



Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008  
0030 Oslo

## Høring - Utkast til ny merverdiavgiftslov

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev 30. mars 2007 vedrørende forslag til ny merverdiavgiftslov.

Skattedirektoratet har bedt om merknader fra fylkesskattekontorene, Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift. Vi har mottatt merknader fra 7 fylkesskattekontor, samt fra Klagenemnda. Merknadene følger vedlagt vår høringsuttalelse. I tillegg blir de viktigste innspillene særskilt omtalt der de tematisk hører hjemme.

Skattedirektoratets høringsuttalelse følger i hovedsak systematikken i departementets høringsnotat. I punkt 1 kommenteres således først de lovtekniske spørsmålene direktoratet har synspunkter på. I punkt 2 kommenteres deretter enkelte av lovens sentrale begreper, og i punktene 3 og 4 gjennomgås enkelte av de materielle endringene som departementet foreslår og de bestemmelsene som er ansett som uaktuelle å videreføre i den nye loven. I punkt 5 gis det en oversikt over hvilke nye lovbestemmelser som Skattedirektoratet foreslår. Punkt 6 inneholder særmerknader til de enkelte bestemmelsene i loven.

### 1. Lovtekniske spørsmål

Skattedirektoratet er av den oppfatning at lovstrukturen i all hovedsak fremstår som god. Bestemmelsene er plassert der de systematisk hører hjemme, etter sitt tematiske innhold. Skattedirektoratet er enig med departementet i at dette vil bedre lovens brukervennlighet.

Skattedirektoratet har ingen særskilte kommentarer til høringsnotatets punkter 5.2.1 til 5.2.4, 5.2.8, 5.2.9, 5.2.11 og 5.2.12. Vi kan i all hovedsak slutte oss til departementets vurderinger.

#### 1.1 Fordeling av regelverket mellom lov og forskrifter

Også når det gjelder den konkrete fordelingen mellom lov og forskrift, deler vi i all hovedsak departementets oppfatninger. Vi foreslår imidlertid at deler av enkelte bestemmelser i lov-utkastet flyttes til bestemmelser i samleforskriften. De nærmere vurderingene redegjøres det for i særmerknadene til de enkelte bestemmelsene under punkt 6.

Skattedirektoratet antar på generelt grunnlag at fastsettelse av en samleforskrift til loven vil redusere risikoen for å overse relevante bestemmelser, slik at dette momentet ikke nødvendigvis med samme styrke som i dag tilsier varsomhet med å fastsette regler i forskrift.

Når det gjelder utkastets §§ 4-10 til 4-12 om helsetjenester, helserelaterte tjenester og sosiale tjenester, er store deler av dagens forskrifter på områdene tatt inn i lovteksten. Vi er litt usikre på om dette er heldig.



Som et fylkesskattekontor påpeker, er forskrift nr. 119 om helsetjenester en av de forskriftene som hyppigst har blitt endret etter merverdiavgifts-reformen. Dersom man også i fremtiden må påregne relativt hyppige endringer, kan det synes tungvint å måtte gå veien om lovendringer. Etter en samlet vurdering slutter direktoratet seg til departementets forslag.

## 1.2 Utforming av forskriftshjemler og innføring av samleforskrift

Skattedirektoratet deler i all hovedsak departementets oppfatning om at lovens fullmakter i størst mulig grad knyttes til de respektive materielle bestemmelsene. Dette vil medføre at man i hvert enkelt tilfelle vet om det kan finnes utfyllende regler i forskrift. Ved at forskrifts-bestemmelsene til loven vil finnes i en (eller to) samleforskrift(er), med samme hoved-paragrafnummerering som i loven, vil det samlede regelverket etter vårt syn bli meget brukervennlig. Direktoratet deler også departementets oppfatning om at en samlet presentasjon vil gjøre det lettere å endre regelverket, videre at den samlede tekstmengden kan reduseres.

En slik løsning innebærer imidlertid at temaer/emner som i dag er regulert gjennom én forskrift (for eksempel forskrift nr. 71 om representantregistrering) og som logisk hører sammen, må fordeles på ulike paragrafer i forskriften, alt ettersom det dreier seg om materielle regler, registreringsbestemmelser, regnskapsbestemmelser, særskilt beregnings-grunnlag eller annet. Dette vil i det enkelte tilfellet kunne gjøre det vanskelig for brukeren å få fullstendig oversikt over emnet. Videre vil systematikken medføre at enkelte bestemmelser i forskriften vil kunne bli meget omfattende. Et eksempel på dette vil kunne være forskriftsbestemmelsen til lovens § 16-20, som jo etter det valgte systemet vil måtte inneholde regnskaps- og dokumentasjonsbestemmelser om veldig mange ulike temaer.

Prinsipielt er Skattedirektoratet av den oppfatning at det er mest gunstig med én samle-forskrift. Vi ser imidlertid er det enkelte steder vil være behov for meget detaljerte og omfattende regler. Som eksempel kan nevnes § 16-20. Skattedirektoratet antar at dette problemet til en viss grad kan avhjelpes ved bruk av deloverskrifter i forskriften til disse bestemmelsene.

Prinsipielt er Skattedirektoratet videre enig med departementet i at det er en fordel med mest mulig spesifiserte fullmaktsbestemmelser. I lovutkastet er det således gjennomgående ganske presist angitt i fullmaktsbestemmelsen hva som kan reguleres i forskriften, for eksempel "hva som anses som husholdningsbruk", jf. § 7-14 tredje ledd.

En del ganger er det derimot nødvendig å gi nærmere regler om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen, eventuelt angi nærmere vilkår som må oppfylles. Departementet har i disse tilfellene brukt tre hovedtyper av fullmaktsbestemmelser. For det første brukes ordlyden "departementet kan gi forskrift om vilkår...", se for eksempel § 4-20 femte ledd. For det andre brukes ordlyden "departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen", se for eksempel § 2-4 annet ledd. For det tredje brukes ordlyden "departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om vilkår...", se for eksempel § 2-3 annet ledd.

Etter Skattedirektoratets syn er det klart nødvendig å skille mellom de tilfeller hvor man ønsker at det kun kan fastsettes vilkår i forskriften og de tilfeller hvor man ønsker at man skal kunne fastsette nærmere bestemmelser til gjennomføring, eventuelt til utfylling av bestemmelsen. Skattedirektoratet antar imidlertid at ordlyden "gjennomføring og utfylling" rent språklig også omfatter "vilkår". Det synes også som om departementet strengt tatt er av denne oppfatning, jf. at ordlyden "herunder om vilkår" brukes i enkelte av disse fullmakts-bestemmelsene (vår understrekning). Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn at man i loven enten kun begrenser forskriftskompetansen til å gjelde "vilkår", eller bruker ordlyden "gjennomføring



og utfylling”. Vi antar således at det tredje alternativet med fordel kan sløyfes – det vil kunne skape usikkerhet i forhold til fullmaktsbestemmelsens rekkevidde hvor det ikke særlig er spesifisert ”herunder om vilkår”. I særmerknadene til de enkelte bestemmelsene i lovutkastet, har vi likevel søkt å følge departementets bruk av de ulike fullmaktsbestemmelsene, også alternativ nr. 3.

### 1.3 Paragrafnummerering

Skattedirektoratet er enig med departementet i at en fordel med valgt paragraf-nummerering, er at man får et klarere skille mellom de ulike kapitlene og også mellom ulike rettslige temaer innenfor et kapittel. Videre ser vi en meget stor fordel med paragraf-nummereringen at det muliggjør en samleforskrift med samme struktur og paragraf-nummerering som loven.

Direktoratet er videre enig i at regelverket i utgangspunktet på denne måte kan bli mer robust og tar høyde for fremtidige endringer. Dog vil ikke dette alltid slå til. For det første vil det kunne være tilfeldig hvor mange paragrafer hver enkelt del i utkastet inneholder og dermed hvor mange ”ledige” bestemmelser som i hvert enkelt tilfelle finnes. Som eksempel kan nevnes kapittel 4 og 5, hvor nummereringen går til henholdsvis §§ 4-28 og 5-9. En mulig løsning kan være å begynne neste serie på henholdsvis §§ 4-40 og 5-20 i stedet for §§ 4-30 og 5-10. For det andre vil heller ikke en slik inndeling nødvendigvis ta høyde for senere behov for nye deler innen et kapittel, eller nye kapitler.

## 2. Sentrale begreper

Skattedirektoratet slutter seg til departementets vurderinger i høringsnotatet, og vi kommenterer ikke punktene 5.2.13.5, 5.2.13.6 og 5.2.13.8 til 5.2.13.10. Departementet har derimot bedt om særlig tilbakemelding på enkelte begreper, og disse kommenteres i det følgende.

### 2.1 Merverdiavgift eller merverdiskatt

Skattedirektoratet har ingen sterke meninger om hvilket av disse begrepene som er mest hensiktsmessig. Vi antar imidlertid på samme måte som departementet at begrepet merverdiavgift i praksis synes å være uproblematisk. Begrepet er godt innarbeidet etter 37 år, og vi ser ingen veldig tungtveiende grunner til å gå bort fra dette begrepet nå. Vi nevner også at både Klagenemnda for merverdiavgift og fylkesskattekontorene gjennomgående foretrekker begrepet ”merverdiavgift”.

### 2.2 Merverdiavgiftsområdet

Skattedirektoratet er av den oppfatning at det kan være hensiktsmessig med et eget begrep knyttet til lovens geografiske virkeområde, og at merverdiavgiftsområdet virker som et godt begrep.

Som departementet gjør oppmerksom på, brukes imidlertid dette begrepet i dag om de virksomhetsområdene som omfattes av loven. Uttrykket vil altså i den nye loven gis et helt nytt meningsinnhold i forhold til vanlig oppfatning i dag. Både Klagenemnda for merverdiavgift og et fylkesskattekontor har pekt på at det vil kunne skape forvirring å la et vel innarbeidet begrep skulle betegne noe helt annet enn tidligere. Klagenemnda foreslår som alternativ enten ”lovstedet”, ”lovterritoriet” eller ”(merverdi)avgiftsterritoriet”.

Etter direktoratets oppfatning vil imidlertid denne endringen i terminologi trolig læres av lovens brukere relativt raskt, og vi anser ikke dette som et tungtveiende argument mot å gi begrepet den nye betydningen.



### 2.3 Avgiftssubjekt

Skattemyndighetene ser at det kan være hensiktsmessig med en samlebetegnelse på de subjektene som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Begrepet "avgiftssubjekt" virker som et bedre samlebegrep enn "avgiftspliktig person"

### 2.4 Unntak og fritak

Skattemyndighetene er enig med departementet i at den valgte begrepsbruken er mest hensiktsmessig. Vi viser til at terminologien er vel innarbeidet. Videre er myndighetene av den oppfatning at begrepene fritak med og uten fradragsrett umiddelbart synes vanskeligere å forholde seg til. Vi gjør imidlertid oppmerksom på at to av fylkesskattekontorene er av den oppfatning at begrepsbruken "fritak" med og uten fradragsrett er å foretrekke.

## 3. Materielle endringer

### 3.1 Geografisk virkeområde og forholdet til kontinentalsokkelen

Skattemyndighetene er enig med departementet i at det er en fordel at det geografiske virke-området for merverdiavgiftsloven uttrykkelig kommer frem av den nye loven. Videre er vi enige i at det er hensiktsmessig at merverdiavgiftsområdet blir sammenfallende med toll-området.

Skattemyndighetene er i tvil om det er praktisk og hensiktsmessig at dagens ordning med bestillingsseddel helt eller delvis avløses av den generelle ordning med utførselsdeklarasjon ved leveranser til petroleumsvirksomheten utenfor merverdiavgiftsområdet. Vi antar at ordningen med bestillingssedler innebærer langt mindre administrative kostnader i forhold den generelle ordning med tolldeklarasjon. Ved direkte utførsel fra vareleverandør til hav-områdene utenfor territorialgrensen, vil ordningen med tolldeklarasjon kunne tre i stedet for bestillingsseddel. Ved levering av varer i Norge som skal brukes utenfor territorialgrensen, vil imidlertid ikke utførselsdeklarasjon i praksis kunne erstatte bestillingsseddelsystemet i og med at slik levering anses for omsetning i Norge. I tillegg kommer at enkelte kjøpere ikke vil være registrert i Norge og ikke vil kunne få avløst avgiften gjennom fradrag. Vi antar at ordningen med bestillingssedler eller tilsvarende legitimasjonsregler bør beholdes der vare-leveransen skjer i Norge. Dersom man ønsker at bransjen skal slippe å forholde seg til to regelsett avhengig om varer eksporteres direkte eller via levering i Norge, er et alternativ å beholde ordningen med bestillingsseddel også for direkte eksport til petroleumsvirksomheten utenfor territorialgrensen.

Vi er enige i departementets forslag om å oppheve forskrift nr. 27 kapittel 1 for den delen som gjelder omsetning direkte til sokkelen. Det bør være samme regler som gjelder for utførsel ut av merverdiavgiftsområdet, uten at man må vurdere nærmere hvor langt utenfor merverdiavgiftsområdet utførselen skjer til. Dette vil som departementet påpeker også innebære like konkurransevilkår for norske og utenlandske virksomheter på kontinental-sokkelen.



Tilsvarende er vi også enige i at innførsel fra kontinentalsokkelen til merverdiavgiftsområdet skal utløse plikt til å betale merverdiavgift på lik linje med innførsel fra andre steder utenfor merverdiavgiftsområdet.

### 3.2 Dispensasjonsadgangen i merverdiavgiftsloven § 70

Skattedirektoratet er enig i at dagens praksis med å treffe avgjørelser etter merverdiavgiftsloven § 70 som i realiteten er forskrifter, er mindre heldig. Vi stiller oss derfor positive til forslaget om å begrense departementets dispensasjonskompetanse til å gjelde enkeltvedtak.

Begrensningen i kompetansen til å gi generelle dispensasjoner, sammenholdt med at dagens generelle forskriftshjemmel til nødvendig utfylling og gjennomføring av loven i § 75 forsvinner, medfører imidlertid at man, i den grad det oppstår spesielle behov som må avklares, må foreta lovendringer oftere enn i dag. Denne ulempen er imidlertid etter vårt syn ikke tungtveiende nok til å beholde dagens løsning.

### 3.3 Finansdepartementets omgjøringsrett overfor Klagenemnda for merverdiavgift

Det er i høringsnotatet foreslått å ikke videreføre omgjøringsadgangen for Finansdepartementet som i dag følger av forskrift nr. 17 § 4. Begrunnelsen er blant annet at et uavhengig klageorgan bør ha siste ord i den administrative klagebehandlingen innenfor sitt lovbestemte ansvarsområde. Skattedirektoratet er enig i Finansdepartementets vurderinger på dette punktet.

### 3.4 Materielle endringer av mindre betydning

Skattedirektoratet er stort sett enig i departementets vurderinger i høringsnotatet. I det følgende omtales bare de endringene hvor vi har særlige merknader.

#### *Merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 5*

Bestemmelsen hjemler som nevnt i høringsnotatet eksempelvis salg av brukte varer fra et avgiftssubjekt hvor fradragrett for merverdiavgift var avskåret ved anskaffelsen. Formålet med bestemmelsen er i følge forarbeidene i større grad å likestille avgiftspliktige næringsdrivende med privatpersoner ved salg av varer som inneholder en avgiftsbelastning. Etter denne bestemmelsen kan altså registrert næringsdrivende selge driftsutstyr fra næringsvirksomheten som ikke har gitt rett til fradrag.

Enkelte fylkesskattekontor gjør i sine høringssvar oppmerksom på at kontorene får en rekke spørsmål om bestemmelsen. Direktoratet er bl. a. på denne bakgrunn i tvil om bestemmelsen i praksis brukes så lite at den bør oppheves.

#### *Forskrift nr. 12 § 5 nr. 18 første ledd*

Skattedirektoratet er enig i departementets vurderinger av denne bestemmelsen. Direktoratet antar imidlertid at også bestemmelsens annet ledd ikke er ment videreført, jf. departementets kommentarer i høringsnotatet.

## 4. Uaktuelle bestemmelser

Skattedirektoratet er, med enkelte unntak, enig i departementets vurderinger i høringsnotatet. Vi omtaler kun de punktene hvor vi har særlige merknader.

#### *Merverdiavgiftsloven § 53*



Merverdiavgiftsloven § 53 pålegger plikt til å innrette registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger og å gjøre notater slik at oppgave- og opplysningsplikten overfor avgiftsmyndighetene kan overholdes. Ligningsloven har en parallell bestemmelse, dog gjeldende kun for opplysningspliktige tredjemenn, i § 6-1 nr. 1.

