

Forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift etter omsetning

Sammendrag

Avgiftssubjekter som har omsetning både innenfor (avgiftspliktig/fritatt) og utenfor (unntatt) Merverdiavgiftsloven har kun rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på fellesanskaffelser.

Omsetning kan brukes som grunnlag for fastsettelse av fordelingsnøkkel dersom omsetningen gjenspeiler den antatte bruken av anskaffelsen. Som hovedregel er det omsetningstallene fra forrige regnskapsår som skal danne grunnlaget for fastsettelse av fordelingsnøkkelen.

Dersom unntatt omsetning ikke overstiger 5 % av avgiftssubjektets totale omsetning, vil det foreligge fullt fradrag for inngående avgift på fellesanskaffelser. Tilsvarende vil fradragsretten være avskåret dersom omsetning innenfor Merverdiavgiftsloven ikke overstiger 5 % av totalomsetningen.

1. Merverdiavgift

1.1. Generelt

Virksomheter som har både merverdiavgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning (delt virksomhet) vil ha forholdsmessig fradragsrett for merverdiavgift på *fellesanskaffelser*, jf. Merverdiavgiftsloven § 8-2 første ledd. Fradragsretten gjelder kun den delen av anskaffelsen som er til bruk den avgiftspliktige virksomheten. Slik forholdsmessig fordeling skal foretas på grunnlag av den *antatte bruk*, se emne Forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift.

1.2. Omsetningstall

Ved fordeling av felles driftskostnader (f.eks. administrasjon, strømutgifter, rengjøring, telefonutgifter mv.) er det gitt anledning til å benytte omsetningstall, jf. Merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2. Fradrag for merverdiavgift kan kreves for så stor del som svarer til den merverdiavgiftspliktige omsetning i forhold til virksomhetens samlede omsetning forrige regnskapsår. Som en del av den avgiftspliktige omsetningen regnes også uttak og fritatt omsetning. Det er et vilkår for slik fordeling at denne fordelingsnøkkelen i rimelig grad gjenspeiler bruken. Dersom et slikt forholdstall ikke gir uttrykk for antatt bruk, kan omsetning ikke brukes som grunnlag for fordeling. Se Skatteklagenemnda AA02 NS149/2018. Se også Finansdepartementets brev av 08.04.2014 hvor dette er presisert.

Det er et vilkår for bruk av omsetningsbasert fordelingsnøkkel at denne i rimelig grad gjenspeiler bruken, jf. Merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2 annet punktum.

I Borgarting lagmannsretts dom av 15.10.2012 (BMW Financial Services Scandinavia) hadde virksomheten brukt en omsetningsbasert fordelingsnøkkel for felles driftsutgifter. Denne ble av retten underkjent fordi den ikke i rimelig grad gjenspeilte fellesanskaffelsens bruk i merverdiavgiftspliktig virksomhet. Bedriften var et svensk AB med filial i Norge som drev med merverdiavgiftsunntatte finansielle tjenester (lånevirksomhet) og avgiftspliktig leasingvirksomhet. Fordi det var så store forskjeller i omsetningsbegrepet i de to virksomhetsområdene, kunne ikke omsetning legges til grunn. Skattekontoret hadde lagt til grunn en fordeling mellom antall låneavtaler og leasingavtaler med en viss vektning av at det var knyttet merarbeid til leasingavtalen. Rettens flertall var enig i at en slik vurdering bedre gav uttrykk for fellesanskaffelsens "antatte bruk" i den merverdiavgiftspliktige virksomheten enn en omsetningsbasert fordelingsnøkkel. Se også Merverdiavgiftshåndboken (16. utg.) pkt. 8-2.8 - Vilkår for bruk av omsetningsfordeling.

Kan ikke omsetningstall legges til grunn som fordelingsnøkkel, skal felles driftskostnader fordeles etter hovedregelen om antatt bruk (forsvarlig forretningsmessig skjønn), jf. ordlyden i Merverdiavgiftsloven § 8-2 første ledd første setning. Antatt bruk kan gjenspeiles i anvendt tid, kjørte kilometer, forbruk til ulike formål osv.

1.3. Ubetydelig omsetning

Dersom omsetningen unntatt fra Merverdiavgiftsloven er ubetydelig (maksimum 5 %) i forhold til samlet omsetning, kan det foretas fullt fradrag for merverdiavgift uten fordeling, jf. Merverdiavgiftsloven § 8-2 fjerde ledd. Tilsvarende kan det ikke gjøres fradrag for noen del av den inngående merverdiavgiften dersom den merverdiavgiftspliktige omsetningen er ubetydelig (maksimum 5 %) i forhold til samlet omsetning, jf. § 8-2 tredje ledd. Se nærmere om ubetydelig omsetning i Merverdiavgiftshåndboken (16. utg.) pkt. 8-2.6 og pkt. 8-2.7.

