



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post til postmottak@fin.dep.no

Deres ref: 07/2045
SL. GHD/KR

Vår ref: #84557v1/th-th

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@jus.no T +47 22 03 50 61

21.09.2009

Høringsuttalelse - utkast til forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)

Vi viser til departementets høringsbrev av 19. juni 2009 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettsikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget består av Jan Kolbjørnsen (leder), Eivind Bryne, Marianne Brockmann Bugge, Christin Erichsen Bøsterud og Knut Paul Toftegaard.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

Advokatforeningen stiller seg positiv til at det store antall nummererte forskrifter og til dels ikke nummererte forskrifter, som fremstår som viktige rettskilder på merverdiavgiftens område, foreslås samlet i én forskrift som følger den allerede vedtatte nye merverdiavgiftslovens systematikk og kapittelinndeling.

Samlet sett gir dette etter Advokatforeningens oppfatning en vesentlig enklere og mer oversiktlig rettskildesituasjon, som forutsettes å være av særlig betydning for det store antall registrerte næringsdrivende som har et informasjonsbehov på området. Det tilføyes at dette samlet sett nysystematiserte regelverket også vil være av verdi for mer profesjonelle brukere av rettskildene.

På denne bakgrunn er det grunn til å berømme det betydelige systematiseringsarbeid som er utført av sentrale avgiftsmyndigheter.

I og med at forskriftsutkastet, bortsett fra systematikken som er ny, viderebringer i det alt vesentlige de bestemmelser som allerede var angitt i de enkelte forskrifter som ikke er tatt direkte inn i merverdiavgiftsloven, er det begrenset behov for å kommentere forskriftens mer detaljerte bestemmelser.

Advokatforeningen finner grunn til å bemerke at det synes å ha oppstått en direkte feil eller misforståelse i forslaget § 2-4 (forhåndsregistrering) under punkt (2) siste setning.

Det er angitt her at det som et vilkår for forhåndsregistrering er "at registreringsgrensen forventes nådd innen fire måneder etter at søknaden om forhåndsregistrering kom inn".

Dersom man ser på det som står uttalt i Merverdiavgiftshåndboken 5. utg. 2007 på side 517 kap. 28.3.4 punkt 3, kan det konstateres at adm. praksis går ut på at det motsatte, dvs de tilfeller hvor det går **mer** (eller ikke mindre enn) fire måneder før registreringsgrensen er nådd. Ordlyden er blitt feil i forhold til dette.

Det antas at forskriftsteksten vil bli endret på dette punkt.

Advokatforeningen har dessuten merknader vedr enkelte andre forslag til bestemmelser:

Kapittel 2

Vedr. § 2-1-1 (3) "Skattekontoret kan i særlige tilfeller fravike kravet i første ledd"

Finansdepartementet har fraveket kravet om at salgsdokument skal sendes gjennom representanten i tilfelle hvor denne ordningen ikke er praktisk mulig. Gjeldende rett tilsier at kravet fravikes når sending av salgsdokument gjennom representant ikke er gjennomførbart. Advokatforeningen finner at dette må fremgå av forskriftsteksten, og imøteser at Skattekontoret i tillegg kan fravike kravet i særlige tilfeller.

Kapittel 7

Vedr § 7-4-1

Bestemmelsen er ny og synes å skape klarhet i en til nå uklar rettsstilling for næringen. Forslaget støttes således.

Vedr § 7-6-1

Begrepet "deler" i bestemmelsen kan fremstå som en innsnevring, på tross av at bestemmelsens overskrift benytter "varer". Dette kan gi unødig tolkningstvil. Det bør angis klart at avgiftsfritaket omfatter både "varer og deler av varer".