De reglene i bokføringsloven som står ved siden av, og kan hevdes å overflødiggjøre tilsvarende bestemmelse i merverdiavgiftsloven, antas særlig å være de som lar innholdet i bokføringspliktene bli bestemt av de krav pliktig regnskapsrapportering stiller, jf. særlig bokføringsloven § 4 nr. 1 og § 7 første ledd. På det felt denne regelen dekker - de skriftlige oppgaver med forhåndsdefinert innhold som ukrevet pliktes innlevert til bestemte tider, jf. lovens § 3 - er vi enig i at den er sammenfallende med sitt motstykke i merverdiavgiftsloven og at det således foreligger strengt tatt overflødig dobbeltregulering. De aktuelle bestemmelsene i ligningslov og merverdiavgiftslov har imidlertid langt videre rekkevidde, noe i og for seg også ordlyden bærer bud om ved å pålegge noteringsplikt. Den saklige begrunnelse rekker således bare til delvis opphevelse av § 53. Vi antar imidlertid at det ikke vil bli vurdert som en hensiktsmessig løsning.

At bokføringslovens bestemmelse bare delvis dekker skatte- og avgiftsforvaltningens behov, skyldes for det første at dens krets av pliktsubjekter er langt snevrere. Ligningsloven og merverdiavgiftsloven statuerer opplysningsplikt for blant annet offentlige myndigheter, innretninger og tjenestemenn, jf. særlig § 6-13 i ligningsloven og § 50 i merverdiavgiftsloven. Disse vil generelt ikke være bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2. Selv i de tilfeller det offentlige driver virksomhet som medfører plikt til å levere egenoppgave etter merverdiavgiftsloven, fremstår det som uavklart om bokføringsloven § 2 annet ledd medfører bokføringsplikt, jf. Skattedirektoratets brev til Finansdepartementet av 19.12.2006. Særlig ligningsloven, men i noen grad også merverdiavgiftsloven, har dessuten bestemmelser om opplysningsplikt for private som ikke er bokføringspliktige. I ligningsloven fremkommer dette ved angivelse av pliktsubjektet som eksempelvis: "Den som ..." i bla annet § 6-2 nr. 1, § 6-8 nr. 1 og nr. 2 og § 6-10 nr. 4 eller "Enhver ..." som i bla annet § 6-4 nr. 1. I merverdiavgiftsloven fins lignende subjektangivelser i § 48 ("... andre som har penger til forvaltning...") og § 49 ("Enhver..."). For alle disse tilfellene anser vi det å foreligge behov for lovbestemmelse som den i merverdiavgiftsloven § 53.

For det andre rekker opplysningspliktene etter ligningslov og merverdiavgiftslov langt videre enn til de som oppfylles ved at det inngis skriftlige oppgaver med forhåndsdefinert innhold til fastsatt tidspunkt. Både under og utenfor ettersyn kan det kreves fremlagt andre opplysninger enn de som pliktes gitt i slike periodiske oppgaver. Det kan dreie seg om opplysninger som ligningslov og merverdiavgiftslov mer eller mindre nøyaktig angir art og omfang av. Eksempelvis kan det etter ligningsloven § 6-3 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 47 første ledd kreves spesifiserte kontrolloppgaver over varelevering og -kjøp, mens den nærmere rekkevidde av opplysningsplikten kan fremstå mer uklar i andre tilfeller. Et eksempel på det er postoperatørs opplysningsplikt vedrørende verdibrev, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 3 siste punktum og merverdiavgiftsloven § 48 første ledd siste punktum. Et annet eksempel kan være utleiers og forretningsførers opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-8 nr. 3. Også disse opplysningspliktene omfattes i og for seg av bokføringsloven i den forstand at regnskapssystemet pliktes innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas, jf. bokføringsloven § 4 nr. 1 in fine. Bokføringsloven oppstiller imidlertid selv ingen krav til registrering, dokumentasjon og oppbevaring av her omhandlede opplysninger. Grunnlaget for slike plikter forutsettes å finnes i annen lovgivning, herunder i ligningsloven og merverdiavgiftsloven som begge uttrykkelig pålegger noteringsplikt i anledning de oppgaver og opplysninger som myndighetene kan kreve avgitt. Vi ser således også i disse tilfellene klart behov for å beholde en bestemmelse som den i merverdiavgiftsloven § 53.



Krav om fremleggelse av opplysninger ut over de som gis ukrevet i periodiske oppgaver, kan også - særlig under ettersyn - gjelde andre enn slike som spesielt nevnes i ligningsloven eller merverdiavgiftsloven. Dels kan da dreie seg om opplysninger/dokumenter som pliktes registrert og oppbevart etter annen lovgivning eller på avtalegrunnlag. Dels kan frem-leggelsesplikten gjelde for lignings- og avgiftsansettelse relevant materiale som den opplysningspliktige har sett eget behov for å ta vare på. Innenfor denne uensartede rest-kategori ser vi at en lovbestemt plikt til å innrette "bokføringen" spesielt med sikte på opplysningsplikten overfor lignings- og avgiftsmyndigheter, rettspolitisk kan hevdes å stå svakere. Det å sikre at opplysningsplikten lar seg oppfylle, bør imidlertid i alle tilfelle anses som et legitimt hensyn og et behov for nyansering og gradering etter opplysningens art kan godt ivaretas ved håndhevelsen. En opphevelse av merverdiavgiftsloven § 53 begrenset til denne type opplysninger ville dessuten kunne bli oppfattet som et signal om at det er tillatt å innrette "bokføringen" på måter som gjør det unødig vanskelig å oppfylle plikten overfor avgiftsmyndighetene.

Vår konklusjon er etter dette at merverdiavgiftsloven § 53 bør beholdes, se forslag til ny § 17-9 i særmerknadene i punkt 6 nedenfor.

#### *§ 70-fritakene for folkehøgskolene og undervisningsinstitusjoner ved servering*

§ 4-13 fjerde ledd hjemler ikke unntak for å beregne merverdiavgift i den grad kantine brukes til ordinær serveringsvirksomhet (enten at serveringsstedet er åpent for alle eller for eksempel i sommerferien). De omhandlede § 70-vedtakene hjemler fritak også for denne omsetningen, når denne ikke overstiger 20 % av total omsetning.

Skattedirektoratet er enig i at det ikke synes hensiktsmessig å videreføre dette omsetnings-unntaket, og antar at serveringsvirksomheten til andre vil måtte registreres i Merverdi-avgiftsregisteret når omsetningen overstiger registreringsgrensen. Dette innebærer etter vårt syn en materiell endring i forhold til i dag.

## **5. Oversikt over nye lovbestemmelser**

Nedenfor i punkt 6 følger særmerknader til de enkelte bestemmelsene i lovutkastet. Som det vil fremgå foreslår Skattedirektoratet endringer i en rekke bestemmelser. Skattedirektoratet ønsker imidlertid allerede nå å gjøre oppmerksom på at vi, i tillegg til endringer som nevnt, foreslår følgende *nye* lovbestemmelser:

- Ny § 2-2 med nærmere regler om hvem som kan forplikte avgiftssubjektene i ulike sammenhenger.
- Ny § 2-3 første ledd bokstav e om frivillig registrering av omsetningsvirksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet.
- Ny § 2-3 annet ledd om virkningstidspunktet for frivillig registrering.
- Ny § 2-6 tredje ledd om virkningstidspunktet for fellesregistrering.
- Ny § 4-12 første ledd bokstav b) barnevernloven.
- Ny § 4-20 første ledd bokstav e) om enkeltstående og kortvarige salgsarrangementer.
- Ny § 4-29 om russeaviser.
- Ny § 7-20 om plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet
- Ny § 7-47 tredje ledd om skipsmeglertjenester.
- Ny § 7-48 om fritak for baseselskaper
- Ny § 9-3 annet ledd med forskriftshjemmel for utvidet fradragsrett for varer til skip eller luftfartøy i utenriks fart.
- Ny § 11-5 annet ledd med forskriftshjemmel for refusjon av merverdiavgift på varer til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.



- Ny § 16-9 annet og tredje ledd om særlige tidfestingsregler for kommuner og statsinstitusjoner.
- Ny § 16-21 om tidspunkt for utstedelse av salgsdokument og dokumentasjon av uttak.
- Ny § 17-9 om innrettings- og notatplikt.

Bakgrunnen for de nye bestemmelsene redegjøres det nærmere for i særmerknadene nedenfor. Direktoratet ønsker imidlertid allerede nå å redegjøre for bakgrunnen for den foreslåtte bestemmelsen i § 2-3 første ledd bokstav e om frivillig registrering av næringsdrivende som fra merverdiavgiftsområdet administrerer omsetningsvirksomhet av et slag som faller innenfor loven, men som finner sted utenfor merverdiavgiftsområdet.

#### *Registrering av omsetningsvirksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet*

Etter dagens lov skal næringsdrivende registreres i avgiftsmanntallet når avgiftspliktig omsetning og uttak har oversteget kr 50 000 i løpet av en periode på 12 måneder. Det fremgår ikke uttrykkelig av loven at omsetningsvirksomheten må foregå i/fra Norge. At omsetningsvirksomheten som den klare hovedregel må foregå her i landet, følger imidlertid av sikker tolkning og fast praksis.

I noen tilfeller utøver imidlertid den næringsdrivende omsetningsvirksomhet i utlandet. Dersom virksomheten i slike tilfeller drives fra forretningssted i Norge, og omsetningen er av et slag som faller inn under merverdiavgiftsloven, er det likevel antatt at registrering skal finne sted. Vi viser til Merverdiavgiftshåndboken 5. utgave 2007 på side 509 og 514 og Refsland "Merverdiavgiftsloven med kommentarer" Del 1, 5. utgave 1994 på side 633. Som eksempel kan nevnes en virksomhet som i Norge administrerer virksomhet med sykkelutleie i Polen. Skattedirektoratet legger til grunn at avgiftspliktige virksomheter som omsetter varer/tjenester både her i landet og i utlandet i praksis også fradragsfører inngående avgift på anskaffelser som har relevans for omsetningen i utlandet.

Skattedirektoratet anser ovennevnte praksis som noe problematisk å forankre i dagens lov. I dag har vi imidlertid ingen uttrykkelig bestemmelse som klart sier at loven ikke gjelder for omsetning i utlandet. Ovennevnte praksis oppsto, etter det direktoratet kjenner til, for å sikre at skipsrederiene fikk løftet av inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Praksisen er i dag ikke minst av interesse for registrerte oljeselskaper som (også) omsetter olje og gass fra kontinentalsokkelen.

I lovutkastet § 1-2 er det uttrykkelig fastsatt at merverdiavgiftsloven kun får anvendelse i merverdiavgiftsområdet, det vil si det norske fastlandet og det norske territorialfarvannet, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene. Ettersom § 1-2 uttrykkelig slår fast at loven ikke gjelder utenfor merverdiavgiftsområdet, antar Skattedirektoratet at ovennevnte praksis vanskelig kan forsvares i fremtiden ut fra en tolkning.

Ettersom det dreier seg om en ren teknisk lovrevisjon som i utgangspunktet skal videreføre dagens regler, antar Skattedirektoratet imidlertid at det er meningen at slik omsetningsvirksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet, som administreres fra forretningskontor innenfor merverdiavgiftsområdet, fortsatt skal kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

Dagens praksis med registrering skyldes virksomhetenes behov for å kunne løfte av den inngående merverdiavgiften på sine anskaffelser innenfor merverdiavgiftsområdet. Dette behovet vil kunne avhjelpes ved at virksomhetene, i likhet med hva som gjelder utenlandske virksomheter som pådrar seg kostnader i Norge, gis rett til refusjon etter kapittel 11. En slik løsning fordrer imidlertid at § 11-1 endres slik at også (visse) virksomheter med forretningssted eller hjemsted innenfor merverdiavgiftsområdet kan få refusjon. Skattedirektoratet antar at en løsning hvor slike virksomheter gis rett til refusjon, strengt tatt er den beste





løsningen etter lovens system. Et problem med refusjon er imidlertid at det tar tid å få utbetalt refusjonsbeløpet.

En annen mulighet er å innta en bestemmelse i §§ 7-40 og 7-41 som likestiller slik omsetningsvirksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet med omsetning ut av merverdi-avgiftsområdet, når denne virksomheten administreres fra forretningskontor i merverdi-avgiftsområdet. Skattedirektoratet anser det imidlertid ikke hensiktsmessig å pålegge virksomheter som har forretningssted i merverdiavgiftsområdet, og som *utelukkende* driver omsetningsvirksomhet som finner sted utenfor merverdiavgiftsområdet, en registreringsplikt. Ettersom registreringen som nevnt utelukkende vil ha som formål å sikre virksomheten fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser innenfor merverdiavgiftsområdet, bør den enkelte virksomhet selv få vurdere om den anser det som hensiktsmessig å bli registrert for å få løftet av avgiften.

Skattedirektoratet antar på denne bakgrunn at den beste løsningen er å innføre en registreringsrett for slike virksomheter. En registreringsrett vil kunne etableres ved å innta en bestemmelse om frivillig registrering i § 2-3 bokstav e for virksomheter som administrerer omsetningsvirksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet.

## 6. Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovutkastet

Vi er generelt av den oppfatning at lovutkastet fremstår som bra. Vi omtaler bare de bestemmelsene hvor vi har særlige merknader.

Vi foreslår ikke endringer i noen bestemmelser som følge av de nye uttaks- og justerings-reglene (lov av 29. juni 2007 nr. 45) eller som følge av at striptease ble avgiftspliktig (lov av 29. juni 2007 nr. 49).

### Kapittel 1. Alminnelige bestemmelser

#### § 1-1. Saklig virkeområde

På side 48 i høringsnotatet uttaler departementet at det ikke nødvendigvis er alminnelig kjent at ordet "person" i juridisk terminologi også dekker rettssubjekter som ikke er fysiske personer. Blant annet på denne bakgrunn blir begrepet "avgiftssubjekt" introdusert.

Skattedirektoratet vil bemerke at det på denne bakgrunn kan være noe ulogisk at det i § 1-1 første ledd står at "[m]erverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes og betales av personer som nevnt i §§ 12-1 til 12-3 ..." (vår understrekning). Dette kan jo nettopp både være fysiske og juridiske personer.

Videre er vi av den oppfatning at henvisningen til §§ 12-1 til 12-3 ikke nødvendigvis hjelper brukeren med å finne ut hvem som skal beregne og betale merverdiavgift. I § 12-1 er det ingen opplysninger om hvem som er avgiftssubjekt – dette begrepet er definert i § 2-1, jf. resten av kapittel 2. § 12-2 fastslår at den som etter *tolloven* er ansvarlig for toll skal beregne og betale innførselsmerverdiavgift. I § 12-3 er det tilsvarende henvist videre til §§ 3-21 og

2-2. Brukeren må således uansett forholde seg til andre lovbestemmelser både i og utenfor merverdiavgiftsloven. Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn å sløyfe henvisningene til §§ 12-1 til 12-3.

Vi foreslår på denne bakgrunn følgende ordlyd i § 1-1 første ledd annet punktum:



Merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes og *betales ved* omsetning, uttak og innførsel som nevnt i kapittel 3.

### § 1-2. Geografisk virkeområde

Bestemmelsens annet ledd definerer merverdiavgiftsområdet. Definisjonen i denne bestemmelsen er annerledes formulert enn definisjonene f. eks. inntatt i § 1-3, idet man har valgt ordlyden "[m]erverdiavgiftsområdet er" i stedet for "[i] denne loven menes". Skatte-direktoratet anser det som en fordel at samme ordlyd i størst mulig grad bør benyttes i forhold til alle definisjonene i loven, og foreslår at bestemmelsen vurderes endret slik:

(2) *Med merverdiavgiftsområdet menes* det norske fastlandet og det norske territorialfarvannet, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.

Direktoratet viser i denne forbindelse også til § 2-1 hvor det står "[s]om avgiftssubjekt anses", § 3-1 hvor det står "[m]ed omsetning forstås", § 3-10 hvor det står "[m]ed uttak forstås", § 4-1 hvor det står "[m]ed unntak fra merverdiavgiftsloven menes" og § 7-1 hvor det står "[m]ed fritak for merverdiavgift menes".

