

Merverdiavgift og uttak

Rapport fra en arbeidsgruppe

Avgitt til Finansdepartementet 28. februar 2003

Innhold

1	Innledning og sammendrag	5
1.1	Arbeidsgruppens mandat	5
1.2	Arbeidsgruppens sammensetning og arbeid	11
1.3	Sammendrag av arbeidsgruppens rapport.....	11
2	Gjeldende rett i Norge	14
2.1	Generelt	14
2.2	Uttak av varer	16
2.3	Uttak av tjenester til privat bruk	18
2.4	Uttak av tjenester til bruk til andre formål som faller utenfor loven.....	19
2.5	Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak.....	20
2.6	Uttak i bygge- og anleggsbransjen	21
2.7	Unntak fra plikten til å betale merverdiavgift ved uttak og som ved uttak	22
2.7.1	Tjenester til veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner	22
2.7.2	Offentlig virksomhet.....	22
2.8	Fritak og unntak gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70	23
2.9	Beregningsgrunnlaget.....	24
2.10	Fradragsrett for inngående merverdiavgift	25
2.11	Rettspraksis	26
2.12	Kort om skatteretten.....	27
2.12.1	Innledning	27
2.12.2	Nærmere om regelverket.....	28
2.12.3	Beregningsgrunnlaget	28
2.12.4	Skattemessig behandling av kostnader til driftsmidler som brukes både privat og i inntektsgivende aktivitet.....	29
3	Gjeldende rett i EU.....	30
3.1	Innledning.....	30
3.2	EFs sjette avgiftsdirektiv	30
3.2.1	Generelt.....	30
3.2.2	Uttak av varer.....	31
3.2.3	Uttak av tjenester	33
3.2.4	Beregningsgrunnlaget	34
3.2.5	Fradragsrett for inngående merverdiavgift	34

3.3	Sverige.....	35
3.3.1	Generelt.....	35
3.3.2	Uttak av varer.....	36
3.3.3	Uttak av tjenester	37
3.3.4	Fast eiendom	38
3.3.5	Beregningsgrunnlaget	39
3.3.6	Fradragsrett for inngående merverdiavgift	40
3.4	Danmark	41
3.4.1	Generelt.....	41
3.4.2	Uttak av varer.....	41
3.4.3	Uttak av tjenester	42
3.4.4	Fast eiendom	43
3.4.5	Driftsmidler mv.....	44
3.4.6	Beregningsgrunnlaget	44
3.4.7	Fradragsrett for inngående merverdiavgift	45
3.5	Irland.....	46
3.5.1	Generelt.....	46
3.5.2	Uttak av varer.....	47
3.5.3	Uttak av tjenester	48
3.5.4	Fast eiendom	48
3.5.5	Beregningsgrunnlaget	49
3.5.6	Fradragsrett for inngående merverdiavgift	49
4	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag til løsninger.....	49
4.1	Innledning.....	49
4.2	Uttak av varer	52
4.2.1	Beskrivelse og vurdering av problemområder	52
4.2.2	Forslag til løsninger	55
4.3	Uttak av tjenester til privat bruk.....	63
4.3.1	Beskrivelse og vurdering av problemområder.....	63
4.3.2	Forslag til løsninger	65
4.4	Uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven	66
4.4.1	Beskrivelse og vurdering av problemområder.....	66
4.4.2	Forslag til løsninger	70
4.5	Plikt til å beregne merverdiavgift som ved uttak.....	72

5	Beregningsgrunnlaget.....	73
6	Vurdering av merverdiavgiftsplikten for offentlig virksomhet.....	75
7	Vurdering av § 70-vedtakene	76
8	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	79
8.1	Økonomiske konsekvenser	79
8.1.1	Uttak av varer.....	79
8.1.2	Uttak av tjenester til privat bruk	79
8.1.3	Uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven.....	79
8.1.4	Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak	79
8.1.5	Samlet vurdering av provenyvirkninger	80
8.2	Administrative konsekvenser for næringslivet og skatteetaten	80
8.2.1	Uttak av varer.....	80
8.2.2	Uttak av tjenester til privat bruk	80
8.2.3	Uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven.....	81
8.2.4	Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak	81
8.2.5	Samlet vurdering av de administrative konsekvensene	81
9	Lovutkastet med merknader	81
9.1	Lovutkastet	81
9.2	Merknader til lovutkastet.....	83

1 Innledning og sammendrag

1.1 Arbeidsgruppens mandat

Finansdepartementet nedsatte i april 2002 en arbeidsgruppe som skulle gjennomgå uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Arbeidsgruppen ble gitt følgende mandat:

”1 Bakgrunn

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

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

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

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

2 Om regelverket

Ved siden av omsetning og innførsel, er uttak en av tre transaksjonsformer som utløser plikt til å betale merverdiavgift. For at merverdiavgiften skal dekke alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester, kan ikke kun omsetning og innførsel omfattes. Foruten å sikre at alt forbruk blir belastet med merverdiavgift, skal uttaksmerverdiavgiften sikre konkurransenøytralitet. Det er derfor oppstilt egne bestemmelser om uttak i merverdiavgiftsloven.

Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd første punktum skal det betales merverdiavgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. Etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd skal det betales merverdiavgift som ved uttak dersom varer og tjenester fra virksomheten brukes til nærmere angitte formål i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det er en forutsetning for uttaksberegning etter annet ledd at retten til fradrag ikke er blitt avskåret ved anskaffelsen av varen eller tjenesten, se merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr.

3. Det er også gitt særlig uttaksbestemmelser i § 10 fjerde ledd, § 11 annet ledd og § 23 annet punktum. Det skal likevel ikke betales merverdiavgift av tjenester som ytes personlig og vederlagsfritt til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner, jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4. Den nærmere avgrensningen av dette fritaket fremkommer av forskrift nr. 100 til merverdiavgiftsloven.

Formålet med uttaksbestemmelsene er å avgiftsbelegge privat forbruk og sikre nøytraliteten i regelverket. Ved uttak av en vare eller tjeneste fra avgiftspliktig virksomhet til bruk privat eller formål som ikke omfattes av loven, anses den registrerte næringsdrivende som forbruker av varen eller tjenesten som tas ut av virksomheten. For at det prinsipielt skal bli lik avgiftsbelastning på alt avgiftspliktig forbruk, må også forbruk som dekkes på denne måten avgiftsberegnes på lik linje med kjøp fra andre. Eksempelvis må en trelastforhandler som har kjøpt inn materialer til virksomheten og trukket fra inngående merverdiavgift, beregne utgående merverdiavgift både ved videresalg og når han tar med materialer hjem.

Uttaksbestemmelsene skal videre sikre konkurransenøytralitet. Virksomhet som er delvis innenfor og utenfor avgiftsområdet skal ikke ha et lavere kostnadsnivå enn andre i forhold til de aktivitetene som ligger utenfor avgiftsområdet. Siden forutsetningen for fradragsretten faller bort ved uttak, gjenoppretter uttaksbestemmelsene nøytraliteten i regelverket gjennom beregning av utgående merverdiavgift på uttaket.

Plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet forutsetter at den aktuelle tjenesten omsettes, brukes eller produseres i virksomheten. Tjenester uten tilknytning til virksomheten anses ikke som avgiftspliktig uttak, selv om det er fagkyndighet fra virksomheten som nyttes privat.

Hovedregelen for fradragsføring av inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21 er at fullt fradrag kan gjøres for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Drives det ikke avgiftspliktig virksomhet, følger det motsetningsvis av samme bestemmelse, at det ikke er adgang til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til denne virksomheten. Dersom det drives delt virksomhet, medfører dette at det kun kan føres fradrag for anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Ved fellesanskaffelser til delt virksomhet, kan inngående merverdiavgift trekkes fra forholdsmessig etter varens antatte bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, se merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Det skal imidlertid ikke foretas en fordeling av inngående avgift når fellesanskaffelsen består i vare eller tjeneste som omsettes i virksomheten. I slike tilfeller skal det gjøres fullt fradrag for inngående avgift, og beregnes avgift etter uttaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 av den delen som benyttes utenfor loven eller privat, se merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum.

Finansdepartementet har med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt et generelt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Forutsetning for dette fritaket er blant annet at den eksterne omsetningen ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning for den aktuelle typen tjeneste. Det er videre en forutsetning for fritaket at det ikke kan gjøres fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. En bank som har en egen juridisk avdeling, kan eksempelvis yte advokattjenester også til andre. Dersom bankens interne

forbruk av advokattjenester overstiger 80 prosent av samlet omsetning, det vil si eksterne og intern tjenesteytelse, skal banken kun beregne merverdiavgift av den eksterne omsetningen. Departementet har tidligere i enkelte saker akseptert at det ikke beregnes merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig virksomhet i tilfeller hvor den avgiftspliktige eksterne omsetningen av tjenesten er beskjeden.

Bakgrunnen for denne praksisen er at det kan få ganske store terskelvirkninger dersom en virksomhet som i utgangspunktet kun driver avgiftsfri virksomhet, også begynner med ekstern avgiftspliktig omsetning av tjenesten. Det må da etter hovedreglene foretas en uttaksberegning av de ikke omsatte tjenestene. Dette gir blant annet dårlige incentiver for utnyttelse av en ekstra kapasitet virksomheten har. Videre har departementet gitt et fritak for forskningsinstitusjoner fra plikten til å betale merverdiavgift av tilskudd til virksomheten i tilfeller hvor disse tilskuddene omfattes av uttaksbestemmelsene. Departementet har også gitt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved advokaters deltakelse i advokatvaktordningen i regi av Advokatforeningen.

3 Uttak av tjenester

3.1 Uttak av tjenester til privat bruk

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

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

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

3.2 Uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig virksomhet

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

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

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

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

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

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

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

utformet rent kommersielt og at det ikke inneholdt noe gaveelement eller benyttes i reklameøyemed.

3.3 Beregningsgrunnlaget ved uttak av tjenester

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

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

4 Uttak av varer

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

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

5 Forholdet til fradragsretten

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

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

6 Forholdet til fellesregistrering

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

7 Lovteknisk gjennomgang

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

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

8 Økonomiske og administrative konsekvenser

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

9 Nærmere om gruppens arbeid

Siktemålet med arbeidet er å utarbeide et begrunnet forslag til nye bestemmelser på dette området som er i en slik form at det kan sendes på høring (høringsutkast). Høringsutkastet skal være utformet slik at det kan danne grunnlag for en eventuell fremleggelse av en lovproposisjon overfor Stortinget. Utredningen som arbeidsgruppen legger fram bør inneholde en forholdsvis grundig redegjørelse for utenlandsk rett på dette området. Det vil særlig være naturlig å se hen til regelverket innen EU. Det kan i denne forbindelse være av interesse å se spesielt på hvordan regelverket er i Sverige og Danmark på dette området. Arbeidsgruppen bør vurdere om det er hensiktsmessig å undersøke rettstilstanden også i andre land.

Arbeidsgruppen skal arbeide på selvstendig grunnlag og legger fram resultatet av sitt arbeid for departementet innen den frist som er satt for arbeidet. Departementet legger likevel til grunn at arbeidsgruppen bør legge fram prinsipielle spørsmål for avdelingen løpende der hvor dette anses hensiktsmessig.

Arbeidsgruppen som skal foreta gjennomgangen av uttaksbestemmelsene skal bestå av tre medlemmer fra Finansdepartementet og tre fra Skattedirektoratet, herunder eventuelt en fra fylkesskattekontoret.

Arbeidsgruppen skal ha slutført sitt arbeid innen 1. desember 2002.”

Som det fremgår av mandatet fikk arbeidsgruppen frist til 1. desember 2002 med å slutføre sitt arbeid. Finansdepartementet har senere forlenget denne fristen til 1. mars 2003.

Arbeidsgruppen har i sitt arbeid konsentrert seg om å gjennomgå uttaksbestemmelsene med sikte på å legge fram forslag til materielle endringer. Dette arbeidet er den viktigste delen av mandatet. I mandatet er det videre lagt vekt på at arbeidsgruppen presenterer sitt resultat på en slik måte at det kan danne grunnlag for et begrunnet lovforslag som kan sendes på høring. På denne bakgrunn har arbeidsgruppen også fokusert på å utforme sin rapport slik at den kan danne grunnlag for et høringsnotat fra Finansdepartementet.

I mandatet er arbeidsgruppen bedt om å foreta en lovteknisk gjennomgang av uttaksbestemmelsene og de korresponderende bestemmelsene om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Arbeidsgruppen er kjent med at det nå er igangsatt et arbeid med sikte på å foreta en generell lovteknisk revisjon av merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter og plenarvedtak. Arbeidsgruppen har derfor ikke funnet det hensiktsmessig at det nå foretas en lovteknisk gjennomgang av uttaksbestemmelsene. Som en følge av dette har arbeidsgruppen ved sine forslag valgt å bygge på lovens systematikk slik den er i dag. Arbeidsgruppen vil imidlertid understreke at det er behov for en lovteknisk revisjon på dette området, og har forstått det slik at dette vil inngå i det større lovtekniske arbeidet som er planlagt på merverdiavgiftsområdet.

1.2 Arbeidsgruppens sammensetning og arbeid

Arbeidsgruppen har hatt følgende sammensetning:

Lovrådgiver Erik Mæhlen Larsen, Finansdepartementet (leder)

Rådgiver Åsne Hana Torgersen, Finansdepartementet

Underdirektør Erik Vassnes, Finansdepartementet

Seniorrådgiver Odd Skarstad, Finansdepartementet

Seniorrådgiver Inge Moen, Skattedirektoratet

Seniorrådgiver Gro Qvigstad, Skattedirektoratet

Seniorrådgiver Harald Th. Rød, Skattedirektoratet

Arbeidsgruppen har i alt hatt 12 møter. Arbeidsgruppen hadde sitt første møte 12. april 2002, og avsluttet sitt arbeid 28. februar 2003.

I februar 2003 hadde arbeidsgruppen møte i Stockholm med representanter fra det svenske Finansdepartementet og Riksskatteverket. I møtet ble arbeidsgruppen orientert om de svenske uttaksmerverdiavgiftsbestemmelsene. Arbeidsgruppen har også vært i kontakt med de danske og irske skattemyndighetene for å få nærmere informasjon om disse lands bestemmelser på dette området.

Arbeidsgruppen har mottatt bidrag fra nærings- og kapitalskatteseksjonen, Finansdepartementet, om uttaksbestemmelsene i skatteretten.

Når det gjelder hvilke administrative konsekvenser arbeidsgruppens forslag kan få for næringslivet og skatteetaten, har arbeidsgruppen fått bistand fra Skattedirektoratet.

1.3 Sammendrag av arbeidsgruppens rapport

Kapittel 1 gjengir mandatet som ble gitt arbeidsgruppen og arbeidsgruppens sammensetning og arbeid. Bakgrunnen for nedsettelsen av arbeidsgruppen var at Merverdiavgiftsreformen 2001 økte behovet for en gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Flere tjenesteytere er nå pliktige til å beregne merverdiavgift av sin omsetning, og disse vil også måtte forholde seg til bestemmelsene om plikten til å betale merverdiavgift ved uttak. Skattedirektoratet har tidligere foretatt en gjennomgang av regelverket i forhold til virksomheter som

driver både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Finansdepartementet er enig i at det er behov for endringer på dette området. Den nevnte gjennomgangen reiste en rekke kompliserte spørsmål, og Finansdepartementet besluttet derfor å sette ned en arbeidsgruppe med mandat å foreta en bred gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven, blant annet både i forhold til varer og tjenester.

Kapittel 2 inneholder en beskrivelse av gjeldende rett i Norge.

Kapittel 3 gir en beskrivelse av gjeldende rett i EU generelt, og Sverige, Danmark og Irland spesielt.

Kapittel 4 omhandler arbeidsgruppens vurderinger av uttaksbestemmelsene og forslag til løsninger. Arbeidsgruppen påpeker at et bredere merverdiavgiftsgrunnlag ville redusert omfanget av de situasjonene hvor uttaksbestemmelsene får anvendelse, og dermed eventuelle problemer knyttet til slike situasjoner. Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget som et mulig virkemiddel for å unngå uheldige utslag av uttaksbestemmelsene, er imidlertid ikke en del av arbeidsgruppens mandat. Et bredere merverdiavgiftsgrunnlag ville heller ikke løst alle problemene knyttet til uttaksbestemmelsene.

Bestemmelsene om avgiftsplikt ved uttak av varer bidrar etter arbeidsgruppens mening til et konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem og lik merverdiavgiftsbelastning på alt forbruk. Etter arbeidsgruppens oppfatning bør det fortsatt foreligge plikt til å beregne merverdiavgift både ved uttak av varer til bruk privat og til andre formål utenfor merverdiavgiftsloven. Arbeidsgruppen mener det likevel er grunnlag for endringer på enkelte områder. For det første bør det innføres en bestemmelse om at det bare skal beregnes uttaksmerverdiavgift i den utstrekning det forelå hel eller delvis fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Dette vilkåret vil også gjelde for tjenester, men er systematisk behandlet under varedelen av rapporten da problemstillingen synes å være mest aktuell her. Videre bør det etter arbeidsgruppens mening innføres bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (driftsmidler over en viss verdi og fast eiendom). Disse bestemmelsene vil i hovedtrekk innebære at fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned når bruken av varen endres. Slike bestemmelser kan virke begrensende på tilpasninger for å unngå merverdiavgift samtidig som konkurransevridninger kan motvirkes. Slike bestemmelser kan også gjøre at merverdiavgiftsberegningen i langt større grad gjenspeiler de reelle forhold, både faktisk og økonomisk. Innenfor EU har de fleste land innført justeringsbestemmelser.

I forhold til *uttak av tjenester til privat bruk* mener arbeidsgruppen det rettslige utgangspunktet fortsatt bør være at det foreligger plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet til bruk privat. Hensynet bak uttaksbestemmelsene tilsier likevel atplikten til å betale merverdiavgift ved uttak må avgrenses mot private gjøremål. Utgangspunktet for denne avgrensningen bør etter arbeidsgruppen mening fortsatt gå ved tjenester enhver kan utføre uten spesielle forutsetninger. Det er vanskelig å stille opp generelle retningslinjer for denne avgrensningen, og arbeidsgruppen har derfor ikke foreslått å regelfeste dette. Arbeidsgruppen foreslår blant annet på bakgrunn av hensynet til et helhetlig og konsekvent system, enkelte utvidelser av avgiftsplikten i forhold til det

arbeidsgruppen legger til grunn er gjeldende rett. Dette gjelder for det første plikt til å betale merverdiavgift ved midlertidig bruk av driftsmidler fra virksomheten, også når dette er til de ansattes private bruk. Videre omfatter arbeidsgruppens forslag plikt til å betale merverdiavgift ved bruk av arbeidskraft fra virksomheten, uavhengig av om de ansatte utfører den typen tjenester som er grunnlaget for registreringen av virksomheten i merverdiavgiftsmanntallet.

I forhold til *uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven* mener arbeidsgruppen at dagens uttaksbestemmelser og praktiseringen av dem har medført et komplisert regelverk og gitt opphav til uheldige terskelvirkninger. Dette har igjen medført blant annet økonomiske og organisatoriske tilpasninger som følge av merverdiavgiften. Arbeidsgruppen anbefaler på denne bakgrunn at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes. Fradragsretten ved fellesanskaffelser skal da fordeles forholdsmessig etter prinsippet i merverdiavgiftsloven § 23 første ledd.

Når det gjelder bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 14 om plikt til å beregne merverdiavgift *som ved uttak*, foreslår arbeidsgruppen at tjenester som ytes gratis til veldedige formål, unntas fra avgiftsplikten. Dette vil innebære en viss utvidelse av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 nåværende annet ledd nr. 4 annet avsnitt. Dette unntaket må avgrenses mot merverdiavgiftsplikten når tjenester deles ut til gaver og i reklameøyemed og tjenester som tas ut til privat bruk. Det foreslåtte unntaket vil ikke omfatte slike situasjoner.

Kapittel 5 gir en vurdering av behovet for eventuelle endringer i bestemmelsene om beregningsgrunnlag. Arbeidsgruppen foreslår at dagens bestemmelser som legger omsetningsverdien til grunn ved beregningen av merverdiavgiften, videreføres.

Kapittel 6 gir en vurdering av merverdiavgiftsplikten for offentlig virksomhet. Arbeidsgruppen mener forslaget om at det ikke skal betales merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, bør gjelde tilsvarende for offentlig virksomhet. Det er likevel ikke foreslått endringer i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Arbeidsgruppen legger til grunn at bestemmelsen som er foreslått inntatt i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd, uansett også vil gjelde for offentlig virksomhet generelt, ikke bare dem som i hovedsak tilgodeser egne behov. Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd inneholder videre en særskilt bestemmelse om fellesregistrering, samt en særskilt bestemmelse om fradragsføring for offentlig virksomhet. Når det gjelder disse bestemmelsene, mener arbeidsgruppen at det er utenfor arbeidsgruppens mandat å foreslå endringer i disse. Avgiftsplikten og fradragsretten for offentlig virksomhet krever en nærmere generell utredning.

Kapittel 7 vurderer enkelte fritak og unntak gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Vurderingen av disse vedtakene påvirkes av de lovendringer som arbeidsgruppen foreslår, og de er derfor tatt ut av den generelle gjennomgangen av § 70-vedtakene som for tiden foretas.

Kapittel 8 gir en oversikt over økonomiske og administrative konsekvenser. Det opplyses her om at det i dag ikke finnes informasjon om hvor mye avgiftspliktige betaler i uttaksmerverdiavgift. I tillegg er det noe usikkerhet om praktiseringen av regelverket, kanskje særlig for merverdiavgiftsplikten ved uttak av tjenester.

Arbeidsgruppens forslag kan samlet sett antas å innebære en viss lemping i regelverket som kan bidra til å redusere statens inntekter noe. De samlede virkningene av forslagene må imidlertid antas å være begrensede og ha svært liten virkning på statens inntekter. For næringslivet antas de samlede virkningene av arbeidsgruppens forslag å kunne innebære lettelser i de administrative kostnadene. For skatteetaten antas de forslag til endringer som er foreslått, ikke å medføre endringer i de administrative kostnadene.

Kapittel 9 inneholder lovforslagene med merknader.

2 Gjeldende rett i Norge

2.1 Generelt

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk. Ved siden av omsetning og innførsel, er uttak en av tre begivenheter som utløser plikt til å betale merverdiavgift. For at merverdiavgiften skal dekke alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester, kan ikke kun omsetning og innførsel omfattes. Ved uttak av en vare eller tjeneste fra avgiftspliktig virksomhet til bruk privat eller formål som ikke omfattes av loven, anses den registrerte næringsdrivende som forbruker av varen eller tjenesten. Siden den avgiftspliktige næringsdrivende har fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser, vil den aktuelle varen eller tjenesten som overføres til privat bruk eller ikke-avgiftspliktig virksomhet, ikke være belastet med merverdiavgift. For at det prinsipielt skal bli lik avgiftsbelastning på alt avgiftspliktig forbruk, må derfor også forbruk som dekkes på denne måten avgiftsberegnes på lik linje med for eksempel kjøp fra andre. For eksempel må en trelasthandler som har kjøpt inn materialer til virksomheten og trukket fra inngående merverdiavgift, beregne utgående merverdiavgift både ved videresalg og når hun tar med materialer hjem.

Foruten å sikre at alt forbruk blir belastet med merverdiavgift, skal uttaksmerverdiavgiften også sikre konkurransenøytralitet. Dersom det ikke hadde foreligget plikt til å betale merverdiavgift ved uttak, ville virksomhet som er delvis innenfor og utenfor avgiftsområdet, hatt et lavere kostnadsnivå enn andre i forhold til de aktivitetene som ligger utenfor avgiftsområdet. Bakgrunnen for dette er fradragsretten for den avgiftspliktige delen av virksomheten, som medfører at den aktuelle anskaffelsen som overføres, eller brukes privat, ikke er belastet med merverdiavgift. Siden forutsetningen for fradragsretten faller bort ved uttak, gjenoppretter uttaksbestemmelsene nøytraliteten i regelverket gjennom beregning av utgående merverdiavgift på uttaket. Plikt til å betale uttaksmerverdiavgift kan også bidra til å redusere det økonomiske motivet til egenproduksjon fremfor utsetting av tjenester.

Hovedbestemmelsen om uttak står i merverdiavgiftsloven § 14. Første ledd slår fast at det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. Det er også gitt særlige uttaksbestemmelser i § 10 fjerde ledd, § 11 annet, § 21 tredje ledd og § 23 annet punktum og forskrift nr. 90 til merverdiavgiftsloven. Videre er det gjort unntak fra plikten til å betale merverdiavgift ved uttak i enkelte tilfeller, både i selve merverdiavgiftsloven og

det er med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt administrative unntak. Plikten til å betale merverdiavgift ved uttak er nært knyttet opp til fradragsretten for inngående merverdiavgift. Det er særlig fradragsretten på anskaffelsene til bruk i avgiftspliktig virksomheten som gjør det nødvendig å etablere plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak fra slik avgiftspliktig virksomhet. Hovedregelen for fradragsføring fremkommer av merverdiavgiftsloven § 21. Det er også gitt bestemmelser om fradrag i §§ 22 og 23. Nedenfor vil det bli gitt en nærmere gjennomgang av dette regelverket.

Selv om det ikke kommer uttrykkelig fram av lovteksten, skal det i utgangspunktet ikke betales merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester som er fritatt fra merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17. Dette er en systemmessig følge av at uttaksbeskatningen skal sikre samme avgiftsbelastning som ved anskaffelser foretatt direkte til forbruk. I de tilfeller hvor det ikke foreligger merverdiavgiftsplikt ved vanlig omsetning, vil det derfor heller ikke foreligge plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tilsvarende vare. For eksempel er omsetning av bøker fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd. En bokhandler skal derfor ikke betale merverdiavgift når hun tar med seg en bok hjem.

Omsetning av varebeholdning og driftsmidler som ledd i overdragelse av virksomhet er fritatt for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Tidligere eier av en virksomhet skal derfor ikke beregne uttaksmerverdiavgift om varebeholdning og driftsmidler overføres vederlagsfritt til ny eier, for eksempel som arveforskudd ved et generasjonsskifte. Selv om den nye eieren ikke har gjort fradrag for inngående merverdiavgift på de aktuelle varene, skal hun likevel betale merverdiavgift om varene senere tas ut til bruk privat, eventuelt til bruk i virksomhet som ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven. Varene er ikke belastet med merverdiavgift og et eventuelt forbruk skal derfor avgiftsberegnes.

Enkelte bestemmelser i merverdiavgiftsloven §§ 5, 5 a og 5 b er utformet slik at det gjelder særskilte unntak fra avgiftsplikten når tjenester omsettes til en avgrenset subjektkrets, eller avgiftsplikten kan være knyttet til en nærmere kvalifisert art av en tjeneste. I disse tilfellene foreligger det ikke uttak når det både omsettes unntatte og avgiftspliktige arter av slike tjenester. Dette gjelder for eksempel § 5 første ledd nr. 1 bokstav g. Et boligbyggelag skal derfor ikke uttaksberegne forvaltningstjenester ytt til tilknyttete borettslag selv om det samtidig omsettes avgiftspliktige forvaltningstjenester til andre. De særskilte unntaksbestemmelsene må sees på som spesialbestemmelser som går foran de generelle uttaksbestemmelsene i § 14. Hvis ikke vil unntaksbestemmelsene miste sin selvstendige betydning. Se også Skattedirektoratets melding 12/01 6. juli 2001.

Det samme må etter arbeidsgruppens mening gjelde for bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd om tilbakeføring av tidligere fradragført inngående merverdiavgift ved uttak (bruksendringer) knyttet til fast eiendom. Etter denne bestemmelsen skal fradragført inngående merverdiavgift vedrørende bygg eller anlegg tilbakeføres dersom bygget eller anlegget før fullføringen eller innen tre år etter fullføringen, blir solgt, leiet ut eller på annen måte blir disponert til formål som faller utenfor loven. Selv om fast eiendom etter merverdiavgiftsreformen er å anse som vare, vil uttak etter den tidsperioden som

angis i denne bestemmelse, tre år, ikke medføre plikt til å betale merverdiavgift etter uttaksbestemmelsene i § 14.

Det er videre ikke et eksplisitt vilkår for uttaksbeskatningen at det faktisk er ført fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsen som senere tas ut av virksomheten. Dette er nærmere beskrevet under kapittel 2.2 da problemstillingen synes å være mest aktuell her.

Videre er det en forutsetning for uttaksmerverdiavgiften at den næringsdrivende er registreringspliktig. Dersom den næringsdrivende ikke er merverdiavgifts- og registreringspliktig, vil det ikke foreligge rett til fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsene til virksomheten. Siden det ikke er behov for å korrigere for en fradragsrett i slike tilfeller, vil det ikke være plikt til å betale merverdiavgift ved uttak fra ikke-avgiftspliktig virksomhet.

I forhold til plikten til å betale merverdiavgift ved uttak, er det uten betydning om utføringen av den aktuelle tjenesten skjer på fritiden eller i den næringsdrivendes normale arbeidstid. Uttaksbestemmelsene i avgiftssammenheng skiller ikke på når eller hvor uttaket skjer.

Det skal videre beregnes uttaksmerverdiavgift når et selskap eller fellesforetak vederlagsfritt overfører varer eller utfører tjenester både til sine ansatte og sine aksjonærer eller andelshavere, se likevel kapittel 2.3 om uttak av tjenester til midlertidig privat bruk.

2.2 Uttak av varer

Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd skal det betales merverdiavgift ved uttak av varer fra avgiftspliktig virksomhet til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. For eksempel skal en eier av en møbelbutikk betale uttaksmerverdiavgift når hun tar med seg en bokhylle hjem fra butikken. Hennes uttak representerer et forbruk som skal ha samme avgiftsbelastning som anskaffelser foretatt direkte til forbruk. Det samme gjelder dersom for eksempel en bank som har en advokatvirksomhet med utadrettet omsetning, tar ut en datamaskin fra advokatvirksomheten til bruk i bankens virksomhet med omsetning av finansielle tjenester. Ved innkjøp direkte til ikke-avgiftspliktig virksomhet, blir merverdiavgiften endelig belastet på grunn av virksomhetens manglende fradragsrett. Banken i eksempelet over skal ikke kunne få et lavere kostnadsnivå enn andre banker ved å kjøpe inn driftsmidler gjennom advokatvirksomheten.

