DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 59

(2006–2007)

Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Innhold

1 Proposisjonens hovedinnhold 5
1.1 Innledning 5
1.2 Sammendrag 5

2 Bakgrunnen for lovforslaget 7
2.1 Nedsettelse av arbeidsgruppe 7
2.2 Høring 9

3 Formål og rettslig plassering av uttak i merverdiavgiftsregelverket 11

4 Fradragsrett som vilkår for uttaksbeskatning 12
4.1 Gjeldende rett 12
4.2 Regelverket i EU, Sverige og Danmark 12
4.2.1 EU 12
4.2.2 Sverige 13
4.2.3 Danmark 13
4.3 Arbeidsgruppens forslag og departementets høringsbrev 14
4.4 Høringsinstansenes syn 15
4.5 Departementets vurderinger og forslag 15
4.5.1 Nærmere om et vilkår om fradragsrett ved uttak av tjenester 15
4.5.2 Nærmere om et vilkår om fradragsrett ved uttak av varer 16
4.5.3 Nærmere om vilkåret om fradragsrett når en hovedanskaffelse ikke har gitt fradragsrett 16
4.5.4 Særlig om forholdet til merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 18
4.5.5 Dokumentasjon 18
4.5.6 Oppsummering 19

5 Uttak av tjenester 20
5.1 Innledning 20
5.2 Uttak av tjenester til privat bruk 20
5.2.1 Gjeldende rett 20
5.2.2 Regelverket i EU, Sverige og Danmark 21
5.2.2.1 EU 21
5.2.2.2 Sverige 21
5.2.2.3 Danmark 21
5.2.3 Arbeidsgruppens forslag 22
5.2.4 Høringsinstansenes syn 23
5.2.5 Departementets vurderinger og forslag 23
5.2.5.1 Grensen mot private dagligdagse gjøremål 23
5.2.5.2 Midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler 23
5.2.5.3 Bruk av virksomhetens arbeidskraft 24
5.3 Uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet 25
5.3.1 Gjeldende rett 25
5.3.2 Regelverket i EU, Sverige og Danmark 25
5.3.2.1 EU 25
5.3.2.2 Sverige 25
5.3.2.3 Danmark 25
5.3.3 Arbeidsgruppens forslag 25
5.3.4 Høringsinstansenes syn 26
5.3.5 Departementets vurderinger og forslag 26
5.4 Særlig om uttak i bygge- og anleggsbransjen 28
5.4.1 Gjeldende rett i Norge 28
5.4.2 Regelverket i EU, Sverige og Danmark 28
5.4.2.1 EU 28
5.4.2.2 Sverige 29
5.4.2.3 Danmark 29
5.4.3 Arbeidsgruppens forslag 29
5.4.4 Høringsinstansenes syn 30
5.4.5 Departementets vurderinger og forslag 30
5.5 Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak – tjenester som ytes på veldedig grunnlag 30
5.5.1 Gjeldende rett 30
5.5.2 Arbeidsgruppens forslag 31
5.5.3 Høringsinstansenes syn 31
5.5.4 Departementets vurderinger og forslag 31

6 Beregningsgrunnlaget ved uttak 33
6.1 Gjeldende rett 33
6.2 Regelverket i EU 33
6.3 Arbeidsgruppens forslag 34
6.4 Høringsinstansenes syn 35
6.5 Departementets vurderinger og forslag 36

7 Generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer 38
7.1 Innledning 38
7.2 Gjeldende rett 39
7.3 Regelverket i EU, Sverige og Danmark 41

7.3.1 EU 41
7.3.2 Sverige 42
7.3.3 Danmark 43
7.4 Arbeidsgruppens forslag og departementets høringsbrev 43
7.5 Høringsinstansenes syn 45
7.6 Departementets vurderinger og forslag 47
7.6.1 Innledning 47
7.6.2 Hva skal anses som kapitalvare 50
7.6.3 I hvilke tilfeller skal det skje justering 52
7.6.4 Justeringsperioden 55
7.6.5 Hvordan justering skal skje 56
7.6.6 Dokumentasjon 58
7.6.7 Eksempler på justering 58

8 Økonomiske og administrative konsekvenser 61
8.1 Økonomiske konsekvenser 61
8.2 Administrative konsekvenser for næringslivet og skatteetaten 61

9 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget og lovforslag 64

Forslag til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift 69

DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 59

(2006–2007)

Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Tilråding fra Finansdepartementet av 11. mai 2007, godkjent i statsråd samme dag. (Regjeringen Stoltenberg II)

1 Proposisjonens hovedinnhold

1.1 Innledning

Finansdepartementet fremmer i denne proposisjonen forslag til endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. Lovforslaget bygger på en rapport fra en arbeidsgruppe om merverdiavgift og uttak som ble avgitt til Finansdepartementet 28. februar 2003, og innspill som har kommet i høringen av arbeidsgruppens lovforslag.

Bestemmelsene om uttak i merverdiavgiftsloven skal bidra til et konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem og lik avgiftsbelastning på alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester. Samtidig bør ikke regelverket være unødvendig komplisert eller gi opphav til uheldige terskelvirkninger eller avgiftstilpasninger. Disse hensynene søkes ivaretatt i denne lovproposisjonen.

Samlet sett antar departementet at lovforslaget vil virke provenynøytralt. Forslaget vil i hovedtrekk innebære at regelverket på dette området vil tilsvare det som gjelder i våre nærmeste naboland. Dette vil gi en avgiftsmessig sett likere konkurransesituasjon mellom norske avgiftspliktige virksomheter og tilsvarende virksomheter i for eksempel Sverige og Danmark.

1.2 Sammendrag

Det foreslås en bestemmelse om at uttaksmerverdiavgift skal beregnes kun i den utstrekning det forelå fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Et slikt vilkår vil ivareta formålet bak uttaksbestemmelsene om å likestille forskjellige former for forbruk. Det vises til nærmere omtale i kapittel 3.

I samsvar med gjeldende rett mener departementet at det ved *uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet til privat bruk*, bør foreligge plikt til å beregne merverdiavgift. Hensynet bak uttaksbestemmelsene tilsier likevel at denne uttaksplikten må avgrenses mot de rent private gjøremål. Departementet ser at grensen mot private gjøremål i enkelte tilfeller kan være vanskelig å trekke, men finner det likevel ikke hensiktsmessig å lovregulere denne grensen nærmere. I stedet gis enkelte retningslinjer for hva som skal forstås med dette uttrykket. Når det gjelder uttak av arbeidskraft fra virksomheten, foreslår departementet at det ikke skal beregnes merverdiavgift dersom det som utføres ikke er av samme art som det virksomheten omsetter, produserer eller nyttiggjør internt i den avgiftspliktige virksomheten. Departementet foreslår heller ikke plikt til å beregne merverdiavgift

ved midlertidig bruk av driftsmidler fra virksomheten. Selv om en slik beskatning ville vært i tråd med prinsippene merverdiavgiftssystemet bygger på, har departementet ut fra forenklingshensyn kommet til at slik bruk likevel ikke bør utløse uttaksmerverdiavgift. Det vises til nærmere omtale i punkt 5.2.

I punkt 5.3 foreslår departementet å fjerne plikten til å beregne merverdiavgift ved *uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten*. Forutsetningen er at inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser i stedet fordeles forholdsmessig mellom den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Dagens uttaksbestemmelser og praktiseringen av dem har medført et komplisert regelverk. Regelverket har også ført til uheldige terskelvirkninger som antas fjernet ved dette forslaget. Den foreløpige løsningen for delt virksomhet som ble etablert gjennom Finansdepartementets vedtak av 15. juni 2001, vil ved en vedtakelse av forslaget ikke lenger være nødvendig og faller bort.

Forslaget om å fjerne plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet bør etter departementets mening ikke gjelde bygge- og anleggstjenester. Bakgrunnen for dette er å skape nøytralitet mellom eiendomsforvalterens valg mellom egenregiarbeid og innkjøp av slike tjenester. Det vises til nærmere omtale i punkt 5.4.

I punkt 5.5 foreslår departementet at gjeldende *fritak fra uttaksberegning for tjenester til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner* utvides. Forslaget innebærer blant annet at fritaket ikke lenger begrenses til ytelser til bestemte institusjoner og organisasjoner, og at det heller ikke skal være noen begrensning i antall timer ytelsen omfatter. Så lenge vilkåret om at tjenesten ytes på veldedig grunnlag er oppfylt, foreslås det at tjenestene også kan ytes overfor enkeltpersoner.

I kapittel 6 behandler departementet spørsmålet om endringer av *beregningsgrunnlaget ved uttak*. Det foreslås imidlertid ikke endringer her, slik at det fortsatt vil være omsetningsverdien som skal legges til grunn som beregningsgrunnlag.

I kapittel 7 foreslår departementet *generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer* (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi). Slike bestemmelser vil erstatte gjeldende bestemmelser om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift, men i stor grad representere noe nytt. Et nytt element ved disse bestemmelsene vil være at inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned, i motsetning til tilbakeføringsbestemmelsene som bare reduserer fradraget. Hensikten med slike justeringsbestemmelser for kapitalvarer er at merverdiavgiftsberegningen i større grad skal gjenspeile de reelle forhold, både faktisk og økonomisk, hos det enkelte avgiftssubjekt. Dessuten vil bestemmelser om justering av fradraget for kapitalvarer motvirke avgiftstilpasninger. Innen EU er for øvrig alle land forpliktet til å ha slike justeringsbestemmelser for kapitalvarer i sine merverdiverdiavgiftsregelverk. Forslaget vil derfor gi tilsvarende bestemmelser i Norge som i våre naboland.

I kapittel 8 gis en oversikt over økonomiske og administrative konsekvenser av lovforslaget. De konkrete lovforslagene med særmerknader fremgår av kapittel 9.

Departementet har i denne proposisjonen ikke foretatt en lovteknisk gjennomgang av uttaksbestemmelsene og de korresponderende bestemmelsene om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Bakgrunnen for dette er at departementet for tiden arbeider med en generell lovteknisk revisjon av hele merverdiavgiftsloven, herunder bestemmelsene om uttak.

2 Bakgrunnen for lovforslaget

2.1 Nedsettelse av arbeidsgruppe

Finansdepartementet varslet i St.prp. nr. 1 (2001-2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak at det i lys av merverdiavgiftsreformen i 2001 var behov for en gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. I april 2002 ble det nedsatt en arbeidsgruppe med mandat å foreta en bred gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Fra mandatet hitsettes:

«1 Bakgrunn

Som følge av innføringen av generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester har behovet for en gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven økt. Det er også behov for en lovteknisk gjennomgang av disse bestemmelsene.

Skattedirektoratet har tidligere gjennomgått regelverket på dette området for næringsdrivende som driver delt virksomhet, og kommet med forslag til lovendringer. Finansdepartementet har etter innføringen av merverdiavgiftsreformen gitt enkelte fritak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 fra plikten til å betale merverdiavgift ved uttak. Disse er gitt inntil videre i påvente av den generelle gjennomgangen som skal foretas. Det er også tidligere gitt fritak fra uttaksbestemmelsene.

Denne gjennomgangen reiser en rekke kompliserte spørsmål, og Finansdepartementet har derfor besluttet å sette ned en arbeidsgruppe hvor både Skattedirektoratet og departementet deltar. Arbeidsgruppen vil bli ledet av departementet. Arbeidsgruppen skal foreta en bred gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Arbeidet vil være konsentrert om uttak av tjenester, men det kan også være behov for å se nærmere på enkelte spørsmål i tilknytning til uttak av varer. Formålet med uttaksbestemmelsene og de generelle prinsipper for et godt merverdiavgiftssystem skal danne utgangspunktet for arbeidsgruppens gjennomgang, og arbeidsgruppen skal også se på hvordan regelverket er i andre land.

Siktemålet med arbeidsgruppen er å utarbeide forslag til eventuelle endringer av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven som er i en slik form at det kan sendes på høring (høringsutkast).

2 Om regelverket

(...)

3 Uttak av tjenester

3.1 Uttak av tjenester til privat bruk

Utgangspunktet er at det foreligger plikt til å svare merverdiavgift ved uttak til privat bruk av de tjenester som omsettes fra virksomheten. Hensynene bak bestemmelsen tilsier likevel at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak må avgrenses mot rent private gjøremål. For eksempel dersom gjøremålet ikke krever spesialkompetanse eller bruk av driftsmidler fra næringsvirksomheten, vil ikke enkle handlinger den næringsdrivende utfører for seg selv innenfor det område vedkommende omsetter tjenester, medføre plikt til å betale uttaksmerverdiavgift. I merverdiavgiftsretten er det ikke av betydning i forhold til avgiftsplikten ved uttak at de aktuelle tjenestene utføres på fritiden.

Finansdepartementet har i brev av 15. juni 2001 til Skattedirektoratet uttalt seg noe nærmere om hva som skal til for at plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak til privat bruk inntrer.

Arbeidsgruppen bør se nærmere på grensen for beregning av merverdiavgift ved uttak til privat bruk, og vurdere om det er behov for endringer eller ytterligere presiseringer på dette området.

3.2 Uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig virksomhet

Det foreligger også plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dersom en virksomhet ikke omsetter den aktuell tjenesten utad, foreligge det som hovedregel ikke plikt til å beregne merverdiavgift når slike tjenester kun brukes internt i virksomheten. Ved uttak av tjenester av samme type som den avgiftspliktige virksomheten også omsetter til andre, skal det betales merverdiavgift. I slike tilfeller skal det betales ordinær utgående merverdiavgift av vederlaget for disse tjenestene ved omsetning til eksterne, samtidig som det skal beregnes merverdiavgift ved uttak til den avgiftsfrie delen av virksomheten. Et eksempel her er et transportselskap med eget verksted som betjener kjøretøyer både til virksomheten med gods-

transport (avgiftspliktig) og virksomhet med persontransport (ikke avgiftspliktig). Dersom selskapet også omsetter verkstedtjenester eksternt, utløser dette plikt til å beregne merverdiavgift, foruten av den eksterne omsetningen, også ved uttak av verkstedtjenester til virksomheten med persontransport.

Bakgrunnen for utformingen av bestemmelsene om merverdiavgiftsplikt ved uttak til formål utenfor loven, er blant annet for å sikre konkurransenøytralitet.

Alternativet til å utføre tjenesten internt kan være å anskaffe den fra andre. Ved anskaffelse fra eksterne leverandører vil virksomheter som ikke er avgiftspliktige bli endelig belastet merverdiavgiften ved anskaffelsen på grunn av den manglende fradragsretten. Uttaksbestemmelsene kan på denne måten hindre konkurransevridning. Samtidig kan likevel uttaksbestemmelsene skape konkurransevridning ved at konkurrerende virksomheter uten utadrettet omsetning ikke må beregne uttaksmerverdiavgift ved intern produksjon av samme type tjeneste. Dette har særlig betydning i forhold til virksomheter som har liten ekstern omsetning og betydelig intern bruk av samme tjeneste. Gjeldende uttaksregler vil i slike tilfeller kunne medføre urimelige konsekvenser ved å starte avgiftspliktig salg til andre virksomheter.

Skattedirektoratet har som nevnt vurdert uttaksbestemmelsene i forhold til næringsdrivende som driver delt virksomhet. Finansdepartementet slutter seg til Skattedirektoratets vurdering om at det er behov for endringer på dette området, og mener at Skattedirektoratets redegjørelse utgjør et godt utgangspunkt for arbeidet på dette området. Den løsningen som er midlertidig etablert ved det generelle fritaket som er gitt fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, må også tas med i de videre vurderingene som her skal gjøres. Det samme gjelder de ulike særordningene som ellers er blitt etablert i forhold til merverdiavgiftslovens uttaksbestemmelser. Dette gjelder blant annet fritakene som er blitt gitt for busselskapers egenreparasjoner og serveringstjenester i skoler og lignende.

Vurderingen av bestemmelsene om uttak til formål som ikke omfattes av loven, vil også måtte omfatte situasjoner hvor kun deler av en type tjeneste er unntatt i merverdiavgiftsloven. Dette gjelder for eksempel tilfeller hvor et boligbyggelag omsetter forvaltningstjenester også til andre enn tilknyttede borettslag. Det samme gjelder i forhold til unntaket for medlemskontingenten til ideelle organisasjoner og foreninger.

Foruten uttak av tjenester til unntatt virksomhet, har det også oppstått spørsmål om uttak til deler av en virksomhet som er avgiftspliktig som sådan, men hvor de generelle vilkårene for avgiftsplikt ikke er oppfylt. Dette gjelder spesielt i forhold til forskningstjenester, hvor vilkåret til omsetning ikke er oppfylt ved bidragsforskning. Arbeidsgruppens skal ikke se på uttak av forskingstjenester spesielt, men vurdere den problemstillingen som er blitt reist innen forskningsområdet på et generelt grunnlag. I forhold til forskningstjenester er det med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt en foreløpig løsning i påvente av den generelle gjennomgangen av uttaksbestemmelsene. Finansdepartementet vil bemerke at dersom arbeidsgruppen kommer til at det ikke foreligger en uttakssituasjon i disse tilfellene, bør gruppen se på forholdet til fradragsretten og vurdere om det er behov for endringer i denne forbindelse, se også punkt 5.

Et annet eksempel på uttaksbestemmelsene knytter seg til en eventuell merverdiavgiftsplikt i tilfeller der eksempelvis advokater og eiendomsmeglere yter tjenester vederlagsfritt knyttet til betalingsformen «no cure, no pay». Vederlaget i slike avtaler settes lik null dersom saken tapes, mens vederlaget settes tilsvarende høyt i tilfelle saken vinnes. Spørsmålet er om det skal betales merverdiavgift i de tilfellene hvor saken tapes. Finansdepartementet har uttalt at slike tilfeller må betraktes som en måte å prise tjenestene på, med andre ord at det benyttes en spesiell form for prisfastsettelse uten at det dermed betraktes som en uttakssituasjon. Slike avtaler gir også uttrykk for en risikofordeling mellom partene. Forutsetningen for dette utgangspunktet er at no cure, no pay-avtaler er utformet rent kommersielt og at det ikke innholder noe gaveelement eller benyttes i reklameøyemed.

3.3 Beregningsgrunnlaget ved uttak av tjenester

Etter merverdiavgiftsloven § 19 første ledd tredje punktum er beregningsgrunnlaget ved uttak av tjenester den vanlige omsetningsverdi, det vil si ordinær pris til kunde for vedkommende omsetningsledd. Den næringsdrivende kan beregne seg selv rabatter i samme utstrekning som kundene får dersom hun selv oppfyller de aktuelle vilkårene for rabatten. Det er ikke gitt noen generelle retningslinjer for hvordan den alminnelige omsetningsverdien skal fastsettes.

Arbeidsgruppen bør se nærmere på spørsmålet om beregningsgrunnlaget ved uttak av tjenester, og vurdere om det er grunnlag for endringer i forhold til dagens praksis eller om det er behov for å utarbeide nærmere retnings-

linjer for hvordan beregningsgrunnlaget skal fastsettes.

4 Uttak av varer

Arbeidsgruppen kan også se på uttaksbestemmelsene i forhold til varer i den utstrekning gruppen mener det er problemstillinger her som bør tas opp til vurdering.

En aktuell problemstilling kan være uttak av varer som ikke omsettes i virksomheten, men som er brukt i virksomheten, for eksempel kontorutstyr. Gruppen bør vurdere om det bør være noen begrensninger i plikten til å beregne uttak i slike tilfeller. Videre bør gruppen vurdere om det er behov for nærmere presiseringer i forhold til hva som skal anses for beregningsgrunnlaget i de tilfeller det foreligger uttak av anskaffelser som er brukt i virksomheten. I denne vurderingen vil forholdet til avskrivningsreglene kunne være relevant.

5 Forholdet til fradragsretten

Eventuelle endringer i uttaksbestemmelsene vil også kunne få betydning for fradragsretten. Det er særlig fradragsretten på anskaffelsene til bruk i avgiftspliktig virksomheten som gjør det nødvendig å etablere plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak fra slik avgiftspliktig virksomhet. Korrespondansen mellom fradragsretten og plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak er med på å sikre nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet, og sørger for at alt forbruk blir belastet med merverdiavgift. Eventuelle begrensninger i plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak, gjør det derfor nødvendig med tilsvarende endringer i omfanget av fradragsretten.

Arbeidsgruppen må ved vurderingen av selve uttaksbestemmelsene også vurdere behovet for korresponderende endringer i bestemmelsene som regulerer fradragsretten. Det kan videre være behov for materielle endringer i fradragsretten uavhengig av eventuelle endringer i uttaksbestemmelsene, se for eksempel punkt 3.2 nest siste avsnitt. Arbeidsgruppens utredning vil på denne bakgrunn også omfatte bestemmelsene om fradragsrett i tilknytning til ulike uttakssituasjoner.

6 Forholdet til fellesregistrering

Arbeidsgruppen må vurdere virkningene av eventuelle endringer av uttaksbestemmelsene i forhold til bestemmelsene om fellesregistrering. Arbeidsgruppen skal ikke behandle bestemmelsene for fellesregistrering som sådan, men må se på fellesregistrering i forhold til uttak slik, at ikke uttaksbestemmelsene får utilsiktet virkning i slike tilfeller.

7 Lovteknisk gjennomgang

Det er, uavhengig av eventuelle materielle endringer, behov for en lovteknisk gjenomgang av uttaksbestemmelsene og de korresponderende bestemmelsene om rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Lovens oppbygging på dette området er komplisert. Krysshenvisningen mellom merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd og § 22 første ledd nr. 3 kan for eksempel være vanskelig å forholde seg til. Videre bør plassering av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum vurderes. Denne bestemmelsen har generell gyldighet, uavhengig av om inngående merverdiavgift skal fordeles forholdsmessig eller ikke. I realiteten representerer bestemmelsen et unntak fra § 22.

Arbeidsgruppen bør på denne bakgrunnen se på hvordan systematikken i merverdiavgiftsloven kan forbedres på dette området. Eventuelle forslag til endringer kan legges fram i den samme rapporten som tar for seg vurderingen av de materielle endringene.

8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Arbeidsgruppen må utrede de provenymessige konsekvensene av eventuell forslag til endringer i uttaksbestemmelsene eller bestemmelsene om fradragsrett. Økonomiske og administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende skal også inngå i rapporten.

9 Nærmere om gruppens arbeid

(...)»

Arbeidsgruppen avsluttet sitt arbeid 28. februar 2003.

2.2 Høring

Finansdepartementet sendte arbeidsgruppens rapport på høring ved brev 30. mai 2003 med høringsfrist 15. september 2003.

Departementet ønsket med høringen å innhente høringsinstansenes syn på arbeidsgruppens forslag før departementet tok endelig stilling til hvilke endringsforslag som skulle legges frem for Stortinget. I høringsbrevet ga departementet sine foreløpige kommentarer til arbeidsgruppens forslag. Disse kommentarene gjengis under drøftelsen av det enkelte lovforslag.

Arbeidsgruppens forslag ble sendt på en bred høring, og det ble mottatt realitetsuttalelser fra følgende høringsinstanser:

- Arbeids- og administrasjonsdepartementet
- Akademikerne
- Den Norske Advokatforening
- Den Norske Revisorforening

- Entreprenørforeningen – Bygg og anlegg (EBA)
- Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)
- Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnkreving
- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Kommunenes Sentralforbund
- Konkurransetilsynet
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norsk Øko-Forum
- Norske Boligbyggelags Landsforbund A/L
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Nærings- og handelsdepartementet
- NTL-Skatt
- Oslo Børs
- Redd Barna
- Regjeringsadvokaten
- Reiselivsbedriftenes Landsforening
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Sparebankforeningen i Norge
- Transportbedriftenes Landsforening

I tillegg mottok departementet uttalelser fra:
- Foreningen Næringseiendom
- Finansieringsselskapenes forening
- Forskerforbundet
- Forskningsrådet
- Linstow
- Livselskapenes Eiendomsforum
- Norges Bondelag
- Norges Praktiserende arkitekter NPA ANS
- OBOS Forretningsbygg
- Olav Thon Gruppen
- PriceWaterhouseCoopers DA
- Stiftelsen Norsk Luftambulanse
- Selmer Skanska AS
- Steen & Strøm ASA
- Steenstrup Stordrange (Advokatfirmaet)

En nærmere redegjørelse for innholdet i høringsuttalelsene gis i tilknytning til de enkelte lovforslagene.

3 Formål og rettslig plassering av uttak i merverdiavgiftsregelverket

Formålet med uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven. Det vil i hovedregel være omsetning av slike varer eller tjenester som utløser plikt til å beregne merverdiavgift. Men i visse tilfeller skal det også beregnes merverdiavgift uten at det foreligger ekstern omsetning, nærmere bestemt når en vare eller tjeneste tas ut av en avgiftspliktig virksomhet til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven.

De hensynene som ligger til grunn for bestemmelsene om avgiftsberegning ved uttak, er at den registrerte næringsdrivende gjennom uttaket anses som forbruker av varer eller tjenester som tas ut av virksomheten. For at det prinsipielt skal bli lik avgiftsbelastning på alt innenlands forbruk av varer og tjenester, må også forbruk som dekkes ved uttak avgiftberegnes på lik linje med kjøp eller innførsel.

Foruten å sikre at alt forbruk blir belastet med merverdiavgift, skal uttaksmerverdiavgiften også sikre konkurransenøytralitet. Dersom det ikke hadde foreligget plikt til å betale merverdiavgift ved uttak, ville en virksomhet som driver delvis innenfor og delvis utenfor merverdiavgiftsloven, hatt et lavere kostnadsnivå enn andre når den delen av virksomheten med omsetning utenfor loven benytter ytelser som er anskaffet, produsert eller fremstilt i den delen av virksomheten som driver innenfor loven. Bakgrunnen for dette er fradragsretten i den avgiftspliktige delen av virksomheten medfører at den aktuelle ytelsen som overføres ikke er belastet med merverdiavgift. Siden forutsetningen for fradragsretten faller bort ved uttak, gjenoppretter uttaksbestemmelsene nøytraliteten i regelverket gjennom beregning av utgående merverdiavgift eller ved tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift.

Rettslig plassering av uttaksbestemmelsene

Hovedbestemmelsen om uttak fremgår av merverdiavgiftsloven § 14. Det følger av bestemmelsen at det skal betales merverdiavgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. Det er også gitt særlige uttaksbestemmelser i § 10 fjerde ledd, § 11 annet ledd, § 21 tredje ledd, § 23 annet punktum og forskrift 24. januar 1989 om beregning av merverdiavgift på personkjøretøyer som er anskaffet eller uttatt til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet (forskrift nr. 90). Videre er det gjort unntak fra plikten til å betale merverdiavgift ved uttak i enkelte tilfeller i merverdiavgiftsloven. Det er også gitt enkelte administrative unntak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70.

Plikten til å betale merverdiavgift ved uttak er nært knyttet opp til fradragsretten for inngående merverdiavgift. Det er særlig fradragsretten på anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet som gjør det nødvendig å etablere plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak.

Merverdiavgiftsloven fastsetter for øvrig to måter å behandle merverdiavgiften på ved uttak. Hovedregelen er at det skal foretas fullt fradrag for inngående merverdiavgift, samtidig som det beregnes utgående merverdiavgift på uttaket basert på omsetningsverdien på uttakstidspunktet. Ved uttak av fast eiendom etter merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd og ved uttak av personkjøretøy fra yrkesmessig utleievirksomhet, skal det imidlertid skje en tilbakeføring av inngående merverdiavgift. Måten uttaksforpliktelsen skal gjennomføres på, vil kunne ha store avgiftskonsekvenser på grunn av denne forskjellen i beregningsgrunnlaget.

Det gis en nærmere gjennomgang av regelverket i tilknytning til de enkelte temaene som behandles.

4 Fradragsrett som vilkår for uttaksbeskatning

4.1 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd skal det betales merverdiavgiftavgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut en vare eller tjeneste fra virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. Ordlyden begrenser ikke uttaksbestemmelsen til å gjelde kun tilfeller der inngående merverdiavgift for anskaffelser knyttet til uttaket helt eller delvis er fradragsført. I forarbeidene – Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 54 under motivene til § 14 – legges det til grunn at: «(e)tter hovedregelen i § 21 om fradragsrett vil en registrert næringsdrivende normalt ha fradragsført inngående avgift på varer og tjenester for videre omsetning eller for annen bruk innenfor rammen av virksomheten.» Uttalelsen gir uttrykk for at manglende fradragsføring ikke vil være til hinder for uttaksbeskatning. At det ikke kan oppstilles et vilkår om at inngående avgift må være fradragsført ble slått fast i Rt. 2003 s. 1233 (Actif-dommen). Dommen stadfester det som har vært lagt til grunn i forvaltningspraksis og i juridisk teori.

Etter § 14 annet og tredje ledd er det angitt enkelte tilfeller hvor det skal betales avgift som ved uttak. I disse tilfellene følger det som nevnt av ordlyden at det er et vilkår for avgiftsplikt at fradragsretten ikke er avskåret etter merverdiavgiftsloven § 22. Bestemmelsen må imidlertid ellers forstås på samme måte som første ledd. Det vil si at dersom fradragsretten for inngående merverdiavgift er begrenset av andre grunner enn merverdiavgiftsloven § 22, er dette ikke til hinder for avgiftsplikt.

Dette gir en hovedregel om at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift av hele verdien av det som uttas, selv om verken hele eller deler av den inngående merverdiavgiften knyttet til det som uttas er fradragsført. En næringsdrivende må derfor eksempelvis beregne uttaksmerverdiavgift dersom en vare tas ut til bruk privat eller til bruk i virksomhet utenfor avgiftsområdet uavhengig av om inngående merverdiavgift ved anskaffelse av den aktuelle varen er fradragsført.

4.2 Regelverket i EU, Sverige og Danmark

4.2.1 EU

Merverdiavgiftsregelverket i EU følger av særlig Rådets direktiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet) som trådte i kraft 1. januar 2007. Dette direktivet er en teknisk revisjon av EUs merverdiavgiftsregelverk, og erstatter Rådets direktiv 67/227/EF (første avgiftsdirektiv) og Rådets direktiv 77/388/EF (sjette avgiftsdirektiv). I merverdiavgiftsdirektivet fremgår de obligatoriske bestemmelsene om uttak av varer og tjenester i artikkel 16 (varer) og artikkel 26 (tjenester). I tillegg angir merverdiavgiftsdirektivet artikkel 18 en del situasjoner der medlemsstatene kan velge å ilegge merverdiavgift ved uttak av varer.

Det fremgår av artikkel 16 første ledd om uttak av varer at det er et vilkår for avgiftsplikt at «(...) varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen» (dansk versjon).

Etter artikkel 18 kan medlemslandene videre sidestille visse disposisjoner med levering mot vederlag. Når disposisjonen likestilles med omsetning vil det si at den aktuelle transaksjonen skal avgiftsberegnes på linje med vanlig omsetning.

Bestemmelsen skiller mellom (a) egenproduksjon, (b) uttak til virksomhet utenfor avgiftsområdet og (c) uttak ved opphør.

Etter artikkel 18 bokstav a kan et medlemsland likestille egen fremstilling, produksjon mv. av en vare i virksomheten med omsetning. Det er en forutsetning for avgiftsplikten etter denne bestemmelsen at en eventuell anskaffelse av tilsvarende vare fra en annen avgiftspliktig ikke ville gitt rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift. Bestemmelsen skal sikre konkurransenøytralitet ved at egenproduksjon pålegges de samme kostnader som kjøp fra en annen avgiftspliktig ville ha medført. Den avgiftspliktige skal i tilfeller som nevnt beregne merverdiavgift av hele varens verdi og ikke bare en forholdsmessig andel. I denne verdien inngår også verdien av de tjenester som ble brukt under fremstillingen. Ved uttaksberegningen skal det innrømmes fradragsrett for inngående

merverdiavgift i den grad varen benyttes til formål som gjelder avgiftspliktige transaksjoner, jf. artikkel 168. Denne fradragsretten medfører at varen belastes med like stor merverdiavgift om varen kjøpes fra andre eller produseres i egen regi.

Også uttak av vare til bruk for en ikke-avgiftsbelagt transaksjon kan sidestilles med levering mot vederlag, jf. artikkel 18 bokstav b. Det er også et vilkår for avgiftsplikt etter bestemmelsen at merverdiavgiften på varen var helt eller delvis fradragsberettiget ved anskaffelsen eller ved uttaket i samsvar med bokstav a. Bestemmelsen er også gitt beskrivelsen «change of intention» fordi den eksempelvis vil dekke situasjonen når møbler som er innkjøpt til en avgiftspliktig del av virksomheten overføres til en ikke-avgiftspliktig del av virksomheten.

Artikkel 18 bokstav c regulerer eventuell avgiftsplikt ved opphør av en virksomhet. Etter denne artikkelen kan medlemslandene bestemme at det skal beregnes merverdiavgift når den avgiftspliktige eller dennes etterfølgere ved opphør av virksomheten beholder varer, og merverdiavgiften på disse varene var helt eller delvis fradragsberettiget ved anskaffelsen eller ved uttaket. Denne uttaksberegningen synes også å være dekket av artikkel 16. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse ved overdragelse av virksomhet, jf. artikkel 19. Også etter norsk merverdiavgiftslov skal det beregnes uttaksmerverdiavgift når varer ved opphør av virksomheten tas ut.

Av artikkel 26 nr. 1 bokstav a om bruk av driftsmidler fremgår det at «(...) anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål» medfører uttaksmerverdiavgift «(...) såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen.» Artikkel 26 nr. 1 bokstav b oppstiller ikke et tilsvarende vilkår ved uttak av tjenester. Etter artikkel 26 nr. 2 kan medlemsstatene fravike bestemmelsene i artikkelens nr. 1 dersom slike unntak ikke medfører konkurransevridning.

Artikkel 27 gir medlemslandene videre anledning til å fastsette avgiftsplikt ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet. Det er en forutsetning at det ikke hadde foreligget full fradragsrett om tilsvarende tjeneste ble anskaffet fra en annen avgiftspliktig næringsdrivende. Avgiftsplikt etter denne bestemmelsen forutsetter samråd med det rådgivende utvalg som nevnt i artikkel 398.

4.2.2 Sverige

Den svenske merverdiavgiftsloven – mervärdeskattelagen 1994:220 (ML) – fastsetter i 2 kap. ML om en uttakssituasjon foreligger, og i 7 kap. ML på hvilket grunnlag uttaksmerverdiavgift skal beregnes. Det følger av 2 kap. 3 § at plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift for varer bare gjelder dersom den avgiftspliktige har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift eller rett til tilbakebetaling av merverdiavgift ved anskaffelsen av varen. Selv om det ikke foreligger fradragsrett, skal det likevel beregnes merverdiavgift ved uttak av enkelte anskaffelser som er foretatt uten merverdiavgift etter bestemmelsene i 3 kap. 21 §. Dette vil for eksempel gjelde skip anskaffet til bruk i yrkesmessig sjøfart eller yrkesmessig fiske, eller luftfartøy anskaffet til bruk i yrkesmessig person- eller varetransport.

Når det gjelder uttak av tjenester er fradragsrett et vilkår for uttaksbeskatning i de tilfeller det skal beregnes uttaksmerverdiavgift ved midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler mv. Dersom den avgiftspliktige ikke har hatt rett til fradrag eller rett til tilbakebetaling av inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av for eksempel det driftsmiddelet som brukes, skal det heller ikke i disse tilfellene beregnes noen uttaksmerverdiavgift.