### § 1-3. Definisjoner

I bestemmelsens annet ledd bokstav b er det gitt hjemmel til blant annet å definere kunst-verk i forskrift. Selve unntaksbestemmelsen for omsetning av opphavsmannens egne kunst-verk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk er gitt i § 4-15. Som kunstverk etter dagens tilsvarende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a regnes ikke fotografier. Imidlertid har Finansdepartementet 6. februar 2004 med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 unntatt også omsetning av kunstfotografier fra loven. Slike fotografier ble i § 70-vedtaket ansett som kunstneriske verk, og ikke som kunstverk. Skatte-direktoratet antar at det er mest hensiktsmessig å ha en bestemmelse om slike kunst-fotografier i forskriften til § 1-3. Vi antar at slike fotografier kan anses som kunstverk, og at den foreslåtte forskriftshjemmel er tilstrekkelig. Dersom departementet mener at slike fotografier må anses som kunstneriske verk, jf. § 70-vedtaket, antar vi at § 1-3 annet ledd bokstav b må endres slik at den gir departementet kompetanse til i forskrift å bestemme både hva som menes med kunstverk og med kunstneriske verk. Bestemmelsen kan i så fall gis følgende ordlyd:

b) brukte varer, kunstverk, *kunstneriske verk*, samleobjekter og antikviteter

I bestemmelsens annet ledd bokstav c er det gitt hjemmel til å definere alminnelig omsetningsverdi i forskrift. Det er i dag gitt to forskrifter om alminnelig omsetningsverdi, forskrift nr. 91 og nr. 95, og disse må videreføres i forskriften til § 1-3.

Det er også truffet enkelte avgjørelser om beregningsgrunnlag ved uttak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70, i stedet for § 19 tredje ledd. Noen av disse § 70-vedtakene skal videreføres i den nye loven. Dette gjelder veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner som både har avgiftspliktig og avgiftsunntatt kiosksalg og serverings-virksomhet. I slike tilfeller må omsetningsvarene i henhold til § 70-vedtaket regnskapsføres i den avgiftspliktige virksomheten, se Skattedirektoratets meldinger Av nr. 6/1993 romertall I punkt 3 og 4. Det skal da beregnes uttaksmerverdiavgift når disse varene tas ut fra den avgiftspliktige virksomheten til den unntatte virksomheten. Etter § 70-vedtaket kan beregningsgrunnlaget ved slike uttak settes lik anskaffelsesprisen. Vi antar at dette kan fastsettes med



hjemmel i § 1-3 annet ledd bokstav c som en særlig alminnelig omsetnings-verdi ved slike uttak og ikke med hjemmel i et nytt annet ledd til § 5-10. Parallellen til forskrift nr. 95 er etter vårt syn ganske slående, idet man her snakker om 2 ganger anskaffelsesprisen.

## **Kapittel 2. Avgiftssubjekter, registreringsplikt mv.**

### § 2-1. Avgiftssubjektene

Skattedirektoratet er av den oppfatning at det bør være sammenfall mellom språklig form i overskriften og i resten av bestemmelsen. Således er vi av den oppfatning at også over-skriften bør være i ubestemt form entall. For øvrig viser vi til merknaden under § 1-2.

Vi foreslår at overskriften gis følgende ordlyd:

#### *§ 2-1. Avgiftssubjekt*

### Forslag til ny § 2-2

Nåværende merverdiavgiftslov inneholder en bestemmelse om underskrift av omsetnings-oppgaven i § 29 tredje ledd. Bestemmelsen er ikke videreført i ny lov. Nåværende lov har videre en bestemmelse i § 51 om hvem som er ansvarlig for opplysninger og oppgaver i forbindelse med kontroll. Bestemmelsen er delvis videreført i § 17-1, men har et noe snevrere anvendelsesområde, da den ikke omfatter opplysningsplikt om egne forhold i forbindelse med kontroll, se § 16-21. Det er ikke gitt noen begrunnelse for hvorfor bestemmelsene om under-skrift og opplysningsplikt om egne forhold er falt bort.

Gjeldende merverdiavgiftslov har ikke andre bestemmelser om hvilke personer som kan forplikte avgiftssubjektet, eksempelvis ved registrering, endring av registeropplysninger eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret. Videre har loven ikke bestemmelser om hvem som kan sende inn krav om refusjon, det som nå er foreslått regulert i ny lov kapittel 11.

Skattedirektoratet foreslår en ny bestemmelse som kodifiserer gjeldende praksis knyttet til hvem som kan representere avgiftssubjektet. Bestemmelsen foreslås gjort generell, slik at den omfatter både hvem som kan fremsette krav om refusjon, hvem som kan sende inn registermelding etter kapittel 15, hvem som kan sende inn omsetningsoppgave, hvem som kan sende inn melding på vegne av enheten etter § 16-30 tredje ledd, og hvem som er ansvarlig for å gi kontrollopplysninger etter kapittel 16 og 17. Da bestemmelsen foreslås gjort generell, foreslås det at den plasseres foran i loven. Vi foreslår at en ny bestemmelse settes inn som en ny § 2-2, eventuelt at § 2-1 bygges ut.

I første ledd foreslås det å regulere hvem som kan sende inn registermelding og endre opplysninger i Merverdiavgiftsregisteret. Den foreslåtte regelen antas å være i henhold til gjeldende praksis. Da det henvises til regler etter lov, vil bestemmelsen også omfatte eksempelvis ordfører i en kommune og bostyrer for et konkursbo.

I andre ledd foreslås det regulert hvem som kan sende inn omsetningsoppgave, samt hvem som kan fremsette krav om refusjon. I forbindelse med igangsetting av Altinn ble det bestemt at daglig leder anses å ha fullmakt til å sende inn omsetningsoppgave på vegne av et avgifts-subjekt. Dette fremgår ikke direkte av annet lovverk, og det foreslås derfor lovfestet.



I tredje ledd foreslås reglene i nåværende § 51 første ledd og i utkastet § 17-1 satt inn. Det foreslås samtidig at forslaget til ny § 17-1 tas ut. Det foreslås at ny bestemmelse tredje ledd gjøres gjeldende i forhold til hele merverdiavgiftsloven. Den vil dermed komme til anvendelse også for opplysningsplikten etter § 16-21 og meldeplikten etter § 16-30. Anvendelsesområdet overfor § 16-21 anses å være en videreføring av regelen i nåværende § 51 første ledd, jf. dens anvendelsesområde. Bestemmelsen foreslås med en noe annen ordlyd, blant annet for å gjøre den anvendelig overfor andre avgiftssubjekter enn de som fremgår av ordlyden i dagens § 51. Videre fordi eksempelvis betegnelsene "institusjon" og "innretning" har en noe uklar betydning i dag. Endringen antas å være i overensstemmelse med praksis.

Det legges til grunn at betegnelsen daglig leder også omfatter eksempelvis en rådmann i en kommune, eller den øverste administrative lederen i et statsorgan. Ved å holde fast på de betegnelser som allerede er brukt i merverdiavgiftsloven videreføres gjeldende rett, samt at man istedenfor å forsøke å finne en uttømmende opplisting bruker begreper som har blitt tolket også under gjeldende lovgivning. Alternativt kan det tilføyes "..daglig leder eller person i tilsvarende funksjon." Skattedirektoratet vil imidlertid fraråde en slik ordlyd. Den kan favne videre enn tilsiktet, slik at den eksempelvis også omfatter fungerende daglig leder i forbindelse med ferie eller sykefravær.

Forslag til ny § 2-2:

*§ 2-2. Ansvarlig for registrering, innsendelse av oppgaver og andre opplysninger*

*(1) Den som etter lov eller vedtekter kan representere enheten, kan forplikte enheten ved registrering, endring eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret. Det samme gjelder den som er særskilt registrert i Enhetsregisteret som signaturberettiget eller som representant for avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i mer-verdiavgiftsområdet. Enkeltpersonforetak forpliktes av innehaveren eller den som er særskilt registrert som signaturberettiget i Enhetsregisteret.*

*(2) Omsetningsoppgave og krav om refusjon etter denne lov kan leveres av personer som nevnt under første ledd, samt daglig leder.*

*(3) Opplysnings- og oppgaveplikten etter denne lov påhviler innehaver av enkeltpersonforetak. For andre enn enkeltpersonforetak påhviler plikten daglig leder, eller styreleder dersom det ikke er noen daglig leder. For avgiftssubjekter som er registrert ved representant påhviler plikten også representanten.*

Dersom det settes inn en ny § 2-2 vil det medføre at henvisningene til nåværende § 2-2 osv. som blir flyttet til § 2-3 osv. må endres i utkastet §§ 2-3, 4-18, 7-12, 12-3, 15-3, 16-1, 16-4 samt skattebetalingsloven § 16-30.

**§ 2-2. Registreringsplikt**

Når det gjelder første ledd anser Skattedirektoratet det som viktig at det fortsatt presiseres i loven at det er avgiftspliktig omsetning og uttak som er avgjørende for registreringsplikten. Det vises også til særmerknadene til § 4-1. Vi foreslår derfor følgende ordlyd i bestemmelsens første punktum:

*(1) Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgifts-registeret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har overstegyet 50 000 kroner i en periode på tolv måneder.*



### § 2-3. Frivillig registrering

Vi viser til redegjørelsen foran under punkt 5 om en ny bestemmelse om frivillig registrering av næringsdrivende som fra merverdiavgiftsområdet administrerer omsetningsvirksomhet som er omfattet av loven, men som finner sted utenfor merverdiavgiftsområdet. Vi foreslår at § 2-3 første ledd ny bokstav e gis følgende ordlyd:

(1) Følgende kan frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret:

...

- e) *Næringsdrivende som fra forretningssted eller hjemsted i merverdiavgifts-området administrerer egen virksomhet med omsetning utenfor merverdiavgifts-området, og omsetningen hadde medført registreringsplikt eller rett til frivillig registrering dersom omsetningen hadde skjedd i merverdiavgiftsområdet.*

Et fylkesskattekontor påpeker at det relativt ofte hender at næringsdrivende ber om frivillig registrering eller fellesregistrering med virkning bakover i tid. Spørsmålet kan også komme opp under oppgavekontroll eller bokettersyn, hvor det viser seg at en eller flere virksomheter har innrettet seg som om man var frivillig registrert eller fellesregistrert, men uten at slik registrering faktisk har skjedd. Fylkesskattekontoret foreslår derfor at det tas inn et nytt ledd i §§ 2-3 og 2-6 hvor virkningstidspunktet, i samsvar med dagens forvaltningspraksis, settes til den termin hvor registreringsmelding kommer inn til skattekontoret.

Skattedirektoratet er enig med fylkesskattekontoret i at det er en fordel at virkningstids-punktet presiseres i loven.

Når det gjelder elektroniske søknader sendt via Altinn, antar vi at virkningstidspunktet for registreringen tidligst kan settes til den termin søknaden er loggført som godkjent i mottaks-sentralen. Dette er samme løsning som er lagt til grunn i forhold til oppgavefristen i § 16-8.

Når det gjelder søknad levert på papir, er vi imidlertid ikke enige med fylkesskattekontoret i at mottakstidspunktet er det avgjørende, men antar at det avgjørende må være når søknaden er postlagt.

I forhold til fellesregistrering står det i Merverdiavgiftshåndboken 5. utgave 2007 på side 227 at registreringen gis virkning fra den termin som søknaden om fellesregistrering er postlagt, det vil si at mottaksdatoen hos fylkesskattekontoret ikke er avgjørende. Det vises her til Skattedirektoratets brev 21. oktober 2004 til et advokatfirma. Når det gjelder frivillig registrering står det imidlertid på side 527 i samme håndbok at registreringen får virkning tidligst fra og med den termin søknaden er mottatt. Tilsynelatende kan det således se ut som om det i praksis opereres med to forskjellige skjæringstidspunkter.

Skattedirektoratet antar imidlertid at det samme tidspunktet må være avgjørende i begge tilfellene. Vi har på konkrete forespørsler fra fylkesskattekontorene lagt til grunn at tids-punktet for postlegging av søknaden også er avgjørende i forhold til virkningstidspunktet for frivillig registrering. Vi mener således at praksis også i forhold til virkningstidspunktet for frivillig registrering er tidspunktet for postlegging av søknaden. Gode grunner taler etter vårt syn for en slik løsning. Det er for det første samme frist som gjelder i andre sammen-henger, for eksempel etter domstolloven § 146 og forvaltningsloven § 30. For det andre synes det ikke rimelig at den næringsdrivende skal ha risikoen for at postgangen eventuelt tar lengre tid enn vanlig.



Et hensyn mot å anse tidspunktet for postlegging som avgjørende, er at det i enkelte tilfeller kan oppstå tvil om når postleggingen faktisk har skjedd. Mottaksdatoen på skattekontoret vil således kunne gi bedre notoritet. Det samme gjelder både tidspunktet for poststempling og et eventuelt krav om å sende søknaden i rekommandert sending.

Av ulike grunner anser Skattedirektoratet det ikke som aktuelt å innføre noe krav om rekommandert sending. Videre antar vi som nevnt at heller ikke mottaksdatoen bør velges. Som nevnt har vi i praksis ikke ansett det som rimelig at den næringsdrivende har risikoen for sen postgang, men har ansett postleggingstidspunktet som avgjørende også i forhold til frivillig registrering.

En løsning hvor man i stedet velger tidspunktet for poststempling er avgjørende for virkningstidspunktet, vil være i tråd med løsningen som er valgt for omsetningsoppgavene, jf. § 16-8. For omsetningsoppgavene mener vi at løsningen med poststempling er god og nødvendig. Vi viser til at det dreier seg om et meget stort antall omsetningsoppgaver, og at man ikke kan gå inn i en diskusjon med et betydelig antall næringsdrivende etter utløpet av hver termin, i forhold til om den enkelte omsetningsoppgaven rent faktisk ble postlagt før utløpet av fristen. I forhold til frivillig registrering og fellesregistrering gjør ikke dette hensynet seg gjeldende i samme grad. Det vil i disse tilfellene, etter Skattedirektoratets syn, være enklere i praksis å forholde seg til postleggingstidspunktet. At det en sjelden gang kan oppstå bevisspørsmål knyttet til når søknaden faktisk ble postlagt, anser vi som et mindre problem enn at den næringsdrivende kan risikere å tape betydelige beløp på grunn av sen postgang.

Siden stadig flere næringsdrivende bruker elektroniske løsninger for innlevering av omsetningsoppgaver, søknader med mer, samt at dette er en ønsket utvikling, antar vi at elektronisk innlevering bør fremstå som hovedregelen. Dette alternativet bør derfor stå først i bestemmelsen. Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn at § 2-3 gis et nytt annet ledd med følgende ordlyd:

*(2) Registrering kan tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen elektronisk søknad om registrering er loggført som godkjent i mottakssentralen. Godkjenningen bekreftes ved elektronisk kvittering. Dersom søknaden er levert på papir, kan registreringen tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen søknaden ble postlagt.*

Utkastets annet ledd blir nytt tredje ledd.

#### § 2-4. Forhåndsregistrering

Det er etter dagens retningslinjer to ulike grunner for å tillate forhåndsregistrering. For det første kan forhåndsregistrering skyldes de næringsdrivendes behov for likviditet (på grunn av betydelige anskaffelser). Dette typetilfellet er regulert i bestemmelsens første ledd bokstav a. For det andre kan forhåndsregistrering skyldes de næringsdrivendes praktiske behov for å ordne registreringen på et tidlig tidspunkt. Dette typetilfellet er regulert i bestemmelsens første ledd bokstav b. Av departementets særmerknader til første ledd fremgår at hovedvilkårene for forhåndsregistrering er ment inntatt i første ledd.

Når det gjelder typetilfellet som reguleres i bokstav a (forhåndsregistrering på grunn av betydelige anskaffelser), vil Skattedirektoratet bemerke at det etter retningslinjene må foreligge tre vilkår for at slik forhåndsregistrering kan innvilges. Disse tre vilkårene er i prinsippet likestilte, og vi er usikre på riktigheten



av å fremheve ett av vilkårene som hovedvilkår. I hvert fall kravet om at det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at virksomheten, når normal drift foreligger, både vil ha en omsetning som ligger klart over registreringsgrensen og vil drive sin aktivitet i næring, er etter vårt syn like sentralt som kravet til betydelige anskaffelser. Ved å løfte frem ett av vilkårene på denne måten, kan man risikere å gi inntrykk av at øvrige vilkår ikke er like viktige. Vi foreslår derfor at første ledd bokstav a kortes noe ned, og at også dette vilkåret tas inn i forskriften.

I bestemmelsens annet ledd er departementet gitt hjemmel til å gi forskrift om utfylling og gjennomføring av paragrafen. Skattedirektoratet viser til at forskriften, også slik lov-bestemmelsen er utformet i utkastet, vil inneholde en del vilkår. Skattedirektoratet er usikker på om den foreslåtte forskriftskompetansen er tilstrekkelig. Vi viser til at departementet i en del andre bestemmelser har funnet grunn til å presisere at det i forskriften også kan fastsettes vilkår. Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn at denne forskriftshjemmelen også gis tilsvarende ordlyd.