For uttak fra eget jordbruk med binæringer, skogbruk og fiske til private bruk eller innen rammen av disse næringene, fastsetter merverdiavgiftsloven § 14 fjerde ledd at dette ikke er avgiftspliktig. Uttrykket ”til privat bruk og til formål innen rammen av disse næringene” omfatter uttak til eieren og hans husstand samt kost og naturalavlønning til ansatte (forutsatt at uttaket ikke omfatter avkortning i lønn). Tilsvarende gjelder uttak av varer til oppfyllelse av forpaktningkontrakter såfremt dette er avtalt på forhånd og ikke medfører avkortning i forpaktningavgift.

Merverdiavgiftsloven § 14 oppstiller ikke eksplisitt som vilkår for å beregne uttaksmerverdiavgift at det er gjort fradrag for inngående merverdiavgift på de

aktuelle varene. Forarbeidene oppstiller heller ikke faktisk fradrag som vilkår for uttaksbeskatning.

Det kan være flere grunner til at det ikke er gjort fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen. For det første kan det tenkes at selger av varene ikke har vært registreringspliktig, og dermed ikke kan spesifisere merverdiavgift i sin faktura. Det vil da ikke foreligge noen inngående merverdiavgift for kjøper som kan trekkes fra. Det kan også tenkes at kjøper ikke var merverdiavgiftspliktig på anskaffelsestidspunktet, og dermed ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift. (Det ses bort fra tilfeller hvor det foreligger adgang til tilbakegående avgiftsoppgjør).

I dom av Borgarting lagmannsrett 2. september 2002 har retten lagt til grunn at loven ikke uten klare holdepunkter i forarbeidene kan tolkes innskrenkende i den forstand at den ikke skal gjelde situasjoner hvor det ikke er blitt gjort fradrag for inngående merverdiavgift. Dommen er påanket, se nærmere om saken under kapittel 2.11.

I en sak for Klagenemnda for merverdiavgift, klagesak nr. 4106, er det lagt til grunn plikt til å beregne uttak ved privat bruk av en lystbåt hvor det ikke hadde foreligget fradragsrett ved kjøpet av båten. Dette tema ble behandlet i bokettersynsrapporten, men ble ikke fulgt opp av noen av partene i den videre behandlingen av saken.

Når det gjelder salg av driftsmidler fra registrerte næringsdrivende, har avgiftsforvaltningen lagt til grunn at næringsdrivende som har hatt forholdsmessig fradragsrett ved anskaffelse av et driftsmiddel, skal beregne merverdiavgift av hele vederlaget ved senere salg, se fellesskriv fra Skattedirektoratet til fylkesskattekontorene datert 12. september 1972. Plikten til å betale uttak korresponderer med plikten til å beregne merverdiavgift ved tilsvarende omsetning. Dette taler etter arbeidsgruppens mening ut fra foreliggende praksis, for at det samme utgangspunktet legges til grunn ved uttaksbeskatningen. Dette medfører at det i hvert fall hvor det har foreligget forholdsmessig fradrag, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift av hele verdien av det som tas ut.

I juridisk teori er det også hevdet at det ikke er et vilkår for uttaksbeskatning at det er gjort fradrag for inngående merverdiavgift for den aktuelle anskaffelsen, se Refsland Del I 1994 side 276 samt Gjems-Onstad og Kildal, MVA-kommentaren 2002 side 222-223.

Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 14 og praksis, sammenholdt med manglende holdepunkter for noe annet i forarbeidene, medfører etter arbeidsgruppens oppfatning at det må legges til grunn at det etter gjeldende rett ikke er et vilkår for å beregne merverdiavgift ved uttak at det er gjort fradrag for inngående merverdiavgift.

En næringsdrivende som ikke har gjort fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen, vil derfor måtte beregne uttaksmerverdiavgift om disse varene tas ut til bruk privat eller i virksomhet utenfor avgiftsområdet. Hun vil også måtte beregne uttaksmerverdiavgift av hele verdien om det ikke er foretatt fullt fradrag for inngående merverdiavgift, for eksempel ved uttak av et driftsmiddel anskaffet til felles bruk i delt virksomhet.

Arbeidsgruppen har videre forstått det slik, at utover rene uttak skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift eller foretas korrigeringer for fradragsført inngående merverdiavgift dersom bruken av driftsmidlet endrer seg. For eksempel skal en næringsdrivende som ved anskaffelsen av et driftsmiddel fradragsførte (en forholdsmessig del av) inngående merverdiavgift, ikke beregne merverdiavgift om driftsmiddelet på et senere tidspunkt benyttes (mer) privat eller i virksomhet utenfor loven. Det samme antar arbeidsgruppen gjelder bruksendringer knyttet til fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd. Når det gjelder midlertidig bruk (utlån) av et driftsmiddel, se kapittel 2.3.

2.3 Uttak av tjenester til privat bruk

Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd foreligger det blant annet plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet til bruk privat. Dette betyr at en registreringspliktig rørlegger må betale merverdiavgift når hun eller noen av hennes ansatte utfører rørleggertjenester på hennes privatbolig. Også personlig forbruk av tjenester som nyttes i virksomheten eller produseres der vil anses som uttak til privat bruk, selv om tjenestene ikke omsettes. Det er videre uten betydning om arbeidet utføres på fritiden. Dette er også lagt til grunn i en dom av Oslo byrett 15. september 1978. En bygningshåndverker ble her ansett avgiftspliktig for arbeid på eget boligbygg selv om arbeidet var utført på fritiden. Arbeidet som ble utført var innenfor håndverkerens vanlige fagfelt.

Skattedirektoratet har videre i en sak uttalt at når en aktiv bygningskyndig medinneholder i et firma som er i bygningsbransjen utfører arbeid på eget bygg, må hun avgiftsmessig sett ses under ett med firma når hun utfører nevnte arbeid. Verdien av hennes arbeid skal derfor avgiftsberegnes. Videre vil for eksempel en registrert arkitekt som oppfører sitt eget boligbygg være avgiftspliktig for alle ytelser vedrørende bygget, ikke bare for de ytelsene som omfattes av den vanlige arkitektvirksomheten.

På den annen side utløser det ikke plikt til å betale merverdiavgift dersom en ansatt i rørleggerfirmaet maler huset til den næringsdrivende. Dette er ikke en type tjeneste som omsettes fra eller produseres i rørleggerbedriften. Det er her også en forutsetning at bedriften heller ikke driver arbeidsutleie. For eksempel vil en gårdbrukers oppføring, vedlikehold mv. av eget boligbygg ikke være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Dersom gårdbrukeren derimot er registrert både som gårdbruker og snekker/tømrer, vil hennes arbeid på boligen bli regnet som avgiftspliktig uttak fra håndverksvirksomheten til privat bruk.

Hensynene bak uttaksbestemmelsene tilsier videre at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak til privat bruk må avgrenses mot rent private gjøremål. Dette medfører at en næringsdrivende må kunne utføre enkle oppgaver for seg selv på området hun driver næring uten at dette skal uttaksbeskattes. For eksempel må innehaveren av et renholdsfirma kunne vaske sitt eget hus uten å måtte beregne uttaksmerverdiavgift.

Finansdepartementet har uttalt følgende til Skattedirektoratet i denne forbindelse (uttalelsen er sitert i Skattedirektoratets brev av 29.mai 2002 til Den Norske Advokatforening):

”Ved vurderingen av om det foreligger en gratistjeneste som skal uttaksberegnes, må det her som ellers ligge en viss romslighet i forhold til avgrensningen av uttak mot en næringsdrivendes private gratisarbeid. Det må ligge innebygget en forutsetning om at tjenesten skal ha tilstrekkelig tilknytning til næringen for at det skal oppstå uttak. Departementet er for eksempel av den oppfatning at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift når håndverksmesteren på linje med folk flest bruker sin fritid til å vedlikeholde eget bolighus. Det samme gjelder når han hjelper slektninger eller andre med deres boligvedlikehold, og også eventuelt enklere form for nybygging. Tilsvarende må en advokat som i likhet med mange andre (ikke næringsdrivende) jurister kunne ivareta sine egne private rettsforhold (selvangivelse, bolighandel, enklere klagekorrespondanse) uten at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Det samme må gjelde når advokaten gir uformell, juridisk veiledning og råd til familie og i bekjentskapskretsen. For at det skal bli snakk om uttak, må det forsettes at ferdighetsutnyttelsen ikke kunne ha skjedd omtrent like godt om personen ikke hadde drevet næring på grunnlag av ferdigheten.”

En næringsdrivende kan midlertidig benytte driftsmidler eller omsetningsvarer fra virksomheten til privat bruk eller andre formål som faller utenfor loven. Et eksempel er at en entreprenør benytter virksomhetens gravemaskin i en uke til å grave på sin egen private hustomt. I EU anses midlertidig privat bruk av en vare som avgiftspliktig uttak av en tjeneste.

Dersom den næringsdrivende driver utleievirksomhet, skal det etter norsk rett beregnes uttaksmerverdiavgift av leieverdien når utleiedriftsmidler fra virksomheten midlertidig blir benyttet privat. Det samme gjelder ved vederlagsfrie utlån til ansatte eller andre formål utenfor den avgiftspliktige virksomhet. Dersom den næringsdrivende ikke driver utleievirksomhet, skal ifølge forvaltningspraksis utlån av driftsmidler til ansatte ikke regnes som avgiftspliktig uttak fra entreprenørvirksomheten. Det samme må være tilfelle ved utlån til ikke-avgiftspliktig virksomhet samt for eksempel når et avgiftspliktig aksjeselskap låner ut driftsmidler til aksjonærer. Arbeidsgruppen antar på den annen side at en entreprenørs midlertidige bruk av en gravemaskin til egen privat bruk, vil føre til at verdien av eget arbeid skal uttaksbeskattes.

Andre eksempler på avgiftsplikt er banken som har en egen juridisk avdeling som også omsetter advokattjenester utad og tannlegen som også driver avgiftspliktig utleie av egen stol med utstyr. Banken må i et slikt tilfelle beregne uttaksmerverdiavgift av internt forbruk av advokattjenester. Tilsvarende må tannlegen beregne uttaksmerverdiavgift av egen bruk av stol og utstyr i tannlegevirksomheten.

2.4 Uttak av tjenester til bruk til andre formål som faller utenfor loven

Etter merverdiavgiftsloven § 14 foreligger det videre plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av avgiftspliktige tjenester til bruk i virksomhet som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven. Det vil kun foreligge en avgiftspliktig uttakssituasjon når de aktuelle tjenestene tas ut fra avgiftspliktig virksomhet. Dersom den næringsdrivende kun driver virksomhet som ikke er merverdiavgiftspliktig, oppstår det ikke plikt til å beregne merverdiavgift når tjenesten fra en del av virksomheten brukes i en annen. For eksempel skal en IT-avdeling i et forsikringselskap ikke beregne merverdiavgift av de tjenestene

avdelingen yter for resten av selskapet. Dersom selskapet derimot også omsetter IT-tjenester eksternt, og selskapet dermed blir registreringspliktig for denne virksomheten, vil det foreligge plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift ved intern utnyttelse av disse tjenestene.

Dersom en næringsdrivende driver delt virksomhet, det vil si både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, er uttaksbestemmelsene blitt tolket slik at dersom den aktuelle tjenesten kun brukes internt i virksomheten, utløser dette ikke plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. Et eksempel for å belyse dette kan være et transportselskap som har et eget verksted. Selskapet driver både med godstransport, som er avgiftspliktig, og med persontransport, som ikke er avgiftspliktig. Det foreligger i et slikt tilfelle ikke plikt til å betale merverdiavgift når verkstedtjenester blir benyttet i persontransportdelen. Samtidig foreligger det kun fradragsrett for anskaffelser knyttet til den avgiftspliktige delen av virksomheten, i dette eksempelet virksomheten med godstransport, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Ved fellesanskaffelser til for eksempel et verksted som brukes i delt virksomhet, skal inngående merverdiavgift fordeles forholdsmessig etter antatt bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 23 første punktum.

Dersom et slikt verksted også utfører reparasjoner på eierens personbil, foreligger det plikt til å foreta en delvis uttaksbeskatning. Avgiftsberegningen fastsettes på grunnlag av verkstedets regulære fordeling av arbeidstimer på godstransportmateriell og persontransportmateriell. Uttaksberegning basert på tilsvarende fordeling skal foretas også dersom verkstedet utfører reparasjoner på virksomhetens personbiler som brukes i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette gjelder for eksempel biler som nyttes av virksomhetens inspektører, og som derfor må anses som driftsmidler i delt virksomhet.

Den tolkningen som er lagt til grunn ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten, gjelder ikke dersom den aktuelle typen tjenester også blir omsatt eksternt. Foruten plikt til å beregne utgående merverdiavgift av vederlaget ved den eksterne omsetningen, skal det i slike tilfeller også beregnes merverdiavgift ved intern utnyttelse av samme tjeneste. Samtidig foreligger full fradragsrett. Dette betyr i eksempelet over at dersom transportselskapet i tillegg foretar reparasjoner for andre, skal selskapet også beregne merverdiavgift når det blir foretatt reparasjoner på kjøretøy som brukes til persontransportdelen i virksomheten. Det er likevel gitt administrative unntak fra avgiftsplikten i en del slike tilfeller, se kapittel 2.8.

2.5 Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak

Etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd skal det betales merverdiavgift som ved uttak dersom varer og tjenester fra virksomheten brukes til nærmere angitte formål i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette gjelder blant annet når varer og tjenester fra virksomheten brukes til kost og naturalavlønning til virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister, til representasjon eller til gave eller utdeling i reklameøyemed. Det skal også betales merverdiavgift som ved uttak ved bruk av personkjøretøy og varer og tjenester til vedlikehold, bruk og drift av slike kjøretøyer i avgiftspliktig virksomhet. De tilfellene som er omhandlet

i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd er ikke uttak i egentlig forstand, men lovgiver har ment at det er grunnlag for at uttaksbestemmelsene kommer til anvendelse også i slike tilfeller. Det dreier seg også her om forbruk og forbrukslignende forhold.

Forutsetningen for avgiftsplikten i disse tilfellene, er at fradragsretten ikke er avskåret ved anskaffelsen av varen eller tjenesten etter merverdiavgiftsloven § 22. Formålet med merverdiavgiftsloven § 22 er å avskjære fradragsretten ved enkelte typer forbruk i avgiftspliktig virksomhet. Dersom fradragsretten er avskåret vil forbruket av den aktuelle varen eller tjenesten være belastet med merverdiavgift, og det er derfor ikke grunnlag for en uttaksberegning. Fradragsretten etter denne bestemmelsen er blant annet avskåret for omkostninger vedrørende servering og leie av selskapslokaler som nevnt i § 5 a annet ledd nr. 3 og for inngående merverdiavgift på kunst og antikviteter med mindre kjøperen omsetter varer av samme slag i sin virksomhet. Videre er fradragsretten avskåret for inngående merverdiavgift på andre varer og tjenester anskaffet utelukkende til bruk som i § 14 annet ledd. Dette betyr at dersom for eksempel en snekkerbedrift kjøper inn mat til sine ansatte, vil virksomheten ikke ha fradragsrett for merverdiavgiften på denne anskaffelsen, jf. merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 3. Når derimot en restaurant anskaffer matvarer til sin serveringsvirksomhet, vil virksomheten ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på disse anskaffelsene etter merverdiavgiftsloven § 21. Når de ansatte spiser av denne maten, vil maten derfor ikke slik som i snekkerbedriften være belastet med merverdiavgift. Det er derfor oppstilt plikt til å beregne merverdiavgift som ved uttak i slike tilfeller, jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 1. På denne måten likebehandles disse to sammenlignbare forbrukssituasjonene med hensyn til merverdiavgiften.

2.6 Uttak i bygge- og anleggsbransjen

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

Siden salg og utleie av fast eiendom er virksomhet utenfor loven, omfatter ikke lovens alminnelige regler om registrerings- og avgiftsplikt entreprenører og andre som har spesialisert seg utelukkende på å utføre arbeid på egne bygg eller anlegg beregnet for salg eller utleie. En slik forskjell i avgiftsbelastningen mellom på den ene side bygge- og anleggsarbeider utført av registrerte entreprenører mv. for egen (eller fremmed) regning, og på den annen side tilsvarende arbeider utført av bygge- og anleggsforetak som bare driver salg eller utleie av fast eiendom, vil innebære en betydelig konkurransevridning i bygge- og anleggsbransjen. Ved lovendring av 11. juni 1971 ble det derfor innført en særskilt bestemmelse om registrerings- og avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd for virksomheter som utelukkende oppførte bygg eller anlegg for salg eller utleie for

egen regning. Ved lovendring av 8. juni 1973 ble bestemmelsen utvidet til også å omfatte virksomhet med oppussing, modernisering m.v.

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

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

Etter Merverdiavgiftsreformen 2001 er det antatt at avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd også vil omfatte byggherrens egen byggeledelse og byggeadministrasjon for øvrig. Administrasjon knyttet til salg eller utleie av bygg eller anlegg omfattes derimot ikke, idet dette anses som en del av byggherrens virksomhet utenfor loven.

2.7 Unntak fra plikten til å betale merverdiavgift ved uttak og som ved uttak

2.7.1 Tjenester til veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner

Merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 annet avsnitt slår fast at det ikke skal betales merverdiavgift som ved uttak av tjenester som ytes personlig og vederlagsfritt direkte til veldedige og allmenntilgjengelige institusjoner og organisasjoner. Dette unntaket er nærmere avgrenset i forskrift nr. 100 til merverdiavgiftsloven. Unntaket er begrenset til 100 timer per kalenderår.

2.7.2 Offentlig virksomhet

Offentlige institusjoner plikter på linje med næringsdrivende å beregne merverdiavgift når de omsetter varer og tjenester omfattet av merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd er plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak begrenset for slike institusjoner. Unntaket fra de generelle uttaksbestemmelsene gjelder når slike institusjoner hver for seg eller i fellesskap

driver virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov. De er i slike tilfeller bare avgiftspliktig for sin omsetning til andre, og skal derfor ikke betale merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester til eget bruk. Motstykket til dette er at det da utelukkende kan gjøres fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre. Dette innebærer også at offentlige virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov, ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift av driftsmidler, heller ikke om driftsmiddelet bare er til bruk i omsetningsvirksomheten. Dette standpunktet er også inntatt i Praktisk merverdiavgift og investeringsavgift i offentlig virksomhet (1999) utgitt av Skattedirektoratet.

Denne særbestemmelsen, som kun gjelder offentlige institusjoner, har fått en viss parallell gjennom Finansdepartementets unntak 15. juni 2001 etter merverdiavgiftsloven § 70 fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, se nedenfor. Det lovfestede unntaket fra uttaksplikten i § 11 annet ledd innebærer til forskjell en strengere praktisering av fradragsretten enn hva det administrativt gitte unntaket fører til.

2.8 Fritak og unntak gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70

Finansdepartementet har med hjemmel i merverdiavgiftsloven gitt flere fritak og unntak fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift. Merverdiavgiftsloven § 70 gir departementet fullmakt til helt eller delvis å fritta for avgiftsplikt når det foreligger særlige forhold. Formålet med bestemmelsen er å tjene som sikkerhetsventil i tilfeller som ikke har vært overveid av lovgiver og hvor en nektelse av å lempe på avgiften fører til at loven får en utilsiktet virkning. Fullmakten skal ikke benyttes til å tilgodese formål utenfor merverdiavgiftsloven, for eksempel sosiale, kulturelle eller humanitære formål. Videre bør fullmakten brukes med forsiktighet, slik at departementet ikke i for stor grad trer i stedet for Stortinget som lovgiver.

Finansdepartementet har 15. juni 2001 gitt et generelt unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Forutsetning for dette unntaket er blant annet at den eksterne omsetningen ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning for den aktuelle typen tjeneste. Det er videre en forutsetning for unntaket at det ikke kan gjøres fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Ved fellesanskaffelser skal inngående merverdiavgift fordeles forholdsmessig etter merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. En bank som har en egen juridisk avdeling, kan eksempelvis yte advokattjenester også til andre. Dersom bankens interne forbruk av advokattjenester overstiger 80 prosent av samlet omsetning, det vil si ekstern og intern tjenesteytelse, skal banken kun beregne merverdiavgift av den eksterne omsetningen.

Dette unntaket berører ikke bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, om denne se kapittel 2.6. Unntaket omfatter imidlertid entreprenører som er registrert for oppføring av bygg for fremmed regning etter § 10 første ledd. Slike entreprenører skal derfor ikke beregne uttaksmerverdiavgift om varer og tjenester fra den avgiftspliktige virksomheten brukes til oppføring av bygg for egen regning for salg eller utleie (internt forbruk) og den eksterne omsetningen ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning (omsetning utad og internt forbruk).

Arbeidsgruppen antar at denne forskjellen mellom første og fjerde ledd-virksomheter er en utilsiktet virkning av unntaket.

Finansdepartementet har tidligere i enkelte saker akseptert at det ikke beregnes merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig virksomhet i tilfeller hvor den avgiftspliktige eksterne omsetningen av tjenesten er beskjedent. Bakgrunnen for denne praksisen er at det kan få ganske store terskelvirkninger dersom en virksomhet som i utgangspunktet kun driver avgiftsfri virksomhet, også begynner med ekstern avgiftspliktig omsetning av tjenesten. Det må da etter hovedreglene foretas en uttaksberegning av de ikke omsatte tjenestene. Dette gir blant annet dårlige økonomiske motiver for utnyttelse av en ekstra kapasitet virksomheten har.

Slike unntak er blant annet gitt for transportselskaper som har egne verksteder og som også omsetter verkstedtjenester eksternt. Finansdepartementet har for eksempel i vedtak 22. februar 2002 gitt turbilselskaper unntak fra plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift ved reparasjon av egne busser, selv om verkstedet også påtar seg reparasjoner for andre. Eksterne reparasjoner må ikke overstige 20 prosent av samlede reparasjoner. Unntaket forutsetter videre en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift på anskaffelser til verksteddriften. Det er tidligere også gitt et tilsvarende fritak for rutebilselskaper (1970), men fradragsretten ble her ikke begrenset.

Finansdepartementet har også gitt tilsvarende unntak før merverdiavgiftsreformen i forbindelse med "lukkede" kantiner som i utgangspunktet ikke var avgiftspliktig, men som også drev catering- og annen avgiftspliktig serveringsvirksomhet. Slike kantiner ble i stor utstrekning unntatt fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak til den ikke-avgiftspliktige delen av kantinevirksomheten. De sist gitte unntakene på dette området forutsatte en fordeling av inngående merverdiavgift. Departementet har også med virkning fra 1. januar 1983 samtykket i at næringsdrivende som har omsetning av avgiftspliktige datatjenester og omsetning som ikke er avgiftspliktig, kan fordele inngående merverdiavgift av maskinelt datautstyr som er anskaffet til bruk under ett. Samtidig er slike næringsdrivende fritatt fra plikten til å beregne merverdiavgift etter § 14 første ledd ved bruk av det maskinelle datautstyret i den avgiftsfrie delen av virksomheten.

Videre har Finansdepartementet 22. april 2002 gitt et unntak for forskningsinstitusjoner fra plikten til å betale merverdiavgift av tilskudd til virksomheten i tilfeller hvor disse tilskuddene omfattes av uttaksbestemmelsene. Departementet har også 15. juni 2001 gitt unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved advokaters deltakelse i advokatvakt hvor tjenestene ytes gratis.

2.9 Beregningsgrunnlaget

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

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

Annerledes stiller det seg i bransjer hvor det ikke foreligger noen normalpriser og hvor det omsettes varer og tjenester av svært varierende kvalitet og omfang. Her vil det ofte kreves stor bransjeinnsikt og ekspertise for å foreta en forsvarlig uttaksberegning, og ikke minst for i ettertid å kunne vurdere om beregningsgrunnlaget fremstår som rimelig. For eksempel vil dette gjelde ved handel med brukte varer, herunder kunst, antikviteter og samlerobjekter og omsetning av levende dyr, særlig kjøp og salg herunder oppdrett av hest. For omsetning av brukte varer, kunstverk mv. er det fastsatt egne bestemmelser for beregningsgrunnlaget for avgiftspliktige videreførere som har anskaffet disse varene fra ikke-avgiftspliktige selgere. Beregningsgrunnlaget er i slike tilfeller videreførers avanse, jf. merverdiavgiftsloven kapittel V. På tjenestesiden vil det for eksempel i entreprenørbransjen kreves innsikt i kompliserte anbudskalkulasjoner ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget ved egenregiprojekter. På disse felt vil det spesielt med henblikk på etterfølgende kontroller i tillegg måtte tas hensyn til at omsetningsverdien er svært konjunkturbestemt.

Skattedirektoratet har fastsatt forskrifter om fastsettelse av den alminnelige omsetningsverdi på motorkjøretøyer ved bilforhandlers uttak, innbytte mv. (forskrift nr. 91 til merverdiavgiftsloven) og om fastsettelse av den alminnelige omsetningsverdi for uttak av drikkevarer i hotell- og restaurantbransjen (forskrift nr. 95 til merverdiavgiftsloven).

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

2.10 Fradragrett for inngående merverdiavgift

Hovedregelen etter merverdiavgiftsloven § 21 er at fullt fradrag kan gjøres for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Avgjørende for fradragretten er om den aktuelle anskaffelsen er relevant for virksomheten. Drives det ikke-avgiftspliktig virksomhet, følger det motsetningsvis av samme bestemmelse at det ikke er adgang til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til denne virksomheten. Dersom det drives delt virksomhet, medfører dette at det kun kan gjøres fradrag for anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Ved fellesanskaffelser til delt virksomhet kan inngående merverdiavgift trekkes fra forholdsmessig etter varens antatte bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Det skal imidlertid

ikke foretas en fordeling av inngående avgift når anskaffelsen består i vare eller tjeneste av et slag som omsettes i virksomheten. Dette gjelder både når det drives delt virksomhet og når anskaffelsen skal benyttes privat. I slike tilfeller skal det gjøres fullt fradrag for inngående avgift, og beregnes avgift etter uttaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 av den delen som benyttes utenfor loven eller privat, jf. merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum.

Merverdiavgiftsloven § 22 gir bestemmelser som avskjærer retten til fradrag for inngående merverdiavgift på visse varer og tjenester, selv om disse er anskaffet til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Formålet med disse bestemmelsene er å avskjære fradragsretten ved enkelte typer forbruk i avgiftspliktig virksomhet, se nærmere kapittel 2.5.

2.11 Rettspraksis

Det har ikke vært mange saker i rettsapparatet hvor det har vært vurdert om uttaksbestemmelsene kommer til anvendelse. Det foreligger ingen dommer fra Høyesterett hvor dette har vært vurdert. Høyesteretts kjæremålsutvalg har nektet en sak fremmet. Dette gjaldt klage over Eidsivating lagmannsretts dom 1. juni 1992. Saken gjaldt en avgiftspliktig som drev produksjon, import og salg av sportsutstyr, i det vesentlige tøy og skotøy. Som et ledd i markedsføringen ble sportsutstyr stilt gratis til disposisjon for aktive idrettsutøvere. Det var til dels tatt forbehold om at utstyret var avgiftspliktiges eiendom og at det kunne kreves tilbake etter bruk. Avgiftspliktige ble ikke hørt med at utstyret var driftsmidler. Lagmannsretten la til grunn at det forelå avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4. Denne bestemmelsen pålegger merverdiavgiftsplikt som ved uttak, når varer fra virksomheten brukes til gave og til utdeling i reklameøyemed. Saken ble nektet fremmet av Høyesteretts kjæremålsutvalg som fant det klart at anken ikke ville føre frem, jf. tvistemålsloven § 373 tredje ledd nr. 1.

Borgarting lagmannsrett avsa dom 2. september 2002 i sak hvor det var spørsmål om en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd mellom et eiendomsselskap og et driftsselskap i hotellvirksomhet, utløste plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift av inventaret som ble benyttet i hotellvirksomheten utenfor loven. Lagmannsretten kom, i likhet med byretten, til at det endrede registreringsforhold utløste slik avgiftsplikt. Retten begrunner dette slik:

”Overgang til fellesregistrering medførte at utleie av inventar fra eiendomsselskapet til driftsselskapet ikke lenger var merverdiavgiftspliktig. Som det fremgår av rettens innledende bemerkninger var driftsselskapets romutleievirksomhet avgiftsfri, mens restaurantvirksomheten faller inn under merverdiavgiftslovens område. Virkningen av fellesregistreringen var således at inventar som inngikk i romutleiedelen ikke lenger inngikk i merverdiavgiftspliktig virksomhet (utleie av inventar), og ble tatt i bruk i virksomhet utenfor lovens område (romutleie). Slik retten ser det, faller dette inn under en naturlig forståelse av ordlyden som uttak av vare ”til andre formål som faller utenfor loven”. Avgjørende i forhold til loven, jf det som er sagt ovenfor om formålet med bestemmelsen, må være at inventaret avgiftsmessig anses tatt til bruk til formål som endrer den avgiftsmessige status.”

Arbeidsgruppen gjør oppmerksom på at dommen er påanket.

Av førsteinstansdommer kan nevnes Nord-Gudbrandsdal namsretts dom 20. mars 1975. Saken gjaldt et entreprenørfirma som overtok drift og vedlikehold av en privat vei. Firmaets godtgjørelse var bompenger og andre innbetalinger fra veiens eiere og brukere. Retten kom til at vedlikeholdsarbeidene på veien skulle uttaksberegnes etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Øvrig arbeid med administrasjon av veien etc. utløste derimot ingen plikt til uttaksberegning fra entreprenørvirksomheten.

Videre har Oslo byrett avsagt dom 15. september 1978 hvor en registrert bygningshåndverker ble pålagt å beregne merverdiavgift av arbeid han utførte på eget boligbygg selv om arbeidet ble utført på en tid som normalt var å anse som fritid. De aktuelle arbeidene ble ansett for å være innenfor håndverkerens vanlige fagfelt.

