunsbedt»-dommen ble det vektlagt at den omfattede virksomhet dannet «*det vesentligste økonomiske fundament*» for den unntatte.<sup>234</sup> Og i «Porthuset»-dommen ble omsetningen på rommene ansett som «*en del av*» hotellets samlede omfattede virksomhet, med det til følge at den omfattede del ikke fremsto som sekundær.<sup>235</sup>

Mindretallet delte ikke flertallets lovforståelse. Annenvoterende som talsmann for mindretallet viste til at Høyesterett regel, om at en anskaffelse må være «relevant (...), og ha en naturlig og nær tilknytning», tjente tre funksjoner, jf. ovenfor.<sup>236</sup> Annenvoterendes

---

<sup>227</sup> Ibid. avsnitt 45.

<sup>228</sup> L.c.

<sup>229</sup> L.c. (min kursivering)

<sup>230</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 46 (min kursivering).

<sup>231</sup> L.c.

<sup>232</sup> L.c. (min kursivering).

<sup>233</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 48 (min kursivering).

<sup>234</sup> Rt. 2003 s.1821, avsnitt 37.

<sup>235</sup> Rt. 2005 s.951 avsnitt 40.

<sup>236</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 58.

gjennomgang har empirisk grunnlag i rettskildebildet, og som det fremgår synes den å sammenfalle med nærværende avhandlings hermeneutikk.

Om lovanvendelsen mente annenvoterende at Høyesteretts regel bygget på en forutsetning om at fradragsretten måtte begrenses til anskaffelser:

**«til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige produksjon eller omsetning, eller som på annen måte er direkte og umiddelbart knyttet til denne»<sup>237</sup>**

Etter min oppfatning er det vanskelig å finne holdepunkter i den foreliggende rettspraksis for annenvoterendes forutsetninger. Når det gjelder «direkte faktiske bruk» taler både «Sira-Kvina»-dommen og «NC»-dommen klart mot annenvoterendes forutsetning, og uttalelsen representerer etter min oppfatning i så måte en betydelig innsnevring av fradragsretten. At anskaffelsen må være «direkte og umiddelbart» tilknyttet, kan jeg heller ikke se grunnlag for ut fra rettskildebildet. Uttalelsen representerer etter min oppfatning en ren 'adopsjon' fra EU-retten.<sup>238</sup> Hvorvidt det i det hele tatt er hensiktsmessig å søke bidrag i EF-domstolens praksis, som følge av at denne gjennom *subsidiaritetsprinsippet* i stor grad overlater til nasjonale domstoler å utvikle fradragsretten, vil det her føre for langt å gå inn på.<sup>239</sup>

Annenvoterende synes videre å sette likhetstegn mellom at en anskaffelse er til «direkte faktiske bruk» og at den er en «innsatsfaktor».<sup>240</sup> Etter min oppfatning er en slik likestilling ikke i overensstemmelse med det som følger av Høyesteretts oppsummeringen i «Bowling 1»-dommen, jf. ovenfor.<sup>241</sup> Annenvoterende begrunnet lovforståelsen i at det var nødvendig for at «all netto verdiskapning» i den omfattede virksomheten skulle bli avgiftsbelagt.<sup>242</sup> En «mer indirekte tilknytning» ville være til hinder for at dette.<sup>243</sup> Også på dette punktet fremstår det som en ytterligere innsnevring enn det som følger av «Bowling 1»-dommen. Noe av annenvoterendes begrunnelse kan synes å være at det blir trukket flere slutninger av «Bowling 1»-dommen enn denne gir holdepunkter for. Det som i «Bowling 1»-dommen ble uttrykt var at, en «ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig».<sup>244</sup>

Annenvoterende trekker imidlertid den slutning fra «Bowling 1»-dommen at det ikke er

---

<sup>237</sup> L.c. (min kursivering)

<sup>238</sup> Se eksempelvis sak C-408/98, Sml. 2001 s. I-01361, avsnitt 28.

<sup>239</sup> Bla. EF-traktaten § 5 andre og tredje ledd.

<sup>240</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 58, samt avsnitt 62 sml. avsnitt 68.

<sup>241</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 38.

<sup>242</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 58 og 69.

<sup>243</sup> Ibid. avsnitt 69.