4.2.3 Danmark

Den danske merverdiavgiftsloven – lov om almindelig omsætningsafgift af 18 mai 1994 (momsloven) – inneholder hjemmel til å kreve merverdiavgift i de tilfeller hvor varer fra en avgiftsregistrert virksomhets lager eller varer eller tjenester fra egen produksjon tas ut til privat forbruk eller ikke-avgiftspliktige virksomheter mv. Hovedbestemmelsen om uttak finnes i momsloven § 5. Med uttak forstås «(...) at varer, der er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført i forbindelse med virksomheden, anvendes på en sådan måde, at det må sidestilles med en leverance». Etter § 5, stk. 1, skal det beregnes avgift når en vare blir tatt ut fra registrert virksomhet og uttaket skjer til privat bruk for virksomhetens eier(e) eller personale, til vederlagsfri overdragelse eller til andre formål utenfor virksomhetens registreringspliktige aktiviteter. Det skal med andre ord betales merverdiavgift ved uttak av varer både til privat bruk og til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Det er en forutsetning for uttaksberegning etter § 5, stk. 1, at det forelå full eller delvis fradragsrett ved innkjøp, fremstilling mv. av den uttatte varen. Ved privat bruk av et

driftsmiddel som blir benyttet i avgiftspliktig virksomhet, og som har gitt rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift ved for eksempel utlån eller utleie av denne varen til bruk privat eller til formål utenfor virksomheten.

I forbindelse med midlertidig bruk av driftsmidler fra avgiftspliktig virksomhet, er det kun når «selve godet» har gitt rett til fradrag, at det foreligger avgiftsplikt. Det er uten betydning om utgifter til drift og vedlikehold av «godet» har gitt rett til fradrag. Dette betyr at dersom en virksomhet har kjøpt en vare fra en privatperson, vil eventuell privat bruk av denne varen ikke anses som avgiftspliktig uttak. Dette gjelder selv om virksomheten har fradragsført inngående avgift på anskaffelser fra andre virksomheter med henblikk på vedlikehold/drift av den aktuelle varen.

4.3 Arbeidsgruppens forslag og departementets høringsbrev

Arbeidsgruppen foreslår at det bare skal beregnes uttaksmerverdiavgift i den utstrekning det forelå hel eller delvis fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Arbeidsgruppen mener dette vilkåret også skal gjelde ved uttak av tjenester, selv om temaet systematisk er behandlet under uttak av varer. Om problemstillingen uttales det under pkt. 4.2.1.1 i rapporten:

> «Etter arbeidsgruppens mening kan det argumenteres for at dagens rettstilstand på dette punktet ikke er helt i overensstemmelse med hensynene bak uttaksbestemmelsene. Formålet bak uttaksbestemmelsene som er å likestille forskjellige former for forbruk, kan tale for å oppstille som et vilkår for uttaksbeskatning at det er gjort fradrag for inngående merverdiavgift. Uttaksmerverdiavgiften skal gjenopprette nøytraliteten i systemet i situasjoner hvor forutsetningen for fradragsretten har falt bort. Dersom det ikke er gjort fradrag for inngående merverdiavgift på den aktuelle anskaffelsen som tas ut fra avgiftspliktig virksomhet, vil ikke denne begrunnelsen for uttaksbeskatningen gjøre seg gjeldende. Arbeidsgruppen mener derfor det kun bør beregnes uttaksmerverdiavgift i den utstrekning det er blitt ført fradrag for inngående merverdiavgift.
>
> Sammenhengen i regelverket taler også for å oppstille faktisk fradrag som vilkår for uttaksbeskatning. Beregning av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd forutsetter at fradragsretten ikke er avskåret etter merverdiavgiftsloven § 22. Bakgrunnen for dette er nettopp at når fradragsretten har vært avskåret ved anskaffelsen, er forbruket allerede blitt beskattet.
>
> Faktisk fradrag (hel eller delvis) er også et vilkår for uttaksberegning etter EFs sjette avgiftsdirektiv og etter intern rett i Danmark, Sverige og Irland.»

Under forslag til løsning i pkt. 4.2.2.1 om krav til fradragsrett uttales det:

> «Arbeidsgruppen mener det bør innføres en bestemmelse om at det bare skal beregnes uttaksmerverdiavgift i den utstrekning det forelå hel eller delvis fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. En slik løsning vil ivareta formålet bak uttaksbestemmelsen om å likestille forskjellige former for forbruk. Samtidig begrenses den kumulative effekten som uttaksmerverdiavgiften utløser når en næringsdrivende tar ut en vare anskaffet fra en privatperson eller en ikke-registrert næringsdrivende.
>
> Selv om det ikke foreligger fradragsrett, skal det likevel beregnes merverdiavgift ved uttak av enkelte anskaffelser som er foretatt uten merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17. Bakgrunnen for dette er at uttakssituasjonen må oppfylle de samme betingelser for avgiftsfritak som for omsetningen. Ved uttak av varer og tjenester ervervet som ledd i avgiftsfri overdragelse av virksomhet eller del av virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, vil ikke vilkårene for avgiftsfritaket være oppfylt. Det skal derfor betales merverdiavgift ved uttaket selv om det ikke har vært rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Tilsvarende gjelder ved uttak av fartøyer som er anskaffet avgiftsfritt etter merverdiavgiftsloven § 17, til privat bruk eller til andre formål som medfører at vilkårene for fritak etter disse bestemmelser ikke er oppfylt. Dersom det er foretatt fradragsførte påkostninger av betydning for verdien på uttakstidspunktet, må det foretas en forholdsmessig uttaksberegning tilsvarende den økte restverdi.
>
> Dersom det ikke forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av varen, men det foretas påkostninger på denne (med fradragsrett) mens den er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, bør et uttak av varen utløse avgiftsplikt. Plikten må i så fall være begrenset til verdien av påkostningene som gjenstår på tidspunktet for uttaket.
>
> Er det kun gjort forholdsmessig fradrag ved anskaffelsen av varen, bør en uttaksberegning begrenses tilsvarende.»

I *departementets høringsbrev* ble det uttalt at departementet ser at det er hensyn som kan tale for å innføre et slikt vilkår i merverdiavgiftsloven.

4.4 Høringsinstansenes syn

Transportbedriftenes landsforening, Foreningen næringseiendom, Finansieringsselskapenes forening, forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnkreving, Norges Bondelag, Norske boligbyggelags landsforbund, Kommunenes sentralforbund, Næringslivets hovedorganisasjon, Norges autoriserte regnskapsføreres forening, Handels- og servicenæringens Hovedorganisasjon og *Skattebetalerforeningen* er positive til forslaget.

Transportbedriftenes landsforening, *NTL Skatt* og *Norsk Øko-Forum* påpeker at det er behov for å lovfeste at avgiftspliktige må dokumentere at inngående merverdiavgift ikke er fradragsført.

Regjeringsadvokaten sier seg enig i arbeidsgruppens forslag om forholdsmessig uttaksberegning og peker på at dette bør fremgå av lovbestemmelsen.

Advokatforeningen peker på at vilkåret om fradragsrett, herunder forslaget om forholdsmessighet, er en lite egnet målestokk for egenforedlingen av tjenester i mange næringer og at bestemmelsen derfor kan gi tilfeldige utslag. Foreningen peker videre på at forslaget om forholdsmessighet er uklart. Når det gjelder fradragsrett som vilkår ved uttaksbeskatning av tjenester som produseres i virksomheten antar *Skattedirektoratet* at både andel av forbruk av driftsmidler og verdien av selve arbeidet skal inngå i beregningsgrunnlaget. Dette antas også å gjelde uttak av varer som blir produsert i en virksomhet.

Skattedirektoratet uttrykker tvil om det er formålstjenlig med et slikt vilkår og viser blant annet til at fordi det ikke er et tilsvarende vilkår ved omsetning av varer, innebærer forslaget at disse regelsettene ikke vil harmonere. Når det gjelder grunnlaget for uttaket antar direktoratet at hvis varen for eksempel er påkostet, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift forholdsmessig etter «den økte restverdi». Direktoratet antar videre at med uttaksverdi må forstås den alminnelige omsetningsverdien av restverdien av påkostningen på uttakstidspunktet, jf. merverdiavgiftsloven § 19.

Norsk Øko-Forum mener innføringen av et slikt vilkår vil være uheldig blant annet av kontrollhensyn. Forumet peker også på at en delvis uttaksberegning etter påkostninger vil reise avgrensningsspørsmål mot for eksempel vanlig vedlikehold, noe som ikke er tatt opp i rapporten. Foreningen peker videre på at ved uttak av varekjøp som er foretatt svart vil staten kunne tape penger dersom det innføres et generelt vilkår om fradragsrett for uttaksbeskatning. Dessuten pekes det på at ved uttak av tjenester som produseres i virksomheten, vil det ikke eller sjelden være gjort fradrag for inngående merverdiavgift, og at forslaget til lovbestemmelse er uklar på dette området.

4.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg i utgangspunktet til arbeidsgruppens vurderinger og begrunnelse for at det er ønskelig med et vilkår om fradragsrett ved uttak for å oppnå lik avgiftslegging av forbruk.

4.5.1 Nærmere om et vilkår om fradragsrett ved uttak av tjenester

Flere av høringsinstansene har pekt på at et vilkår om fradragsrett ved uttak av tjenester kan være vanskelig å praktisere. Det er også blitt pekt på at arbeidsgruppens forslag er uklart når det gjelder hva som skal være beregningsgrunnlaget for uttaksbeskatningen.

Departementet er enig i at et vilkår om fradragsrett ved uttak av tjenester kan være vanskelig å praktisere. Dette gjelder generelt, men særlig ved uttak av tjenester fra virksomheter med delt virksomhet. For at begrunnelsen for å innføre et vilkår om fradragsrett for uttaksbeskatning skal være fullt ut treffende, må det for eksempel ved hvert uttak vurderes konkret hvilke driftsmidler som benyttes for å produsere/fremstille det som uttas, samtidig som det må tas hensyn til hvilken fradragsrett hvert enkelt driftsmiddel har gitt. I tillegg kan vurderingen kompliseres hvis det i tjenesten som uttas benyttes underleverandører av tjenester.

Ved å uttaksbeskatte i samme grad som det er foretatt fradrag ved uttak av tjenester oppnås videre avgiftsbelastning på kun deler av forbruket. Bare den delen av uttaket som dekker bruken av driftsmidler eller andre fradragsberettigede anskaffelser, slik som underleveranser av tjenester, vil ilegges merverdiavgift. Det vil dermed ikke bli en full merverdiavgiftsbelastning på tjenesteinnsatsen i leddet uttaket skjer.

En annen tilnærmingsmåte ville være å benytte en generell fordelingsnøkkel basert på fordelingen av fradrag i virksomheten. Det vil for eksempel si at i en virksomhet hvor en tjeneste benyttes både innenfor den samlede virksomhet og omsettes

eksternt og bruken av driftsmidler tilsier et fradrag på 50 prosent av inngående avgift, skulle uttaksmerverdiavgiften beregnes på grunnlag av halve omsetningsverdien av uttaket. Men heller ikke med en slik tilnærming oppnås nødvendigvis beskatning av uttaket for hele merverdien skapt i det leddet tjenesten uttas fra. Beskatningen vil kunne bli svært tilfeldig i forhold til realitetene.

Departementet vektlegger både at et vilkår om fradragsrett ved uttak av tjenester kan være vanskelig å praktisere og at et slikt vilkår ville kunne innebære at hele eller deler av merverdien i det leddet tjenesten uttas fra ikke blir merverdiavgiftsbelagt. Begge forholdene tilsier at det ikke bør være et vilkår om fradragsrett ved uttak av tjenester.

Heller ikke etter regelverket i EU gjelder det et vilkår om fradragsrett ved uttak av andre tjenester enn bruk av driftsmidler, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 26 nr. 1 bokstav b.

Departementet mener på denne bakgrunn at vilkåret om fradragsrett ikke bør gjelde ved uttak av tjenester.

4.5.2 Nærmere om et vilkår om fradragsrett ved uttak av varer

Når det gjelder uttak av varer mener departementet, i likhet med arbeidsgruppen, at det bør beregnes uttaksmerverdiavgift kun i den grad det forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger på dette punktet.

Som nevnt har *Skattedirektoratet* pekt på at et tilsvarende krav ikke gjelder ved omsetning, mens *Norsk Øko-Forum* viser til at vilkåret kan motivere til at det fremsettes påstander om at varene er tatt ut privat og ikke solgt. Departementet ser at ulikt regelverk for uttak og omsetning kan motivere til å utta et gode fra virksomheten for så å selge det utenfor virksomheten for å slippe merverdiavgiftskostnaden. I en slik situasjon må det vurderes konkret om uttaket i realiteten er et salg fra virksomheten og om det dermed må beregnes utgående merverdiavgift av vederlaget.

Norsk Øko-Forum har videre i sin høringsuttalelse pekt på at vilkåret om fradragsrett vil kunne medføre at staten taper penger ved uttak av varekjøp som er foretatt svart. Etter at arbeidsgruppens rapport ble sendt på høring, ba Finansdepartementet i brev 11. juni 2003 Skattedirektoratet vurdere forholdet til svart omsetning ved en eventuell innføring av et vilkår om fradrag. I sin høringsuttalelse uttaler *Skattedirektoratet* at man generelt bør være varsom med å la kjøper bli ansvarlig for forhold hos selger. Direktoratet mener at det naturlige i situasjonen som blir beskrevet vil være å foreta en etterberegning hos selger. Direktoratet påpeker videre at dersom selger velger å etterfakturere avgiften, vil kjøper kunne gjøre fradrag og det må dermed beregnes merverdiavgift ved uttaket. Hvis selger ikke etterfakturerer, får staten avgiften ved fastsettelsen hos denne. Direktoratet påpeker også at en generell bestemmelse om at kjøper skal beregne avgift ved uttak i slike tilfeller kan være vanskelig å praktisere. Kjøper måtte da kjenne til den feilaktige håndteringen hos selger. Ved ettersyn hos kjøper vil det kunne bero på tilfeldigheter om avgiftsmyndigheten blir gjort kjent med, eller gjør seg kjent med, forholdene hos selger, eller ved ettersyn hos selger om kjøper etter sin anskaffelse har uttatt varen. Forholdet kan stille seg annerledes ved manglende god tro hos kjøper. Det må vurderes nærmere om en bestemmelse om etterberegning hos kjøper når denne ikke er i god tro, fordrer at forholdet regelfestes. Departementet slutter seg til direktoratets vurdering.

Departementet mener at det bør innføres en bestemmelse om at det bare skal beregnes uttaksmerverdiavgift i den grad det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. En slik løsning vil ivareta formålet bak uttaksbestemmelsen om å likestille forskjellige former for forbruk. Samtidig begrenses den kumulative effekten som uttaksmerverdiavgiften utløser, når en næringsdrivende tar ut en vare anskaffet fra en privatperson eller en ikke-registrert næringsdrivende.

Forslaget innebærer også at næringsdrivende som benytter avansesystemet etter merverdiavgiftsloven kapittel Va vil kunne utta varer fra virksomheten uten at dette utløser plikt til å svare uttaksmerverdiavgift.

Forslaget innebærer videre at uttak av varer som ikke har gitt fradragsrett fordi kjøpers virksomhet ikke var omfattet av regelverket på tiden for anskaffelsen, ikke skal utløse plikt til å svare merverdiavgift. Når det gjelder senere påkostninger mv. av slike varer som ikke har gitt fradragsrett, vises det til avsnittet nedenfor.

4.5.3 Nærmere om vilkåret om fradragsrett når en hovedanskaffelse ikke har gitt fradragsrett

Målet om å unngå kumulasjon av merverdiavgift gjør det nødvendig at uttaksbeskatningen står i forhold til fradragsretten. Det vil si at hvis anskaffel-

sen er gjort med delvis fradrag, utløses kun delvis uttaksbeskatning. En slik tilnærming reiser enkelte spørsmål som departementet ønsker å omtale her.

Det kan for det første tenkes at det ikke er fradragsført merverdiavgift ved anskaffelsen av en vare, men at det senere fradragføres merverdiavgift for løpende drifts- og vedlikeholdskostnader på varen mens den benyttes i avgiftspliktig virksomhet. Spørsmålet er om og i hvilken grad slik fradragsføring av drifts- og vedlikeholdskostnader bør føre til uttaksberegning dersom varen senere tas ut av virksomheten.

Formålet om lik avgiftsbelastning av forbruk kan tilsi at også fradragsført merverdiavgift for drifts- og vedlikeholdskostnader bør føre til uttaksberegning i dette tilfellet. Departementet anser det imidlertid lite ønskelig at ethvert tiltak knyttet til varen, for eksempel vanlig vedlikehold av varen, skal utløse plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift dersom varen senere uttas. Det er også diskutabelt om verdien av et slikt tiltak er i behold på uttakstidspunktet, og det vil uansett være vanskelig å fastsette en eventuell restverdi av tiltaket. En slik uttaksplikt bør begrenses til å omfatte påkostninger, se nedenfor.

På denne bakgrunn foreslår departementet at en fradragsføring av drifts- og vedlikeholdskostnader når hovedanskaffelsen ikke har gitt fradragsrett, ikke skal utløse avgiftsplikt dersom varen senere uttas.

Dette er for øvrig i overensstemmelse med tilsvarende bestemmelser i EF-retten, jf. C-50/88 *Kühne.* I denne saken hadde den avgiftspliktige anskaffet et brukt kjøretøy til virksomheten fra en privatperson. Siden det ikke skal beregnes merverdiavgift ved salg fra private, hadde den næringsdrivende ingen fradragsrett ved anskaffelsen av kjøretøyet. Domstolen konkluderte med at den næringsdrivende ikke skulle beregne uttaksmerverdiavgift når kjøretøyet på et senere tidspunkt ble overført til privat bruk. At den næringsdrivende hadde fradragsført inngående merverdiavgift på driftsutgifter mens kjøretøyet ble brukt i virksomheten, endret ikke på dette. Selv om avgjørelsen er knyttet opp til fortolkningen av ordlyden i artikkel 5 (6) i sjette avgiftsdirektiv, antar departementet at dommen gir uttrykk for en hensiktsmessig avgrensning som også bør legges til grunn i norsk rett.

Det kan imidlertid også tenkes situasjoner der det ikke forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av varen, men at det senere foretas fradragsberettigede påkostninger på varen. Etter departementets mening bør dette i motsetning til løpende drift og vedlikehold av varen, utløse avgiftsplikt ved et senere uttak av varen. En slik plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift vil imidlertid være begrenset til påkostninger som har betydning for verdien av varen på uttakstidspunktet, slik at det vil skje en forholdsmessig uttaksberegning tilsvarende den økte restverdien. Dette tilsvarer for øvrig arbeidsgruppens forslag.

Når det gjelder hva som skal anses som påkostninger fremgår dette ikke nærmere av arbeidsgruppens forslag. Det må imidlertid kunne legges til grunn at det siktes til noe mer enn løpende vedlikehold av varen. I tillegg kan det være grunn til å se hen til tilsvarende avgrensning av begrepet i EF-retten.

I sakene C-322/99 *Fischer* og C-323/99 *Brandenstein* har EF-domstolen vurdert et tilfelle som kan være illustrerende for hva som skal anses som påkostninger i denne sammenhengen. Sakene gjaldt virksomheter som hadde fått utført arbeid på kjøretøyer som var kjøpt privat uten avgiftsberegning. Virksomhetene hadde gjort fradrag for arbeidene som påløp mens kjøretøyene var til bruk i virksomheten. Domstolen kom til at det ved et senere uttak av kjøretøyene til privat bruk ikke skulle svares merverdiavgift av hele kjøretøyets verdi. Det skulle kun svares merverdiavgift av de delene som var tilføyd kjøretøyene forutsatt at tilføyelsene hadde gitt disse en varig verdiøkning som ikke var forbrukt på uttakstidspunktet.

I et tilfelle som dette, der et kjøretøy er tilføyd deler, må det imidlertid først avgjøres om disse delene kan utskilles og er selvstendige i forhold til kjøretøyet. I så fall må uttak av hovedanskaffelsen - her kjøretøyet - og den tilføyde delen, behandles som to separate uttak.

For påkostninger som ikke kan utskilles fra kjøretøyet, må det vurderes om påkostningene har medført en varig verdiøkning av kjøretøyet og om påkostningene ikke er fullt ut forbrukt på uttakstidspunktet. Et eksempel på en slik påkostning vil eksempelvis være montering av en katalysator i en bil som er anskaffet uten en slik renseenhet.

Departementet mener det vil være hensiktsmessig med tilsvarende avgrensninger også etter norsk rett i situasjoner hvor det ikke er gitt fradragsrett for hovedanskaffelsen som uttas. Selv om sakene nevnt over omhandler kjøretøyer, vil vurderingene også gjelde fullt ut for andre varer.

Imidlertid antar departementet at det også for anskaffelser som kan utskilles og er selvstendige i forhold til hovedytelsen, bør være et grunnleggende krav at anskaffelsen ikke er fullt ut forbrukt på uttakstidspunktet. Dette må sees i sammenheng med forslaget om en videreføring av at den almin-

nelige omsetningsverdien skal benyttes som beregningsgrunnlag, se kapittel 6. I beregningsgrunnlaget vil nettopp denne type momenter – slitasje, gjenbruksverdi – inngå som prisregulerende faktorer og det vil dermed være systemsymmetri mellom fradragsretten og beregningen av uttaksmerverdiavgift. Det vil si at man på uttakstidspunktet vil måtte gjøre en vurdering av omsetningsverdien av uttaket henholdsvis med og uten påkostningen for å kommet frem til beregningsgrunnlaget.

Selv om noe etter det overnevnte er å anse som en påkostning, antar departementet av praktiske hensyn at ikke enhver påkostning bør utløse uttaksmerverdiavgift dersom hovedanskaffelsen uttas. Spørsmålet er imidlertid hvordan en slik nedre grense mot mindre påkostninger skal defineres. Både det å benytte en vesentlighetsvurdering og det å innføre en bestemt beløpsgrense, vil kunne virke noe vilkårlig. For eksempel vil en påkostning på 5000 kroner på et kjøretøy ikke nødvendigvis fremstå som vesentlig, mens en påkostning på 1000 kroner på en sykkel raskt vil kunne anses som vesentlig. Det samme vil kunne sies dersom det benyttes en beløpsgrense. En annen ulempe med faste beløpsgrenser er disse stadig bør justeres med tanke på inflasjonen. Departementet anser derfor en vesentlighetsvurdering å være mer hensiktsmessig som en avgrensning enn en beløpsgrense.

Når det gjelder spørsmålet om hva som skal anses som varig, vil det måtte gjøres en konkret vurdering i forhold til den antatt normale levetiden til varen som uttas.

4.5.4 Særlig om forholdet til merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17

Merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 omhandler fritak for merverdiavgift ved omsetning av nærmere bestemte varer og tjenester. I motsetning til merverdiavgiftsloven §§ 5, 5 a og 5 b som omhandler unntak fra avgiftsplikten, faller omsetning som nevnt i §§ 16 og 17 innenfor loven, men det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift. En registrert virksomhet med slik omsetning har fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser til virksomheten, men er fritatt fra plikten til å oppkreve utgående merverdiavgift av omsetningen – det benyttes såkalt nullsats. Kjøperen i disse tilfellene vil derfor ikke ha noen inngående merverdiavgift å fradragsføre.

Det følger av gjeldende rett at det ikke utløser uttaksmerverdiavgift dersom uttakssituasjonen oppfyller vilkårene for nullsats ved omsetning. Det vil eksempelvis være tilfellet når en bokhandler uttar en bok – et salg av tilsvarende bok ville vært nullsatset og da er det naturlig at også uttaket skjer uten uttaksmerverdiavgift. Disse fritakene bør fremgå av loven. Dette er også påpekt av Regjeringsadvokaten. Slike fritaksbestemmelser kan plasseres enten i § 14 eller i §§ 16 og 17. På grunn av oppbyggingen av § 17 krever en slik kodifisering en rekke endringer. Departementet viser til at det er et forslag til teknisk revisjon av merverdiavgiftsloven på høring. Departementet anser derfor at det er mest hensiktsmessig å avvente denne tekniske revisjonen i stedet for nå å foreslå en kodifisering av praksis i gjeldende lov.

Arbeidsgruppen viser til at det følger av gjeldende rett at selv om det ikke foreligger fradragsrett, skal det likevel beregnes merverdiavgift ved uttak av enkelte anskaffelser som er foretatt uten merverdiavgift etter bestemmelsene i §§ 16 og 17. Ved uttak av for eksempel en vare ervervet uten merverdiavgift som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, vil det foreligge avgiftsplikt. Vanligvis er merverdiavgiftskostnadene fjernet helt ved nullsatset omsetning. Slike anskaffelser skiller seg derfor fra anskaffelser hvor vederlaget dekker også en merverdiavgiftskostnad som av forskjellige grunner ikke kan fradragsføres på den avgiftspliktiges hånd. Uttaksmerverdiavgift ved uttak av varer eller ved bruk av driftsmidler som er anskaffet med nullsats, vil derfor ikke føre til avgiftskumulasjon. En avgiftslegging i slike situasjoner vil nettopp sikre lik avgiftslegging av forbruket.

Det foreslås at det tas inn i loven at vilkåret om fradragsrett ikke skal gjelde når det ikke kan gjøres fradrag fordi anskaffelsen har vært nullsatset etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17.

4.5.5 Dokumentasjon

Som flere av høringsinstansene har påpekt forutsetter vilkåret om fradragsrett for uttaksbeskatning at den avgiftspliktige kan dokumentere at inngående merverdiavgift ved anskaffelsen ikke har gitt rett til fradrag. Uttaksperioden kan imidlertid strekke seg ut over den alminnelige pliktige oppbevaringsperioden av regnskapsmateriell på ti år. Ikke-fradragsberettigete anskaffelser må likevel dokumenteres av den avgiftspliktige, departementet foreslår at denne plikten fremgår særskilt av lovbestemmelsen.

4.5.6 Oppsummering

Departementet foreslår at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift kun i den grad inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av varer har gitt fradragsrett etter fradragsbestemmelsene i loven. Vilkåret skal imidlertid gjelde kun ved uttak av varer og ikke ved uttak av tjenester, herunder midlertidig bruk av varer.

Et slikt vilkår om fradragsrett ved uttak av varer vil for det første få betydning ved anskaffelser hvor det faktisk ikke forelå noen inngående merverdiavgift, for eksempel fordi selger var en privatperson, en næringsdrivende med virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven eller en næringsdrivende som ennå ikke har nådd omsetningsgrensen for registrering i merverdiavgiftsmanntallet. Det samme gjelder dersom fradragsretten var avskåret fordi vilkårene etter eksempelvis merverdiavgiftsloven § 21 ikke forelå på anskaffelsestidspunktet eller dersom fradragsretten ikke er tilstrekkelig dokumentert etter merverdiavgiftsloven § 25.

Dersom det senere er foretatt fradragsberettigede vesentlige påkostninger som har betydning for verdien på uttakstidspunktet, må det foretas en forholdsmessig uttaksberegning tilsvarende den økte restverdi. Ved uttak av varer som har gitt rett til forholdsmessig fradragsrett, begrenses avgiftsplikten ved uttak tilsvarende.

Forslaget innebærer også at næringsdrivende som benytter avansesystemet etter merverdiavgiftsloven kapittel Va, vil kunne utta varer fra virksomheten uten at dette utløser plikt til å svare uttaksmerverdiavgift.

Forslaget innebærer videre at uttak av varer som ikke har gitt fradragsrett fordi kjøpers virksomhet ikke var avgiftspliktig på tiden for anskaffelsen, ikke utløser plikt til å svare uttaksmerverdiavgift.

Dersom den manglende fradragsretten skyldes at varen var anskaffet med nullsats etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 følger det av forslaget at det likevel skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Ved uttak av for eksempel en vare ervervet uten merverdiavgift som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, vil det derfor foreligge avgiftsplikt. Det samme gjelder ved uttak av fartøyer anskaffet uten merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 17, til privat bruk eller til annen bruk som ikke oppfyller bestemmelsens vilkår for fritak.

Dette vil stille seg annerledes dersom uttakssituasjonen oppfyller vilkårene for nullsatset omsetning. Det følger av praksis at det ikke vil foreligge avgiftsplikt ved uttak av for eksempel aviser eller kjøretøyer med elektrisk framdrift, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 7, 8 og 14. Det foreslås imidlertid at en kodifisering av denne praksisen ikke gjøres nå, men i stedet gjøres som ledd i en teknisk revisjon av hele merverdiavgiftsloven.

Som utgangspunkt vil det ha formodningen for seg at det har foreligget fradragsrett for det som uttas og at denne fradragsretten er benyttet. Dersom det ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen ikke forelå rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften i tilknytning til det som uttas foreslås det at dokumentasjonsplikten påhviler den næringsdrivende.

Departementet viser til forslag til § 14 nytt annet ledd i merverdiavgiftsloven.

5 Uttak av tjenester

5.1 Innledning

Ved merverdiavgiftsreformen 2001 ble avgiftsplikten ved omsetning av tjenester gjort generell. Flere tjenesteytere ble pliktige å beregne merverdiavgift av sin omsetning. Disse må også forholde seg til uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Dette har økt behovet for en gjennomgang av uttaksbestemmelsene for tjenester.

5.2 Uttak av tjenester til privat bruk

5.2.1 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd foreligger det plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet til bruk privat. Dette betyr eksempelvis at en registreringspliktig rørleggervirksomhet må betale merverdiavgift når eieren eller noen av de ansatte utfører rørleggertjenester på eierens privatbolig. Etter forvaltningspraksis er det lagt til grunn at det bare skal beregnes uttaksmerverdiavgift av tjenester som omsettes i virksomheten, eller som er av et slag som omfattes av de vanlige gjøremål innen virksomheten.

Det er uten betydning om arbeidet utføres på fritiden. Dette er også lagt til grunn av Oslo byrett i dom 15. september 1978. En bygningshåndverker ble her ansett avgiftspliktig for arbeid på eget boligbygg selv om arbeidet var utført på fritiden. Arbeidet som ble utført var innenfor håndverkerens vanlige fagfelt. Skattedirektoratet har videre i en sak uttalt at når en aktiv bygningskyndig medeier av et bygningsfirma utfører arbeid på eget bygg, må vedkommende i avgiftssammenheng sees under ett med firmaet når denne personen utfører nevnte arbeid. Verdien av denne personens arbeid skal derfor avgiftsberegnes.

På den annen side utløser det ikke plikt til å betale uttaksmerverdiavgift dersom en ansatt i en rørleggervirksomhet maler huset til virksomhetens eier. Dette er ikke en type tjeneste som omsettes fra, nyttes eller produseres i rørleggervirksomheten. En gårdbrukers oppføring, vedlikehold mv. av eget boligbygg vil av samme grunn heller ikke være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Hvis gårdbrukeren derimot er registrert som både gårdbruker og snekker/tømrer, vil dennes arbeid på boligen bli regnet som avgiftspliktig uttak fra håndverksvirksomheten til privat bruk.

Begrunnelsen for uttaksbestemmelsene tilsier at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak til privat bruk må avgrenses mot rent private gjøremål. En næringsdrivende må kunne utføre enkle oppgaver for seg selv på området vedkommende driver næring uten at dette skal uttaksbeskattes.

I brev av 14. mai 2002 til Skattedirektoratet ga departementet en generell uttalelse om blant annet tjenester brukt til private formål:

> «Ved vurderingen av om det foreligger en gratistjeneste som skal uttaksberegnes, må det her som ellers ligge en viss romslighet i forhold til avgrensningen av uttak mot en næringsdrivendes private gratisarbeid. Det må ligge innebygget en forutsetning om at tjenesten skal ha tilstrekkelig tilknytning til næringen for at det skal oppstå uttak. Departementet er for eksempel av den oppfatning at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift når håndverksmesteren på linje med folk flest bruker sin fritid til å vedlikeholde eget bolighus. Det samme gjelder når han hjelper slektninger eller andre med deres boligvedlikehold og eventuelt enklere form for nybygging. For at det skal bli snakk om uttak, må det forutsettes at ferdighetsutnyttelsen ikke kunne ha skjedd omtrent like godt om personen ikke hadde drevet næring på grunnlag av ferdigheten».

En næringsdrivende kan midlertidig benytte driftsmidler eller omsetningsvarer fra virksomheten til privat bruk eller andre formål som faller utenfor loven uten at dette utløser uttaksmerverdiavgift, forutsatt at utleie av tilsvarende varer ikke er det som omsettes i virksomheten.

Dersom den næringsdrivende ikke driver utleievirksomhet er det lagt til grunn i forvaltningspraksis at utlån av driftsmidler til ansatte ikke utløser uttaksmerverdigavgift. Det samme må være tilfellet ved utlån til ikke-avgiftspliktig virksomhet og når for eksempel et avgiftspliktig aksjeselskap låner ut driftsmidler til aksjonærer. Det

antas på den annen side at en entreprenørs midlertidige bruk av en gravemaskin til egen privat bruk, vil føre til at verdien av eget arbeid skal uttaksbeskattes fordi dette vil utgjøre uttak av en entreprenørtjeneste fra virksomheten.

5.2.2 Regelverket i EU, Sverige og Danmark

5.2.2.1 EU

I merverdiavgiftsdirektivet artikkel 26 bokstav a reguleres avgiftsplikten ved privat bruk av varer (anses som uttak av en tjeneste) som er en del av virksomhetens aktiva. Etter artikkel 26 skal det beregnes merverdiavgift dersom en vare som utgjør en del av virksomhetens aktiva anvendes til privat bruk av den avgiftspliktige selv eller dennes ansatte eller mer generelt, anvendes til formål utenfor næringsvirksomheten.

Det er bare bruk til formål utenfor den samlede næringsvirksomheten som skal avgiftslegges. Avgiftsplikten gjelder derfor ikke ved midlertidig intern overføring av for eksempel driftsmidler til en ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Etter bestemmelsen skal derimot en ansatts private bruk av virksomhetens driftsmidler uttaksberegnes.

Etter artikkel 26 bokstav b skal det også beregnes merverdiavgift om den avgiftspliktige vederlagsfritt utfører tjenester til bruk privat for seg selv eller sine ansatte eller mer generelt til formål utenfor næringsvirksomheten. Det er ikke et vilkår for avgiftsplikt at tjenesten er av en art som omsettes i virksomheten.

5.2.2.2 Sverige

Etter svensk rett foreligger det plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til privat bruk, eller mer generelt, til formål som er virksomheten uvedkommende (rörelsesfrämmande), 2 kap. 5 § 1 p. ML. Uttaksbestemmelsen kommer til anvendelse bare om tjenesten leveres vederlagsfritt eller mot et vederlag som ligger under kostnadene ved utførelsen, og verdinedsettelsen ikke er markedsbetinget. Som eksempel på uttak etter denne bestemmelsen kan nevnes at ansatte i en avgiftspliktig virksomhet utfører tjenester for eieren privat, for eksempel maler dennes bolig.

Det er ikke et vilkår for avgiftsplikt at den uttatte tjenesten er av et slag som omsettes i virksomheten. Alle avgiftspliktige tjenester kan bli gjenstand for uttaksberegning.