Et annet eksempel er Stavanger byretts dom 25. april 2001 dom om ”lånebiler”. En virksomhet med salg og utleie av biler samt bilverksted ble ansett avgiftspliktig for uttak av utleietjenester etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 når verkstedkunder fikk disponere leiebiler (personkjøretøyer) vederlagsfritt. Saksøker ble ikke hørt med at verkstedkundene måtte anses å ha betalt vederlag for bruken, idet dokumentasjon for dette ikke var fremlagt.

2.12 Kort om skatteretten

2.12.1 Innledning

Bestemmelsene om uttak i skatteloven har til hensikt å beskatte den positive differansen mellom omsetningsverdien og skattemessig inngangsverdi av (eller skattemessige kostnader til) formuesobjekter og tjenester som er knyttet til en inntektsgivende aktivitet, men som omdisponeres til annet formål hos eier, overføres til andre til underpris eller gis bort. Uttaksbestemmelsene kan ses på som et supplement til hovedbestemmelsen i skatteloven § 5-1 om skatteplikt for fordeler vunnet ved arbeid, virksomhet og kapital samt kapitalgevinster. Reglene om beskatning ved uttak innebærer skatteplikt i en del tilfeller der det er skapt en merverdi ved inntektsgivende aktivitet, men der det ellers ikke ville være hjemmel for skatteplikt. Uttaksreglene innebærer at den inntekt merverdien utgjør anses innvunnet ved uttaket.

Skatteloven § 5-2 fastsetter at fordel ved uttak til egen bruk og gave av formuesgjenstand, vare og tjeneste anses som skattepliktig inntekt. Bestemmelsen gjelder for alle subjekter med alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge. Den er ikke begrenset til å gjelde næringsdrivende. Skatteplikten påligger det skattesubjektet som eier den gjenstand som uttas eller yter den tjenesten som uttas. Reglene om uttak får ikke anvendelse ved salg av gjenstander eller tjenester til omsetningsverdi.

Ved uttak fra enmannsforetak og bruttolignede sameier er reglene begrenset til å gjelde der kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen. Dette innebærer at beskatning ikke vil skje ved uttak av ikke-avskrivbare eiendeler som aksjer og tomter mv. Ved uttak fra aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper har en ansett at de hensyn som taler for å beskatte verdistigning på slike objekter gjør

seg sterkere gjeldende. Begrensningen som nevnt gjelder derfor ikke for slike selskaper.

2.12.2 Nærmere om regelverket

Uttaksbeskatning utløses når gjenstander og tjenester med tilknytning til inntektsskapende aktivitet hos skattyteren, i form av arbeid, virksomhet eller kapitalforvaltning, bringes ut av denne tilknytningen og overføres til egen bruk eller gave. Uttaksbestemmelsen gjelder ved uttak av alle slags fysiske og ikke-fysiske formuesgjenstander. Den omfatter ikke bare uttak av varer som skattyteren omsetter, men også uttak av anleggsgjenstander og finansobjekter. Bestemmelsen gjelder videre ved uttak av alle slags tjenester, for eksempel der ansatte i en virksomhet utfører arbeid helt eller delvis uten vederlag, og virksomheten ikke oppnår fordeler ved dette arbeidet for eksempel i form av reklame.

Bestemmelsen omfatter bare uttak til egen privat bruk eller gave. Som uttak til egen bruk anses i utgangspunktet ikke overføring fra en inntektsgivende aktivitet til en annen inntektsgivende aktivitet hos ett og samme skattesubjekt. Skattyteren kan derfor for eksempel overføre et driftsmiddel fra en heleid virksomhet til en annen uten at dette medfører uttaksbeskatning. Omdisponering innenfor eierens inntektsgivende virksomheter vil imidlertid kunne medføre skatteplikt etter de alminnelige regler i skatteloven § 5-1 første ledd. Dette gjelder i tilfeller når en omsetningsgjenstand tas i bruk som driftsmiddel, og når en tjeneste brukes til å lage eller påkoste driftsmidler mv. til egen bruk. Overføring av gjenstand fra inntektsgivende aktivitet til ikke-bruk utløser ikke uttaksbeskatning. At skattyteren benytter egne eller ansattes tjenester til fordel for egen næringsvirksomhet, regnes heller ikke som uttak.

En gjenstand eller tjeneste er tatt ut når den brukes privat og ikke lenger er i bruk i den inntektsgivende aktiviteten. I et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap vil det foreligge uttak der en gjenstand er tatt i bruk privat av en eier eller deltaker, og all bruk i inntektsgivende aktivitet i selskapet er opphørt, selv om eiendomsretten til gjenstanden ikke er overført.

Gavebegrepet omfatter i denne sammenhengen vederlagsfrie overføringer i form av gaver, gavesalg og utbytteutdelinger. Personalrabatter til ansatte på varer som omsettes i virksomheten anses ikke som gaver. Overføring fra en ektefelle til den andre regnes ikke som uttak når ektefellene ikke lignede atskilt, så lenge overføringen ikke skjer til egen bruk. I andre tilfeller er det uten betydning hvilken bruk gavemottakeren gjør av gjenstanden. Giveren uttaksbeskattes derfor selv om gavemottakeren tar gjenstanden eller tjenesten i bruk i inntektsgivende aktivitet.

2.12.3 Beregningsgrunnlaget

Det skattepliktige beløpet ved uttaket settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi. Dette innebærer at for varer og tjenester tas hele uttaksverdien til inntekt, mens kostnadene kommer til fradrag. For andre formuesgjenstander tas differansen mellom skattemessig verdi og uttaksverdi til beskatning. Uttaksverdien settes

normalt til omsetningsverdien for den uttatte gjenstanden eller tjenesten. For næringsdrivende anses omsetningsverdien som den verdi den næringsdrivende ville ha oppnådd ved salg på vanlig måte fra bedriften, ikke medregnet eventuell merverdiavgift som beregnes ved dette salget.

Det ovennevnte innebærer at for varer og tjenester fører uttaksbeskatning til at differansen mellom omsetningsverdien og skattyterens kostnader beskattes. Samtidig tilbakeføres de kostnader skattyteren får eller har fått fradrag for. Skattyteren stilles dermed likt med skattytere som bruker beskattet inntekt til å anskaffe varer og tjenester til eget forbruk. Uttaksbeskatningen innebærer også at urealisert verdistigning på formuesobjekter kan komme til beskatning, og at det for avskrivbare gjenstander skjer en tilbakeføring av for høye avskrivninger sett i forhold til reelt verdifall.

2.12.4 Skattemessig behandling av kostnader til driftsmidler som brukes både privat og i inntektsgivende aktivitet

Dersom et driftsmiddel brukes dels i inntektsgivende aktivitet og dels privat, skal kostnadene som hovedregel ikke deles opp. Enten skal hele inngangsverdien kostnadsføres/avskrives, eller ingen del. En forutsetning for kostnadsføring/avskrivning av gjenstanden er at den kan anses som et driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet. Som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet anses gjenstander hvis hovedformål er bruk i den inntektsgivende aktiviteten. I Lignings-ABC for 2002 på side 275 er det stilt opp et krav om at bruken av gjenstanden i inntektsgivende aktivitet må utgjøre mer enn halvparten av den totale bruken.

Der gjenstanden kan godkjennes som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet er hovedregelen altså at inngangsverdien kan kostnadsføres/avskrives fullt ut uten reduksjon for den private bruken. Fordelen ved egen privat bruk kan imidlertid være skattepliktig etter skattelovens hovedregel om skatteplikt i § 5-1(1). Fordel ved egen bruk av forbruksgjenstander, som klær, innbo, personbiler, lystbåter og lignende er unntatt fra skatteplikt etter skatteloven § 5-21(1).

Størrelsen på avskrivningene påvirkes ikke av om fordelingen av bruken på privat bruk og bruk i inntektsgivende aktivitet forandrer seg fra år til år. Dersom den private bruken blir hovedformålet, vil gjenstanden imidlertid anses som tatt ut inntektsgivende aktivitet, og det skal skje en beskatning etter uttaksregelen i skatteloven § 5-2 dersom vilkårene her er oppfylt.

Der en gjenstand brukes hovedsakelig privat og bare for en mindre del i inntektsgivende aktivitet, og derfor ikke kan anses som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, kan eieren føre til fradrag den del av verdiforringelsen som etter en skjønsmessig vurdering faller på bruken i inntektsgivende aktivitet.

I praksis er skifte av bruk mest aktuelt for biler. For biler gjelder særlige regler om den skattemessige behandlingen av kostnader i slike tilfeller. Der en yrkesbil brukes privat, skal det skje en tilbakeføring av en del av kostnadene etter sjablonmessige regler, jf. skatteloven § 6-12. Ved bruk i inntektsgivende aktivitet av bil som ikke kan godkjennes som yrkesbil, gis det fradrag etter standardsatser.

Se om dette i Lignings-ABC for 2002, særlig side 275 punkt 2.1.8, side 277 punkt 3.2 og side 1160 punkt 2.2.2.

3 Gjeldende rett i EU

3.1 Innledning

Arbeidsgruppen vil i dette kapitlet gjøre rede for hvordan merverdiavgiftsregelverket er utformet innen EU. Den norske merverdiavgiftsloven bygger i stor utstrekning på regelverket innen EU. Arbeidsgruppen mener det derfor kan være hensiktsmessig å se på hvordan uttaksproblematikken er behandlet i EU generelt og i enkelte, utvalgte medlemsland. Foruten det rammeverket som sjette avgiftsdirektiv setter, har arbeidsgruppen valgt å se nærmere på regelverket i Sverige, Danmark og Irland.

3.2 EFs sjette avgiftsdirektiv

3.2.1 Generelt

Merverdiavgiftsområdet innen EU reguleres av EFs sjette avgiftsdirektiv (Rdir. 77/388/EØF). Direktivet er bindende for medlemslandene med hensyn til sin målsetting, men det er opp til de nasjonale myndigheter hvordan direktivets bestemmelser skal gjennomføres i nasjonal rett. Innen enkelte områder er det også innført unntak eller særordninger for ulike land i form av overgangsordninger. Sjette avgiftsdirektiv inneholder også enkelte fakultative bestemmelser. For å få et fullstendig bilde av regelverket innen EU er det derfor nødvendig å se hvordan de enkelte medlemsland har tilpasset seg EUs regelverk, og hvordan de anvender det i praksis.

Sjette avgiftsdirektiv har i likhet med norsk merverdiavgiftslov bestemmelser om avgiftsberegning ved uttak for å sikre lik avgiftsbelastning på alt forbruk. Direktivet benytter imidlertid ikke begrepet uttak, men angir i stedet at visse transaksjoner skal behandles som levering mot vederlag ("treated as supplies for consideration"). I ulike fremstillinger av avgiftssystemet i EU benyttes begrepene "private use" for å beskrive uttak til privat bruk (virksomheten uvedkommende) og "self-supply" når egne produserte varer eller tjenester benyttes i del av virksomhet som er utenfor avgiftsområdet. I beskrivelsen nedenfor vil begrepet uttak bli benyttet som betegnelse på begge disse situasjonene.

Plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift gjelder bare i den utstrekning det forelå hel eller delvis fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen.

Som i Norge er både fysisk gjenstander og fast eiendom ("tangible property"), herunder elektrisk kraft, gass, varme mv., ansett som vare. I og med at omsetning av fast eiendom til en viss grad kan være avgiftspliktig innen EU, for eksempel levering av nybygget bygning med tilhørende grunn, vil bestemmelsene om uttak av varer komme til anvendelse også ved uttak av fast eiendom så langt eventuell omsetning er avgiftspliktig.

3.2.2 Uttak av varer

Bestemmelsene om uttak av varer er dels obligatoriske for medlemslandene (artikkel 5(6)) og dels fakultative (artikkel 5(7)).

Obligatoriske bestemmelser

Artikkel 5(6) fastsetter avgiftsplikt ved uttak av vare fra virksomheten til privat bruk for den avgiftspliktige selv eller hennes ansatte. Bestemmelsen omfatter også uttak av vare til bruk som gave (vederlagsfri overdragelse), eller mer generelt, uttak til formål som er virksomheten uvedkommende ("purposes other than those of his business"). Artikkel 5(6) forutsetter at varen gjennom uttaket tas helt ut av virksomheten og ikke vedblir å være en del av virksomhetens aktiva.

Avgiftsplikten ved mer midlertidig bruk av virksomhetens aktiva (uttak av tjeneste), jf. artikkel 6(2)(a), er nærmere omtalt nedenfor.

Det er bare uttak til formål som er virksomheten uvedkommende som utløser avgiftsplikt. Med virksomhet menes den samlede næringsvirksomhet. I motsetning til etter norsk merverdiavgiftslov skal det derfor ikke beregnes merverdiavgift om en vare tas ut fra en avgiftspliktig del av virksomheten til en ikke-avgiftspliktig del av virksomheten (delt virksomhet). I artikkel 5(7)(b) er medlemslandene gitt adgang til å bestemme at slikt uttak likevel skal avgiftsberegnes, se nedenfor.

For at uttaksbestemmelsen skal komme til anvendelse må merverdiavgiften på den aktuelle varen, eller bestanddelene den er satt sammen av, ha vært helt eller delvis fradragsberettiget. EU-domstolen har i C-50/88, *Heinz Kühne*, slått fast at det ikke kan pålegges uttaksmerverdiavgift hvis det ikke forelå fradragsrett ved anskaffelsen av den aktuelle varen. I den konkrete saken hadde den avgiftspliktige anskaffet en brukt bil til virksomheten fra en privatperson. Siden det ikke skal beregnes merverdiavgift ved salg fra private, hadde den næringsdrivende ingen fradragsrett ved anskaffelsen av bilen. Retten konkluderte med at den næringsdrivende derfor ikke skulle beregne uttaksmerverdiavgift når bilen på et senere tidspunkt ble overført til privat bruk. At den næringsdrivende hadde fradragsført inngående merverdiavgift på driftsutgifter mens bilen ble brukt i virksomheten, endret ikke på dette.

I en annen sak, C-322/99 og C-323/99, *Fischer og Brandenstein*, hadde virksomheten fått utført reparasjonstjenester på en bil som var kjøpt privat (uten avgiftsberegning). Virksomheten hadde gjort fradrag for reparasjonsomkostningene som påløp mens bilen var til bruk i virksomheten. Retten kom til at det ved et senere uttak av bilen til privat bruk ikke skulle svares merverdiavgift av hele bilens verdi, men av de deler som var tilføyd bilen ved reparasjonen som hadde gitt bilen en varig verdiøkning og som ikke var forbrukt på uttakstidspunktet. Tilsvarende gjaldt for det arbeid som var utført på bilen.

Uttak av varer til virksomhetens egen bruk i form av vareprøver eller gaver av ubetydelig verdi eller vareprøver, skal etter artikkel 5(6) ikke avgiftsberegnes. De forskjellige medlemslandene har i sin nasjonale lovgivning ulike grenser for hva som skal anses som gave av ubetydelig verdi. For vareprøver gir direktivet ingen verdiangivelse.

Også overføring av en vare fra en virksomhet i ett medlemsland til bruk for virksomheten i et annet medlemsland (indre marked), kan anses som et avgiftspliktig uttak (levering mot vederlag), jf. artikkel 28a(5)(b).

Fakultative bestemmelser

Etter artikkel 5(7)(a)-(c) kan medlemslandene sidestille visse disposisjoner med levering mot vederlag, det vil si at den aktuelle transaksjonen skal avgiftsberegnes. Bestemmelsen skiller mellom (a) egenproduksjon ("self-supplies"), (b) uttak til virksomhet utenfor avgiftsområdet og (c) uttak ved opphør.

Etter artikkel 5(7)(a) kan et medlemsland likestille egen fremstilling, produksjon mv. av en vare i virksomheten med omsetning. Bestemmelsen gir adgang til å fastsette avgiftsplikt ved egenproduksjon mv. av varer til bruk i delt virksomhet. For eksempel kan en avgiftspliktig person som driver konsulent- og finansieringsvirksomhet (delt virksomhet) pålegges å beregne uttaksmerverdiavgift ved egen fremstilling av en datamaskin til bruk for virksomheten under ett. Det er en forutsetning for avgiftsplikten etter denne bestemmelsen at en eventuell anskaffelse av tilsvarende vare fra en annen avgiftspliktig ikke ville gitt rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift. Bestemmelsen skal sikre konkurransenøytralitet ved at egenproduksjon pålegges de samme kostnader som kjøp fra en annen avgiftspliktig ville ha medført. Den avgiftspliktige skal i tilfeller som nevnt beregne merverdiavgift av hele varens verdi og ikke bare en forholdsmessig andel. I denne verdien inngår også verdien av de tjenester som ble brukt under fremstillingen. Ved uttaksberegningen skal det innrømmes fradragsrett for inngående merverdiavgift i den grad varen benyttes til formål som gjelder avgiftspliktige transaksjoner, jf. artikkel 17(2)(c). Denne fradragsretten medfører at varen belastes med like stor merverdiavgift om varen kjøpes fra andre eller produseres i egen regi.

Også uttak av vare til bruk for en ikke-avgiftspliktig transaksjon kan sidestilles med levering mot vederlag, jf. artikkel 5(7)(b). Det er et vilkår for avgiftsplikt etter bestemmelsen at merverdiavgiften på varen var helt eller delvis fradragsberettiget ved anskaffelsen eller (delvis fradragsberettiget) ved uttaket i samsvar med bokstav (a). Bestemmelsen er også gitt beskrivelsen "change of intention". Overført til norske forhold tilsvarer dette plikten til å uttaksberegne møbler som er innkjøpt til restauranten, men som i ettertid blir overført til hotelldelen av samme virksomhet.

Artikkel 5(7)(c) regulerer eventuell avgiftsplikt ved opphør av en virksomhet. Etter denne artikkelen kan medlemslandene bestemme at det skal beregnes merverdiavgift når den avgiftspliktige eller hennes etterfølgere ved opphør av virksomheten beholder varer, og merverdiavgiften på disse varene var helt eller delvis fradragsberettiget ved anskaffelsen eller ved uttaket. Denne uttaksberegningen synes også å være dekket av artikkel 5(6). Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse ved overdragelse av virksomhet, jf. artikkel 5(8). Også etter norsk merverdiavgiftslov skal det beregnes uttaksmerverdiavgift når varer tas ut av virksomheten ved opphør.

3.2.3 Uttak av tjenester

Bestemmelsene om uttak av tjenester er dels obligatoriske for medlemslandene (artikkel 6(2)(a) og (b)) – ”private use”, og dels fakultativ (artikkel 6(3)) – ”self-supplies”.

Obligatoriske bestemmelser – uttaksberegning ved privat bruk

I artikkel 6(2)(a) reguleres avgiftsplikten ved (midlertidig) privat bruk av en vare som vedblir å være en del av virksomhetens aktiva. Et endelig uttak av vare er regulert i artikkel 5(6), se kapittel 3.2.2 foran. Etter artikkel 6(2)(a) skal det beregnes merverdiavgift dersom en vare som utgjør en del av virksomhetens aktiva anvendes til privat bruk av den avgiftspliktige selv eller hennes ansatte eller mer generelt, anvendes til formål utenfor næringsvirksomheten. Gaver av ubetydelig verdi er ikke unntatt fra denne uttaksbestemmelsen, sml. artikkel 5(6).

Det er bare bruk til formål utenfor den samlede næringsvirksomheten som skal avgiftsberegnes. Avgiftsplikten etter denne bestemmelsen gjelder derfor ikke ved midlertidig intern overføring av for eksempel driftsmidler til en ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Etter bestemmelsen skal derimot en ansattes private bruk av virksomhetens driftsmidler uttaksberegnes. Dette i motsetning til etter norsk rett hvor det er lagt til grunn at for eksempel et entreprenørfirma ikke skal beregne uttaksmerverdiavgift om virksomhetens lastebil benyttes privat av en ansatt, se beskrivelsen av norsk rett under kapittel 2.

Etter artikkel 6(2)(b) skal det også beregnes merverdiavgift om den avgiftspliktige vederlagsfritt utfører tjenester til bruk privat for seg selv eller sine ansatte eller mer generelt til formål utenfor næringsvirksomheten. Det er ikke et vilkår for avgiftsplikt at tjenesten er av en art som omsettes i virksomheten. Det er bare uttak av tjenester til formål utenfor den samlede næringsvirksomheten som utløser avgiftsplikt etter denne bestemmelsen. I motsetning til etter den norske merverdiavgiftsloven, skal derfor et forsikringsselskap som omsetter avgiftspliktige datatjenester utad ikke beregne uttaksmerverdiavgift om datatjenestene også benyttes internt i den delen av virksomheten som er utenfor avgiftsområdet.

Medlemslandene er i artikkel 6(2) siste punktum gitt adgang til å fravike reglene om uttaksberegning av tjenester i artikkel 6(2)(a) og (b), såfremt et slikt unntak ikke medfører konkurransevridning.

Fakultativ bestemmelse – avgiftsplikt ved uttak til ikke-avgiftspliktig virksomhet

Artikkel 6(3) gir medlemslandene anledning til å fastsette avgiftsplikt ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig virksomhet. Det er en forutsetning at det ikke hadde foreligget full fradragsrett om tilsvarende tjeneste ble anskaffet fra en annen avgiftspliktig. Avgiftsplikt etter denne bestemmelsen forutsetter samråd med det rådgivende utvalg som nevnt i artikkel 29. Bakgrunnen for bestemmelsen er faren for konkurransevridninger. En bedrift som satser på egenproduksjon vil kunne oppnå lavere avgiftsbelastning enn bedrifter som kjøper tjenestene fra andre. Etter artikkel 6(3) kan for eksempel en virksomhet med omsetning av unntatte finansielle tjenester og avgiftspliktige konsulenttjenester pålegges plikt til å avgiftsberegne eget renhold i eget forretningsbygg. Avgiftsplikten medfører en

fradragsrett for inngående merverdiavgift i den grad (renholds)tjenestene benyttes i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. artikkel 17(2)(c).

3.2.4 Beregningsgrunnlaget

Artikkel 11(A)(1)(b) fastsetter at beregningsgrunnlaget ved transaksjoner som nevnt i artikkel 5(6) og (7) skal være varens eller lignende varers innkjøpspris, eller i mangel av en innkjøpspris, kostprisen. Begge prisene skal fastsettes ut fra verdien på uttakstidspunktet. I beregningsgrunnlaget inngår dels anskaffelseskostnader og dels den merverdi som er tilført varen gjennom fremstilling i virksomheten, men ikke uteblitt fortjeneste. Bestemmelsene har til formål å nøytralisere tidligere fradragsført inngående merverdiavgift og ikke å avgiftsbelegge virksomhetens fortjeneste.

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ved uttak av tjenester som nevnt i artikkel 6(2), er den avgiftspliktiges totale kostnader i forbindelse med tjenesteytelsene, jf. artikkel 11(A)(1)(c).

Innen EU legges det altså til grunn et lavere beregningsgrunnlag ved uttak enn etter norsk rett. Etter det norske systemet beskattes også merverdien, mens etter sjette avgiftsdirektiv nøytraliseres kun fradragsretten.

Det er videre antatt at ved fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget for beregning av merverdiavgiften, skal kun anskaffelseskostnader hvor det er fradragsrett for inngående merverdiavgift inngå. Se i denne forbindelse dom avsagt av EU-domstolen, C-193/91, *Gerhard Mohsche*. Mohsche benyttet en bil innkjøpt til virksomheten til privat formål. Retten kom til at selv om det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift ved innkjøp av bilen, skulle utgifter til garasjeleie og forsikringspremie ikke inngå i beregningsgrunnlaget. Dette var utgifter som var levert uten beregning av merverdiavgift. I norsk rett er det som beskrevet i kapittel 2.2 ikke vilkår for uttaksbeskatning at det er ført fradrag for inngående merverdiavgift på den aktuelle anskaffelsen.

I de tilfeller det ved samråd er gitt adgang til å avgiftsbelegge virksomhetsinterne uttak i delt virksomhet etter artikkel 6(3), skal beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften være den alminnelige omsetningsverdi av de utførte tjenestene, jf. artikkel 11(A)(1)(d).

3.2.5 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

Vilkår for og omfang av fradragsretten fremgår av artikkel 17. Det er et vilkår for fradragsrett at varen eller tjenesten benyttes til formål som gjelder avgiftspliktige transaksjoner. Bestemmelsen er utformet generelt, og inneholder ingen avgrensning av varer og tjenester som ikke skal gi rett til fradrag. Det er opp til nasjonal lovgivning å trekke de nærmere grenser for fradragsrettens omfang. Det fremgår likevel av artikkel 17(6) at merverdiavgift ikke under noen omstendighet skal være fradragsberettiget for omkostninger som ikke har et strengt forretningsmessig formål, som for eksempel merverdiavgift på utgifter til luksus, fornøyelser eller representasjon.

Ved fellesanskaffelser til delt virksomhet, vil bare den andelen av merverdiavgiften som kan tilskrives avgiftspliktige transaksjoner være

fradragsberettiget, jf. artikkel 17(5). Det fremgår av artikkel 19 hvordan denne andelen skal beregnes. Artikkelen tar utgangspunkt i at fordelingen skal baseres på forholdet mellom avgiftspliktig omsetning og samlet omsetning. Medlemslandene kan la fordelingen bestemmes av den faktiske bruken av den aktuelle varen eller tjenesten, jf. artikkel 17(5)(c).

Det fremgår ikke direkte av sjette avgiftsdirektiv, men prinsippet om delvis fradragsrett gjelder tilsvarende ved delvis privat bruk av varer og tjenester.

Etter artikkel 17(2)(c) har en avgiftspliktig rett til fradrag ved særskilte former for uttaksberegning, jf. blant annet artikkel 5(7)(a) og 6(3). Dette gjelder for eksempel uttaksberegning ved egen fremstilling av varer eller tjenester i delt virksomhet. Som redegjort foran, skal det i slike situasjoner foretas uttaksberegning på grunnlag av varens kostpris, eventuelt tjenestens alminnelige omsetningsverdi, dersom full fradragsrett ikke hadde foreligget ved kjøp av tilsvarende vare eller tjeneste fra en annen avgiftspliktig leverandør. Artikkel 17(2)(c) er forstått slik at virksomheten i slike situasjoner kan kreve fradrag for en forholdsmessig andel av beregnet merverdiavgift tilsvarende varens eller tjenestens bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Artikkel 20(2)-(6) fastsetter at opprinnelig fradragsført inngående merverdiavgift skal justeres når det, innenfor en periode på fem år, skjer endringer i bruken av en kapitalvare ("capital goods"), for eksempel driftsmiddelet går over fra å bli brukt 50 prosent i avgiftspliktig virksomhet til 20 prosent (eller motsatt). For fast eiendom kan justeringsperioden utvides til ti år. Det er opp til hvert medlemsland å definere hva som skal anses som kapitalvare.

3.3 Sverige

3.3.1 Generelt

Sverige innførte merverdiavgift 1. januar 1969. Avgiftsplikten var da generell ved omsetning av varer, mens den for tjenester var betinget av at den enkelte tjenesten var særskilt nevnt i loven. Fra 1. januar 1991 ble merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester gjort generell. Ny merverdiavgiftslov [mervärdesskattelagen 1994:200 (ML)] trådte i kraft 1. juli 1994. Den nye lovens oppbygging og systematikk innebar en vesentlig tilnærming til EFs sjette avgiftsdirektiv.

Plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift gjelder i prinsippet bare dersom den avgiftspliktige har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift eller rett til tilbakebetaling av merverdiavgift. Mervärdesskattelagen skiller mellom fradragsrett for virksomheter med avgiftspliktig omsetning og tilbakebetalingsrett for virksomheter med omsetning fritatt for avgiftsplikt. Tilbakebetalingsretten er av tilsvarende omfang som fradragsretten, og gjelder blant annet for eksportbedrifter og virksomheter med omsetning av nærmere angitte skip og fly, det vil si virksomheter som etter norsk merverdiavgiftslov har nullsats-fritak.

Som i Norge er både fysiske gjenstander og fast eiendom, herunder gass, varme, kulde og elektrisk kraft ansett som vare. Omsetning av fast eiendom og rettigheter til fast eiendom er, som i Norge, unntatt fra avgiftsplikt.

3.3.2 Uttak av varer

En avgiftspliktig næringsdrivende skal beregne merverdiavgift når hun anvender (tilgodogør sig) en vare fra virksomheten til privat formål, jf. 2 kap. 2 § 1 p. ML. Bestemmelsen forutsetter at varen tas helt ut av virksomheten. Uttak av varer ved opphør av virksomheten skal også avgiftsberegnes etter denne bestemmelsen. Midlertidig bruk av en vare anses som tjeneste og er regulert i 2 kap. 5 § 2 p. ML, se nedenfor.

Det utløser også avgiftsplikt om den avgiftspliktige overlater en vare til en annen vederlagsfritt eller mot et vederlag som ligger under innkjøpsverdien, eventuelt kostpris, jf. 2 kap. 2 § 2 p. ML. Bestemmelsen kommer normalt bare til anvendelse når det foreligger et interessefellesskap mellom partene. Dersom verdinedsettelsen er markedsmessig betinget, for eksempel lokketilbud i en butikk, skal det ikke skje en uttaksberegning. Sedvanlige personalrabatter til ansatte betraktes heller ikke som uttak, og medfører ingen avgiftsberegning utover faktisk salgspris.

Uttak av varer til virksomhetens eget bruk i form av vareprøver og gaver skal ikke avgiftsberegnes, se Prop. 1994/95:57 side 112-113. Unntaket omfatter utdeling til kunder og potensielle kunder. Så vidt arbeidsgruppen kan se er fritaket ikke begrenset til varer under en viss verdi. Det ligger imidlertid en begrensning i at utdelingen skal være til virksomhetens eget bruk, det vil si utdelingen må ha en tilknytning og stå i forhold til den virksomheten som utøves. Etter norsk rett er avgiftsfritaket for gaver og utdeling i reklameøyemed begrenset til varer med verdi under NOK 50.

Det skal også beregnes merverdiavgift om den avgiftspliktige overfører en vare fra en avgiftspliktig del av en virksomhet til en del som ikke, eller bare delvis, er avgiftspliktig, jf. 2 kap. 2 § 3 p. og 1 kap. 7 § ML. Det skal for eksempel beregnes uttaksmerverdiavgift om en avgiftspliktig overfører datautstyr fra en avgiftspliktig konsulentavdeling til finansieringsavdelingen i samme virksomhet. Bestemmelsen tilsvarende i stor grad den fakultative bestemmelsen i EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 5(7)(b), jf. beskrivelsen av EU-retten i kapittel 3.2.2. Tilsvarende uttak i Norge utløser også avgiftsplikt.