Vi foreslår etter dette at bestemmelsen gis følgende ordlyd:

#### § 2-4. Forhåndsregistrering

(1) Den som ikke har nådd beløpsgrensen for registrering kan forhånds-registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom

- a) det foreligger betydelige *anskaffelser*, eller
- b) merverdiavgiftspliktig omsetning vil overstige beløpsgrensen senest innen tre uker fra det tidspunktet omsetningen igangsettes.

(2) Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, *herunder om vilkår for forhåndsregistrering.*

#### § 2-5. Flere virksomheter – en eier

Av bestemmelsens annet ledd fremgår det at en virksomhet som nevnt i første ledd "*kan registreres*" som et eget avgiftssubjekt. Dette er samme ordlyd som er valgt i § 2-6 første ledd. Den valgte ordlyden tyder på at den næringsdrivende har et rettskrav på særskilt registrering av en virksomhet som det føres særskilt regnskap for. Det er altså i lovutkastet tilsynelatende valgt samme løsning som for fellesregistrering, der det jo er selskapene selv som avgjør om fellesregistrering skal foretas eller ikke, så lenge vilkårene er oppfylt.

I dag er bestemmelsen om særskilt registrering i § 12 annet ledd utformet som en samtykke-regel, idet den har følgende ordlyd; "*kan avgiftsmyndighetene bestemme*". Etter dagens lov har altså ikke den næringsdrivende noe rettskrav på særskilt registrering selv om det føres særskilt regnskap. Fylkesskattekontorene har i praksis stilt strenge krav til virksomhetens fysiske og formelle atskillelse for å kunne innvilge en slik registrering. Forhold som ofte vektlegges, er om virksomheten har særskilt varekjøp, særskilte varelagre, egne ansatte og atskilte tilberedningslokaler. Skattedirektoratet er av den oppfatning at dagens løsning bør videreføres også i den nye loven. Vi viser til særmerknadene, hvor det fremgår at bestemmelsen er ment å være en videreføring av § 12. Vi foreslår at bestemmelsens annet ledd gis slik ordlyd:

(2) *Avgiftsmyndighetene kan bestemme at en virksomhet som nevnt i første ledd kan registreres som et eget avgiftssubjekt. Dette gjelder også del av offentlig virksomhet. Det må føres særskilt regnskap for den utskilte virksomheten.*

Vi antar at de særlige kravene som stilles i praksis bør fremgå av bestemmelsens forarbeider.



### § 2-6. Fellesregistrering

I bestemmelsens annet ledd er det foretatt en språklig endring i forhold til dagens ordlyd ved at alle selskapene ”skal være” solidarisk ansvarlige for riktig betaling av merverdiavgift. Skattedirektoratet kjenner ikke til bakgrunnen for den valgte ordlyden. Den foreslåtte ordlyden fremstår imidlertid etter vårt syn som noe rar, og vi foreslår at bestemmelsen videreføres som i dag. Vi foreslår at annet ledd gis følgende ordlyd:

(2) Alle deltakende selskaper i en fellesregistrering *er* solidarisk ansvarlig for riktig betaling av merverdiavgift.

Videre viser vi til merknadene til § 2-3, og foreslår følgende nye tredje ledd:

*(3) Registrering kan tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen elektronisk søknad om registrering er loggført som godkjent i mottakssentralen. Godkjenningen bekreftes ved elektronisk kvittering. Dersom søknaden er levert på papir, kan registreringen tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen søknaden ble postlagt.*





### **Kapittel 3. Merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel**

#### **I Omsetning**

##### § 3-1. Varer og tjenester

Vi viser til merknadene under § 1-2.

#### **II Uttak**

##### § 3-10. Varer og tjenester

Vi viser til merknadene under § 1-2.

##### § 3-11. Særlige formål

I bokstav d om gaver og bokstav e om utdeling i reklameøyemed er det presisert at det er et vilkår for avgiftsplikt at bruken skal skje i merverdiavgiftsområdet. Skal gavene mv. brukes utenfor merverdiavgiftsområdet, skal det ikke beregnes merverdiavgift ved uttaket. Skatte-direktoratet antar at denne presiseringen i utkastet er unødvendig. Vi viser til at det fremgår av utkastets § 7-30 at uttak av varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift dersom tilsvarende omsetning er fritatt etter kapittel 7. Omsetning av for eksempel en TV ut av merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift etter § 7-40, og ”uttak” av TV’en til bruk som gave eller utdeling i reklameøyemed ut av merverdiavgiftsområdet er dermed i medhold av § 7-30 også fritatt for merverdiavgift. I tillegg til at nevnte presisering er unødvendig, er den etter vårt syn også egnet til å skape forvirring. Brukeren kan få det uriktige inntrykk av at det kun er ”uttak” til bruk som *gave eller utdeling i reklameøyemed* ut av merverdiavgiftsområdet som er fritatt for merverdiavgift, og ikke også for eksempel uttak av TV’en til privat bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

I bokstav e er det også presisert at avgiftsplikten kun oppstår dersom verdien av varen eller tjenesten ikke er bagatellmessig. Tilsvarende presisering er ikke inntatt i bokstav d. Skatte-direktoratet vil bemerke at både gaver og utdeling i reklameøyemed i dag reguleres av samme bestemmelse, § 14 annet ledd nr. 4. I Ot. prp. nr. 17 (1968-69) er fritaket for å beregne merverdiavgift som ved uttak kun nevnt for utdeling i reklameøyemed, og dette er lagt til grunn i Skattedirektoratets meldinger Av nr. 2/1982. I Skattedirektoratets meldinger Av nr. 14/1985, som omtaler økningen i verdigrensen for bagatellmessig verdi fra kr 25 til kr 50, uttales imidlertid følgende:

”I merverdiavgiftslova § 14 andre ledd nr. 4 er det fastsatt plikt til å betale merverdiavgift når registrerte næringsdrivende tek ut varer eller tjenester til bruk som gave eller til utdeling som reklame. Heilt sidan merverdiavgifta vart innført, har denne regelen vore praktisert slik at det ikkje skal betalast merverdiavgift ved uttak av varer av ”bagatellmessig verdi”.

I meldingen fra 1985 ble det altså lagt til grunn at regelen vedrørende bagatellmessig verdi gjaldt både for gaver og for utdeling i reklameøyemed. Slik har bestemmelsen vært praktisert siden, jf. også Merverdiavgiftshåndboken 5. utgave 2007 på side 272.

Skattedirektoratet er usikker på om det egentlig var meningen at man ikke skulle beregne merverdiavgift av bagatellmessige gaver, jf. omtalen av Ot.prp. nr. 17 (1968-69). Ettersom bestemmelsen de siste drøye 20 årene har vært praktisert slik, og siden det i utgangspunktet dreier seg om en teknisk lovrevisjon, antar vi



imidlertid at det i § 3-11 bør legges til grunn at det heller ikke skal anses som uttak når varer og tjenester brukes til gave og verdien ikke er bagatellmessig. Ettersom det blir samme regel i bokstavene d og e antar vi videre at bestemmelsene kan slås sammen.

Vi foreslår etter dette følgende ordlyd:

- d) *gave eller utdeling i reklameøyemed og verdien ikke er bagatellmessig.*

### § 3-12. Motorkjøretøy

Bestemmelsens første ledd første punktum er i følge særmerknedene ment å videreføre den delen av merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd som fastsetter at bruk av et personkjøretøy til annet enn som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet eller som middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet, skal uttaksberegnes. Bakgrunnen er at kjøretøyet forutsetningsvis har vært benyttet til bruk som ga fradragsrett ved anskaffelsen.

Skattedirektoratet antar at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av utleietjenester og persontransporttjenester følger direkte av utkastets § 3-10.

Dersom et personkjøretøy tas helt ut av virksomheten, skal det som nevnt i særmerknedene på nærmere vilkår skje en tilbakeføring av tidligere fradragsført inngående avgift, jf. forskrift nr. 90. Justeringsreglene er videreført i utkastets § 10-1.

Slik § 3-12 første ledd er utformet, vil bestemmelsen etter dette kun ha selvstendig betydning hvor et personkjøretøy som brukes som middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet (for eksempel en drosje), også brukes til annet formål (for eksempel av drosjesjåføren til å kjøre *seg selv* privat). Bestemmelsen regulerer altså kun midlertidig bruk av driftsmidler fra en avgiftspliktig virksomhet til bruk privat eller andre formål som faller utenfor loven.

Skattedirektoratet antar at det ikke er meningen å innføre en slik uttaksregel. Vi viser til at vanlig oppfatning er at det ikke er tale om uttak når driftsmidler midlertidig brukes til slik annen bruk, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) punkt 5.2.5.2 hvor dette sies på generelt grunnlag. Uttaksmerverdiavgift skal imidlertid beregnes dersom virksomheten driver med *utleie* av den type vare som brukes midlertidig, jf. også utkastets § 3-10. I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) uttales følgende øverst på side 24:

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

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

Skattedirektoratet antar på denne bakgrunn at bestemmelsens første ledd første punktum er overflødig ved siden av §§ 3-1 og 10-1. Det er da heller ikke nødvendig med bestemmelsens første ledd annet punktum.

### § 3-14. Byggevirksomhet



Et fylkesskattekontor påpeker at bestemmelsen bare omhandler oppføring av bygg i egen regi. Bestemmelsens overskrift bør etter fylkesskattekontorets oppfatning endres, ettersom byggevirksomhet omfatter mye mer enn oppføring i egen regi.

Skattedirektoratet er enig i fylkesskattekontorets vurdering, og foreslår følgende nye overskrift:

§ 3-14. *Oppføring av bygg eller anlegg for egen regning*

### III Innførsel

#### § 3-21. Tjenester

Når det gjelder fjerde ledd første punktum antar Skattedirektoratet at det av informasjons-hensyn kan være hensiktsmessig at det presiseres at det dreier seg om andre mottakere enn nevnt i annet ledd. Det vil etter direktoratets syn lette forståelsen av bestemmelsen. Vi foreslår følgende ordlyd:

(4) For fjernleverbare tjenester i form av elektroniske kommunikasjons-tjenester oppstår merverdiavgiftsplikten også når tjenesten leveres til andre mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet *enn nevnt i annet ledd*.

### Kapittel 4. Unntak fra merverdiavgiftsloven

#### § 4-1. Unntak fra merverdiavgiftsloven

Skattedirektoratet er av den oppfatning at hovedpoenget med definisjonen ”unntak fra merverdiavgiftsloven” nettopp er å presisere at loven ikke gjelder for omsetningen og uttaket. Hovedpoenget med definisjonen ”fritak for merverdiavgift” er tilsvarende å få frem at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift selv om ”omsetning og uttak er omfattet av loven”.

Det kan derfor virke noe uhenktsmessig å ta med noe om fradragsrett eller ikke i en definisjon av ”unntak fra merverdiavgiftsloven”, og tilsvarende i en definisjon av ”fritak for merverdiavgift”. Fradragsrettens grenser fremgår av kapittel 9 i loven, og det er klart presisert i §§ 9-1 og 9-2 at det er vilkår for fradragsrett at avgiftssubjektet *er registrert*. I §

2-2 første ledd har direktoratet foreslått at det presiseres at det er omsetning og uttak *som er omfattet av loven* som skal overstige kr 50 000. Skattedirektoratet mener på denne bakgrunn at virkningene av at omsetning og uttak henholdsvis er/ikke er omfattet av loven med tydelighet fremgår av lovens system. Vi foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsens første ledd gis følgende ordlyd:

(1) Med unntak fra merverdiavgiftsloven menes omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven. § 16-21 gjelder likevel.

Den tilsvarende definisjonen i § 7-1 foreslås å lyde:

Med fritak for merverdiavgift menes omsetning og uttak som er omfattet av loven der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift.



Dersom definisjonene i §§ 4-1 og 7-1 skal inneholde noe om fradragsretten, bør dette i så fall komme i et eget punktum som et klargjørende moment i forhold til plikter og rettigheter. I så fall bør også en annen viktig virkning av å ha unntatt/fritatt omsetning vurderes tatt med, nemlig henholdsvis den manglende retten til registrering (unntak)/rett og plikt til registrering (fritak). Se omtalen i høringsnotatet punkt 5.2.13.7

Etter Skattedirektoratets syn er bestemmelsens annet ledd noe uklar. Det synes ikke 100 % klart hvilke tilbydere som må oppkreve vederlaget for at loven likevel skal gjelde; tilbyderne av de unntatte tjenestene eller tilbyderne av kommunikasjonstjenestene. Det er med andre ord noe uklart om det siste ordet "tjenestene" i bestemmelsen viser til de unntatte tjenestene først og nest sist i bestemmelsen, eller til kommunikasjonstjenestene. Det kan derfor etter vårt syn være hensiktsmessig at dette eksplisitt sies i loven. Dette kan gjøre enten ved å bruke ordet "kommunikasjonstjenestene" slik bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5b tredje ledd lyder i dag, eller ved å bruke en formulering som i utkastets § 3-21 fjerde ledd, " ..., og vederlaget oppkreves av disse tilbyderne." Skattedirektoratet anser det første alternativet som det beste, og foreslår følgende ordlyd:

(2) Loven gjelder likevel for tjenester som omsettes eller formidles av tilbydere av elektroniske kommunikasjonstjenester ved bruk av elektronisk kommunikasjon, og vederlaget for tjenestene oppkreves av de som tilbyr *kommunikasjonstjenestene*.

## I Omsetning

### § 4-10. Helsetjenester mv.

Når det gjelder bestemmelsens femte ledd er det i dag et krav for at omsetningen er unntatt fra loven at det dreier seg om tanntekniske produkter som er til bruk i syke- og tannpleien. Skattedirektoratet antar at det er meningen at denne begrensningen er ment videreført. Vi ser at forståelsen for så vidt kan følge av en tolkning av bestemmelsen, jf. at hele paragrafen jo gjelder helsetjenester, og at tanntekniske produkter for eksempel til bruk for teater neppe vil være en helsetjeneste. Vi mener imidlertid at det fortsatt vil være en fordel om begrensningen klart kommer til uttrykk i loven. På denne måten vil man unngå unødig uklarhet rundt spørsmålet. Vi foreslår derfor følgende ordlyd:

(5) Tannteknikeres omsetning av egenproduserte tanntekniske produkter *til bruk i syke- og tannpleien* er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

### § 4-12. Sosiale tjenester mv.

Lovteksten i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 2 unntar sosiale tjenester, herunder sosiale tjenester som nevnt i sosialtjenesteloven § 4-2, samt tjenester i barne- og ungdoms-institusjoner. Begrepet "sosiale tjenester" er i dag ikke nærmere definert utover dette, men det er forutsatt i lovens forarbeider at det er tale om et generelt avgiftsunntak for sosiale tjenester. Unntaket er således ikke begrenset til de sosiale tjenester som er omfattet av sosialtjenesteloven og tjenester i barne- og ungdomsinstitusjoner. Dette fremgår også av Finansdepartementets merknader til forskrift nr. 119. Som eksempler på tilfeller som er ansett omfattet av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 2 kan nevnes obligatorisk megling etter ekteskapsloven for alle par som ønsker å separeres eller skilles uten fore-gående faktisk separasjon og som har felles barn under 16



år (jf. Finansdepartementets brev 29. juni 2001) og tjenester vedrørende barnevernstiltak etter barnevernloven (jf. Aust-Agder fylkesskattekontors brev 3. september 2001). I departementets merknader til forskrift nr. 119 § 2 første ledd er også tiltak som barnevernet setter i verk utenfor institusjon overfor barn under 18 år nevnt som eksempel på unntatte sosiale tjenester.

Den foreslåtte lovteksten i utkastets § 4-12 er på samme måte som i dag bygget opp som et generelt avgiftsunntak for sosiale tjenester, og eksemplifiseringen i første ledd bokstav a til d er selvsagt ikke uttømmende. De eksemplene som er nevnt ovenfor vil derfor også omfattes av den foreslåtte ordlyden. Departementet har imidlertid funnet grunn til, i tillegg til de eksemplene som nevnes i dagens lov, særskilt å nevne tjenester som gjelder pass av barn og tjenester som ytes i fritidsklubber, feriekolonier og lignende i utkastets § 4-12 første ledd. Etter Skattedirektoratets syn er også tjenester knyttet til barnevernstiltak etter barnevernloven, herunder tiltak som barnevernet setter i verk utenfor institusjon overfor barn under 18 år, såpass viktige at disse bør nevnes uttrykkelig i utkastets første ledd. Vi foreslår på denne bakgrunn følgende ordlyd:

- (1) Omsetning og formidling av sosiale tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven, herunder sosiale tjenester
- a) etter sosialtjenesteloven,
  - b) etter barnevernloven,
  - c) i barne- og ungdomsinstitusjoner,
  - d) som gjelder pass av barn, og
  - e) som ytes i fritidsklubber, feriekolonier og lignende.