<sup>244</sup> Rt. 2008 s.932, avsnitt 38 (min kursivering).

tilstrekkelig at en anskaffelse er «bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig».<sup>245</sup> Etter min oppfatning trekker annenvoterende dermed en snevrere grense for fradragsretten enn det «Bowling 1»-dommen gir grunnlag for.

Overført på saksforholdet fant også annenvoterende at anskaffelsene kunne inndeles i *opprydding* og *reversering*,<sup>246</sup> men ut fra den oppstilte rettsetningen ble det ikke ansett å foreligge en fradragsberettiget tilknytning.<sup>247</sup>

Annenvoterende synes å oppstille en helt ny rettsetning i motsetning til flertallet som begrenser seg til å presisere den oppstilte regel for tilfeller hvor anskaffelser er til nytte for delt virksomhet og tredjemann. Selv om avgjørelsen er avsagt under dissens (3-2) er «Tønsberg-bolig»-dommen utvilsomt et *prejudikat*, og flertallets votum må således legges til grunn som gjeldende rett.

#### **LG.2007.174973 («NOS»)**

I Gulating lagmannsretts dom LG.2007.174973 («NOS»<sup>248</sup>) gjaldt saken Norse Oilfield Services AS (heretter Norse) som på tidspunktet for anskaffelsene drev delt virksomhet. Norges virksomheten kunne deles i tre hovedområder bestående av utleie av utstyr, produksjon maskinering samt recutting og reparasjon av rør til oljeindustrien. Norse hadde i tillegg virksomheter bestående i agenturer for kjøp og salg av varer samt utleie av fast eiendom til to nære samarbeidspartnere (Chemtech AS (heretter Chemtech) og Incon AS (heretter Incon)). Alle tre avgiftssubjektene var aktører i oljeindustrien.<sup>249</sup> Virksomhetsområdene til Norse var alle omfattet av loven med unntak av utleien av fast eiendom, jf. mval. § 5 a (§ 3-11 (1)).

Etter FINs forskrift av 06.06.01 nr 573 (heretter forskrift nr. 117) (ny. mval. § 2-3 (1)) er det adgang til *frivillig registrering* for utleie av fast eiendom, noe som medfører at det blir en omfattet virksomhet. Norse hadde på anskaffelsestidspunktet ikke foretatt slik registrering, og anskaffelsene var derfor på tidspunktet angivelig til unntatt virksomhet.<sup>250</sup> Tvistepunktet i

---

<sup>245</sup> Rt. 2008 s.939 avsnitt 58.

<sup>246</sup> Ibid. avsnitt 59.

<sup>247</sup> Ibid. avsnitt 60-68.

<sup>248</sup> Nektet fremmet Høyesterett i HR-2009-753-U.

<sup>249</sup> LG-2007-174973, utskriftsversjon s. 1.

<sup>250</sup> Utleievirksomheten ble senere omfattet gjennom frivillig registrering.



saken var om anskaffelser til bygg og tomteareal, som ble benyttet av både Norse, Chemtech og Incon, var fradragsberettiget.

Faktum i saken var så vidt spesiell, at det for forståelsen av avgjørelsen krever en nærmere redegjørelse. Ved en boreoperasjon brukes rør - borestrengen - som er gjenget og skrudd sammen. Etter hver boreoperasjon blir rørene skrudd fra hverandre og fraktet til land for inspeksjon. Incon, Chemtech og Norse tilbød i denne forbindelse et samlet sett av tjenester til oljeboringsselskaper. Rørene ble først rengjort av Chemtech. Deretter ble rørene inspisert av Incon for å avklare behovet for å gjenge rørene på nytt (recutting), noe som eventuelt ble foretatt av Norse. Hvilke gjengetyper som ble brukt ved recutting varierte, og de forskjellige gjengetypene krevde lisens, noe Norse hadde for de fleste av dem. Lagringen av borerørene i forbindelse med denne produksjonen var meget arealkrevende for alle involverte.<sup>251</sup>

Staten gjorde gjeldende at tilknytningen mellom de tre avgiftssubjektene var «en bedriftsøkonomisk tilknytning», og at det derfor fulgte av «Bowling 1»-dommen at det ikke forelå fradragsrett. Staten anførte videre at hensynene bak loven tilsa at det måtte være styrende for lovtolkningen at fradragsretten ikke skulle finansiere unntatt virksomhet. Det forhold at Norse ville ha hatt full fradragsrett dersom de hadde innrettet seg formelt annerledes, kunne ikke tillegges noen vekt. Staten viste videre til at det kun var 15-20 % av de borerør som kom inn på området som gikk videre til recutting hos Norse.<sup>252</sup>