I 3 kap. 27 § ML er det gjort unntak fra uttaksbestemmelsene i 2 kap. 2 § om varen benyttes til representasjonsformål og kostnadene til representasjon er fradragsberettiget ved inntektslikningen etter 16 kap. 2 § IL (inkomstskattelagen 1999:1229). Fradragsrett gis for opptil SEK 90 per person. Dette innebærer at uttak inntil dette beløpet ikke skal avgiftsberegnes i motsetning til etter norsk rett hvor uttak av varer til bruk for representasjon er avgiftspliktig uavhengig av eventuell fradragsrett etter skattereglene, jf. norsk merverdiavgiftslov § 14 annet ledd nr. 3.

Som nevnt innledningsvis skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift dersom det ikke forelå rett til fradrag, eventuell tilbakebetalingsrett, for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av varen, jf. 2 kap. 3 § ML. Det skal imidlertid beregnes uttaksmerverdiavgift hvis det forelå delvis fradragsrett eller tilbakebetalingsrett. Videre skal det beregnes uttaksmerverdiavgift dersom det ikke forelå avgiftsplikt ved ervervet eller importen av visse skip og fly omfattet av 3 kap. 21 § ML, jf. 2 kap. 3 § 2 st. ML. Eksempelvis må en fisker som kjøpte

fartøyet uten merverdiavgift (nullsats fra selger), beregne uttaksmerverdiavgift om båten senere tas ut til privat bruk.

3 kap. 29 § ML inneholder en særskilt bestemmelse om unntak fra uttaksbestemmelsen for kommuner ved dekning av egne behov. Bestemmelsen tilsvarer i stor grad norsk merverdiavgiftslov § 11 annet ledd.

De særlige bestemmelsene som gjelder ved endret bruk av større driftsmidler ("investeringsvaror"), er omtalt i kapittel 3.3.6.

3.3.3 Uttak av tjenester

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

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

Det skal også beregnes merverdiavgift om den avgiftspliktige anvender eller lar noen annen anvende en vare eller tjeneste som tilhører, eventuelt er leid inn av virksomheten, til privat formål eller til formål utenfor virksomheten (midlertidig bruk), og det forelå rett til fradrag, eventuell tilbakebetalingsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av varen, jf. 2 kap. 5 § 2 p. ML. Bestemmelsen tilsvarer EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 6(2)(a). Det skal for eksempel beregnes uttaksmerverdiavgift om den næringsdrivende selv eller en av hennes ansatte benytter virksomhetens lastebil privat. Etter svensk rett er det en forutsetning for avgiftsplikt at verdien av anvendelsen ikke er ubetydelig. Som det fremgår av beskrivelsen av norsk rett foran, se kapittel 2.3, er det ingen tilsvarende avgiftsplikt i Norge ved utlån av driftsmidler til ansatte (såfremt virksomheten ikke driver vareutleie).

Med uttak av tjeneste forstås også at den avgiftspliktige til privat formål selv anvender eller lar noen andre anvende en personbil eller motorsykkel som tilhører, eventuelt er leid inn av virksomheten og det forelå rett til fradrag, eventuell tilbakebetalingsrett, for inngående merverdiavgift ved ervervet, eller i tilfelle ved leie, for all inngående merverdiavgift som vedrører leien, jf. 2 kap. 5 § 3 p. ML. Bestemmelsen kommer bare til anvendelse på virksomheter som omsetter eller leier ut personbiler eller motorsykler, driver yrkesmessig persontransport, transport av døde eller kjøreopplæring. Bestemmelsen kan til en viss grad sammenlignes med avgiftsplikten som følger av § 14 annet ledd nr. 5 i den norske merverdiavgiftsloven. Det er en forutsetning at verdien av anvendelsen ikke er ubetydelig. Det er antatt at ved privat bruk av personbil bør det gjelde de samme begrensningene som gjelder for inntektstiligningen. Det vil si at uttaksberegning ikke skal skje dersom bilen har blitt brukt maksimalt 10 ganger eller har kjørt 100 mil eller mindre per år.

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

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

En avgiftspliktig virksomhet skal alltid beregne merverdiavgift ved levering av kost til ansatte (bedriftskantiner). Merverdiavgift skal beregnes av eventuelt vederlag arbeidsgiveren mottar fra de ansatte. I tillegg skal det foretas en uttaksberegning i den utstrekning vederlaget fra de ansatte ikke dekker samtlige direkte og indirekte kostnader ved å utføre serveringstjenestene. Dersom arbeidsgiver ikke er avgiftspliktig, for eksempel et forsikringselskap, inntre avgiftsplikten for kost til ansatte først når markedsverdien av serveringstjenestene overstiger SEK 30 000 i skatteåret, jf. 4 kap. 2 § ML. Virksomheten kan gi sine ansatte forfriskninger (velferdstiltak av mindre verdi) uten at dette utløser plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.

3.3.4 Fast eiendom

Når det gjelder fast eiendom, skal det beregnes avgift av

- i) byggevirksomhet i egen regi (2 kap. 7 § ML) og
- ii) eiendomsforvaltning i egen regi (2 kap. 8 § ML)

Ad i)

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

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

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

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

Dersom eiendommen selges før den er tatt i bruk av selgeren/entreprenøren, og kjøperen driver en avgiftspliktig virksomhet, kan kjøperen fradragføre inngående merverdiavgift, jf. 8 kap 4 § 4 p. ML. Dette forutsetter at kjøperen krever en faktura av selger, jf. 11 kap. 2 § 3 p. og 3 § ML.

Ad ii)

Næringsdrivende, også næringsdrivende med omsetning utenfor avgiftsområdet, som selv eller med egne ansatte utfører nærmere angitte tjenester på egen fast eiendom (eiendomsforvaltning), skal under visse forutsetninger beregne uttaksmerverdiavgift, jf. 2 kap. 8 § ML. Hensikten med bestemmelsen er å sørge for avgiftsmessig likebehandling uavhengig av om tjenestene utføres med egne ansatte eller kjøpes av andre. Avgiftsplikten gjelder for bygge- og anleggsarbeid, herunder reparasjoner og vedlikehold, tegning, prosjektering, konstruksjon og andre sammenlignbare tjenester samt rengjøring, vindusvask og annen eiendomsskjøtsel. Plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift gjelder bare om lønnskostnader for arbeidene overstiger SEK 150 000 inklusive sosiale avgifter (arbeidsgiveravgift m.m.). Bestemmelsen kan sammenlignes med § 10 fjerde ledd i den norske merverdiavgiftsloven. Avgiftsplikten i Norge er imidlertid ikke begrenset til særskilt oppregnede tjenester, men gjelder for alle tjenester som benyttes direkte i forbindelse med oppføringen og som ikke er spesielt unntatt fra avgiftsplikten, se kapittel 2.6.

I SOU 1994:88 ”Mervärdesskatten och EG” uttales at den fakultative bestemmelsen i EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 6(3) har berøringspunkter med 2 kap. 7 og 8 §§ ML.

3.3.5 Beregningsgrunnlaget

Ved uttak av varer skal beregningsgrunnlaget være innkjøpsverdien, det vil si innkjøpspris pluss eventuelle forsendelseskostnader. Dersom det ikke finnes en innkjøpspris, skal kostpris på tidspunktet for uttaket legges til grunn, jf. 7 kap. 3 § 2 a p. ML. Det er det den historiske innkjøpsverdien som skal legges til grunn for uttaksberegningen under forutsetning av at markedsverdien ikke er lavere enn denne. Dette innebærer at dersom en vare øker i verdi fra innkjøpet til uttaket, skal verdien ved innkjøpet være grunnlaget. Synker varen i verdi, er det verdien på uttakstidspunktet som skal være beregningsgrunnlaget for merverdiavgift.

Ved uttak av tjenester, bortsett fra tjenester knyttet til kjøretøyer og fast eiendom, skal kostnadene ved å utføre tjenestene på tidspunktet for uttaket være beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, jf. 7 kap. 3 § 2 b p. ML. Med kostnader skal forstås den del av de faste og løpende kostnader som påløper for tjenesten, herunder lønnskostnader til ansatte.

Når en ansatt bruker virksomhetens personbil privat og bruken overstiger de begrensningene som er angitt foran i kapittel 3.3.3, blir den ansatte fordelsbeskattet for det overskytende. Ved beregning av uttaksmerverdiavgiften skal det benyttes samme grunnlag som for beregning av arbeidsgiveravgift av den skattepliktige fordelen, jf. 7 kap. 4 § ML. Anvender den næringsdrivende personbilen selv, fastsettes beregningsgrunnlaget av skattemyndighetene.

Når det gjelder uttak av byggetjenester mv. i tilknytning til fast eiendom som angitt i 2 kap. 7 eller 8 § ML, skal beregningsgrunnlaget settes til påløpte direkte og indirekte kostnader med tillegg for beregnet rente på kapital investert i driftsmidler mv. benyttet under tjenesteuttaket, samt verdien av den avgiftspliktiges personlige arbeid, jf. 7 kap. 5 § ML. Som direkte kostnader anses eksempelvis utgifter til bygningsmaterialer, lønn til snekkere og andre på arbeidsplassen, arbeidsgiveravgift og godtgjørelse til underentreprenører. Som

indirekte kostnader anses blant annet lønn til ansatte i administrasjon, kostnader til avskrivning av maskiner og rentekostnader. Virksomheten kan fradragføre inngående merverdiavgift på kostnadselementene, for eksempel bygningsmaterialer.

Ved uttak av tjenester som angitt i 2 kap. 8 § ML kan den avgiftspliktige i stedet velge å benytte lønnskostnader inkludert arbeidsgiveravgift og andre sosiale avgifter som grunnlag for beregning av uttaksmerverdiavgift. Benyttes denne metoden kan det ikke kreves fradrag for inngående merverdiavgift på varer eller tjenester som benyttes ved arbeidet, jf. 7 kap. 5 § 2 st. ML.

3.3.6 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

Fradragsretten og tilbakebetalingsretten følger av 8 kap. og 10 kap. 9-13 §§ ML. Hovedregelen er at den avgiftspliktige har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser og import til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, jf. 8 kap. 3 § ML. Bestemmelsen er anvendelig også for de som ikke har avgiftspliktig omsetning, men rett til tilbakebetaling etter 10 kap. ML. Fradragsretten er nærmest generell, det vil si den omfatter alle anskaffelser med noen få unntak.

En avgiftspliktig virksomhet kan også kreve fullt fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til velferdstiltak av mindre verdi for de ansatte ("peronalvårdskostnader") og gaver til de ansatte i den utstrekning det foreligger skattefritak ved inntektslikningen.

Med mindre den avgiftspliktige driver yrkesmessig personbefordring, transport av avdøde, kjøreopplæring, videresalg eller utleie av personbiler, er det ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av personbiler, jf. 8 kap. 15-16 §§ ML. Det er heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift som relaterer seg til fast bopel, jf. 8 kap. 9 § 1 p. ML. Dette gjelder selv om den avgiftspliktige har kontor i den faste bopelen. Det følger av samme paragraf 2 p. at fradragsretten for inngående merverdiavgift på representasjonsutgifter er begrenset til slike som er fradragsberettiget ved inntektslikningen.

Ved delt virksomhet er fradragsretten begrenset til anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. 8 kap. 13-14 §§ ML. For anskaffelser til bruk under ett i delt virksomhet skal inngående merverdiavgift fordeles på en rimelig måte (etter skälig grund). Fordeling kan skje på grunnlag av omsetning i hvert av virksomhetsområdene, men også for eksempel på grunnlag av lønnskostnader, anvendt tid mv.

Etter 8 a kap. ML skal fradragsført inngående merverdiavgift justeres i de tilfeller det innenfor en periode på fem år skjer endringer i bruken av en kapitalvare ("investeringsvara"), for eksempel et driftsmiddel går over fra å bli brukt 50 prosent i avgiftspliktig virksomhet til 20 prosent (eller motsatt). Justering skal også skje om kapitalvaren selges eller overdras, og det ikke forelå full fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen. For fast eiendom er justeringstiden ti år. Som kapitalvare anses blant annet driftsmidler hvor merverdiavgiften ved anskaffelsen utgjorde mer enn SEK 50 000 samt nybygget eller ombygget eiendom hvor merverdiavgift på kostnadene utgjorde mer enn SEK 100 000.

Justeringsreglene kommer ikke til anvendelse dersom det skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Etter de svenske bestemmelsene skal det beregnes uttaksmerverdiavgift dersom et driftsmiddel tas ut til bruk privat eller til bruk i virksomhet utenfor avgiftsområdet i løpet av justeringsperioden. Det skal med andre ord ikke skje noen justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift ved et slikt uttak, men derimot en avgiftsberegning på grunnlag av varens innkjøpsverdi, eventuelt markedsverdi om denne er lavere. Uttaksbeskatning skal også skje dersom driftsmiddelet tas ut etter justeringsperiodens utløp.

Driftsmiddel som anskaffes delvis til bruk privat og delvis til bruk i avgiftspliktig virksomhet, omfattes ikke av justeringsbestemmelsene. Under henvisning til dommer avsagt av EU-domstolen, C-97/90 *Lennartz* og C-291/92 *Armbrecht*, uttales det i Håndledning för mervärdesskatt 2002 at den avgiftspliktige i slike tilfeller kan velge om hun vil gjøre fradrag for hele den inngående merverdiavgiften for deretter å uttaksberegne for den private bruken, eller om hun vil foreta en forholdsmessig fordeling av merverdiavgiften.

3.4 Danmark

3.4.1 Generelt

Lov om almindelig omsætningsafgift ble vedtatt av Folketinget den 29. mars 1967. Danmark fikk dermed fra den 3. juli 1967, som et av de første landene, en generell merverdiavgift, det vil si en avgift på merverdien i alle ledd av næringsmessig omsetning. Den nye avgiften avløste den tidligere oms, også kalt engrosoms, som var en enkeltleddsavgift pålagt i engrosleddet. I perioden fra 1967 til 1978 omfattet loven alle varer, mens kun tjenesteytelser som spesielt var nevnt i loven var omfattet av avgiftsplikten. Som følge av vedtagelsen av EFs sjette avgiftsdirektiv, ble det merverdiavgiftspliktige området utvidet i 1978 til en generell avgiftsplikt også for tjenester. Etter dette er det kun tjenester som uttrykkelig er unntatt i loven, som ikke er avgiftspliktig.

Den nye danske Momsloven av 18. mai 1994 inneholder hjemmel til å kreve merverdiavgift i de tilfeller hvor varer fra en avgiftsregistrert virksomhets lager eller varer eller tjenester fra egen produksjon tas ut til privat forbruk eller ikke-avgiftspliktige virksomheter mv. Uttak sidestilles med dette med levering mot vederlag. Hovedbestemmelsene om uttak finnes i den danske lovens § 5. Med uttak forstås ”at varer, der er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført i forbindelse med virksomheden, anvendes på en sådan måde, at det må sidestilles med en leverance”.

3.4.2 Uttak av varer

Etter § 5, stk. 1, skal det beregnes avgift når en vare blir tatt ut fra registrert virksomhet og uttaket skjer til privat bruk for virksomhetens eier(e) eller personale, til vederlagsfri overdragelse eller til andre formål utenfor virksomhetens registreringspliktige aktiviteter. Det skal med andre ord betales merverdiavgift ved uttak av varer både til privat bruk og til bruk i ikke-

avgiftspliktig virksomhet. Slike uttak er avgiftspliktige også i Norge. Det er en forutsetning for uttaksberegning etter § 5, stk. 1, at det er gjort fradrag (fullt eller delvis) for inngående merverdiavgift i forbindelse med innkjøpet, fremstillingen mv. av den uttatte varen.

Når innkjøpet mv. er skjedd til bruk i virksomheten, skal det derfor betales merverdiavgift når varen i ettertid benyttes til andre formål. Når en virksomhet for eksempel har både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige aktiviteter (delt virksomhet), skal det betales merverdiavgift når det finner sted et uttak av varer til bruk i den ikke-registreringspliktige del av virksomheten, jf. den fakultative bestemmelsen i EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 5(7)(b), se kapittel 3.2 ovenfor.

I dansk rettspraksis er det slått fast at et firmas uttak av varer til dekning av et erstatningskrav som oppsto i forbindelse med en misligholdt eiendomshandel, ikke vedrørte firmaets omsetning av varer. Det skulle derfor betales merverdiavgift ved uttaket. Videre vil varer som er blitt borte på grunn av spesielle omstendigheter, som for eksempel brekkasje, tyveri, naturlig svinn og lignende, ikke bli belastet med uttaksmerverdiavgift.

Det skal ikke betales avgift ved uttak av reklameartikler og lignende til en verdi av under DKK 100 eller av vareprøver, jf. § 5, stk. 1. Forutsetningen er at mottager er virksomhetens kunder eller potensielle kunder. Det skal således betales uttaksmerverdiavgift dersom uttaket av reklameartiklene og vareprøvene er til virksomhetens eier eller personale.

Etter § 5, stk 2, skal det beregnes merverdiavgift når varer og tjenester blir uttatt til spesielle formål som ikke er fradragsberettiget. Disse formål er nevnt i § 42, stk. 1 og 3. Bestemmelsen, som i hovedsak samsvarer med den norske merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd, gjelder kun når virksomheten har fått full eller delvis fradragsrett for inngående merverdiavgift ved innkjøp mv. av omhandlede varer og tjenester. Nevnte § 5, stk. 2, omhandler kost til virksomhetens innehaver og personale, anskaffelse og drift av bolig for virksomhetens innehaver og personale, naturalielønn til personalet, anskaffelse og drift av barnehaver, fritidshjem og lignende for personalet, underholdning, representasjon, gaver, hotell- og restaurantytelser samt anskaffelse og drift av motorkjøretøyer som er innrettet til befordring av ikke mer enn 9 personer.

Offentlige institusjoner er avgiftspliktige etter § 3, stk. 2 nr. 3, når de leverer varer og tjenester i konkurranse med private virksomheter. Ifølge § 9 betraktes imidlertid leveranser mellom institusjoner innenfor samme offentlige myndighet ikke som avgiftspliktige uttak.

3.4.3 Uttak av tjenester

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

En virksomhet som for eksempel selger blant annet administrasjonstjenester, kan derfor uten avgiftsmessige konsekvenser ta ut slike tjenester til bruk for andre unntatte aktiviteter i virksomheten, for eksempel finansiell virksomhet. Derimot vil en eiendomsmegler måtte betale merverdiavgift av de tjenester hun yter ved kjøp og salg av fast eiendom for seg selv.

Det er en betingelse for å beregne uttaksmerverdiavgift at virksomheten leverer lignende avgiftspliktige tjenester til andre eller benytter driftsmidler fra avgiftspliktig virksomhet. Ved privat bruk av et driftsmiddel som blir benyttet i avgiftspliktig virksomhet, og som har gitt rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift ved for eksempel tjenester i form av utlån eller utleie av denne varen til bruk privat eller til formål utenfor virksomheten. I Norge vil etter forvaltningspraksis slik avgiftsplikt utløses dersom virksomhetens art er vareutleie eller dersom den næringsdrivende i et entreprenørfirma bruker virksomhetens driftsmidler privat. I forbindelse med midlertidig bruk av driftsmidler fra avgiftspliktig virksomhet, er det kun når ”selve godet” har gitt rett til fradrag, at det foreligger avgiftsplikt i Danmark. Det er uten betydning om utgifter til drift og vedlikehold av ”godet” har gitt rett til fradrag. Dersom denne er kjøpt av en privatperson, anses den ikke for å ha gitt rett til fradrag. Dette betyr at dersom en virksomhet har kjøpt en vare fra en privatperson, vil eventuell privat bruk av denne varen fra virksomhetens side ikke anses som avgiftspliktig uttak. Dette gjelder selv om virksomheten har kunnet fradragsføre inngående avgift på anskaffelser fra andre virksomheter med henblikk på vedlikehold/drift av den aktuelle varen.

Uttak av arbeidskraft fra virksomheten vil alltid være avgiftspliktig uavhengig av hvilket formål utenfor virksomheten arbeidskraften benyttes til. Når det gjelder innehaverens eget arbeid, vil alt arbeid innenfor vedkommendes fagområde i prinsippet være avgiftspliktig, men ifølge § 28, stk. 1, 1. pkt., skal verdien av innehaverens eget personlige arbeid ikke tas med i avgiftsgrunnlaget, se nærmere kapittel 3.4.4 og 3.4.6 om henholdsvis fast eiendom og beregningsgrunnlaget.

Uttak av tjenester til spesielle formål er omtalt i kapittel 3.4.2.

3.4.4 Fast eiendom

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

Bestemmelsen omfatter blant annet prosjektering og håndverksarbeid i forbindelse med oppføring, ombygging og modernisering samt reparasjon og vedlikehold av fast eiendom. Bestemmelsen omfatter også byggeadministrasjon og anleggsarbeider. Det skal betales merverdiavgift av innehaverens personlige arbeid når arbeidet faller inn under vedkommendes fag eller nært tilknyttede fagområder samt når innehaveren utfører tilsvarende arbeid i forbindelse med bygg for fremmed regning eller i forbindelse med oppføring av bygg for salg eller utleie (se

likevel kapittel 3.4.6 om lovendring 10. desember 2002 om særskilt avgiftsgrunnlag når uttaket skjer til privat bruk for virksomhetens innehaver eller personale). Frivillig ulønnet arbeid til fordel for veldedige formål er etter praksis ikke ansett som uttak av innehaverens arbeidskraft. Det skal likevel alltid betales merverdiavgift av det arbeid som utføres av virksomhetens ansatte selv om arbeidet faller utenfor innehaverens eller de ansattes fagområder. Tjenester som ikke kan betegnes som byggetjenester, for eksempel edb-tjenester, omfattes ikke av stk. 4.

Bestemmelsen i § 5, stk. 4, suppleres av bestemmelsene i §§ 6 og 7 om oppføring av bygg mv. for egen regning. Bestemmelsene kan sammenlignes med den norske merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd. Bakgrunnen for de særlige bestemmelsene om oppføring av bygg mv. for egen regning, er å unngå konkurransevridning i forhold til bygg mv. for fremmed regning, det vil si hvor arbeidene leveres til en annen. § 6 omhandler avgiftsplikt (såkalt påleggsmoms) for virksomheter som for egen regning på egen eller leiet grunn, oppfører bygg til salg eller utleie, eller som på egne eller leide bygninger utfører ombyggings- eller moderniseringsarbeid med henblikk på salg eller utleie. Reparasjons- eller vedlikeholdsarbeid til en samlet verdi av mer enn DKK 75 000 årlig likestilles med ombyggings- eller moderniseringsarbeid. Etter lovendring 10. desember 2002 skal § 6 ikke anvendes når bygget etter arbeidene anvendes til privat bruk for virksomhetens innehaver, med mindre arbeidene skjer med henblikk på salg som ledd i næring eller ervervsmessig utleie. For byggeri mv. som er avgiftspliktig etter § 6, sidestilles det arbeidet som utføres og de materialer som anvendes med levering mot vederlag. § 7 pålegger avgiftsplikt når virksomhetens ansatte utfører arbeid på bygninger til bruk for virksomheten. Avgiftsplikten etter § 7 gjaldt før lovendringen 10. desember 2002 også når bygget var til bruk for virksomhetens innehaver.

3.4.5 Driftsmidler mv.

Loven § 8, stk. 2, omhandler uttak av virksomhetens aktiver (som ikke er omfattet av bestemmelsene i §§ 43 og 44) til annet enn avgiftspliktig bruk. Det skal beregnes avgift ved uttak av aktiver som virksomheten har hatt full eller delvis fradragsrett for ved anskaffelsen. Aktiver som omfattes av § 8, stk. 2, er varelagre og andre beholdninger, maskiner og andre driftsmidler som har kostet DKK 75 000 eksklusiv avgift eller mindre, samt øvrige driftsmidler som ikke er undergitt verdiforringelse. Ved endret anvendelse av andre driftsmidler enn forannevnte, skal det istedenfor uttaksberegning skje en justering av fradragsberettiget merverdiavgift eller loven §§ 43 og 44. Slike driftsmidler blir kalt investeringsgoder, se nærmere kapittel 3.4.7.

3.4.6 Beregningsgrunnlaget

Avgiftsgrunnlaget ved uttak av varer og tjenester som skal avgiftsbelegges etter § 5, stk. 1-3, er ifølge § 28, stk. 1, innkjøpsprisen eller fremstillingsprisen, eksklusiv merverdiavgift og verdien av den avgiftspliktiges eget arbeid. Andre avgifter som angitt i § 27, stk. 2, nr. 1, skal tas med i avgiftsgrunnlaget.

Det samme avgiftsgrunnlaget som angitt i § 28, stk. 1, gjelder normalt også for aktiver, jf. § 28, stk. 4. For aktiver som er undergitt verdiforringelse, skal avgiftsgrunnlaget reduseres med 20 prosent for hvert påbegynt regnskapsår etter anskaffelses- eller fremstillingstidspunktet. Dette innebærer at avgiftsgrunnlaget vil være null ved uttak i det femte påbegynte regnskapsår etter anskaffelsestidspunktet eller fremstillingstidspunktet, eller senere.

Når det gjelder byggevirksomhet etter § 5, stk. 4, samt §§ 6 og 7, skal avgiften beregnes av et beløp som tilsvarer virksomhetens alminnelige salgspris for en slik ytelse, jf. § 28, stk. 3. Finnes ingen slik pris, skal merverdiavgiften beregnes av en kalkulert salgspris som omfatter samtlige av de omkostninger og den avansen som normalt inngår i avgiftsgrunnlaget for varer og tjenester av en slik art. Etter nevnte lovendring 10. desember 2002 vil imidlertid hovedregelen i stk. 1 (innkjøps- eller fremstillingspris) også få anvendelse for varer og tjenester som det skal betales uttaksmerverdiavgift av etter § 5, stk. 4, når uttaket skjer til privat bruk for virksomhetens innehaver eller dens personale. Dette innebærer at det i slike tilfeller skal betales merverdiavgift av kostpris på eventuelle materialer som tas ut fra den registrerte håndverkerens virksomhet, mens normal (fiktiv) fortjeneste og verdien av den registrerte håndverkerens eget arbeid holdes utenfor avgiftsgrunnlaget. Lovendringen innebærer en likestilling av innehavere av byggevirksomhet (håndverksmestere) med andre næringsdrivende.

Særlige bestemmelser om beregningsgrunnlag er gitt i § 28, stk. 2, (byttehandel), § 29 (interessefellesskap og standardbeløp) og § 30 (utleievirksomhet og kjøreskoler).

Til sammenligning er beregningsgrunnlaget i Norge ved uttak den vanlige omsetningsverdi, se kapittel 2.9.

3.4.7 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

Virksomheter har som hovedregel rett til fradrag for inngående merverdiavgift på de varer og tjenester som benyttes til virksomhetens avgiftspliktige leveranser, jf. loven §§ 37-44.

I likhet med i Norge sondres det mellom tre forskjellige former for fradragsrett:

- full fradragsrett for varer og tjenester helt ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet
- delvis fradragsrett for varer og tjenester som brukes både til avgiftspliktig og privat/ikke avgiftspliktig virksomhet
- ingen fradragsrett der innkjøpet er den avgiftspliktige virksomheten uvedkommende

Sistnevnte manglende fradragsrett gjelder også en del spesielt oppregnede ytelser i loven § 42 (kost, personkjøretøyer og lignende), se også ovenfor kapittel 3.4.2.

Når det gjelder fradragsretten vedrørende utbedring av skader, er den ikke lovfestet, men i stedet regulert av rettspraksis og dels administrativ praksis.

I loven §§ 43 og 44 er det gitt spesielle regler om justering av fradragsberettiget merverdiavgift for større driftsmidler (investeringsgoder) når det skjer endringer i bruken etter anskaffelsen av investeringsgodet, herunder regler om

justeringsperiodens lengde og justeringens størrelse i det enkelte år. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler når anskaffelsesprisen eksklusiv merverdiavgift overstiger DKK 75 000 og som er undergitt verdiforringelse, fast eiendom (herunder på- og ombygging) samt reparasjon og vedlikehold av fast eiendom til et samlet beløp av mer enn DKK 75 000 årlig.

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

- Bruken av et investeringsgode, som ved anskaffelsen har gitt virksomheten rett til full eller delvis fradrag, endres slik at virksomheten har rett til mindre fradrag.
- Bruken av et investeringsgode, som ved anskaffelsen ikke har gitt virksomheten rett til fradrag eller har gitt rett til delvis fradrag, endres slik at virksomheten har rett til større fradrag.
- Ved salg av et investeringsgode som ikke har gitt full fradragsrett ved anskaffelsen. Salget sidestilles med investeringsgodets overgang til full fradragsberettiget bruk. Justeringsbeløpet kan ikke overstige 25 prosent av salgssummen eksklusiv merverdiavgift.
- Ved salg av fast eiendom. Salget sidestilles med eiendommens overgang til ikke fradragsberettiget bruk. Justering kan likevel unnlates i det omfang kjøper overtar justeringsforpliktelsen.
- Et driftsmiddel overdras som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av denne. Overdragelsen sidestilles med driftsmidlets overgang til ikke fradragsberettiget bruk. Justering kan unnlates i det omfang kjøper overtar justeringsforpliktelsen.

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

Ved uttak av investeringsgoder skal det følgelig skje en justering av inngående merverdiavgift i stedet for beregning av uttaksmerverdiavgift. Når justeringsperioden er utløpt, kan et investeringsgode tas ut til for eksempel privat bruk uten avgiftsberegning.

3.5 Irland

3.5.1 Generelt

Den irske merverdiavgiftsloven [Value-Added Tax Act, Number 22 of 1972, (VATA 1972)] ble vedtatt i 1972. Irland er medlem av EU og loven fastsetter derfor en generell merverdiavgiftsplikt ved all omsetning av varer og tjenester.

Som EFs sjette avgiftsdirektiv benytter VATA 1972 ikke begrepet uttak, men angir i stedet at visse transaksjoner skal anses utført mot vederlag ("deemed to have been effected for consideration"). I Irland benyttes begrepet "self-supply" både om uttak til privat bruk og uttak til virksomhet utenfor avgiftsområdet.