Kapittel 8

Vedr § 8-2

Både lovtekst og § 8-2-1 benytter ”til bruk i den registrerte virksomheten og til andre formål” mens man i § 8-2-2 benytter ”virksomhetens felles drift”. Dette kan gi rom for unødvendig tolkningstvil. En rettslig standard bør velges. Det anføres at alternativet ”til bruk i den registrerte virksomheten og til andre formål” bør benyttes konsekvent, da den alternativ nummer to synes å innebære et krav om at anskaffelsen må være til bruk i alle deler av virksomheten, noe som anses å være en utilsiktet innskjerping av dagens regelverk.

Forskriftsteksten lest isolert (dvs. løsrevet fra lovteksten) angir ikke ”antatt bruk” som prinsipp for beregning av forholdsmessig fradrag. Dette kan gi rom for tolkningstvil og kan i ytterste konsekvens sees som en endring av dagens hovedregel. Prinsippene fra dagens forskrift nr 18 herunder henvisning til *forretningsmessig skjønn* bør inntas i forskriftsteksten.

Forskriftsutkastet § 8-2-2 opplytter videre et nytt vilkår sett i forhold i dagens rettstilstand. I bestemmelsens siste setning er det inntatt ”[d]et er et vilkår for slik fordeling at den i rimelig grad gjenspeiler bruken”. Det anføres fra departementets side at dette representerer lovfesting av forvaltningspraksis. Dette bestrides. Prinsipielt må dette anses som en innskjerping av dagens rettstilstand. Subsidiært må denne form for endring undergis en grundigere behandling enn nærværende henvisning til udokumentert forvaltningspraksis.

Vedr § 8-3-2

Bakgrunnen for denne bestemmelsens plassering kan ved første øyekast fremstå som noe ulogisk. Dersom det imidlertid legges til grunn at bestemmelsen ikke gjelder dokumentasjon av fritak for merverdiavgift, men dokumentasjon av bestemmelser om fradrag som i dag er gitt i mval § 22, er plasseringen forståelig. Dette fordi selve fradraget i den aktuelle situasjonen skal dokumenteres tilnærmet likt avgiftsfritak ved eksport ut av landet.

Det er uansett noe underlig å plassere bestemmelsen under et kapittel med navn ”Andre begrensninger i fradragsretten” ettersom bestemmelsen gjelder dokumentasjon av anskaffelser som allerede er fradragsberettiget, på tross av forskriftens systematikk sett i forhold til lovens oppbygging.

Vedr § 8-3-3

Nærværende bestemmelse er som § 8-3-2 plassert under overskriften *Andre begrensninger i fradragsretten*. Også her fremstår plasseringen som noe misvisende, se kommentarer over.

Når det gjelder det materielle innholdet i bestemmelsen kommenteres følgende:

Annet ledd av bestemmelsen, er som angitt i forarbeidene, en videreføring av forskrift nr 35 pkt 6 første og annet ledd, hvoretter ansvarshavende om bord skal bekrefte mottak av varen. Med dagens muligheter for elektronisk fakturering og annen type kommunikasjon synes en videreføring av kravet både uhensiktsmessig og upraktisk. Bekreftelsen må kunne gis elektronisk og i ettertid hvis påkrevet. Alternativt kan det her aksepteres at ordre/bestillingsseddel angir leveransens avgiftsmessige status for leverandøren, jf dagens forskrift nr 60.

Vedr prinsippene nedfelt i Rundskriv nr 40 - ”Merverdiavgiftsloven § 21 fradragsrett for den enkelte ved anskaffelse av driftsmiddel i ”sameie”, 29. september 1975

Verken forslaget til ny lov eller ny forskrift omhandler prinsippene som er nedfelt i rundskriv nr 40. Rundskriv nr 40 benyttes i dag av en rekke aktører hvilket innebærer at bl.a. felles innkjøp kan håndteres på en praktisk og effektiv måte. Det vil innebære betydelige utfordringer for en rekke aktører som i dag benytter rundskriv nr 40 dersom prinsippene fra Rundskriv nr 40 ikke videreføres. Manglende videreføring vil for eksempel bety at leverandører av fellesfunksjoner til et fellesskap må etablere kundeforhold med den enkelte. Alternativt vil kostnadene øke for de nevnte aktørene ettersom innkjøpsselskaper (næringsdrivende mellomleverandører) vil måtte opprettes. Dette kan neppe være tilsiktet. En bestemmelse som favner prinsippene i rundskriv nr 40 bør inkluderes i forskriften.