1.4. Fordypning

1.4.1. Forrige regnskapsår

Begrepet "forrige regnskapsår" er det som tidligere ble benevnt som "siste regnskapsår" og er altså ikke årets tall, jf. Høringsnotat datert 19.06.2009 i punktet om merknader til Merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2. Se også Klagenemndssak nr. 5988, og Skattedirektoratets artikkel av 02.11.2007 samt Merverdiavgiftshåndboken (16. utg.) pkt. 8-2.8 - Forrige regnskapsår. Ved start av ny virksomhet må fordeling av felles driftskostnader skje etter antatt bruk.

Ved at det er omsetning for "forrige regnskapsår" som skal legges til grunn, skal det som hovedregel ikke skje noen korrigerende dersom det er avvik mellom faktiske omsetning og tallene fra "forrige regnskapsår". Det er kun ved avvik som skyldes endring av virksomhet at korrigerende må foretas. Se Skatteklagenemnda AA01 NS47/2017 og emne Korrigerende av forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift.

Ved anskaffelse av kapitalvarer som skal brukes både i avgiftspliktig og unntatt virksomhet, må det foretas fordeling. Noen ganger blir omsetning brukt som fordelingsnøkkel for å angi antatt bruk. I disse tilfellene vil det være omsetningen de enkelte år i justeringsperioden som avgjør om fradragsført inngående avgift må justeres i forhold til det som ble lagt til grunn i anskaffelsesåret. Det skal likevel ikke skje noen justering dersom endringen ikke utgjør minst 10 prosentpoeng. Dette gjelder ved endringer ved begge veier. Se nærmere om justering under emnene Justering av mva på fast eiendom og Justering av mva på maskiner, inventar og driftsmidler.

1.4.2. Omsetning

1.4.2.1. Generelt

Med omsetning forstås omsetning uten merverdiavgift, se Skattedirektoratets melding AV 3/89. Begrepet «omsetning» i Merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2 er noe utvidet sammenlignet med ordet «omsetning» i Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a. Alle driftsinntekter som vedrører den merverdiavgiftspliktige del av virksomheten, skal medregnes som merverdiavgiftspliktig omsetning. Som en del av den avgiftspliktige omsetningen skal også regnes uttak og fritatt omsetning. Tilsvarende må alle driftsinntekter som refererer seg til omsetning unntatt fra Merverdiavgiftsloven medregnes i virksomhetens samlede omsetning. Se også i Merverdiavgiftshåndboken (16. utg.) pkt. 8-2.9.

For at inntektene skal kunne medregnes i "virksomhetens samlede omsetning" etter Merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2, må de knytte seg til utøvelse av en viss aktivitet. Se emne Næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten.

1.4.2.2. Tilskudd

Ved beregning av forholdsmessig fradrag skal tilskudd og andre tilfeldige inntekter/gaver inngå i den totale omsetningen, jf. Borgarting lagmannsretts dom av 07.04.1997. Se Skattedirektoratets brev av 02.10.1985 og brev av 30.03.1994, samt Klagenemndssak nr. 4018 og 4442.

Ved forholdsmessig fordeling må det tas stilling til om tilskuddet er gitt for å fremme den merverdiavgiftspliktige eller ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Ved denne vurderingen er det avgjørende hvilket formål tilskuddet skal fremme.

Tilskudd som anses som generelle tilskudd til den samlede virksomheten kan fordeles forholdsmessig mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig i samme forhold som omsetning i de ulike virksomhetsområdene, jf. Klagenemndssak nr. 3458. Slike tilskudd vil dermed ikke påvirke fordelingsnøkkelen. I praksis kan man derfor unnlate å ta hensyn til slike tilskudd ved utarbeidelse av fordelingsnøkler.

Tilskudd som derimot er øremerkede skal henføres til det aktuelle virksomhetsområdet (avgiftspliktig eller ikke-avgiftspliktig), slik at tilskuddet påvirker fordelingsnøkkelen, jf. Klagenemndssak nr. 3528.

