



Innst. O. nr. 94

(2006-2007)

**Innstilling til Odelstinget
fra finanskomiteen**

Ot.prp. nr. 59 (2006-2007)

**Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66
om merverdiavgift**

Innhold

	Side		Side
1. Proposisjonens hovedinnhold	5	4. Beregningsgrunnlaget ved uttak	14
1.1 Sammendrag	5	4.1 Sammendrag	14
1.2 Komiteens merknader	6	4.2 Komiteens merknader	15
2. Fradragsrett som vilkår for uttaksbeskatning	6	5. Generelle bestemmelser om justering av inngående merverdi- avgift for kapitalvarer	15
2.1 Sammendrag	6	5.1 Sammendrag	15
2.1.1 Innledning	6	5.1.1 Innledning	15
2.1.2 Nærmere om et vilkår om fradragsrett ved uttak av tjenester	7	5.1.2 Hva skal anses som kapitalvare	18
2.1.3 Nærmere om et vilkår om fradragsrett ved uttak av varer	7	5.1.3 I hvilke tilfeller skal det skje justering .	20
2.1.4 Nærmere om vilkåret om fradragsrett når en hovedanskaffelse ikke har gitt fradragsrett	8	5.1.4 Justeringsperioden	23
2.1.5 Særlig om forholdet til merverdiavgifts- loven §§ 16 og 17	9	5.1.5 Hvordan justering skal skje	24
2.1.6 Dokumentasjon	9	5.1.6 Dokumentasjon	25
2.1.7 Oppsummering	9	5.2 Komiteens merknader	25
2.2 Komiteens merknader	10	6. Økonomiske og administrative konsekvenser	26
3. Uttak av tjenester	10	6.1 Sammendrag	26
3.1 Sammendrag	10	6.1.1 Økonomiske konsekvenser	26
3.1.1 Uttak av tjenester til privat bruk	10	6.1.2 Administrative konsekvenser for næringslivet og skatteetaten	27
3.1.2 Uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet	11	6.2 Komiteens merknader	28
3.1.3 Særlig om forholdet til merverdiavgifts- loven § 11 annet ledd - offentlige virksomheter mv.	13	7. Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget	28
3.1.4 Særlig om uttak i bygge- og anleggsbransjen	13	7.1 Sammendrag	28
3.1.5 Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak - tjenester som ytes på veldig grunnlag	13	7.2 Komiteens merknader	28
3.2 Komiteens merknader	14	8. Forslag fra mindretall	28
		9. Komiteens tilråding	29



Innst. O. nr. 94

(2006-2007)

Innstilling til Odelstinget fra finanskomiteen

Ot.prp. nr. 59 (2006-2007)

Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Til Stortinget

1. PROPOSISJONENS HOVEDINNHOLD

1.1 Sammendrag

Finansdepartementet fremmer i 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 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.

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 for-

mer for forbruk. Det vises til nærmere omtale i kapittel 3 i proposisjonen.

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 proposisjonen.

I punkt 5.3 i proposisjonen foreslår departementet å fjerneplikten 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 Finansdepartemen-

tets 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 eiendomsforvalters valg mellom egenregiarbeid og innkjøp av slike tjenester. Det vises til nærmere omtale i punkt 5.4 i proposisjonen.

I punkt 5.5 i proposisjonen foreslår departementet at gjeldende fritak fra uttaksberegning for tjenester til veldedige og allmenntjenlige 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 yelsen 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 i proposisjonen 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 i proposisjonen 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 merverdiavgiftsregelverk. Forslaget vil derfor gi tilsvarende bestemmelser i Norge som i våre naboland.

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

Departementet har i 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.

1.2 Komiteens merknader

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Marianne Aasen Agdestein, Espen Torsteinsbø Hansen, Alf E. Jakobsen, Rolf Terje Klungland, Torgeir Micaelsen og lederen Reidar Sandal, fra Fremskrittspartiet, Gjermund Hagesæter, Ulf Leirstein, Jørund Rytman og Christian Tybring-Gjedde, fra Høyre, Svein Flåtten, Peter Skovholt Gitmark og Jan Tore Sanner, fra Sosialistisk Venstreparti, Magnar Lund Berge og Heikki Holmås, fra Kristelig Folkeparti, Hans Olav Syversen, fra Senterpartiet, Per Olaf Lundteigen, og fra Venstre, Lars Sponheim, viser til at forslagene er nærmere omtalt nedenfor i denne innstillingen og i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. Komiteen viser til at det i utgangspunktet generelt kun er konkrete forslag som krever lovhjemmel og Regjeringens vurderinger vedrørende disse, som er gjengitt nedenfor i sammendragene under det enkelte kapittel. Bakgrunnen for forslagene, utvalgsinnstillinger, gjeldende norsk rett, utenlandsk rett, høringsuttalelser mv. knyttet til det enkelte forslag, er redegjort nærmere for i nevnte odelstingsproposisjon. Også nærmere vurderinger vedrørende lovforslagene er i noen grad kun delvis gjengitt, eventuelt bare vist til.