Det skal beregnes merverdiavgift også om den avgiftspliktige anvender eller lar noen annen anvende en vare eller tjeneste som tilhører, eventuelt er leid inn av virksomheten, til privat formål eller til formål utenfor virksomheten (midlertidig bruk), og det forelå rett til fradrag, eventuell tilbakebetalingsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av varen, jf. 2 kap. 5 § 2 p. ML. Bestemmelsen tilsvarer merverdiavgiftsdirektivet artikkel 26 bokstav a. Det skal for eksempel beregnes uttaksmerverdiavgift om den næringsdrivende selv eller en av dennes ansatte benytter virksomhetens lastebil privat. Etter svensk rett er det en forutsetning for avgiftsplikt at verdien av anvendelsen ikke er ubetydelig.

Med uttak av tjeneste forstås også at den avgiftspliktige til privat formål selv anvender eller lar noen andre anvende en personbil eller motorsykkel som tilhører, eventuelt er leid inn av virksomheten og det forelå rett til fradrag, eventuell tilbakebetalingsrett, for inngående merverdiavgift ved ervervet, eller i tilfelle ved leie, for all inngående merverdiavgift som vedrører leien, jf. 2 kap. 5 § 3 p. ML. Bestemmelsen kommer til anvendelse bare på virksomheter som omsetter eller leier ut personbiler eller motorsykler, driver yrkesmessig persontransport, transport av døde eller kjøreopplæring. Det er en forutsetning at verdien av anvendelsen ikke er ubetydelig. Det er antatt at ved privat bruk av personbil bør det gjelde de samme begrensningene som gjelder for inntektsligningen. Det vil si at uttaksberegning ikke skal skje dersom bilen har blitt brukt maksimalt 10 ganger eller er blitt kjørt 100 mil eller mindre per år.

5.2.2.3 Danmark

Uttak av tjenester til privat bruk eller formål utenfor virksomheten skal uttaksberegnes etter den danske momsloven § 5 stk. 3. Det er en betingelse for å beregne uttaksmerverdiavgift at virksomheten leverer lignende avgiftspliktige tjenester til andre eller benytter driftsmidler fra den avgiftspliktige virksomheten.

Som uttak av tjeneste anses også bruk av varer fra virksomheten dersom det er gitt fullt eller delvis fradrag ved innkjøp, fremstilling mv. av varen, jf. § 5 stk. 1 første punktum. Dette gjelder når varen brukes privat av virksomhetens innehaver eller av dennes personale. Dette gjelder også når varen overdras vederlagsfritt eller den brukes til formål som for øvrig ikke vedrører virksomhetens avgiftspliktige aktiviteter, § 5 stk. 1 annet punktum.

Ved privat bruk mv. av investeringsgoder skal det i stedet for uttaksberegning skje en justering av fradragsberettiget merverdiavgift eller loven §§ 43 og 44. Hvis det for eksempel ved anskaffelsen av et investeringsgode er gitt fullt fradrag for inngående

merverdiavgift, og godet senere også benyttes privat eller til ikke avgiftspliktige aktiviteter, skal inngående merverdiavgift justeres for den private bruken. Hva som skal anses som investeringsgoder mv. er det nærmere redegjort for under dansk rett i punkt 7.3.

Når det gjelder uttak av arbeidskraft fra virksomheten, vil dette alltid utløse avgiftsplikt uavhengig av hvilket formål utenfor virksomheten arbeidskraften benyttes til. Når det gjelder innehaverens eget arbeid, vil alt arbeid innenfor vedkommendes fagområde i prinsippet utløse avgiftsplikt, men ifølge § 28, stk. 1, 1. pkt., skal verdien av innehaverens eget personlige arbeid ikke tas med i avgiftsgrunnlaget.

5.2.3 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen tar utgangspunkt i at uttak av tjenester til privat bruk fortsatt bør utløse avgiftsplikt, men gruppen viser til at hensynet bak uttaksbestemmelsene tilsier en avgrensning mot private gjøremål. Arbeidsgruppen foreslår i tillegg en viss utvidelse av avgiftsplikten for midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler og arbeidskraft.

Under pkt. 4.3.2 om forslag til løsninger uttales det:

> «Utgangspunktet for avgrensningen mellom hvilke tjenester som skal uttaksberegnes og ikke, bør etter arbeidsgruppens mening fortsatt gå ved tjenester enhver kan utføre uten spesielle forutsetninger, det vil si private dagligdagse gjøremål som ikke krever spesialkompetanse. I slike tilfeller foreligger ikke tilstrekkelig tilknytning til profesjonell utøvelse av næringsvirksomhet. En snekker skal for eksempel derfor ikke beregne uttaksmerverdiavgift når hun gjør enkelt snekkerarbeid på sin bolig som folk flest kan utføre. Det samme gjelder en rørlegger som skifter en enkel pakning som enhver kan gjøre. Når det gjelder den nærmere avgrensningen av dagligdagse gjøremål, er denne grensen som nevnt vanskelig å trekke, se kapittel 4.3.1. Arbeidsgruppen mener på denne bakgrunn at det også vil være vanskelig å regelfeste denne avgrensningen. Arbeidsgruppen antar at de problemstillingene som oppstår i denne forbindelse bør løses på vanlig måte ved en lovtolkning i den enkelte sak.
>
> Det som etter dette skal avgiftsberegnes, vil som hovedregel være uttak av profesjonelle tjenester innenfor den avgiftspliktiges vanlige fagfelt til bruk privat. Privat bruk omfatter foruten eierens egen bruk, følgelig også for eksempel familie, ansattes og aksjonærers bruk. En rørlegger vil følgelig være avgiftspliktig når hun utfører profesjonelle rørleggertjenester i sin privatbolig. Det samme gjelder dersom snekkeren gjør større utbedringer eller påbygninger på egen bolig.
>
> Arbeidsgruppen mener videre på bakgrunn av hensynet til et helhetlig og konsekvent system at uttak av arbeidskraft bør uttaksbeskattes selv om de ansatte utfører andre typer arbeidsoppgaver enn det næringsvirksomheten er registrert for. Arbeidsgruppen har derfor foreslått at slikt uttak omfattes av avgiftsplikten. En grense for uttaksbeskatning ved slik bruk av arbeidskraft vil likevel være her som ellers, private dagligdagse gjøremål. Det skal etter arbeidsgruppens forslag beregnes uttaksmerverdiavgift dersom de ansatte i en snekkerbedrift blir beskjeftiget med murerarbeid på innehaverens bolig, derimot ikke dersom de samme ansatte utfører raking av løv i innehaverens hage.
>
> På samme bakgrunn foreslår arbeidsgruppen også at midlertidig bruk av en virksomhets driftsmidler omfattes av avgiftsplikten generelt. Etter EU-retten anses midlertidig privat bruk av en vare/driftsmiddel som en tjenesteytelse, se kapittel 3.2.3. Slik midlertidig bruk skal avgiftsberegnes når denne bruken er til formål utenfor den samlede næringsvirksomhet. Arbeidsgruppen har forstått det slik at det innen EU ikke har betydning om virksomheten omsetter samme type tjeneste, jf. motsetningsvis om norsk rett i kapittel 2.3. Arbeidsgruppen foreslår en tilsvarende ensartet løsning etter det norske merverdiavgiftssystemet som innen EU. Dette innebærer at når en vare/driftsmiddel som fortsatt tilhører den avgiftspliktige næringsvirksomheten midlertidig benyttes privat, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift. Dette vil gjelde uavhengig om den private bruken krever spesialkompetanse. Dette innebærer videre uttaksbeskatning både når det er eieren eller den ansatte som bruker driftsmiddelet privat, og uavhengig av om bedriften driver utleievirksomhet av det aktuelle driftsmidlet eller ikke.
>
> Arbeidsgruppen foreslår å videreføre gjeldende rett om ikke ha noe skille mellom hvor (arbeidsplass/andre steder) og når (arbeidstid/fritid) uttaket skjer. Kontrollhensyn og forholdet til fradragsretten taler blant annet for en slik løsning. Arbeidsgruppen viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd.»

I høringsbrevet uttalte departementet at det er hensyn som kan tale for en slik mindre utvidelse av avgiftsplikten ved uttak til privat bruk.

5.2.4 Høringsinstansenes syn

Ikke alle høringsinstansene har uttalt seg eksplisitt om spørsmålene rundt uttak av tjenester til privat bruk.

Konkurransetilsynet, Foreningen Næringseiendom, Finansieringsselskapenes forening og *Skattebetalerforeningen* er enig i prinsippet om at det bør foretas uttaksberegning når tjenester fra en avgiftspliktig virksomhet tas ut til bruk privat. *Skattebetalerforeningen* med det forbehold at foreningen vanskelig kan forstå avgiftsplikten når uttaket skjer på fritiden. *Konkurransetilsynet* uttaler dessuten at det er enig i at det må foretas en avgrensing mot de såkalte private dagligdagse gjøremål. *Skattedirektoratet* anfører at gode grunner kan tale for å innføre avgiftsplikt ved midlertidig bruk av varer fra en avgiftspliktig virksomhet.

Finansieringsselskapenes forening uttaler at de synes grensen mot private dagligdagse gjøremål er vanskelig å trekke. *Advokatforeningen* uttaler at denne grensen bør fremgå av lovteksten, og at det bør vurderes å supplere bestemmelsen med et «minste omfang» før avgiftsplikten inntrer.

Næringslivets hovedorganisasjon, Foreningen Næringseiendom og *Norsk Øko-forum* setter spørsmålstegn ved om det er ønskelig å avgiftslegge uttak av tjenester til privat bruk. Det uttrykkes tvil om hvordan etterlevelsen vil bli og avgiftsmyndighetenes mulighet for kontroll.

Flere av høringsinstansene påpeker at ansattes mv. bruk av driftsmidler antagelig har lite omfang. Det påpekes videre at slik bruk vil være vanskelig å kontrollere og at det vil være vanskelig å finne beregningsgrunnlaget. Etter *Den norske revisorforenings* syn vil dessuten uttaksmerverdiavgift ved ansattes midlertidige bruk av driftsmidler medføre at bedriften vil nekte utlån og at dette derfor vil virke negativt for den ansatte. Foreningen viser også til at dette vil være vanskelig å kontrollere for ledelsen og kan føre til at utlån ikke registreres.

Entreprenørforeningen – Bygg og anlegg og *Skattedirektoratet* er ikke enige i at det bør innføres uttaksberegning ved bruk av arbeidskraft fra virksomheten hvis arten av de tjenester som utføres er en annen enn de som omsettes eller produseres i virksomheten. *Entreprenørforeningen – Bygg og anlegg* uttaler at forholdet vil være vanskelig å kontrollere, at det vil være vanskelig å finne korrekt beregningsgrunnlag for avgiften og at slik bruk av arbeidskraften sjelden vil forekomme. *Skattedirektoratet* anfører at bruk av en virksomhets arbeidskraft utenfor virksomhetens produksjons- eller omsetningsområde ikke naturlig kan sees som et avgiftspliktig forbruk.

5.2.5 Departementets vurderinger og forslag

5.2.5.1 Grensen mot private dagligdagse gjøremål

Departementet er enig med arbeidsgruppen i at uttak av tjenester fra en registrert virksomhet til bruk privat fortsatt bør uttaksberegnes. En avgiftsberegning i disse tilfellene sikrer at privat forbruk av avgiftspliktige tjenester blir avgiftsbelagt uavhengig av om forbruket skjer etter kjøp eller et uttak fra avgiftspliktig virksomhet. Dette tilsvarer også rettstilstanden i våre naboland.

Departementet er videre enig med arbeidsgruppen i at avgiftsplikten ved slike uttak må avgrenses mot de private dagligdagse gjøremål. Det er etter departementets syn ikke naturlig å karakterisere en næringsdrivendes dagligdagse gjøremål som et uttak fra dennes næringsvirksomhet, bare fordi gjøremålet i innhold samsvarer med de tjenestene som omsettes i virksomheten. For at det skal bli tale om uttak, legger departementet til grunn at det må forutsettes at ferdighetsutnyttelsen i forbindelse med gjøremålet ikke kunne ha skjedd omtrent like godt om vedkommende ikke hadde drevet næring på grunnlag av ferdigheten. Det kreves med andre ord en viss bruk av spesialkompetanse for at det skal foreligge avgiftspliktig uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet til bruk privat.

Departementet ser at grensen mot private dagligdagse gjøremål i enkelte tilfeller kan være vanskelig å trekke. Det antas likevel som mest hensiktsmessig at grensen ikke blir forsøkt lovregulert, men at den blir trukket i forbindelse med den generelle fortolkningen av uttaksbestemmelsen.

Departementet viser nærmere til lovforslaget § 14 tredje ledd første punktum.

5.2.5.2 Midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler

Midlertidig bruk av driftsmidler eller omsetningsvarer fra en avgiftspliktig virksomhet til bruk privat eller andre formål som faller utenfor loven, anses etter gjeldende rett ikke å være omfattet av uttaksbestemmelsene. Uttaksmerverdiavgift skal imidlertid beregnes dersom virksomheten driver med utleie av den type vare som brukes midlertidig.

Begrunnelsen for uttaksregelverket, å sikre lik beskatning av forbruk uavhengig av hvordan forbruket er kommet i stand, herunder å nøytralisere fradragsretten, gjør seg imidlertid gjeldende også når den næringsdrivende, dennes ansatte mv. benytter driftsmidler og omsetningsvarer som virksomheten har hatt fradragsrett for, privat eller til andre formål utenfor loven.

Arbeidsgruppen har på denne bakgrunn foreslått at midlertidig bruk av driftsmidler skal utløse uttaksmerverdiavgift når bruken er til formål utenfor den samlede virksomhet, herunder til privat bruk. Med midlertidig menes alt fra en kortvarig til en langvarig bruk så lenge driftsmiddelet fortsatt inngår i den registreringspliktige virksomhetens aktiva eller den samlede virksomhets aktiva.

Departementet er enig i at systemgrunner tilsier at slik bruk av driftsmidler bør utløse merverdiavgiftsplikt. Departementet har likevel kommet til at det ikke bør foreslås en slik bestemmelse nå. Dette er nærmere begrunnet nedenfor.

Et naturlig utgangspunkt ved en eventuell innføring av uttaksmerverdiavgift ved midlertidig bruk av driftsmidler, vil være å avgrense mot større driftsmidler (kapitalvarer) som foreslås omfattet av justeringsbestemmelsene, se kapittel 7. Med kapitalvarer menes maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner. Dersom slike driftsmidler midlertidig brukes privat eller til andre formål som ikke er fradragsberettiget i løpet av justeringsperioden, vil dette medføre at det skal skje en justering av fradragsført inngående merverdiavgift og ikke uttaksberegning. Uttaksmerverdiavgift ved midlertidig bruk av driftsmidler ville derfor måtte omfatte andre driftsmidler enn kapitalvarer.

Departementet har sett på ulike måter å sikre lik avgiftsbehandling av forbruk knyttet til slike større driftsmidler og driftsmidler som ikke anses som kapitalvarer. Av forslaget til justeringsbestemmelser følger for eksempel at det ikke skal foretas justering av inngående merverdiavgift dersom endringen av fradragsprosenten (for eksempel utløst av privat bruk av kapitalvaren) i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, er mindre enn ti prosentpoeng. En slik grense innebærer at det må føres en oversikt over den totale bruken av driftsmiddelet. For større driftsmidler vil det være naturlig å kreve dette, men ikke for ethvert mindre driftsmiddel i en virksomhet.

Uttaksmerverdiavgift ved midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler kompliseres også ved forslaget om å innføre fradragsrett som vilkår for uttaksbeskatning. Det kan for eksempel tenkes at driftsmiddelet som lånes ut bare har gitt delvis fradragsrett eller det bare har foreligget fradragsrett for senere påkostninger på driftsmiddelet. Dette er også påpekt av flere av høringsinstansene.

Etter en totalvurdering har departementet kommet til at det nå ikke bør innføres avgiftsplikt ved midlertidig bruk av driftsmidler. Midlertidig bruk av større driftsmidler vil fanges opp av forslaget til justeringsbestemmelser for kapitalvarer.

Departementet viser imidlertid til at regelverket slik det er i dag kan føre til uheldige tilpasninger for å unngå merverdiavgift også ved mindre anskaffelser. Varer som anskaffes til bruk under ett for avgiftspliktig virksomhet og til privat bruk, gir delvis fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Inngående avgift på varer som i større eller mindre grad lånes ut til virksomhetens eier, de ansatte mv. skal derfor føres kun delvis til fradrag. I den grad en virksomhet eksempelvis fradragsfører fullt ut, for så å låne ut varen, må det foretas en vurdering av om den opprinnelige fradragsføringen skjedde på uriktig grunnlag.

Departementet ser også en viss fare for at et fullstendig uttak kan blir forsøkt kamuflert som midlertidig bruk.

Departementet vil derfor ha dette under oppsyn og eventuelt vurdere om det vil være behov for å forskriftsfeste nærmere bestemmelser om grensegangen mellom midlertidig bruk og uttak. Departementet legger til grunn at en slik forskrift kan fastsettes innenfor forskriftshjemmelen som foreslås i lovutkastet § 14 nytt sjette ledd.

5.2.5.3 Bruk av virksomhetens arbeidskraft

Ved uttak av tjenester fra en avgiftspliktig virksomhet vil det ofte bli benyttet arbeidskraft fra virksomheten. Det blir regnet som uttak hvis tjenestene er av en art som virksomheten omsetter eller som ellers nyttes eller produseres i virksomheten. Arbeidsgruppen foreslår imidlertid at også bruk av en virksomhets arbeidskraft på andre områder enn nevnt bør bli gjenstand for uttaksberegning. Som begrunnelse anføres at dette vil gi et mer helhetlig og konsekvent merverdiavgiftssystem.

Departementet er ikke enig i arbeidsgruppens tilråding på dette punktet. Departementet kan vanskelig se at bruk av en virksomhets ansatte til utførelse av tjenester som ikke omsettes, nyttes eller produseres i virksomheten kan anses uttatt fra denne, og at forholdet naturlig kan sies å utgjøre et avgiftspliktig forbruk. Departementet kan heller ikke se at en uttaksberegning i disse tilfellene kan begrunnes i at virksomheten har gjort fradrag for inngående merverdiavgift med relevans for bruken av arbeidskraften.

5.3 Uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet

5.3.1 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 14 foreligger det plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester fra merverdiavgiftspliktig virksomhet til bruk i del av virksomhet som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 har departementet imidlertid gitt et unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift når den eksterne omsetningen ikke overstiger 20 prosent av den totale likeartede tjenesteproduksjonen.

Dersom en næringsdrivende har intern produksjon av en tjeneste som etter sin art er avgiftspliktig, utløses ikke avgiftsplikt etter uttaksbestemmelsen hvis tjenesten brukes kun i en ikke-avgiftspliktig del av virksomheten.

5.3.2 Regelverket i EU, Sverige og Danmark

5.3.2.1 EU

Bestemmelsene om uttak av tjenester er dels obligatoriske for medlemslandene og dels valgfrie.

Etter merverdiavgiftsdirektivet artikkel 26 nr. 1 bokstav b skal det beregnes merverdiavgift når tjenester fra en avgiftspliktig virksomhet vederlagsfritt utføres til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Det utløses med andre ord ikke avgiftsberegning etter denne bestemmelsen når tjenester fra en avgiftspliktig del av en virksomhet benyttes i en ikke-avgiftspliktig del. Når en tjeneste utføres fra en avgiftspliktig del av en virksomhet til bruk utenfor den samlede virksomhet, er det ikke et vilkår for avgiftsplikt at tjenesten er av en art som omsettes i virksomheten.

Artikkel 27 gir medlemslandene anledning til å fastsette avgiftsplikt ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig virksomhet. Det er en forutsetning at det ikke hadde foreligget full fradragsrett om tilsvarende tjeneste ble anskaffet fra en annen avgiftspliktig. Bakgrunnen for bestemmelsen er faren for konkurransevridninger. En bedrift som baserer seg på egenproduksjon vil kunne oppnå lavere avgiftsbelastning enn bedrifter som kjøper tjenestene fra andre. Etter artikkel 27 kan for eksempel en virksomhet med omsetning av unntatte finansielle tjenester og avgiftspliktige konsulenttjenester pålegges plikt til å avgiftsberegne eget renhold i eget forretningsbygg. Avgiftsplikten medfører en fradragsrett for inngående merverdiavgift i den grad renholdstjenestene benyttes i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. artikkel 168.

5.3.2.2 Sverige

Etter svensk rett foreligger det plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til privat bruk, eller mer generelt, til formål som er virksomheten uvedkommende (rörelsesfrämmande), 2 kap. 5 § 1 p. ML.

Med virksomhet i 2 kap. 5 § ML menes den samlede næringsvirksomheten, slik at uttak av tjenester til en ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet ikke skal avgiftsberegnes (såkalte självtjänster). I Sverige uttaksbeskattes derfor for eksempel ikke forbruk av datatjenester i en finansinstitusjon, selv om virksomheten også omsetter datatjenester utad.

Bortsett fra når det gjelder uttaksbestemmelsene knyttet til fast eiendom, er det i den svenske merverdiavgiftsloven ingen bestemmelser som gir hjemmel til å pålegge merverdiavgift ved uttak av tjenester til del av virksomhet utenfor avgiftsområdet.

5.3.2.3 Danmark

Den danske momsloven § 5, stk. 3 omhandler uttak av tjenester. I forhold til uttak av varer er det den forskjell at tjenester uten avgiftskonsekvenser kan uttas til virksomhet som er fritatt for avgiftsberegning etter momsloven § 13. Uttak av tjenester kan dermed skje avgiftsfritt fra en avgiftspliktig del av en virksomhet til bruk for virksomhetens ikke-avgiftspliktige aktiviteter. Det er følgelig bare uttak til privat bruk eller formål utenfor virksomheten, som det skal beregnes uttaksmerverdiavgift av etter stk. 3.

En virksomhet som for eksempel selger administrasjonstjenester, kan derfor uten avgiftskonsekvenser ta ut slike tjenester til bruk for andre unntatte aktiviteter i virksomheten, for eksempel finansiell virksomhet.

5.3.3 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen foreslår å fjerne plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Under pkt. 4.1 om uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven uttales det:

> «I forhold til uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven er det i mandatet uttalt at Finansdepartementet er enig med Skattedirektoratet i at det er behov for endringer i forhold til næringsdrivende som driver delt virksom-

het. Det er blant annet vist til at gjeldende uttaksbestemmelser kan medføre urimelige konsekvenser ved å starte avgiftspliktig salg til andre virksomheter. Dette gjelder særlig i forhold til virksomheter som har liten ekstern omsetning og betydelig intern bruk av en aktuell tjeneste. Arbeidsgruppen mener dagens uttaksbestemmelser og praktiseringen av dem har medført et komplisert regelverk og gitt opphav til uheldige terskelvirkninger. Dette har igjen medført blant annet økonomiske og organisatoriske tilpasninger som følge av merverdiavgiften. Arbeidsgruppen anbefaler på denne bakgrunn at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes. Fradragsretten ved fellesanskaffelser skal da fordeles forholdsmessig.»

5.3.4 Høringsinstansenes syn

De fleste høringsinstansene støtter arbeidsgruppens forslag om ikke å avgiftsberegne uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Dette gjelder *Transportbedriftenes landsforening, Foreningen Næringseiendom, NTL Skatt, Finansieringsselskapenes forening, Olav Thon gruppen, Den norske revisorforening, Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring, Norges Bondelag, Norsk boligbyggelags landsforening, Næringslivets hovedorganisasjon, Sparebankforeningen og Finansnæringens hovedorganisasjon, Norges autoriserte regnskapsføreres forening* og *Skattebetalerforeningen.*

Konkurransetilsynet, Skattedirektoratet, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon og *Advokatforeningen* anfører at forslaget kan medføre konkurransevridning. Konkurransetilsynet uttaler at løsningen kan finnes i en utvidelse av avgiftsgrunnlaget. Advokatforeningen mener at spørsmålet bør utredes nærmere.

NTL Skatt uttaler at forslaget vil øke antallet tilfeller hvor det må foretas fordeling av fradraget for inngående merverdiavgift og at forslaget således ikke vil innebære noen forenkling av regelverket.

Entreprenørforeningen – Bygg og anlegg anfører at plikten til å uttaksberegne til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet også bør oppheves med hensyn til entreprenørtjenester mv.

5.3.5 Departementets vurderinger og forslag

Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd skal det betales merverdiavgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar vare eller tjeneste ut av virksomheten til bruk til formål som faller utenfor loven. Med formål som faller utenfor loven menes, ved siden av privat bruk, hovedsaklig virksomhet med omsetning av en art som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, for eksempel omsetning av fast eiendom, helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester mv.

Som arbeidsgruppen påpeker kan plikten til å beregne merverdiavgift når en avgiftspliktig tjeneste blir tatt ut og benyttet i en ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, gi opphav til økonomiske og organisatoriske tilpasninger som virker begrensende i forhold til å oppnå en optimal utnyttelse av en virksomhets produksjonskapasitet og en samfunnsøkonomisk effektiv utnyttelse av ressursene. For i noen grad å redusere disse virkningene, ga departementet 15. juni 2001 med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 et generelt unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet når den eksterne omsetningen av den avgiftspliktige tjenesten ikke overstiger 20 prosent av den totale likeartede tjenesteproduksjonen. Forutsetningen for unntaket var at det ikke gjøres fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten.

Etter departementets syn vil vedtaket av 15. juni 2001 ikke fullt ut motvirke de uheldige utslagene av uttaksbestemmelsen på dette området. Departementet viser også til at det i merverdiavgiftsregelverket i EU som hovedregel gis anvisning på at bruk av tjenester internt innen en næringsvirksomhet ikke utløser plikt til uttaksberegning.

Konkurransetilsynet, Skattedirektoratet, Advokatforeningen og Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon påpeker at et unntak fra uttaksberegning i disse tilfellene vil medføre konkurransevridning i disfavør av eksterne tjenesteytere. Departementet ser at unntaket kan ha en viss slik effekt. Departementet viser imidlertid til at uttaksberegningen i dag kun kommer til anvendelse hvis de tjenester som produseres og brukes internt i en ellers ikke-avgiftspliktig bedrift også blir omsatt eksternt. Det er i dag ikke aktuelt å vurdere en avgiftsbelastning av all intern produksjon av tjenester uten hensyn til om tjenesten omsettes utad. Slik sett kan den plikt til uttaksberegning som følger av dagens regelverk gi seg tilfeldige utslag. Den har også en konkurransevridende effekt i favør av virksomheter som ikke har utadrettet omsetning av den aktuelle tjenesten. Videre vil den vridningen som påpekes i noen grad nøytraliseres ved at virksomheten i disse tilfellene vil få en noe økt merverdiavgiftskostnad ved at anskaffelsene til den ikke-

avgiftspliktige delen av virksomheten ikke vil kunne fradragsføres.

Etter en totalvurdering slutter departementet seg til arbeidsgruppens tilråding og vil foreslå at det etableres et unntak fra avgiftsberegning når tjenester fra en avgiftspliktig virksomhet blir benyttet innen et ikke-avgiftspliktig område innen virksomheten. Forutsetningen er at det ikke gjøres fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Rettstilstanden i Norge vil med dette samsvare med rettstilstanden innen EU og våre naboland.

Forslaget om å fjerne plikten til å betale merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet vil også gjelde der to eller flere selskaper er fellesregistrert for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd skal det betales merverdiavgift som ved uttak når varer og tjenester fra virksomheten brukes til nærmere angitte formål innen en avgiftspliktig virksomhet. Det må etter departementets oppfatning etableres et tilsvarende unntak i det fritaket for uttaksberegning som nå foreslås innført i de tilfeller tjenestene blir benyttet i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten.

Når det nå foreslås at plikten til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes, vil fradragsretten for fellesanskaffelser ved tjenesteproduksjon måtte reguleres av merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Dette vil fordre at henvisningen til tjenester generelt i § 23 annet punktum fjernes. Bestemmelsen må imidlertid opprettholdes for tjenester som fortsatt skal avgiftsberegnes ved uttak fra virksomheten. Dette vil gjelde for tjenester som nevnt i lovutkastet § 14 fjerde ledd, tjenester med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg og anlegg, herunder administrering av slike arbeider og for tjenester som uttas til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten.

Etter merverdiavgiftsloven § 70 kan departementet frita for avgiftsplikt når det foreligger særlige forhold. Nettopp for å unngå urimelige konsekvenser og uheldige avgiftstilpasninger, har departementet i enkelte tilfeller unntatt fra avgiftsplikt uttak til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet. Samtidig er fradragsretten blitt begrenset. Disse vedtakene gir en rettslig løsning som dekkes av de lovendringene som nå foreslås. Departementet legger derfor til grunn at vedtakene anses opphevet ved ikrafttredelsen av angjeldende lovendring. Dette gjelder følgende vedtak:

- Finansdepartementets vedtak 1. januar 1983 om næringsdrivendes uttak av datatjenester til bruk i ikke-avgiftspliktig del av virksomhet.
- Finansdepartementets vedtak 15. juni 2001 om at det på generelt grunnlag ikke skal betales merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet når den eksterne omsetningen av tjenesten ikke overstiger 20 prosent av den totale likeartede tjenesteproduksjonen.

Departementet viser til forslag til ny § 14 tredje ledd første og annet punktum samt § 23 tredje punktum.

Særlig om forholdet til merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd – offentlige virksomheter mv.

Når stat, kommune og institusjoner som eies av stat og kommune omsetter varer og tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven er de pliktige til å beregne merverdiavgift på samme måte som næringsdrivende, jf. merverdiavgiftsloven § 11 første ledd. Offentlige institusjoner som i utgangspunktet tar sikte på å fremstille varer eller utføre tjenester for å dekke egne behov, kan i tillegg ha en begrenset omsetning av varer og tjenester til andre. Dette forholdet er regulert i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd.

§ 11 annet ledd slår fast at det bare er omsetningen til andre som skal avgiftsberegnes dersom institusjonen hovedsakelig tilgodeser egne behov. Et sentralt poeng etter bestemmelsen er følgelig at plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift ved egen bruk av varer og tjenester, er begrenset for offentlig virksomhet.

Motstykket til den begrensede uttaksplikten er at det etter denne bestemmelsen gis fradragsrett for inngående merverdiavgift kun på varer og tjenester som skal omsettes videre. Begrensningen i fradragsretten medfører at virksomheter som omfattes av merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd ikke har krav på fradrag for inngående merverdiavgift for driftsmidler og andre innsatsfaktorer uavhengig av om dette brukes helt eller delvis i omsetningsvirksomheten. Arbeidsgruppen legger opp til at endringen av § 14 annet ledd er generell og at § 11 annet ledd dermed vil være uten betydning i forhold til uttaksdelen av bestemmelsen. Når det gjelder rekkevidden av fradragsretten i § 11 annet ledd mener arbeidsgruppen at dette krever en egen utredning og den foreslår derfor ingen endringer på dette punktet.

Finansdepartementet arbeider for tiden med flere spørsmål i tilknytning til § 11. En eventuell

endring av § 11 annet ledd bør skje som ledd i dette arbeidet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at forslaget om et unntak fra avgiftsberegning når tjenester fra en avgiftspliktig virksomhet blir benyttet innen et ikke-avgiftspliktig område innen virksomheten ikke får betydning for uttaksdelen av merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd.

5.4 Særlig om uttak i bygge- og anleggsbransjen

5.4.1 Gjeldende rett

Salg og utleie av fast eiendom er som hovedregel unntatt fra merverdiavgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Registrerte næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning skal derfor beregne merverdiavgift når varer eller tjenester fra virksomheten tas ut til bruk i virksomhet med salg eller utleie av fast eiendom. Dette følger direkte av merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Entreprenører og andre innen bygge- og anleggsbransjen som utfører arbeider for andre, skal derfor beregne merverdiavgift av arbeid de utfører på egne bygg eller anlegg for salg eller utleie.

Siden salg og utleie av fast eiendom er virksomhet utenfor loven, omfatter ikke lovens alminnelige bestemmelser om registrerings- og avgiftsplikt entreprenører og andre som har spesialisert seg utelukkende på å utføre arbeid på egne bygg eller anlegg beregnet for salg eller utleie. En slik forskjell i avgiftsbelastningen mellom på den ene side bygge- og anleggsarbeider utført av registrerte entreprenører mv. for egen eller fremmed regning, og på den annen side tilsvarende arbeider utført av bygge- og anleggsforetak som driver med kun salg eller utleie av fast eiendom, ville innebære en betydelig konkurransevridning i bygge- og anleggsbransjen. Ved lovendring 11. juni 1971 ble det derfor innført en særskilt bestemmelse om registrerings- og avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd for virksomheter som oppfører bygg eller anlegg for salg eller utleie utelukkende for egen regning. Ved lovendring 8. juni 1973 ble bestemmelsen utvidet til å omfatte også virksomhet med oppussing, modernisering m.v.

Næringsdrivende byggherrer som omfattes av den særskilte registrerings- og avgiftsplikten, «skal beregne og betale merverdiavgift som ved uttak når varer og tjenester tas i bruk i virksomheten». Bestemmelsens virkeområde er begrenset til det byggherren selv eller dennes ansatte rent faktisk utfører av tjenester i forbindelse med slike bygge- og anleggsarbeider. Den registrerte byggherren vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer, herunder driftsmidler, og tjenester til bruk i sine egne bygge- og anleggsarbeider. Tjenester av annet slag som leveres av andre, omfattes derimot ikke av den særskilte registrerings- og avgiftsplikten. Merverdiavgiften på slike eksterne tjenester anses oppgjort ved fakturering fra tjenesteyterne idet byggherren ikke vil ha fradragsrett for denne inngående merverdiavgiften. Tjenestene anses ikke til bruk i den næringsdrivende byggherrens virksomhet innenfor loven, jf. merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

I hvilken grad byggherrens virksomhet omfattes av registrerings- og avgiftsplikten avhenger av hvor stor del av bygge- og anleggsarbeidene vedkommende selv eller dennes ansatte faktisk utfører. En byggherre som utfører bare rørleggertjenester, vil bare bli avgiftspliktig for denne delen av byggearbeidene. Tilsvarende vil en byggmester eller entreprenør som utfører byggearbeider av alle slag, bli avgiftspliktig for hele byggearbeidet.

Etter merverdiavgiftsreformen 2001 er det i juridisk teori og praksis lagt til grunn at avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd også omfatter byggherrens egen byggeledelse og byggeadministrasjon for øvrig. Administrasjon knyttet til salg eller utleie av bygg eller anlegg omfattes derimot ikke, idet dette anses som en del av byggherrens virksomhet utenfor loven.

Spørsmålet om ordlyden i § 10 fjerde ledd omfatter eiendomsutvikling uten at den næringsdrivende selv står for noen del av det fysiske arbeidet er omtvistet. Staten har i to rettsinstanser fått medhold for sitt syn om at slike tjenester er omfattet, jf. dom 16. mai 2006 i Hedmark tingrett og dom 26. januar 2007 i Eidsivating lagmannsrett. Dommen er i skrivende stund anket, men ikke behandlet av Høyesteretts kjæremålsutvalg.

5.4.2 Regelverket i EU, Sverige og Danmark

5.4.2.1 EU

I utgangspunktet er det bare bruk av tjenester fra en registrert virksomhet til formål utenfor den samlede næringsvirksomheten som skal avgiftsberegnes etter merverdiavgiftsdirektivet.