#### § 4-15. Kunst og kultur mv.

I bestemmelsens første ledd annet punktum er det slått fast at unntaket kun gjelder gjenstander av ”mindre verdi”. En slik formulert verdigrense i loven er ny i forhold til i dag.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav c er i praksis tolket relativt snevert. Dersom varer, i tillegg til suvenirverdien, også har en betydelig bruksverdi på linje med tilsvarende varer i vanlig handel, anses ikke omsetningen av disse varene som omfattet av unntaket, uansett om varene for de fleste kjøperne fremstår som rene suvenir-artikler. I Skattedirektoratets brev 30. juni 1980 er følgende uttalt om bestemmelsen:

”Bestemmelsen tar sikte på å frita for avgiftsplikt et mer tilfeldig utvalg av masse-produserte ting og ikke salg av vanlige bruksgjenstander. Når det gjelder spørsmålet om hva man skal legge i begrepet suvenir og hvilken verdi den må ha for å kunne anses som suvenir i lovens forstand, antar en at suvenirer først og fremst er minne-gjenstander fra vedkommende arrangement og videre at suvenirsalg må forutsettes å foregå ved direktesalg fra museets lokaler eller i umiddelbar nærhet av disse. En er videre av den oppfatning at en suvenir er en gjenstand av forholdsvis beskjedne verdi og en vil i denne forbindelse vise til den pris kataloger, programmer og prospektkort vanligvis blir solgt for.” (vår understrekning)

Skattedirektoratet er enig i at det kan være hensiktsmessig at det gis en indikasjon i lov-teksten om at det må dreie seg om gjenstander av mindre verdi, selv om begrepet ”mindre verdi” ikke defineres nærmere i loven eller i forskrift til loven.



Innen merverdiavgiften benyttes i dag to lavere verdigrænser, nemlig ”*bagatellmessig verdi*” som er alminnelig omsetningsverdi under 50 kroner og ”*ubetydelig verdi*” som er salgsverdi som ikke overstiger 100 kroner. Disse begrepene videreføres i utkastet, se blant annet §§ 1-3 og 4-20. Et alternativ til å bruke uttrykket ”mindre verdi” kan etter direktoratets syn være å bruke et av disse begrepene i stedet. Vi anser i så fall ”ubetydelig verdi” som det beste alternativet. Dette vil være samme regel som gjelder for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Det vil i så fall kunne være behov for å øke denne verdigrænsen noe. Begrepet ”ubetydelig verdi” bør da defineres i forskriften til § 1-3 på samme måte som begrepet ”bagatellmessig verdi”.

I bestemmelsens fjerde ledd brukes begrepene ”*opphavspersonen*” og ”*opphavsmannen*” om hverandre. Skattedirektoratet mener at man bør bruke begrepet ”*opphavsmannen*” konsekvent. Dette er et innarbeidet begrep innenfor opphavsretten, og det er neppe grunn til å benytte et annet begrep i merverdiavgiftsloven. Heller ikke hensynet til å velge kjønns-nøytrale begreper er etter vårt syn tungtveiende nok til å fravike dette.

Skattedirektoratet foreslår følgende ordlyd i fjerde ledd første punktum:

(4) *Opphavsmannens* omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

#### § 4-17. Offentlig myndighetsutøvelse

Unntaket for offentlig myndighetsutøvelse gjelder kun i siste omsetningsledd. Det innebærer at eventuelle underleverandører ikke er omfattet av unntaket. Dersom en offentlig institusjon delegerer sin myndighet, vil vederlag som underleverandøren mottar, ikke være omfattet av unntaket for offentlig myndighetsutøvelse. Vi viser i den forbindelse til vårt brev av 10. november 2006.

#### § 4-20. Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner

Innledningsvis i bestemmelsens første ledd unntas kun vareomsetning. Da første ledd bokstav c omfatter annonser i medlemsblader og lignende foreslår vi at bestemmelsens innledning endres til også å omfatte tjenester.

Skattedirektoratet vil bemerke at også omsetning fra veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner av varer fra enkeltstående og kortvarige salgsarrangementer (loppemarkeder, julemesser etc.) etter praksis er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Unntaket er omtalt i Skattedirektoratets brosjyre ”Merverdiavgift for veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner” og i Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 30.3. Vi antar at unntaket bør innarbeides i første ledd ny bokstav e, og at de nærmere vilkårene gis i samle-forskriften.

Etter femte ledd kan departementet gi forskrift om vilkår for unntak. Arbeidet med samle-forskriften har imidlertid vist at ordlyden ”*vilkår*” kan synes noe snever. Forskriftsteksten vil inneholde en god del mer enn hva man naturlig forstår med ordet vilkår. Skattedirektoratet antar på denne bakgrunn at forskriftshjemmelen bør utvides til å gjelde utfylling og gjennomføring, herunder om vilkår.

Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsens første ledd gis følgende ordlyd:



(1) Omsetning fra veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner av følgende varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven:

....

- e) varer fra enkeltstående og kortvarige salgsarrangementer (loppemarked, julemesser og lignende).

Skattedirektoratet foreslår videre at bestemmelsens femte ledd gis følgende ordlyd:

(5) Departementet kan gi forskrift om *utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om vilkår for unntak.*

#### Forslag til ny § 4-29

Russeaviser er ikke aviser i merverdiavgiftslovens forstand. Finansdepartementet har i brev 7. mai 1971 med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 fritatt russeren for plikten til å svare utgående merverdiavgift av salg av russeaviser. Vedtaket forutsatte at russeren ikke skulle registreres i avgiftsmanntallet. Skattedirektoratet antar at § 70-vedtaket skal videreføres i den nye loven, og vi foreslår at det inntas en ny § 4-29 i loven med følgende ordlyd:

*§ 4-29. Russeaviser*

*Omsetning av russeaviser er unntatt fra merverdiavgiftsloven.*

### **Kapittel 5. Grunnlaget for beregning av merverdiavgift**

#### **I Omsetning**

##### § 5-4. Byttehandel mv.

I departementets merknader til § 5-4 annet ledd står det at fullmaktsbestemmelsen i § 5-4 annet ledd blant annet er ment å hjemle forskrift nr. 38 § 7 tredje ledd om leieskjæring av skurtømmer. Skattedirektoratet anser § 7 tredje ledd som en bestemmelse som regulerer uttak og hva som anses som uttak og ikke en bestemmelse om byttehandel mv. Henvisningen til forskrift nr. 38 § 7 tredje ledd i departementets merknader foreslås derfor sløyfet. Se for øvrig henvisningen til forskrift nr. 38 i departementets merknader til § 7-33 annet ledd.

##### §§ 5-6 og 5-7. Videre salg av brukte varer mv.

I forskrift nr. 109 § 12 annet og tredje ledd er det gitt overgangsbestemmelser om at avanse-metoden kan benyttes også for varer som er levert eller innført før forskriften trådte i kraft 1. september 1997. Skattedirektoratet har sett nærmere på om hele eller deler av nevnte bestemmelser er rene overgangsbestemmelser eller ikke. Dersom det ikke er rene overgangsbestemmelser, er spørsmålet videre om §§ 5-6 og 5-7 dekker bestemmelsene i forskriftens § 12 annet og tredje ledd.

Skattedirektoratet legger til grunn at §§ 5-6 og 5-7, sammenholdt med bokføringsforskriften §§ 8-10-1 til 8-10-7 også dekker de forhold som er regulert i § 12 annet og tredje ledd som eventuelt ikke er å anse som rene overgangsbestemmelser.



### § 5-8. Tap på utestående fordringer og heving

Skattedirektoratet antar at det med den foreslåtte teksten vil være formålstjenlig med en forskriftshjemmel om de nærmere vilkår for tapsfradrag etter første ledd. Med en forskrift som nevnt kan merverdiavgiftsloven på det aktuelle området bli tilnærmet lik skatteloven § 6-2 annet ledd med tilhørende forskrift § 6-2-1 om endelig konstatert tap.

Direktoratet foreslår at bestemmelsen i § 5-8 første ledd og annet ledd gis følgende ordlyd:

#### § 5-8. Tap på utestående fordringer og heving

(1) Beregningsgrunnlaget kan korrigeres dersom en utestående fordring på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne *anses endelig konstatert tapt*.

(2) *Departementet kan gi forskrift om når en utestående fordring kan anses endelig tapt.*

Når det gjelder forslaget til kodifisering av ulovfestet rett for korrigering av beregnings-grunnlaget ved heving av kjøp eller salg, mener Skattedirektoratet at det bør inntas en presisering i loven om når grunnlaget kan korrigeres, dvs. en avgrensning av ordet ”heving”. Det er i særmerknadene pekt på at bestemmelsen ikke gjelder ved frivillig omgjøring. Vi mener denne avgrensningen bør tas inn direkte i loven slik at det ikke behøver å gå til forarbeidene for å finne hva som menes med heving. Direktoratet foreslår at § 5-8 nytt tredje ledd får følgende ordlyd:

(3) *Beregningsgrunnlaget skal korrigeres dersom kjøpet eller salget blir hevet. Dette gjelder ikke ved frivillig omgjøring.*

### § 5-9. Forenklet beregningsgrunnlag for nærmere bestemte varer

I § 5-9 annet ledd er det en henvisning ”som nevnt i første ledd”. Skattedirektoratet foreslår å stryke henvisningen da det går entydig fram av sammenhengen med overskriften og første ledd hvilket beregningsgrunnlag det dreier seg om.

## **II Uttak**

### § 5-10. Hovedregelen om beregningsgrunnlaget

Om plasseringen av bestemmelse om beregningsgrunnlaget for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner som både har avgiftspliktig og avgiftsunntatt kiosksalg og serveringsvirksomhet, viser vi til omtale foran under § 1-3.

## **III Innførsel**

### § 5-20. Varer





I § 5-20 første ledd er det vist til at beregningsgrunnlaget ved innførsel av varer skal fast-settes etter forskrift 3. desember 1980 nr. 4917 om fastsettelse av varers tollverdi. Disse bestemmelsene er i Ot.prp. nr. 58 (2006-2007) foreslått lagt til kapittel 7 i ny lov om toll og vareførsel. Hvis den nye tolloven vedtas før teknisk revidert merverdiavgiftslov, må følgende henvisningen som nevnt innledningsvis endres tilsvarende.

I § 5-20 tredje ledd er det en skrivefeil - ”brukt”.

#### § 5-21. Tjenester

I § 5-21 annet ledd er det henvist til § 10 i forskrift 3. desember 1980 nr. 4917 om fastsettelse av varers tollverdi. Hvis ny tollov vedtas før teknisk revidert merverdiavgiftslov, må hen-visningen endres til tolloven § 7-19.

### **Kapittel 6. Merverdiavgiftssatsene og områdene for disse**

Skattedirektoratet slutter seg til departementets vurderinger i høringsnotatets punkt 5.2.8 om lovfesting av merverdiavgiftssatsene og områdene for disse. Selve satsene er ikke fore-slått lovfestet.

Et fylkesskattekontor har pekt på at det er uheldig at begrepet ”reduisert sats” brukes både om området med 14 % merverdiavgift og området med 8 %. Begrepet er også benyttet i § 6-8 om råfisk (11,11 %). Fylkesskattekontoret mener det er bedre å bruke begrepene ”lav sats” (8 %) og ”mellomsats” (14 %). Skattedirektoratet ser at en innføring av begrepene ”mellomsats/ middels” og ”lav sats” kan være klargjørende i enkelte sammenhenger, f. eks. ved differensiering av de reduserte satsene i omsetningsoppgaven, men slutter seg til den begrepsbruk som er foreslått av departementet i kapittel 6.

Direktoratet har vurdert om de ulike satsene bør inntas i kapittel 6, slik at disse også kommer til uttrykk andre steder enn i Stortingets årlige plenarvedtak om avgiften. Selv om dette vil gjøre loven mer brukervennlig, finner direktoratet at de praktiske hensyn som anføres av departementet, tilsier at dette ikke gjøres.

#### § 6-2. Næringsmidler

Forskrift nr. 120 § 6 første ledd har i dag regler om hvilke omkostninger som kan omsettes med redusert sats. Skattedirektoratet antar at det ikke er nødvendig å videreføre denne bestemmelsen, da løsningen etter vårt syn vil følge av en vanlig tolkning av utkastets § 5-2.

Dersom bestemmelsen etter departementets oppfatning likevel bør videreføres, antar vi at fullmaktsbestemmelsen i § 6-2 fjerde ledd må utvides slik at det også kan gis forskrift om hva som anses som omsetning av næringsmidler.

### **Kapittel 7. Fritak for merverdiavgift**

#### § 7-1. Fritak for merverdiavgift

Vi viser til merknadene til § 4-1 ovenfor, og foreslår at bestemmelsen gis følgende ordlyd:

Med fritak for merverdiavgift menes omsetning og uttak som er omfattet av loven der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift.



Som alternativ ordlyd foreslås:

Med fritak for merverdiavgift menes omsetning og uttak som er omfattet av loven der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift. *Avgiftssubjekt med omsetning som nevnt i første punktum skal likevel registreres i Merverdiavgifts-registeret og har rett til fradrag for inngående merverdiavgift.*

## **I Innenlands omsetning**

### § 7-11. Tidsskrift

I § 7-11 tredje ledd første punktum er det gitt hjemmel for departementet til å gi forskrift om fritak for trykking av tidsskrift. I annet punktum er det hjemmel til å gi forskrift om utfylling og gjennomføring av § 7-11, herunder om vilkår for fritak.

I departementets merknader til § 7-11 tredje ledd står det at bestemmelsen er en videre-føring av merverdiavgiftsloven § 16 annet ledd bokstav a for den delen som gjelder tidsskrift.

I forskrift nr. 16 er det i dag bestemmelser i §§ 1 og 2 som klart avgrenser fritaket i § 16 første ledd nr. 8 annet punktum. Dette er uproblematisk, jf. hjemmelen til forskrift nr. 16 i merverdiavgiftsloven § 16 annet ledd bokstav a som også tar med "avgrensning". I forslaget til § 7-11 tredje ledd er ikke avgrensning tatt med.

Skattedirektoratet legger til grunn at forskrift nr. 16 skal videreføres, og foreslår at § 7-11 tredje ledd, får følgende ordlyd:

(3) Departementet kan gi forskrift om at omsetning av tjenester i form av trykking av tidsskrift skal være fritatt for merverdiavgift. Departementet kan også gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om vilkår for fritak *og om hva som skal anses som tidsskrift.*

Alternativet til forskriftshjemmel om hva som skal anses som tidsskrift, vil være å ta dette direkte inn i loven. Direktoratet finner det imidlertid ikke hensiktsmessig med en lovfesting, da bestemmelsen vil bli svært omfangsrik, jf. nåværende §§ 1 og 2 i forskrift nr. 16.

### § 7-13. Andre publikasjoner

I § 7-13 annet ledd er det foreslått en forskriftshjemmel for blant annet hvilke publikasjoner som omfattes av bestemmelsen i § 7-13 første ledd. Skattedirektoratet er noe usikker på omfanget av bestemmelsen i annet ledd, herunder om det i en eventuell forskrift skal gis en uttømmende oppregning av hvilke publikasjoner som omfattes av fritaket for trykking i første ledd eller om forskriften kun skal gi en beskrivelse av visse kjennetegn på hva som er "og lignende" publikasjoner etter første ledd. Det kan reises spørsmål om det også bør inntas en hjemmel for å fritta andre publikasjoner som ikke er "lignende".

### § 7-14. Elektrisk kraft mv. til husholdningsbruk i Nord-Norge



I § 7-14 annet ledd bør det presiseres at fritaket kun gjelder der elektrisk kraft dels er til bruk i næringsvirksomhet som "helt ut" er omfattet av merverdiavgiftsloven. Dette framgår i dag eksplisitt av forskrift nr. 8 § 2 og er en nødvendig avgrensning fordi levering av elektrisk kraft mv. ellers vil bli avgiftspliktig for den delen som gjelder næringsvirksomheten. For øvrig er det en skrivefeil i bestemmelsen idet måler er blitt til måter.

Skattedirektoratet foreslår følgende ordlyd til § 7-14 annet ledd:

(2) Når elektrisk kraft og energi levert fra alternative energikilder leveres etter samme tariff og på samme måler dels til husholdningsbruk og dels til bruk i næringsvirksomhet som *helt ut* er omfattet av merverdiavgiftsloven, omfatter fritaket også den del av kraften som brukes i næringsvirksomheten.