Som etter svensk og dansk rett og i henhold til EFs sjette avgiftsdirektiv, er plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift knyttet opp til fradragsretten. En virksomhet skal derfor kun beregne merverdiavgift ved uttak i den utstrekning det forelå hel eller delvis fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen.

Etter den irske merverdiavgiftsloven anses løsøreobjekter som vare. Som vare anses også enhver form for kraft som elektrisk kraft eller gasskraft samt varme, kulde og ventilasjon. Også fast eiendom, herunder bygninger eller anlegg på eiendommen, anses som vare.

3.5.2 Uttak av varer

Bestemmelsene om beregning av merverdiavgift ved uttak av varer fremgår av VATA 1972 section 3(1)(e),(f) og (g). Her fastsettes at visse transaksjoner (uttak) skal anses som leveringer. I henhold til section 3(1A) skal leveringer som beskrevet i nevnte bestemmelser anses for å ha skjedd mot vederlag.

Section 3(1)(e) sammenholdt med section 3(iA) fastsetter en plikt til å beregne merverdiavgift ved egen varefremstilling mv. i delt virksomhet. Det er et vilkår for avgiftsplikt at det hadde foreligget *full* fradragsrett om varen hadde blitt anskaffet fra en annen. Bestemmelsen gir uttrykk for plikt til å beregne merverdiavgift ved egen varefremstilling i delt virksomhet. Bestemmelsen kan sammenlignes med den fakultative bestemmelsen i EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 5(7)(a), se beskrivelsen i kapittel 3.2.2. Den næringsdrivende skal i et tilfelle som nevnt beregne merverdiavgift av hele varens kost-/kjøpspris, for deretter å fradragsføre en forholdsmessig andel av beregnet merverdiavgift tilsvarende den aktuelle varens bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. section 12(1)(a)(iii).

Etter section 3(1)(f)(i) skal det anses som levering når en avgiftspliktig person benytter en vare fra virksomheten (innkjøpt, produsert mv.) til formål som er virksomheten uvedkommende eller til bruk som gave (vederlagsfri overdragelse). Det er en forutsetning at det forelå hel eller delvis fradragsrett ved kjøpet, fremstillingen, importen mv. Bestemmelsen, sammenholdt med section 3(1A), fastsetter avgiftsplikt både ved uttak av vare til private bruk og ved uttak til ikke-avgiftspliktig virksomhet. Når det gjelder uttak av vare til bruk som gave er avgiftsplikten noe begrenset, se nedenfor.

Etter section 3(5)(b)(iii) skal overføring av varer i forbindelse med overdragelse av virksomhet ikke anses som levering. I section 3(1)(f)(ii) fastsettes at en avgiftspliktig person som har ervervet varer ved slik overtagelse av virksomhet, skal beregne merverdiavgift om varene senere tas ut til formål som er virksomheten uvedkommende eller til bruk som gave (vederlagsfri overdragelse).

Uttak av varer til virksomhetens eget bruk i form av vareprøver uavhengig av verdi eller gaver av mindre verdi (20 EUR eksklusiv merverdiavgift), jf. section 3(1A)(a) og (b), skal ikke anses som levering mot vederlag. Er verdien av gaven over minstegrensen, skal hele verdien avgiftsberegnes.

Også overføring av varer fra en avgiftspliktig person i Irland til hans virksomhet i et annet EU-land skal (med flere unntak) anses som levering, jf. section 3(1)(g), sml. EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 28a(5)(b).

3.5.3 Uttak av tjenester

VATA 1972 har ingen obligatoriske bestemmelser om avgiftsberegning ved uttak av tjenester, verken til privat bruk eller til virksomhet utenfor avgiftsområdet.

I følge section 5(3) kan det imidlertid i forskrift fastsettes at visse transaksjoner skal anses som levering av tjeneste mot vederlag. Dette gjelder blant annet når varer som utgjør en del av virksomhetens eiendeler benyttes til formål som er virksomheten utedkommende (midlertidig bruk) eller når den avgiftspliktige person utfører tjenester til bruk for seg selv privat, sine ansatte eller for annet enn virksomhetsformål. Transaksjonene betegnes som "self-supplies".

Det er fastsatt en bestemmelse om beregning av merverdiavgift ved uttak av tjenester, Regulation 1979, regulation 24. I henhold til denne bestemmelsen anses en arbeidsgivers levering av cateringtjenester til egen privat bruk eller til sine ansatte for å være levering av en tjeneste mot vederlag, og derfor avgiftspliktig. Avgiftsplikten inntreer først når de totale kostnadene ved å utøve tjenestene overstiger EUR 25 500 per år.

Det skal alltid beregnes merverdiavgift ved uttak av varer som benyttes ved uttak av tjenester, for eksempel skal snekkeren som reparerer eget hus betale merverdiavgift av verdien av varene som benyttes. Det er imidlertid ingen merverdiavgift på verdien av arbeidet som snekkeren utfører på eget privat hus.

3.5.4 Fast eiendom

I VATA 1972 section 4 er det fastsatt særlige bestemmelser for levering av fast eiendom. Omsetning og utleie av fast eiendom er kun avgiftspliktig når visse vilkår er oppfylt, blant annet må selgeren (eventuelt fremleieren) eie eiendommen eller ha en leiekontrakt på minst ti år, eventuell leietaker må inngå leiekontrakt på mer enn ti år og selgeren må ha hatt fradragsrett for den merverdiavgift som påløp ved kjøpet eller oppføringen. Utleie (leasing) av fast eiendom i mindre enn ti år er i utgangspunktet ikke omfattet av avgiftsområdet, men utleier kan velge å la seg registrere for slik utleie.

Section 4(3) regulerer avgiftsplikten ved uttak i tilknytning til fast eiendom.

Det irske merverdiavgiftssystemet når det gjelder fast eiendom er komplisert, og Irland er innrømmet flere unntak fra sjette avgiftsdirektiv på dette området. Som eksempel på en "enkel" uttakssituasjon kan nevnes at en byggherre som hadde fradragsrett ved oppføringen av en eiendom skal anses for å ha foretatt et avgiftspliktig uttak dersom eiendommen senere "tas ut" til bruk i virksomhet utenfor avgiftsområdet eller til bruk privat. Likeledes vil det anses å foreligge et avgiftspliktig uttak om entreprenøren leier ut en bygning hun selv har oppført for mindre enn ti år og hun ikke registrerer seg frivillig for denne utleien.

3.5.5 Beregningsgrunnlaget

Ifølge section 10(4) skal avgiftsgrunnlaget ved uttak av varer og tjenester, være varens eller tjenestens kostpris eksklusiv merverdiavgift. Det er kun de anskaffelseskostnadene som ga rett til fradrag for inngående merverdiavgift som skal inngå i beregningsgrunnlaget.

Når det gjelder tjenester er det kun kantinetjenester som er omfattet av uttaksbestemmelsen. Ved slike uttak skal den avgiftspliktige beregne merverdiavgift av kostnadene ved å utføre disse tjenestene for seg selv og sine ansatte.

Avgiftsgrunnlaget ved uttak av fast eiendom vil være utgiftene til utbygging samt utgiftene til tomt.

3.5.6 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

En avgiftspliktig person kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på de fleste varer og tjenester anskaffet eller innført til bruk for den avgiftspliktige virksomheten, jf. section 12(1).

Dersom varer og tjenester anskaffes til bruk både for den avgiftspliktige virksomheten og til bruk privat, vil bare den andelen som kan henføres til avgiftspliktig virksomhet være fradragsberettiget, jf. section 12(4). Det samme gjelder om varer og tjenester anskaffes til bruk under ett for avgiftspliktig virksomhet og virksomhet med omsetning utenfor avgiftsområdet. Metoden for forholdsmessige fordeling skal godkjennes av det lokale skattekontoret.

I section 12(3) angis hvilke utgifter som ikke er fradragsberettiget. Dette gjelder blant annet for utgifter til kost og losji eller andre personlige tjenester, herunder representasjon, for virksomhetens innehaver, hennes fullmektiger eller ansatte. Fradragsretten er også avskåret for utgifter til anskaffelse og leie av personbil (med unntak for biler som anskaffes for videresalg, til bruk i bilutleievirksomhet eller til bruk i skolebussvirksomhet) samt kjøp av bensin som ikke er beregnet på videresalg.

Det gjelder særskilte bestemmelser om fradragsrett for virksomheter etablert i Irland som utfører visse typer tjenester utenfor EU-området.

Irland har ikke implementert justeringsreglene i EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 20(2)-(6) vedrørende kapitalvarer.

4 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag til løsninger

4.1 Innledning

Som påpekt i mandatet har Merverdiavgiftsreformen 2001 økt behovet for en gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Flere tjenesteytere er nå pliktige til å beregne merverdiavgift av sin omsetning, og disse vil også måtte forholde seg til bestemmelsene om plikten til å betale merverdiavgift ved uttak. For eksempelvis må leverandører av ulike typer konsulenttenester også

tenke på merverdiavgiftsmessige konsekvenser når de benytter slike tjenester til privat bruk.

Selv om det i Norge nå er innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, har vi fortsatt et snevrere merverdiavgiftsgrunnlag enn de fleste andre land. Dette henger sammen med at det i forbindelse med merverdiavgiftsreformen ble vedtatt en rekke unntak fra den generelle avgiftsplikten. Mange virksomheter vil derfor fortsatt drive delt virksomhet i forhold til merverdiavgiften. Dette kan igjen medføre flere uttakssituasjoner ved at slike virksomheter bruker varer og tjenester som er anskaffet til bruk eller produsert i den avgiftspliktige delen, i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Et bredere merverdiavgiftsgrunnlag ville derfor redusert omfanget av de situasjonene hvor uttaksbestemmelsene får anvendelse, og dermed eventuelle problemer knyttet til slike situasjoner. Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget som et mulig virkemiddel for å unngå uheldige utslag av uttaksbestemmelsene, er imidlertid ikke en del av arbeidsgruppens mandat. Et bredere merverdiavgiftsgrunnlag ville heller ikke løst alle problemene knyttet til uttaksbestemmelsene.

I dette kapitlet har arbeidsgruppen med utgangspunkt i mandatets punkt 3 og 4 beskrevet og vurdert ulike problemområder som eksisterer etter dagens uttaksbestemmelser for varer og tjenester. Gjennomgangen viser at det er behov for en revisjon av uttaksbestemmelsene, og arbeidsgruppen har derfor kommet med forslag til løsninger på enkelte områder.

I forhold til *bestemmelsene om uttak av varer*, er arbeidsgruppen i mandatet bedt om å se nærmere på dette i den utstrekning gruppen mener det her er problemstillinger som bør tas opp til vurdering. Plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av varer til bruk privat eller til andre formål utenfor merverdiavgiftsloven, bidrar etter arbeidsgruppens mening til et konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem og lik merverdiavgiftsbelastning på alt forbruk. Samtlige EU-land har også bestemmelser om merverdiavgiftsplikt ved uttak av varer fra virksomheten til privat bruk. Når det gjelder uttak av varer fra avgiftspliktig virksomhet til virksomhet utenfor avgiftsområdet, er bildet mer nyansert. Enkelte medlemsland har merverdiavgiftsplikt ved slike uttak, blant annet Sverige, Finland, Irland og Danmark, mens andre land som for eksempel England, Belgia og Italia bare har det i begrenset grad.

Etter arbeidsgruppens oppfatning bør det fortsatt foreligge plikt til å beregne merverdiavgift både ved uttak av varer til bruk privat og til andre formål utenfor merverdiavgiftsloven. Arbeidsgruppen mener det likevel er grunnlag for endringer på enkelte områder. For det første bør det innføres en bestemmelse om at det bare skal beregnes uttaksmerverdiavgift i den utstrekning det forelå hel eller delvis fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Dette vilkåret vil også gjelde for tjenester, men er systematisk behandlet under varedelen av rapporten da problemstillingen synes å være mest aktuell her. Videre bør det etter arbeidsgruppens mening vurderes å innføre bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (driftsmidler over en viss verdi og fast eiendom). Disse bestemmelsene vil i hovedtrekk innebære at fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned når bruken av varene endres. Innenfor EU har de fleste land innført slike bestemmelser.

I forhold til *uttak av tjenester til privat bruk* er arbeidsgruppen i mandatet bedt om å se på om det er behov for endringer eller ytterligere presiseringer på dette området. Utgangspunktet etter norsk rett er at det foreligger plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet til privat bruk. Dette tilsvarer rettstilstanden innen EU, og bør fortsatt være det rettslige utgangspunktet i Norge. Hensynet bak uttaksbestemmelsene tilsier likevel atplikten til å betale merverdiavgift ved uttak må avgrenses mot private gjøremål. Utgangspunktet for denne avgrensningen bør etter arbeidsgruppens mening fortsatt gå ved tjenester enhver kan utføre uten spesielle forutsetninger. Arbeidsgruppen har vurdert den avgiftsmessige betydningen av midlertidig privat bruk av en vare/driftsmiddel og uttak av arbeidskraft. Arbeidsgruppen foreslår her blant annet på bakgrunn av hensynet til et helhetlig og konsekvent system, enkelte utvidelser av avgiftsplikten i forhold til det arbeidsgruppen legger til grunn er gjeldende rett. Dette gjelder for det første plikt til å betale merverdiavgift ved midlertidig bruk av driftsmidler fra virksomheten, også når dette er til ansattes private bruk. Videre omfatter arbeidsgruppens forslag plikt til å betale merverdiavgift ved bruk av arbeidskraft fra virksomheten, uavhengig av om de ansatte utfører den typen tjenester som er grunnlaget for registreringen av virksomheten i merverdiavgiftsmanntallet. Disse endringsforslagene innebærer at vi får samme løsning som innen EU. Med midlertidig bruk menes at et driftsmiddel forblir i virksomheten, men at det brukes til private formål. Begrepet midlertidig henspiller på denne måten kun til at et driftsmiddel som tilhører en avgiftspliktig virksomhet brukes til andre formål, ikke til hvor lenge et driftsmiddel brukes til formål utenfor den avgiftspliktige aktiviteten. En midlertidig bruk i avgiftsmessig forstand kan derfor strekke seg over et mindre eller lengre tidsrom.

I forhold til *uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven* er det i mandatet uttalt at Finansdepartementet er enig med Skattedirektoratet i at det er behov for endringer i forhold til næringsdrivende som driver delt virksomhet. Det er blant annet vist til at gjeldende uttaksbestemmelser kan medføre urimelige konsekvenser ved å starte avgiftspliktig salg til andre virksomheter. Dette gjelder særlig i forhold til virksomheter som har liten ekstern omsetning og betydelig intern bruk av en aktuell tjeneste. Arbeidsgruppen mener dagens uttaksbestemmelser og praktiseringen av dem har medført et komplisert regelverk og gitt opphav til uheldige terskelvirkninger. Dette har igjen medført blant annet økonomiske og organisatoriske tilpasninger som følge av merverdiavgiften. Arbeidsgruppen anbefaler på denne bakgrunn at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes. Fradragsretten ved fellesanskaffelser skal da fordeles forholdsmessig etter prinsippet i merverdiavgiftsloven § 23 første ledd.

Når det gjelder bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 14 om plikt til å beregne merverdiavgift *som ved uttak*, foreslår arbeidsgruppen at tjenester som ytes gratis til veldedige formål, unntas fra avgiftsplikten. Dette vil innebære en viss utvidelse av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 nåværende annet ledd nr. 4 annet avsnitt. Dette unntaket må avgrenses mot merverdiavgiftsplikten når tjenester deles ut til gaver og i reklameøyemed og tjenester som tas ut til privat bruk. Det foreslåtte unntaket vil ikke omfatte slike situasjoner.

I mandatet er arbeidsgruppen bedt om å vurdere eventuelle endringer av uttaksbestemmelsene i forhold til bestemmelsene om fellesregistrering, slik at

uttaksbestemmelsene ikke får utilsiktede virkninger i slike tilfeller. Arbeidsgruppen kan ikke umiddelbart se at arbeidsgruppens forslag til endringer i uttaksbestemmelsene får utilsiktede virkninger i forhold til bestemmelsene om fellesregistrering. Arbeidsgruppen vil ellers vise til den generelle gjennomgangen av fellesregistreringsinstituttet som er satt i gang i Skattedirektoratet, se Finansdepartementets brev av 2. juli 2002 (ref. 01/4743).

Av fremstillingen i kapittel 2.12 fremgår at uttaksbeskatningen i inntektsskatteretten har som formål blant annet å sikre at en skattyter som foretar uttak likestilles med skattytere som bruker beskattet inntekt til å anskaffe varer og tjenester til eget bruk. Det samme gjelder i merverdiavgiftsretten hvor uttaksbestemmelsene skal sikre at alt forbruk beskattes likt. Ut over slike mer overordnede formålsbetraktninger, er det etter arbeidsgruppens oppfatning vanskelig å sammenligne systemene. I den direkte inntektsbeskatningen skattlegges et overskudd, mens merverdiavgiften skattlegger forbruk. Regelsettene ivaretar for en stor del forskjellige formål, og oppbyggingen av og prinsippene bak systemene er derfor ulike. Dette gjør det mindre nærliggende å overføre systemmessige løsninger fra skatteretten til merverdiavgiftsretten. Arbeidsgruppen har derfor i vurderingene i dette kapitlet ikke lagt vekt på utformingen av uttaksbestemmelsene i skatteretten.

4.2 Uttak av varer

4.2.1 Beskrivelse og vurdering av problemområder

4.2.1.1 Forholdet til fradragretten

Foran i kapittel 2.2 konkluderte arbeidsgruppen med at det etter gjeldende rett ikke er et vilkår for å beregne merverdiavgift ved uttak at det er gjort fradrag for inngående merverdiavgift.

Etter arbeidsgruppens mening kan det argumenteres for at dagens rettstilstand på dette punktet ikke er helt i overensstemmelse med hensynene bak uttaksbestemmelsene. Formålet bak uttaksbestemmelsene som er å likestille forskjellige former for forbruk, kan tale for å oppstille som et vilkår for uttaksbeskatning at det er gjort fradrag for inngående merverdiavgift. Uttaksmerverdiavgiften skal gjenopprette nøytraliteten i systemet i situasjoner hvor forutsetningen for fradragretten har falt bort. Dersom det ikke er gjort fradrag for inngående merverdiavgift på den aktuelle anskaffelsen som tas ut fra avgiftspliktig virksomhet, vil ikke denne begrunnelsen for uttaksbeskatningen gjøre seg gjeldende. Arbeidsgruppen mener derfor det kun bør beregnes uttaksmerverdiavgift i den utstrekning det er blitt ført fradrag for inngående merverdiavgift.

Sammenhengen i regelverket taler også for å oppstille faktisk fradrag som vilkår for uttaksbeskatning. Beregning av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd forutsetter at fradragretten ikke er avskåret etter merverdiavgiftsloven § 22. Bakgrunnen for dette er nettopp at når fradragretten har vært avskåret ved anskaffelsen, er forbruket allerede blitt beskattet.

Faktisk fradrag (hel eller delvis) er også et vilkår for uttaksberegning etter EFs sjette avgiftsdirektiv og etter intern rett i Danmark, Sverige og Irland.

4.2.1.2 Uttak og bruksendringer

Det er et generelt prinsipp i Norge, og i EU for øvrig, at fradrag for inngående merverdiavgift tilstås på anskaffelsestidspunktet og for hele det fradragsberettigede beløp. Merverdiavgiftsloven har ingen generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen av et driftsmiddel mv., for eksempel ved bruksendringer. Det er kun uttak som har avgiftsmessige konsekvenser. Merverdiavgiftsloven fastsetter to ulike måter å beregne merverdiavgiften på ved uttak. Hovedregelen er at det skal foretas fullt fradrag for inngående merverdiavgift, samtidig som det beregnes en utgående merverdiavgift på uttaket basert på omsetningsverdien på uttakstidspunktet. Ved uttak av fast eiendom etter merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd og ved uttak av personkjøretøy fra yrkesmessig utleievirksomhet, skal det skje en tilbakeføring av inngående merverdiavgift. For fast eiendom skal inngående merverdiavgift tilbakeføres i sin helhet, mens for personkjøretøyene skal det foretas en forholdsmessig tilbakeføring avhengig av tidspunktet for registrering av kjøretøyet.

Uttak

Det er fastsatt særskilte bestemmelser i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd om tilbakeføring av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift ved uttak av fast eiendom. Som nevnt i kapittel 2.1 legger arbeidsgruppen til grunn at selv om fast eiendom etter merverdiavgiftsreformen er å anse som vare, vil den spesielle bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd gå foran den generelle bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Et motsatt resultat ville også føre til at merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd mistet sin selvstendige betydning.

Etter denne bestemmelsen skal fradragsført inngående merverdiavgift vedrørende bygg eller anlegg tilbakeføres 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 loven. Etter denne treårsperioden vil uttak (eller andre bruksendringer) være uten avgiftsmessige konsekvenser.

For andre driftsmidler (løsøre) gjelder ingen tilsvarende "frigjøringsregel", det vil si at uttaksbestemmelsen kommer til anvendelse uavhengig av hvor lenge driftsmiddelet har vært til bruk i virksomheten før uttaket skjer. I og med at alminnelig omsetningsverdi skal legges til grunn som beregningsgrunnlag, vil imidlertid merverdiavgiftsbelastningen ved uttak av driftsmidler normalt være vesentlig redusert etter en viss periode.

Ved uttak av personkjøretøy fra yrkesmessig utleievirksomhet til bruk privat mv., gjelder særlige bestemmelser. Siden omsetning av slike kjøretøyer er fritatt fra merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11, skal det ikke beregnes merverdiavgift ved uttak, se kapittel 2.1. Som en følge av fradragsnektelsen som gjelder for personkjøretøyer, jf. merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 3, er det i forskrift nr. 90 til merverdiavgiftsloven bestemt at

tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på utleiebiler skal tilbakeføres forholdsmessig dersom kjøretøyet tas ut, eventuelt også selges eller på annen måte omdisponeres, innen 36 måneder etter anskaffelsen. Fra bransjehold er det hevdet at disse bestemmelsene medfører en forfordeling av leasing på bekostning av korttidsutleie. I St.prp. nr. 1 (2002-2003) Skatte-, avgifts- og tollvedtak er det varslet at på bakgrunn av innspill fra bransjen vil Finansdepartementet vurdere om det er grunnlag for å endre regelverket på dette området. I proposisjonen er det opplyst at departementet vil komme tilbake til dette på et senere tidspunkt.

Arbeidsgruppen vil peke på at dagens regelverk kan resultere i svært ulik merverdiavgiftsbelastning avhengig av om driftsmiddelet som tas ut er fast eiendom eller løsøre. Arbeidsgruppen mener det er systemteknisk lite heldig at et regelsett kommer til anvendelse ved uttak av fast eiendom og et annet ved uttak av andre kapitalkrevende driftsmidler. Arbeidsgruppen er av den oppfatning at man bør tilstrebe mest mulig lik rettstilstand ved uttak, uavhengig av type driftsmiddel.

Videre kan etter arbeidsgruppens mening den relativt korte frigjoringstiden når det gjelder fast eiendom være konkurransevridende. For eksempel vil en frivillig registrert utleier av bygg etter forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven, kunne oppnå en vesentlig reduksjon i kostnadene ved oppføring av et kontorbygg hvis bygget først leies ut til avgiftspliktig virksomhet, for etter tre år å leies ut til for eksempel en bank. Slike bestemmelser kan medføre tilpasninger og omgåelser for å unngå merverdiavgift, noe som både reduserer statens merverdiavgiftsinntekter og gir samfunnsøkonomisk uheldige tilpasninger.

Bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd kan videre slå uheldig ut ved at fradragsført inngående merverdiavgift må tilbakeføres i sin helhet, eventuelt korrigert for investeringsavgift, før treårsperioden er utløpt. Det skjer ingen nedtrapping, og terskelvirkningen ved utgangen av det tredje året er derfor stor.

Bruksendringer

Merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd er forstått slik at den kun kommer til anvendelse dersom den faste eiendommen tas helt ut av virksomheten, og ikke ved endret bruk. En næringsdrivende som anskaffer en fast eiendom til felles bruk i delt virksomhet, eventuelt også privat, eksempelvis 80/20 prosent, skal ikke beregne uttaksmerverdiavgift eller korrigere for fradragsført inngående merverdiavgift dersom den faste eiendommen etter et par år benyttes 10/90 prosent. Dette gjelder uavhengig av om bruken i avgiftspliktig virksomhet øker eller minker.

Merverdiavgiftsloven inneholder heller ingen bestemmelser som regulerer endringer i bruken av andre driftsmidler, som for eksempel maskiner. Hvis en næringsdrivende, etter et forsvarlig skjønn, fører 40 prosent av inngående merverdiavgift til fradrag ved kjøp av en maskin, vil en etterfølgende bruksendring, bortsett fra et rent uttak, ikke medføre plikt til uttaksberegning eller korrigerende av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift.

Arbeidsgruppen mener det er uheldig at større endringer i den faktiske bruken av kapitalkrevende driftsmidler ikke gjenspeiles i fradragsføringen. En fradragsføring som gjenspeiler faktisk bruk vil gi en mer korrekt avgiftsbehandling, både faktisk og økonomisk, og vil være i samsvar med prinsippene bak

merverdiavgiftssystemet. Manglende bestemmelser på dette området kan også blant annet motivere til tilpasninger for å unngå merverdiavgift.

Det kan også tenkes at det skjer en endret bruk av tjenester. For eksempel kan dette gjelde dataprogrammer som er anskaffet til delt virksomhet. Det vil ved endret bruk innen den delte virksomheten heller ikke her skje justering av fradragsretten, eventuelt oppstå plikt til uttaksbeskatning. Arbeidsgruppen vil likevel ikke komme nærmere inn på dette. Arbeidsgruppen mener dette er et komplisert tema som krever nærmere utredning. Det vil blant annet kunne være vanskeligere å dokumentere og kontrollere endret bruk av tjenester enn av varer. I tillegg kan det synes å være usikkert i hvor stort omfang endret bruk av tjenester vil være aktuelt.

4.2.2 Forslag til løsninger

4.2.2.1 Krav til fradragsrett

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

Selv om det ikke foreligger fradragsrett, skal det likevel beregnes merverdiavgift ved uttak av enkelte anskaffelser som er foretatt uten merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17. Bakgrunnen for dette er at uttakssituasjonen må oppfylle de samme betingelser for avgiftsfritak som for omsetningen. Ved uttak av varer og tjenester ervervet som ledd i avgiftsfri overdragelse av virksomhet eller del av virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, vil ikke vilkårene for avgiftsfritaket være oppfylt. Det skal derfor betales merverdiavgift ved uttaket selv om det ikke har vært rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Tilsvarende gjelder ved uttak av fartøyer som er anskaffet avgiftsfritt etter merverdiavgiftsloven § 17, til privat bruk eller til andre formål som medfører at vilkårene for fritak etter disse bestemmelser ikke er oppfylt. Dersom det er foretatt fradragsførte påkostninger av betydning for verdien på uttakstidspunktet, må det foretas en forholdsmessig uttaksberegning tilsvarende den økte restverdi.

Dersom det ikke forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av varen, men det foretas påkostninger på denne (med fradragsrett) mens den er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, bør et uttak av varen utløse avgiftsplikt. Plikten må i så fall være begrenset til verdien av påkostningene som gjenstår på tidspunktet for uttaket.

Er det kun gjort forholdsmessig fradrag ved anskaffelsen av varen, bør en uttaksberegning begrenses tilsvarende.

Arbeidsgruppen viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd.

4.2.2.2 Endret bruk

Generelt

Det norske merverdiavgiftssystemet er lite fleksibelt med hensyn til å fange opp endret bruk av driftsmidler. Merverdiavgiftsberegningen vil derfor ofte i liten grad gjenspeile driftsmiddelets faktiske bruk over tid i avgiftspliktig virksomhet. Som nevnt i kapittel 4.2.1.2 er uttaksbestemmelsene knyttet til løsøre også svært forskjellige fra den sammenlignbare bestemmelsen når det gjelder fast eiendom. Arbeidsgruppen ser et klart behov for å endre merverdiavgiftsregelverket på dette området.

Innenfor EU har de fleste land innført justeringsbestemmelser. Bestemmelsene går i hovedtrekk ut på at fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer ("capital goods") skal justeres, opp eller ned, når bruken av varene endres, for eksempel at driftsmiddelet går over fra å bli brukt 50 prosent i avgiftspliktig virksomhet til 20 prosent, eller motsatt. Bestemmelsene om justering av inngående merverdiavgift er gitt i EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 20(2)-(6). Disse bestemmelsene omhandler ikke selve adgangen til fradragsrett for inngående merverdiavgift, men er et system for beregning av den fradragsrett som kan foreligge. Dette er understreket av EU-domstolen i sak C-97/90, *Lennartz*. Etter bestemmelsene skal justeringsperioden være fem år, men kan utvides til ti år om kapitalvaren er fast eiendom. Det er i utgangspunktet opp til hvert medlemsland å definere hva som skal anses som kapitalvare. EU-domstolen har imidlertid i en sak, C-51/76, definert begrepet "capital goods" som driftsmidler som kjennetegnes ved sin holdbarhet og sin verdi og som kostnadsføres ved avskrivning over flere år. Det vises til kapittel 3 hvor det er gitt en nærmere omtale av disse bestemmelsene innen EU.

Etter arbeidsgruppens mening bør det innføres bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift også i Norge. Slike bestemmelser kan virke begrensende på tilpasninger for å unngå merverdiavgift, samtidig som konkurransevridninger kan motvirkes. Bestemmelsene kan derfor ha en samfunnsøkonomisk gunstig effekt. Slike bestemmelser vil også medvirke til at merverdiavgiftsberegningen i langt større grad gjenspeiler de reelle forhold, både faktisk og økonomisk. Videre vil man unngå den eksisterende terskelvirkningen når det gjelder fast eiendom og oppnå en mer lik behandling mellom fast eiendom og andre kapitalkrevende driftsmidler. I tillegg er slike bestemmelser innført i andre land som det er naturlig å sammenligne seg med.

