



DET KONGELIGE  
JUSTIS- OG POLITIDEPARTEMENT

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

FINANSDEPARTEMENTET	
10. AUG. 2007	
Saksnr.	07,1911-29
Arklvnr.	

Deres ref.  
02/04254 SL EB/KR

Vår ref.  
200702524- UA/TJU

Dato  
09.08.2007

## Høring - utkast til merverdiavgiftslov

Vi viser til Finansdepartementets brev av 30. mars 2007 med vedlegg.

Justisdepartementet ser positivt på at det er utarbeidet et utkast til en ny merverdiavgiftslov med sikte på en lovteknisk opprydding for å lette tilgjengeligheten av regelverket. Vi har merket oss at man ved utformingen av lovforslaget i stor grad har lagt til grunn heftet *Lovteknikk og lovforberedelse*, jf. høringsnotatet kapittel 5.2.1 s. 27. Justisdepartementet er likevel av den oppfatning at det er et potensial for lovteknisk forbedring av forslaget. Finansdepartementet kan gjerne ta kontakt med oss for en dialog om de lovtekniske valgene.

### 1. Generelle merknader

#### *Paragrafnummerering og "tomme" paragrafer*

I lovutkastet er det benyttet en kapittelvis paragrafnummerering. I høringsnotatet punkt 5.2.10 vises det til at særlige hensyn tilsier kapittelvis nummerering, blant annet fordi merverdiavgiftsregelverket er omfattende og endres forholdsvis hyppig.

Justisdepartementet viser til at utgangspunktet er at paragrafnummereringen skal være fortløpende, jf. *Lovteknikk og lovforberedelse* s. 61. En kapittelvis nummerering har en del ulemper, og gjør det ikke nødvendigvis enklere å føye til nye paragrafer på et senere tidspunkt. I praksis vil det gjerne være behov for å tilføye nye paragrafer på andre steder i det aktuelle kapitlet enn på slutten av det. Videre har lovutkastet gjennomgående en rekke "tomme" paragrafer i hvert kapittel, og ved overgangen til en ny deloverskrift innenfor hvert kapittel går paragrafnummereringen opp til nærmeste titall. I høringsnotatet punkt 5.2.10 vises det til at en slik struktur gir et klarere skille

mellom ulike rettslige temaer innenfor et kapittel, og dessuten et mer robust regelverk som tar høyde for fremtidige endringer. Justisdepartementet er ikke enig i dette.

”Tomme” paragrafer kan skape misforståelser og kan virke forvirrende for leserne av loven. Særlig problematisk blir dette når man kombinerer et stort antall tomme paragrafer med kapittelvis paragrafnummerering. Ved kapittelvis paragrafnummerering er det systemet med å begynne med ny nummerering for hvert kapittel som er ment å ta høyde for at det kan komme til nye paragrafer. Å sette av tomme paragrafer midt i kapitlet i tillegg, gjør strukturen vanskelig å forstå.

Tomme paragrafer bør bare benyttes der man har helt klare og konkrete holdepunkter for at det vil bli behov for nye bestemmelser. En generell henvisning til at merverdiavgiftsregleverket er gjenstand for hyppige lovendringer, er ikke tilstrekkelig. Så vidt vi kan se, er det bare når det gjelder uttaksreglene, at det i høringsnotatet er vist til at det foreligger konkrete holdepunkter for at det kan komme lovendringer i nær fremtid, jf. punkt 5.2.9 s. 40. Det er for øvrig ikke gitt at senere endringer nødvendigvis vil passe med de ”tomrom” man har latt stå åpne, noe som kan gi opphav til ytterligere problemer. Vi ber på denne bakgrunn om at Finansdepartementet fjerner de ”tomme” paragraferne fra lovforslaget, i hvert fall der man ikke har klare holdepunkter for at det vil komme til nye paragrafer.