#### § 7-15. Kjøretøy mv.

Skattedirektoratet foreslår at ordet "også" sløyfes i § 7-15 annet ledd siste punktum

#### § 7-16. Tjenester som gjelder offentlig vei

I § 7-16 annet ledd i.f. er det forskriftshjemmel for forenklet anbudsgrunnlag mv. for anbudsarbeider som omfatter levering av materialer. Bestemmelser om forenklet anbudsgrunnlag mv. er imidlertid tatt direkte inn i utkastet til § 5-9 annet ledd, og den delen av § 7-16 annet ledd som omhandler dette må tas ut. Dette innebærer at bestemmelsen avsluttes med punktum etter "veibegrepet".

#### Til § 7-17. Tjenester som gjelder baneanlegg

Samme som for § 7-16 annet ledd. Bestemmelsen som gir hjemmel til å gi forskrift i § 7-17 annet ledd i.f. er overflødig og må tas ut på grunn av at forskriftshjemmelen er gitt i § 5-9 annet ledd. Dette innebærer at § 7-17 annet ledd avsluttes med punktum etter "eller del av baneanlegg".

#### Til § 7-18. Fartøy mv.

I § 7-18 første ledd siste punktum er uttrykket "driftsutstyr" brukt om hva som avgiftsfritt kan leveres i tilknytning til (sammen med) omsetning av visse fartøy. I dagens § 17 første ledd nr. 1 siste punktum brukes "utstyr". I § 7-18 annet ledd første punktum er uttrykket "fast driftsutstyr" brukt om når bestemte tjenester kan ytes avgiftsfritt. Dette er det samme som etter dagens § 17 første ledd nr. 2 første punktum. Spørsmålet er om det er noen realitetsforskjell på "driftsutstyr" og "fast driftsutstyr". Etter Skattedirektoratets oppfatning legges det i praksis til grunn at betydningen er den samme, dvs. at det er utstyr som benyttes for skipets drift som er fritatt. Det er ikke nødvendig at driftsutstyret er "fast" i betydningen skrudd fast. Det bør derfor brukes samme uttrykk i § 7-18 første og § 7-18 annet ledd. Direktoratet foreslår at uttrykket "driftsutstyr" tas inn som en fellesbetegnelse.

Bestemmelsens tredje ledd omfatter fritak ... "ved berging av fartøy som nevnt i første ledd" (vår understrekning). I merknadene til bestemmelsen i § 7-18 tredje ledd er det lagt til grunn at tredje ledd er en videreføring av den delen av merverdiavgiftsloven § 17 første ledd nr. 5 som gjelder fartøy.

I forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 73 (1969-70), ble det til § 17 første ledd nr. 5 blant annet bemerket:



”En foreslår at det i paragrafen inntas en bestemmelse om at det ikke skal betales avgift av ytelse av tjenester fra bergings- eller redningsfartøyer i forbindelse med berging av skip eller luftfartøyer.”

§ 17 første ledd nr. 5 fikk opprinnelig følgende ordlyd:

5. Ytelse av tjenester fra bergings- eller redningsfartøyer i forbindelse med berging av skip eller luftfartøyer.

Fritaket ble i 1973 utvidet til også å gjelde oljeboringsplattformer. Dette ble ved lovendring 14. juni 1974 i samsvar med utvidelse av fritaket i § 17 første ledd bokstav d) utvidet til å gjelde alle typer flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomheten. Henvisningen i nåværende § 17 første ledd nr. 5 til ”... skip, luftfartøyer eller *plattformer som nevnt under nr. 1*”, gjelder således kun for plattformer. Det var således ikke meningen å gjøre begrensning i hvilke typer skip eller luftfartøyer som skulle omfattes av fritaket.

Avgiftsfritaket for berging er også siden 1974 konsekvent praktisert slik at det gjelder alle typer luftfartøyer og skip herunder f. eks. lystfartøyer. Se også Merverdiavgiftshåndboken, 5. utgave, side 372, samt Refsland, Del I 5. utgave, side 479 flg. og Skattedirektoratets meldinger, Av nr. 10/1985 punkt 3. Den eneste begrensning ligger i begrepet ”skip”.

På denne bakgrunn foreslår vi at § 7-18 gis slik utforming:

(3) Levering av tjenester fra fartøy ved berging av *fartøy*.

Fritaket for omsetning av nærmere bestemte varer og tjenester, gjelder etter § 7-18 femte ledd bokstav b også for fartøy på minst 15 meter når det i utenriks fart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer. Videre gjelder fritaket i bokstav c for spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs. Forslaget til forskriftshjemmel i § 7-18 sjettede ledd mangler hjemmel til å definere skip i utenriks fart og spesialfartøy. Skattedirektoratet foreslår derfor at § 7-18 sjettede ledd tredje punktum gis følgende ordlyd:

Departementet kan gi forskrift om *hva som regnes som skip i utenriks fart i femte ledd bokstav b, spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs i femte ledd bokstav c, og at fritaket i femte ledd også gjelder for andre fartøy under opphold utenfor merverdiavgiftsområdet.*

#### § 7-19. Luftfartøy mv.

Skattedirektoratet viser til våre merknader til § 7-18 første ledd siste punktum. Forståelsen av uttrykket driftsutstyr/fast driftsutstyr i § 7-19 første ledd siste punktum og § 7-19 annet ledd første punktum gjelder tilsvarende. Direktoratet foreslår at uttrykket ”driftsutstyr” benyttes i § 7-19 annet ledd første punktum.

Skattedirektoratet viser videre til våre merknader til § 7-18 tredje ledd, og legger til grunn at også for luftfartøyer har praksis vært at berging av alle typer luftfartøy er fritatt for merverdiavgift. Vi foreslår at § 7-19 tredje ledd formuleres slik:

(3) Levering av tjenester fra fartøy ved berging av *luftfartøy*.

#### Forslag til ny § 7-20



Direktoratet foreslår at fritakene for omsetning av plattformer til bruk i petroleums-virksomheten til havs og levering av varer og tjenester til slike plattformer tas ut av § 7-48 og samles i en egen bestemmelse som ny § 7-20. Det vises til omtalen under § 7-48 nedenfor.

Det foreslås at ny § 7-20 gis slik ordlyd:

#### *§ 7-20 Plattformer*

*(1) Omsetning og utleie av oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet er fritatt for merverdiavgift. Fritaket omfatter også driftsutstyr som leveres sammen med slike plattformer.*

*(2) Levering av tjenester som står i direkte forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av plattformer som nevnt i første ledd eller driftsutstyr for slike plattformer er fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd. Levering av varer i forbindelse med tjenester som nevnt i første punktum er fritatt for merverdiavgift.*

*(3) Levering av tjenester ved berging av plattformer som nevnt i første ledd er fritatt for merverdiavgift.*

Ved en slik ny § 7-20 blir utkastets §§ 7-20 til 7-23 nye §§ 7-21 til 7-24. Henvisningen i § 8-1 til § 7-22 må endres til § 7-23.

#### § 7-23. Begravelsestjenester

Skattedirektoratet legger til grunn at § 7-23 kun er ment å innebære en videreføring av Finansdepartementets § 70-fritak av 14. oktober 1969 for begravelsestjenester, jf. departementets omtale av fritaket på side 77 i.f., hvor det uttales at ... ”Den gjenstående delen av fritaket, som gjelder omsetning av tjenester som gjelder transport av avdøde og omsetning av tjenester som gjelder pakking og forsendelse av urner etter bisettelse, er videreført i utkastet § 7-23.”

Slik Skattedirektoratet tolker fritaket gjelder det kun for begravelsesbyråers transport av avdøde, og ikke for andre transportselskaper som frakter avdøde enten omsetningen skjer direkte til de pårørende (siste omsetningsledd) eller til et begravelsesbyrå. Denne avgrensningen på subjektsiden kommer etter vår mening ikke klart fram av utkastet til § 7-23.

Direktoratet foreslår at det tas inn en presisering i § 7-23 første og annet ledd om at fritaket gjelder for begravelsesbyråder:

*(1) Begravelsesbyråers omsetning av tjenester som gjelder transport av avdøde er fritatt for merverdiavgift.*

*(2) Begravelsesbyråers omsetning av tjenester som gjelder pakking og forsendelse av urner etter bisettelse er fritatt for merverdiavgift.*

Det bør vurderes om ikke første og annet ledd med fordel kan slås sammen til ett ledd.

## **II Uttak**

### § 7-31. Bedriftskantiner mv.



I særmerknadene til § 7-31 annet ledd er det vist til at forskriftshjemmelen er nødvendig dersom det med hjemmel § 9-3 bokstav h tredje punktum blir gitt fradragsrett for anskaffelser som gjelder oppføring og vedlikehold av fast eiendom i tilknytning til primær-næringene.

Skattedirektoratet mener fradragsretten som nevnt ovenfor følger av fortolkning. Det er derfor isolert sett ikke nødvendig med forskriftshjemmel. Det kan imidlertid tenkes at fradragsretten for fast eiendom innen primæringene ikke er alminnelig kjent. Det er derfor etter direktoratets mening formålstjenlig å ta med forskriftshjemlene i de aktuelle bestemmelsene blant annet av hensyn til en brukervennlig lovgivning på området.

### III Utførsel og omsetning med tilknytning utenfor merverdiavgiftsområdet

#### Til § 7-41. Utførsel av tjenester

I forhold til lovens § 7-41 første ledd annet punktum (tjeneste som gjelder arbeid på vare), er det to forhold som bør påpekes.

For det første vil bestemmelsen i forskrift nr. 27 § 2 bokstav b være dekket av § 7-41 når oppdragsgiver er utenlandsk (jf. første pkt.). I § 7-41 er det imidlertid oppstilt krav om at varen utekspereres gjennom tollmyndighetene. Fritaket etter forskrift nr. 27 § 2 bokstav b, jf. §§ 3 og 6, krever bruk av bestillingsseddel. Vi viser til omtalen av dette under pkt 3.1.

For det andre bruker § 7-40 annet ledd begrepet ”tollekspereres etter reglene i tolloven”. Vi antar at samme ordlyd også bør brukes i § 7-41 første ledd annet punktum, og foreslår følgende ordlyd:

Gjelder tjenesten arbeid på en vare, må den næringsdrivende som utfører tjenesten *tolleksperere* varen *etter reglene i tolloven*.

#### § 7-46. Transporttjenester

Bestemmelsen regulerer fritak for transporttjenester dersom transporten skjer direkte til eller fra merverdiavgiftsområdet.

Skattedirektoratet foreslår at utkastets § 7-46 annet ledd for rundreiser flyttes til før fritaket for Posten Norge AS, dvs. at rundreisebestemmelsen blir nytt fjerde ledd.

Når det gjelder varetransport til eller fra merverdiavgiftsområdet, er det i dag en avgrensning av fritaket. Fritaket gjelder etter forskrift nr. 34 pkt. 4 kun tjenester som ytes før varen stilles til mottakers eller hans representants disposisjon på det destinasjonsstedet som er angitt i transportavtalen.

I § 7-46 sjette ledd er det gitt forskriftshjemmel til å gi vilkår for fritak. Denne hjemmelen dekker etter Skattedirektoratet mening ikke den begrensningen i fritaket som i dag fremgår av forskrift nr. 34 pkt. 4. Skattedirektoratet anbefaler at bestemmelsen tas inn i loven og vi foreslår følgende ordlyd i § ny § 7-46 femte ledd.

*(5) Fritaket for varetransport omfatter kun tjenester som ytes før varen stilles til mottakers disposisjon på avtalt destinasjonssted.*



Utkastets femte og sjette ledd blir henholdsvis sjette og syvende ledd.

#### § 7-47. Formidlingstjenester

Finansdepartementet ga 25. juli 2001 inntil videre et § 70-fritak for omsetning av skips-meglertjenester til norsk reder eller oppdragsgiver vedrørende skip som umiddelbart skal brukes i utenriks fart eller petroleumsvirksomhet til sjøs. Som begrunnelse ble anført konkurransemessige hensyn i forhold til utenlandsk reder eller oppdragsgiver. Skatte-direktoratet kan ikke se at dette fritaket er videreført i utkastet til ny merverdiavgiftslov. Hvis fritaket skal videreføres, foreslår direktoratet at det tas inn i et nytt tredje ledd til §

7-47 med følgende ordlyd:

*(3) Skipsmeglertjenester til norsk reder eller oppdragsgiver er fritatt for merverdiavgift når skipet umiddelbart skal brukes i utenriks fart eller i petroleumsvirksomhet til sjøs.*

#### § 7-48. Varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomheten

Utkastets § 7-48 er ment å omfatte både omsetning og utleie av oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomheten til havs og ulike tjeneste- og vareleveranser vedrørende slike plattformer. Disse bestemmelsene er hjemlet i nåværende lovs § 17 og forskrift nr. 42, jf. forskrift 43. For øvrig omfatter § 7-48, noe forenklet sagt, omsetning av varer og tjenester som i henhold til nåværende § 16 første ledd nr. 1 b og forskrift nr. 27, jf. forskrift nr. 60, er fritatt ved levering til petroleumsvirksomheten til havs utenfor territorialgrensen eller bygging mv. av rørledning innenfor territorialgrensen.

Skattedirektoratet er enig med departementet i at slik omsetning har nær tilknytning til "Utførsel og omsetning med tilknytning utenfor merverdiavgiftsområdet". Vi vil likevel foreslå at de bestemmelser som omfatter omsetning av, og tjenester til, plattformer tas ut av kapittel 7 romertall III og i stedet plasseres i kapittelets romertall I "Innenlands omsetning". Flere forhold taler etter direktoratets mening for dette. Fritaksbestemmelsene for plattformer behandles i dag i loven sammen med skip og luftfartøyer og hører etter direktoratets mening nært sammen med dette. Fritaket for omsetning av plattformer er ikke som for andre leveranser som brukes i petroleumsvirksomheten til havs subjektavgrenset, men gjelder generelt uansett kjøper eller leietager. Fritaket er i motsetning til andre vare- og tjeneste-leveranser til petroleumsvirksomheten heller ikke begrenset til omsetning *utenfor* territorial-grensen, men er et generelt fritak. Direktoratet antar også at det fra et brukerperspektiv vil være bedre at fritaket for omsetning av plattformer ikke omfattes av "varer" i utkastets § 7-48 første ledd, men i likhet med hva som er foreslått for innførsel i kapittel 8 §§ 8-3 til 8-5, behandles samlet med skip og luftfartøyer i en egen bestemmelse.

Direktoratet foreslår at en slik bestemmelse inntas som ny § 7-20 hvor fritak for omsetning og utleie inntas i et første ledd, § 7-48 annet ledd blir ny § 7-20 annet ledd og § 7-48 tredje ledd blir ny § 7-20 tredje ledd. Vi viser til forslaget inntatt foran som ny § 7-20.

I henhold til forskrift nr. 27 § 5 er baseselskaper fritatt for å beregne merverdiavgift av omsetning av tjenester med lagring, lossing, transport mv. av varer innenfor baseområdet for regning av oppdragsgiver



som nevnt bl. a. i forskriftens kapittel 1. Dette fritaket er så langt vi kan se, ikke videreført i § 7-48. Vi foreslår at dette inntas som nytt annet ledd i bestemmelsen.

Direktoratet foreslår følgende nye § 7-48 annet ledd:

*(2) Omsetning av nærmere bestemte tjenester fra registreringspliktig baseselskap på baseområdet for regning av oppdragsgiver som nevnt i første ledd er fritatt for merverdiavgift.*

Utkastets § 7-48 fjerde ledd blir nytt tredje ledd.

I særmerknadene til § 7-48 femte ledd uttales blant annet at forskriftshjemmelen i femte ledd "...er ment å videreføre de begrensninger som i dag framgår av forskrift nr. 27". I dag begrenser forskrift nr. 27 § 1 tredje ledd bokstav b fritaket for varer som selges til mann-skaper. Forskriftshjemmelen gjelder kun tjenester, og direktoratet foreslår at varer bør inntas i forskriftshjemmelen i utkastet slik.

*(4) Departementet kan gi forskrift om hvilke varer og tjenester som omfattes av fritakene i første og tredje ledd.*

Henvisningen i § 8-3 annet ledd til § 7-48 fjerde ledd må endres til § 7-48 tredje ledd.

Finansdepartementet stiller i særmerknadene til § 7-48 femte ledd spørsmål ved om det er nødvendig å videreføre bestemmelsen i forskrift nr. 27 § 2 bokstav a da de tjenestene som omfattes av bestemmelsen synes å falle utenfor merverdiavgiftsområdet.