Komiteen viser for øvrig til sine merknader nedenfor under de enkelte punkter.

2. FRADRAGSRETT SOM VILKÅR FOR UTTAKSBESKATNING

2.1 Sammendrag

2.1.1 Innledning

Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd skal det betales merverdiavgift 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.

Departementet mener det i utgangspunktet er ønskelig med et vilkår om fradragsrett ved uttak for å oppnå lik avgiftslegging av forbruk.

2.1.2 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.

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 tilnærmingstype 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.

2.1.3 Nærmere om et vilkår om fradragsrett ved uttak av varer

Når det gjelder uttak av varer mener departementet at det bør beregnes uttaksmerverdiavgift kun i den grad det forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen.

Skattedirektoratet har 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 tilfældigheter 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 kumu-

lative 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.

2.1.4 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 anskaffelsen 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 uttakspunkt 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.

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 tilsvarende 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 kjøretøyetets 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 alminnelige omsetningsverdien skal benyttes som beregningsgrunnlag, se kapittel 4 nedenfor. I beregningsgrunn-

laget 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 komme 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 5 000 kroner på et kjøretøy ikke nødvendigvis fremstå som vesentlig, mens en påkostning på 1 000 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 at 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.

2.1.5 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 fradragføre.

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 kre-

ver 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 fradragføres 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.

2.1.6 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 regnskapsmaterieell på ti år. Ikke-fradragsberettigete anskaffelser må likevel dokumenteres av den avgiftspliktige, departementet foreslår at denne plikten fremgår særskilt av lovbestemmelsen.

2.1.7 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 forelår 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 merverdiavgiftsloven. 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.

2.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til merverdiavgiftsloven § 14 nytt annet ledd.

3. UTTAK AV TJENESTER

3.1 Sammendrag

3.1.1 *Uttak av tjenester til privat bruk*

GRENSEN MOT PRIVATE DAGLIGDAGSE GJØREMÅL

Departementet mener 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 mener videre 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 til lovforslaget § 14 tredje ledd første punktum.

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 5 nedenfor. 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 bli 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.

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.

3.1.2 Uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet

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.

Plikten til å beregne merverdiavgift når en avgiftspliktig tjeneste blir tatt ut og benyttet i en ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet kan 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 tilfældige 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 fradragføres.

Etter en totalvurdering vil departementet 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 forde 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 ikrafttreddelsen av angjeldende lovendring. Dette gjelder følgende vedtak:

1. Finansdepartementets vedtak 1. januar 1983 om næringsdrivendes uttak av datatjenester til bruk i ikke-avgiftspliktig del av virksomhet.
2. 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.

3.1.3 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.

3.1.4 Særlig om uttak i bygge- og anleggsbransjen

Departementet foreslår 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 omfattende av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd. Verdien av slike tjenester kan utgjøre vesentlige beløp.

En fortsatt avgiftsberegning ved uttak av bygge- og anleggstjenester til bruk i ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, vil forandre 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 er rekkevidden av denne bestemmelsen omtvistet.

Spørsmålet er 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.

3.1.5 Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak - tjenester som ytes på veldedig grunnlag

Departementet foreslår 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 allmennnyttige 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 gratis-tjenester til veldedige og allmenntilgynnsomme 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 mener videre 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 punktum.

3.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd første punktum, § 14 tredje til syvende ledd, § 22 første ledd nr. 3 og § 23, med tilhørende ikrafttredelsesbestemmelser.

4. BEREGNINGSGRUNNLAGET VED UTTAK

4.1 Sammendrag

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 5 nedenfor, 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 egenregi-prosjekter 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 en-

treprenør- 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 egenregi-prosjekter 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 sates 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 fradragført 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 omsetningsva-

rer. 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 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.

4.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens vurdering om at omsetningsverdien fortsatt skal legges til grunn som beregningsgrunnlag ved uttak.