Norse mente at det besto «mer enn en ordinær bedriftsøkonomisk tilknytning» mellom avgiftssubjektenes virksomheter, og at anskaffelsene Chemtech og Incon gjorde bruk av, således var «til bruk» i Norges omfattede virksomhet. Anskaffelsene måtte anses som en «innsatsfaktor». Det ble vist til at selv om Incon ikke var rettslig forpliktet til ikke å gjøre recuttingen selv, så var det *god kutyme* i bransje at *inspeksjon* og *recutting* ikke ble utført av samme aktør. Norse hadde fått lisens for stadig flere gjengetyper noe som gjorde at omfanget av Norges recutting var økende, fordi Norse kunne gjenge flere av de borerørene Incon hadde inspisert. Norges anskaffelser var således begrunnet i veksten i den omfattede virksomhet. Norse hadde ikke gjort anskaffelsene med formål å etablere ny (unntatt) utleievirksomhet, men med det formål å tilrettelegge for veksten i den omfattede del. «Bowling 1»-dommen

---

<sup>251</sup> LG-2007-174973, utskriftsversjon s. 3-4.

<sup>252</sup> Ibid. utskriftsversjon s. 4-5.

gjaldt et tilfelle hvor den unntatte del utgjorde en hovedvirksomheten og den omfattede en bivirksomhet. Den øvrige rettspraksis ble derfor anført som mer treffende for Norge.<sup>253</sup>

Gulating lagmannsrett kom enstemmig til at Norge hadde fradragsrett for anskaffelsene. Førstvoterende gjorde en gjennomgang av de seks høyesterettsdommer som ovenfor er behandlet, og uttalte deretter:

**«Gjennomgangen av rettspraksis viser således flere typetilfeller, hvorav noen er mindre sentrale for vurderingen av den aktuelle saken»<sup>254</sup>**

Førstvoterendes oppsummering er etter min mening dekkende, og gjenspeiler nærværende avhandlings hermeneutikk. Rettskildebildet slik det foreligger gir uttrykk for flere kjennetegn og angir flere momenter som kan tale for eller mot fradragsrett, jf. nærmere punkt 8.

Førstvoterende fant «NC»-dommen å ligge nærmest opp mot saksforholdet til Norge. Det ble vist til at også NC gjorde anskaffelsene med formål å ekspandere den omfattede virksomhet. Selv om Incon ikke var forpliktet til å gi Norge oppdragene med recutting, ble det lagt til grunn å være «god kutyme» i en bransje med høyt fokus på sikkerhet. Førstvoterende fant derfor Norges anskaffelser å oppfylle Høyesteretts regel, fordi Chemtech og Incons bruk av disse utgjorde en «*nødvendig forutsetning*» for at Norge kunne utføre recutting.

Selv om virksomhetene kunne vært drevet uten samlokaliseringen, så mente førstvoterende dette ville medført:

**«Økte kostnader, betydelig ekstraarbeide og vært lite hensiktsmessig, både i forhold til oppdragsgivere og de som skal utføre arbeidsoperasjonene.»<sup>255</sup>**

Førstvoterende viste videre til at selv om de forskjellige arbeidsoperasjonene var uavhengige av hverandre, var de likevel «*så vidt integrert*» at en samlokalisering innebar «*betydelige fordeler*». Samlokaliseringen ble videre funnet å «*øke*» Norges omfattede omsetning. At Norge hadde fått lisens på de fleste gjengetypene «*forsterket behovet*» for samlokalisering.

---

<sup>253</sup> Ibid. utskriftsversjon s. 3-4.

<sup>254</sup> Ibid. utskriftsversjon s. 7.

<sup>255</sup> Ibid. utskriftsversjon s. 8.

På samme måte som i «Tønsberg-bolig»-dommen vurderte førstvoterende tilknytningen til den omfattede del ved å se på de innbyrdes omsetningstall. Førstvoterende fant det tilstrekkelig for fradragsrett at cirka «1/3 av Norges totale virksomhet» utgjorde recutting.