Hvis erfaring tilsier at det ofte vil være aktuelt med endringer i merverdiavgiftsloven – og da gjerne i form av nye paragrafer – kan dette være et hensyn som taler for kapittelvis paragrafnummerering. Lovens omfang er også et argument for dette. Vi har på den bakgrunn ikke avgjørende innvendinger mot at man i dette tilfellet velger kapittelvis paragrafnummerering, men som nevnt vil vi fraråde at dette kombineres med tomme paragrafer.

### *Paragrafinndeling*

Justisdepartementet ser positivt på at man i lovforslaget har forsøkt å begrense størrelsen på de ulike paragraferne, og at det er lagt vekt på at hver enkelt paragraf skal omfatte ett tema på en mest mulig uttømmende måte. Etter vårt syn bør man imidlertid unngå en for fininndelt struktur innenfor den enkelte paragraf, da dette blir uoversiktlig. Vi viser til at det i noen paragrafer i lovforslaget benyttes både nummererte ledd, bokstavnummerering under dette nivået og deretter nok et nivå nummerert med tall. Som eksempel nevnes § 2-3 om frivillig registrering, som i første ledd inneholder en bokstavnummerert oppregning av personer/virksomheter som kan registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Under bokstav a kommer en nummerert oppregning, før et punktum er føyd til om at beløpsgrensen i § 2-2 gjelder tilsvarende. Det blir uoversiktlig å ha flere slike nivåer og fellesbestemmelser innenfor en opplisting. Etter vårt syn bør nummernivået fjernes, og bare bokstavnummereringen beholdes som et nivå under leddene. Man får heller vurdere å ta inn mer informasjon i hver enkelt bokstav.

### *Innholdsfortegnelse*

Det skal ikke være noen innholdsfortegnelse til en lov av det omfang det her er tale om. Denne bør derfor strykes.

### *Forholdet til andre lover, til forskriftsverket og til merverdiavgiftsvedtaket*

Justisdepartementet er enig i at forholdet til forvaltningsloven bør reguleres i den nye merverdiavgiftsloven, jf. høringsnotatet punkt 5.2.4.3. Vi er også enig i at det i den nye merverdiavgiftsloven ikke bør innarbeides omfattende henvisninger til skattebetalingsloven, jf. høringsnotatet punkt 5.2.4.4. Vi kan videre slutte oss til vurderingene i høringsnotatet punkt 5.2.5 og 5.2.7 om fordelingen av regelverket mellom lov og forskrifter og om samling av de nåværende forskrifter til en eller to samleforskrifter.

Vi kan videre se at en innarbeiding av deler av merverdiavgiftsvedtaket i den nye merverdiavgiftsloven, jf. høringsnotatet punkt 5.2.8, kan være hensiktsmessig fordi det kan gjøre sammenhengen mellom loven og vedtaket lettere tilgjengelig for lovens brukere. For å unngå uklarerhet om § 1-1 annet ledd første punktum skal forstås som en henvisning til Grunnloven § 75 bokstav a, eller som en selvstendig hjemmel for kompetanse for Stortinget, bør det inntas en henvisning til Grunnloven § 75 bokstav a, for eksempel slik: "Stortinget pålegger merverdiavgiften og fastsetter de satser som skal gjelde, jf. Grunnloven § 75 bokstav a." Slik bestemmelsen nå er utformet, gir den tilsynelatende en selvstendig hjemmel for Stortinget til å pålegge merverdiavgift og fastsette de satser som skal gjelde. Det fremgår imidlertid av spesialmerknadene til bestemmelsen at den bare er ment å informere om den adgang Stortinget har til å treffe slike vedtak i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. Vi vil videre foreslå å sløyfe annet punktum i § 1-1 annet ledd, ettersom Stortingets adgang til å treffe vedtak som avviker fra loven følger direkte av Grunnloven § 75 bokstav a. Vi forstår det slik at man ikke ønsker å innføre noen selvstendig hjemmel i merverdiavgiftsloven for dette. Etter opphevingen av Odelstinget og Lagtinget fra 1. oktober 2009 kan annet punktum fremstå som noe forvirrende.