Forskriften bør videre presisere at fordelingsmodellen kan benyttes for alle typer anskaffelser og ikke bare anskaffelse av og til bruk for driftsmidler i sameie. Dette kan ellers fremstå som tvilsomt basert på de foreliggende skriftlige rettskilder og kan åpne for tolkningstvil og forskjellsbehandling.

II Justering av inngående avgift

De foreslåtte bestemmelser fremstår i all hovedsak som en videreføring av dagens regler. Det er imidlertid uklarheter i dagens regelverk som kan avhjelpes med forskriftspresiseringer/ -endringer.

I utkastets § 9-3-2 og 9-7-1 om overdragelse av hhv. justerings- og tilbakeføringsplikt fremgår det at det er et vilkår at mottakeren er "et registrert avgiftssubjekt". Dette er for snevert og upraktisk. Det foreligger en rekke eksempler på at mottaker ikke er registrert på selve overdragelsestidspunktet, men blir det etter kort tid (normalt senere i den termin overdragelsen finner sted eller i den påfølgende termin). Dette kan typisk være aktuelt der en eiendom overdras til et nystiftet single purpose selskap som ikke blir registrert før det har passert registreringsgrensen, og dette skjer nødvendigvis noe senere enn selve overdragelsen. Et annet praktisk eksempel er ved fisjon der det mottakerselskapet stiftes ved selve fisjonen og først i etterkant kan sende inn registreringsmelding.

På bakgrunn av ovennevnte er det behov for en presisering i forskriftsteksten om at det er tilstrekkelig at mottaker blir registrert så snart registreringsgrensen passerer forutsatt at kapitalvaren overtas med formål om en bruk som medfører rett/plikt til registrering.

Videre er det behov for å gjennomføre visse komplekse, men praktiske presiseringer:

I dagens justeringsforskrift § 2-8 regulerer man det (noe uvanlige) tilfellet at en registrert næringsdrivende må foreta samlet nedjustering som følge av opphør av virksomhet, men hvor vedkommende senere starter opp avgiftspliktig virksomhet igjen. I et slikt tilfelle er dagens regel at den næringsdrivende kan begynne å oppjustere den avgiften han tidligere har nedjustert fra det tidspunkt han gjenopptar den avgiftspliktige virksomheten.

I utkastet til ny forskrift synes ikke ovennevnte om enn uvanlige tilfelle å være regulert. Dette fremstår som mangelfullt.

En mangel ved dagens forskrift er at det ikke gis særskilte dokumentasjonsregler for de ovennevnte tilfeller (dokumentasjonskrav burde vært oppstilt i dagens forskrift)

§ 3-4). I slike tilfeller ville det være naturlig om en del av dokumentasjonen må knytte seg til det forhold at den næringsdrivende faktisk har foretatt en samlet nedjustering, og når/med hvilket beløp dette skjedde.

En større mangel er at departementet tydeligvis har ment at en annen og mer praktisk situasjon skal løses på samme måte som beskrevet ovenfor, uten at man overhodet har forskriftsregulert dette. Denne andre situasjonen er bare kommentert i departementets merknader til dagens forskrift § 2-4 (utkastets § 9-3-4):

"Til § 2-4 Vilkår for overføring av rett til å justere

... Som nevnt følger det av forskriften at retten til å justere også overføres i tilfeller hvor det ikke skjer en samtidig overføring av justeringsforpliktelsen. Det kan for eksempel skyldes at overdrageren ikke har fradragsført noe inngående merverdiavgift eller at vilkårene for overføring av justeringsforpliktelsen ikke er oppfylt.