Artikkel 27 i merverdiavgiftsdirektivet gir medlemslandene anledning til å fastsette avgiftsplikt ved uttak av tjenester til en ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Det er en forutsetning at det ikke hadde foreligget full fradragsrett om tilsvarende tjeneste ble anskaffet fra en annen avgiftspliktig. Bakgrunnen for bestemmelsen er faren for konkurransevridninger. En bedrift som satser på egen-

produksjon vil kunne oppnå lavere avgiftsbelastning enn bedrifter som kjøper tjenestene fra andre.

5.4.2.2 Sverige

Byggevirksomhet i egen regi

Etter 2 kap. 7 § ML skal virksomhet som omsetter bygningstjenester til andre beregne merverdiavgift når de samme tjenestene utføres på egen eiendom og eiendommen er ment for salg eller utleie. Uttaksbestemmelsen kommer ikke til anvendelse når tjenestene utføres på fast eiendom som brukes i den avgiftspliktige entreprenørvirksomhet, for eksempel egne kontorer.

Både egne bygningstjenester og innkjøpte tjenester skal uttaksberegnes. Følgende tjenester omfattes av bestemmelsen:

- bygg- og anleggsarbeid, herunder reparasjoner og vedlikehold
- tegning, prosjektering, konstruksjon og andre sammenlignbare tjenester

Merverdiavgift skal beregnes både i forbindelse med nyoppføring, tilbygg eller ombygginger av egen eiendom, og ved reparasjoner og vedlikehold. Uttaksberegningen skal i utgangspunktet først skje ved ferdigstillelse.

Eiendomsforvaltning i egen regi

Næringsdrivende, også næringsdrivende med omsetning av en art som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, som selv eller med egne ansatte utfører nærmere angitte tjenester på egen fast eiendom (eiendomsforvaltning), skal under visse forutsetninger beregne uttaksmerverdiavgift, jf. 2 kap. 8 § ML. Hensikten med bestemmelsen er å sørge for lik avgiftsbehandling uavhengig av om tjenestene utføres med egne ansatte eller kjøpes av andre. Avgiftsplikten gjelder for bygge- og anleggsarbeid, herunder reparasjoner og vedlikehold, tegning, prosjektering, konstruksjon og andre sammenlignbare tjenester samt rengjøring, vindusvask og annen eiendomsskjøtsel. Plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift gjelder bare om lønnskostnader for arbeidene overstiger 150 000 svenske kroner inklusive sosiale avgifter (arbeidsgiveravgift m.m.).

5.4.2.3 Danmark

Momsloven § 5, stk. 3, omhandler uttak av tjenester. Tjenester kan i utgangspunktet uten konsekvenser for merverdiavgiften uttas til virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftsberegning etter § 13. Uttak av tjenester kan dermed skje uten merverdiavgift fra en avgiftspliktig del av en virksomhet til bruk for virksomhetens ikke-avgiftspliktige aktiviteter.

For å unngå konkurransevridning i forhold til anskaffelser fra registrerte byggevirksomheter, skal det etter § 5, stk. 4, beregnes merverdiavgift ved uttak av tjenester vedrørende «byggeri mv.» som ikke er til bruk for virksomhetens avgiftspliktige aktiviteter. Avgiftsplikten ved uttak av slike tjenester er mer omfattende enn ved uttak av tjenester i sin alminnelighet, jf. stk. 3, idet en virksomhet skal beregne merverdiavgift ved uttak av byggetjenester også til bruk for den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten.

Bestemmelsen omfatter blant annet prosjektering og håndverksarbeid i forbindelse med oppføring, ombygging og modernisering samt reparasjon og vedlikehold av fast eiendom. Bestemmelsen omfatter også byggeadministrasjon.

Bestemmelsen i § 5, stk. 4, suppleres av bestemmelsene i §§ 6 og 7 om oppføring av bygg mv. for egen regning. Bestemmelsene kan sammenlignes med den norske merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd. Bakgrunnen for de særlige bestemmelsene om oppføring av bygg mv. for egen regning, er å unngå konkurransevridning i forhold til bygg mv. for fremmed regning, det vil si hvor arbeidene leveres til en annen.

5.4.3 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen foreslår å gjøre et unntak fra det foreslåtte unntaket for uttak av tjenester til bruk innen en ikke-avgiftspliktig del av virksomheten for bygge- og anleggsbransjen. Arbeidsgruppen uttaler om dette i punkt 4.4.2 i rapporten:

> «Forslaget om å fjerne plikten til å betale merverdiavgift ved uttak til ikke avgiftspliktig del av en virksomhet vil ikke gjelde for bygge- og anleggstjenester. Dette er også rettstilstanden i Sverige og Danmark. Formålet med dette er å skape nøytralitet mellom eiendomsforvalterens valg mellom egenregiarbeid og innkjøp av slike tjenester. Uten uttaksmerverdiavgift ville dette favorisere egenregiarbeid.
>
> Arbeidsgruppens forslag til endring vil også medføre behov for endring av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum. Dersom plikten til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes, vil fradragsretten for fellesanskaffelser ved tjenesteproduksjon kun reguleres av merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Henvisningen til tjenester generelt i § 23 annet punktum, må derfor fjernes. Bestemmelsen må likevel opprettholdes for tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd.»

5.4.4 Høringsinstansenes syn

Skattedirektoratet anfører at det ved utformingen av lovbestemmelsen i § 14 annet ledd annet punktum ikke bør henvises til § 10 fjerde ledd, men at det i stedet blir foretatt en oppramsing av type tjenester som skal omfattes av unntaket tilsvarende som i sistnevnte bestemmelse.

NTL-Skatt, *A/L Norske Boligbyggelags Landsforbund* og *Sparebankforeningen* peker på vanskeligheter som kan oppstå ved praktiseringen av uttaksbestemmelsene vedrørende bygg og anlegg.

Entreprenørforeningen – Bygg og anlegg er ikke enig i at entreprenørene blir unntatt fra de alminnelige uttaksreglene som foreslås. Det anføres også at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd bør oppheves.

5.4.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens forslag om at det for bygge- og anleggstjenester mv. bør innføres et unntak fra det unntaket for uttaksberegning som foreslås ved uttak av tjenester til bruk innen en ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet.

Uten et slikt unntak vil for eksempel registrerte entreprenører kunne utta tjenester fra sin virksomhet til bruk i forbindelse med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie uten at det blir foretatt avgiftsberegning. Salg eller utleie av slike bygg eller anlegg vil dermed bli avgiftsmessig favorisert i forhold til tilfeller hvor de samme byggearbeidene mv. blir omsatt og hvor avgiftsberegning skal foretas. Det samme vil gjelde i forhold til egenregibygg omfattet av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd. Verdien av slike tjenester kan utgjøre vesentlige beløp.

Departementet slutter seg for øvrig til Skattedirektoratets anførsel om at det i stedet for en henvisning til § 10 fjerde ledd i forslaget til § 14 annet ledd annet punktum, bør foretas en oppramsing av de typer tjenester som vil bli omfattet av unntaket.

En fortsatt avgiftsberegning ved uttak av bygge- og anleggstjenester til bruk i ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, vil fordre at det etableres et unntak for slike tjenester ved oppheving av henvisningen til tjenester generelt i merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum.

Når det gjelder sammenhengen til § 10 fjerde ledd vises det til omtalen ovenfor under gjeldende rett hvor det fremgår at rekkevidden av denne bestemmelsen er omtvistet.

Spørsmålet er som nevnt om bestemmelsen omfatter eiendomsutvikling uten at den næringsdrivende selv står for noen del av det fysiske arbeidet. Ut fra formålet med bestemmelsen – å likestille utbyggere som for egen regning bygger for salg eller utleie med utbyggere som i tillegg driver virksomhet med omsetning av byggetjenester til andre byggherrer – er det nødvendig at også ikke-fysiske tjenester som utføres omfattes av bestemmelsen.

Departementet mener at dette følger av gjeldende rett, men ser det likevel som ønskelig at bestemmelsen endres både for å bedre tilgjengeligheten og for å fjerne tvil om rekkevidden av bestemmelsen. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen endres slik at ikke-fysiske tjenester som byggeledelse, byggeadministrasjon mv. nevnes i bestemmelsen. Bestemmelsen har nær tilknytning til endringene som foreslås i § 14 tredje ledd og § 23 tredje punktum, og det er derfor naturlig at forslaget fremmes samtidig med disse.

Departementet viser til forslagene til presisering i § 10 fjerde ledd og endringene i § 14 nytt tredje ledd annet punktum og § 23 tredje punktum.

5.5 Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak – tjenester som ytes på veldedig grunnlag

5.5.1 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd skal det betales merverdiavgift som ved uttak dersom varer og tjenester fra virksomheten brukes til nærmere angitte formål i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette gjelder blant annet når varer og tjenester fra virksomheten brukes til kost og naturalavlønning til virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister, til representasjon eller til gave eller utdeling i reklameøyemed. Det skal også betales merverdiavgift som ved uttak ved bruk av personkjøretøy og varer og tjenester til vedlikehold, bruk og drift av slike kjøretøyer i avgiftspliktig virksomhet. De tilfellene som er omhandlet i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd er ikke uttak i egentlig forstand, men lovgiver har ment at det er grunnlag for at uttaksbestemmelsene kommer til anvendelse også i slike tilfeller. Det dreier seg også her om forbruk og forbrukslignende forhold.

Forutsetningen for avgiftsplikten i disse tilfellene er at fradragsretten ikke er avskåret ved anskaffelsen av varen eller tjenesten etter merverdiavgiftsloven § 22.

Etter § 14 annet ledd nr. 4 skal det svares merverdiavgift som ved uttak når varer og tjenester fra en avgiftspliktig virksomhet brukes til gave fra virksomheten. Etter bestemmelsens annet ledd er det innført et fritak for de tilfeller tjenester blir ytt gratis til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Fritaket er begrenset til tjenester som ytes personlig. Det er også begrenset til 100 timer per kalenderår for den enkelte næringsdrivende.

5.5.2 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen foreslår at tjenester som ytes gratis til veldedige formål unntas fra avgiftsplikten. Under pkt. 4.5 om plikt til å beregne merverdiavgift som ved uttak uttales det:

> «Arbeidsgruppen mener blant annet på bakgrunn av praktiske hensyn at det kan være grunnlag for å innføre et lovfestet unntak for tjenester som ytes gratis til veldedige formål. Dette vil innebære en viss utvidelse av unntaket i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 annet avsnitt som gjelder merverdiavgift av tjenester som ytes personlig og vederlagsfritt direkte til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Dette unntaket er nærmere regulert i forskrift nr. 100 til merverdiavgiftsloven. Arbeidsgruppens forslag innebærer at tjenester ytt fra en avgiftspliktig virksomhet til veldedige formål er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Det vil da ikke være et vilkår at det er den næringsdrivende selv som yter tjenesten. Arbeidsgruppen antar videre at det blant annet ut fra bedriftsøkonomiske hensyn er begrenset i hvor stort omfang det er aktuelt for en virksomhet å tilby slike tjenester uten vederlag. På denne bakgrunn mener arbeidsgruppen at det ikke er behov for en begrensning i antall timer per kalenderår slik det i dag fremgår av forskrift nr. 100. Arbeidsgruppen foreslår også å oppheve forskriften. Arbeidsgruppen vil i denne forbindelse understreke at det vil foreligge merverdiavgiftsplikt dersom tjenester brukes for eksempel til gaver og utdeling i reklameøyemed. Gratisytelser med sikte på å skaffe virksomheten kunder, vil derfor ikke omfattes av det foreslåtte unntaket. Det samme gjelder ved uttak til privat bruk og midlertidig bruk av driftsmidler. For at unntaket skal komme til anvendelse kreves det at dette skjer på et veldedig grunnlag. Tjenester som ytes gratis til for eksempel venner og bekjente vil derfor fremdeles være avgiftspliktig.»

5.5.3 Høringsinstansenes syn

Stiftelsen Norsk Luftambulanse, Advokatforeningen og *Skattebetalerforeningen* slutter seg til arbeidsgruppens forslag om å frita tjenester som ytes gratis til veldedige formål.

Skattedirektoratet uttaler at det fremstår som uklart om fritaket er ment å gjelde ytelse av tjenester til et veldedig formål, eller om det er tilstrekkelig for fritak at selve tjenesteytingen kan anses som veldedighet fra yterens side.

Advokatforeningen anfører at det kan være vanskelig å trekke grensen mot hva som er et «veldedig formål», og at grensen bør bli vurdert trukket i utfyllende forskrifter. Foreningen uttaler videre at det bør oppstilles et vesentlighetskrav for utdeling av gaver.

Skattebetalerforeningen og *Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange* uttaler at fritaket vil skape en grense mot avgiftsplikten ved utdeling i reklameøyemed. Det uttales at uttaksberegningen ved utdeling i reklameøyemed bør oppheves i og med at reklame utgjør en kostnad for virksomhetene for å fremme økt omsetning.

5.5.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens forslag om at det bør innføres et fritak fra uttaksberegning når en registrert næringsdrivende yter tjenester gratis til et veldedig formål. Dagens fritak i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 annet ledd som gjelder personlig og vederlagsfrie ytelser direkte til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner vil da kunne oppheves. Den begrensning som i dag gjelder ved at tjenesten må ytes personlig og ikke overstige 100 timer per år, vil da ikke lenger gjelde.

Som Skattedirektoratet uttaler i sitt høringsbrev, kan bruk av uttrykket «til veldedige formål» skape usikkerhet rundt spørsmålet om det er tilstrekkelig for fritak at tjenesteytingen i seg selv kan anses som veldedighet fra yterens side. Etter departementets syn er det ikke tvilsomt at dette har vært meningen. Departementet antar derfor at situasjonen i stedet bør beskrives som yting av tjenester «på veldedig grunnlag».

Departementet legger til grunn at yting av gratistjenester til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner som hovedregel vil måtte anses ytt på veldedig grunnlag.

Departementet er videre enig med arbeidsgruppen i at tjenester som ytes gratis til privatpersoner som venner og bekjente i utgangspunktet

ikke vil kunne anses å være ytt på veldedig grunnlag. For at fritaket skal komme til anvendelse på tjenester ytt overfor private, må det foreligge særlig kvalifiserte forhold hvor mottaket av tjenesten vil ha stor personlig og velferdsmessig betydning for den enkelte.

Departementet er videre enig med arbeidsgruppen i at gratisutdeling i reklameøyemed som i dag fortsatt bør utløse avgiftsplikt. Det kan her dreie seg om store verdier som kommer til privat forbruk. Utdeling i reklameøyemed av varer og tjenester av bagatellmessig verdi vil som i dag fortsatt være fritatt. Det antas videre at det må trekkes en grense mot reklame også i de tilfeller en tjeneste blir ytt på veldedig grunnlag. Departementet ser at grensen kan være vanskelig å trekke, og at avgiftsplikten eksempelvis vil måtte vurderes hvis en næringsdrivende aktivt benytter utførelsen av et gratisoppdrag i sin markedsføring. Som anført av *Advokatforeningen* vil departementet vurdere nærmere om denne grensen bør bli trukket i forskrift.

Arbeidsgruppen uttaler at midlertidig bruk av driftsmidler ikke vil omfattes av det foreslåtte unntaket. Departementet er ikke enig i dette. I dag er vederlagsfri bruk av driftsmidler en del av fritaket i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 annet ledd. Departementet antar at dette fritaket bør videreføres.

Etter merverdiavgiftsloven § 70 kan departementet frita for avgiftsplikt når det foreligger særlige forhold. Med hjemmel i denne bestemmelsen har departementet 15. juni 2001 gitt et fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved advokaters deltakelse i advokatvakt hvor tjenestene ytes gratis. Vedtaket vil være overflødig når § 14 annet ledd nr. 4 endres som foreslått. Departementet legger til grunn at vedtaket anses opphevet i forbindelse med ikrafttredelsen av lovendringen.

Departementet viser til lovforslaget § 14 fjerde ledd nr. 4 annet ledd.

6 Beregningsgrunnlaget ved uttak

6.1 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 19 første ledd tredje punktum er beregningsgrunnlaget ved uttak av varer og tjenester den alminnelige omsetningsverdien, det vil si ordinær pris til kunden for vedkommende omsetningsledd. Den næringsdrivende kan beregne seg selv rabatter i samme utstrekning som kundene får dersom vedkommende næringsdrivende selv oppfyller de aktuelle vilkårene for rabatten. Det er ikke gitt noen generelle retningslinjer for hvordan den alminnelige omsetningsverdien skal fastsettes.

Ved uttak av varer og tjenester fra virksomheter hvor det benyttes forhåndsbestemte priser, normalpriser og lignende, vil det i utgangspunktet ikke by på problemer å fastsette hva som er den alminnelige omsetningsverdien. Uenighet er normalt knyttet til spørsmålet om hvilke rabatter virksomheten i konkrete tilfeller kan ta hensyn til. Den merverdiavgiftspliktige må kunne vise til at tilsvarende rabatter ville blitt gitt i sammenlignbare omsetningssituasjoner.

Der det ikke foreligger normalpriser og hvor det omsettes varer og tjenester av svært varierende kvalitet og omfang kan fastsettelsen av den alminnelige omsetningsverdien være vanskeligere. I slike tilfeller vil det ofte kreves bransjeinnsikt for å foreta en forsvarlig uttaksberegning, ikke minst for i ettertid å kunne vurdere om beregningsgrunnlaget er riktig. Det vil for eksempel gjelde ved handel med brukte varer, herunder kunst, antikviteter og samlerobjekter og omsetning av levende dyr. For omsetning av brukte varer, kunstverk mv. er det fastsatt egne bestemmelser for beregningsgrunnlaget for avgiftspliktige videreforhandlere som har anskaffet disse varene fra ikke-avgiftspliktige selgere. Beregningsgrunnlaget er i slike tilfeller videreforhandlerens avanse, jf. merverdiavgiftsloven kapittel V. På tjenestesiden vil det for eksempel i entreprenørbransjen kreves innsikt i kompliserte anbudskalkulasjoner ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget ved egenregi-prosjekter. På disse feltene vil det spesielt med sikte på etterfølgende kontroller i tillegg måtte tas hensyn til at omsetningsverdien er konjunkturbestemt.

Skattedirektoratet har på visse områder fastsatt forskrift om fastsettelse av den alminnelige omsetningsverdi, slik som forskrift 10. mars 1989 om fastsettelse av den alminnelige omsetningsverdi på motorkjøretøyer ved bilforhandlers uttak, innbytte m.v. (forskrift nr. 91) og forskrift 19. oktober 1989 om fastsettelse av den alminnelige omsetningsverdi for uttak av drikkevarer i hotell- og restaurantbransjen (forskrift nr. 95).

Ved uttak av egne arbeider på bygg har videre Klagenemnda for merverdiavgift normalt ikke godtatt et merverdiavgiftsgrunnlag som er lavere enn timelønn pluss et påslag på 75 prosent. Ved uttak av kost til ansatte i restaurant- og cateringvirksomhet kan det benyttes blant annet nærmere bestemte satser for fri kost når disse brukes ved fastsettelse av skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Det kan også benyttes tariffbestemte satser.

6.2 Regelverket i EU

I EU benytter man i de fleste tilfeller et lavere beregningsgrunnlag ved uttak enn etter norsk rett. Etter det norske systemet beskattes også merverdien i leddet uttaket skjer, mens etter merverdiavgiftsdirektivet skal det skje kun en nøytralisering av fradragsretten. EF-domstolen har ved flere anledninger uttalt at formålet med uttaksbestemmelsene, for eksempel ved privat bruk av en virksomhets driftsmidler og den inngående merverdiavgiften er fradragsført for disse, er å unngå at avgiftspliktige får en uberettiget økonomisk fordel i forhold til en endelig forbruker. Virksomhetene må derfor betale et beløp som tilsvarer det fradraget for inngående merverdiavgift som virksomheten ved uttaket ikke lenger er berettiget til.

Når det gjelder uttak av varer fastsetter merverdiavgiftsdirektivet artikkel 74 at beregningsgrunnlaget skal være varens eller lignende varers innkjøpspris, eller i mangel av en innkjøpspris, kostprisen. I beregningsgrunnlaget inngår dels anskaffelseskostnader og dels den merverdi som er tilført varen gjennom fremstilling i virksomheten, men ikke uteblitt fortjeneste. Bestemmelsene har til formål å nøytralisere tidligere fradragsført inn-

gående merverdiavgift og ikke å avgiftslegge virksomhetens fortjeneste.

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ved uttak av tjenester som nevnt i artikkel 26, er den avgiftspliktiges totale kostnader i forbindelse med tjenesteytelsene, jf. artikkel 75. EF-domstolen har i C-72/05 *Wollny* uttalt at denne bestemmelsen skal forstås slik at den ikke er til hinder for at beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ved privat bruk av en del av en fast eiendom som den avgiftspliktige har anskaffet utelukkende til bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan fastsettes til en andel av eiendommens anskaffelses- eller oppføringskostnader. Dette skal baseres på lengden til justeringsperioden for merverdiavgiftsfradraget i overensstemmelse med bestemmelsene om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (herunder fast eiendom). En alternativ måte å fastsette beregningsgrunnlaget på i dette tilfellet ville vært å fastsette grunnlaget ut fra bestemmelsene om avskrivninger som følge av slitasje, men domstolen valgte altså å se hen til lengden på justeringsperioden på formuesgodet slik den er fastsatt i nasjonal rett. Domstolen etablerte på den måten en sammenheng mellom justeringsbestemmelsene for kapitalvarer og bestemmelsene om beregningsgrunnlaget ved uttak.

I enkelte tilfeller legges imidlertid alminnelig omsetningsverdi til grunn ved uttaksberegningen også i EF-retten. Dette gjelder hvor medlemslandene har fått anledning til etter søknad å avgiftslegge virksomhetsinterne uttak i delt virksomhet etter artikkel 27. I slike tilfeller skal beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften være den alminnelige omsetningsverdi av de utførte tjenestene, jf. artikkel 77.

6.3 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen foreslår at dagens bestemmelser, som angir omsetningsverdi som beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved uttak, videreføres. Arbeidsgruppen skriver i den anledning i kapittel 5:

> «Ved uttak av varer og tjenester fra registreringspliktig virksomhet skal merverdiavgiften beregnes av den alminnelige omsetningsverdi, jf. merverdiavgiftsloven § 19 første ledd tredje punktum. Bestemmelsen, som har vært uendret siden merverdiavgiftsloven ble vedtatt, er generell og gjelder uten hensyn til om uttaket skjer til bruk i virksomhet utenfor loven eller til bruk privat. For sammenhengens skyld nevnes at merverdiavgiftsloven § 19 også fastsetter at den alminnelige omsetningsverdi skal benyttes i andre tilfeller hvor det ikke er avtalt noen særskilt pris. Avgiftsgrunnlaget kan heller ikke settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdi i bytteforhold eller dersom det foreligger et interessefellesskap mellom selger og kjøper som må antas å føre til en for lav pris.
>
> Underutvalget for omsetningsavgift forutsatte i sin innstilling av 20. desember 1966, inntatt som vedlegg nr. 1 til skattekomiteens innstilling av 30. desember 1967, at regelen om at uttak til privat bruk skal avgiftsberegnes på grunnlag av varens omsetningsverdi, videreføres i merverdiavgiftssystemet. Underutvalget uttalte at en slik ordning vil være å foretrekke av administrative og kontrolltekniske grunner. Henvisningen til kontrolltekniske grunner synes å være begrunnet med at det i en kontroll er enklere å fastslå varens utsalgspris på uttakstidspunktet enn varens opprinnelige innkjøpspris. Arbeidsgruppen antar utvalget også har lagt vekt på at omsetningsverdien, som hovedregel, skal legges til grunn skattemessig ved privatuttak av formuesgoder og tjenester.
>
> Arbeidsgruppen peker for sin del på at merverdiavgiftsloven bygger på at de enkelte omsetningsledd tilfører de varer og tjenester som omsettes en merverdi. Den alminnelige omsetningsverdi gir i så måte det beste uttrykket for den faktiske verdien av et uttak for den respektive virksomheten. Bestemmelsen bidrar dessuten til å øke nøytralitet i systemet, idet for eksempel detaljister likestilles avgiftsmessig med andre forbrukere ved uttak. Selv om den alminnelige omsetningsverdi kan være gjenstand for skjønn, vil det normalt ikke være problematisk å finne et forsvarlig eller rimelig beregningsgrunnlag. Bortsett fra når det gjelder entreprenør- og byggherrevirksomheter, har det vært få tvister i forvaltningen og rettsapparatet på dette området. Når det gjelder nevnte bransjer, vil det uansett være lite aktuelt å endre reglene for beregning av merverdiavgift ved uttak.
>
> Arbeidsgruppen har foreslått at det innføres bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift ved bruksendringer av større driftsmidler (kapitalvarer), se kapittel 4.2.2. Forslaget om justeringsbestemmelser reiser spørsmålet om konsekvenshensyn tilsier at også andre former for uttak bør føre til endringer i tidligere fradragsført inngående avgift, noe som innebærer at det som hovedregel vil være anskaffelsesprisen som skal legges til grunn, slik forholdet er i dansk og svensk rett.
>
> Arbeidsgruppen vil påpeke at det i praksis er liten forskjell på norsk rett og utenlandsk rett når det gjelder uttak av driftsmidler som ikke

omfattes av de særlige justeringsbestemmelsene. Også i utenlandsk rett hvor det er tale om endring i tidligere fradragsført inngående avgift, er det tatt forbehold om vesentlige verdiendringer. Driftsmidler vil normalt falle i verdi ved bruk. Det er således også i EU-retten lagt til grunn at dersom markedsverdien på uttakstidspunktet er lavere enn faktisk innkjøpspris, så skal denne lavere verdi legges til grunn (EU-dom av 29. mai 1997 i C-63/96 Skripalle). Også den svenske merverdiavgiftsloven er blitt fortolket på denne måten. Litt forenklet kan det sies at man legger innkjøpspris på tilsvarende brukte driftsmiddel til grunn. I dansk rett praktiseres en sjablonmessig regel om reduksjon i innkjøpsverdien med 20 prosent for hvert påbegynt regnskapsår for å fastsette beregningsgrunnlaget ved uttak. Beregningsgrunnlaget antas i slike tilfeller ikke å ligge langt unna driftsmiddelets alminnelige omsetningsverdi. Ved den gjeldende norske bestemmelse om at grunnlaget skal være den alminnelige omsetningsverdi, oppnås tilnærmet samme resultat direkte.

Forskjellen mellom norsk og utenlandsk rett får først og fremst betydning for uttak av omsetningsvarer. Med henvisning til det som er uttalt ovenfor om begrunnelsen for og virkningen av å benytte den alminnelige omsetningsverdi som avgiftsgrunnlag ved uttak av omsetningsvarer, finner arbeidsgruppen ikke at det foreligger tilstrekkelig sterke grunner til å foreslå endringer i regelverket på dette området.

Til tross for at det er klare systemtekniske paralleller mellom bestemmelsene for avgiftsberegning ved uttak og de foreslåtte bestemmelsene som pålegger justering av fradragsført inngående avgift ved bruksendring av driftsmidler, er det tale om atskilte regelsett. Ved uttak har man en klarere parallell til omsetning og forbruk enn når det bare er tale om endringer i et (betydelig) driftsmiddels bruk og dermed dets grad av relevans for den avgiftspliktige virksomheten i et nærmere angitt tidsrom. Med hensyn til konsekvens i regelverket, vil arbeidsgruppen bemerke at det allerede foreligger et skille mellom disposisjoner som utløser uttaksberegning og disposisjoner som utløser tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift. Arbeidsgruppen viser i den forbindelse til omtalen av den særskilte uttaksbestemmelsen (ved bruksendringer) for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd ovenfor i kapittel 2 og 4. Etter arbeidsgruppens mening vil det således uansett ikke medføre avgiftstekniske vansker å utvide justeringsinstituttet til å omfatte alle typer driftsmidler av betydelig verdi, selv om man viderefører dagens bestemmelser som angir omsetningsverdi som beregningsgrunnlaget ved uttak.»

6.4 Høringsinstansenes syn

Den norske revisorforening påpeker at beregningsgrunnlaget for utlån av driftsmidler til privat bruk kan være meget vanskelig å fastsette. Foreningen viser til regelverket i EU og foreslår at beregningsgrunnlaget ved uttak av varer bør settes til inntakskost, slik at uttaksmerverdiavgiften i prinsippet innebærer en reversering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift. Foreningen anfører at gjeldende norske bestemmelser kan medføre uheldige tilpasninger.

Ifølge *Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange* er det ikke lenger naturlig at den alminnelige omsetningsverdien er hovedregelen for avgiftsgrunnlaget. Firmaet viser i den anledning til arbeidsgruppens forslag om fradragsføring av inngående merverdiavgift som vilkår for uttaksmerverdiavgift og forslaget om å innføre justeringsbestemmelser. Firmaet mener forslaget om å legge omsetningsverdien til grunn for uttaksberegningen dermed virker inkonsistent og vil medføre tilpasninger.

NTL Skatt peker på at det er vanskelig å finne omsetningsverdien for egenregi-prosjekter som omfattes av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd. Videre hevder foreningen at bruk av omsetningsverdien som avgiftsgrunnlag vil bidra til konkurransevridning mellom egenregi-prosjekter og prosjekter som utføres for fremmed regning. Begrunnelsen for dette er blant annet at uttaket skal beregnes på uttakstidspunktet, mens det for øvrig arbeid innen bygg- og anlegg må beregnes utgående merverdiavgift på omsetningstidspunktet. Foreningen viser også til at uttakstidspunktet i et marked med stigende prisutvikling kan være mer gunstig i forhold til merverdiavgiften enn ferdigstillingstidspunktet som ofte vil legges til grunn ved prosjekter for fremmed regning. Videre viser foreningen til at det ved fastsettelse av avgiftsgrunnlaget ved prosjekter for fremmed regning – der det beregnes utgående merverdiavgift på vederlaget for ytelsen – ikke er tilpasningsmuligheter. Dette forholder etter *NTL Skatt* sin oppfatning seg annerledes for egenregi-prosjekter der påslagene/kalkylene som legges til grunn for uttaksberegningen gjerne settes for lavt. Foreningen hevder at det er vanskelig for denne delen av bransjen å følge regelverket og at ringvirkningene dette gir som vanskelige kontrollsituasjoner, tvister i rettsapparatet etc., medfører at det bør gjøres endringer på dette området.

Entreprenørforeningen mener at fastsettelse av omsetningsverdien for egenregi-prosjekter er vanskelig fordi det gjelder tjenester den registrerte næringsdrivende ikke omsetter til andre. *Entreprenørforeningen* mener også at det vil være betyde-

lige problemer med å finne beregningsgrunnlaget ved utlån av driftsmidler til ansatte. Foreningen antar dette normalt er leiepris for tilsvarende driftsmidler, men at virksomheten ofte ikke har kjennskap til hva denne prisen er. Foreningen mener det vil være unødig administrativt krevende dersom entreprenører skal foreta undersøkelser i ulike leiemarkeder eller selv fastsette beregningsgrunnlaget etter skjønn.

6.5 Departementets vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen foreslår at dagens bestemmelser som angir omsetningsverdi som beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved uttak videreføres. Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurdering og forslag.

Arbeidsgruppen viser til bakgrunnen for at en ved innføringen av merverdiavgiftssystemet valgte omsetningsverdien som beregningsgrunnlag. Det ble den gang vektlagt at en slik ordning ville være å foretrekke av administrative og kontrolltekniske grunner. Henvisningen til kontrolltekniske grunner synes å være begrunnet med at det i en kontroll er enklere å fastslå varens utsalgspris på uttakstidspunktet enn varens opprinnelige innkjøpspris. Selv om departementet foreslår en innføring av justeringsbestemmelser som gjør at de registreringspliktige næringsdrivende vil måtte holde rede på dette hva gjelder de varene som omfattes av forslaget, se nærmere om dette i kapittel 7, vil begrunnelsen likevel være relevant for varer som ikke omfattes av forslaget om justeringsbestemmelser.

Også ved en innføring av fradragsrett som vilkår for beskatning ved uttak av varer vil nevnte begrunnelse i de fleste tilfeller fortsatt være treffende.

Departementet vektlegger i likhet med arbeidsgruppen at omsetningsverdien antas å gi et bedre uttrykk for den faktiske verdien av et uttak enn det anskaffelses- eller selvkostprisen gir. Dette fordi omsetningsverdien ofte også er dekkende for den merverdien som er skapt i leddet uttaket gjøres fra. Det må imidlertid tas forbehold om prissvingninger i markedet. Uttaksberegning på grunnlag av omsetningsverdien vil dessuten øke nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet. For eksempel vil detaljister ved uttak få lik avgiftsbelastning som andre forbrukere. Bruk av omsetningsverdien som beregningsgrunnlag vil etter departementets syn også bidra til en lik avgiftsbehandling mellom tjenester som uttas i egenregiprosjekter og når tilsvarende tjenester omsettes for fremmed regning.

Selv om fastsettelsen av den alminnelige omsetningsverdien kan være gjenstand for skjønn, vil det normalt ikke være problematisk å finne et forsvarlig eller rimelig beregningsgrunnlag. Som arbeidsgruppen påpeker har det - bortsett fra når det gjelder entreprenør- og byggherrevirksomheter - vært få tvister i forvaltningen og rettsapparatet på dette området.

Både *NTL Skatt* og *Entreprenørforeningen* peker på at det kan være vanskelig å finne omsetningsverdien ved uttak i egenregi-prosjekter. Dette begrunnes forskjellig. Entreprenørforeningen viser til at omsetningsverdien kan være vanskelig å finne fordi den registreringspliktige næringsdrivende ikke omsetter tjenestene det skal beregnes uttak for. Departementet legger imidlertid til grunn at så lenge tjenestene som uttas er tjenester som omsettes av andre i markedet bør det være mulig å finne omsetningsverdien. Når slike uttak skal være gjenstand for uttaksmerverdiavgift kan ikke departementet se at det ville være administrativt mindre krevende å finne anskaffelsesprisen eller selvkost.

NTL Skatt hevder at påslagene/kalkylene som legges til grunn for uttaksberegningen i egenregiprosjekter gjerne settes for lavt. Foreningen hevder at det er vanskelig for denne delen av bransjen å følge regelverket. Synspunktene om at regelverket er lite kjent i bransjen og at påslagene/kalkylene som legges til grunn ved beregningen settes for lavt er etter departementets syn forhold som bør løses ved at det satses på økt veiledning fra både bransjeforeninger og fra avgiftsmyndighetens side.

Forslaget om at omsetningsverdien fortsatt bør legges til grunn ved beregning av uttaksmerverdiavgift, innebærer at det tas hensyn til forhold som slitasje og elde ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget. Departementet viser til det arbeidsgruppen skriver om at det i praksis er liten forskjell på norsk rett og utenlandsk rett når det gjelder uttak av driftsmidler som ikke omfattes av de særlige justeringsbestemmelsene. Også i utenlandsk rett hvor det er tale om endring i tidligere fradragsført inngående merverdiavgift, er det tatt forbehold om vesentlige verdiendringer. Driftsmidler vil normalt falle i verdi ved bruk. Det er også i EUs merverdiavgiftsregelverk lagt til grunn at dersom markedsverdien på uttakstidspunktet er lavere enn faktisk innkjøpspris, så skal denne lavere verdi legges til grunn, jf. C-63/96 *Skripalle*.