Fordelingsnøkkelen beregnes slik:

Driftsinntekter knyttet til den avgiftspliktige delen av virksomheten¹⁾

Driftsinntekter knyttet til den samlede virksomhet²⁾

= Fordelingsnøkkel

1. Avgiftspliktig omsetning og uttak + fritatt omsetning + tilskudd knyttet til avgiftspliktig virksomhet

2. Avgiftspliktig omsetning og uttak + fritatt omsetning + unntatt omsetning + alle tilskudd

Merk at offentlige tilskudd innen kultur- og idrettssektoren normalt vil være gitt til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. Klagenemndssak nr. 6685 og Skattedirektoratets uttalelse av 29.06.2009 pkt. 3. Se også Klagenemndssak nr. 5888 (med Finansdepartementets omgjøring av 6. desember 2007), samt Klagenemndssak nr. 6094.

Se for øvrig Merverdiavgiftshåndboken (16. utg.) pkt. 8-2.9 - Offentlige tilskudd o.l. og pkt. 1-3.2.16.

1.4.2.3. Uttak

Uttak fra virksomheten etter Merverdiavgiftsloven §§ 3-21 til 3-26 skal inngå i grunnlagene for beregning av fordelingsnøkkel for felles driftsutgifter. Skattedirektoratet legger til grunn at dette gjenspeiler samlet merverdiavgiftspliktig aktivitet.

1.4.2.4. Salg av driftsmidler

Omsetning som gjelder salg av driftsmidler skal som hovedregel inngå i grunnlaget for beregning av fordelingsnøkkel. Omsetning av driftsmidler som har vært til bruk i den unntatte delen av virksomheten skal ikke regnes med som avgiftspliktig omsetning. Se her Skattedirektoratets brev av 25.01.2001.

Ved salg av betydelige driftsmidler (f.eks. fast eiendom, skip og større maskiner) må man imidlertid vurdere om omsetning kan brukes som grunnlag for fordeling, eventuelt at det ses bort fra denne omsetningen ved fastsettelse av fordelingsnøkkelen. Dette gjelder uavhengig av om omsetningen er unntatt eller faller innenfor merverdiavgiftsloven. Bruk av omsetning forutsetter at denne gir et noenlunde riktig uttrykk for den antatte bruken av fellesanskaffelsene. Se Skattedirektoratets brev av 25.01.2001.

A AS driver delt virksomhet. I år 1 utgjorde den unntatte omsetningen 50 % av totalomsetningen. Det er omsetningstallene fra siste regnskapsår som skal anvendes det kommende året. I år 2 brukte A AS derfor en nøkkel på 50/50 som grunnlag for fordeling av inngående avgift på felleskostnadene. I år 2 flyttet A AS inn i nye lokaler, og solgt eksisterende eiendom. Omsetning av fast eiendom er unntatt omsetning. Samlet unntatt omsetning i år 2 økte til 80 %.

I et tilfelle som dette antar Sticos at det vil være forsvarlig at A AS for år 3 kan bruke en fordelingsnøkkel hvor man ser bort fra omsetningen av eiendommen i år 2. Sticos antar videre at det ikke skal skje noen korrigering for år 2, dersom det utelukkende er salget av eiendommen som har medført at den unntatt omsetningen har økt i dette året.

1.4.2.5. Fritatt omsetning

Omsetning som er fritatt for merverdiavgift etter Merverdiavgiftsloven Kapittel 6 skal også inngå som merverdiavgiftspliktig omsetning.

1.4.2.6. Andre inntekter

Det samme er uttalt om utbytte og lisenser fra datterselskaper, omsetning av aksjer og statsobligasjoner, renteinntekter fra utlånsvirksomhet og fortjeneste ved salg av tegningsretter, som også skal regnes som omsetning unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Ved beregning av finans- og forsikringsforetaks samlede omsetning skal alle driftsinntekter tas med ved beregning av virksomhetens samlede omsetning. Eksempelvis vil renteinntekter fra et selskaps ordinære finansieringsvirksomhet inngå i virksomhetens samlede omsetning, se Skattedirektoratets [Fant ikke link til Fildokument: 11252]. Det antas at hele vederlaget, rentegodtgjørelsen for ytelse av kreditt eller forsikringspremien for forsikringstjenester, må anses for å representere omsetning i virksomheten etter Merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2. Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 08.02.2013.

Inntektene må knytte seg til utøvelse av en viss aktivitet for at de skal kunne medregnes i virksomheten samlede omsetning, se se Skattedirektoratets [Fant ikke link til Fildokument: 11252]. Inntekter som ikke har noen sammenheng med selskapets ordinære virksomhet (tilfeldige inntekter) holdes utenfor ved beregningen av den samlede omsetning.

Min kommentar

Trykk her for å legge til.