Arbeidsgruppen har vært i tvil om uttaksbestemmelsene bør gjelde for driftsmidler som etter forslaget vil være omfattet av justeringsbestemmelsene. Spørsmålet er om uttak av driftsmidler under og etter justeringsperioden skal utløse plikt til å korrigere fradragsretten, eller om det skal skje en uttaksberegning. I Danmark vil uttak av kapitalvarer til formål utenfor merverdiavgiftsområdet ikke utløse plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift, men derimot en plikt til å justere fradragsført inngående merverdiavgift. Uttak etter justeringsperiodens utløp utløser heller ingen merverdiavgiftsplikt. I Sverige skal det derimot beregnes uttaksmerverdiavgift dersom et driftsmiddel i justeringsperioden tas ut til privat bruk eller til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet. Tilsvarende gjelder dersom driftsmidlet tas ut etter utløpet av justeringsperioden. Det vises til kapittel 3 hvor det er gitt en nærmere omtale av dansk og svensk rett.

Arbeidsgruppen mener det foreligger flere argumenter som tilsier at de alminnelige uttaksbestemmelsene skal få anvendelse selv om det dreier seg om driftsmidler som vil omfattes av de foreslåtte justeringsbestemmelsene. Til tross for at det er klare systemtekniske paralleller mellom bestemmelsene om avgiftsberegning ved uttak og de foreslåtte bestemmelsene som pålegger justering av fradragsført inngående merverdiavgift ved bruksendring av kapitalvarer, er det tale om to separate regelverk. Justeringsbestemmelsene skal ta sikte på å korrigere fradragsretten ved endringer i et (betydelig) driftsmiddels bruk i en avgiftspliktig virksomhet og således dets grad av relevans for den avgiftspliktige virksomhet for et bestemt tidsrom. Justeringsinstituttet er med andre ord et system for i størst mulig grad å fange opp driftsmiddelets faktiske bruk over tid i en avgiftspliktig virksomhet. Uttaksbestemmelsene skal derimot sikre at i prinsippet alt forbruk blir belastet med merverdiavgift. Dersom det ikke er plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak etter justeringsperiodens utløp, kan dette påvirke nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet og føre til forskjellsbehandling i forhold til driftsmidler som ikke er omfattet av justeringsbestemmelsene. Etter arbeidsgruppens vurdering kan forskjellene i disse to regelsettene tilsi at justeringsbestemmelsene ikke får anvendelse i tilfeller hvor det foreligger en uttakssituasjon. Formålet med uttaksmerverdiavgiften kan videre etter arbeidsgruppens mening også tilsi at det ikke gjøres noe unntak fra uttaksbestemmelsene i slike tilfeller.

Etter arbeidsgruppens oppfatning er det imidlertid også forhold som taler for at uttaksbestemmelsene ikke bør komme til anvendelse for driftsmidler som vil være omfattet av de foreslåtte justeringsbestemmelsene. Det kan anføres at en slik regel vil være den enkleste å praktisere siden en eventuell avgiftsberegning kan avgjøres på grunnlag av kun ett regelsett (justeringsbestemmelsene). Den avgiftspliktige vil i så fall ikke måtte ta stilling til driftsmiddelets omsetningsverdi på uttakstidspunktet eller beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften som i enkelte tilfeller kan utgjøre en forholdsmessig andel av omsetningsverdien. Arbeidsgruppen antar også at det er få driftsmidler i denne prisklassen som det vil være aktuelt å ta ut til privat bruk. Skjer uttaket til virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet, ser arbeidsgruppen ingen prinsipielle innvendinger ved et unntak fra uttaksbestemmelsene som nevnt.

Et unntak fra merverdiavgiftsplikt ved uttak kan virke både til gunst og til ugunst for den avgiftspliktige, avhengig av kapitalvarens verdi på uttakstidspunktet. Er merverdiavgiften av alminnelig omsetningsverdi på uttakstidspunktet høyere enn størrelsen på justert inngående merverdiavgift, vil regelen være til gunst. Dersom uttak av kapitalvarer ikke skal utløse avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 14, vil uttak innenfor justeringsperioden innebære at det skal skje en "total" justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift. Uttak etter justeringsperiodens utløp bør i så fall heller ikke utløse noen merverdiavgiftsplikt.

Etter en samlet helhetsvurdering har arbeidsgruppen kommet fram til at uttaksbestemmelsene ikke bør komme til anvendelse for driftsmidler som foreslås omfattet av justeringsbestemmelsene. Dette bør gjelde både under og etter justeringsperioden. Ved denne vurderingen har arbeidsgruppen lagt avgjørende vekt på forenklingshensyn.

Etter arbeidsgruppens mening kan bestemmelsene om justering av fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer fastsettes dels i merverdiavgiftsloven og

dels i forskrift. Når det gjelder hjemmelen og hovedbestemmelsene må disse tas inn i merverdiavgiftsloven, mens de mer tekniske detaljregler med fordel kan plasseres i forskrift. Som nevnt i kapittel 1.1 er det nå igangsatt et arbeid med sikte på å foreta en generell lovteknisk revisjon av merverdiavgiftsregelverket. Ved en slik lovteknisk gjennomgang bør det også vurderes nærmere om det skal foretas en mer detaljregulering i selve loven enn det arbeidsgruppen legger opp til.

Arbeidsgruppen viser til forslag til ny §§ 26 b-1 til 26 b-5 i merverdiavgiftsloven.

Nærmere om forslaget

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av hovedtrekkene i arbeidsgruppens forslag til bestemmelser om justering av fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer. Foruten denne omtalen vises det til lovutkastet med merknader.

Etter arbeidsgruppens mening bør justeringsbestemmelsene omfatte alle kapitalvarer som anskaffes til bruk i en næringsvirksomhet, også anskaffelser til bruk i virksomhet utenfor loven. Det betyr at et driftsmiddel som er anskaffet til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet og som senere tas i bruk i en avgiftspliktig del av virksomheten, vil kunne oppnå en etterfølgende fradragsrett. Justeringsbestemmelsene kan ikke omfatte varer som kun er anskaffet til privat bruk og som senere tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Driftsmidler som anskaffes dels til bruk privat og dels til bruk i avgiftspliktig virksomhet bør imidlertid være omfattet. Dette betyr at den forholdsmessige andelen av driftsmiddelet som ble anskaffet til avgiftspliktig bruk vil være omfattet av justeringsbestemmelsene. En økt bruk i avgiftspliktig virksomhet av slike driftsmidler, vil på denne bakgrunn ikke medføre rett til justeringer. Det er bare en økt privat bruk som omfattes av plikten til å justere inngående merverdiavgift.

For øvrig tilsier forenklingshensyn etter arbeidsgruppens mening at bare driftsmidler av større verdi bør omfattes av ordningen og at kun bruksendringer av betydning bør medføre plikt til å justere. Å foreta justering av mindre driftsmidler og ved mindre endringer anser arbeidsgruppen for å være lite hensiktsmessig.

Arbeidsgruppen 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. Begrunnelsen for fritaket er at det ikke skal påløpe både merverdiavgift og omregistreringsavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Omregistreringsavgiften er ansett for å være mer konkurransenøytral fordi den ikke skiller mellom privatsalg og salg i næring. Siden omsetning av slike kjøretøyer er fritatt fra merverdiavgift, skal det heller ikke beregnes merverdiavgift ved uttak, se kapittel 2.1.

Etter arbeidsgruppens mening kan det være behov for å innføre justeringsbestemmelser også for driftsmidler av denne typen. Arbeidsgruppen er imidlertid oppmerksom på at de foreslåtte justeringsbestemmelsene kan gi særskilte tilpasningsmuligheter og terskelvirkninger for ulike grupper av kjøretøyer. Arbeidsgruppen er også på mer generelt grunnlag kjent med at kjøretøyer er gjenstand for ulike tilpasninger for å spare merverdiavgift. Slike tilpasninger kan både forekomme i forhold mellom personbiler og varebiler, og andre kjøretøyer. Innføring av eventuelle justeringsbestemmelser for kjøretøyer

bør derfor etter arbeidsgruppens mening foretas som ledd i en bred gjennomgang av hele merverdiavgiftsregelverket for kjøretøyer. Ved en slik gjennomgang bør det vurderes hvorvidt avansemetoden etter merverdiavgiftsloven kapittel V a kan erstatte avgiftsfritaket for brukte kjøretøyer i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11 og omregistreringsavgiften. Det ligger imidlertid utenfor arbeidsgruppens mandat å foreta en slik gjennomgang. Arbeidsgruppen viser for øvrig til den varslede gjennomgangen av forskrift nr. 90 til merverdiavgiftsloven, se kapittel 4.2.1.2. I påvente av en slik gjennomgang har arbeidsgruppen kommet fram til at kjøretøyer som ved videreomsetning omfattes av fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11, inntil videre bør holdes utenfor de foreslåtte justeringsbestemmelsene.

Arbeidsgruppen foreslår at justeringsbestemmelsene skal omfatte følgende kapitalvarer:

- maskiner, inventar og andre driftsmidler som har en anskaffelsespris over 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet, men ikke kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11
- fast eiendom, herunder om- eller påbygginger
- reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når utgiftene i løpet av et kalenderår overstiger 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet

Justering skal kunne skje både til fordel og ulempe for den avgiftspliktige. For eksempel må det kunne kreves ytterligere fradrag dersom kapitalvarens bruk i avgiftspliktig virksomhet øker innenfor et nærmere angitt tidsrom. Likeledes må fradraget reduseres dersom bruken i avgiftspliktig virksomhet minker, eventuelt dersom kapitalvaren tas helt ut av den avgiftspliktige virksomheten. I sistnevnte tilfelle kan uttaket likestilles med at driftsmiddelet går over til ikke-fradragsberettiget bruk. Tap av kapitalvare på grunn av ulykke, som for eksempel brann eller tyveri, bør ikke utløse plikt til å justere. En næringsdrivende som ved innkjøp av en kapitalvare hadde forholdsmessig fradragsrett, må også kunne øke dette fradraget hvis driftsmiddelet senere selges. Dette er illustrert i eksempel 1 nedenfor. I et slikt tilfelle kan driftsmiddelet anses for å ha gått over til fullt fradragsberettiget bruk. Arbeidsgruppen har kommet til at uttak av driftsmidler i en justeringsperiode, ikke bør utløse plikt til uttaksberegning, men derimot en ”total” justering av fradragsført inngående merverdiavgift i uttaksåret. Det vises til eksempel 2 nedenfor. Det følger av dette at uttak etter justeringsperiodens utløp heller ikke skal utløse noen merverdiavgiftsplikt.

Arbeidsgruppen har lagt til grunn at justeringsbestemmelsene skal komme til anvendelse ved overdragelse av fast eiendom og ved overdragelse av driftsmidler som ledd i overdragelse av virksomhet, uavhengig av om overdragelsen skjer mot vederlag eller ikke. Dette kan for eksempel være tilfelle ved et generasjonsskifte. Eksempel 4 nedenfor illustrerer justering ved overdragelse av fast eiendom.

Også frivillig registrert utleier av bygg etter forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven bør være omfattet av justeringsbestemmelsene.

Arbeidsgruppen foreslår at justeringsperioden settes til fem år. For fast eiendom, bortsett fra reparasjon og vedlikehold, foreslås det at perioden settes til ti år. For

reparasjon og vedlikehold av fast eiendom foreslås en justeringsperiode på fem år. Arbeidsgruppen har her lagt vekt på hva som er hovedreglene innen EU.

På bakgrunn av forenklingshensyn bør ikke enhver bruksendring utløse plikt til å justere inngående merverdiavgift på kapitalvarer. Arbeidsgruppen foreslår at justering først skal skje når endringen i forhold til fradragretten på anskaffelsestidspunktet er ti prosentpoeng eller mer. Dette er illustrert i eksempel 3 nedenfor. Forslaget innebærer at justering normalt ikke vil skje for avgiftsbeløp under 960 kroner (anskaffelsespris 200 000 kroner).

Den avgiftspliktige bør kunne velge å unnlate å justere når en justering ville vært til gunst for henne. Likeledes bør hun kunne velge å justere i de tilfeller endringen i fradragretten er under ti prosentpoeng.

For å forhindre at justeringsbeløpet overstiger utgående merverdiavgift ved salg av driftsmidler, foreslår arbeidsgruppen at justeringsbeløpet ikke kan overstige 24 prosent av salgsprisen, merverdiavgift ikke medregnet.

Det er i forslaget lagt til grunn at selger/overdrager skal kunne unnlate å justere i det omfang avgiftspliktig kjøper/overtaker overtar justeringsforpliktelsen, enten ved overdragelse av fast eiendom eller ved overdragelse av driftsmiddel som ledd i overdragelse av virksomhet etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Er kjøpers fradagsrett minst den samme som selgers, kan kjøper overta hele justeringsforpliktelsen. Har kjøper mindre fradagsrett, må selger etterjustere den resterende del. Dette illustreres i eksempel 5 nedenfor. Det må stilles krav til dokumentasjon ved slik overdragelse av justeringsforpliktelser, blant annet bør kjøper i eget dokument erklære overtagelsen. For å kunne justere må kjøper kjenne den opprinnelige eiers fradagsprosent da driftsmiddelet ble anskaffet/fremstilt.

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

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

Etter arbeidsgruppens mening bør fradragretten i utgangspunktet fastsettes ut fra bruken ved kalenderårets slutt og justeringsbeløpet medtas i omsetningsoppgaven i første termin etter det kalenderåret bruksendringen skjedde. Ved overdragelse av fast eiendom bør imidlertid at justeringsbeløpet innberettes i terminen etter overdragelsen. Leverer den næringsdrivende årsoppgave eller årsterminoppgave, bør justeringsbeløpet medtas i oppgaven for den termin endringen skjedde.

Arbeidsgruppens forslag til justeringsbestemmelser for kapitalvarer, antas i det alt vesentligste å få liten betydning for mindre virksomheter. Det vises til at verdigrensen for løsøre mv. er satt relativt høyt og at kjøretøyer som ved videresalg omfattes av fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11, holdes utenfor ordningen. Ordningen vil derfor bare unntaksvis omfatte

fellesanskaffelser til bruk i virksomheten og privat. Utover løsøre som kan betegnes som betydelige driftsmidler, vil det først og fremst være fast eiendom til bruk i delt virksomhet som blir gjenstand for justering etter denne ordningen.

Noen eksempler

Ved anskaffelse av kapitalvarer omfattet av justeringsbestemmelsene skal den avgiftspliktige, som tidligere, gjøre fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen. Er driftsmiddelet helt ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet foretas et fullt fradrag. Dersom driftsmiddelet også skal benyttes i virksomhet utenfor avgiftsområdet, foretas et forholdsmessig fradrag. Fradragsbeløpet kan anses som et forskudd på de følgende års fradrag. Følgende eksempel kan illustrere dette:

Virksomheten betalte 200 000 kroner i merverdiavgift ved anskaffelsen av driftsmiddelet i år 1. Fradragsretten var 70 prosent, det vil si 140 000 kroner som medtas i sin helhet i omsetningsoppgaven i den termin driftsmiddelet ble anskaffet. Dersom denne fradragsretten skulle vært fordelt over justeringsperioden, fem år, ville fradragsretten i hvert av de fem årene i justeringsperioden utgjort 28 000 kroner. Hadde driftsmiddelet vært fullt ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet, ville fradragsretten fordelt på fem år utgjort 40 000 kroner. Det er disse to tallene som er utgangspunktet for senere justeringer. Dersom driftsmiddelet i år 2 blir benyttet fullt ut i avgiftspliktig virksomhet, skal fradraget for dette året økes. Virksomheten har allerede fått et fradrag som kan henføres til dette året på 28 000 kroner. Full fradragsrett tilsvarer 40 000 kroner og virksomheten kan derfor kreve et ytterligere fradrag på 12 000 kroner i år 2. I år 3 benyttes driftsmiddelet kun 50 prosent i avgiftspliktig virksomhet. Fradraget som kan henføres til dette året, 28 000 kroner, må minskes med 8 000 kroner til 20 000 kroner som tilsvarer 50 prosent fradrag dette året. I år 4 selges driftsmiddelet. Fradraget som kan henføres til år 4 og 5, 28 000 kroner hvert av årene, skal økes med 12 000 kroner for hvert av årene, til 40 000 kroner. Arbeidsgruppen har foreslått at justering i et slikt tilfelle skal skje samlet for den resterende delen av justeringsperioden, det vil si 24 000 kroner. Eksempelet er illustrert nedenfor (*Eksempel 1*).

Eksempel 1

Anskaffelse av driftsmiddel til bruk under ett i delt virksomhet, inngående merverdiavgift utgjør 200 000 kroner, fradragsrett første året 70 prosent, det vil si 140 000 kroner. Driftsmiddelet selges i år 4 for 496 000 kroner inklusiv merverdiavgift 96 000 kroner.

År	Bruk	Årets andel av betalt mva 1/5 av 200 000	Årets andel av fradraget 1/5 av 140 000	Årets prosent	Reelt fradrag	Årets justering
1	blandet	40 000	28 000	70	28 000	0
2	kun pliktig	40 000	28 000	100	40 000	+ 12 000
3	blandet	40 000	28 000	50	20 000	- 8 000
4	salg	40 000	28 000	(100)	(40 000)	+ 12 000 ¹
5		40 000	28 000	(100)	(40 000)	+ 12 000 ¹

¹ Salg av driftsmiddelet kan likestilles med at driftsmiddelet fullt ut går over til fradragsberettiget bruk. Justeringsbeløpet 24 000 kroner medtas i første oppgave etter det

kalenderår salget skjedde. Justeringsbeløpet er mindre enn 24 prosent av salgsprisen eksklusiv merverdiavgift (24 prosent av 400 000 = 96 000)

Eksempel 2

Som første eksempel, men driftsmiddelet tas ut til privat bruk.

År	Bruk	Årets andel av betalt mva 1/5 av 200 000	Årets andel av fradraget 1/5 av 140 000	Årets prosent	Reelt fradrag	Årets justering
1	blandet	40 000	28 000	70	28 000	0
2	kun pliktig	40 000	28 000	100	40 000	+ 12 000
3	blandet	40 000	28 000	50	20 000	- 8 000
4	uttak	40 000	28 000	0	0	- 28 000 ¹
5		40 000	28 000	0	0	- 28 000 ¹

¹ Driftsmiddelet tas helt ut av virksomheten til privat bruk. Uttaket likestilles med at driftsmiddelet går over til ikke-fradragsberettiget bruk. Samlet justering år 5 og 6, 56 000 kroner, medtas i oppgaven første termin etter det kalenderår uttaket skjedde.

Eksempel 3

Anskaffelse av driftsmiddel til bruk under ett i delt virksomhet, inngående merverdiavgift utgjør 200 000 kroner, fradragsrett første året 70 prosent, det vil si 140 000 kroner.

År	Bruk	Årets andel av betalt mva 1/5 av 200 000	Årets andel av fradraget 1/5 av 140 000	Årets prosent	Reelt fradrag	Årets justering
1	blandet	40 000	28 000	70	28 000	0
2	kun pliktig	40 000	28 000	100	40 000	+ 12 000
3	blandet	40 000	28 000	75	30 000	0 ¹
4	blandet	40 000	28 000	45	18 000	- 10 000
5	blandet	40 000	28 000	20	8 000	- 20 000

¹ Endringen mellom opprinnelig fradragsprosent (70) og fradrag dette året (75) er mindre enn ti prosentpoeng, derfor vil det ikke foretas noen justering. Etter utløpet av år 5, vil endret bruk, herunder uttak, ikke utløse noen plikt til justering.

Eksempel 4

Virksomheten oppfører et bygg i år 1. 75 prosent er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Fradragsberettiget merverdiavgift utgjør 750 000 kroner. I år 6 selges bygget.

År	Bruk	Årets andel av betalt mva 1/10 av 1 000 000	Årets andel av fradraget 1/10 av 750 000	Årets prosent	Reelt fradrag	Årets justering
1	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
2	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
3	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
4	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0

5	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
6	salg	100 000	75 000	0	0	- 75 000 ¹
7		100 000	75 000	0	0	- 75 000
8		100 000	75 000	0	0	- 75 000
9		100 000	75 000	0	0	- 75 000
10		100 000	75 000	0	0	- 75 000

¹ Salg av bygget kan likestilles med at bygget går over til ikke-fradragsberettiget bruk, det vil si fradragsprosenten i år 6 til år 10 er null. Justeringen for disse årene innberettes samlet med 375 000 kroner i terminen etter at salget skjedde.

Eksempel 5

Skal kjøper av fast eiendom som har 65 prosent fradragsrett overta justeringsforpliktelsen, vil tabellen se slik ut:

År	Bruk	Årets andel av betalt mva 1/10 av 1 000 000	Årets andel av fradraget 1/10 av 750 000	Årets prosent	Faktisk fradrag	Årets justering
1	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
2	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
3	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
4	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
5	blandet	100 000	75 000	75	75 000	0
6	salg	100 000	75 000	0		50 000 ¹
7		100 000	75 000			
8		100 000	75 000			
9		100 000	75 000			
10		100 000	75 000			

¹ Resterende justeringsforpliktelse for selger i salgsåret utgjør 5 år á 75 000 kroner = 375 000 kroner. Kjøper kan kun overta 65 prosent av de resterende års andeler, det vil si 65 prosent av 500 000 kroner = 325 000 kroner. Forskjellen mellom justeringsforpliktelse som overdras og resterende forpliktelse (375 000 – 325 000), 50 000 kroner, innberettes av selger i terminen etter overdragelsen. For kjøper innebærer dette at overtatt justeringsforpliktelse, 325 000 kroner, fordeles på 5 år (f.o.m. salgsåret t.o.m. år 10 i justeringsperioden), andel per år 65 000 kroner. Hadde kjøper hatt samme fradragsrett som selger, ville salget ikke medført noen justering for selger.

4.3 Uttak av tjenester til privat bruk

4.3.1 Beskrivelse og vurdering av problemområder

Hensynene bak uttaksbestemmelsene tilsier at plikten til å betale merverdiavgift ved uttak må avgrenses mot private gjøremål. Denne avgrensningen kan være problematisk å foreta. Et utgangspunkt for at det skal foreligge en avgiftspliktig uttakssituasjon, må være at ferdighetsutnyttelsen ikke kunne ha skjedd omtrent like godt om personen 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. En håndverksmester som på linje med folk flest utfører enkelt vedlikehold på eget

bolighus ved bruk av hjemmets håndsag og hammer, plikter klart ikke å beregne uttaksmerverdiavgift. Dette må henføres til forannevnte rent private gjøremål.

Spørsmålet om når det foreligger bruk av spesialkompetanse, og dermed et avgiftspliktig uttak, kan komme på spissen blant annet når det gjelder advokaters juridiske råd og veiledning til familie og venner, se sitatet fra Finansdepartementets uttalelse i kapittel 2.3. Arbeidsgruppen mener denne uttalelsen kan synes å gå noe for langt i forhold til hva som har vært meningen. Avgrensningen mellom hvilke tjenester som skal uttaksberegnes og ikke, må gå ved tjenester enhver kan utføre uten spesielle forutsetninger eller om tjenesteutføringen er av mindre omfang. Når en advokat for eksempel yter veiledning til familie og venner som krever særskilt juridisk kompetanse, vil etter arbeidsgruppens mening den nødvendige tilknytningen til næringsvirksomheten foreligge slik at uttaksberegning skal foretas. Finansdepartementet forutsetter i siste setning i sitatet at dersom rådet som gis har en høyere kvalitet som følge av advokatens næringsvirksomhet, skal det foretas en uttaksberegning. Uformelle eller generelle råd, på områder hvor enhver kan tilegne seg den samme kunnskapen, skal derimot ikke uttaksbeskattes. Dette er likevel en vanskelig grense å trekke.

Ved yting av vederlagsfrie tjenester til privat bruk kan en avgiftspliktig næringsdrivende i enkelte tilfeller benytte driftsmidler fra sin virksomhet. Dersom slik tjenesteytelse krever eierens spesialkompetanse i forhold til selve håndteringen av driftsmidlene, vil det foreligge avgiftspliktig uttak av en tjeneste, se ovenfor. Vederlagsfri graving for naboen ved bruk av virksomhetens gravemaskin, vil dermed være et avgiftspliktig uttak for en gravemaskinentreprenør.

Dersom slik spesialkompetanse ikke er påkrevd ved bruk av driftsmidlet, oppstår spørsmålet om den næringsdrivendes midlertidige bruk av driftsmidler til privat bruk isolert sett likevel medfører uttaksberegning. Som nevnt i kapittel 2.3, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift av leieverdien dersom en utleievirksomhet vederlagsfritt stiller driftsmidler til disposisjon for eieren privat eller andre. Et maskinutleiefirma skal derfor beregne uttaksmerverdiavgift når det stiller sine driftsmidler til disposisjon for privat bruk. Dersom virksomheten ikke driver utleie av driftsmidler, skal ifølge forvaltningspraksis utlån av driftsmidler til ansatte ikke regnes som avgiftspliktig uttak. Arbeidsgruppen antar som nevnt i kapittel 2.3, at sistnevnte ikke gjelder den næringsdrivendes egen midlertidige bruk av driftsmidler til eget privat bruk, med andre ord skal verdien av eget arbeid her avgiftsberegnes. Arbeidsgruppen mener det er uheldig at ikke alt uttak til formål utenfor den samlede næringsvirksomhet uttaksberegnes. Formålet bak uttaksbestemmelsene, at fradragsretten for registrert næringsvirksomhet ikke skal kunne benyttes som en fordel til andre formål, taler for at alt uttak til privat bruk uttaksbeskattes. Dette gjelder uavhengig av om det er den næringsdrivende eller den ansattes private bruk uttaket skjer til. En forskjellsbehandling her medfører etter arbeidsgruppen også et unødvendig komplisert og vanskelig tilgjengelig regelverk.

Etter gjeldende rett kan videre arbeidskraft fra virksomheten disponeres til formål utenfor virksomheten uten avgiftsmessige konsekvenser. For eksempel kan ansatte i en rørliggerbedrift utføre snekkerarbeid på innehaverens eiendom uten at dette

utløser plikt til å betale merverdiavgift, se nærmere kapittel 2.3. Arbeidsgruppen mener blant annet på bakgrunn av hensynet til et helhetlig og konsekvent system at det er uheldig at slikt uttak ikke er merverdiavgiftspliktig.

Det har etter gjeldende rett ingen betydning for spørsmålet om uttaksberegning om et arbeid blir utført i den avgiftspliktiges fritid eller arbeidstid. Det samme gjelder om et arbeid er utført på den avgiftspliktiges arbeidssted eller ikke.

Arbeidsgruppen anser at det vil være vanskelig å eventuelt trekke inn slike momenter vedrørende spørsmål om uttaksmerverdiavgift. I tillegg vil slike momenter etter arbeidsgruppens mening ikke ha betydning i forhold til formålet bak uttaksbeskatningen, å gjenopprette nøytraliteten i systemet når grunnlaget for fradragsretten endres.

4.3.2 Forslag til løsninger

Utgangspunktet for avgrensningen mellom hvilke tjenester som skal uttaksberegnes og ikke, bør etter arbeidsgruppens mening fortsatt gå ved tjenester enhver kan utføre uten spesielle forutsetninger, det vil si private dagligdagse gjøremål som ikke krever spesialkompetanse. I slike tilfeller foreligger ikke tilstrekkelig tilknytning til profesjonell utøvelse av næringsvirksomhet. En snekker skal for eksempel derfor ikke beregne uttaksmerverdiavgift når hun gjør enkelt snekkerarbeid på sin bolig som folk flest kan utføre. Det samme gjelder en rørlegger som skifter en enkel pakning som enhver kan gjøre. Når det gjelder den nærmere avgrensningen av dagligdagse gjøremål, er denne grensen som nevnt vanskelig å trekke, se kapittel 4.3.1. Arbeidsgruppen mener på denne bakgrunn at det også vil være vanskelig å regelfeste denne avgrensningen. Arbeidsgruppen antar at de problemstillingene som oppstår i denne forbindelse bør løses på vanlig måte ved en lovtolkning i den enkelte sak.

Det som etter dette skal avgiftsberegnes, vil som hovedregel være uttak av profesjonelle tjenester innenfor den avgiftspliktiges vanlige fagfelt til bruk privat. Privat bruk omfatter foruten eierens egen bruk, følgelig også for eksempel familie, ansattes og aksjonærs bruk. En rørlegger vil følgelig være avgiftspliktig når hun utfører profesjonelle rørliggertjenester i sin privatbolig. Det samme gjelder dersom snekkeren gjør større utbedringer eller påbygninger på egen bolig.

Arbeidsgruppen mener videre på bakgrunn av hensynet til et helhetlig og konsekvent system at uttak av arbeidskraft bør uttaksbeskattes selv om de ansatte utfører andre typer arbeidsoppgaver enn det næringsvirksomheten er registrert for. Arbeidsgruppen har derfor foreslått at slikt uttak omfattes av avgiftsplikten. En grense for uttaksbeskatning ved slik bruk av arbeidskraft vil likevel være her som ellers, private dagligdagse gjøremål. Det skal etter arbeidsgruppens forslag beregnes uttaksmerverdiavgift dersom de ansatte i en snekkerbedrift blir beskjeftiget med murerarbeid på innehaverens bolig, derimot ikke dersom de samme ansatte utfører løvraking i innehaverens hage.

På samme bakgrunn foreslår arbeidsgruppen også at midlertidig bruk av en virksomhets driftsmidler omfattes av avgiftsplikten generelt. Etter EU-retten anses midlertidig privat bruk av en vare/driftsmiddel som en tjenesteytelse, se kapittel 3.2.3. Slik midlertidig bruk skal avgiftsberegnes når denne bruken er til formål utenfor den samlede næringsvirksomhet. Arbeidsgruppen har forstått det slik at det

innen EU ikke har betydning om virksomheten omsetter samme type tjeneste, jf. motsetningsvis om norsk rett i kapittel 2.3. Arbeidsgruppen foreslår en tilsvarende ensartet løsning etter det norske merverdiavgiftssystemet som innen EU. Dette innebærer at når en vare/driftsmiddel som fortsatt tilhører den avgiftspliktige næringsvirksomheten midlertidig benyttes privat, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift. Dette vil gjelde uavhengig om den private bruken krever spesialkompetanse. Dette innebærer videre uttaksbeskatning både når det er eieren eller den ansatte som bruker driftsmiddelet privat, og uavhengig av om bedriften driver utleievirksomhet av det aktuelle driftsmidlet eller ikke.