Også den svenske merverdiavgiftsloven er blitt tolket på denne måten. Arbeidsgruppen uttrykker

dette noe forenklet ved å si at man legger innkjøpspris på tilsvarende brukte driftsmiddel til grunn. I dansk rett praktiseres en sjablonregel om reduksjon i innkjøpsverdien med 20 prosent for hvert påbegynt regnskapsår for å fastsette beregningsgrunnlaget ved uttak. Beregningsgrunnlaget antas i slike tilfeller å ligge ikke langt unna driftsmiddelets alminnelige omsetningsverdi. Gjeldende norske bestemmelse som sier at grunnlaget skal være den alminnelige omsetningsverdi, gir tilnærmet samme resultat direkte.

Forskjellen mellom norsk og utenlandsk rett får først og fremst betydning for uttak av omsetningsvarer. Med henvisning til det som er uttalt ovenfor om begrunnelsen for og virkningen av å benytte den alminnelige omsetningsverdi som avgiftsgrunnlag ved uttak av omsetningsvarer, anser departementet i likhet med arbeidsgruppen, at det ikke foreligger tilstrekkelig sterke grunner til å foreslå endringer i regelverket på dette området.

Departementet foreslår på denne bakgrunn ingen endringer av merverdiavgiftsloven § 19 om at omsetningsverdien skal legges til grunn som beregningsgrunnlag ved uttak.

7 Generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer

7.1 Innledning

En registrert virksomhet kan som hovedregel trekke fra inngående merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes «til bruk i» avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum.

Vilkåret om at anskaffelsen må være «til bruk i» avgiftspliktig virksomhet, viser at det må være en viss tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten for at det skal foreligge fradragsrett. Konsekvensen er at ikke enhver anskaffelse som en registrert virksomhet gjør gir fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det er for eksempel ikke adgang til å fradragsføre inngående merverdiavgift av varer og tjenester som anskaffes til bruk privat, selv om kjøper er en registrert virksomhet.

De nærmere grensene for fradragsrettens omfang følger særlig av rettspraksis. I følge denne praksisen må anskaffelsen eller oppofrelsen være «relevant» og ha en «naturlig og nær tilknytning til virksomheten» for at det skal foreligge fradragsrett, jf. blant annet Rt. 2001 s. 1497 og Rt. 2005 s. 951. Departementet går ikke nærmere inn på fradragsrettens omfang i denne proposisjonen. Det tas likevel utgangspunkt i at det må foreligge en viss tilknytning mellom anskaffelsen og en avgiftspliktig virksomhet for at det skal foreligge en fradragsrett. Spørsmålet i denne proposisjonen knytter seg til endringer i denne tilknytningen som inntrer etter anskaffelsen.

Vårt merverdiavgiftssystem bygger på at inngående merverdiavgift fradragsføres umiddelbart ved anskaffelsen og at dette gjøres for hele det fradragsberettigede beløpet. I motsetning til mange andre land, herunder alle EU-landene, inneholder ikke den norske merverdiavgiftsloven generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på større driftsmidler når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen.

Departementet mener det er uheldig at avgiftsregelverket ikke har generelle bestemmelser som fordeler inngående merverdiavgift over tid, slik at fradraget i størst mulig grad knyttes til avgiftspliktige aktiviteter. En fradragsføring som i større grad gjenspeiler fradragets omfang over tid, vil gi en mer korrekt avgiftsbehandling og dessuten være i samsvar med prinsippene bak merverdiavgiftssystemet der retten til fradrag for inngående merverdiavgift gjenspeiles i en plikt til å beregne utgående merverdiavgift.

Manglende bestemmelser på dette området kan også motivere til uheldige tilpasninger for å unngå merverdiavgift. Dette vil særlig gjelde større anskaffelser som har lang brukstid og hvor tilknytningen til en avgiftspliktig virksomhet vil kunne variere over tid.

Departementet foreslår derfor at det innføres generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi). Bestemmelsene vil i hovedtrekk innebære at inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og den avgiftspliktige virksomheten endres etter at kapitalvaren er anskaffet og en viss periode fremover i tid (innenfor justeringsperioden).

At inngående merverdiavgift skal justeres opp eller ned betyr at det kan kreves ytterligere fradrag dersom kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet øker innenfor justeringsperioden. Likeledes må fradraget reduseres dersom tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet reduseres eller faller bort i denne perioden. Tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet vil for eksempel kunne falle bort ved et salg eller uttak av kapitalvaren fra virksomheten. Se nærmere om forholdet mellom justering og uttak i punkt 7.6.3 som omhandler hvilke situasjoner som skal utløse rett eller plikt til å justere inngående merverdiavgift.

Forslaget til justeringsbestemmelser endrer ikke den opprinnelige fradragsretten ved anskaffelsen av en kapitalvare, men det vil supplere denne retten med bestemmelser om at det skal skje en justering av fradragsført eller ikke-fradragsført inngående merverdiavgift for kapitalvarer når forutsetningene for fradraget endrer seg i en periode etter anskaffelsen.

Formålet med bestemmelsene er at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.

7.2 Gjeldende rett

Som nevnt kan en registrert virksomhet som hovedregel trekke fra inngående merverdiavgift på alle varer og tjenester som anskaffes til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum. Dette gjelder uavhengig av om det som anskaffes forbrukes i virksomheten umiddelbart eller over lang tid.

Dersom virksomheten driver både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet (delt virksomhet), gis det fradrag for anskaffelser som har tilknytning til den avgiftspliktige delen av virksomheten. Ved fellesanskaffelser til slik delt virksomhet, skal inngående merverdiavgift som hovedregel fordeles forholdsmessig mellom den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Det skal imidlertid ikke foretas fordeling av inngående merverdiavgift dersom anskaffelsen består i varer eller tjenester av et slag som omsettes i virksomheten. Dette gjelder både når det drives delt virksomhet og når anskaffelsen skal benyttes privat. I slike tilfeller skal det gjøres fullt fradrag for inngående merverdiavgift, og beregnes utgående merverdiavgift etter uttaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven.

Merverdiavgiftsloven inneholder ingen generelle bestemmelser om justering av fradragsført inngående merverdiavgift på større anskaffelser, dersom forholdene knyttet til fradraget endrer seg etter anskaffelsen. Hvis en næringsdrivende etter et forsvarlig skjønn for eksempel fører 40 prosent av inngående merverdiavgift til fradrag ved kjøp av en maskin, vil en etterfølgende bruksendring, bortsett fra et rent uttak, ikke medføre plikt til uttaksberegning eller justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift.

Det finnes imidlertid noen særskilte bestemmelser om tilbakeføring av inngående merverdiavgift for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd og for personkjøretøyer i § 14 tredje ledd, jf. forskrift nr. 90. Dessuten er det gitt særlige bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner m.v. (kompensasjonsloven).

Merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd

Det fremgår av merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd at fradragsført inngående merverdiavgift for bygg og anlegg kan kreves tilbakeført dersom bygget eller anlegget før fullføringen eller innen tre år etter at det er fullført, selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Et unntak gjelder når omdisponeringen skyldes dødsfall eller konkurs eller andre forhold der en tilbakeføring vil virke særlig urimelig ovenfor den avgiftspliktige.

Med hjemmel i § 21 fjerde ledd har Finansdepartementet fastsatt forskrift 31. mars 1977 nr. 2 om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift etter bruksendring (forskrift nr. 72). Forskriften regulerer nærmere tilbakeføringen av inngående merverdiavgift som er fradragsført i forbindelse med bygg eller anlegg. Plikten til å tilbakeføre etter disse bestemmelsene omfatter inngående merverdiavgift på tjenester og materialer mv. i forbindelse med en oppføring eller ombygging av et bygg eller anlegg, men ikke inngående merverdiavgift på utgifter til vedlikehold eller reparasjoner.

Skattedirektoratet er gitt kompetanse til å kunne samtykke i unnlatt tilbakeføring av inngående merverdiavgift også i andre tilfeller enn nevnt i forskriften, dersom omdisponeringen skyldes årsaker som den avgiftspliktige ikke har hatt herredømme over, eller når tilbakeføringen av andre grunner vil virke særlig urimelig overfor den avgiftspliktige. Samtykket gis virkning fra bruksendringstidspunktet.

Departementet har lagt til grunn at det foreligger bruksendring i relasjon til merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd når et bygg eller anlegg selges, selv om bygget eller anlegget etter salget fortsatt blir brukt i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven. Også i slike tilfeller skal tidligere fradragsført merverdiavgift tilbakeføres, og det må eventuelt søkes om et særskilt samtykke til unnlatt tilbakeføring etter forskrift nr. 72 § 4.

Forskrift 6. juni 2001 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117) tolkes slik at når en leietager med fradragsrett erstattes med en som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, vil det foreligge slik tilbakeføringsplikt med mindre det innvilges samtykke til unnlatt tilbakeføring etter forskrift nr. 72 § 4. Også i tilfeller der et mellomliggende ledd i utleiekjeden trer ut av ordningen anser departementet at det oppstår plikt til tilbakeføring av merverdiavgift, selv om den faktiske bruken av bygget er uendret. Det samme må gjelde når utleier går ut av ordnin-

gen – med mindre dette skyldes omsetning under registreringsgrensen – eller utleier velger å begrense omfanget av den frivillige registreringen ved å trekke ut enkelte enheter.

Praksisen med å innvilge samtykke til unnlatt tilbakeføring etter forskrift nr. 72 § 4 har etter departementets mening vært liberal.

Merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd og forskrift nr. 90

Retten til fradrag for inngående merverdiavgift gjelder i utgangspunktet ikke dersom en registrert næringsdrivende anskaffer et personkjøretøy, jf. merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 tredje ledd. Bakgrunnen for denne begrensningen i fradragsretten er særlig faren for sammenblanding med privat bruk og manglende kontrollmuligheter for avgiftsmyndighetene. Det er oppstilt et viktig unntak fra fradragsforbudet for personkjøretøy dersom et slikt kjøretøy anskaffes til bruk som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet, herunder leasing, eller som middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet. Dette fremgår av merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd og forskrift nr. 90 § 1 første ledd første punktum. Etter forskriften § 2 skal imidlertid fradragsført inngående merverdiavgift tilbakeføres forholdsmessig dersom personkjøretøyet selges, tas ut eller på annen måte omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett, før det har gått 36 måneder etter at kjøretøyet ble registrert. Det samme gjelder dersom virksomheten senere blir unntatt for merverdiavgiftsplikt.

I tilbakeføringsbeløpet gjøres fradrag med 1/36 for hver hele måned regnet fra tidspunktet for registreringen, for inntil 36 måneder. I motsetning til tilbakeføringsbestemmelsen for fast eiendom skjer det en gradvis nedtrapping av tilbakeføringsbeløpet.

Bakgrunnen for denne særskilte tilbakeføringsbestemmelsen for personkjøretøyer er at omsetning av kjøretøy (herunder personkjøretøy) er fritatt fra merverdiavgift. I stedet skal det betales omregistreringsavgift. Bestemmelsen skal dermed motvirke en uheldig utnyttelse av avgiftsbestemmelsene ved at utleie- eller leasingkjøretøy som blir kjøpt inn med fradrag for merverdiavgift ellers kunne blitt solgt eller tatt ut av utleievirksomheten mv. kort tid etter anskaffelsen uten konsekvenser for den fradragsførte merverdiavgiften.

Kompensasjonsloven for kommunal virksomhet mv.

Kompensasjonsloven trådte i kraft 1. januar 2004, og erstattet den begrensede kompensasjonsordningen i tidligere lov 17. februar 1995 nr. 9. Finansdepartementet fastsatte 12. desember 2003 ny forskrift om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (forskrift nr. 128). Forskriften erstattet forskrift nr. 105 om den tidligere ordningen.

Kommunesektoren er i all hovedsak utenfor merverdiavgiftssystemet, og sektoren har derfor ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine innkjøp. Dette fører til at det er billigere for kommunene å produsere tjenester med egne ansatte uten merverdiavgift, fremfor å kjøpe tjenester fra næringsdrivende med merverdiavgift. Kompensasjonsordningen ble innført for å unngå at merverdiavgiften utgjør en konkurranseulempe for private aktører eller interkommunalt samarbeid. Ordningen gir en mer effektiv ressursbruk i kommunesektoren. Kompensasjonsordningen er selvfinansierende ved at de samlede overføringene til kommunene blir redusert tilsvarende det som blir kompensert.

Det ytes ikke kompensasjon når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel VI.

Hensynet til konkurransevridning overfor private utbyggere og utleiere begrunner en ordning med tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når kommunen eller andre kompensasjonsberettigede etter en tid leier ut eller selger et bygg eller anlegg til ikke kompensasjonsberettiget virksomhet. I kompensasjonsloven § 16 er det gitt en slik bestemmelse, som innebærer at det skal justeres for kompensert merverdiavgift når det skjer endringer i bruken av fast eiendom. Nærmere bestemmelser er gitt i § 6 i forskriften til kompensasjonsloven.

Etter forskriften § 6 første ledd gjelder justeringsbestemmelsen kun bygg, anlegg og annen fast eiendom. Omsetning av fast eiendom er ikke avgiftspliktig, men kommunene mv. blir belastet med merverdiavgift når det utføres byggearbeider av registrert næringsdrivende, herunder om- og påbygging, reparasjon og vedlikehold. Denne merverdiavgiften er kompensasjonsberettiget med de begrensningene som følger av kompensasjonsloven § 4, jf. også forskriften § 8.

Den kompenserte merverdiavgiften skal justeres dersom den bruken som lå til grunn for kompensasjonsbeløpet ved anskaffelsen senere blir endret. Endringene kan være både til gunst og ugunst for kommunene. Det vil si at justering skal skje både når kompensasjonsberettiget bruk senere blir større enn ved anskaffelsen og når slik bruk senere blir mindre enn ved anskaffelsen, inklusive at den faste eiendommen blir overdratt.

Et eksempel vil være at et skolebygg – som er kompensasjonsberettiget – etter en tid blir tatt i bruk som utleiebygg. Her er det en endret bruk som medfører at kompensert avgift ved oppføringen av skolen senere må justeres.

Når det gjelder reparasjon og vedlikehold er det satt en beløpsgrense per eiendom per år på 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet, for at det kan bli aktuelt med senere justeringer. Siden det ikke er satt noen beløpsgrense ved for eksempel om- og påbygginger, vil det her måtte tas konkret stilling til hvilke typer arbeid som er utført.

Ordningen forutsetter ikke at det forelå hel eller delvis kompensasjonsberettiget bruk ved anskaffelsen. Dette innebærer at når for eksempel et kommunalt boligbygg for de ansatte (null kompensasjon) tas i bruk – helt eller delvis – som kommunalt administrasjonsbygg tre år etter oppføringen som boligbygg, vil det også utløse justeringsplikt.

Forskriften § 6 annet ledd omhandler i hvor lang tid justering skal foretas. Ifølge loven § 16 pliktes det ikke å foreta justeringer mer enn ti år regnet fra utløpet av det året anskaffelsen ble foretatt.

Dersom et kompensasjonsberettiget bygg som ble oppført i år 1, blir ombygget i år 5 og deretter solgt i år 12, vil det bli justering i år 12 (det vil si etter sju år) av kompensert beløp i forbindelse med ombyggingen. Salget i år 12 fører ikke til noen justering av kompensasjonsbeløpet i forbindelse med oppføringen i år 1.

Ifølge § 6 tredje ledd er gjenstanden for justering i det enkelte regnskapsår en tidel av kompensasjonsbeløpet, og justeringen foretas på grunnlag av endringer i bruken som finner sted innenfor det enkelte år i forhold til bruken ved anskaffelsen mv. Det skal følgelig skje en årlig justering sett i forhold til den bruk som ble lagt til grunn i den oppgaven som ble sendt ved anskaffelsen mv.

Det skal av forenklingshensyn ikke foretas justering i de årene hvor endringene er mindre enn ti prosentpoeng.

Ved justering som følge av overdragelse, skal justering foretas samlet for den resterende delen av justeringsperioden, det vil si årene etter overdragelsen. Kompensasjonsberettiget bruk i en slik resterende periode vil være null.

Et eksempel kan være en kommune som oppfører et administrasjonsbygg som gir rett til ti millioner kroner i kompensasjon i tilknytning til oppføringen. I år 5 etter oppføringen selges 50 prosent av bygningsmassen til en statlig virksomhet. 50 prosent av bygget er dermed brukt til kompensasjonsberettiget formål i fem år av justeringsperioden og det må da foretas justering av kompensert avgift med fem tideler. Dette tilsvarer 50 prosent av samlet kompensasjon og justeringsbeløpet utgjør fem millioner kroner i år 5, men fordi det bare er 50 prosent av bygget som er omdisponert blir justeringsbeløpet 2,5 millioner kroner.

7.3 Regelverket i EU, Sverige og Danmark

7.3.1 EU

Bestemmelsene om fradrag for inngående merverdiavgift følger av merverdiavgiftsdirektivet artiklene 167 til 192, der bestemmelsene om justering av inngående merverdiavgift for større varige anskaffelser/kapitalvarer følger av artiklene 187 til 191. Disse bestemmelsene omhandler ikke selve adgangen til fradragsrett for inngående merverdiavgift, men er et system for beregning av den fradragsrett som kan foreligge for kapitalvarer, jf. C-97/90 *Lennartz*.

Det følger av artikkel 187 at justering av fradraget for kapitalvarer skal skje i de tilfellene det er endringer i fradragsretten i en periode etter at kapitalvaren ble anskaffet, fremstilt eller tatt i bruk første gang. Denne perioden er fem år for andre kapitalvarer enn fast eiendom. For fast eiendom kan perioden utvides til tjue år. De fleste medlemslandene har valgt å benytte ti år som justeringsperiode for fast eiendom. Endringen skal vurderes i forhold til fradragsretten på det tidspunktet kapitalvaren ble anskaffet og merverdiavgiften i tilknytning til anskaffelsen ble fradragsført.

EF-domstolen har for øvrig uttalt i C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* at direktivets bestemmelser på dette området er obligatoriske for medlemslandene slik at de er forpliktet til å ha justeringsbestemmelser for kapitalvarer. Og i C-172/03 *Heiser* har domstolen slått fast at et unntak fra disse bestemmelsene må anses som statsstøtte. Sistnevnte sak oppstod i forbindelse med at Østerrike opphevet avgiftsplikten på enkelte legetjenester. Myndighetene innførte da en ordning som innebar at leger som hadde anskaffet kapitalvarer før tjenestene ble unntatt avgiftsplikt, likevel ikke skulle justere fradragsført merverdiavgift på disse anskaffelsene. Men domstolen vurderte altså en slik ordning for å være en ulovlig statsstøtte.

Det følger videre av artikkel 189 bokstav a at det i utgangspunkt er opp til hvert enkelt medlemsland å definere hva som skal anses som kapitalvarer. EF-domstolen har imidlertid i C-51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* uttalt at begrepet

«capital goods» skal anses som driftsmidler som kjennetegnes ved sin holdbarhet og sin verdi, og som kostnadsføres ved avskrivning over flere år.

Medlemslandene kan videre bestemme kapitalvarens verdi som skal tas i betraktning ved justeringen, treffe tiltak for å sikre at justeringen ikke medfører en uberettiget fordel, og tillate administrative forenklinger.

Ved siden av direktivets bestemmelser på dette området har EF-domstolen avgjort en rekke saker som omhandler justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer. Domstolen har for det første angitt hva som skal forstås med kapitalvarer (se over). Den har dessuten behandlet flere saker om kapitalvarer som benyttes dels privat og dels i avgiftspliktig virksomhet. Faktum i disse sakene har gjerne vært knyttet til enkeltmannsforetak, men det er antatt at disse avgjørelsene også har betydning der selskaper anskaffer kapitalvarer som skal brukes delvis til private formål.

Domstolen har utviklet en egen lære om at en avgiftspliktig virksomhet/person som anskaffer en kapitalvare, kan velge om den skal tilordnes virksomheten/virksomhetens aktiva, privatformuen eller begge deler. En slik valgmulighet betyr at den avgiftspliktige kan velge om den vil gjøre fradrag for hele den inngående merverdiavgiften, for deretter å uttaksberegne for den private bruken. Eller den avgiftspliktige kan foreta en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift, og senere justere inngående merverdiavgift for den private bruken.

Domstolen har videre slått fast at en forutsetning for at en kapitalvare overhodet skal kunne tilordnes virksomhetens aktiva (helt eller delvis), er at virksomheten/virksomhetens eier ved anskaffelsen av kapitalvaren har handlet i egenskap av å være en avgiftspliktig person, jf. C-97/90 *Lennartz*. Det vil si at det må være en forbindelse mellom anskaffelsen av kapitalvaren og utøvelsen av en selvstendig økonomisk virksomhet. Kapitalvarer som utelukkende er beregnet til private formål, og som etter sin natur ikke kan inngå i virksomheten, kan ikke tilordnes virksomhetens aktiva. Dette innebærer også at en privatperson som anskaffer en kapitalvare, og senere bringer denne inn i en næringsvirksomhet, ikke vil kunne benytte seg av justeringsbestemmelsene, selv om virksomheten er avgiftspliktig.

7.3.2 Sverige

I svensk rett finnes generelle bestemmelser om justering («jämkning») av fradrag for inngående merverdiavgift vedrørende kapitalvarer («investeringsvaror»), jf. den svenske merverdiavgiftsloven kapittel 8 a.

Det følger av kapittel 8 a § 2 at som kapitalvarer anses i denne sammenhengen for det første maskiner, inventar og liknende driftsmidler som er gjenstand for verdiforringelse og hvor den inngående merverdiavgiften på anskaffelseskostnaden utgjør minst 50 000 svenske kroner. Dessuten omfatter begrepet nybygg-, tilbygg- eller ombygging av fast eiendom, der den inngående merverdiavgiften på kostnadene ved slike tiltak på eiendommen utgjør minst 100 000 svenske kroner.

Ved at justeringsbestemmelsene på denne måten er knyttet til inngående merverdiavgift på nybygg, tilbygg eller ombygging, vil inngående merverdiavgift på kostnader til for eksempel drift, vedlikehold og reparasjoner av eiendommen ikke være gjenstand for justering (anses ikke som kapitalvare). Dette i motsetning til for eksempel de danske justeringsbestemmelsene, se under. Når det gjelder grensen mellom hva som skal anses som reparasjon eller ombygging i denne sammenheng, er det blant annet uttalt at flytting av innervegger mv. vil være en ombygging.

Justering av inngående merverdiavgift skal foretas dersom det skjer forandringer i de faktorene som bestemmer fradragsretten for en kapitalvare. Dette omfatter også tilfeller der det ikke skjer noen fysisk endring i anvendelsen av en kapitalvare; det er endringen av fradragsretten som er avgjørende. Dette innebærer for eksempel at en fellesregistrering av selskaper med ulik fradragsprosent vil kunne utløse en plikt til å foreta justering av inngående merverdiavgift.

Til forskjell fra det som eksempelvis gjelder i Danmark, skal det etter de svenske bestemmelsene ikke skje noen justering av inngående merverdiavgift dersom kapitalvaren skal uttaksbeskattes i løpet av justeringsperioden. Av bestemmelsen i kapittel 8 a § 5 nr. 1 fremgår at justering ikke skal skje når endret bruk av en kapitalvare medfører at det skal skje uttaksbeskatning etter kapittel 2. Slik uttaksbeskatning skal skje dersom en kapitalvare tas ut av virksomheten til bruk privat. I slike tilfeller skal det i stedet beregnes uttaksmerverdiavgift på grunnlag av varens innkjøpsverdi, eventuelt markedsverdi dersom denne er lavere. Det skal også beregnes uttaksmerverdiavgift etter disse bestemmelsene dersom kapitalvaren tas ut av virksomheten etter justeringsperiodens utløp.

Hvis forandringen i fradragsretten, sett i forhold til fradragsretten ved anskaffelsen, er mindre enn fem prosentpoeng, skal det ikke skje noen justering av inngående merverdiavgift. Hvis forandringen i et etterfølgende år medfører at den totale

endringen utgjør minst fem prosentpoeng skal det derimot skje en justering også for tidligere års endringer. Justeringsperioden i Sverige er ti år for fast eiendom og fem år for andre kapitalvarer.

7.3.3 Danmark

De danske bestemmelsene om justering av fradragsført inngående merverdiavgift følger av den danske merverdiavgiftsloven §§ 43 og 44. Bestemmelsene går ut på at det skal skje en justering i tidligere fradragsført inngående merverdiavgift for kapitalvarer («investeringsgoder») når det skjer endringer i bruken av kapitalvaren etter anskaffelsen, herunder ved salg eller overdragelse av kapitalvaren.

Som kapitalvarer i denne sammenhengen anses maskiner, inventar og andre driftsmidler der anskaffelsesprisen eksklusiv merverdiavgift overstiger 75 000 danske kroner og som er undergitt verdiforringelse, fast eiendom (herunder på- og ombygging), samt reparasjon og vedlikehold av fast eiendom til et samlet beløp på mer enn 75 000 kroner årlig.

Registreringspliktige virksomheter skal etter § 43 foreta justering i følgende tilfeller:

- Når bruken av en kapitalvare, som ved anskaffelsen har gitt virksomheten rett til fullt eller delvis fradrag, endres slik at virksomheten har rett til mindre fradrag.
- Når bruken av en kapitalvare, som ved anskaffelsen ikke har gitt virksomheten rett til fradrag eller har gitt rett til delvis fradrag, endres slik at virksomheten har rett til større fradrag.
- Ved salg av en kapitalvare som ikke har gitt full fradragsrett ved anskaffelsen. Salget sidestilles med kapitalvarens overgang til full fradragsberettiget bruk. Justeringsbeløpet kan ikke overstige 25 prosent av salgssummen, merverdiavgift ikke medregnet.
- Ved salg av kapitalvaren fast eiendom. Salget sidestilles med eiendommens overgang til ikke-fradragsberettiget bruk. Justering kan likevel unnlates i det omfanget kjøperen overtar justeringsforpliktelsen.
- Når en kapitalvare overdras som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av denne. Overdragelsen sidestilles med kapitalvarens overgang til ikke-fradragsberettiget bruk. Justering kan unnlates i det omfanget kjøperen overtar justeringsforpliktelsen.

Av § 44 fremgår justeringsperiodens lengde og størrelse i det enkelte år. For andre kapitalvarer enn fast eiendom foretas justering for endringer som skjer innenfor de første fem regnskapsårene etter anskaffelsen, inkludert det regnskapsåret hvor kapitalvaren er anskaffet. For fast eiendom er perioden ti år, mens for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom er perioden fem år. Det foretas ikke justering hvis utslaget i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten på anskaffelsestidspunktet.

Ved uttak av kapitalvarer skal det skje en justering av inngående merverdiavgift i stedet for beregning av uttaksmerverdiavgift. Når justeringsperioden er utløpt, kan en kapitalvare tas ut til for eksempel privat bruk uten at det skal betales merverdiavgift.

7.4 Arbeidsgruppens forslag og departementets høringsbrev

Arbeidsgruppen foreslår at det innføres generelle bestemmelser om justering av fradrag for inngående merverdiavgift på kapitalvarer ved endret bruk. Forslaget gjelder fast eiendom og andre driftsmidler over en viss verdi.

Som begrunnelse for forslaget til justeringsbestemmelser fremhever arbeidsgruppen at dagens regelverk på dette området er lite fleksibelt med hensyn til å fange opp endret bruk av driftsmidler, og at avgiftsberegningen derfor ofte i liten grad gjenspeiler driftmiddelets faktiske bruk over tid i en avgiftspliktig virksomhet. En fradragsføring som gjenspeiler faktisk bruk vil gi en mer korrekt avgiftsbehandling, både faktisk og økonomisk, og vil være i samsvar med prinsippene bak merverdiavgiftssystemet. Manglende bestemmelser på dette området kan også motivere til tilpasninger for å unngå merverdiavgift og konkurransevridninger. Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av hovedtrekkene i arbeidsgruppens forslag til bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift.

Arbeidsgruppen foreslår at bare driftsmidler av større verdi bør omfattes av justeringsbestemmelsene. Dette begrunnes først og fremst av forenklingshensyn. Arbeidsgruppen har derfor foreslått at justeringsbestemmelsene skal omfatte følgende kapitalvarer:

- maskiner, inventar og andre driftsmidler som har en anskaffelsespris over 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet. Men likevel ikke kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11.
- fast eiendom, herunder om- eller påbygginger.

– reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når utgiftene i løpet av et kalenderår overstiger 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

Det ble også vurdert om kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11 skulle omfattes av justeringsbestemmelsene, men arbeidsgruppen konkluderte med at inntil videre burde slike kjøretøyer holdes utenfor. Det blir særlig vist til at innføring av eventuelle justeringsbestemmelser for kjøretøyer bør foretas som ledd i en bred gjennomgang av hele merverdiavgiftsregelverket for kjøretøyer.

Når det gjelder tjenester viser arbeidsgruppen til at det også her kan skje endringer i bruken etter anskaffelsen. Dette vil for eksempel kunne gjelde datamaskinprogrammer som er anskaffet til bruk i delt virksomhet. Det vil ved endret bruk innen en delt virksomhet heller ikke skje noen justering av fradragsretten eller plikt til å foreta uttaksbeskatning. Arbeidsgruppen mener imidlertid at dette er et komplisert tema som krever nærmere utredning. Det vil blant annet være vanskeligere å dokumentere og kontrollere endret bruk av tjenester enn varer. I tillegg er det usikkerhet knyttet til omfanget av endret bruk av tjenester. Arbeidsgruppen har derfor ikke foreslått justeringsbestemmelser for tjenester.

Når det gjelder i hvilke tilfeller det skal skje justering foreslår arbeidsgruppen for det første at dette skal skje dersom bruken av en kapitalvare endres etter anskaffelsen eller fremstillingen. I forhold til uttak av kapitalvarer i justeringsperioden, foreslår arbeidsgruppen at slikt uttak ikke bør utløse plikt til uttaksberegning, men derimot en «total» justering av fradragsført inngående merverdiavgift i uttaksåret. Begrunnelsen er først og fremst forenklingshensyn. Av samme hensyn foreslår arbeidsgruppen at en kapitalvare kan tas ut av avgiftspliktig virksomhet uten avgiftsmessige konsekvenser etter justeringsperiodens utløp.

Arbeidsgruppen har videre lagt til grunn at justeringsbestemmelsene skal komme til anvendelse ved overdragelse av fast eiendom og ved overdragelse av driftsmidler som ledd i overdragelse av virksomhet, uavhengig av om overdragelsen skjer mot vederlag eller ikke. Dette kan for eksempel være tilfelle ved et generasjonsskifte. Ved salg av andre kapitalvarer enn fast eiendom kan det også skje en justering, men dette vil være aktuelt bare dersom det forelå forholdsmessig fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen som selges. Ved et slikt salg skal merverdiavgift beregnes av hele vederlaget og kapitalvaren anses for å ha gått over til fullt fradragsberettiget bruk. Salget innebærer derfor at fradragsretten kan økes. Det foreslås en sperregrense i dette tilfellet, slik at justeringsbeløpet ikke kan overstige den merverdiavgiften som skal innberettes ved salget.

Arbeidsgruppen foreslår at lengden på justeringsperioden generelt settes til fem år. For fast eiendom, herunder om- eller påbygginger, foreslås det at perioden settes til ti år. På dette området har arbeidsgruppen lagt vekt på hva som er hovedreglene innen EU.

Arbeidsgruppen viser til at forenklingshensyn tilsier at ikke enhver bruksendring bør utløse plikt til å justere inngående merverdiavgift på kapitalvarer. Arbeidsgruppen foreslår derfor at justering først skal skje når endringen i forhold til fradragsretten på anskaffelsestidspunktet er ti prosentpoeng eller mer.

I arbeidsgruppens forslag er det videre lagt til grunn at tidligere eier av kapitalvaren skal kunne unnlate å justere i det omfanget ny eier overtar justeringsforpliktelsen. Dette vil være aktuelt ved overdragelse av fast eiendom eller ved overdragelse av en kapitalvare som ledd i overdragelse av virksomhet etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6.

Dersom kjøperens fradragsrett er minst den samme som selgerens, kan kjøperen overta hele justeringsforpliktelsen. Dersom kjøperen derimot har mindre fradragsrett, må selgeren etterjustere den resterende delen. Det må stilles krav til dokumentasjon ved slik overdragelse av justeringsforpliktelser, blant annet bør kjøperen i eget dokument erklære overtagelsen. For å kunne justere må kjøperen kjenne den opprinnelige eierens fradragsprosent da driftsmiddelet ble anskaffet/fremstilt.

Forslaget vil innebære at en avgiftspliktigs konkurs vil utløse plikt til å justere. Konkursboet bør imidlertid kunne overta justeringsforpliktelsen i den utstrekning boet overdrar virksomheten til en avgiftspliktig person.

Arbeidsgruppen antar at det i enkelte tilfeller vil være urimelig å måtte foreta en justering. Etter dagens bestemmelser kan tidligere fradragsført inngående merverdiavgift vedrørende bygg eller anlegg unnlates tilbakeført om bruksendringen skyldes årsaker den avgiftspliktige ikke har hatt herredømme over eller en tilbakeføring vil virke særlig urimelig, se forskrift nr. 72 til merverdiavgiftsloven. Det forelås derfor at man vurderer om tilsvarende bestemmelser skal innføres i tilknytning til en justeringsordning.

Etter arbeidsgruppens mening bør fradragsretten i utgangspunktet fastsettes ut fra bruken ved

kalenderårets slutt og justeringsbeløpet medtas i omsetningsoppgaven i første termin etter det kalenderåret bruksendringen skjedde. Ved overdragelse av fast eiendom bør imidlertid justeringsbeløpet innberettes i terminen etter overdragelsen. Dersom den næringsdrivende leverer årsoppgave bør justeringsbeløpet medtas i oppgaven for den terminen endringen skjedde.

Arbeidsgruppen antok avslutningsvis at forslaget til justeringsbestemmelser for kapitalvarer i det alt vesentlige ville få liten betydning for mindre virksomheter. Det ble i denne sammenhengen vist til at verdigrensen for løsøre mv. er satt relativt høyt og at kjøretøyer som ved videresalg omfattes av fritaket i merverdiavgiftloven § 16 første ledd nr. 11 holdes utenfor ordningen. Ordningen vil derfor bare unntaksvis omfatte fellesanskaffelser til bruk i virksomhet og privat. Utover løsøre som kan betegnes som betydelige driftsmidler, vil det først og fremst være fast eiendom til bruk i delt virksomhet som blir gjenstand for justering etter denne ordningen.

Finansdepartementet uttalte i sitt høringsbrev til arbeidsgruppens rapport, at de i likhet med arbeidsgruppen mener det er forhold som kan tale for å innføre generelle justeringsbestemmelser for kapitalvarer. Departementet peker imidlertid på at det er gode argumenter for at eventuelle justeringsbestemmelser fortsatt bør suppleres med uttaksbestemmelser. Bakgrunnen for dette er at dersom et driftsmiddel tas helt ut av virksomheten under justeringsperioden, følger det av dagens uttaksbestemmelser at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Arbeidsgruppen har som nevnt foreslått at det i stedet skal foretas en total justering av inngående merverdiavgift for resten av justeringsperioden. Likeledes at en kapitalvare kan tas ut av avgiftspliktig virksomhet uten avgiftsmessige konsekvenser etter justeringsperiodens utløp.