Når justeringsforpliktelsen ikke kan overføres må overdrageren foreta en samlet justering. Det kan imidlertid tenkes at mottakeren etter overdragelsen, men før utløpet av justeringsperioden, blir registrert for merverdiavgift/tar kapitalvaren i bruk i avgiftspliktig virksomhet. I så fall kan mottakeren justere årlig fra dette tidspunktet og i resten av justeringsperioden. Denne situasjonen tilsvarer langt på vei forholdet hvor en avgiftspliktig virksomhet opphører, men igjen blir avgiftspliktig under justeringsperioden, jf. forskriften § 2-8. I begge tilfeller kan justeringen fortsette dersom og fra det tidspunktet kapitalvaren igjen brukes i avgiftspliktig virksomhet. Og i begge tilfeller forutsetter en slik rett til (fortsatt) justering at det faktisk er foretatt en samlet justering ..."

Situasjonen som er beskrevet ovenfor antas å være langt mer praktisk enn situasjonen som er forskriftsregulert i dagens § 2-8. Situasjonen vil f.eks. være aktuell i tilfeller der en næringsdrivende som har fradragsført IMVA ved oppføring av et bygg selger dette til en utleievirksomhet som ikke har inngått leiekontrakter på kjøpstidspunktet (svært aktuelt i disse krisetider, der en del virksomheter må selge unna eiendom, samtidig som leiemarkedet er tregt). Selger må da nedjustere (hele eller deler av) fradragsført mva fordi kjøper ikke oppfylder vilkårene for å overta (hele) justeringsforpliktelsen. Når kjøper, kanskje etter kort tid, inngår leiekontrakter som omfattes av en F 117-registrering, vil denne imidlertid kunne begynne å oppjustere den avgift selger har nedjustert. En tilsvarende situasjon kan være aktuell dersom kjøper nekter å overta justeringsforpliktelsen, selv om han oppfylder vilkårene for dette.

Situasjonen som er nevnt i merknadene til dagens forskrifts § 2-4 foreslås regulert i selve forskriften.

Det er behov for særlige dokumentasjonsregler knyttet til overdragelse av justeringsrett i de tilfeller der selger har foretatt samlet nedjustering. Når det dreier seg om en justeringsrett som skal overdras fra en selger til en kjøper, er det enda viktigere med passende dokumentasjonskrav – for eksempel om at selger skal dokumentere at samlet nedjusteringsbeløp faktisk er innrapportert/innbetalt til staten. Dette bør fremgå av den fremtidige forskriften.

Vedr § 12-2-1

Forslaget om å forskriftsfeste at ett av klagenemndas medlemmer skal være registrert eller statsautorisert revisor fremstår som godt og vil ivareta den nødvendige bredden i kompetansebehovet i et slikt utvalg.

Vedr § 15-3-1

Forslaget om å gi nyregistrerte anledning til å søke om årsoppgave fra registrering fremstår som hensiktsmessig og praktisk.

Vedr § 15-3-3

I bestemmelsens side punkt er det inntatt et forslag om å gi vedtak om tilbakekall av rett til årsoppgave tilbakevirkende kraft. Med tilbakevirkende kraft følger rentebelastning. Dette synes som en særdeles streng reaksjon. Det er i merknadene uttalt at bestemmelsen kun bør anvendes overfor de som forsettelig eller grovt uaktsomt innvilger seg kreditt på denne måten samt når beløpsgrensen er oversteget med 25 %. Dette bør fremgå av bestemmelsen eller i en instruks til skattekontorene. En uttalelse i forarbeidene om at bestemmelsen kun bør benyttes i nevnte tilfeller er ikke presis nok og vil kunne medføre forskjellsbehandling fra skattekontor til skattekontor. Videre vil faren for anvendelse også på uaktsomme tilfeller være tilstede. Det fremstår som uholdbart.

Under hensyntagen til de merknader som fremkommer ovenfor er det Advokatforeningens oppfatning at forskriften representerer en positiv og viktig forbedring av det som hittil har fremstått som et uoversiktlig regelverk.

Vennlig hilsen

Berit Reiss-Andersen
leder

Merete Smith
generalsekretær