Førstvoterende bemerket – med henvisning til «Bowling 1»-dommen – at en samlokalisering i noen tilfeller kunne utgjøre en «rent» bedriftsøkonomisk tilknytning, hvilket i seg selv «normalt» ikke kunne anses tilstrekkelig. For Norges del ble eventuelle bedriftsøkonomiske sider funnet å være «klart underordnet». Avslutningsvis bemerket førstvoterende, uten at dette hadde «vært avgjørende for (...) vurdering av saken, at Norge ville fått fradrag» dersom de hadde vært frivillig registrert etter forskift 117 på anskaffelsestidspunktet.<sup>256</sup> Slik jeg forstår førstvoterende har dette forholdet vært vektlagt selv om det ikke var avgjørende for resultatet.

Avgjørelsen er en lagmannsrettsdom og dens rettskildemessige vekt er derfor begrenset. I avgiftspraksis - nærmere bestemt av SKD – er «NOS»-dommen ignorert fordi resultatet er ansett som uriktig.<sup>257</sup> Skattekontorets innstilling til Nemndas vedtak av 7. desember 2009 klagesak nr. 6019A er skrevet i tråd med SKDs nullitetsyn på «NOS»-dommen. Klagesaken gjaldt samlokaliseringen i konsernforhold. Nemnda ga i helhet sin tilslutning til skattekontorets innstilling. Det svært spesielle er likevel at to av Nemndas medlemmer fant grunn for å ta eksplisitt avstand fra SKDs syn på «NOS»-dommen, ved å uttale:

**«Jeg er enig i resultatet da jeg vektlegger at konsernet ble omorganisert som følge av en ren bedriftsøkonomisk begrunnelse. Jeg finner det imidlertid vanskelig å tiltre skattekontorets tolkning av lagmannsrettens anførsler i NOS-dommen og kontorets vurdering av denne.»<sup>258</sup>**

Etter min mening kan uttalelsen vanskelig forstås som annet enn at de to medlemmene fant vurderingen og resultatet i «NOS»-dommen riktig. Jeg deler et slikt synspunkt på «NOS»-dommen fullt ut, og jeg deler videre den forutsatte forståelsen over hva som menes med «ren» bedriftsøkonomisk tilknytning, jf. «Bowling 1»-dommen ovenfor.

---

<sup>256</sup> Ibid. utskriftsversjon s. 8.

<sup>257</sup> SKDs uttalelse (1.4.09) punkt 2.2 og SKDs uttalelse (25.6.09).

<sup>258</sup> Klagesak nr. 6019A (min kursivering)

## 8. Sammenfatninger av rettskildebildet

Rettspraksis gir *for det første* grunnlag for å trekke en konklusjon om at det er et vilkår at anskaffelsen *reelt* gir en økt merverdi i den omfattede virksomhet. Under hjelpekategori 1 er det sagt at det ikke er noe krav om at anskaffelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig. Det kan derfor hevdes at tapsbringende anskaffelser ikke bidrar til noen økt merverdi, snarer tvert om. Slik jeg ser det vil anskaffelsene uansett gi en økt merverdi fordi fornuftige eller ikke så er alle uansett kostnader i den omfattede virksomhet. De må således innkalkuleres i det som utgjør grunnlaget for beregning av den utgående avgift og gir derfor *de facto* økt merverdi.

I forlengelse av ovenstående synspunkt kan det i forhold til hjelpekategori 3 hevdes at en delt virksomhet vil ha full fradragsrett for anskaffelser i begge virksomheter dersom man unngår å ha omsetning i den unntatte del.<sup>259</sup> Slik jeg ser det må et slikt synspunkt være riktig og det vil foreligge full fradragsrett for alle anskaffelser lik hjelpekategori 1. Det hører likevel med at dersom en tilsynelatende delt virksomhet ikke har omsetning i den unntatte del, så er det per definisjon ikke en delt virksomhet, jf. kravet til «omsetning», jf. mval. § 3 (§ 1-3 (1) bokstav a). Det drives med andre ord en fullt ut omfattet virksomhet og alle kostnader i den tilsynelatende unntatte del inngår derfor i grunnlaget for beregning av den utgående avgift, jf. ovenfor. Dersom avgiftsmyndigheter eller domstoler skal komme seg vekk i fra dette faktumet, fordi den unntatte del tilsynelatende blir subsidiert, så må dette etter mitt syn gjøres gjennom bruk av den ulovfestede omgåelsesnorm i avgiftsretten.<sup>260</sup>

Det kan *for det annet* trekkes en konklusjon om at direkte faktisk (fysisk) bruk av materielle anskaffelser verken er nødvendig eller tilstrekkelig for fradragsrett. Denne konklusjonen har gyldighet for alle hjelpekategoriene, jf. ovenfor.