7.5 Høringsinstansenes syn

Flere høringsinstanser har kommentert forslaget til nye generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer, og da særlig knyttet til fast eiendom. Generelt er merknadene fra eiendomsbransjen kritiske til en justeringsordning. Det blir særlig pekt på at slike bestemmelser vil være vanskelig å etterleve og kontrollere, og at de vil medføre økte administrative kostnader for de næringsdrivende uten at det gir økte inntekter til staten (provenyvirkning). Men dersom det innføres slike bestemmelser foreslås det måter å forenkle en slik ordning på.

Foreningen Næringseiendom og *OBOS forretningsbygg* mener primært at det ikke bør innføres justeringsbestemmelser da de foreslåtte bestemmelsene er svært kompliserte, og vil medføre betydelige økte administrative kostnader for eiendomsbransjen. Det pekes i denne forbindelse på at de som er frivillig registrert for utleie av bygg eller anlegg allerede må forholde seg til et komplisert regelverk, herunder dokumentasjonskrav. Videre pekes det på at en justeringsforpliktelse vil kunne få en uheldig innvirkning på markedet for omsetning av fast eiendom, da kjøpere vil vegre seg for å overta en slik forpliktelse. Dette vil for eksempel kunne påvirke beslutningene dersom et bygg skal selges mot slutten av en justeringsperiode.

Subsidiært foreslås at man innfører en beløpsgrense for justeringsplikt for oppføring og ombygging av fast eiendom, og at denne settes til minst en million kroner eksklusive merverdiavgift. En slik grense vil innbære en forenkling ved at mindre nybygg og påbygg, slik som garasjer, uthus og lignende holdes utenfor justeringsbestemmelsene. Det vises i denne sammenhengen til at avgiftstilpasninger i seg selv er ressurskrevende, og sjelden vil være aktuelle for investeringer på mindre enn én million kroner. Med den samme begrunnelsen pekes det på at beløpsgrensen for andre kapitalvarer enn fast eiendom bør settes til minst én million kroner.

Det foreslås videre at det ikke innføres justeringsplikt for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom. Det pekes i denne forbindelse på at grensen på 200 000 kroner i årlig vedlikehold vil overstiges i de fleste tilfeller. Og selv om det ikke er budsjettert med et slikt beløp, vil uventede kostnader i forbindelse med for eksempel lekkasje, soppangrep, osv. innbære at man alltid må ta høyde for at grensen likevel vil kunne overskrides. Det vises dessuten til at Sverige, som har generelle justeringsbestemmelser for fast eiendom, ikke justerer inngående merverdiavgift på kostnader ved reparasjon og vedlikehold av fast eiendom.

Dersom det likevel innføres justeringsbestemmelser for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, anbefales det at vedlikeholdsbegrepet presiseres nærmere, og at det bør omfatte tjenester av en viss varighet, og for eksempel ikke tjenester slik som rengjøring, snømåking, osv. Det stilles også spørsmål ved om beløpsgrensen for vedlikehold mv. skal gjelde per bygg eller selskap, og at dette bør fremgå av loven. Dessuten må man avklare betydningen av leietakers vedlikehold, men slik at vedlikehold som leietaker utfører ikke skal medregnes i beløpsgrensen (utleiers justeringsplikt) og at leietaker ikke har noen egen plikt til å justere.

Dette bør også klart fremgå av lov eller forarbeider.

Videre forslår *Foreningen Næringseiendom* at justeringsperioden for oppføring, påbygging og ombygging av fast eiendom reduseres fra ti til fem år. Særlig dersom det likevel innføres justeringsplikt for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, vil det være en fordel om justeringsperioden er den samme slik at man slipper å ta stilling til grensen mellom ombygging og vedlikehold.

Når det gjelder spørsmålet om forholdet mellom justeringsbestemmelser og uttaksbestemmelser, mener foreningen at det ikke bør foreligge noe plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift etter utløpet av justeringsperioden, i hvert fall ikke når det gjelder fast eiendom. Det anføres at dette følger av at det ikke skal betales merverdiavgift ved omsetning av fast eiendom.

Linstow eiendom as, *Selmer Skanska* og *Steen & Strøm* legger alle vekt på at det etter gjeldende rett er krevende for utleier å dokumentere leieforholdene i et bygg, og at en tilleggsforpliktelse knyttet til reparasjon og vedlikehold vil være svært arbeidskrevende. Selv om et bygg gjennom ti år kan utnyttes svært forskjellig, vil dokumentasjon av bruken gjennom en så lang periode være en stor utfordring. Det må blant annet holdes særskilt rede på leietakers merverdiavgiftsstatus, fremleieforhold, byggets gjennomsnittlige merverdiavgiftssats og bruken av fellesarealer.

Livselskapenes Eiendomsforum, Sparebankforeningen og Finansnæringens hovedorganisasjon kommenterer bare forslaget til justeringsbestemmelser for fast eiendom. Det vises til at forslaget knyttet til justeringsplikt for reparasjon og vedlikehold vil innebære at det ved bruksendring av fast eiendom vil foreligge plikt til å justere fradragsført inngående merverdiavgift ved reparasjoner og vedlikehold for merverdiavgiftsbeløp ned til 960 kroner. Videre pekes det på at justeringsbestemmelsene bør sees i sammenheng med bestemmelsene for kompensasjon av merverdiavgift for stat og kommune. Kommuner og fylkeskommuner, samt statlige organer og institusjoner, utgjør en stor andel av samlet antall leietakere av fast eiendom. Avgiftsforholdene relatert til leieforhold inngått med slike leietakere er derfor av stor økonomisk betydning. Det bør av den grunn ikke innføres justeringsbestemmelser for fast eiendom før det er innført bestemmelser om kompensasjon av merverdiavgift for, og adgang til frivilling registrering av utleie til kommuner, fylkeskommuner, samt statlige organer og institusjoner. Det vises i denne sammenhengen til at det er adgang til frivillig registrering av utleie til slike leietakere.

Olav Thon gruppen kommenterer forslaget til justeringsbestemmelser. I tilknytning til forslaget om justering av andre kapitalvarer enn fast eiendom, vises det til problemer som kan oppstå ved at det må vurderes hva som er kapitalvare, både i forhold til beløpsgrensen og om senere påkostninger på denne i seg selv skal utgjøre en kapitalvare. Ved anskaffelse av en vare må det dessuten avgjøres hva som er en eller flere varer. Videre at det vil være arbeidskrevende å dokumentere den faktiske bruken av en kapitalvare til enhver tid (i fem år), ved at det for eksempel trolig må lages hjelpekonti for hver enkelt kapitalvare.

Det anføres at for bygg og anlegg vil en utvidelse av perioden for omdisponering fra tre til ti år tilsvarende øke de administrative kostnadene, særlig hvis reparasjon og vedlikehold også medtas. Justeringsbestemmelsene vil dessuten få betydning for skatte- og regnskapsforhold, og behefte disse med usikkerhet. Videre pekes det på at forslaget ikke gir kontrollmyndigheten økte ressurser. Det advares derfor mot at mindre seriøse aktørene i bransjen ikke vil overholde bestemmelsene og heller ikke vil bli kontrollert for manglende etterlevelse.

Dersom det likevel innføres justeringsbestemmelser foreslås disse i en enklere form, for eksempel slik at de bare gjelder oppføring, ombygging og påbygning av fast eiendom. Dessuten bør det ikke fastsettes bestemmelser som medfører at det skal foretas beløpsjusteringer som utgjør mindre enn 100 000 kroner, særlig siden forslaget antas å være provenynøytralt. Det vil være mindre grunn til avgiftstilpasninger for mindre beløp enn dette.

Den norske revisorforening er enig i at det innføres justeringsbestemmelser for fast eiendom, men foreslår at grensen for justering økes til 20 prosent. Når det gjelder andre betydelige driftsmidler enn fast eiendom hevder man at justering virker upraktisk og at det ikke er særlig vanlig at slike driftsmidler brukes i virksomhet som ikke er avgiftspliktig.

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring peker på at det er vanlig at de kommunale virksomhetene som er avgiftspliktige og de som ikke er avgiftspliktige, har felles lokaler og bruker felles driftsmidler, og den faktiske bruken kan variere fra år til år særlig dersom det skjer omorganiseringer/relokaliseringer. Dersom det skal skje en justering av fradragsført merverdiavgift som følge av dette, vil det medføre et betydelig merarbeid for kommunene.

Norsk Øko-forum bemerker at forslaget til justeringsbestemmelser for oppføring mv. av fast eiendom medfører at alle avgiftspliktige

foretak må kunne dokumentere samlede oppføringskostnader samt om- og påbygginger i ti år. For virksomhet som både har avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning antas det at bestemmelsene innebærer et behov for å innrette bokføringen slik at det kan skilles mellom for eksempel felles oppføringskostnader og oppføringskostnader til henholdsvis eksklusiv bruk i avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Den avgiftspliktige må dessuten holde løpende oversikt, slik at oppføringskostnader mv. som er eldre enn ti år ikke lenger ligger inne i systemet. Det antas at bestemmelsene vil få størst betydning for de som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Disse må imidlertid også i dag holde oversikt over oppføringskostnadene mv. per leietaker, men plikten til å justere utvides fra tre til ti år.

Når det gjelder forslaget til justeringsbestemmelser for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom er forumet mer kritisk. Det stilles spørsmål ved om grensen på 200 000 kroner skal gjelde per selskap, per bygg eller per leietaker. Det anføres at grensen bør gjelde per leietaker ellers blir det ulik tilbakeføring avhengig av om en virksomhet eier eller leier sine lokaler. Det vises videre til at en plikt til justering av reparasjons- og vedlikeholdskostnader, vil være arbeidskrevende. Dette vil særlig gjelde virksomheter som er registrert for utleie, gjerne av flere eiendommer og med stadig utskiftning av leietakere. På denne bakgrunnen foreslås det at arbeidsgruppens forslag til ny § 26 b-2 nr. 3 bør utgå, eventuelt erstattes med en forskriftshjemmel på området.

Med tanke på forslaget om justering av andre kapitalvarer enn fast eiendom antar forumet at det bare vil gjelde et mindre antall driftsmidler. For det første er grensen satt relativt høyt gjennom en minste kostpris på 200 000 kroner, og det antas dessuten at det ikke er særlig mange kapitalintensive næringer som endrer fordelingsnøkkelen vesentlig. For de fleste avgiftspliktige vil det derfor ikke være aktuelt å foreta justering. For de som foretar investeringer i denne størrelsesorden, og som blir berørt av bestemmelsen, antas at det for de fleste vil dreie seg om et fåtall driftsmidler, og at det derfor ikke vil være særlig problematisk å holde oversikt over investeringene i en femårsperiode.

7.6 Departementets vurderinger og forslag

7.6.1 Innledning

Generelt om fradragsretten og justering av fradrag for kapitalvarer

Merverdiavgiften er for det første kjennetegnet ved at den er en forbruksavgift som legges på innenlands forbruk av varer og tjenester. Merverdiavgiften oppkreves ved innenlands omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester og ved innførsel fra utlandet. For at avgiften skal dekke alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester, omfatter den også de tilfeller der avgiftspliktige varer eller tjenester tas ut fra en avgiftspliktig virksomhet til for eksempel bruk privat for virksomhetens eier. Vedkommende anses i et slikt tilfelle som endelig forbruker av den aktuelle varen eller tjenesten.

Merverdiavgiften kjennetegnes også ved at den er en generell omsetningsavgift som skal oppkreves av samtlige ledd i en omsetningskjede, og for eksempel ikke bare ved omsetning til endelig forbruker. En avgiftsoppkreving på alle ledd i omsetningskjeden innebærer likevel ikke at merverdiavgiften virker som en omkostning på det enkelte ledd, fordi utgående merverdiavgift beregnet av foregående ledd kan føres til fradrag som inngående merverdiavgift i neste ledd. Uten en slik fradragsrett ville avgiftsbelastningen på de varer og tjenester som til slutt omsettes eller tas ut til den som anses som forbruker, stige i takt med antall omsetningsledd.

Differansen mellom det virksomhetene krever opp i utgående merverdiavgift, og det disse kan trekke fra i inngående merverdiavgift, utgjør statens proveny fra merverdiavgiften. I de tilfeller hvor inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift, vil differansen bli utbetalt til virksomheten. Merverdiavgiften tjener primært et fiskalt formål, og det må dermed nødvendigvis trekkes en grense for fradragsrettens omfang. Departementet understreker imidlertid at det ved fremleggelsen av dette forslaget ikke er ment å gjøre endringer i rettstilstanden om omfanget av fradragsretten, jf. merverdiavgiftsloven § 21.

Ved anskaffelse av varer og tjenester som skal brukes i avgiftspliktig virksomhet, gis det for det første et umiddelbart fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen. Og vurderingen av om en anskaffelse er til bruk i avgiftspliktig virksomhet – vilkårene for fradragsrett – baseres på forholdene ved anskaffelsen.

En slik umiddelbar fradragsrett på anskaffelsestidspunktet uten en etterfølgende korrigering av det opprinnelige fradraget, kan særlig virke uheldig for kapitalvarer. Bakgrunnen for dette er at slike varer ikke forbrukes straks i en virksomhet, men gjerne brukes i virksomheten over lang tid. Og i denne tiden vil kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet kunne endre seg.

Dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og en avgiftspliktig virksomhet endrer seg etter anskaffelsen, vil det opprinnelige fradraget kunne fremstå som misvisende og ikke gjenspeile den totale og faktiske bruken av varen i avgiftspliktig virksomhet over tid. Dette innebærer at det opprinnelige fradraget kan være for lite eller for stort.

Ved siden av lang brukstid er dessuten kapitalvarer kjennetegnet ved at de har høy pris, og det kan derfor være aktuelt å tilpasse seg fradragsreglene på dette området.

Det kan tenkes flere måter å løse problemet med at den opprinnelige fradragsføringen ikke alltid vil gjenspeile anskaffelsens bruk i avgiftspliktig virksomhet over tid. En mulighet er at fradragsretten ikke inntrer straks ved anskaffelsen, men i takt med forbruket av de varer eller tjenester som anskaffes, eller at man fordeler retten til fradrag over flere avgiftsterminer i likhet med de prinsipper som brukes i forbindelse med avskrivninger ved inntektsbeskatningen.

En annen mulighet er å beholde retten til å gjøre umiddelbart fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen, men supplere denne retten med generelle bestemmelser om justering av fradraget for visse større anskaffelser (kapitalvarer) når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen. På denne måten tas det høyde for de tilfeller hvor en kapitalvare fradragsføres fullt ut, men relativt kort tid etter anskaffelsen brukes privat eller i ikke-avgiftspliktig virksomhet.

De fleste land som har merverdiavgift, herunder alle EU-landene, har valgt sistnevnte løsning med generelle justeringsbestemmelser for kapitalvarer. Departementet mener det er nødvendig å innføre slike generelle bestemmelser også i Norge, ikke minst på grunn av de problemene som dagens regelverk på dette området gir, se neste punkt. Slike bestemmelser vil både virke preventivt ved å begrense tilpasninger for å unngå merverdiavgift og dessuten gi en mer korrekt merverdiavgiftsbehandling.

Det kan også skje en endret bruk av tjenester etter anskaffelsen. Dette kan for eksempel gjelde individuelt tilpassende dataprogrammer. Departementet vil imidlertid ikke nå foreslå justeringsbestemmelser for tjenester. Det vil blant annet kunne være vanskeligere å dokumentere og kontrollere endret bruk av tjenester enn av varer. I tillegg synes omfanget av endret bruk av tjenester usikkert.

Problemer med dagens regelverk

Som nevnt innholder merverdiavgiftsloven i dag ingen generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift for kapitalvarer når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen. Tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd gjelder bare fast eiendom og ikke andre større driftsmidler (kapitalvarer). Dessuten er denne bestemmelsen mindre fleksible enn det justeringsbestemmelsene vil være, for eksempel ved at fradragsført inngående merverdiavgift etter tilbakeføringsbestemmelsen må tilbakeføres fullt (og ikke forholdsmessig som ved en justering) dersom bygget eller anlegget før fullføring eller innen tre år etter fullføring blir solgt, leiet ut eller på annen måte blir disponert til formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Etter denne treårsperioden vil salg, uttak eller andre bruksendringer være uten avgiftskonsekvenser. Denne korte frigjøringstiden på tre år vil både kunne gi uheldige tilpasninger for å unngå merverdiavgift og dessuten være konkurransevridende. For eksempel vil en frivillig registrert utleier av bygg etter forskrift nr. 117, kunne oppnå en vesentlig reduksjon i kostnadene ved oppføringen av et kontorbygg hvis bygget først leies ut til avgiftspliktig virksomhet, for etter tre år å leies ut til en ikke-avgiftspliktig virksomhet (for eksempel en bank).

Den korte frigjøringstiden for fast eiendom var for øvrig noe av bakgrunnen for at det ikke ble innført merverdiavgift ved yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom, jf. Ot. prp. nr. 77 (2005-2006) punkt 13.1.6. Fritidseiendommer er typisk egnet for privat bruk, og fradragsretten for oppføringskostnadene på slike eiendommer kan utgjøre store beløp. Den korte frigjøringstiden på tre år kan derfor motivere privatpersoner til å innrette seg slik at det oppnås fradrag for merverdiavgift ved oppføringen av for eksempel en hytte. Med dagens regelverk ville dette kunne skje ved at hytta blir (delvis) leid ut i tre år, hvoretter den blir solgt eller kun brukt privat. Det skulle da ikke skje noen tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift.

Også når det gjelder andre større driftsmidler enn fast eiendom er dagens regelverk problematisk. En avgiftspliktig virksomhet som for eksempel anskaffer en maskin til felles bruk i delt virk-

somhet, eventuelt også privat, kan i dag fradragsføre inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av maskinen etter dennes antatte bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Det kan tenkes at dette er 50 prosent av inngående merverdiavgift som påløper ved anskaffelsen. Dersom virksomheten etter en stund, for eksempel et par måneder, endrer bruken av maskinen slik at den nå brukes kun 10 prosent i den avgiftspliktige virksomheten og 90 prosent privat, vil dette etter dagens regler kunne skje uten avgiftskonsekvenser. Resultatet er at virksomheten kan øke bruken av driftsmiddelet privat uten å betale merverdiavgift av dette forbruket. Dersom maskinen tas helt ut av virksomheten til privat bruk, skal det imidlertid betales uttaksmerverdiavgift.

Dagens regelverk kan også virke uheldig i motsatt retning, ved at fradraget for inngående merverdiavgift ikke øker dersom bruken av et større driftsmiddel i avgiftspliktig virksomhet øker etter anskaffelsen/den opprinnelige fradragsføringen. Dersom maskinen i eksempelet over anskaffes delvis til bruk i avgiftspliktig virksomhet og delvis til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet (50 - 50), vil fradraget i dag ikke senere øke dersom maskinen brukes mer i avgiftspliktig virksomhet (for eksempel 90 - 10).

Generelle justeringsbestemmelser for fast eiendom og andre større driftsmidler (kapitalvarer) vil rette opp disse problemene ved dagens regelverk. Bestemmelsene vil virke begrensende på tilpasninger for å unngå merverdiavgift, og vil samtidig kunne motvirke konkurransevridninger. Bestemmelsene vil innebære at avgiftsberegningen i større grad vil gjenspeile de reelle forhold, både faktisk og økonomisk. Som nevnt har alle land innenfor EU innført slike bestemmelser i sitt merverdiavgiftsregelverk.

Nedenfor vil departementet foreslå at det innføres generelle justeringsbestemmelser i merverdiavgiftsregelverket.

Nærmere om hvilke anskaffelser som skal omfattes av justeringsbestemmelsene

Spørsmålet om hva som skal anses som kapitalvarer behandles nærmere i punkt 7.6.2. Det forhold at en anskaffelse skal anses som en kapitalvare er imidlertid et nødvendig men ikke tilstrekkelig vilkår for at det oppstår rett eller plikt til å justere merverdiavgift. I likhet med de prinsippene som gjelder for justeringsbestemmelsene innen EU, legger departementet til grunn at en forutsetning for at det overhodet skal skje en justering vil være at anskaffelsen har skjedd til bruk i næringsvirksomhet. Dette omfatter også anskaffelser til bruk i virksomhet utenfor loven.

En kapitalvare som er anskaffet til bruk i virksomhet som ikke er avgiftspliktig og derfor ikke har gitt fradragsrett, og som senere tas i bruk (helt eller delvis) i en avgiftspliktig del av virksomheten, vil med andre ord kunne oppnå en etterfølgende fradragsrett. Justeringsbestemmelsene vil imidlertid ikke omfatte kapitalvarer som er anskaffet til privat bruk og som senere tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Når det gjelder kapitalvarer som anskaffes dels til bruk privat og dels til bruk i avgiftspliktig virksomhet er situasjonen noe mer komplisert. Som det er vist til i punkt 7.3.1 har EF-domstolen utviklet en egen doktrine for slik privat bruk av kapitalvarer. I følge denne domspraksisen har en avgiftspliktig virksomhet (typisk et enkeltmannsforetak) flere valgmuligheter når det anskaffes en kapitalvare som skal brukes dels privat og dels i avgiftspliktig virksomhet. Anskaffelsen kan for det første anses som foretatt privat. I dette tilfellet tilordnes ikke kapitalvaren virksomhetens aktiva og inngår heller ikke i virksomhetens merverdiavgiftsregnskap. For det andre kan anskaffelsen anses som foretatt til bruk i virksomheten. I dette tilfellet skjer det et fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen, og EUs regelverk innebærer at det i så fall skal skje en etterfølgende justering for den private bruken. Eller anskaffelsen kan anses som foretatt delvis til privat bruk og delvis til bruk i avgiftspliktig virksomhet, slik at inngående merverdiavgift fordeles ved anskaffelsen.

Departementet ønsker imidlertid ikke å innføre en tilsvarende ordning med ulike valgmuligheter, men foreslår i stedet at dagens regelverk på dette området beholdes. Ved anskaffelse av en kapitalvare som skal brukes dels privat og dels i avgiftspliktig virksomhet innebærer dette at inngående merverdiavgift skal fordeles, jf. merverdiavgiftsloven § 23.

Der inngående merverdiavgift skal fordeles mellom privat bruk og bruk i avgiftspliktig virksomhet, vil kun den delen av kapitalvaren som ble anskaffet til bruk i avgiftspliktig virksomhet være omfattet av justeringsbestemmelsene. En økt bruk i avgiftspliktig virksomhet av slike kapitalvarer vil derfor ikke medføre rett til justering. Dette har sammenheng med at de foreslåtte justeringsbestemmelsene, på samme måte som i EU, ikke skal omfatte kapitalvarer som kun er anskaffet til privat bruk og som senere tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det vil derfor bare være økt privat bruk som vil medføre justering i dette tilfellet.

Et annet spørsmål er betydningen av lovendringer som endrer fradragsretten. Det kan for det første tenkes at en virksomhet som tidligere ikke var avgiftspliktig blir avgiftspliktig ved at aktivitetene den utøver blir avgiftspliktig som følge av en lovendring som utvider avgiftsplikten. I et slikt tilfelle vil virksomheten klart kunne gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på de varer og tjenester, herunder kapitalvarer, som anskaffes etter at virksomheten har blitt avgiftspliktig. Spørsmålet her er imidlertid om virksomheten også skal få fradrag for (deler av) inngående merverdiavgift på kapitalvarer som den har anskaffet før den ble avgiftspliktig som følge av lovendringen.

Også i det tilfellet en virksomhet selv utvider virksomheten til å omfatte aktiviteter som er avgiftspliktige, vil det oppstå spørsmål om etterfølgende fradragsrett for anskaffelser som virksomheten har gjort før den ble avgiftspliktig. Som nevnt vil det kunne oppstå en etterfølgende fradragsrett i disse tilfellene selv om det ikke kunne fradragsføres inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av kapitalvaren.

I det tilfellet avgiftsplikten utvides som følge av en lovendring, vil en rett til å justere for tidligere anskaffelser i realiteten innebære en etterfølgende fradragsrett med store og uoversiktlige provenykonsekvenser. Departementet vil derfor foreslå at en virksomhet som får rett til fradrag som følge av lovendring ikke kan justere for anskaffelser som er gjort før lovendringen trådte i kraft. Dette vil etter departementets forslag både gjelde tilfeller der avgiftsplikten utvides etter en lovendring, for eksempel i forbindelse med at nye tjenesteområder blir avgiftspliktig, men også i tilfeller der bestemmelser om avskåret fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 22 blir opphevet. Justeringsbestemmelsene vil med andre ord ikke gjelde for anskaffelser som har skjedd mens det gjaldt et fradragsforbud for slike anskaffelser.

Det kan også tenkes at avgiftsplikten innskrenkes som følge av en lovendring, slik at en virksomhet som tidligere var avgiftspliktig ikke lenger er det fordi aktivitetene den utøver unntas merverdiavgift. Når virksomheten anskaffer en kapitalvare i den tiden den er avgiftspliktig, vil fradraget bygge på en forutsetning om at kapitalvaren skal brukes i forbindelse med avgiftspliktige aktiviteter. Dersom denne forutsetningen senere brytes ved at aktivitetene unntas merverdiavgift, bør det etter departementets mening skje en justering av fradragsført merverdiavgift på samme måte som ved andre bruksendringer av kapitalvaren. Det vises i denne forbindelse også til C-172/03 *Heiser* der EF-domstolen slår fast at et unntak fra å justere fradraget for kapitalvarer i dette tilfellet må anses som statsstøtte.

En annen problemstilling knytter seg til selve ikrafttredelsen av forslaget til generelle justeringsbestemmelser. Departementet foreslår i en egen bestemmelse i denne proposisjonen at det bare er anskaffelser som skjer etter at slike bestemmelser trer i kraft, som vil omfattes av bestemmelsene. Når det gjelder fast eiendom vil for eksempel et bygg som er anskaffet før slik ikrafttredelse følge tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, og ikke de nye justeringsbestemmelsene. En senere om- eller påbygging vil imidlertid følge de nye bestemmelsene.

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av departementets forslag til bestemmelser om justering av fradrag for inngående merverdiavgift for kapitalvarer. Det vises også til lovforslaget med merknader i kapittel 9.

7.6.2 Hva skal anses som kapitalvare

Ikke enhver anskaffelse mv. som en virksomhet gjør bør være gjenstand for justering av inngående merverdiavgift. I likhet med det arbeidsgruppen har foreslått mener departementet at det bare er driftsmidler av større verdi som bør omfattes av justeringsbestemmelsene. Det er særlig ved større anskaffelser at det vil være aktuelt med tilpasninger for å unngå merverdiavgift. Også forenklingshensyn taler for at det innføres en nedre grense for hva som skal anses som en kapitalvare, og dermed være gjenstand for justering av inngående merverdiavgift. På denne måten unngår man å justere for mindre merverdiavgiftsbeløp. Dette er også i tråd med innspill i høringsrunden.

Maskiner, inventar og andre større driftsmidler

Departementet foreslår at maskiner, inventar og andre driftsmidler skal omfattes av kapitalvarebegrepet. For slike driftsmidler foreslo arbeidsgruppen en nedre beløpsgrense slik at anskaffelsesprisen måtte være over 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet. Med dagens kronekurs er dette en beløpsgrense som er noe høyere enn i Sverige for samme type anskaffelser, og den er omtrent dobbelt så høy som i Danmark.

Departement går inn for å legge seg på samme nivå som arbeidsgruppens forslag. I motsetning til arbeidsgruppen foreslår imidlertid departementet at definisjonen av hva som skal anses som en kapitalvare ikke knyttes til anskaffelseskostnaden av kapitalvaren, men den inngående merverdiavgiften som påløper ved anskaffelsen eller fremstillin-

gen. Dette er først og fremst en annen måte å uttrykke beløpsgrensen på, men den vil være mer i samsvar med hensynet om at det ikke bør justeres for mindre merverdiavgiftsbeløp. Beløpsgrensen foreslås satt til 50 000 kroner.

Beløpsgrensen skal gjelde for hver enkelt anskaffelse. Dette innebærer for eksempel at dersom man anskaffer to maskiner samtidig, og inngående merverdiavgift for hver enkelt maskin utgjør mindre enn 50 000 kroner, vil man verken ha rett eller plikt til senere å justere inngående merverdiavgift selv om avgiften ved anskaffelsen til sammen utgjør mer enn 50 000 kroner.

Departementet har vurdert om justeringsbestemmelsene bør omfatte kjøretøyer som er fritatt fra merverdiavgift ved videreomsetning etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11. Bestemmelsen gir avgiftsfritak ved omsetning av kjøretøyer som er omfattet av omregistreringsavgiften og som har vært registrert her i landet. Departementet vurderer for tiden en omlegging fra dagens omregistreringsavgift til merverdiavgift ved omsetning mv. av kjøretøy. Det vises her til departementets høringsnotat 22. desember 2006 om dette. I påvente av utfallet av denne prosessen foreslår departementet at kjøretøyer som ved videreomsetning omfattes av merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11 inntil videre holdes utenfor de foreslåtte justeringsbestemmelsene. Det foreslås heller ikke i denne proposisjonen noen endring i regelverket for personkjøretøyer, og ingen endring av reglene i forskrift nr. 90 til merverdiavgiftsloven.

Fast eiendom

Ved siden av maskiner, inventar og andre driftsmidler foreslår departementet at fast eiendom skal omfattes av kapitalvarebegrepet. Omsetning av fast eiendom er imidlertid unntatt merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Det oppstår dermed ingen inngående merverdiavgift ved kjøp av fast eiendom. En fast eiendom vil likevel være belastet med merverdiavgift på annen måte, for eksempel ved oppføring av bygg eller anlegg på eiendommen. Inngående merverdiavgift på oppføringskostnader mv. vil kunne trekkes fra (herunder i de tilfeller hvor utleier er frivillig registrert for merverdiavgift), noe som gjør at justeringsbestemmelser er minst like nødvendige for fast eiendom som ved anskaffelse mv. av andre type driftsmidler. Spørsmålet er om merverdiavgift på enhver kostnad som knytter seg til fast eiendom skal være gjenstand for justering, eller om det også her bør skje en nærmere presisering og avgrensning.

Arbeidsgruppen foreslo at fast eiendom, herunder om- eller påbygginger skulle anses som kapitalvarer uten en nedre beløpsgrense. Videre foreslo den at reparasjon og vedlikehold av fast eiendom skal anses som kapitalvare når utgiftene i løpet av et kalenderår overstiger 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

Når det gjelder reparasjon og vedlikehold av fast eiendom er det flere høringsinstanser som har pekt på at det vil være svært arbeidskrevende å justere inngående merverdiavgift av alle slike tiltak i løpet av et år, herunder vurdere om beløpsgrensen på 200 000 kroner er oppnådd. Dette vil særlig gjelde virksomheter som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom, der det gjerne skjer en stadig utskiftning av leietakere.

Departementet ser de praktiske problemene ved å måtte justere inngående merverdiavgift for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom. Dersom beløpsgrensen skal gjelde per eiendom slik arbeidsgruppen foreslår, vil det særlig for eiendommer med mange leietakere være vanskelig for utleier å holde oversikt over både egne og leietakeres kostnader i forbindelse med reparasjoner og vedlikehold av eiendommen i løpet av et år.

Justeringsbestemmelser for slike kostnader vil dessuten kunne bidra til en annen kostnadsfordeling mellom utleier og leietaker (dersom beløpsgrensen skal gjelde per leietaker og ikke per eiendom), eller at reparasjons- og vedlikeholdstiltak blir forskjøvet til et annet år i tilfeller man nærmer seg beløpsgrensen for justering. Det er ikke ønskelig at merverdiavgiftsregelverket påvirker disse forholdene. Departementet antar videre at mange av kostnadene ved reparasjon og vedlikehold av en fast eiendom vil være årlige kostnader, og det vil ikke være samme behov for å justere fradragsført inngående merverdiavgift. Ved å ikke la justeringsreglene gjelde for slike kostnader, slipper man også å avgrense nedad mot kostnader til drift og administrasjon av fast eiendom som ikke utgjør reparasjon eller vedlikehold.

På denne bakgrunnen foreslår departementet at inngående merverdiavgift på kostnader til reparasjon og vedlikehold av fast eiendom ikke skal omfattes av kapitalvarebegrepet. Utgifter til drift mv. omfattes som nevnt heller ikke.

For å oppnå større likhet mellom merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven vil departementet samtidig foreslå en endring i kompensasjonsloven § 16 jf. forskrift 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (forskrift nr. 128) § 6 første ledd annet punktum, slik at kompensert merverdiavgift

for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom ikke lenger skal justeres.

Det som gjenstår av kapitalvarebegrepet i forhold til fast eiendom vil være kostnader ved bygging på eiendommen. Dette vil omfatte både tiltak ved ny-, på- eller ombygging på eiendommen. Det kan stilles spørsmål ved om det er nødvendig å innføre en nedre beløpsgrense på slike tiltak. Arbeidsgruppen foreslo at enhver om- eller påbygging skulle anses som kapitalvare. Departementet ser imidlertid at det kan være behov for å ha en beløpsgrense også i disse tilfellene, slik at man unngår at det for eksempel må justeres for ethvert mindre ombyggingstiltak.

Beløpsgrensen bør etter departementets mening være høyere enn for andre kapitalvarer da perioden justering av inngående merverdiavgift skal skje (justeringsperioden) foreslås satt til ti år for fast eiendom og ikke fem år slik som for andre kapitalvarer. Departementet foreslår at beløpsgrensen for fast eiendom i dette tilfellet settes til 100 000 kroner i inngående merverdiavgift. Dette tilsvarer en anskaffelseskostnad på 400 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

Det kan tenkes at det skjer flere byggetiltak – for eksempel først en ombygging og så en påbygging – på en fast eiendom i løpet av et år. I så fall foreslås at inngående merverdiavgift på de ulike tiltakene i løpet av året legges sammen ved vurderingen av om det foreligger en kapitalvare eller ikke. På samme måte skal inngående merverdiavgift på tiltak som utføres av eieren slås sammen med tiltak som utføres av leietakere.

Oppføring mv. av bygg eller anlegg innebærer normalt at både tjenester og materialer mv. tilføyes eiendommen. Det er inngående merverdiavgift på disse ytelsene som inngår i kapitalvarebegrepet. Begrepet omfatter også merverdiavgift på kostnader til konsulenter mv. som påløper i forbindelse med byggingen.

Inngående merverdiavgift på kostnader til drift, administrasjon, reparasjon og vedlikehold av en fast eiendom er ikke en del av kapitalvarebegrepet (og dermed ikke gjenstand for justering). Det må derfor skilles mellom hva som skal anses som for eksempel en ombygging og hva som bare er reparasjon eller vedlikehold.

Avgjørelsen vil her måtte treffes etter en konkret vurdering av de faktiske omstendighetene, der det avgjørende er om eiendommens opprinnelige standard endres. Arbeid som tar sikte på å opprettholde den samme standard (lav, middels eller høy) som bygget eller anlegget har vært i tidligere, vil bli ansett som vedlikehold. Ved vurderingen av om et tiltak skal regnes som vedlikehold/reparasjon eller påkostning/ombygging mv., skal de samme kriteriene legges til grunn som ved vurderingen av om tiltaket regnes som vedlikehold eller påkostning i forhold til avskrivningsreglene i skatteretten.