Arbeidsgruppen foreslår å videreføre gjeldende rett om ikke ha noe skille mellom hvor (arbeidsplass/andre steder) og når (arbeidstid/fritid) uttaket skjer. Kontrollhensyn og forholdet til fradragretten taler blant annet for en slik løsning. Arbeidsgruppen viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd.

4.4 Uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven

4.4.1 Beskrivelse og vurdering av problemområder

4.4.1.1 Uttaksberegning avhengig av ekstern omsetning

Merverdiavgiftsloven § 14 er blitt tolket slik at det kreves ekstern omsetning av den aktuelle tjenesten for at det skal oppstå plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Dette innebærer for eksempel at dersom en virksomhet som driver både person- og godstransport har et eget verksted, skal det bare beregnes merverdiavgift ved uttak av verkstedtjenester til persontransportdelen dersom virksomheten har utadrettet omsetning av verkstedtjenester. Ved ekstern omsetning av verkstedtjenester, skal det foretas fullt fradrag etter merverdiavgiftsloven § 21 samt beregnes merverdiavgift ved uttak til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten etter merverdiavgiftsloven § 14. Dersom verkstedtjenestene bare blir forbrukt innad i virksomheten, foreligger det ikke avgiftspliktig uttak når verkstedtjenester blir brukt til å reparere kjøretøy som brukes til virksomhet med persontransport. En forutsetning her må være at inngående merverdiavgift fordeles forholdsmessig etter antatt bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 23 første punktum.

Denne tolkningen av regelverket medfører at dersom en delt virksomhet har ekstern omsetning av en type tjeneste, anses anskaffelsen av driftsmidler som skjedd til den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det foreligger da rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsen. Bruken av anskaffelsen i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten anses da som uttak av rene tjenester, og det skal foretas uttaksberegning etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14. Dersom virksomheten ikke har ekstern omsetning av den aktuelle typen tjenesten, anses derimot driftsmiddelet som en fellesanskaffelse. Det skal da foretas forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift etter antatt bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Etter dette avhenger således en anskaffelses avgiftsmessige status av om virksomheten har ekstern omsetning eller ikke. Denne tilnæringsmåten fremkommer blant

annet i Skattedirektoratets melding Av nr. 4/1983 om merverdiavgift ved anskaffelse og bruk av maskinelt datautstyr (maskinvare) i kombinert virksomhet.

Den foreliggende tolkning og praksis har medført et komplisert regelverk og gitt opphav til terskelvirkninger. Dette har igjen medført blant annet økonomiske og organisatoriske tilpasninger som følge av merverdiavgiften. Dette er samfunnsøkonomisk uheldig. På den bakgrunn er det også blitt ansett behov for å gi administrative unntak fra regelverket. Foruten spesielle unntak, har Finansdepartementet som nevnt i kapittel 2.8 gitt et generelt unntak fra uttaksbestemmelsene. Dette unntaket medfører at ved begrenset ekstern omsetning (under 20 prosent av samlet omsetning) skal det ikke beregnes merverdiavgift når avgiftspliktige tjenester tas ut til bruk i en ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Forutsetningen for dette unntaket er at fradragsretten fordeles forholdsmessig etter merverdiavgiftsloven § 23 første punktum.

Etter arbeidsgruppens mening kunne man kommet fram til en slik løsning ved en annen tolkning av regelverket, og forholdsmessig fordelt fradragsretten uavhengig av om den aktuelle virksomheten har ekstern omsetning eller ikke. Ved en slik praktisering ville riktignok ikke merverdien blitt skattlagt, men det ville vært et mye enklere regelverk å forholde seg til. Arbeidsgruppen mener det kan argumenteres for at dette ville vært en forsvarlig tolkning av merverdiavgiftsloven.

På bakgrunn av praksis må den foreliggende lovtolkningen likevel anses for å være uttrykk for gjeldende rett, og etter arbeidsgruppens mening vil det særlig være behov for å se på hvordan problemet med slike terskelvirkninger kan løses.

4.4.1.2 Økonomiske tilpasninger

Uttaksbestemmelsene kan medføre at en virksomhet ikke utnytter ekstra ressurser som virksomheten har. For eksempel vil en virksomhet som produserer datatjenester til internt bruk for en million kroner, ikke måtte beregne merverdiavgift av denne bruken. Dersom virksomheten omsetter datatjenester til eksterne, må virksomheten foruten ved den eksterne omsetningen, også beregne merverdiavgift av den interne bruken på en million. Fortjenesten ved ekstern omsetning må overstige det bedriftsøkonomiske tapet som følge av uttaksmerverdiavgiften for at virksomheten skal ha økonomisk motiv for eksternt salg. Ved relativ stor produksjon til internt bruk, vil dette ofte ikke være tilfelle. Dette viser at uttaksbestemmelsene kan hindre samfunnsøkonomisk lønnsom ressursutnyttelse. Dette kan hindre en effektiv bruk av samfunnets ressurser. Merverdiavgiften bør være nøytral og ikke gi grunnlag for slike uheldige tilpasninger.

4.4.1.3 Organisatoriske tilpasninger

Merverdiavgiften kan også påvirke valg av organisasjonsform til en virksomhet. For eksempel kan dette være tilfelle ved utfisjonering av et selskap hvor det fisjonerte selskapet leverer tjenester til det utfisjonerte selskapet. For det første medfører dette plikt til å beregne merverdiavgift ved avgiftspliktig omsetningen til det utfisjonerte selskapet. Dersom selskapet før fisjoneringen ikke hadde ekstern omsetning av den aktuelle typen tjeneste, kan delingen av selskapet også medføre en uttaksbeskatning som ikke forelå tidligere. Siden selskapet nå har ekstern

omsetning, skal det betales uttaksmerverdiavgift ved internt forbruk av samme typen tjeneste.

Situasjonene som er beskrevet ovenfor kan være forhold som påvirker valg av organisasjon, og kan også være kostnadskrevende. Nøytralitetshensynet tilsier at merverdiavgiften nettopp ikke skal påvirke organisasjonsform eller andre markedsbetingelser.

4.4.1.4 Hensynet til å unngå konkurransevriddinger - nøytralitet

Merverdiavgiften bør være mest mulig konkurranseøytral. Dagens uttaksbestemmelser kan likevel medføre konkurransevriddinger både i det nasjonale markedet og i forhold til internasjonale virksomheter.

Nasjonalt kan uttaksbestemmelsene medføre konkurransevriddinger i favør av virksomheter som ikke har utadrettet omsetning av den aktuelle typen tjeneste, og som dermed ikke må beregne merverdiavgift av internt forbruk. Dette medfører at det selskapet som må beregne uttaksmerverdiavgift får en høyere avgiftsbelastning på internt forbruk. Dersom det ikke hadde foreligget plikt til å betale uttaksmerverdiavgift i slike situasjoner, kan dette på den annen side medføre konkurransevriddinger i disfavør av ikke-avgiftspliktige virksomheter som kjøper den aktuelle typen tjenesten i markedet. Bakgrunnen for dette er at ikke-avgiftspliktige virksomheter på grunn av den manglende fradragsretten vil bli endelig belastet merverdiavgiften, mens en delt virksomhet under et slikt system ville kunne gjort fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsen.

Uttaksbestemmelsene kan også medføre konkurransevriddinger i disfavør av norske bedrifter i forhold til utenlandske. For eksempel kan dette gjelde i forhold til virksomheter som er hjemmehørende i EU-land. Sverige og Danmark har for eksempel andre bestemmelser om uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig virksomhet enn Norge. Disse lands regelverk medfører som beskrevet i kapittel 3 ikke en tilsvarende plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Det danske og svenske systemet medfører kun en begrensning i fradragsretten, noe som medfører en mindre økonomisk belastning enn etter det norske systemet. Uttaksbestemmelsene kan dermed for eksempel medføre at det ved internasjonale samarbeidsprosjekter er økonomisk mest lønnsomt å legge hovedsete for samarbeidet i et annet land enn i Norge.

4.4.1.5 Uttak til del av virksomhet som ikke er avgiftspliktig på grunn av at de generelle vilkårene for avgiftsplikt ikke er oppfylt

Det har vært diskutert om uttak til virksomhet som ikke er avgiftspliktig på grunn av at de generelle vilkårene for merverdiavgiftsplikt ikke er oppfylt, omfattes av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 14 første ledd om uttak til formål som faller utenfor loven. Det er hevdet at formuleringen ”formål som faller utenfor loven” kun omfatter unntatte virksomheter, og ikke alle ikke-avgiftspliktige virksomheter som vil være et videre begrep. Ikke-avgiftspliktige virksomheter omfatter også tjenesteytere som omsetter avgiftspliktige tjenester, men hvor de generelle vilkårene for avgiftsplikt ikke er oppfylt, for eksempel vilkåret om næringsvirksomhet. Dersom de generelle vilkårene ikke er oppfylt, er ikke virksomheten registrerings- eller avgiftspliktig. Hvis en virksomhet er

registreringspliktig for annen omsetning, vil fradragsretten måtte fordeles forholdmessig ved fellesanskaffelser.

Et eksempel i denne forbindelse kan være forskningstjenester. Omsetning av forskningstjenester omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten på tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 13. Dette medfører at en forskningsinstitusjon skal beregne merverdiavgift av vederlaget for en forskningstjeneste, samtidig som det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Omsetning, som er et generelt vilkår for avgiftsplikt, er definert som ytelse av en tjeneste mot vederlag. Finansdepartementet har avgitt en fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester. Departementet har uttalt at kravet til omsetning ikke vil være oppfylt når en virksomhet mottar offentlige tilskudd uten at det offentlige mottar en konkret gjenytelse. Det skal derfor ikke betales merverdiavgift av offentlige tilskudd til forskningsinstitusjoner.

Spørsmålet er om uttak av tjenester til virksomhet med basisforskning, er uttak til ”formål som faller utenfor loven”. Det er blitt hevdet fra bransjens side at siden forskningstjenester som sådan ikke er utenfor loven, kommer ikke uttaksbestemmelsene til anvendelse i slike tilfeller. Finansdepartementet har i vedtak av 22. april 2002 uttalt at ”Det kan anføres rettslige argumenter for at uttaksbestemmelsene kommer til anvendelse når det tas ut tjenester til bruk i forskning finansiert ved tilskudd”. Departementet antok blant annet ut fra uttalelser i forarbeidene til reformen at det ville være en utilsiktet virkning dersom slikt tilskudd må avgiftsberegnes. Det ble derfor inntil videre gitt et unntak fra plikten til å betale merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 når en forskningsinstitusjon i tillegg til oppdragsforskning, også driver forskning finansiert ved tilskudd. Departementet uttalte videre at denne problemstillingen ville inngå i de vurderinger som skal foretas i forbindelse med en gjennomgang av uttaksbestemmelsene.

4.4.1.6 Foreløpig løsning

Finansdepartementet har som beskrevet i kapittel 2.8 som en foreløpig løsning gitt et generelt unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Dette unntaket er gitt for å avhjelpe noen av de utilsiktede virkningene departementet mener uttaksbestemmelsene medfører. Det generelle unntaket er likevel etter arbeidsgruppens mening ikke tilstrekkelig for å løse problemene som er skissert ovenfor. Dagens rettstilstand som følge av det administrativt gitte unntaket reduserer kun antall tilfeller hvor uttaksbestemmelsene kan få uheldige virkninger, ved at uttaksbestemmelsene ikke kommer til anvendelse på virksomheter med liten ekstern omsetning (under 20 prosent av samlet omsetning). For virksomheter med ekstern omsetning av den aktuelle typen tjeneste på over 20 prosent, vil uttaksbestemmelsene fremdeles komme til anvendelse. For disse virksomhetene vil det administrativt gitte unntaket medføre at de terskelvirkningene uttaksbestemmelsene gir opphav til, øker. Bakgrunnen for dette er at dersom eget forbruk overstiger 20 prosent, skal alt uttak beskattes, også det som er under 20 prosent av samlet omsetning. Konsekvensene, eller terskelvirkningene, av at virksomheten ikke lengre omfattes av unntaket, blir derfor større.

Den løsningen som det generelle unntaket etablerer kunne også til dels vært oppnådd ved en generell økning av registreringsgrensen. Dersom registreringsgrensen økes, vil færre virksomheter bli registreringspliktig og vil dermed heller ikke omfattes av uttaksbestemmelsene. En slik løsning ville da først og fremst kommet små og mellomstore bedrifter til gode, og ikke de største, kommersielle selskapene. Det er vel nettopp i forhold til små og mellomstore bedrifter at virkningene av uttaksbestemmelsene kan virke mest uheldig. Det gitte unntaket setter ingen beløpsgrenser. Det angir kun en prosentandel av den aktuelle omsetningen, og det kan dermed dreie seg om meget store beløp som likevel ikke uttaksbeskattes. Det kan derfor spørres om en endring av registreringsgrensen kan være hensiktsmessig i denne sammenhengen, dersom det er ønskelig å videreføre den etablerte løsningen. Dette er i så fall en vurdering som må gjøres på generelt grunnlag. Uheldige konsekvenser som følge av terskelvirkninger vil likevel ikke forsvinne. Terskelvirkninger er uheldige da de stimulerer til avgiftsplanlegging og krever mye ressurser.

4.4.2 Forslag til løsninger

Arbeidsgruppen mener det er flere alternativer til løsninger som kan bidra til å redusere problemene med dagens regelverk. Den ene er å videreføre den foreløpige løsningen som er blitt etablert gjennom Finansdepartementets generelle unntak fra uttaksbestemmelsene. Det kan i denne forbindelse samtidig vurderes en heving av innslagspunktet for uttaksberegningen. En annen løsning kan være å innføre en tilsvarende løsning som praktiseres som hovedregel innen EU. En slik løsning vil medføre at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes. Forutsetningen her må da være at inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser fordeles forholdsmessig etter prinsippet i merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Et alternativ er også å ikke gjøre noen endringer i regelverket samt oppheve det generelle unntaket som er gitt fra uttaksbestemmelsene.

Når det gjelder den foreløpige løsningen, løser denne som nevnt i kapittel 4.4.1.6 ikke problemene som dagens uttaksbestemmelser medfører, men flytter kun innslagspunktet for når uttaksbeskatningen inntreffer. Løsningen vil kunne reparere de mest urimelige utslag av dagens regelverk, idet det ikke setter like store begrensninger i en næringsdrivendes utadrettet omsetning. Problemene med løsningen er foruten at det fremdeles oppstår terskelvirkninger, blant annet at det er problematisk å fastslå hva som skal inngå i den totale omsetningen. I tillegg er det uheldig at det gjennom lovverket gis rammevilkår som kan motivere til avgiftsmessige tilpasninger, og at de næringsdrivende vil måtte bruke ressurser for å tilpasse seg dette. Terskelvirkningene som fremdeles gjenstår kan også hindre utnyttelse av eksisterende produksjonskapasitet. Arbeidsgruppen finner derfor ikke å kunne anbefale at den foreløpige løsningen videreføres. Dette gjelder også en eventuell løsning hvor grensen for avgiftspliktig omsetning økes til over 20 prosent. De samme motforestillinger vil gjøre seg gjeldende ved en slik løsning.

Arbeidsgruppen anser det heller ikke aktuelt å gå tilbake til rettstilstanden som følger av dagens merverdiavgiftslov. Dagens regelverk som utløser plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til bruk i ikke-avgiftspliktig del av en

virksomhet, medfører etter arbeidsgruppens mening så mange problemer og uheldige konsekvenser at det er behov for endringer av regelverket.

Etter arbeidsgruppens mening vil en fjerning av plikten til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, mot en begrensning i fradragsretten, blant annet føre til at nøytraliteten i regelverket i større grad ivaretas. De terskelvirkningene dagens regelverk gir opphav til vil reduseres, og ressurser som nå blir brukt av en virksomhet for å tilpasse seg regelverket blir frigjort. Eksisterende terskelvirkninger kan virke begrensende for å oppnå optimal utnyttelse av produksjonskapasiteten. Regelverket vil ved en slik endring også kunne medføre en mer samfunnsøkonomisk effektiv utnyttelse av ressursene. Dette innebærer blant annet at regelverket ikke stenger for at en tjeneste kan produseres der hvor det er billigst.

Med hensyn til konkurransevidringer vil en slik løsning medføre at virksomheter med og uten utadrettet omsetning av en aktuell type tjeneste, får samme kostnadsnivå ved internt bruk av tjenesten. På den annen side kan denne løsningen medføre økt risiko for konkurransevidringer i forhold til andre næringsdrivende som tilbyr samme type tjeneste. Det vil kunne være billigere å utføre ellers avgiftspliktige tjenester internt som alternativ til å anskaffe disse fra andre avgiftspliktige. Bakgrunnen for dette er at ved kjøp fra andre, i tilsvarende omsetningsledd, vil merverdien av tjenesten bli beskattet. Ved intern produksjon vil det kun foreligge en begrensning i fradragsretten. I tillegg vil en slik løsning kunne medføre konkurransevidringer i disfavør av ikke-avgiftspliktige virksomheter. Slike virksomheter blir endelig belastet merverdiavgiften ved kjøp i markedet på grunn av manglende fradragsrett, mens en delt virksomhet kun får en begrensning i fradragsrett, som er en mindre økonomisk belastning.

Denne løsningen vil videre heller ikke medføre eventuell plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til del av virksomhet som ikke er avgiftspliktig på grunn av at de generelle vilkårene for avgiftsplikt ikke er oppfylt. Merverdiavgiften vil også ved en slik løsning i mindre grad påvirke valg av organisasjonsform.

Løsningen vil også føre til et enklere regelverk som er lettere å praktisere for den næringsdrivende. Dette vil også være ressursbesparende for avgiftsmyndighetene som skal veilede i bruken av regelverket og kontrollerer at de næringsdrivende overholder sine plikter. Løsningen vil også være i tråd med det som praktiseres som hovedregel innen EU.

På denne bakgrunn anbefaler arbeidsgruppen at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes. Fradragsretten ved fellesanskaffelser skal da fordeles forholdsmessig etter prinsippet i merverdiavgiftsloven § 23 første ledd. De konkurransevidringer som arbeidsgruppens anbefaling kan medføre, antar gruppen oppveies at de positive virkningene av den foreslåtte løsningen. Disse problemene er også av betydelig mindre omfang enn de som følger av dagens regelverk. Den foreslåtte løsningen vil etter arbeidsgruppens mening medføre en større grad av nøytralitet i regelverket.

Forslaget om å fjerne plikten til å betale merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet vil ikke gjelde for bygge- og anleggstjenester.

Dette er også rettstilstanden i Sverige og Danmark. Formålet med dette er å skape nøytralitet mellom eiendomsforvalterens valg mellom egenregiarbeid og innkjøp av slike tjenester. Uten uttaksmerverdiavgift ville dette favorisere egenregiarbeid siden den innkjøpte tjenesten inkludert merverdiavgift utgjøre en ikke-fradragsberettiget kostnad.

Arbeidsgruppens forslag til endring vil også medføre behov for endring av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum. Dersom plikten til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes, vil fradragsretten for fellesanskaffelser ved tjenesteproduksjon kun reguleres av merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Henvisningen til tjenester generelt i § 23 annet punktum, må derfor fjernes. Bestemmelsen må likevel opprettholdes for tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd.

Arbeidsgruppen viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven §§ 14 annet ledd og 23 annet punktum.

4.5 Plikt til å beregne merverdiavgift som ved uttak

Som beskrevet i kapittel 2.5 skal det betales merverdiavgift ”som ved uttak” dersom varer og tjenester fra virksomheten brukes til nærmere angitte formål i den avgiftspliktige (delen av) virksomheten. Dette gjelder for eksempel kost, naturalavlønning og representasjon. Begrunnelsen for avgiftsplikten er at uttak i disse tilfellene skjer til formål som anses som endelig forbruk.

Etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 skal det, så fremt fradragsretten ikke er avskåret etter § 22 første ledd nr. 3, beregnes merverdiavgift om varer og tjenester fra virksomheten brukes til gave og til utdeling i reklameøyemed. Det foreligger avgiftsplikt selv om virksomheten har innkalkulert utgiftene til utdeling i salgsprisen på andre varer og tjenester, og det derfor kan hevdes at verdien allerede er avgiftsberegnet. Blant annet på bakgrunn av behovet for å ha kontrollteknisk enkle bestemmelser ser arbeidsgruppen ingen grunn til å foreslå endringer i disse bestemmelsene.

Ved utdeling av gaver i reklameøyemed, har Finansdepartementet bestemt at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift, men investeringsavgift, om varens verdi er bagatellmessig (det vil si under 50 kroner, jf. Skattedirektoratets melding Av nr. 14/1985 25. september 1985). Siden investeringsavgiften er blitt fjernet, kan det reises spørsmål om også uttak under denne verdigransen bør merverdiavgiftsberegnes. I forarbeidene til lovbestemmelsen, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69), uttaler departementet at bestemmelsen ikke skal ha til hensikt å ramme utdeling i reklameøyemed av varer (og tjenester) av bagatellmessig verdi. Arbeidsgruppen mener at avgiftsfritaket for uttak av gaver av bagatellmessig verdi bør videreføres. Dette er også i overensstemmelse med bestemmelsen i EFs sjettede avgiftsdirektiv artikkel 5(6) som fastslår at uttak av varer til virksomhetens eget bruk i form av gaver av ubetydelig verdi ikke skal avgiftsberegnes.

Når det gjelder det administrative gitte unntaket fra merverdiavgiftsplikten for advokaters deltagelse i advokatvaktordninger når tjenesten ytes gratis, bør denne typen unntak etter arbeidsgruppens mening fremgå av loven dersom det skal videreføres. Videre mener arbeidsgruppen at en slik eventuell særordning bør

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

Arbeidsgruppen har ellers ingen prinsipielle innvendinger mot avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd. Bestemmelsen sikrer et konsekvent avgiftssystem ved at alt forbruk behandles likt. Sverige og Danmark har også sammenlignbare bestemmelser. I Sverige er imidlertid avgiftsplikten noe begrenset for representasjonsutgifter og privat bruk av personbil, jf. kapittel 3.3.3.

Etter arbeidsgruppens mening er imidlertid de norske bestemmelsene vanskelig tilgjengelig. Dette gjelder blant annet krysshenvisningen mellom § 22 annet ledd nr. 3 og § 14 annet ledd. Arbeidsgruppen vil likevel ikke foreslå lovtekniske endringer på dette området under henvisning til den generelle lovtekniske gjennomgangen som skal foretas av merverdiavgiftsloven, se også kapittel 1.1.

Arbeidsgruppen viser til forslag til endring i § 14 nåværende annet ledd nr. 4 annet avsnitt i merverdiavgiftsloven.

5 Beregningsgrunnlaget

Ved uttak av varer og tjenester fra registreringspliktig virksomhet skal merverdiavgiften beregnes av den alminnelige omsetningsverdi, jf. merverdiavgiftsloven § 19 første ledd tredje punktum. Bestemmelsen, som har vært uendret siden merverdiavgiftsloven ble vedtatt, er generell og gjelder uten hensyn til om uttaket skjer til bruk i virksomhet utenfor loven eller til bruk privat. For sammenhengens skyld nevnes at merverdiavgiftsloven § 19 også fastsetter at den alminnelige omsetningsverdi skal benyttes i andre tilfeller hvor det ikke er avtalt noen særskilt pris. Avgiftsgrunnlaget kan heller ikke settes lavere enn den

alminnelige omsetningsverdi i bytteforhold eller dersom det foreligger et interessefellesskap mellom selger og kjøper som må antas å føre til en for lav pris.

Underutvalget for omsetningsavgift forutsatte i sin innstilling av 20. desember 1966, inntatt som vedlegg nr. 1 til skattekomiteens innstilling av 30. desember 1967, at regelen om at uttak til privat bruk skal avgiftsberegnes på grunnlag av varens omsetningsverdi, videreføres i merverdiavgiftssystemet. Underutvalget uttalte at en slik ordning vil være å foretrekke av administrative og kontrolltekniske grunner. Henvisningen til kontrolltekniske grunner synes å være begrunnet med at det i en kontroll er enklere å fastslå varens utsalgspris på uttakstidspunktet enn varens opprinnelige innkjøpspris. Arbeidsgruppen antar utvalget også har lagt vekt på at omsetningsverdien, som hovedregel, skal legges til grunn skattemessig ved privatuttak av formuesgoder og tjenester.

Arbeidsgruppen peker for sin del på at merverdiavgiftsloven bygger på at de enkelte omsetningsledd tilfører de varer og tjenester som omsettes en merverdi. Den alminnelige omsetningsverdi gir i så måte det beste uttrykket for den faktiske verdien av et uttak for den respektive virksomheten. Bestemmelsen bidrar dessuten til å øke nøytralitet i systemet, idet for eksempel detaljister likestilles avgiftsmessig med andre forbrukere ved uttak.

Selv om den alminnelige omsetningsverdi kan være gjenstand for skjønn, vil det normalt ikke være problematisk å finne et forsvarlig eller rimelig beregningsgrunnlag. Bortsett fra når det gjelder entreprenør- og byggherrevirksomheter, har det vært få tvister i forvaltningen og rettsapparatet på dette området. Når det gjelder nevnte bransjer, vil det uansett være lite aktuelt å endre reglene for beregning av merverdiavgift ved uttak.

Arbeidsgruppen har foreslått at det innføres bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift ved bruksendringer av større driftsmidler (kapitalvarer), se kapittel 4.2.2. Forslaget om justeringsbestemmelser reiser spørsmålet om konsekvenshensyn tilsier at også andre former for uttak bør føre til endringer i tidligere fradragsført inngående avgift, noe som innebærer at det som hovedregel vil være anskaffelsesprisen som skal legges til grunn, slik forholdet er i dansk og svensk rett.

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

bestemmelse om at grunnlaget skal være den alminnelige omsetningsverdi, oppnås tilnærmet samme resultat direkte.

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

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

Arbeidsgruppen vil på denne bakgrunn foreslå at dagens bestemmelser som angir omsetningsverdi som beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ved uttak videreføres.

6 Vurdering av merverdiavgiftsplikten for offentlig virksomhet

Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd fastsetter et unntak fra uttaksbestemmelsene for offentlige virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egen behov. Etter arbeidsgruppens forslag om å fjerne plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, vil det ikke være behov for et slikt særskilt unntak. Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd vil dermed være uten betydning i forhold til uttaksdelen av bestemmelsen.

Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd gjør ikke bare unntak fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift, den innebærer i realiteten også en særskilt bestemmelse om fellesregistrering for offentlig virksomhet. Offentlige virksomheter som oppretter en felles drift oppnår den samme merverdiavgiftsmessig behandling som en fellesregistrert enhet etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd dersom den felles driftsenheten hovedsakelig tilgodeser egne behov. Tilsvarende som mellom fellesregistrerte selskaper etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd, skal det ikke betales merverdiavgift ved omsetning mellom deltakerne i fellesskapet.

Det ligger ikke innenfor arbeidsgruppens mandat å vurdere om bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd i forhold til felles driftsenheter bør endres,

siden dette i realiteten er en særskilt fellesregistreringsbestemmelse. Arbeidsgruppen vil likevel vise til de vurderinger som fremkommer i forhold til denne problemstillingen i NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransavidringer mellom kommuner og private.

Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd inneholder videre en begrensning i fradragsretten for offentlige virksomheter som omfattes av bestemmelsen. Slike virksomheter kan utelukkende gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre. Dette innebærer også at offentlige virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov, ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift av driftsmidler, heller ikke om driftsmiddelet bare er til bruk i omsetningsvirksomheten. Slik merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd er utformet, medfører denne en snevrere adgang til fradragsføring enn det som vil følge av de generelle fradragsbestemmelsene etter arbeidsgruppens forslag. Fradragsretten for delt virksomhet vil baseres på anskaffelsens antatte bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten etter prinsippene i merverdiavgiftsloven § 23 første punktum og tilhørende forskrifter.

Arbeidsgruppen er i mandatet bedt om å vurdere behovet for korresponderende endringer i bestemmelsene som regulerer fradragsretten. Når det gjelder avgiftsplikten, og fradragsretten for offentlig virksomhet, mener arbeidsgruppen at dette krever en nærmere generell utredning, og viser også her til NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransavidringer mellom kommuner og private. Arbeidsgruppen vil derfor ikke foreslå endringer i bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd.

7 Vurdering av § 70-vedtakene

For å unngå urimelige konsekvenser av og uheldige avgiftsmessige tilpasninger til uttaksbestemmelsene i enkeltstående tilfeller, har Finansdepartementet gitt flere administrative unntak fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 70. Innføring av en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester har også økt omfanget av slike uheldige utslag av regelverket. Som følge av dette har departementet i forbindelse med merverdiavgiftsreformen gitt ytterligere administrative unntak på dette område, se omtalen i kapittel 2.8. Etter arbeidsgruppens mening er det uheldig at det med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 i så stor grad er fattet dispenserende vedtak fra det regelverket Stortinget har vedtatt. Foruten forholdet mellom lovgivende og utøvende myndighet, gjør hensynet til blant annet forutberegnelighet og et mest mulig oversiktlig regelverk seg her gjeldende. I denne sammenheng viser arbeidsgruppen også til at Sivilombudsmannen på mer generelt grunnlag har kritisert Finansdepartementets bruk av merverdiavgiftsloven § 70 i forhold til forskriftsbegrepet i forvaltningsloven, se Dokument nr. 4 (2000-2001) Melding for året 2000 fra Sivilombudsmannen.

Arbeidsgruppen er kjent med at Finansdepartementet og Skattedirektoratet skal foreta en gjennomgang av alle vedtakene fattet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Ved denne gjennomgangen skal det tas stilling til hvilke vedtak som blant annet på bakgrunn av innføringen av generell

merverdiavgiftsplikt på tjenester bør oppheves, og hvilke som bør videreføres. Arbeidsgruppen mener det kan være hensiktsmessig om enkelte av de vedtakene som gjelder særordninger i forhold uttaksbestemmelsene tas ut av den generelle gjennomgangen og heller inngår i denne rapporten. Dette gjelder vedtak hvor arbeidsgruppens forslag til lovendringer vil få betydning for vurderingen av de aktuelle vedtakene. Når det gjelder hvilke vedtak arbeidsgruppen vurderer, er dette i hovedsak basert på oversikter fra Skattedirektoratet i brev av 6. april 2001 og 8. mai 2002 til Finansdepartementet.