Det kan *for det tredje* trekkes visse konklusjoner om relevans og vekt for ulike momenter som inngår i helhetsvurdering som må gjøres ved grenseoppgang av fradragsretten.

Det er et moment hvor presserende anskaffelsen er for den omfattede virksomhet. Jo mer presserende, jo nærmere tilknytning. På samme måte som det under hjelpekategori 1 er vist til

---

<sup>259</sup> Anke til Høyesterett i «Kristiansand Dyrepark»-saken punkt 3.

<sup>260</sup> Nærmere om omgåelsesnormen på avgiftsområdet i Rt. 2006 s. 1199 («Nagell-Erichsen»).

at anskaffelser som ikke er formålstjenelige vil kunne avskjære fradragsrett, så vil det tale *for* fradragsrett at anskaffelser som *er* formålstjenelige og bedriftsøkonomisk fornuftige. Disse forholdene må likevel ha tilknytning til den omfattede del. Inn i vurderingen faller altså en prøving av de bakenforliggende bedriftsøkonomiske forhold. Dette er et moment som har vært vurdert i samtlige av avgjørelsene ovenfor.

Dersom anskaffelsen er til bruk under ett i delt virksomhet, herunder også samtidig bruk under ett med et annet avgiftssubjekt, så vil de innbyrdes omsetningstall mellom virksomhetsområdene være av betydning. Jo større omsetning i den del av virksomheten anskaffelsen er til nytte for, jo nærmere tilknytning. Dette synes vektlagt i alle avgjørelsene i hjelpekategori 3 og 4.

Ved delt virksomhet er videre graden av integrasjon mellom virksomhetene et moment. Jo større integrasjon, jo nærmere tilknytning. Det volder en viss tolkningstvil om hvorvidt momentet knytter seg til fysisk integrasjon eller om det er bedriftsøkonomisk integrasjon. «Hunsbedt»-dommen kan tas til inntekt for det første, men «Porthuset»-dommen, «Tønsberg-bolig»-dommen og «NOS»-dommen taler for at momentet gjelder den bedriftsøkonomiske integrasjon. Ut fra rettskildebildet må det etter min mening fastslås at momentet knytte seg til den bedriftsøkonomiske integrasjon. Ved materielle anskaffelser vil likevel fysisk bruk i den omfattede virksomhet være et moment, jf. ovenfor. Jo mer fysisk bruk i den omfattede del, jo nærmere tilknytning.

Det kan videre synes å utgjøre et moment om det ville vært fradragsrett dersom det var foretatt en frivillig registrering. I «Tønsberg-bolig»-saken ville det vært fradragsrett dersom det hadde vært foretatt frivillig fellesregistrering av konsernet, og i «NOS»-saken ville det vært fradragsrett dersom det hadde vært foretatt frivillig registrering for utleier av bygg og anlegg. Etter min oppfatning kan det stilles spørsmål om forbrukerprinsippet står like sterkt når virksomheten ikke er absolutt definert som endelig forbruk i loven. Altså mener jeg at det med grunnlag i de to avgjørelsene kan hevdes at forbrukerprinsippet ikke står like sterkt overfor en virksomhet som har valgfrihet overfor om den vil være omfattet eller unntatt loven. Selv om systemhensyn tilsier at man enten velger å være omfattet eller unntatt loven, så er ikke dette vektlagt som noe absolutt. I så henseende synes videre hensynet til det rimelige resultat være vektlagt i begge avgjørelsene. Selv om det store utgangspunkt er at man må ta

konsekvensene av hvordan man innordner seg lovens system, så viser rettspraksis at det vil være for formalistisk å praktisere dette absolutt.

Det har i avhandlingen ikke vært eksplisitt drøftet hvilken betydning reelle hensyn har ved grensedragningen av fradragsretten. Min oppfatning er imidlertid at alle ovenstående momenter er uttrykk for reelle hensyn.