7.6.3 I hvilke tilfeller skal det skje justering

Innledning

Et helt sentralt spørsmål er i hvilke tilfeller eller situasjoner som skal utløse en rett eller plikt til å justere inngående merverdiavgift. I denne sammenhengen er det naturlig å se hen til formålet bak justeringsbestemmelsene, der det sentrale hensynet er at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden. Dette innebærer at inngående merverdiavgift kun bør justeres i de tilfellene fradragsretten for en kapitalvare i løpet av justeringsperioden endres på en slik måte at den minsker eller øker sammenlignet med forholdene ved anskaffelse av kapitalvaren. Dersom fradragsretten ikke påvirkes ved endringen, vil begrunnelsen for å justere inngående merverdiavgift ikke være tilstede.

Ved siden av overdragelse av kapitalvarer, vil begrepet «endret bruk» være sentralt ved fastsettelsen av de tilfellene det skal skje justering av inngående merverdiavgift. Med endret bruk i denne sammenhengen forstås en forandring i de faktorene som er bestemmende for fradragsretten for en kapitalvare. Det er for øvrig ikke noe vilkår at det skjer fysiske endringer i bruken av kapitalvaren for at det skal foreligge en endret bruk.

Nedenfor skal det sees nærmere på enkelte tilfeller der det etter lovforslaget forutsetningsvis skal skje en justering av inngående merverdiavgift. Denne oversikten er imidlertid ikke fullstendig, slik at det også kan tenkes andre hendelser som vil innebære en rett eller plikt for virksomheten å justere inngående merverdiavgift.

Utskifting av leietaker

En frivillig registrert utleier av bygg eller anlegg etter forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven vil som nevnt være omfattet av justeringsbestemmelsene. Det er utleie til bruk i registrert virksomhet som berettiger den frivillige registreringen, og dermed også utleiers adgang til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnader mv. Dersom en avgiftspliktig leietaker skiftes ut med en leietaker som ikke er avgiftspliktig i løpet av justeringsperioden, vil dette være en hendelse som vil utløse justering av fradragsført merverdi-

avgift på oppføringskostnadene mv., forutsatt at de øvrige vilkårene for justering er oppfylt. I dette tilfellet må fradragsført inngående merverdiavgift reduseres. På samme måte vil fradragsretten øke dersom en leietaker, som ikke er avgiftspliktig, skiftes ut med en leietaker som er avgiftspliktig i løpet av justeringsperioden.

Leietaker endrer avgiftsstatus

I eksempelet over skjedde det en fysisk forandring ved at en leietaker flyttet ut og en annen inn. Det kan imidlertid også tenkes at samme leietaker går fra å være avgiftspliktig til ikke å være avgiftspliktig som følge av en lovendring. I dette tilfellet skjer det ikke noen fysisk endret bruk av lokalene da leietaker fortsatt driver den samme virksomheten både før og etter lovendringen. Men det skjer en forandring i de faktorene som bestemmer fradragsretten for lokalet, og det skal derfor foretas en justering. Når det gjelder det tilfellet at leietakerens virksomhet går fra å være ikke avgiftspliktspliktig til å bli avgiftspliktig som følge av en lovendring, vil dette som nevnt tidligere ikke gi rett til justering. Dette fremgår for øvrig også klart av forslaget til § 26 d første ledd annet punktum. Dersom leietakeren selv enten endrer eller utvider sin virksomhet i lokalene til (også) å omfatte aktiviteter som allerede er avgiftspliktig, vil utleiers fradragsrett kunne øke tilsvarende.

Tomme lokaler, brann mv.

Dersom en leietaker flytter ut av lokalene slik at de i en periode står tomme, skjer det for så vidt en endret bruk i den perioden lokalene står tomme. Departementet legger likevel til grunn at justering i dette tilfellet først skal skje når lokalene igjen tas i bruk, og slik at det ikke skjer en justering i den perioden de står tomme.

Videre legger departementet til grunn at det heller ikke skal skje noen justering dersom en bygning eller et anlegg brenner eller rives ned. Også i slike tilfeller vil det for så vidt være en endret bruk resten av justeringsperioden knyttet til kapitalvaren, men i motsetning til tilfellet overfor vil den ikke kunne benyttes igjen. Hvis brann eller lignende gjør at det bygges på nytt, vil dette anses som en annen og ny kapitalvare forutsatt at beløpsgrensen for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene mv. nås.

Fellesregistrering

Når samarbeidende selskaper anses som én avgiftspliktig virksomhet (fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 12) innbærer det en endret bruk av virksomhetenes kapitalvarer. Det vil være en form for uttak av kapitalvare, jf. Rt. 2003 s. 1233 (Actif-dommen).

Uten justering av inngående merverdiavgift i slike tilfeller, vil en avgiftspliktig virksomhet før fellesregistrering kunne anskaffe og fradragsføre merverdiavgift på store kapitalvarer som etter fellesregistreringen helt eller delvis også skal brukes i ikke-avgiftspliktig virksomhet innenfor fellesregistreringen. Justering av inngående merverdiavgift ved fellesregistrering kan både skje ved en ny fellesregistrering, endringer i en eksisterende fellesregistrering (nytt selskap trer inn eller ut av gruppen) eller ved oppløsning av en fellesregistrering.

Salg og annen overdragelse av kapitalvarer

Justering av inngående merverdiavgift vil særlig være praktisk ved salg og annen overdragelse av kapitalvarer. I denne sammenhengen kan det være grunn til å skille mellom overdragelse av fast eiendom og salg av andre kapitalvarer. Bakgrunnen er at overdragelse av fast eiendom, i motsetning til salg av andre kapitalvarer, ikke utløser utgående merverdiavgift.

Ved salg av andre kapitalvarer enn fast eiendom skal det beregnes merverdiavgift av hele vederlaget. Dersom virksomheten ikke eller bare delvis har fått fradrag for inngående merverdiavgift, vil fradragsretten øke tilsvarende. Salget innebærer i dette tilfellet at kapitalvaren anses for å ha gått over til full fradragsberettiget bruk. En virksomhet som ved innkjøp av en kapitalvare hadde forholdsmessig fradragsrett, vil med de nye justeringsbestemmelsene kunne øke dette fradraget dersom kapitalvaren senere selges. I denne forbindelse foreslår departementet en sperregrense ved at det økte fradraget (justeringsbeløpet) ikke kan overstige 25 prosent av vederlaget ved salget av kapitalvaren, merverdiavgift ikke medregnet. Justeringsbeløpet vil da ikke overstige den merverdiavgiften som skal innberettes ved salget av kapitalvaren. Det vises til lovforslaget § 26 d annet ledd annet punktum.

Når det gjelder fast eiendom skal det skje en justering uavhengig av om eiendommen selges eller overlates ny eier uten at det kreves opp vederlag. I et slikt tilfelle skal det alltid skje en reduksjon av fradragsretten, og overdragelsen må sidestilles med at eiendommen går over til ikke-fradragsberettiget bruk. Det vil imidlertid være mulig for den som overdrar eiendommen å overføre retten og plikten til å justere til den som overtar eiendommen. Departementet antar at dette også vil være

praktisk hvor fast eiendom overdras som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av denne.

Tilfeller der justering vil være særlig urimelig

Etter gjeldende tilbakeføringsbestemmelse for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd annet punktum skal tidligere fradragsført inngående merverdiavgift for bygg eller anlegg ikke tilbakeføres ved dødsfall eller konkurs eller ved andre forhold der slik tilbakeføring vil virke særlig urimelig overfor den avgiftspliktige. Det samme gjelder ved ekspropriasjon av bygget eller anlegget, jf. forskrift nr. 72 § 3 annet punktum. Videre kan Skattedirektoratet etter samme forskrift § 4 utenom disse tilfellene samtykke i at tilbakeføring unnlates når omdisponeringen skyldes årsaker den avgiftspliktige ikke har hatt herredømme over eller en tilbakeføring av andre grunner vil virke særlig urimelig overfor den avgiftspliktige. Departementet har vurdert om tilsvarende bestemmelser bør innføres i de generelle justeringsbestemmelsene.

Formålet bak justeringsbestemmelsene – at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til/bruk i avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden – tilsier at det ikke bør innføres slike unntak. Det er også en vesentlig forskjell mellom for eksempel tilbakeføringsbestemmelsen i § 21 tredje ledd og de generelle justeringsbestemmelsene, fordi det i sistnevnte tilfelle kun skal skje en forholdmessig og ikke en full tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift. Videre legges det til grunn at det ikke skal skje noen justering dersom for eksempel en kapitalvare brenner eller et bygg rives ned, se i punktet over. Departementet antar at det utover disse tilfellene ikke vil være særlig urimelig at det skal skje en justering av inngående merverdiavgift, og departementet vil på denne bakgrunnen ikke foreslå noe tilsvarende unntak fra justeringsbestemmelsene. Det samme gjelder ved tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift for fast eiendom før fullføringen, jf. lovforslaget § 26 d sjette ledd.

Forslaget vil også innebære at den avgiftspliktiges konkurs vil utløse plikt til å justere. Konkursboet vil imidlertid kunne overta justeringsforpliktelsen i den utstrekning boet overdrar virksomheten til en avgiftspliktig person.

Forholdet mellom justering og uttak

Dersom en registreringspliktig næringsdrivende tar ut en kapitalvare fra virksomheten, innebærer det en «endret bruk» av kapitalvaren, som i utgangspunktet utløser rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift. Dette reiser spørsmål om forholdet mellom justeringsbestemmelsene og de alminnelige uttaksbestemmelsene. Dette gjelder både ved uttak av varer (i dette tilfellet en kapitalvare) og uttak av tjenester ved bruk av en kapitalvare.

Når det gjelder uttak av kapitalvarer pekte arbeidsgruppen på at det er flere grunner som tilsier at de alminnelige uttaksbestemmelsene skal få anvendelse selv om det dreier seg om driftsmidler som vil omfattes av de foreslåtte justeringsbestemmelsene. Det ble blant annet pekt på at justeringsbestemmelsene tar sikte på å korrigere fradragsretten slik at den gjenspeiler kapitalvarens tilknytning til en avgiftspliktig virksomhet over tid, mens de alminnelige uttaksbestemmelsene skal sikre at alt forbruk i prinsippet blir belastet med merverdiavgift. Arbeidsgruppen foreslo likevel at uttaksbestemmelsene ikke burde komme til anvendelse for driftsmidler som vil være omfattet av de foreslåtte justeringsbestemmelsene. Det ble særlig vist til at en slik regel vil være den enkleste å praktisere siden en eventuell avgiftsberegning dermed kan avgjøres på grunnlag av ett regelsett (justeringsbestemmelsene). Den avgiftspliktige vil da heller ikke måtte ta stilling til driftsmiddelets omsetningsverdi på uttakstidspunktet eller beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften som i det enkelte tilfellet kan utgjøre en forholdsmessig andel av omsetningsverdien. Videre ble det antatt at det er få driftsmidler i denne prisklassen som det vil være aktuelt å ta ut til privat bruk. Dersom uttaket skjer til virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet, mente arbeidsgruppen at det heller ikke forelå noen prinsipielle innvendinger mot at justeringsbestemmelsene også skal gjelde ved uttak av kapitalvarer.

Departementet har vurdert ulike løsninger for denne problemstillingen. En mulighet er den arbeidsgruppen har foreslått. En annen mulighet er å la ethvert uttak i justeringsperioden følge uttaksbestemmelsene. En tredje mulighet er å skille mellom uttak fra den avgiftspliktige til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten og de tilfeller der kapitalvaren tas ut til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. I førstnevnte tilfelle vil det ikke skje en uttaksberegning, men justering av inngående merverdiavgift. Mens det ved uttak av kapitalvare til bruk privat mv. skal skje en uttaksberegning. En fjerde mulighet er at virksomheten selv velger om den skal justere inngående merverdiavgift eller beregne uttaksmerverdiavgift.

For å sikre at alt forbruk i prinsippet blir belastet med merverdiavgift mener departementet at uttak av kapitalvarer til bruk privat i justeringsperioden skal utløse uttaksmerverdiavgift. Dette vil også forhindre en forskjellsbehandling i forhold til driftsmidler som ikke anses som kapitalvarer, og som vil følge de alminnelige uttaksbestemmelsene. Departementet foreslår derfor at uttak av kapitalvarer til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten skal følge de alminnelige uttaksbestemmelsene. Det vil da gjelde både under og etter justeringsperioden for kapitalvaren.

Uttak av kapitalvarer som skjer innenfor den samlede virksomheten – mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del av virksomheten – skal imidlertid følge justeringsbestemmelsene. Dette vil også gjelde der en kapitalvare tas ut fra et selskap til et annet selskap i en fellesregistrert virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd.

Det vises nærmere til lovforslaget § 26 d femte ledd som viser til lovforslaget § 14 første ledd hvor det fremgår at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift dersom en vare, herunder kapitalvare, tas ut til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten.

Når det gjelder uttak av tjenester ved bruk av en kapitalvare, tas ikke selve kapitalvaren ut fra virksomheten (den beholdes i virksomheten), men den brukes for eksempel midlertidig privat eller til andre formål som ikke er fradragsberettiget. Dette vil også innebære en endret bruk av kapitalvaren, og det vil etter forslaget kunne utløse plikt til å justere fradragsført inngående merverdiavgift. Det kan for eksempel tenkes at innehaveren av en virksomhet benytter virksomhetens lokaler eller deler av disse til boligformål. Dersom lokalene i dette tilfellet fullt ut er fradragsført, vil dette innebære at inngående merverdiavgift som er fradragsført ved oppføringen av lokalene skal justeres. Det kan imidlertid være at den private bruken, i tillegg til eventuell annen ikke fradragsberettiget bruk, likevel er så liten at det ikke skal foretas en justering. Etter forslaget skal det ikke foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse er mindre enn ti prosentpoeng, se neste avsnitt.

Bagatellgrense

Som nevnt bør det av forenklingshensyn ikke skje justering av inngående merverdiavgift for mindre beløp. Dette gjelder både ved fastsettelsen av hva som skal anses som en kapitalvare, men også ved vurderingen av om enhver forandring i de faktorene som bestemmer fradraget for en kapitalvare, bør utløse rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift. Departementet foreslår at det ikke skal foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten sett i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse er mindre en ti prosentpoeng. Dette innebærer at dersom fradraget for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av kapitalvaren var 50 prosent, må endringen skje til 60 prosent eller 40 prosent for at det skal skje en justering.

Innføring av en bagatellgrense er ment som en forenkling både for næringslivet og skatteetaten, og det bør derfor ikke være anledning til å gjøre justeringer hvis svingningene er mindre enn ti prosentpoeng. Dette bidrar også til at bestemmelsen virker provenynøytral.

Det vises nærmere til lovforslaget § 26 e femte ledd.

7.6.4 Justeringsperioden

Justeringsperiodens lengde

Fradrag for inngående merverdiavgift skal bare justeres dersom hendelsen som utløser justeringen skjer innen en viss tid etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen av kapitalvaren. Spørsmålet om hvor lang justeringsperioden bør være, er dels et økonomisk spørsmål, og dels et praktisk spørsmål. For å sikre virksomheter i Norge samme rammebetingelser som tilsvarende virksomheter i våre naboland, er det også naturlig at det i denne sammenhengen sees hen til justeringsperiodens lengde i disse landene.

Når det gjelder kapitalvaren *fast eiendom* er det flere grunner til at justeringsperioden bør være forholdsvis lang, i hvert fall lengre enn de tre år som følger av tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd. Fast eiendom har en lang brukstid. Ved nybygging, men også ved om- eller påbygginger, av bygg eller anlegg kan inngående merverdiavgift på tjenester, materialer mv. utgjøre store beløp, og utgående merverdiavgift som skal betales på for eksempel leieinntekter kan være ganske små i forhold til dette. Dette taler for at justeringsperioden for slike kapitalvarer er lang, og kanskje mer enn for eksempel ti år. I mot dette taler praktiske hensyn. Departementet foreslår etter en avveining av særlig disse to hensynene, at justeringsperioden for fast eiendom bør være ti år. Dette tilsvarer justeringsperioden for fast eiendom i både Danmark, Sverige og de fleste andre EU-land.

Når det gjelder *maskiner, inventar og andre driftsmidler* foreslår departementet en justeringsperiode på fem år. Dette tilsvarer også justeringsperioden for slike anskaffelser i Danmark, Sverige og de fleste andre EU-land.

Justeringsperiodens begynnelse

Ved vurderingen av når justeringsperioden skal begynne å løpe, må det sondres mellom fast eiendom og andre kapitalvarer.

For andre kapitalvarer enn fast eiendom, foreslår departementet at begynnelsen på justeringsperioden skal være det tidspunktet kapitalvaren ble anskaffet eller fremstilt. Det foreslås videre at i justeringsperioden medregnes også det regnskapsåret kapitalvaren ble anskaffet eller fremstilt.

For fast eiendom er det inngående merverdiavgift på anskaffelser i forbindelse med ny-, på- eller ombygging som skal justeres. Utgangspunktet for justeringsperioden bør derfor etter departementets syn ikke bero på når i byggeprosessen merverdiavgiften påløper, og av praktiske hensyn bør det heller ikke gjelde flere ulike justeringsperioder ved samme byggetiltak. Departementet foreslår derfor at justeringsperiodens begynnelse knyttes til det tidspunktet ny-, på- eller ombyggingen anses fullført. En ny-, på- eller ombyggingen vil i denne sammenheng anses fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse. Dette tilsvarer for øvrig bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, jf. forskrift nr. 72 § 1. Hvis det viser seg at byggetiltaket ikke nødvendiggjør slik attest eller tillatelse legger departementet til grunn at fullføringen vil være når bygget eller anlegget etter en ombygging tas i bruk.

Dersom et bygg eller anlegg før fullføringen selges, leies ut eller på annen måte omdisponeres til formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven, må en registrert næringsdrivende etter gjeldende rett som hovedregel tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med byggingen, jf. merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd.

Departementet foreslår en lignende bestemmelse for også å dekke hendelser med betydning for fradragsretten som inntrer før fullføringen. En slik tilbakeføring av merverdiavgift vil særlig være praktisk der en utleier er frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Utleier vil i dette tilfellet trekke fra inngående merverdiavgift i hele byggefasen, men det kan så tenkes at bygget overdras eller det på andre måter skjer endringer som gjør at vedkommende har rett til et mindre fradrag før bygget er fullført (og justeringsforpliktelsen begynner å løpe). I et slikt tilfelle skal fradragsført inngående merverdiavgift på byggekostnadene tilbakeføres. Det vises til lovforslaget § 26 d sjette ledd. På samme måte som ved justering av inngående merverdiavgift etter fullføringen, legger departementet til grunn at slik tilbakeføring ikke skal skje dersom bygget før fullføringen brenner ned eller må rives. Se nærmere om dette under punkt 7.6.3.

7.6.5 Hvordan justering skal skje

Justering av inngående merverdiavgift skal enten skje årlig eller samlet for den resterende delen av justeringsperioden. Om justeringen skal skje årlig eller samlet vil bero på hvilken hendelse som utløser rett eller plikt til å justere. Ved justering som følge av opphør av virksomhet eller overdragelse av kapitalvare, skal justeringen foretas samlet for den resterende delen av justeringsperioden. Ellers skal det skje en årlig justering av inngående merverdiavgift.

Årlig justering

Ved justering som ikke skyldes opphør av virksomhet eller overdragelse av kapitalvare, skal inngående merverdiavgift justeres hvert regnskapsår i hele justeringsperioden. Justeringsbeløpet tas med i omsetningsoppgaven som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift.

For andre kapitalvarer enn fast eiendom vil en femdel av den inngående merverdiavgiften som påløp ved anskaffelsen mv., være gjenstand for justering. For fast eiendom er det en tidel av den inngående merverdiavgiften som påløp i forbindelse med ny-, på- eller ombyggingen som vil være gjenstand for justering.

En årlig justering innebærer for eksempel at en virksomhet som de første årene i justeringsperioden bruker en kapitalvare helt eller delvis i avgiftspliktig virksomhet, og i resten av justeringsperioden bare bruker den i ikke-avgiftspliktig virksomhet, skal justere hvert år som gjenstår i justeringsperioden og ikke samlet for den resterende delen.

Et særlig spørsmål oppstår dersom en kapitalvare skifter mellom bruk i avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet eller privat bruk flere ganger i løpet av et regnskapsår. Spørsmålet er hvordan bruken i et slikt år skal fastsettes. En mulighet er å fastsette bruken ut fra forholdene ved utgangen av regnskapsåret, eller man kan vurdere bruken på grunnlag av de endringene som finner sted i løpet av året.

Departementet antar at en fastsettelse ut fra forholdene ved utgangen av regnskapsåret, vil

kunne gi uønskede tilpasninger ved at kapitalvarer som brukes i ikke-avgiftspliktig virksomhet like før utløpet av regnskapsåret flyttes over og brukes en kort periode i en avgiftspliktig del av samme virksomhet. Departementet foreslår derfor at justeringen skal foretas på grunnlag av de endringene som skjer i løpet av året, jf. lovforslaget § 26 e fjerde ledd første punktum.

Samlet justering

Ved opphør av virksomhet eller ved overdragelse av kapitalvarer, skal justering av inngående merverdiavgift foretas samlet for den resterende delen av justeringsperioden. Ved slik overdragelse skal justeringsbeløpet innberettes samlet på omsetningsoppgaven. Det året overdragelsen skjer skal for øvrig regnes med i justeringsperioden uavhengig av om overdragelsen skjer i begynnelsen eller ved slutten av året.

På samme måte som ved årlig justering, kan en samlet justering av inngående merverdiavgift innebære at fradraget økes eller reduseres. Også dette justeringsbeløpet skal tas med i omsetningsoppgaven som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift.

Dersom virksomheten selger andre kapitalvarer enn fast eiendom, og dette er varer som den bare har fått delvis fradragsrett for, sidestilles salget med at kapitalvaren går over til fullt fradragsberettiget bruk. Den samlede justeringen fører da til at virksomheten får et ytterligere fradrag. Det økte fradraget som virksomheten har rett til kan imidlertid ikke overstige den utgående merverdiavgiften som skal betales ved salget.

Ved overdragelse av kapitalvaren fast eiendom, sidestilles overdragelsen med at kapitalvaren går over til ikke-fradragsberettiget bruk. Det samme gjelder kapitalvarer, herunder fast eiendom, som overdras som ledd i overdragelse av virksomhet. Fradragsprosenten settes dermed til null i den resterende delen av justeringsperioden. Plikten til å justere fradragsført inngående merverdiavgift, vil imidlertid på visse betingelser kunne overdras helt eller delvis til ny eier.

Delvis justering

Det kan tenkes at endret bruk eller en overdragelse bare omfatter en del av en fast eiendom. I slike tilfeller skal det etter departementets forslag ikke skje justering av inngående merverdiavgift som knytter seg til andre deler av eiendommen. Dersom deler av en eiendom selges – for eksempel et påbygg – skal det ikke skje noen justering av inngående merverdiavgift som kan henføres til andre deler av eiendommen. En slik lokal eller delvis justering vil først og fremst innebære en administrativ forenkling for eiendomsbransjen. Det antas for øvrig at det ikke vil være praktisk med slik justering for andre kapitalvarer enn fast eiendom, og departementet foreslår derfor ingen tilsvarende bestemmelse for disse.

Overtakelse av rett og plikt til justering

Ved overdragelse av fast eiendom og når kapitalvarer, herunder fast eiendom, overdras som ledd i overdragelse av virksomhet, skal det som nevnt skje en samlet justering av inngående merverdiavgift. Departementet mener imidlertid at det bør være adgang til å unnlate justering ved slike overdragelser dersom og i det omfang ny eier overtar justeringsforpliktelsen. Det vises til lovforslaget § 26 d tredje ledd annet punktum og fjerde ledd annet punktum.

Departementet vil i forskrift gi nærmere bestemmelser om når den som overdrar fast eiendom eller en virksomhet (tidligere eier) skal kunne unnlate å justere fordi den overdragelsen skjer til (ny eier) overtar justeringsforpliktelsen. En slik overtakelse vil for det første forutsette at ny eier er avgiftspliktig. Hvis ny eier skal kunne overta hele justeringsforpliktelsen for en kapitalvare, må vedkommende ha minst samme fradragsrett for slik kapitalvare som det tidligere eier hadde på det tidspunktet kapitalvaren ble anskaffet. Dersom ny eiers fradragsrett er mindre enn tidligere eier, kan ny eier bare overta den delen av tidligere eiers justeringsforpliktelse som svarer til ny eiers fradragsrett for kapitalvaren. Den resterende delen av justeringsforpliktelsen må i dette tilfellet justeres av tidligere eier. En slik hel eller delvis overtakelse forutsetter også at ny eier erklærer at vedkommende overtar justeringsforpliktelsen.

Departementet antar at overtakelse av justeringsforpliktelsen vil være meget praktisk, ikke minst ved salg av fast eiendom. Det er imidlertid viktig at både hensynet til oppfyllelse av justeringsforpliktelsen og behovet for administrative forenklinger tas i betraktning når det gis nærmere bestemmelser om adgangen til å overta justeringsforpliktelsen ved overdragelse mv. av kapitalvarer.

7.6.6 Dokumentasjon

En ordning med justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer innebærer at registrerte næringsdrivende må dokumentere endret bruk.

For fast eiendom vil det være bruken av arealene som skal dokumenteres. For frivillig regis-

trerte utleiere av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, gjelder i dag en særskilt dokumentasjonsbestemmelse i forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven § 6 tredje ledd. Denne bestemmelsen tar hensyn til tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd ved at hvert bygg eller anlegg skal registreres slik at oppføringskostnadene kan spesifiseres for hver enkelt bruk. Det samme gjelder senere ombygginger, påkostninger mv. av arealer i bygget eller anlegget. Forslaget til generelle justeringsbestemmelser innebærer at alle avgiftspliktige virksomheter, og ikke bare frivillige registrerte utleiere, må kunne dokumentere de samlede oppføringskostnadene ved ny-, på- eller ombygginger i ti år på denne måten.

Når det gjelder andre kapitalvarer enn fast eiendom vil det først og fremst være tidsbruken av kapitalvaren i avgiftspliktig virksomhet, eventuelt avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning, som må dokumenteres.

Departementet vil i forskrift gi nærmere bestemmelser om slik dokumentasjon for kapitalvarer.

7.6.7 Eksempler på justering

Boks 7.1 Endret bruk av en maskin

År 1

En delt virksomhet har i løpet av året anskaffet en maskin for 500 000 kroner, merverdiavgift på 100 000 kroner medregnet. Maskinen anses som en kapitalvare fordi den inngående merverdiavgiften på kostprisen utgjør minst 50 000 kroner, jf. forslag til § 26 c nr. 1, og justeringsperioden for en slik anskaffelse er fem år, jf. forslag til § 26 e første ledd.

Det gis fradrag for inngående merverdiavgift på 75 000 kroner fordi maskinen ved anskaffelsen antas brukt 75 prosent i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

År 2

Maskinens bruk endres. Det konstateres ved årets slutt at maskinen har vært brukt 66 prosent i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det skal imidlertid ikke foretas noen justeringer i dette året siden forandringen i bruken ikke overstiger ti prosent, jf. forslaget § 26 e femte ledd.

År 3

Maskinens bruk endres på nytt, slik at maskinen i løpet av året er brukt 90 prosent i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Forskjellen mellom fradragsretten ved justeringsperiodens begynnelse og fradragsretten etter endringen er 15 prosent (75 - 90), og siden år 3 er innenfor justeringsperioden skal det skje en justering.

Ved fastsettelsen av justeringsbeløpet skal man først se på inngående merverdiavgift ved anskaffelsen, som var 100 000 kroner. Justeringsbeløpet for år 3 er derfor en femdel (justeringsperiode på fem år) av 15 prosent av det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet på 100 000 kroner, det vil si 3 000 kroner.

Justeringsbeløpet tas med i omsetningsoppgaven ved at det kreves (et ytterligere) fradag for inngående merverdiavgift på 3 000 kroner.

At den avgiftspliktige i dette tilfellet ikke ønsker å justere er kanskje noe hypotetisk, men det presiseres at det ikke er noen plikt å øke fradraget.

År 4

Maskinens bruk endres enda en gang, slik at maskinen brukes 40 prosent i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Forskjellen mellom fradragsretten ved justeringsperiodens begynnelse og fradragsretten etter endringen er 35 prosent (75 - 40). Justeringsbeløpet for år 4 er en femdel av 35 prosent av det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet på 100 000 kroner, det vil si 7 000 kroner. Justeringsbeløpet tas med i omsetningsoppgaven ved at fradrag for inngående merverdiavgift reduseres med 7 000 kroner.

År 5

Maskinens bruk i dette året viser seg å være det samme som i anskaffelsesåret, justering blir derfor ikke aktuelt.

År 6

Maskinen selges i dette året, men fordi justeringsperioden er avsluttet skal det ikke skje noen justering.

Boks 7.2 Salg av en maskin

År 1

En delt virksomhet har anskaffet en maskin i år 1 for 925 000 kroner, inngående merverdiavgift på 185 000 kroner medregnet. Det gis fradrag for inngående merverdiavgift på 74 000 kroner fordi maskinen ved anskaffelsen skal brukes 40 prosent i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

År 2-3

Det skjer ingen forandring i (den fradragsberettigede) bruken av maskinen, og det skal derfor ikke skje noen justering.

År 4

Maskinen selges i år 4 for 400 000 kroner, merverdiavgift på 100 000 kroner ikke medregnet. Siden inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av maskinen utgjorde minst 50 000 kroner anses den som en kapitalvare, og salget skjer innenfor justeringsperioden for slike kapitalvarer.

Det følger av forslag til § 26 d annet ledd at registrert næringsdrivende skal justere inngående merverdiavgift når det selges annen kapitalvare enn fast eiendom, men bare dersom det skal betales utgående merverdiavgift og det ikke er gitt fullt fradrag for inngående merverdiavgift. Vilkårene for justering ved salg av maskinen er dermed oppfylt i dette tilfellet.

Det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet er 185 000 kroner. Forskjellen mellom fradragsretten ved justeringsperiodens begynnelse og fradragsretten på grunn av salget er 60 prosent (40 - 100). Resterende justeringsperiode er to år (år 4 og 5).

Justeringsbeløpet utgjør to femdeler (resterende justeringsperiode) av 60 prosent av det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet på 185 000 kroner, det vil si 44 400 kroner. Det kan dermed kreves (et ytterligere) fradrag for inngående merverdiavgift på 44 400 kroner.

Det totale beløpet for inngående merverdiavgift utgjør (74 000 + 44 400) 118 400 kroner, hvorav 44 400 kroner i forbindelse med salg av maskinen, tas med i omsetningsoppgaven.

Boks 7.3 Endret bruk av fast eiendom

År 1

Eier av et kontorbygg har frivillig registrert seg for utleie av bygget. I år 1 gjennomføres det en ombygging av hele bygget, og eieren krever fradrag for den totale inngående merverdiavgiften på 200 000 kroner som er beregnet på kostnadene i forbindelse med ombyggingen. Det utførte arbeidet har berørt byggets fire like store lokaler i like stort omfang.

År 2

Det skjer ingen forandring i (den fradragsberettigede) bruken av bygget, og det skal derfor ikke skje noen justering.

År 3

Leietakeren i et av lokalene flytter ut, og eieren fortsetter å leie ut dette lokalet til en leietaker som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. Som en konsekvens opphører den frivillige avgiftspliktige virksomheten for denne delen av bygget. Merverdiavgiftsplikten på bygget reduseres til 75 prosent.

Ombyggingen som ble fullført i år 1 er en kapitalvare fordi den inngående merverdiavgiften på ombyggingskostnadene utgjør minst 100 000 kroner. Forandringen i bruken skjer innenfor justeringsperioden på ti år. I tillegg foreligger det en justeringssituasjon fordi en avgiftspliktig leietaker flyttet ut av bygget, og en ikke avgiftspliktig leietaker flyttet inn.

Det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet for hele ombyggingen utgjorde 200 000 kroner. Forskjellen mellom fradragsretten ved justeringsperiodens begynnelse og fradragsretten etter forandringen er 25 prosent (100 – 75). Justeringsbeløpet for år 3 utgjør derfor en tidel (justeringsperioden er ti år) av 25 prosent av det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet på 200 000 kroner, det vil si 5 000 kroner.

Justeringsbeløpet på 5 000 kroner reduserer inngående merverdiavgift og tas med i omsetningsoppgaven.

År 4 – 10

Hvis forholdene i denne perioden er som i år 3 må det justeres på tilsvarende måte for hvert år, det vil si at 5 000 kroner trekkes fra på inngående merverdiavgift i omsetningsoppgaven hvert år resten av justeringsperioden.

Boks 7.4 Overdragelse av fast eiendom

År 1

Det oppføres et nytt bygg som i sin helhet skal brukes i avgiftspliktig virksomhet. Eieren trekker fra inngående merverdiavgift på en million kroner, som utgjør den totale merverdiavgiften på varer og tjenester i forbindelse med oppføringen.

År 2-4

Det skjer ingen endring i den fradragsberettigede bruken av den faste eiendommen, og fradragsført inngående merverdiavgift skal ikke justeres.

År 5

Den faste eiendommen selges til en kjøper som ikke driver avgiftspliktig virksomhet eller til en privatperson som vil gjøre om bygget til egen bolig. Bygget er en kapitalvare fordi den inngående merverdiavgiften på byggekostnadene utgjorde minst 100 000 kroner, og overdragelsen skjer innenfor justeringsperioden som er ti år for slik kapitalvare.

Det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet er en million kroner, og forskjellen mellom fradragsretten ved justeringsperiodens begynnelse og fradragsretten etter salget er 100 prosent (100 – 0). Salget innebærer et opphør av bruken av den faste eiendommen i merverdiavgiftspliktig virksomhet, og inngående merverdiavgift skal justeres ned.

Det følger av forslag til § 26 e annet ledd at justeringen utgjør en tidel for hvert regnskapsår som gjenstår i justeringsperioden, i dette tilfellet er det seks år (justering for år 5 til og med år 10).

Det årlige justeringsbeløpet er en tidel av 100 prosent av en million kroner (det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet), det vil si 100 000 kroner. Selgers totale justeringsbeløp utgjør dermed 600 000 kroner, og dette beløpet justeres samlet, jf. forslag til § 26 e fjerde ledd annet punktum.

8 Økonomiske og administrative konsekvenser

8.1 Økonomiske konsekvenser

Nedenfor redegjøres det for de økonomiske konsekvensene av de ulike lovforslagene.

Fradragsrett som vilkår for uttaksbeskatning

Departementet foreslår at det innføres en bestemmelse om at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift kun i den utstrekning det foreligger hel eller delvis fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Dette innebærer en lemping i forhold til dagens regelverk fordi det i dag ikke er et vilkår om fradragsrett ved uttak av varer. Det er imidlertid ikke grunn til å anta at omfanget av innberettet uttaksmerverdiavgift for slike varer er stort.

Uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig virksomhet

Departementet foreslår at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes. Samtidig foreslås det innført en begrensning i fradragsretten ved fellesanskaffelser, slik at denne fordeles forholdsmessig etter prinsippet i merverdiavgiftsloven § 23 første ledd. I dag er det med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten når ekstern omsetning ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning av den aktuelle tjenesten. Denne grensen medfører tilpasninger som gjør at det i praksis er svært få som i dag må betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Det må derfor antas at provenytapet av denne endringen i praksis er liten.

Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak

Når det gjelder bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 14 om plikt til å beregne merverdiavgift som ved uttak, foreslår departementet at tjenester som ytes gratis til veldedige formål, unntas fra avgiftsplikten. Dette innebærer en lettelse i forhold til gjeldende regelverk. Det antas at provenyvirkningen er ubetydelig.

Generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer

Generelle justeringsbestemmelser for kapitalvarer innebærer at inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned hvis forholdene i forbindelse med fradraget endrer seg etter anskaffelsen. Det må i utgangspunktet antas at dette for ulike kapitalvarer kan innebære både økte og reduserte inntekter i forhold til i dag. Dagens regelverk på dette området gir imidlertid et visst motiv til tilpasninger for å unngå merverdiavgift, og generelle justeringsbestemmelser vil gjøre slike tilpasninger mindre lønnsomme.

Samlet vurdering av provenyvirkninger

Det finnes i dag ikke informasjon om hvor mye avgiftspliktige betaler i uttaksmerverdiavgift. I tillegg er det noe usikkerhet rundt praktiseringen av regelverket, særlig plikten til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester. Samlet sett antas det at lovforslagene ikke vil medføre vesentlige endringer i statens inntekter fra merverdiavgiften.

8.2 Administrative konsekvenser for næringslivet og skatteetaten

Næringslivet

Når det gjelder uttak av tjenester til privat bruk og plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak, antar departementet at de forslagene til endringer som foreslås, ikke vil innebære administrative endringer av betydning for næringslivet.

Forslaget om å fjerne plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, vil imidlertid innebære en administrativ forenkling for næringslivet, da det ikke lenger vil være nødvendig med intern verdsettelse og regnskapsføring når virksomheten også omsetter tjenester utad.

Når det gjelder forslaget til generelle justeringsbestemmelser for kapitalvarer, kan det få betydning for avgiftspliktige virksomheter. En innføring av slike bestemmelser i vårt merverdiavgiftsregelverk, innebærer at avgiftspliktige virksomheter i Norge får omtrent de samme rammebe-

tingelsene på dette området som tilsvarende virksomheter i våre naboland og de aller fleste andre land som oppkrever merverdiavgift.

Om eller i hvilken grad en avgiftspliktig virksomhet vil berøres av de nye justeringsbestemmelsene, vil imidlertid avhenge av hva slags kapitalvarer den benytter i virksomheten. Virksomheter som anskaffer maskiner, inventar eller andre driftsmidler vil omfattes av bestemmelsene forutsatt at merverdiavgiften ved slik anskaffelse utgjør minst 50 000 kroner per anskaffelse. For mange avgiftspliktige vil denne beløpsgrensen innebære at det ikke vil være aktuelt å justere. Dette skyldes også at kapitalvarebegrepet ikke omfatter kjøretøyer som ved videresalg er fritatt merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11.

For virksomheter som gjør anskaffelser av maskiner mv. over beløpsgrensen vil det ofte dreie seg om et fåtall større driftsmidler. Departementet antar at det ikke vil være særlig problematisk å holde oversikt over slike anskaffelser i en periode på fem år. Videre vil plikten til å justere for fradragsført merverdiavgift bare oppstå dersom bruken av denne anskaffelsen endres i løpet av justeringsperioden, for eksempel ved at den tas delvis i bruk privat eller i ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Dersom anskaffelsen utelukkende brukes i avgiftspliktig virksomhet, for eksempel vareproduksjon, vil justering ikke være aktuelt. Det vil derfor først og fremst være virksomheter som driver delt virksomhet, som vil omfattes av justeringsbestemmelsene. Også enkeltmannsforetak som delvis bruker en kapitalvare privat og delvis i forbindelse med avgiftspliktige aktiviteter vil omfattes.

Når det gjelder fast eiendom vil mange av de virksomhetene som berøres av de generelle justeringsbestemmelsene allerede være omfattet av tilbakeføringsbestemmelsen for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd. En vesentlig forskjell mellom denne spesialbestemmelsen for fast eiendom og de generelle justeringsbestemmelsene, vil imidlertid være at justeringsperioden (tidligere periode for tilbakeføring) utvides fra tre til ti år. På den annen side vil forslaget innebære at det for eksempel ved overdragelse av fast eiendom normalt ikke vil måtte skje noen justering av inngående merverdiavgift dersom ny eier overtar justeringsforpliktelsen.

Det fremheves også at justering av merverdiavgift for kapitalvarer kan øke og redusere fradraget. Det vil derfor i mange tilfeller være en fordel for virksomheten å kunne bruke justeringsbestemmelsene.

Når det gjelder økte administrative kostnader for næringslivet, vil dette særlig være knyttet til dokumentasjon av bruken av en kapitalvare hvor det vil være en utvidelse av dokumentasjonskrav som allerede gjelder, se over. Det forutsettes imidlertid at avgiftspliktige selv skal innrette regnskapsføringen slik at bruksendringer vil være mulig å kontrollere under et bokettersyn. Dette følger av de alminnelige regnskapsbestemmelsene.

For næringslivet kan forslaget innebære visse endringer i forhold til regnskapsføringen. Mange avgiftspliktige vil imidlertid ikke komme i den situasjonen at de må foreta slike justeringer. Om en slik situasjon likevel skulle oppstå, skal det være mulig å finne tall for anskaffelseskostnader i eksisterende regnskapsprogram.

Departementet vil avslutningsvis peke på at forslaget som fremmes i denne proposisjonen innholder flere forenklinger for næringslivet i forhold til arbeidsgruppens forslag som ble sendt på høring. Dette gjelder spesielt justering av inngående merverdiavgift knyttet til fast eiendom. Det vises da særlig til at departementet har gått bort fra justering av merverdiavgift på reparasjons- og vedlikeholdskostnader knyttet til fast eiendom. Videre foreslår departementet en nedre beløpsgrense som tilsvarer 400 000 kroner i anskaffelseskostnad for ny-, om- eller påbygging. På dette punktet foreslo arbeidsgruppen at enhver påbygging skulle være gjenstand for justering.

Skatteetaten

På samme måte som for næringslivet antar departementet at forslagene vedrørende uttak av tjenester til privat bruk og plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak, ikke vil innebære administrative endringer av betydning for skatteetaten.

Det samme gjelder forslaget om å fjerne plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Denne forenklingen vil kunne forenkle kontrolloppgavene til skatteetaten noe.

Når det gjelder forslaget til generelle justeringsbestemmelser for kapitalvarer, antas disse ikke å medføre noen vesentlig økte kostnader for skatteetaten. Det vil imidlertid være en viktig oppgave for skatteetaten å gjøre det nye regelverket kjent for alle aktuelle aktører og senere føre en effektiv kontroll med at nye generelle justeringsbestemmelser etterleves. Forslaget til nye bestemmelser vil avløse tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, selv om perioden det skal kontrolleres i utvides fra tre til ti år. Når det gjelder andre kapitalvarer enn fast eiendom, vil kontrollen særlig være knyttet til virksomheter som driver delt virksomhet.

I forhold til arbeidsgruppens forslag vil også kontrollen med justeringsbestemmelsene være tilsvarende enklere for skatteetaten som for næringslivet ved de forenklingene som departementet foreslår.

Bestemmelsene vil for øvrig ikke innebære behov for ny funksjonalitet i skatteetatens forvaltningssystemer. Justeringsbeløp skal tas med i omsetningsoppgaven. Omsetningsoppgaven vil da fremstå som en hvilken som helst annen omsetningsoppgave, bare med andre beløp. Departementet antar at en slik endring ikke er så omfattende at det vil bety et vesentlig merarbeid å kontrollere avgiftspliktige med slike disposisjoner.

9 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget og lovforslag

Til § 10 fjerde ledd:

Presiseringsforslaget innebærer at det vil fremgå tydeligere av ordlyden at bestemmelsen også omfatter ikke-fysiske tjenester som ble omfattet av merverdiavgiftsloven som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001. Se nærmere omtale under punkt 5.4.

Til § 14 første ledd:

Etter § 14 første ledd *første punktum* videreføres bestemmelsen om at det skal betales uttaksmerverdiavgift av varer til bruk privat eller til andre formål utenfor loven.

I første ledd *annet punktum* er det tatt inn en bestemmelse om forholdet til justeringsbestemmelsene for kapitalvarer som nevnt i forslag til § 26 c nr. 1, jf. nærmere i merknadene nedenfor til §§ 26 c til 26 e. Når det gjelder maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris på driftsmiddelet utgjør minst 50 000 kroner, med unntak av kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter § 16 første ledd nr. 11, gjelder ikke uttaksbestemmelsen i *første punktum* med mindre det gjøres uttak til bruk privat eller til formål utenfor den samlede virksomheten. Uttaksplikten i disse tilfellene gjelder både under og etter justeringsperioden.

Til § 14 nytt annet ledd:

Bestemmelsen innebærer at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift kun i den grad den avgiftspliktige har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven kapittel VI ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen.

Det vil gjelde ved anskaffelser hvor det faktisk ikke forelå noen inngående merverdiavgift, for eksempel fordi selger var en privatperson, en næringsdrivende med virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven eller en næringsdrivende som ikke har nådd omsetningsgrensen for registrering i merverdiavgiftsmanntallet. Det samme vil gjelde dersom fradragsretten var avskåret fordi vilkårene etter eksempelvis merverdiavgiftsloven § 21 ikke forelå på anskaffelsestidspunktet eller dersom fradragsretten ikke er tilstrekkelig dokumentert etter merverdiavgiftsloven § 25. Dersom det senere er foretatt fradragsberettigede påkostninger som har betydning for verdien på uttakstidspunktet, må det foretas en forholdsmessig uttaksberegning tilsvarende den økte restverdi. Ved uttak av varer som har gitt rett til forholdsmessig fradrag, begrenses avgiftsplikten ved uttak tilsvarende.

Forslaget innebærer videre at uttak av varer som ikke har gitt fradragsrett fordi kjøpers virksomhet ikke var avgiftspliktig på tiden for anskaffelsen, ikke utløser plikt til å svare merverdiavgift.

Dersom den manglende fradragsretten skyldes at varen var anskaffet med nullsats etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 følger det av forslaget til *annet ledd annet punktum* at det likevel skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Ved uttak av for eksempel en vare ervervet uten merverdiavgift som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, vil det foreligge avgiftsplikt. Det samme gjelder ved uttak av fartøyer anskaffet uten merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 17, til privat bruk eller til annen bruk som ikke oppfyller bestemmelsens vilkår for fritak.

Dette vil stille seg annerledes dersom uttakssituasjonen oppfyller vilkårene for nullsatset omsetning. For eksempel vil det ikke foreligge avgiftsplikt ved uttak av aviser eller kjøretøyer med elektrisk framdrift, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 7, 8 og 14. Det foreslås imidlertid at en kodifisering av denne praksisen ikke gjøres nå, men i stedet gjøres som ledd i den pågående tekniske revisjonen av hele merverdiavgiftsloven.

Fradragsrett som vilkår for uttaksbeskatning vil også få betydning for situasjoner som reguleres av *§ 14 fjerde ledd* i forslaget.

Som utgangspunkt vil det ha formodningen for seg at det har foreligget fradragsrett for det som uttas. Ved manglende fradragsrett påhviler dokumentasjonsplikten den næringsdrivende.

Til § 14 nytt tredje ledd:

Etter *tredje ledd første punktum* skal det betales uttaksmerverdiavgift når en registrert næringsdrivende tar ut tjenester til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Dette

betyr at uttak av profesjonelle tjenester innenfor den avgiftspliktiges fagfelt til bruk privat eller til andre formål som er den samlede næringsvirksomheten uvedkommende, fortsatt vil medføre plikt til å betale uttaksmerverdiavgift. Avgrensningen mellom hvilke tjenester som kan anses som tatt ut av virksomheten og hvilke tjenester som kan betegnes som private dagligdagse gjøremål, vil som etter gjeldende rett måtte trekkes ved tjenester som kan utføres uten spesielle forutsetninger eller spesialkompetanse.

Samlet virksomhet omfatter her virksomhet både utenfor og innenfor merverdiavgiftslovens område så lenge aktivitetene utøves av ett avgiftssubjekt. Ett avgiftssubjekt vil her også være fellesregistrerte virksomheter. Dette innebærer, med de unntak som følger av annet punktum, at plikten i gjeldende § 14 første ledd til å beregne merverdiavgift også ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten, nå er fjernet. Forutsetningen er at inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser fordeles forholdsmessig mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del av virksomheten etter § 23 første punktum. Den foreløpige løsningen for delt virksomhet som ble etablert ved Finansdepartementets vedtak av 15. juni 2001 om unntak fra uttaksbestemmelsene, vil ved ikrafttredelsen av bestemmelsen falle bort.

Unntaket fra avgiftsplikt ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten, gjelder ikke for uttak av tjenester som nevnt i (nå nytt) fjerde ledd i § 14 og tjenester med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder administrasjon av slike arbeider, jf. tredje ledd annet punktum. Unntaket for byggetjenester mv. vil gjelde for alle tjenester som benyttes i forbindelse med oppføring mv. av bygg eller anlegg, som for eksempel bygge- og anleggstjenester, byggeadministrasjon, utvikling, tilrettelegging, prosjektering og tegning. Det skal derfor beregnes merverdiavgift ved uttak av slike tjenester til alle formål som ikke vedrører den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette er i samsvar med gjeldende rett.

I annet ledd er det for øvrig i likhet med gjeldende rett ikke etablert noe skille mellom hvor (arbeidsplass/andre steder) eller når (arbeidstid/fritid) uttaket skjer.

Til § 14 nytt fjerde ledd nr. 4 annet punktum:

Nytt *fjerde ledd nr. 4 annet punktum* innebærer en utvidelse i forhold til gjeldende fritak for tjenester til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. I tillegg til at fritaket ikke lenger er begrenset til ytelser til bestemte institusjoner og organisasjoner, stilles heller ikke krav om at tjenesten må utføres av den næringsdrivende personlig. Det videreføres heller ingen begrensning i antall timer ytelsen omfatter. Så lenge vilkåret om at tjenesten ytes på veldedig grunnlag er oppfylt, kan tjenestene nå ytes også overfor enkeltpersoner. Som eksempel på tjenester som omfattes, kan nevnes advokaters deltakelse i advokatvaktordninger med vederlagsfrie konsultasjoner. Det er likevel ikke noe krav at ytelsene skjer som ledd i slike organiserte ordninger. Bestemmelsen må avgrenses mot andre gaver, utdeling i reklameøyemed og uttak til privat bruk. Dette betyr at avgiftsplikten for eksempel på gaveytelser til venner og bekjente, forretningsforbindelser og lignende blir videreført.

Til § 14 nytt sjette ledd:

Bestemmelsen innebærer at departementet gis hjemmel til å fastsette forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i første til femte ledd.

Til opphevelsen av § 21 tredje og fjerde ledd:

Bestemmelsen i § 21 tredje ledd fastsetter at fradragsført inngående merverdiavgift for bygg og anlegg kan kreves tilbakeført dersom bygget eller anlegget før fullføring eller innen tre år etter fullføring blir solgt, leid ut eller på annen måte omdisponert til formål som faller utenfor loven. Ved at de nye justeringsbestemmelsene også omfatter bygg og anlegg, vil det ikke lenger være behov for denne tilbakeføringsbestemmelsen. Når det gjelder tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift før bygget er fullført, vises det til lovforslaget § 26 d sjette ledd.

Til § 22 første ledd nr. 3:

Som følge av endringene av § 14 må henvisningen i § 22 først ledd nr. 3 endres.

Til § 23:

Endringen er en følge av at uttak av tjenester som nevnt i § 14 nytt fjerde ledd og tjenester knyttet til oppføring, oppussing, modernisering m.v. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjo og administrasjon av slike arbeider til formål utenfor loven fortsatt skal avgiftsberegnes uten hensyn til om de blir benyttet innenfor ikke-avgiftspliktig virksomhet, jf. § 14 nytt tredje ledd annet punktum. Avgiftspliktige innen bygge- og anleggsvirksomhet skal eksempelvis fortsatt fra-

dragsføre inngående merverdiavgift på alle innkjøp av varer og tjenester til virksomheten, og beregne avgift av uttak dersom det utføres byggetjenester mv. til formål utenfor loven, for eksempel til et bygg beregnet for senere salg. I slike tilfeller skal avgiftsbelastningen ikke skje gjennom en forholdsmessig avskjæring av fradragsretten etter bestemmelsens første punktum.

Til § 26 b:

Det følger av bestemmelsen at det skal skje en tilbakeføring eller justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer. Hva som anses som kapitalvare fremgår av § 26 c. Hvilke hendelser som utløser justering eller tilbakeføring av inngående merverdiavgift og hvordan dette gjennomføres, følger nærmere av §§ 26 d og 26 e.

Som det fremgår av § 26 d første ledd er det kun hendelser som forandrer de faktorene som bestemmer fradragsretten for kapitalvaren – en endring i forhold til de fradragsberettigede formål – som vil gi rett eller plikt til å justere inngående merverdiavgift. Formålet med justeringsbestemmelsene er at fradraget for inngående merverdiavgift i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet under justeringsperioden.

Bestemmelsene endrer ikke adgangen til å fradragsføre inngående merverdiavgift på kapitalvarer umiddelbart ved anskaffelsen som foreligger etter gjeldende rett. Bestemmelsene retter seg mot hendelser som skjer etter anskaffelsen.

Til § 26 c:

Bestemmelsen gir en definisjon av begrepet kapitalvare og hvilke driftsmidler mv. som skal omfattes av bestemmelsene om tilbakeføring og justering. Driftsmidler som ikke omfattes av disse bestemmelsene vil følge de alminnelige bestemmelsene om uttak. Dersom det skjer uttak av en kapitalvare til bruk privat i justeringsperioden, vil uttaksbestemmelsene gå foran justeringsbestemmelsene. Det vises til bestemmelsen i § 26 d femte ledd.

Av § 26 c *nr. 1* følger at som kapitalvarer anses maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostprisen utgjør minst 50 000 kroner. Begrepet kostpris skal dekke både kostnader til anskaffelse og kostnader til egen fremstilling av kapitalvaren.

Beløpsgrensen knytter seg til størrelsen på inngående merverdiavgift, og ikke kostprisen på selve anskaffelsen. Beløpsgrensen vil gjelde for hver enkelt anskaffelse. Dette innebærer for eksempel at dersom man anskaffer to maskiner samtidig, og inngående merverdiavgift for hver enkelt maskin utgjør mindre enn 50 000 kroner, vil det verken være rett eller plikt til senere å justere inngående merverdiavgift selv om merverdiavgiften utgjør mer enn 50 000 kroner til sammen.

Beløpsgrensen er uavhengig av om inngående merverdiavgift har blitt fradragsført fullt ut, delvis eller ikke i det hele tatt.

Kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter merverdiavgiftsloven § 16 først ledd nr. 11, omfattes ikke av kapitalvarebegrepet.

Det er videre kun fysiske driftsmidler som vil være omfattet av justeringsbestemmelsene, og ikke immaterielle eiendeler som for eksempel spesialtilpasset programvare eller opphavsrettigheter.

Av § 26 c *nr. 2* følger at fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging og inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner, skal anses som kapitalvare. Plikten til å justere vil omfatte all inngående merverdiavgift på tjenester og materialer mv. i forbindelse med ny-, på-, eller ombygging av bygg eller anlegg på fast eiendom, men ikke inngående merverdiavgift på kostnader til drift, vedlikehold eller reparasjoner på eiendommen. Ved vurderingen av om et tiltak skal regnes som vedlikehold/reparasjon eller påkostning/ombygging mv., skal de samme kriteriene legges til grunn som ved vurderingen av om tiltaket regnes som vedlikehold eller påkostning i forhold til avskrivningsreglene i skatteretten.

Også ved ny-, på- eller ombygging av fast eiendom gjelder det en nedre beløpsgrense, slik at inngående merverdiavgift på kostnadene skal utgjøre minst 100 000 kroner for at bestemmelsene vil komme til anvendelse. Dersom det i løpet av et år skjer flere byggetiltak – for eksempel først en ombygging og så en påbygging – skal disse tiltakene regnes sammen når man skal fastslå om beløpsgrensen for kapitalvare er nådd. Dersom to slike arbeider fullføres i samme regnskapsår, vil justeringsforpliktelsen løpe fra samme tidspunkt og utgjøre de samlede kostnadene ved de to tiltakene.

Ved vurderingen av beløpsgrensen skal også tiltak som gjøres av for eksempel en utleier, slås sammen med tiltak som utføres av leietaker(e).

Til § 26 d:

Bestemmelsen angir i hvilke tilfeller det skal skje justering (første til femte ledd) eller tilbakeføring (sjette ledd) av inngående merverdiavgift.

Salg og annen overdragelse av kapitalvarer utløser rett og plikt til å justere, mens de andre justeringssituasjonene angis ved at bruken av kapitalvaren etter anskaffelsen mv. endres i forhold til fradragsberettigede formål, jf. *første ledd første punktum*.

Selv om begrepet «endret bruk» er valgt i lovteksten, er det en forutsetning at justering også skal skje der det ikke er noen fysisk endring i bruken av kapitalvaren, for eksempel der virksomheten fellesregistreres med en annen virksomhet, eller det skjer en lovendring slik at virksomheten går fra å være avgiftspliktig til ikke å være avgiftspliktig. Se for øvrig nærmere omtale av hvilke tilfeller som skal utløse rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift i omtalen overfor i punkt 7.6.3.

Dersom en virksomhet på grunn av en lovendring går fra å være ikke-avgiftspliktig til å bli avgiftspliktig, skal det imidlertid ikke skje en justering, jf. § 26 d *første ledd annet punktum*.

Av § 26 d *annet ledd første punktum* følger at det ved salg av andre kapitalvarer enn fast eiendom, skal foretas en justering av inngående merverdiavgift dersom det skal betales merverdiavgift ved salget og det ikke er gitt fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av kapitalvaren. Bestemmelsen kommer dermed bare til anvendelse dersom det forelå forholdsmessig fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen. Ved salget anses kapitalvaren for å ha gått over i fullt fradragsberettiget bruk.

Med salg forstås i dette tilfellet også salg på tvangsauksjon.

Av § 26 d *annet ledd annet punktum* følger at justeringsbeløpet ved salget ikke kan overstige 25 prosent av salgssummen. Justeringsbeløpet vil derfor ikke overstige den merverdiavgiften som skal innberettes ved salget.

Justering av inngående merverdiavgift skal etter § 26 d *tredje ledd første punktum* skje når fast eiendom, som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging, overdras. Ved overdragelsen anses kapitalvaren for å ha gått over til ikke fradragsberettiget bruk. Bestemmelsen kommer til anvendelse uavhengig av om eiendommen selges, uttas eller overlates ny eier uten at det kreves opp vederlag. I et slikt tilfelle skal det alltid skje en reduksjon av inngående merverdiavgift.

I § 26 d *tredje ledd annet punktum* bestemmes at en virksomhet som overdrar en eiendom kan unnlate å justere i det omfanget kjøper mv. overtar justeringsforpliktelsen.

Etter § 26 d *fjerde ledd første punktum* skal det også skje en justering ved overdragelse av driftsmidler som ledd i hel eller delvis overdragelse av virksomhet etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Overdragelsen medfører ingen avgiftsplikt for selger og kapitalvarene som følger med ved overdragelsen kan ikke anses for å ha gått over til fullt fradragsberettiget bruk, og fradraget må derfor reduseres. Overdragelsen sidestilles med andre ord med kapitalvarens overgang til et ikke-fradragsberettiget formål. Justering kan også i slike tilfeller unnlates i det omfanget kjøper mv. overtar justeringsforpliktelsen, jf. § 26 d *fjerde ledd annet punktum*.

Av § 26 d *femte ledd* fremgår at justering likevel ikke skal skje dersom det skal beregnes uttaksmerverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Dette vil være når kapitalvaren tas ut til bruk privat eller formål utenfor den samlede virksomheten. Dersom kapitalvaren ikke tas ut av virksomheten, men bare overføres fra en avgiftspliktig til en ikke-avgiftspliktig del av den samlede virksomheten, skal uttaket følge justeringsbestemmelsene. Når det gjelder uttak av kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 2 (bygg og anlegg) skal justeringsbestemmelsene følges. Uttaket vil innebære en endring i forhold til de fradragsberettigede formål og det vil således kunne utløse en justeringsforpliktelse.

Bestemmelsen i § 26 d *sjette ledd* gjelder hendelser som eventuelt inntrer før et bygg eller anlegg er fullført. Dersom bygget eller anlegget før fullføring selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven, følger det av denne bestemmelsen at fradragsført inngående merverdiavgift skal tilbakeføres. Denne bestemmelsen viderefører med andre ord en del av merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd for så vidt gjelder tilbakeføring av merverdiavgift før fullføring. Bestemmelsen skal blant annet forhindre at man gjør disposisjoner rett før fullføring for å tilpasse seg justeringsforpliktelsen som begynner å løpe fra fullføring av bygg eller anlegg.

I § 26 d *syvende ledd* gis departementet hjemmel til å gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen.

Til § 26 e:

I § 26 e *første ledd første punktum* angis justeringsperioden for maskiner, inventar og andre driftsmidler som omfattes av kapitalvarebegrepet. For slike kapitalvarer er justeringsperioden fem år, og den begynner å løpe fra anskaffelsen eller fremstillingen av kapitalvaren. Etter § 26 e *første ledd annet punktum* regnes det regnskapsåret kapitalvaren ble anskaffet eller fremstilt med i denne perioden, uavhengig av om anskaffelsen skjedde tidlig eller sent i regnskapsåret.

Bestemmelsen i § 26 e *annet ledd første punktum* angir justeringsperioden for fast eiendom, som ti år. Justeringsperioden regnes fra det tidspunktet ny-, på- eller ombyggingen er fullført. En ny-, på- eller ombygging anses fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse. Hvis byggetiltaket ikke krever at det utstedes slik attest eller tillatelse, anses fullføringen å ha skjedd når bygget eller anlegget tas i bruk. Etter § 26 e *annet ledd annet punktum* regnes det regnskapsåret bygget mv. ble fullført med i justeringsperioden.

I § 26 e *tredje ledd* angis hva som skal være gjenstand for justering i det enkelte regnskapsår (årlig justering). For andre kapitalvarer enn fast eiendom er det en femdel av den inngående merverdiavgiften som påløp ved anskaffelsen mv. som er gjenstand for justering. For fast eiendom er gjenstand for justering i det enkelte regnskapsår en tidel av den inngående merverdiavgift som påløp i forbindelse med ny-, på- eller ombyggingen.

Det følger av § 26 e *fjerde ledd første punktum* at justering skal skje på grunnlag av de endringene i fradragsprosenten som finner sted innenfor det enkelte regnskapsår i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Dersom kapitalvaren har endret bruk mellom fradragsberettiget bruk og ikke-fradragsberettiget bruk flere ganger i løpet av et regnskapsår, vil det være den gjennomsnittlige bruken i løpet av året som skal legges til grunn.

Bestemmelsen i § 26 e *fjerde ledd annet punktum* fastsetter at det ved opphør av virksomhet eller ved overdragelse av kapitalvare, ikke skal skje en årlig justering, men en samlet justering for den resterende delen av justeringsperioden.

Av § 26 e *fjerde ledd tredje punktum* fremgår at i den resterende delen av justeringsperioden regnes også med det regnskapsåret bruken av kapitalvaren endres eller kapitalvaren overdras. Dette innebærer at justering av inngående merverdiavgift også skal skje for det året hvor hendelsen som utløser justering inntrer. Dersom en kapitalvare for eksempel anskaffes og overdras i det samme regnskapsåret, skal det skje en samlet justering som også vil omfatte en eventuell bruksendring som er skjedd i anskaffelsesåret.

§ 26 e *femte ledd* sier at det ikke skal justeres dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng. Dette må forstås slik at den avgiftspliktige heller ikke kan velge å justere dersom endringen er under denne grensen.

Dersom endringer i bruken eller en overdragelse bare gjelder en del av en fast eiendom, for eksempel en av flere bygg på en eiendom, bestemmer § 26 e *sjette ledd* at det bare skal justeres for denne delen. Formålet med en slik bestemmelse er å forenkle justeringen ved for eksempel salg av deler av en fast eiendom.

Ved opphør av virksomhet eller ved overdragelse eller salg av en kapitalvare, skal justering skje samlet for den resterende delen av justeringsperioden, jf. § 26 e fjerde ledd.

I § 26 e *syvende ledd* gis departementet hjemmel til å gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i første til sjette ledd.

Til bestemmelsen om ikrafttredelse:

Justeringsbestemmelsene vil bare omfatte de anskaffelser som skjer fra det tidspunktet slike bestemmelser trer i kraft. Når det gjelder fast eiendom, innebærer dette at de ikke vil omfatte bygg som er fullført før dette tidspunktet. Slike bygg vil imidlertid i en periode på tre år fra fullføringen følge tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd. En senere om- eller påbygging av slike bygg vil følge de nye justeringsbestemmelsene.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag
til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

I

§ 10 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, *herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider*, skal beregne og betale avgift som ved uttak når varer og tjenester tas i bruk i virksomheten. Bestemmelsene i § 14 gis tilsvarende anvendelse.

§ 14 skal lyde:

Det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare *fra* virksomheten til bruk privat eller til andre *formål utenfor* loven. *Dette gjelder også for kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 1, dersom varen tas ut til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten.*

Avgiftsplikten etter første ledd gjelder i den grad en registreringspliktig næringsdrivende har hatt rett til fradrag for inngående avgift etter kap. VI ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Vilkåret om fradragsrett gjelder likevel ikke ved uttak av varer som er anskaffet uten avgift, jf. §§ 16 og 17. Det er den registreringspliktige næringsdrivende som må dokumentere at varen som tas ut ikke har gitt rett til fradrag for inngående avgift.

Det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut tjeneste til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Det samme gjelder når en tjeneste som nevnt i fjerde ledd eller tjenester med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, tas ut til formål utenfor loven.

Når fradragsrett ikke er avskåret etter § 22, skal det svares avgift som ved uttak når varer og tjenester fra virksomheten brukes:

1. Til kost og naturalavlønning til virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister.
2. Ved arbeid på og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov, fritids-, ferie- eller andre velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike

eiendommer. Avgiftsplikten etter denne bestemmelse gjelder ikke oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner.
3. Til representasjon.
4. Til gave og til utdeling i reklameøyemed. *Det skal likevel ikke svares avgift av tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag.*
5. —

Når fradragsrett ikke er avskåret etter § 22, skal det også svares avgift som ved uttak når personkjøretøyer brukes til annet enn som salgsvare, eller som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet eller som middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet. Det skal også svares avgift av varer og tjenester til vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer til annet formål enn nevnt i første punktum. Som personkjøretøy anses også campingtilhenger og motorvogn registrert som varebil klasse 1. Departementet kan ved forskrift fastsette nærmere vilkår for minste eiertid og bruk.

Departementet kan gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i første til femte ledd.

Det skal ikke betales avgift av uttak av produkter fra eget jordbruk med binæringer, skogbruk og fiske til bruk privat eller til formål innen rammen av disse næringer. Departementet gir forskrifter om hva som går inn under jord- og skogbruk.

§ 21 tredje ledd og fjerde ledd oppheves.

§ 22 første ledd nr. 3 skal lyde:

Andre varer og tjenester som anskaffes utelukkende til bruk som *nevnt* i § 14 *fjerde* og *femte* ledd.

§ 23 skal lyde:

Registrert næringsdrivende kan fordele inngående avgift når varer og tjenester anskaffes til bruk under ett for virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV og til bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i dette kapittelet. Dette gjelder ikke varer og tjenester av et slag som omsettes i virksomheten, jf. § 14. *Når den bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift finner sted innenfor den samlede virksomheten, gjelder bestemmelsen i annet punktum kun tjenester som nevnt i § 14 fjerde ledd eller tjenester med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider.*

Overskriften i kap. VI. skal lyde:

Kap. VI. Fradrag, tilbakebetaling og justering av inngående avgift.

§ 26 b skal lyde:

Inngående avgift på kapitalvarer skal justeres eller tilbakeføres etter bestemmelsene i §§ 26 d og 26 e.

§ 26 c skal lyde:

Med kapitalvare forstås:

1. *Maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående avgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner, unntatt kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter § 16 første ledd nr. 11.*
2. *Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner.*

§ 26 d skal lyde:

Registrert næringsdrivende skal justere inngående avgift når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen endres i forhold til fradragsberettigede formål. Dersom virksomheten får rett til fradrag som følge av en lovendring, gjelder dette likevel ikke anskaffelser mv. foretatt før lovendringens ikrafttredelse.

Registrert næringsdrivende skal justere inngående avgift når kapitalvare som nevnt i § 26 c nr. 1 selges, men bare dersom det skal betales utgående avgift og det ikke er gitt fullt fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen mv. Justeringsbeløpet kan ikke overstige 25 prosent av salgssummen, merverdiavgift ikke medregnet.

Registrert næringsdrivende skal justere inngående avgift når kapitalvare som nevnt i § 26 c nr. 2 overdras. Justering kan unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen.

Registrert næringsdrivende skal justere inngående avgift når kapitalvarer overdras som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av denne etter § 16 første ledd nr. 6. Justering kan unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen.

Inngående avgift skal likevel ikke justeres dersom det skal betales avgift etter § 14 første ledd.

Dersom kapitalvare som nevnt i § 26 c nr. 2 før fullføringen selges, leies ut eller på annen måte dispo-

neres til formål som faller utenfor loven, skal fradragsført inngående avgift tilbakeføres.

Departementet kan gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen.

§ 26 e skal lyde:

For kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 1 skal justering foretas for endringer som skjer i løpet av de fem første regnskapsårene etter anskaffelsen eller fremstillingen. I justeringsperioden medregnes det regnskapsåret kapitalvaren ble anskaffet eller fremstilt.

For kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 2 er justeringsperioden ti år etter fullføringen. Slik kapitalvare anses fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eller når den er tatt i bruk dersom slik attest eller tillatelse ikke er nødvendig. I justeringsperioden medregnes det regnskapsåret kapitalvaren ble fullført.

Gjenstand for justering i det enkelte regnskapsår er en femdel av den inngående avgift som påløp ved anskaffelsen eller fremstillingen av kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 1. For kapitalvarer nevnt i § 26 c nr. 2 er gjenstand for justering i det enkelte regnskapsår en tidel av den inngående avgift som påløp i forbindelse med ny-, på- eller ombyggingen.

Justeringen foretas på grunnlag av endringen i fradragsprosenten som finner sted innenfor det enkelte regnskapsår i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Ved justering som følge av opphør av virksomhet eller overdragelse av kapitalvare, skal justeringen foretas samlet for den resterende delen av justeringsperioden. I den resterende delen av justeringsperioden regnes også med det regnskapsåret bruken av kapitalvaren endres eller kapitalvaren overdras.

Det skal ikke foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse.

Dersom endringen i bruken kun gjelder del av kapitalvare som nevnt i § 26 c nr. 2, skal justering foretas for inngående avgift som knytter seg til denne delen. Det samme gjelder ved overdragelse av slik del.

Departementet kan gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2008. Endringen av merverdiavgiftsloven § 14 fjerde ledd trer likevel i kraft fra det tidspunktet departementet bestemmer, mens endringene i merverdiavgiftsloven § 21 trer i kraft 1. januar 2011.

§§ 26 b til 26 e gjelder anskaffelser mv. av kapitalvarer som skjer fra og med 1. januar 2008.