21. april 1970 ble det gitt et fritak fra uttaksmerverdiavgiften for rutebilselskaper ved reparasjoner av egne busser. Fritaket er blitt praktisert slik at rutebilselskapene har hatt full fradragsrett for fellesanskaffelser til verkstedvirksomheten. Arbeidsgruppen mener dette fritaket bør oppheves. Etter arbeidsgruppens forslag vil det ikke lengre foreligge plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift når avgiftspliktige tjenester brukes i en ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Denne delen av vedtaket vil derfor være overflødig i forhold til arbeidsgruppens forslag til ny lovtekst. Når det gjelder fradragsretten gir vedtaket uttrykk for en annen, og mer gunstig, løsning enn det som etter arbeidsgruppens forslag vil følge av loven. Loven vil i motsetning til det administrativt gitte fritaket, fastslå en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser. Arbeidsgruppen ser ikke noe grunnlag for å videreføre en slik gunstig ordning for en type virksomhet. Arbeidsgruppen foreslår derfor at fritaket oppheves, og at merverdiavgiftsplikten og fradragsretten for rutebilselskaper med egne verksteder følger av loven som for andre virksomheter. Arbeidsgruppen antar at dette vedtaket må anses for å ha forskrifts innhold, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav c. Ved opphevelsen av vedtaket må derfor saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven kapittel VII følges. Arbeidsgruppen antar at opphevelsen av vedtaket bør sendes på høring.

De samme vurderingene gjør seg gjeldende i forhold til et fritak for filmbransjen gjengitt i Skattedirektoratets rundskriv nr. 43 av 20. desember 1976. En registrert filmprodusent som omsetter avgiftspliktige tjenester til andre, for eksempel kopiering av film, klipping, opptak redigering, lydsetting, er etter dette fritaket fritatt fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift når de samme tjenestene brukes i virksomhet som er unntatt fra avgiftsplikten, for eksempel spillefilmproduksjon. Bakgrunnen for fritaket er oppgitt til å være praktiske problemer uttaksberegningen medfører for denne bransjen. Fradragsretten er sannsynligvis ikke begrenset i vedtaket. Arbeidsgruppen foreslår at fritaket oppheves med samme begrunnelse som i forhold til fritaket for rutebilselskaper. Inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser må da fordeles forholdsmessig, jf. merverdiavgiftsloven § 23. Arbeidsgruppen antar videre at også for dette fritaket vil forvaltningslovens bestemmelser om forskrifter gjelde, og at opphevelsen bør sendes på høring.

Finansdepartementet har også inntil videre gitt andre unntak fra plikten til å betale merverdiavgift ved uttak. Disse vedtakene unntar fra avgiftsplikten uttak til ikke-avgiftspliktig virksomhet, samtidig som fradragsretten er begrenset. Dette medfører at arbeidsgruppens forslag til løsning ikke medfører noen endring i rettstilstanden, bortsett fra i tilfeller hvor forslaget vil føre til en mer gunstig løsning enn det aktuelle administrativt gitte unntaket gir uttrykk for. På denne bakgrunn mener arbeidsgruppen at disse vedtakene bør oppheves som overflødige,

samt at høring må anses åpenbart unødvendig, jf. forvaltningsloven § 37 fjerde ledd bokstav c. Dette gjelder følgende unntak gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70:

- Fra 1. januar 1983 kan næringsdrivende som har omsetning av avgiftspliktige datatjenester og omsetning som ikke er avgiftspliktig, fordele inngående merverdiavgift av maskinelt datautstyr som er anskaffet til bruk under ett. Næringsdrivende med slik kombinert virksomhet ble fra samme tidspunkt fritatt for beregning av merverdiavgift etter uttaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 første ledd ved bruk av det maskinelle datautstyret i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, se Skattedirektoratets melding Av. nr. 4/1983.
- 22. februar 2002 ga Finansdepartementet et tilsvarende unntak som allerede gjaldt for rutebilselskaper, for turbilselskaper fra plikten til å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14. Fradragsretten ble begrenset i dette vedtaket, slik at inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser også etter vedtaket skal fordeles forholdsmessig etter merverdiavgiftsloven § 23.
- 22. april 2002 ga Finansdepartementet et unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 når en forskningsinstitusjon i tillegg til oppdragsforskning, også driver forskning finansiert ved tilskudd. Forutsetningene for unntaket er at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomhet med slik bidragsforskning. Ved fellesanskaffelser må inngående merverdiavgift fordeles forholdsmessig, jf. merverdiavgiftsloven § 23 med tilhørende forskrift.
- 15. juni 2001 ga Finansdepartementet inntil videre et generelt unntak fra uttaksbestemmelsen fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Dette unntaket gjelder når den eksterne omsetningen ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning. Det er videre en forutsetning for unntaket at det ikke kan gjøres fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Ved fellesanskaffelser må merverdiavgiften fordeles forholdsmessig etter antatt bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 23.

15. juni 2001 ble det også gitt et unntak for plikten til å beregne merverdiavgift ved advokaters deltagelse i advokatvakt hvor tjenestene ytes gratis. Arbeidsgruppen foreslår at dette unntaket oppheves på bakgrunn av den foreslåtte endringen i merverdiavgiftsloven § 14 nåværende annet ledd nr. 4 annet avsnitt, se kapittel 4.5.

8 Økonomiske og administrative konsekvenser

8.1 Økonomiske konsekvenser

8.1.1 Uttak av varer

Arbeidsgruppen foreslår at det innføres bestemmelser om at det kun skal beregnes uttaksmerverdiavgift i den utstrekning det foreligger hel eller delvis fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Dette innebærer en lemping i forhold til dagens regelverk ved at det i dag ikke er gitt noen eksplisitt betingelse om at det er fradragsført merverdiavgift. Det er imidlertid ikke grunn til å anta at omfanget av innberettet uttaksmerverdiavgift for slike varer er stort.

Arbeidsgruppen foreslår også å innføre bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (driftsmidler over en viss verdi og fast eiendom). Disse bestemmelsene vil i hovedtrekk innebære at fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned når bruken av varen endres. Det må antas at dette for ulike kapitalvarer både kan innebære økte og reduserte inntekter i forhold til i dag. Det antas at dette samlet sett ikke medfører vesentlige endringer i statens inntekter fra merverdiavgiften.

8.1.2 Uttak av tjenester til privat bruk

Det foreligger plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet til privat bruk. Arbeidsgruppen foreslår enkelte utvidelser av avgiftsplikten i forhold til hva gruppen legger til grunn er gjeldende rett. Dette innebærer en mindre innstramming i forhold til gjeldende regelverk som kan bidra til å øke statens inntekter av mindre omfang. Det er vanskelig å antyde hvor mye det kan utgjøre, men det antas at endringen i provenysammenheng vil være ubetydelig.

8.1.3 Uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven

Arbeidsgruppen anbefaler atplikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet fjernes. Samtidig bør det innføres 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 ikke-avgiftspliktig del 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 i dag som 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.

8.1.4 Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak

Når det gjelder bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 14 om plikt til å beregne merverdiavgift som ved uttak, forslår arbeidsgruppen at tjenester som ytes gratis

til veldedige formål, unntas fra avgiftsplikten. Dette innebærer en liten lettelse i forhold til gjeldende regelverk som kan bidra til å redusere statens inntekter noe. Det antas at provenyvirkningen er ubetydelig.

8.1.5 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, kanskje særlig for plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester. Arbeidsgruppens forslag kan samlet sett antas å innebære en viss lemping i regelverket som kan bidra til å redusere statens inntekter noe. De samlede virkningene av forslagene må imidlertid antas i bli begrensede og ha svært liten virkning på statens inntekter.

8.2 Administrative konsekvenser for næringslivet og skatteetaten

8.2.1 Uttak av varer

Arbeidsgruppen foreslår å innføre bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer når bruken endres.

Det forutsettes at avgiftspliktige selv skal innrette regnskapsføringen slik at bruksendringer vil være mulig å kontrollere under et bokettersyn. Dette vil avgiftspliktige ha plikt til med hjemmel i de alminnelige regnskapsbestemmelsene.

For næringslivet kan dette innebære visse regnskapsmessige endringer. Mange avgiftspliktige vil ikke komme i den situasjon at de må foreta slike justeringer. Om en slik situasjon likevel skulle oppstå, skal det være mulig å finne tall for anskaffelses- og vedlikeholdskostnader i eksisterende regnskapsprogram.

For avgiftspliktige med kombinert virksomhet kan de foreslåtte bestemmelsene medføre at regnskapsføringen må innrettes slik at anskaffelses- og vedlikeholdskostnadene knyttet til hvert enkelt driftsmiddel enkelt kan hentes ut.

De endringer som er signalisert vil ikke innebære behov for ny funksjonalitet i skatteetatens forvaltningssystemer. Det forutsettes at eventuelle justeringsbeløp knyttet til endret bruk av betydelige driftsmidler skal medtas i omsetningsoppgaven i første termin etter det kalenderår bruksendringen skjedde. Omsetningsoppgaven vil da fremstå som en hvilken som helst annen omsetningsoppgave, bare med andre beløp. Det vil dermed ikke være noe spesielt incitament til å foreta kontroll mv. Arbeidsgruppen antar at en slik endring ikke er så omfattende at det vil bety et vesentlig merarbeid å kontrollere avgiftspliktige med slike disposisjoner.

8.2.2 Uttak av tjenester til privat bruk

Arbeidsgruppen antar at de forslag til endringer som er foreslått, ikke vil medføre administrative endringer av betydning verken for næringslivet eller skatteetaten.

8.2.3 Uttak av tjenester til formål som faller utenfor loven

Arbeidsgruppen foreslår å fjerne plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. For næringslivet vil denne endringen innebære en forenkling også administrativt, idet det ikke er nødvendig med intern verdsettelse og regnskapsføring når virksomheten også omsetter tjenester utad.

8.2.4 Plikt til å betale merverdiavgift som ved uttak

Arbeidsgruppen antar at de forslag til endringer som er foreslått, ikke vil medføre administrative endringer av betydning verken for næringslivet eller skatteetaten.

8.2.5 Samlet vurdering av de administrative konsekvensene

For næringslivet antas det at de foreslåtte endringene samlet sett kan innebære lettelser. For skatteetaten vil endringene bli ubetydelige. De endringene som er foreslått, vil ikke innebære behov for ny funksjonalitet i skatteetatens forvaltningssystemer.

9 Lovutkastet med merknader

9.1 Lovutkastet

Arbeidsgruppen foreslår følgende endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift:

§ 14 skal lyde:

Det skal betales avgift når en registreringspliktig eller frivillig registrert næringsdrivende tar ut vare til bruk privat eller til andre formål utenfor loven. Dette gjelder ikke ved uttak av kapitalvarer som nevnt i § 26 b-2.

Det skal betales avgift når en registreringspliktig eller frivillig registrert næringsdrivende tar ut tjeneste til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Det samme gjelder ved uttak av tjenester som omfattes av § 10 fjerde ledd til formål utenfor loven. Avgiftsplikten etter dette ledd omfatter også uttak av tjenester ved bruk av varer eller arbeidskraft.

Avgiftsplikten etter første og annet ledd gjelder i den utstrekning inngående merverdiavgift er fradragsført etter kap. VI.

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

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

eiendommer. Avgiftsplikten etter denne bestemmelse gjelder ikke oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner.

3. Til representasjon.
4. Til gave og til utdeling i reklameøyemed.

Avgift skal ikke svares av tjenester som ytes til veldedige formål.

5. Til personbefordring, herunder anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer. Som personkjøretøy anses også campingtilhenger.

Avgift skal ikke svares av personkjøretøy til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet. Departementet kan ved forskrift fastsette nærmere vilkår om minste eiertid og bruk.

Avgift skal heller ikke svares av varer og tjenester til bruk i virksomhet som nevnt i § 16 første ledd nr. 14. Dette gjelder ikke varer og tjenester til egen personbefordring.

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

§ 21 tredje og fjerde ledd oppheves.

§ 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 kapitlet. Dette gjelder ikke varer og tjenester som omfattes av § 10 fjerde ledd og som er av et slag som omsettes i virksomheten, jf. § 14.

§ 26 b-1 skal lyde:

Ved endringer i bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen eller fremstillingen, skal det justeres for inngående merverdiavgift som nevnt i §§ 26 b-2 til 26 b-5.

§ 26 b-2 skal lyde:

Med kapitalvare forstås

1. maskiner, inventar og andre driftsmidler med kostpris over 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet, men ikke kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter § 16 første ledd nr. 11
2. fast eiendom, herunder om- eller påbygginger
3. reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når utgiftene i løpet av et regnskapsår overstiger 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet

§ 26 b-3 skal lyde:

Registrert virksomhet skal justere inngående merverdiavgift når

1. Bruken av en kapitalvare endres etter anskaffelsen eller fremstillingen.
2. Annen kapitalvare enn fast eiendom selges. Justeringsbeløpet kan ikke overstige 24 prosent av salgssummen, merverdiavgift ikke medregnet.
3. Fast eiendom overdras. Justering kan unnlates i det omfang kjøper overtar justeringsforpliktelsen.
4. Driftsmidler overdras som ledd i overdragelse av virksomhet etter § 16 første ledd nr. 6. Justering kan unnlates i det omfang kjøper overtar justeringsforpliktelsen.

§ 26 b-4 skal lyde:

For kapitalvarer som nevnt i § 26 b-2 nr. 1 og 3 skal justering foretas for endringer som skjer i løpet av de fem første kalenderårene etter anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen av arbeidet. For kapitalvarer nevnt i § 26 b-2 nr. 2 er justeringsperioden ti år etter anskaffelsen. I justeringsperioden medregnes det kalenderåret kapitalvaren ble anskaffet eller fremstilt.

Gjenstand for justering det enkelte regnskapsår er en femdel av den inngående merverdiavgift som ble fradragsført ved anskaffelsen eller fremstillingen av kapitalvarer som nevnt i § 26 b-2 nr. 1 og 3. For kapitalvarer nevnt i § 26 b-2 nr. 2 er gjenstanden for justering i det enkelte regnskapsår en tidel av den inngående merverdiavgift som ble fradragsført ved anskaffelsen.

Justeringen foretas på grunnlag av de endringer i fradragsprosenten som finner sted innenfor det enkelte kalenderår i forhold til fradragsprosenten ved anskaffelsen eller fremstillingen. Det skal ikke foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng.

Ved justering som følge av opphør av virksomhet eller salg eller overdragelse av kapitalvare, skal justeringen foretas samlet for den resterende delen av justeringsperioden.

§ 26 b-5 skal lyde:

Departementet kan gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i §§ 26 b-1 til § 26 b-4.

9.2 Merknader til lovutkastet

Til § 14 første ledd:

Hovedbestemmelsen om uttak står i § 14. Etter gjeldende første ledd skal det betales avgift når en registrert næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. Det samme gjelder uttak av tjenester som er avgiftspliktige etter bestemmelse gitt i henhold til § 28 a. Bestemmelsen om uttak av varer er beholdt i *første ledd første punktum*, mens bestemmelsen om uttak av tjenester er flyttet til *annet ledd*.

Plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av varer til bruk privat eller til andre formål utenfor merverdiavgiftsloven, er uendret i *første ledd første punktum*. Det er fortsatt en forutsetning for uttaksmerverdiavgift at den næringsdrivende er registreringspliktig, eventuelt er frivillig registrert i henhold til § 28 a. Kravet til

næring gjelder ikke offentlig virksomhet som er avgiftspliktig etter § 11. Videre er plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak nært knyttet opp til fradragsretten for inngående merverdiavgift, jf. presiseringen i *tredje ledd*. Selv om det ikke fremgår av lovteksten i § 14, skal det som etter gjeldende rett ikke betales uttaksmerverdiavgift dersom vilkårene for fritak fra merverdiavgift etter bestemmelsene i §§ 16 og 17 er oppfylt også i uttakssituasjonen.

I første ledd annet punktum er det tatt inn en bestemmelse om forholdet til justeringsbestemmelsene for kapitalvarer (større driftsmidler og fast eiendom), jf. nærmere i merknadene nedenfor til §§ 26 b-1 til 26 b-5. Uttaksbestemmelsen i *første punktum* gjelder ikke ved uttak av slike kapitalvarer.

Til § 14 annet ledd:

Bestemmelsen om uttak av tjenester er inntatt i *annet ledd*.

Avgrensningen mellom hvilke tjenester som kan anses som tatt ut av virksomheten og hvilke tjenester som kan betegnes som private dagligdagse gjøremål, vil som etter gjeldende rett måtte trekkes ved tjenester enhver kan utføre uten spesielle forutsetninger eller spesialkompetanse. En snekker skal for eksempel ikke beregne uttaksmerverdiavgift når hun gjør enkelt snekkerarbeid som folk flest kan utføre på sin bolig. Det foreligger ikke i slike tilfeller tilstrekkelig tilknytning til profesjonell utøvelse av næringsvirksomhet. Det som etter dette skal avgiftsberegnes vil fortsatt være uttak av profesjonelle tjenester innenfor den avgiftspliktiges fagfelt.

Etter *annet ledd første punktum* skal det betales uttaksmerverdiavgift når en registreringspliktig eller frivillig registrert næringsdrivende tar ut tjenester til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Dette betyr at uttak av profesjonelle tjenester innenfor den avgiftspliktiges fagfelt til bruk privat eller til andre formål som er den samlede næringsvirksomheten uvedkommende, fortsatt vil være avgiftspliktig. Samlet næringsvirksomhet omfatter virksomhet både utenfor og innenfor merverdiavgiftslovens område. Dette innebærer følgelig, med de unntak som følger av annet punktum, at plikten i gjeldende § 14 første ledd til også å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten, nå er fjernet. Forutsetningen er at inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser fordeles forholdsmessig mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del av virksomheten etter prinsippet i § 23 første punktum. Den foreløpige løsningen for delt virksomhet som er blitt etablert gjennom Finansdepartementets vedtak av 15. juni 2001 om unntak fra uttaksbestemmelsene, vil nå falle bort.

Unntaket fra avgiftsplikt ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten, gjelder ikke for uttak av tjenester omfattet av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, jf. *annet ledd annet punktum*. Dette vil gjelde for alle tjenester som benyttes i forbindelse med oppføring mv. av bygg eller anlegg, som for eksempel bygge- og anleggstjenester, byggeadministrasjon, utvikling, tilrettelegging, prosjektering og tegning. Det skal derfor beregnes merverdiavgift ved uttak av slike tjenester til alle formål som ikke vedrører den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette er i samsvar med gjeldende rett.

I annet ledd tredje punktum innføres avgiftsplikt ved bruk av varer eller arbeidskraft. Utlån av driftsmidler eller andre varer fra avgiftspliktig virksomhet til formål som nevnt i første og annet punktum, anses dermed som avgiftspliktig uttak av en tjeneste. Dette gjelder uavhengig av om bruken av driftsmiddelet krever spesialkompetanse eller om den avgiftspliktige driver utleievirksomhet. Videre vil bruk av en virksomhets arbeidskraft medføre uttaksmerverdiavgift selv om de ansatte utfører andre typer arbeidsoppgaver enn det næringsvirksomheten er registrert for.

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

Til § 14 tredje ledd:

Bestemmelsen innebærer at det som hovedregel ikke skal betales merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester som ikke har gitt rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen. Dette gjelder for det første ved anskaffelser hvor det faktisk ikke forelå noen inngående merverdiavgift, for eksempel fordi selger var en privat person, en næringsdrivende med virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven eller en næringsdrivende som ennå ikke har nådd omsetningsgrensen for registrering i merverdiavgiftsmanntallet. Det samme gjelder dersom fradragsretten var avskåret fordi vilkårene etter merverdiavgiftsloven § 21 ikke forelå på anskaffelsestidspunktet. Dersom det senere er foretatt fradragsberettigede påkostninger som har betydning for verdien på uttakstidspunktet, må det foretas en forholdsmessig uttaksberegning tilsvarende den økte restverdi. Ved uttak av varer og tjenester som har gitt rett til forholdsmessig fradragsrett, begrenses avgiftsplikten ved uttak tilsvarende.

Anskaffelser foretatt uten merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 står i en særstilling ved uttak. Selv om det ikke forelå noe avgift til fradragsføring ved anskaffelsen, kan det likevel foreligge avgiftsplikt ved senere uttak. Dette gjelder dersom uttakssituasjonen ikke oppfyller betingelsene for fritak etter de samme bestemmelser. 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 således 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. På den annen side vil det ikke foreligge avgiftsplikt ved uttak av for eksempel aviser eller kjøretøyer med elektrisk framdrift, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 7, 8 og 14.

Til § 14 fjerde ledd nr. 4 annet avsnitt:

Bestemmelsen innebærer en viss utvidelse i forhold til gjeldende unntak for tjenester til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. I tillegg til at fritaket ikke lengre er begrenset til ytelser til bestemte institusjoner og organisasjoner, stilles heller ikke krav om at tjenesten utføres av den næringsdrivende personlig. Det videreføres heller ingen begrensning i antall timer ytelsen omfatter. Så lenge vilkåret om at tjenesten ytes til veldedige formål er oppfylt, kan tjenestene nå også ytes overfor enkeltpersoner. Som eksempel på tjenester som omfattes, kan nevnes advokaters deltakelse i advokatvaktordninger med vederlagsfrie konsultasjoner. Det er likevel ikke noe krav at ytelsene skjer

som ledd i slike organiserte ordninger. Bestemmelsen avgrenses fortsatt mot gaver og utdeling i reklameøyemed, og uttak til privat bruk. Dette betyr at avgiftsplikten for eksempel på gaveytelser til venner og bekjente, forretningsforbindelser og lignende blir videreført. Det samme gjelder ytelser overfor politiske partier, fag- og yrkesorganisasjoner.

Til opphevelsen av femte ledd siste punktum:

Den særskilte forskriftshjemmelen oppheves som overflødig ved innføring av sjettededd.

Til § 14 sjette ledd:

Bestemmelsen innebærer at departementet gis en samlet hjemmel til å fastsette forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i paragrafen.

Til opphevelsen av § 21 tredje og fjerde ledd:

Bestemmelsene oppheves som følge av de nye bestemmelsene om justering av inngående merverdiavgift på kapitalvarer, se ny § 26 b-1 til § 26 b-5.

Til endringen i § 23:

Endringen er en følge av at uttak av tjenester omfattet av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd til formål utenfor loven fortsatt skal avgiftsberegnes uten hensyn til om de er til bruk innenfor virksomheten, jf. § 14 annet ledd annet punktum. Avgiftspliktige innen bygge- og anleggsvirksomhet skal således fortsatt fradragsføre inngående merverdiavgift på alle innkjøp av varer og tjenester til virksomheten, og beregne avgift av uttak dersom det utføres byggetjenester mv. til formål utenfor loven, for eksempel til et utleiebygg som ikke omfattes av frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 28a og forskrift nr. 117.

Til § 26 b-1:

Bestemmelsen fastsetter en ny ordning med plikt og rett til å justere inngående merverdiavgift ved endret bruk av kapitalvarer. Ordningen regulerer ikke selve adgangen til fradragsrett for inngående merverdiavgift, men er et system for beregning av den fradragsrett som kan foreligge. Endringene kan skje både til gunst og ugunst for den avgiftspliktige. Som endret bruk anses både prosentvis endret bruk innenfor en delt virksomhet, eventuelt også privat, samt uttak og salg. Ved overdragelse av fast eiendom eller virksomhet, vil også overdragelse som skjer uten vederlag anses som endret bruk.

Til § 26 b-2:

Bestemmelsen gir en definisjon av begrepet kapitalvarer og således hvilke driftsmidler mv. som omfattes av de nye bestemmelsene om justering. Driftsmidler som ikke omfattes følger de alminnelige regler når det gjelder uttaksberegning mv.

I nr. 1 angis at maskiner, inventar og andre driftsmidler med kostpris over 200 000 kroner (merverdiavgift ikke medregnet) skal anses som kapitalvare. Kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter merverdiavgiftsloven §

16 første ledd nr. 11 anses ikke som kapitalvarer. Det er kun fysiske driftsmidler som vil være omfattet og ikke immaterielle eiendeler som for eksempel spesialtilpasset programvare og opphavsrettigheter. Begrepet kostpris er ment å dekke både kostnader til anskaffelse og kostnader til egen fremstilling.

Omsetning av fast eiendom er utenfor avgiftsområdet. Fast eiendom blir imidlertid belastet med merverdiavgift på annen måte, eksempelvis når det utføres byggearbeider mv. for en avgiftspliktig byggherre. Denne merverdiavgiften er fradragsberettiget etter de alminnelige reglene og endret bruk av den faste eiendommen vil derfor medføre plikt til å justere, jf. *nr. 2*. Tilsvarende vil gjelde for påbygninger eller ombygninger. Også reparasjon og vedlikehold av fast eiendom vil være omfattet av justeringsbestemmelsene dersom utgiftene i løpet av et kalenderår overstiger kroner 200 000 (merverdiavgift ikke medregnet), jf. *nr. 3*.

Da det ikke er fastsatt en verdigrense for kapitalvarer som nevnt i *nr. 2*, vil man måtte ta stilling til om et arbeid utført på den faste eiendommen skal anses som om- eller påbygning eller som reparasjon eller vedlikehold. Avgjørelsen vil måtte treffes etter en konkret vurdering. Arbeid som tar sikte på å opprettholde en forsvarlig tidsmessig standard, vil i utgangspunktet bli ansett som vedlikehold. Riving eller oppsetning av vegger er for eksempel å anse som ombygning, mens utskifting av eksempelvis et elektrisk anlegg normalt anses som vedlikehold.

Til § 26 b-3:

Bestemmelsen angir i hvilke tilfeller det skal skje en justering.

Etter *nr. 1* skal justering skje om bruken av en kapitalvare endres etter anskaffelsen eller fremstillingen. Dersom det forelå full eller forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen mv. av varen, skal fradragsretten reduseres om bruken i avgiftspliktig virksomhet minker. Et uttak av en kapitalvare anses som endret bruk i denne forbindelse. Uttaket likestilles med at varen går over til ikke fradragsberettiget bruk, og fradragsretten må minkes. Det skal ikke beregnes uttaksmerverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 14 første ledd annet punktum i forslaget. Forelå det ingen fradragsrett ved anskaffelsen fordi kapitalvaren ble anskaffet til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, eller det forelå forholdsmessig fradragsrett, kan fradragsretten økes om bruken i avgiftspliktig virksomhet øker. Den avgiftspliktige kan velge å ikke øke fradraget.

Justeringsbestemmelsene omfatter ikke varer som er anskaffet til privat bruk. Anskaffes en vare til felles bruk i avgiftspliktig virksomhet og privat, vil bare den forholdsmessige andelen av driftsmiddelet som ble anskaffet til avgiftspliktig bruk være omfattet av justeringsbestemmelsene. Dette innebærer at dersom den avgiftspliktige bruken av varen øker, kan det ikke skje en justering. Øker derimot den private bruken, må fradragsretten minkes.

Ved salg av andre kapitalvarer enn fast eiendom, kan det også skje en justering, jf. *nr. 2 første punktum*. Bestemmelsen kommer bare til anvendelse dersom det forelå forholdsmessig fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen. Ved et salg skal merverdiavgift beregnes av hele vederlaget og driftsmiddelet anses i et slikt tilfelle for å ha gått over til fullt fradragsberettiget bruk. Salget innebærer derfor at fradragsretten kan økes. Det er fastsatt i *annet punktum i nr. 2* at justeringsbeløpet

i et slikt tilfelle ikke kan overstige 24 prosent av salgssummen. Justeringsbeløpet vil derfor ikke overstige den merverdiavgiften som skal innberettes ved salget.

Nr. 3 regulerer justeringer knyttet til fast eiendom, herunder om- eller påbygninger. Bestemmelsene kommer til anvendelse uavhengig av om eiendommen selges, uttas eller overlates ny eier uten at det kreves opp vederlag. I et slikt tilfelle skal det alltid skje en minking av fradragsretten. I annet punktum er det bestemt at selger kan unnlate å justere i det omfang kjøper mv. overtar forpliktelsen. Er kjøpers fradragsrett mindre enn selgers, må selger foreta en delvis justering.

Det skal også skje en justering ved overdragelse av driftsmidler som ledd i overdragelse av virksomhet etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, jf. *nr. 4*. Salget medfører ingen avgiftsplikt for selger og driftsmidlene som følger med ved overdragelsen kan derfor ikke anses for å ha gått over til fullt fradragsberettiget bruk, sammenlign *nr. 2*. Fradragsretten må derfor minkes. Justering kan også i slike tilfeller unnlates i det omfang kjøper overtar forpliktelsen.

Til § 26 b-4:

I bestemmelsens *første ledd* fastsettes i hvor lang periode bruksendringer, herunder salg og uttak, skal medføre justeringer (justeringsperioden). For kapitalvarer som ikke er fast eiendom og for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, er denne perioden fastsatt til fem år, medregnet anskaffelses- eller fremstillingsåret. For fast eiendom er perioden satt til ti år, medregnet det året eiendommen ble anskaffet. Etter justeringsperiodens utløp vil endringer i bruken, herunder uttak eller salg av driftsmiddelet, ikke medføre noen rett eller plikt til å justere.

Etter *annet ledd* skal justering skje i det enkelte kalenderår, det vil si årlig justering. For andre kapitalvarer enn fast eiendom, samt for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, skal en femdel av den inngående merverdiavgiften som ble fradragsført ved anskaffelsen mv., være gjenstand for justering. For fast eiendom er beløpet en tiel av den inngående merverdiavgift som ble fradragsført ved anskaffelsen. Justering av dette beløpet skal skje på grunnlag av de endringer i fradragsprosenten som finner sted innenfor det enkelte kalenderår i forhold til fradragsprosenten ved anskaffelsen, jf. *tredje ledd første punktum*. Det skal ikke justeres dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng, jf. *annet punktum*. Den avgiftspliktige kan velge å justere om endringen er under denne grensen.

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

Til § 26 b-5:

Departementet er gitt hjemmel til å fastsette forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i §§ 26 b-1 til 26 b-4.