En manglende oppfyllelse av *lovens* formål om å innbringe proveny – hensynet til provenytap – er ikke vektlagt. Som redegjort for så kommenterte førstvoterende i «Bowling 1»-dommen at fradragsrett for Bowling ville medføre en utilsiktet subsidiering av den unntatte del. Dette var imidlertid ikke det avgjørende, jf. mitt synspunkt ovenfor. Hensynet til kontroll kan heller ikke være noe moment av vekt.

## **9. Avsluttende merknader**

Som nevnt innledningsvis er merverdiavgiftens hovedformål å tjene som et statlig verktøy for å innbringe inntekter. Fradragsrettens utforming er derfor i høyeste grad et politisk anliggende. Næringslivet har hatt en mangfoldig utvikling etter at merverdiavgiften kom i 1970. Omsetningslivet omfatter i år 2010 atskillig mer enn byggevarer og håndverksarbeid. Fordi merverdiavgiften i så stor grad er et politisk instrument er det vanskelig å vurdere fradragsretten *de lege ferenda*. At lovgiver bør gjennomgå den materielle del fremstår likevel som nødvendig slik at borgerne, avgiftsmyndighetene og domstoler gis bedre veiledning. At systemet er selvdeklaratorisk gjør at hensynet til forutberegnelighet overfor regelverket står særlig sterkt. Jeg mener at en merverdiavgiftslov med flere materielle fradragsregler tilpasset flere typetilfeller er en løsning som vil kunne bidra til å styrke borgerens forutberegnelighet.

Lovarbeid med den materielle skal starte i 2010.

## LITTERATUR

- Aarbakke (1967)* Magnus Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett*, Oslo 1967
- Backer (2006)* Inge Lorange Backer, *Lovgivere og domstoler ved begynnelsen av det 21. århundre*, Jussens Venner 2006 nr. 4 s. 248-246
- Eckhoff (1971)* Torstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 1. utgave, Oslo 1971
- Eckhoff (2000)* Torstein Eckhoff v/ Jan E. Helgesen, *Rettskildelære*, 5. utgave, Oslo 2000
- Gjems-Onstad (2006)* Ole Gjems-Onstad, *Merverdiavgift – en innføring*, 7. utgave, Oslo 2006
- Gjems-Onstad (2009 nr. 1)* Ole Gjems-Onstad, *Ulovfestet gjennomskjæring og tiltak mot skatteunndragelser – betydningen av skattyters motivasjon*, Skatterett 2009 nr. 2 s. 113-142
- Gjems-Onstad (2009 nr. 2)* Ole Gjems-Onstad, *Merverdiavgift – en innføring*, 8. utgave, Oslo 2009
- Gjems-Onstad/Kildal (1996)* Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 1. utgave, Oslo 1996
- Gjems-Onstad/Kildal (2005)* Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 2. utgave, Oslo 2005
- Gjems-Onstad/Kildal (2009)* Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 3. utgave, Oslo 2009
- Melz (1990)* Peter Melz, *Mervärdeskatten: rättsliga problem och grunder*, Stockholm 1990
- Refsland (1974)* Thor Refsland og G. E. Thesen, *Merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 med kommentarer*, 1. utgave, Oslo 1974
- Refsland (1994)* Thor Refsland, *Merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 med kommentarer*, 5. utgave, Oslo 1994
- Refsland (2008)* Thor Refsland, *Lærebok i merverdiavgift*, 8. utgave, Oslo 2008
- SKDs uttalelse (1.4.09)* Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftsloven § 21 – fradragsretten for inngående merverdiavgift*, [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)
- SKDs uttalelse (25.6.09)* Skattedirektoratet, *Fradragsrett for inngående avgift – Fellesanskaffelser*, [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

- Solheim (2008)* Stig Solheim, *Nytt fra Den europeiske menneskerettsdomstolen i Strasbourg (EMD)*, Tidsskrift for Eiendomsrett 2008 nr. 2 s. 110-125
- Stensgaard (2004)* Henrik Stensgaard, *Fradragsret for merværdiafgift*, Århus 2004
- Søreide (2009)* Irene Søreide, *Vilkåret «til bruk» i merverdiavgiftsloven § 21 og § 23 - fortsatt tolkningsuenighet?*, Skatterett 2009 nr. 4 s. 382-391
- Westberg (1994)* Björn Westberg, *Nordisk mervärdesskatterätt: behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Stockholm 1994