5. GENERELLE BESTEMMELSER OM JUSTERING AV INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT FOR KAPITALVARER

5.1 Sammendrag

5.1.1 Innledning

GENERELT OM FRADRAGSRETTE 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 fradragrett 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 pro-veny fra merverdiavgiften. I de tilfeller hvor inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdi-

avgift, 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 inntreffer 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. De-

partementet 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

Merverdiavgiftsloven inneholder 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 fleksibel 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 frigjørings tiden 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 frigjørings tiden for fast eiendom var for øvrig noe av bakgrunnen for at det ikke ble innført merverdiavgift ved yrkesmessig utleie av hytter, ferieileigheter 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 frigjørings tiden 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, hvorefter 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 virksomhet, 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 konkurransevriddinger. 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.

Departementet vil 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 5.1.2 nedenfor. 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 anskaffel-

sen 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. EF-domstolen har utviklet en egen doktrine for slik privat bruk av kapitalvarer. Ifølge 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 av-

giftspliktig 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 fradragføres 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 an-

skaffelser 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 og merknader til dette i proposisjonens kapittel 9.

5.1.2 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 høringsrundten.

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.

Departementet 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 fremstillingen. 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 mer-

verdiavgift 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 leietakers 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 fradragført 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.

5.1.3 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 fradragføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden. Dette innebærer at inn-

gående merverdiavgift kun bør justeres i de tilfellene fradrag retten 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 fradrag retten 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 fradrag retten 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 sees det 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 fradragført merverdiavgift på oppføringskostnadene mv., forutsatt at de øvrige vilkårene for justering er oppfylt. I dette tilfellet må fradragført inngående merverdiavgift reduseres. På samme måte vil fradrag retten 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 fradrag retten for lokalet, og det skal derfor foretas en justering. Når det gjelder det tilfellet at leietakerens virksomhet går fra å være ikke avgiftspliktig 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) innebærer det en endret bruk av virksomhetenes kapitalvarer. Det vil være en form for uttak av kapitalvare, jf. Rt. 2003 s. 1233 (Aktifdommen).

Uten justering av inngående merverdiavgift i slike tilfeller, vil en avgiftspliktig virksomhet før fellesregistrering kunne anskaffe og fradragføre 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 sperrergrense 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 fradragført 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 fradragføringen 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 tilbakeføringsbe-

stemmelsen i § 21 tredje ledd og de generelle justeringsbestemmelsene, fordi det i sistnevnte tilfelle kun skal skje en forholdsmessig 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 avgiftspliktige 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 virksom-

het 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 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 lokale-

ne 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 enn 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 provenytral.

Det vises til lovforslaget § 26 e femte ledd.

5.1.4 Justeringsperioden

JUSTERINGSPERIODENS LENGDE

Frdrag 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. Imot 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 ombygging 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 inntreffer 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.

5.1.5 *Hvordan justering skal skje*

INNLEDNING

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.

5.1.6 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 registrerte 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. For-

slaget 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.

5.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til merverdiavgiftsloven §§ 14 første ledd, 26 b, 26 c, 26 d andre til syvende ledd og 26 e første, tredje, fjerde, femte, sjette og syvende ledd, samt opphevelsen av § 21 tredje og fjerde ledd, og ikrafttreddesbestemmelsens første ledd.

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til merverdiavgiftsloven §§ 26 d første ledd, 26 e andre ledd og ikrafttreddesbestemmelsens andre ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at formålet med bestemmelsene om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer er at fradraget for inngående merverdiavgift i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) punkt 7.6.3.

Disse medlemmer viser videre til at det for det tilfelle at avgiftsplikten innskrenkes som følge av en lovendring, slik at en virksomhet som tidligere var avgiftspliktig ikke lenger er det, forslås at det skal skje justering av den fradragsførte merverdiavgiften.

Disse medlemmer mener at hensynet til parallellitet i regelverket tilsier at det også for de tilfeller hvor en virksomhets avgiftsplikt utvides som følge av lovendring, bør være anledning til å justere for anskaffelser som er gjort før lovendringen trådte i kraft.

Disse medlemmer foreslår på denne bakgrunn at den foreslåtte § 26 d første ledd annet punktum tas ut og fremmer følgende forslag:

"Merverdiavgiftsloven § 26 d første ledd skal lyde:

Registrert næringsdrivende skal justere inngående avgift når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen endres i forhold til fradragsberettiget formål."