Direktoratet legger til grunn at forskrift nr. 27 § 2 bokstav a ikke omfatter anlegg og innretninger innenfor territorialgrensen:

I forbindelse med at fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 bokstav b ble utvidet til også å omhandle rørledning mellom havområder utenfor territorialgrensen og land (med tilhørende landanlegg), uttalte Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 15 (1981-82) om den tidligere gjeldende bestemmelsen:

"Da avgiftsfritaket er begrenset til å omfatte leveranser til områder utenfor territorialgrensen, vil det kun omfatte de deler av en rørledning for transport av gass til Norge som ligger u t e n f o r denne grense. For de deler av rørledningen som legges i en trasé innenfor territorialgrensen og over land, vil det etter gjelde lovregler måtte betales merverdiavgift. Det samme vil gjelde på anlegg på land i tilknytning til ilandføringsvirksomheten."

Bestemmelsen i forskrift nr. 27 § 2 bokstav a hadde før ovennevnte lovendring samme ordlyd som i dag. Blant annet ble rørledning også nevnt den gang. Etter direktoratets mening fremstår det som klart, lest i lys av uttalelsen i Ot.prp. nr. 15, at anleggene nevnt under bokstav a må ligge utenfor territorialgrensen. Standpunktet støttes av ordlyden i bestemmelsens bokstav b som eksplisitt uttaler at de tjenester som omhandles der kan bli utført i Norge. Bestemmelsen i forskriftens § 1 annet ledd kan også synes å støtte standpunktet. Dessuten ville bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 annet ledd om departementets kompetanse til å treffe enkeltvedtak vedrørende landanlegg vært over-flødig hvis forskrift nr. 27 § 2 bokstav a også omfattet anlegg på land.

Skattedirektoratet legger således til grunn at det ikke er nødvendig å videreføre bestemmelsen i forskrift nr. 27 § 2 bokstav a, i det de tjenestene som nevnes der utføres utenfor grensen for det norske territorium.





#### § 7-49. Reklamepublikasjoner på fremmed språk mv.

I departementets merknader står det at bestemmelsen er en videreføring av forskrift nr. 24 § 1 tredje ledd. Forskriftshjemmelen er begrenset til å gjelde vilkår for fritak. En videreføring av forskrift nr. 24 § 1 tredje ledd vil også innebære en videreføring av legitimasjonsreglene til bestemmelsen gitt i forskrift nr. 35. I legitimasjonsregelen til forskrift nr. 24 § 1 tredje ledd står det i forskrift nr. 35 pkt. 1 til denne bestemmelsen at avgiftsfritaket ikke gjelder dersom det benyttes mellommann (reklamebyrå). I dette ligger det en begrensning i fritaket som ikke er regulert i lovutkastet eller kommentert i særmerknadene. Forskriftshjemmelen i § 7-49 annet ledd gjelder som nevnt kun vilkår.

Skattedirektoratet foreslår at § 7-49 første ledd, nytt siste punktum, gis følgende ordlyd:

*Fritaket gjelder ikke ved bruk av mellommann.*

#### **Kapittel 8. Varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av ved innførsel**

Direktoratet viser til forslaget om å innta en særskilt fritaksbestemmelse som ny § 7-20. Vi antar at samme rekkefølge bør benyttes i kapittel 8 slik at fritaket for innførsel av platt-former mv. kommer etter luftfartøyer

#### § 8-3. Plattformer mv.

I § 8-3 første ledd annet punktum nevnes tjenestene ”reparasjon, vedlikehold, nybygging og ombygging” i en annen rekkefølge enn i §§ 7-18 annet ledd første punktum, 7-19 annet ledd første punktum, ny § 7-20 annet ledd, 7-48 nytt tredje ledd og § 8-3 annet ledd. Vi foreslår at samme rekkefølge benyttes i § 8-3 første ledd. Videre antar vi at det ikke er særlig praktisk med *gjeninnførsel* av *nybygg* og foreslår at dette utgår av bestemmelsen.

Skattedirektoratet foreslår at § 8-3 første ledd annet punktum gis følgende ordlyd:

Det samme gjelder ved gjeninnførsel av slike varer etter *ombygging, reparasjon og vedlikehold* utenfor merverdiavgiftsområdet.

#### § 8-4. Fartøy mv.

Vi viser til merknadene ovenfor til § 8-3, og foreslår at første ledd gis følgende ordlyd:

(1) Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av fartøy og driftsutstyr som nevnt i § 7-18 første ledd eller ved gjeninnførsel av slike varer etter *ombygging, reparasjon og vedlikehold* utenfor merverdiavgiftsområdet.

I § 8-4 tredje ledd første punktum er det gitt fritak ”ved innførsel av nærmere bestemte varer til bruk for utenlandske fartøy.” Skattedirektoratet legger til grunn at dette fritaket ikke omfatter andre fartøy enn de som er nevnt i § 7-18 første ledd, dvs. at fritaket ikke gjelder f. eks. varer til bruk for lystfartøy. Vi viser her til tolltariffens innledende bestemmelser § 11 nr. 1 annet punktum hvor det står at... ”Tollfriheten gjelder likevel ikke for slike varer innført med lystfartøyer.”



Direktoratet foreslår at det § 8-4 tredje ledd første punktum tas inn en avgrensning av fritaket ved en henvisning til de fartøy som omfattes av § 8-4 første ledd, jf. § 7-18 første ledd. Bestemmelsen i § 8-4 tredje ledd første punktum foreslås gitt denne ordlyden:

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av nærmere bestemte varer til bruk for utenlandske fartøy *som nevnt i første ledd.*

#### § 8-5. Luftfartøy mv.

Vi viser til merknadene ovenfor til § 8-3, og foreslår at første ledd gis følgende ordlyd:

(1) Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av luftfartøy og driftsutstyr som nevnt i § 7-19 første ledd eller ved gjeninnførsel av slike varer etter *ombygging, reparasjon og vedlikehold* utenfor merverdiavgiftsområdet.

I § 8-5 fjerde ledd første punktum er det gitt fritak ”ved innførsel av nærmere bestemte varer til bruk for luftfartøy i utenriks fart.” For å presisere og avgrense fritaket foreslår Skatte-direktoratet at bestemmelsen gis en tilsvarende avgrensning som i § 7-19 femte ledd første punktum.

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av nærmere bestemte varer til bruk for luftfartøy *som nevnt i første ledd når luftfartøyet går* i utenriks fart.

#### § 8-6. Varer som mottas vederlagsfritt

I § 8-6 annet ledd i.f. står det at det må foreligge registreringsfritak fra *Statens legemiddel-kontroll*. Legemiddelforvaltningen het før Statens legemiddelkontroll, men ble fra 1. januar 2001 samlet i *Statens legemiddelverk*. Skattedirektoratet foreslår at sistnevnte navn på legemiddelforvaltningen brukes i § 8-6 annet ledd.

I § 8-6 fjerde ledd i.f. er betegnelsen *Forsvarets karttjeneste* brukt. Denne enheten innen forsvaret har skiftet navn til *Forsvarets militærgeografiske tjeneste*. Skattedirektoratet foreslår at sistnevnte betegnelse brukes i § 8-6 fjerde ledd.

### **Kapittel 9. Fradrag for inngående merverdiavgift**

Departementet har i høringsnotatet under punkt 5.2.13.10 bedt om høringsinstansenes syn på strukturen i fradragkapitlet. Skattedirektoratet mener at strukturen på kapittel 9 er bra ved at fradragbestemmelsene samles i ett kapittel og med en logisk oppbygd paragraf-inndeling.

#### § 9-2. Forholdsmessig fradragsrett

Bestemmelsen i § 9-2 første ledd er hovedregelen om delvis fradragsrett der hovedpoenget er at det kun blir delvis fradrag når anskaffelser brukes både til fradragsberettiget formål og til formål som ikke gir rett til fradrag. Etter lovutkastet ses ikke anskaffelser i forhold til om de gjelder fradragsberettiget formål eller ikke, men fradraget for inngående merverdiavgift bestemmes av hvor stor del av anskaffelsene som er ”til den registrerte virksomheten” og ”til formål som ikke gir rett til fradrag”. I den danske Momsloven § 38



annet ledd sammenholdes anskaffelser til fradragsberettiget formål med ”til virksomheden uvedkommende formål”.

I forslaget til ny ordlyd, se nedenfor, foreslår vi også at det tas med ”for inngående merverdiavgift” i siste delen av setningen etter komma. Alle andre ledd i § 9-2, samt i de øvrige bestemmelsene i kapittel 9 har med denne presiseringen.

Skattedirektoratet foreslår følgende ordlyd i § 9-2 første ledd:

§ 9-2. Forholdsmessig fradragsrett

(1) Et registrert avgiftssubjekt som anskaffer varer og tjenester delvis til *bruk til fradragsberettiget formål* og delvis til formål som ikke gir rett til fradrag, har bare rett til fradrag for inngående merverdiavgift på grunnlag av varenes eller tjenestenes antatte bruk i den registrerte virksomheten.

I § 9-2 tredje ledd og fjerde ledd er uttrykket ”vanligvis” brukt. I nåværende forskrift nr. 18 § 4 siste ledd brukes uttrykket ”normalt”. Skattedirektoratet foreslår at ”normalt” videreføres som betegnelse på hva som er typisk.

I § 9-2 fjerde ledd er det sneket seg inn en ”m” i ”fra”.

§ 9-3. Ingen fradragsrett

Etter ordlyden i § 9-3 bokstav f er fradragsretten for inngående merverdiavgift avskåret for gaver i merverdiavgiftsområdet.

Etter § 9-3 bokstav g er fradragsretten avskåret for varer og tjenester til utdeling i merverdiavgiftsområdet når verdien ikke er bagatellmessig.

Spørsmålet er om forbeholdet om bagatellmessig verdi også gjelder for gaver. Skatte-direktoratet viser til våre merknader til § 3-11 der det er lagt til grunn at det ikke skal beregnes uttak hvis en gave er av bagatellmessig verdi. Vi antar at det samme bør gjelde for fradragsretten for gaver etter § 9-3 bokstav f som for uttak, og foreslår derfor å slå sammen bokstav f og g.

Etter forskrift nr. 24 § 5 og forskrift nr. 35 punkt 3 første ledd er det et vilkår for fradragsrett for varer til bruk som gaver og til utdeling i reklameøyemed ut av merverdiavgiftsområdet at varene utekspederes gjennom tollvesenet. Etter dagens regler foreligger det ingen tilsvarende fradragsrett for tjenester anskaffet til bruk som gaver og til utdeling i reklame-øyemed ut av merverdiavgiftsområdet. Slik lovutkastet er formulert, omfattes imidlertid også anskaffelse av tjenester. Skattedirektoratet antar imidlertid at vilkåret i forskrift nr. 24 § 5 bør tas inn i loven. Fradragsrett vil da fortsatt kun foreligge for varer.

Vi foreslår følgende ordlyd i § 9-3 bokstav f:

Fradragsretten omfatter ikke inngående merverdiavgift på

...

- f) *gave, samt varer og tjenester til utdeling i reklameøyemed når verdien ikke er bagatellmessig. Det foreligger likevel fradragsrett når varer tollekspederes etter reglene i tolloven for slik bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.*



Etter forskrift nr. 24 § 5 skal det heller ikke svares avgift som ved uttak for varer som nevnt. Skattedirektoratet foreslår imidlertid ikke å særlig lovfeste vilkåret om utekspedering gjennom tollvesenet i § 7-30, da vi antar at dette vilkåret også vil omfattes av dagens ordlyd i § 7-30, jf. § 7-40 første og annet ledd.

Når det gjelder § 9-3 første ledd bokstav h, viser vi til merknadene under § 7-31 annet ledd.

Forskrift nr. 24 § 14 annet ledd første punktum hjemler i dag fradragsrett for inngående avgift på varer som det ikke er fradragsrett for etter merverdiavgiftsloven § 22 første ledd. Fradragsretten gjelder på visse vilkår for varer til skip eller luftfartøy i utenriks fart. Skattedirektoratet kan ikke se at det i høringsnotatet er gitt noen hjemmel som tilsvarer forskrift nr. 24 § 14 annet ledd første punktum.

Direktoratet foreslår følgende ny § 9-3 annet ledd:

*(2) Det er likevelfradragsrett ved anskaffelse av varer til bruk for luftfartøy i utenriks fart eller fartøy på minst 15 meter når det i utenriks fart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer*

Vi legger til grunn at forskrift nr. 35 pkt. 6 kan fastsettes med hjemmel i § 16-20 fjerde ledd.

#### § 9-6. Anskaffelser foretatt før registrering

Et fylkesskattekontor har foreslått at begrepet ”tilbakegående avgiftsoppgjør” nevnes tidligere i bestemmelsen enn i § 9-6 første ledd tredje punktum. Begrunnelsen er at tilbakegående avgiftsoppgjør er et svært sentralt og praktisk institutt.

Skattedirektoratet er enig i at en presisering innledningsvis av at bestemmelsen gjelder tilbakegående avgiftsoppgjør kan være fornuftig og vil øke brukervennligheten. I kapittel 2 er de godt innarbeidede begrepene frivillig registrering, forhåndsregistrering og felles-registrering brukt i paragrafoverskriftene. Vi foreslår at det gjøres tilsvarende med begrepet tilbakegående avgiftsoppgjør.

Et annet spørsmål er om ikke ordet ”søknad” bør nevnes allerede i § 9-6 første ledd første punktum. Slik denne delen av bestemmelsen er utformet i dag, kan det se ut som et registrert avgiftssubjekt har en ubetinget rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt før registrering. Slik fradragsføring kan først skje etter at registrering er foretatt, og bestemmelsen slik den er utformet i dag, kan kanskje føre til misforståelser om at en kan ta med inngående avgift på omsetningsoppgaven uten søknad.

Etter dette foreslår vi følgende ordlyd i paragrafoverskriften i § 9-6 og § 9-6 første ledd første punktum:

#### § 9-6. Anskaffelser foretatt før registrering - tilbakegående avgiftsoppgjør

(1) Et registrert avgiftssubjekt har *etter søknad* rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester anskaffet før registrering i den utstrekning anskaffelsen har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten.

### **Kapittel 10. Justering av inngående merverdiavgift ved endret bruk**



### § 10-1. Salg mv. av personkjøretøy

I § 10-1 tredje ledd annet punktum er Skattedirektoratet gitt fullmakt til å treffe enkelt-vedtak om at justering kan unnlates i andre tilfeller enn de som er nevnt i § 10-2 annet ledd. I et fellesskriv til fylkesskattekontorene av 18. oktober 2006 delegerte Skattedirektoratet sin myndighet etter forskrift nr. 90 § 4 til fylkesskattekontorene. Direktoratet mener det bør fremgå av lovteksten at det er anledning til slik delegasjon. Vi antar at dette bør inntas som en del av paragrafens annet ledd.

Forskrift nr. 90 § 5 annet ledd første punktum om at søknad om å unnlate tilbakeføring av fradragsført inngående avgift ikke gis oppsettende virkning, er så vidt Skattedirektoratet kan se ikke regulert i lovutkastet, herunder i forskriftshjemmel. Dersom bestemmelsen i § 5 annet ledd første punktum skal videreføres, må den tas inn i loven eller særskilt reguleres i forskrift. I motsatt fall vil forvaltningsloven § 42 regulere forholdet, dvs. at det i søknad om samtykke om å unnlate tilbakeføring er opp til forvaltningsorganet å treffe avgjørelse om oppsettende virkning eller ei. Vi foreslår at bestemmelse om dette tas inn i paragrafens annet ledd. Videreføring av rentegodtgjørelse i slike tilfeller bør eventuelt vurderes inntatt i skattebetalingsloven.

Vi foreslår at § 10-1 annet ledd nytt annet og tredje punktum gis følgende ordlyd:

Dersom justering vil virke særlig urimelig, kan Skattedirektoratet *eller den direktoratet har gitt fullmakt*, treffe enkeltvedtak om at dette kan unnlates også i andre tilfeller. Søknad om fritak gis ikke oppsettende virkning.

Forskriftsbestemmelsen i tredje ledd første punktum refererer seg bare til første ledd og vi foreslår at dette tas med i første ledd som nytt siste punktum.

Tredje ledd bortfaller.

## **Kapittel 11. Refusjon av merverdiavgift**

### **I Merverdiavgift påløpt ved innenlands omsetning**

#### § 11-5. Varer til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet

I departementets merknader til § 11-5 er det nevnt at bestemmelsen blant annet hjemler nåværende ordning med refusjon etter forskrift nr. 24 § 14 annet ledd annet punktum.