### *Begrepsbruk*

I høringsnotatet bes det om synspunkter på en rekke begreper som benyttes i lovforslaget. Når det gjelder begrepet "avgiftssubjekt", jf. høringsnotatet punkt 5.2.13.4, vil Justisdepartementet bemerke at det fremstår som noe inkonsekvent at dette begrepet brukes slik at det ikke omfatter også privatpersoner som er avgiftspliktige ved innførsel av varer eller tjenester, jf. lovforslaget §§ 12-2 og 12-3. Også disse personene er "avgiftssubjekter" i den forstand at de vil være avgiftspliktige etter loven.

Justisdepartementet ber Finansdepartementet vurdere om det er mulig å benytte avgiftssubjekt som en fellesbetegnelse for *alle* som er pliktige til å betale merverdiavgift etter lovforslaget, mens det benyttes en annen fellesbetegnelse for den undergruppen av disse som omfatter de personer/virksomheter som registreres i Merverdiavgiftsregisteret, jf. lovforslaget § 2-1. Dette vil imidlertid også kreve en endring av begrepsbruken i §§ 11-10 og 11-11.

### *Målsetningen om en rent teknisk revisjon – forholdet til rettspraksis*

I høringsnotatet kapittel 5.2.3 gis det uttrykk for at siktemålet med arbeidet er en rent teknisk revisjon av merverdiavgiftslovgivningen, og at det er "hensiktsmessig at Stortinget skal kunne ta stilling til overordnede strukturelle og lovtekniske spørsmål løstrevet fra materielle problemstillinger". Til dette vil vi peke på at det er en nær sammenheng mellom lovtekniske og materielle spørsmål. I den grad kjente begreper har et klart innhold, er vi enig med Finansdepartementet i at det er hensiktsmessig i størst mulig grad å videreføre disse. Nyere høyesterettspraksis synes imidlertid å vise et behov for avklaring på enkelte punkter, for eksempel når det gjelder fradragsrettens omfang, jf. høringsnotatet punkt 5.2.13.10 og de avgjørelser fra Høyesterett som er nevnt i spesialmerknadene til § 9-1 i lovforslaget. Vi er av den oppfatning at eventuelle behov for avklaring av lovteksten som rettspraksis illustrerer, bør vurderes i forbindelse med det nå pågående revisjonsarbeidet.

## **2. Merknader til de enkelte bestemmelser**

Ovenfor har vi presentert våre mer generelle synspunkter på spørsmål høringsnotatet reiser. I det følgende vil vi komme med en del mer konkrete innspill til lovutkastets enkelte kapitler og paragrafer. Lovutkastet er imidlertid omfattende, og vi har ikke hatt anledning til å gå grundig gjennom samtlige bestemmelser. Vi har heller ikke vurdert i hvilken grad de ulike bestemmelsene gir uttrykk for gjeldende rettstilstand. Merknadene nedenfor er derfor først og fremst av lovteknisk karakter.

### *Til kapittel 1*

Det virker hensiktsmessig å innlede lovforslaget med et kapittel 1 som regulerer lovens virkeområde og definisjoner av sentrale begreper. Ettersom kapitlet bare inneholder slike bestemmelser, bør det imidlertid gis overskriften "Lovens virkeområde. Definisjoner" i stedet for "Alminnelige bestemmelser".

Definisjonen av "merverdiavgift" i lovforslaget § 1-1 første ledd annet punktum bør utformes slik at den gir en selvstendig og frittstående definisjon av hva merverdiavgift er. Slik bestemmelsen nå står, vil den ha liten informasjonsverdi for lovens brukere, fordi den fremstår som en ren henvisningsbestemmelse som gir liten veiledning. Vi foreslår å fjerne bestemmelsens henvisninger til andre paragrafer og kapitler. Definisjonen kan da for eksempel utformes slik: "Med merverdiavgift forstås en avgift til staten som skal betales ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester." Omsetning og uttak (og eventuelt innførsel) bør deretter defineres i § 1-3, som inneholder definisjoner av sentrale begreper i loven. Det er så vidt vi kan se ingen grunn til å plassere definisjonene av disse begrepene, som benyttes en rekke steder i lovforslaget, i henholdsvis § 3-1 annet ledd og § 3-10 annet ledd. I forbindelse med definisjonen av omsetning bør det klargjøres om "formidling" skal regnes som omsetning, jf. at dette uttrykket benyttes i flere bestemmelser i kapittel 4 på en slik måte ("omsetning og formidling") at formidling *ikke* synes omfattet av