Disse medlemmer viser til at etter dagens regler kan man søke fylkesskattekontoret om at tidligere fradragsført inngående merverdiavgift for bygg og anlegg unnlates tilbakeført dersom bruksendringen skyldes årsaker den merverdiavgiftspliktige ikke har hatt herredømme over, eller om en tilbakeføring vil virke særlig urimelig, jf. forskrift nr. 72 til merverdiavgiftsloven § 4. Disse medlemmer viser til at reglene om justeringer av inngående merverdiavgift for kapitalvarer er en omfattende reform, som berører mange næringsdrivende. På denne bakgrunn mener disse medlemmer det er rimelig at denne dispensasjonsadgangen beholdes i det nye regelverket.

Disse medlemmer viser til at fristen for tilbakeføring er satt til ti år, fra dagens tre år. For å redusere det administrative merarbeidet ved innføringen av de nye bestemmelsene vil disse medlemmer at perioden for tilbakeføring settes til fem år og fremmer følgende forslag:

"Merverdiavgiftsloven § 26 e annet ledd skal lyde:

For kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 2 er justeringsperioden fem 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 første regnskapsåret kapitalvaren ble fullført."

Disse medlemmer viser til at oppføring av bygg er en langvarig prosess, hvor inngåelse av avtaler med leietakere kan skje før selve byggearbeidet har startet. Disse medlemmer mener det er riktigst å ta utgangspunkt i når kontraktene er inngått, ikke om selve bygget er fullført, når det gjelder regelen om ikrafttredelse av de nye justeringsbestemmelsene og fremmer følgende forslag:

"Ikrafttredelsesbestemmelsens annet ledd skal lyde:

§§ 26 b til 26 e gjelder anskaffelser mv. av kapitalvarer som skjer fra og med 1. januar 2008. Kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 2 anses anskaffet når kontrakt om ny-, på- eller ombygging er inngått etter 1. januar 2008."

Disse medlemmer viser til at det ikke foreligger informasjon om hva som er en fast eiendom, om dette er hele gårds- og bruksnummeret, hver enkelt bygning eller hver seksjon. I relasjon til tidligere forskrift nr. 80, har Finansdepartementet lagt til grunn at hver seksjon anses som egne bygg. Disse medlemmer forutsetter at en slik betraktning også legges til grunn i forhold til justeringsbestemmelsene.

Disse medlemmer viser til NHOs høringsbrev 24. mai 2007 som påpeker uavklarte forhold knyttet til bagatellgrensen som sier at det ikke skal foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng. Det er uavklart hvorvidt dette gjelder den enkelte utleide enhet eller bygget som sådan. Disse medlemmer forutsetter at regelen menes å gjelde bygget som helhet.

6. ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

6.1 Sammendrag

6.1.1 Økonomiske konsekvenser

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 gjel-

dende 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.

6.1.2 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 rammebetingelsene 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 fradragført 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 situasjo-

nen 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 inneholder 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 fjerneplikten 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.

6.2 Komiteens merknader

Komiteen tar Regjeringens redegjørelse for de økonomiske og administrative konsekvensene til etterretning.

7. MERKNADER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSENE I LOVFORSLAGET

7.1 Sammendrag

Proposisjonens kapittel 9 inneholder merknader til de enkelte bestemmelser i Regjeringens forslag. Det vises til proposisjonens kapittel 9 for en nærmere redegjørelse.

7.2 Komiteens merknader

Komiteen tar merknadene til de enkelte bestemmelsene i Regjeringens forslag, jf. kapittel 9 i proposisjonen, til etterretning.

8. FORSLAG FRA MINDRETALL

Forslag fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre:

Forslag 1

Merverdiavgiftsloven § 26 d første ledd skal lyde:

Registrert næringsdrivende skal justere inngående avgift når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen endres i forhold til fradragsberettiget formål.

Forslag 2

Merverdiavgiftsloven § 26 e annet ledd skal lyde:

For kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 2 er justeringsperioden fem 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 første regnskapsåret kapitalvaren ble fullført.

Forslag 3

Ikrafttredelsesbestemmelsens annet ledd skal lyde:

§§ 26 b til 26 e gjelder anskaffelser mv. av kapitalvarer som skjer fra og med 1. januar 2008. Kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 2 anses anskaffet når kontrakt om ny-, på- eller ombygging er inngått etter 1. januar 2008.

9. KOMITEENS TILRÅDING

Komiteen viser til proposisjonen og til det som står foran, og rår Odelstinget til å gjøre slikt

vedtak 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. Vilåret 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 vel-

ferdsbehov, 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 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 disponeres til formål som faller utenfor loven, skal fradragført 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 tittel 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.

Oslo, i finanskomiteen, den 6. juni 2007

Reidar Sandal

leder

Per Olaf Lundteigen

ordfører