omsetningsbegrepet. Hvis det ikke har vært meningen at formidling skal være omfattet av omsetningsbegrepet i utgangspunktet, reiser vi spørsmål ved om det er behov for de unntak for formidlingsvirksomhet som oppstilles i kapittel 4.

Det fremgår av spesialmerknadene til § 1-2 at øyer innenfor territorialfarvannet skal være omfattet av uttrykket "det norske fastlandet" i § 1-2 annet ledd. Etter vårt syn er dette ikke en naturlig forståelse av "fastland". Ordlyden i § 1-2 annet ledd bør heller endres til "det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke ...". For øvrig synes bestemmelsene i § 7-43 å ha et uklart forhold til definisjonen av merverdiavgiftsområdet i § 1-2. Første ledd i § 7-43 taler om "personer som er bosatt utenfor merverdiavgiftsområdet eller som har opphold på Svalbard eller Jan Mayen ...". Personer som har opphold på Svalbard eller Jan Mayen, vil vel imidlertid uansett være bosatt utenfor merverdiavgiftsområdet slik dette er definert i § 1-2 annet ledd. Vi ber Finansdepartementet se på forholdet mellom ordlyden i § 7-43 og definisjonen i § 1-2 annet ledd.

Når det gjelder definisjonene i § 1-3, bør det presiseres i første ledd bokstav d hva som menes med "mv." etter kjøp. En definisjon bør gi klart uttrykk for hva som omfattes av den. Vi stiller også spørsmål ved hvor klar definisjonen av "fjernleverbare tjenester" i bokstav e er. Det er ikke opplagt hva som menes med "tjenester som etter sin art kan leveres over avstand".

#### *Til kapitlene 3 og 4*

Det bør videre vurderes å slå sammen kapittel 3 om avgiftspliktig omsetning mv. og kapittel 4 om unntak fra merverdiavgiftsloven til ett kapittel. Det vil være en fordel om både den positive og negative avgrensningen av hvilke typer av omsetning mv. som faller innenfor loven, fremgår av ett og samme kapittel. Etter vårt syn bør kapittel 3 innledes med en bestemmelse som slår fast en hovedregel om at omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester er merverdiavgiftspliktig. Denne hovedregelen blir lite synlig slik lovforslaget nå er bygget opp. Deretter kan de ulike presiseringer av omsetning av varer i kommisjon (§ 3-2) samt unntatt omsetning (§§ 4-10 til 4-28), av hvilke forhold som skal regnes som uttak (§§ 3-11 flg.) eller som er unntatte uttak (§ 4-30), og om hva slags innførsel av tjenester som er merverdiavgiftspliktige (§ 3-21), tas inn. Slik kapittel 3 og 4 nå er utformet, fremstår de som svært fragmentariske. Hvis en sammenslåing av kapittel 3 og 4 skulle medføre at kapitlet blir for omfattende, kan man vurdere en oppdeling i et kapittel 3 om avgiftspliktig omsetning, der også unntakene fremgår, og tilsvarende kapitler 4 og 5 om avgiftspliktig uttak og innførsel.

Justisdepartementet er i utgangspunktet enig i at det kan fremstå som hensiktsmessig å skille mellom unntak og fritak, jf. høringsnotatet punkt 5.2.13.7. Slik kapittel 4 nå står, synes imidlertid forholdet mellom dette kapitlet om *unntak* og kapittel 7 om *fritak* fra merverdiavgift, noe uklart. Dette har også sammenheng med at definisjonene, særlig av unntak (§ 4-1), ikke fremstår som klare. Vi stiller spørsmål om ikke unntak og fritak bør defineres i § 1-3, slik at brukeren kan sammenligne begrepene og lettere se forskjellen

og sammenhengen mellom dem. Vi forstår det videre slik at lovforslaget kapittel 8 også i realiteten regulerer fritak fra merverdiavgift, men at disse bestemmelsene er skilt ut i et annet kapittel enn kapittel 7 fordi innførsel skiller seg sterkt fra innenlands omsetning. Etter vårt syn bør man i så fall, for å skape klarhet, ikke benytte uttrykket "fritak" i paragrafoverskrifter i kapittel 8.

Når det spesielt gjelder utformingen av definisjonen av "unntak" i § 4-1, er dens første ledd utformet slik at det forhold at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift eller gis fradrag for inngående avgift, fremstår som noe som kommer i tillegg til det at omsetningen eller uttaket er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Meningen er vel imidlertid at dette er følger av at den aktuelle omsetningen eller uttaket er unntatt fra loven. Hvis meningen er at bestemmelsen skal presisere hva som ligger i at en omsetning eller et uttak er unntatt fra loven, bør § 4-1 første ledd omformuleres. Bestemmelsen kan for eksempel deles opp i flere punktum slik: "Med unntak fra merverdiavgiftsloven menes omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven. Dette innebærer at det ikke skal beregnes...". Forholdet mellom første og annet ledd i § 4-1 fremstår også som uklart. Hvis meningen er at annet ledd skal være et unntak fra unntaket i første ledd, bør bestemmelsen heller utformes for eksempel slik: "Selv om det foreligger et unntak fra merverdiavgiftsloven, gjelder loven likevel ...".

#### *Til kapittel 15*

Vi reiser videre spørsmål om ikke kapittel 15 om registrering i Merverdiavgiftsregisteret med fordel kunne flyttes, slik at det blir stående rett etter kapittel 12 om beregning og betaling av merverdiavgift. Disse kapitlene synes innholdsmessig å henge sammen, og bør plasseres før kapitlene med forvaltningsmessige bestemmelser.

#### *Til kapittel 7*

Paragraf 7-18 er lang og uoversiktlig, og det bør vurderes om den kan deles opp. Når det gjelder § 7-22 om biologisk materiale, ser vi at det av hensyn til definisjonen av "omsetning" er hensiktsmessig å benytte dette begrepet i bestemmelsen. Ettersom det dreier seg om menneskeorganer mv, synes imidlertid bruken av begrepet "omsetning" ikke å være så heldig ut fra etiske betraktninger. Vi ber derfor Finansdepartementet forsøke å finne en bedre formulering.

#### *Til § 22-1*


Etter vårt syn bør det vurderes om § 22-1 kan utformes mer i samsvar med anbefalingene i NOU 2003: 15 (se utkast til "mønsterbestemmelse" om fastsettelse av tvangsmulkt samt utkast til ny § 59 i forvaltningsloven).

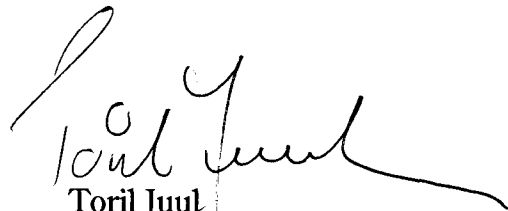
#### *Til § 23-1*

Paragraf 23-1 tredje ledd synes overflødig. Bestemmelsen gir adgang for departementet til å gi overgangsbestemmelser ved endringer av loven eller av merverdiavgiftsvedtaket. En slik adgang vil imidlertid uansett kunne hjemles i en eventuell endringslov eller i

selve merverdiavgiftsvedtaket. Det bør i stedet vurderes om det er behov for en hjemmel for overgangsregler i forbindelse med ikraftsetting av den nye merverdiavgiftsloven.

Med hilsen

  
Harald Aass  
seniorrådgiver

  
Toril Juul  
seniorrådgiver