Skattedirektoratet har med hjemmel i forskrift nr. 24 § 14 annet ledd fastsatt vilkår for refusjon av inngående merverdiavgift i forskrift nr. 35 pkt. 6. Det er mulig at forskrifts-hjemmelen i § 11-5 også omfatter vilkår etter dagens forskrift nr. 35 pkt. 6, men direktoratet er noe usikker på om dette er tilfellet ut fra ordlyden i bestemmelsen. Vi mener derfor det bør vurderes å innta et nytt annet ledd i § 11-5 med følgende ordlyd:

*(2) Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om vilkår for refusjon.*

## **Kapittel 12. Beregning og betaling av merverdiavgift**



## I Ansvar for beregning og betaling

### § 12-4. Beløp uriktig oppgitt som merverdiavgift

I § 12-4 tredje ledd er det en henvisning ”etter første og annet ledd”. Skattedirektoratet foreslår å stryke henvisningen da det går entydig frem av sammenhengen med overskriften og første og annet ledd hvilken betaling det dreier seg om.

I §§ 12-4 og 16-30, samt skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav e, er ordlyden ”oppgitt” brukt i stedet for ”anført” som brukes i dagens lov. Skattedirektoratet antar at dette skyldes et ønske om å modernisere språket i loven. Vi er for så vidt enige i at ordet ”oppgitt” også dekker meningsinnholdet ”angitt/anført/nevnt”. Etter vårt syn er imidlertid ikke dette den mest vanlige betydningen av ordet. Etter vårt syn gir ordet ”anført” et mer presist uttrykk for det som reguleres av bestemmelsene. Vi stiller derfor spørsmål ved hensiktsmessigheten av å endre ordlyden på dette punktet.

## II Utbetaling av inngående merverdiavgift

### § 12-10. Utbetaling av inngående merverdiavgift

I § 12-10 annet ledd er ordet ”tilbakebetaling” brukt. Ordet ”utbetaling” brukes imidlertid både i deloverskriften, § 12-10 første ledd og § 12-11 første og annet ledd. Skattedirektoratet antar at ”utbetaling” også bør brukes i § 12-10 annet ledd.

I § 12-10 annet ledd er det videre en henvisning ”som nevnt i første ledd”. Skattedirektoratet foreslår å stryke henvisningen da det går entydig frem av sammenhengen med overskriften og første ledd hvilken utbetaling det dreier seg om.

Skattedirektoratet foreslår følgende ordlyd i § 12-10 annet ledd:

(2) Selv om *utbetaling* av *beløpet* ikke har funnet sted innen neste avgifts-termin, har avgiftssubjektet ikke rett til å føre beløpet som fradragspost i senere omsetningsoppgave.

## Kapittel 13. Avgiftsmyndighetene

### § 13-3. Klagenemnda for merverdiavgift

Klagenemndas kompetanse er regulert ved å henvise til § 19-1, §19-3, § 22-2 og § 22-3. Som det er redegjort for lenger bak under § 20-1 foreslår vi at Klagenemnda også bør behandle klager etter fastsettelse med hjemmel i § 19-2. Videre er det en mangel at det ikke er vist til Klagenemndas kompetanse til å behandle klager over vedtak om sakskostnader, jf § 20-2. Samlet sett blir det mange henvisninger, og en bestemmelse som må oppdateres ved eventuell senere endring av reglene i kapittel 20. Reglene om Klagenemndas kompetanse står uansett i kapittel 20, og det er etter vårt skjønn ikke nødvendig å gjenta den eksplisitte kompetansen i § 13-3. Vi foreslår derfor at bestemmelsen gjøres kortere som følger:

§ 13-3 første ledd:

- (1) Klagenemnda for merverdiavgift behandler klager *etter bestemmelsene i kapittel 20*.
- (2) Departementet kan .....



## Kapittel 14. Generelle saksbehandlingsregler

### § 14-2. Taushetsplikt

Femte ledd gjør unntak fra taushetsplikten for opplysninger om hvorvidt en næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Lovteksten kan med fordel være klarere på dette punktet.

Direktoratet foreslår på denne bakgrunn følgende endring:

(5) Taushetsplikten omfatter ikke opplysninger om *hvorvidt* en næringsdrivende er registrert i merverdiavgiftsregisteret.

Sjette ledd bestemmer at forvaltningslovens regler om taushetsplikt ikke skal komme utfyllende til anvendelse etter § 14-2. Direktoratet er enig i prinsippet, og det er også i tråd med ligningsloven § 3-13 da forvaltningsloven ikke kommer til anvendelse på ligningslovens område, jf ligningsloven § 1-2. Ligningslovens § 3-13 er imidlertid i noen grad tolket i sam-svar med forvaltningslovens regler, jf. begrepet ”personlige forhold” i ligningsloven § 3-13 første ledd og forvaltningsloven § 13 annet ledd samt Ot.prp.nr. 29 (1978-89) s. 73. Direktoratet antar at lovutkastets § 14 2 sjette ledd ikke stenger for en tilsvarende bruk av forvaltningsloven.

## Kapittel 15. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret mv.

### § 15-1. Søknad om registrering

I bestemmelsens annet ledd er forskriftskompetansen i merverdiavgiftsloven § 27 tredje ledd videreført. Skattedirektoratet vil bemerke at Finansdepartementet har delegert kompetansen etter bestemmelsen, jf. forskrift 9. juli 1969 nr. 4338 om delegering av myndighet til skattedirektøren etter lov om merverdiavgift og lov om avgift på investeringer m.v. Delegasjonsforskriften gir Skattedirektoratet kompetanse til både å gi forskrifter og til å fastsette skjema.

Skattedirektoratet antar at det med ujevne mellomrom vil være behov for å endre skjemaet, og at det neppe er hensiktsmessig at departementet må fastsette dette hver gang. Skatte-direktoratet foreslår derfor at kompetansen til å fastsette skjema for søknaden som i dag legges til Skattedirektoratet, jf. også den tilsvarende bestemmelsen i § 16-1 syvende ledd vedrørende omsetningsoppgaven.

Vi foreslår på denne bakgrunn følgende ordlyd:

(2) Departementet kan gi forskrift om hvilke opplysninger søknaden skal inneholde.  
*Skattedirektoratet kan fastsette skjema for søknad.*

## Kapittel 16. Opplysningsplikt om egne forhold mv.

### I Omsetningsoppgaven



### § 16-1. Omsetningsoppgave

§ 16-1 tredje ledd lovfester beløpsgrensen på kr 30 000 fra annen næringsvirksomhet som næringsdrivende i primærnæringene kan ta med på omsetningsoppgaven for primær-næringene. I dag er denne beløpsgrensen regulert i forskrift nr. 38 § 3 første punktum.

Skattedirektoratet er enig i at beløpsgrensen bør inntas i § 16-1 tredje ledd, fordi bestemmelsen regulerer hva omsetningsoppgaven kan inneholde i tillegg til omsetning fra primærnæringene. ledd.

### § 16-2. Alminnelig oppgavetermin

Det er langvarig praksis for at veterinærer kan levere ”årsoppgave”, jf. brev fra Finans-departementet til Den norske veterinærforening av 22. desember 1969 og brev fra Direktøren for skattevesenet til skatteinspektørene datert 10. januar 1970. Praksisen er senere bekreftet, siste gang i brev fra Skattedirektoratet til Den norske veterinærforening og brev til fylkesskattekontorene datert 22. februar 1999.

Ordnningen er i dag praktisk gjennomført ved at veterinærer etter søknad kan fritas fra levering for termin 1 - 5 og at hele omsetningen innberettes på omsetningsoppgaven for 6. termin, jf. § 33 annet ledd. Skattedirektoratet har i slike tilfeller gitt adgang til å innlevere oppgave med forfall 10. april.

Dagens lov § 33 annet ledd videreføres i høringsutkastet § 16-7 første ledd annet punktum. Bestemmelsen gjelder for enkelttilfeller og sammenhengen kan tilsa at bestemmelsen i hovedsak gjelder tilfeller hvor det ikke er omsetning. Det kan derfor stilles spørsmål ved om bestemmelsen hjemler dagens ordning for veterinærer.

På bakgrunn av at § 30 annet ledd utgår stiller direktoratet spørsmål ved om ordningen for veterinærer skal videreføres.

Direktoratet anser at begrunnelsen for veterinærenes ”årsoppgave” ikke lenger er til stede i like stor grad som tidligere, og det derfor er mye som taler for at ordningen bør opphøre. Dersom særordningen for veterinærer skal videreføres bør det vurderes om dagens § 30 annet ledd bør videreføres i lovutkastets i et nytt annet ledd til § 16-2.

### § 16-4. Oppgavetermin for primærnæringer mv.

Direktoratet anser at lovteksten vil være mer presis og mindre egnet til misforståelse dersom man endrer på rekkefølgen av alternativene slik at ”jordbruk med binæringer” kommer til sist. Slik lovbestemmelsen er utformet i høringsnotatet kan det se ut til at skogbruk og fiske er binæringer til jordbruk, jf. innskutt setning.

Vi viser til forskrift nr. 38 § 2 nr. 1. Det kan stilles spørsmål om det som regnes opp i denne bestemmelsen like ofte kan være binæring til skogbruk som til jordbruk.

Direktoratet foreslår etter dette at bestemmelsens første ledd første punktum formuleres med samme rekkefølge på alternativene som foreslått i § 16-30 i høringsutkastet:





Avgiftssubjekt innen *fiske, skogbruk eller jordbruk med binæringer* skal levere omsetningsoppgave en gang i året.

#### § 16-7. Levering og signering

Merverdiavgiftsloven § 29 tredje ledd videreføres delvis i § 16-7 tredje ledd. Den del av bestemmelsen som utgår er sitert i høringsnotatet på s. 118. Reglene om *hvem* som skal undertegne papir oppgavene, det vil si *”den avgiftspliktige eller den som kan forplikte ham”*, er imidlertid ikke videreført i § 16-7 tredje ledd, og heller ikke nevnt i merknadene til bestemmelsen. Direktoratet kan vanskelig se begrunnelsen for dette og vil anbefale en videreføring, jf vårt forslag til ny § 2-2 foran.

#### § 16-8. Oppgavefrister

Det bør presiseres at fristen for tredje termin i første ledd annet punktum gjelder den alminnelige oppgaveterminen. På denne bakgrunn foreslås det at det tas inn en henvisning til § 16-2. Videre er fristen for tredje termin i § 33 første ledd endret ved lov av 27. juni 2007 nr. 49.

§ 16-8 første ledd annet punktum skal etter dette lyde:

Fristen for tredje termin *etter § 16-2* er likevel *31. august*.

I § 16-8 første ledd fjerde punktum er det en henvisning ”jf. § 16-3 første ledd”. Skatte-direktoratet foreslår å stryke henvisningen. Vi viser til at en tilsvarende henvisning verken er inntatt i § 16-8 første ledd første eller tredje punktum.

#### § 16-9. Tidfesting

Bestemmelsen legger til grunn at alle som skal levere omsetningsoppgave er pliktig til å følge reglene om dokumentasjon, herunder tidspunkt for utstedelse av dokumentasjon i bokføringsloven og forskrift til bokføringsloven. I henhold til bokføringsloven § 2 andre ledd fremstår det som om alle som er pliktig til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgifts-loven også er pliktig til å følge bokføringslovens regler. Dette er imidlertid ikke den faktiske rettslige situasjonen. Det vises til forarbeidene til bokføringsloven, og til reglene om bok-føring i Stortingets bevilgningsreglement (av 26. mai 2005) og i statens reglement for økonomistyring i staten. I praksis antas det at verken kommuner, fylkeskommuner eller staten og statsinstitusjoner er forpliktet til å følge reglene i bokføringsloven. Skatte-direktoratet finner det uheldig at bokføringsloven § 2 andre ledd inneholder en bestemmelse som i henhold til forarbeidene ikke gjelder slik den er formulert.

På grunn av den usikkerhet som reises i forarbeidene til bokføringsloven og på grunn av den nokså klare praksis for at i alle fall staten ikke følger reglene i bokføringsloven, vil vi foreslå et nytt annet og tredje ledd i ny merverdiavgiftslov § 16-9. Forslaget vil regulere hvilket regelverk som gjelder for tidfesting i kommuner, fylkeskommune og i staten.

Kommunene og fylkeskommunene følger det såkalte anordningsprinsippet som prinsipp for tidfesting, noe som etter kommuneloven § 48 innebærer at alle kjente utgifter og inntekter skal tas med i årsregnskapet uavhengig av om de er betalt. Vi legger til grunn at dette gjelder uavhengig av om de er fakturert eller det er mottatt faktura, men dette kan ha blitt moderert blant annet fordi også kommune må føre et momsregnskap for en del av sine transaksjoner. Videre bestemmer forskrift av 15. desember 2000 nr. 1425 §§ 11 og 12 at



kommuner og fylkeskommuner skal rapportere akkumulerte regnskapstall til statlige myndigheter hvert kvartal. Prinsippet inneholder således en norm for fordeling på kalender-år og kvartal, men er noe mangelfullt ved fordeling på terminer etter merverdiavgiftsloven. Vi viser til Skattedirektoratets brev av 19. desember 2006 til Finansdepartementet vedrørende bokføringslovens anvendelse for kommuner og fylkeskommuner. Da kommunene faktisk fører sitt regnskap etter anordningsprinsippet, finner vi at det er gode grunner for å kodifisere dette også i merverdiavgiftsloven, blant annet for at loven skal gjenspeile det faktiske forhold og være opplysende.

I henhold til høringsnotatet § 16-9 annet ledd kan departementet når særlige forhold foreligger, treffe enkeltvedtak om at betalingstidspunktet legges til grunn ved fordeling av omsetning og merverdiavgift på terminene.

I dag er myndigheten delegert Skattedirektoratet, som i brev av 24. februar 1995 til Riksrevisjonen har samtykket i at statsinstitusjoner som i henhold til bevilgnings-reglementet fører regnskap etter kontantprinsippet gis dispensasjon til å benytte betalings-tidspunktet ved fordeling av omsetning og avgift på terminene. Se også fellesskriv datert 23. januar 1998. Dette er et omfattende unntak og direktoratet mener at det ville være hensikts-messig dersom unntaket fremgikk av loven. I den forbindelse mener vi at det også bør presiseres i loven hvilke regler som gjelder for kommuner og fylkeskommuner.

Når det gjelder bokføringsprinsippet i staten så følger det av bevilgningsreglementet § 3 tredje ledd at det er kontantprinsippet som er hovedregelen. Etersom bevilgnings-reglementet inneholder et unntak fra kontantprinsippet for driftsmidler som skal avskrives, antar vi at en regel om at det er betalingstidspunktet som skal legges til grunn ved fordeling på terminen må utformes i merverdiavgiftsloven. Deler av staten og enkelte stats-institusjoner innretter imidlertid regnskapsførselen slik at bokføringslovens prinsipper er tilfredsstillt. En eventuell særregel for staten bør derfor fremstå som et frivillig alternativ til hovedregelen, som er prinsippene i bokføringsloven.

Direktoratet foreslår etter dette et nytt annet og tredje ledd. Lovutkastets annet og tredje ledd blir nytt fjerde og femte ledd. Nytt annet og tredje ledd skal lyde:

*(2) For kommuner og fylkeskommuner som ikke har plikt til å følge bestemmelsene i bokføringsloven kan beløp som nevnt i §§ 16-1 og 16-6 oppgis i omsetningsoppgaven for den termin beløpet er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner eller forskrift gitt i medhold av loven.*

*(3) For stat og statsinstitusjoner som er pålagt å føre regnskapet etter prinsippene som følger av Stortingets bevilgningsreglement (kontantprinsippet) kan beløp som nevnt i §§ 16-1 og 16-6 oppgis i omsetningsoppgaven for den termin beløpet er betalt.*

Videre foreslås det at § 16-9 første ledd tilføyes en henvisning. I § 16-9 første ledd henvises det til bokføringsloven og bokføringsforskriften for når dokumentasjon skal utstedes. Hoved-regelen om utstedelse av dokumentasjon for en merverdiavgiftspliktig omsetning står imidlertid i lovforslagets § 16-20 tredje ledd. Det er derfor naturlig at § 16-9 første ledd også henviser til reglene om dokumentasjon i § 16-20 tredje ledd i tillegg til henvisningen til bokføringsloven og forskrift til denne.

Det foreslås at § 16-9 første ledd skal lyde:



(1) Beløp som nevnt i §§ 16-1 og 16-6 oppgis i omsetningsoppgaven for den terminen dokumentasjonen er utstedt etter § 16-20 tredje ledd, bokføringsloven eller etter forskrift gitt i medhold av loven.

Dersom § 16-20 tredje ledd flyttes til en ny § 16-21 som foreslått nedenfor, vil vi forslå at § 16-9 skal lyde:

(1) Beløp som nevnt i §§ 16-1 og 16-6 oppgis i omsetningsoppgaven for den terminen dokumentasjonen er utstedt etter § 16-21, bokføringsloven eller etter forskrift gitt i medhold av loven.

#### Bokføringsforskriften § 5-2-2

Departementet har i forslaget til § 16-9 kommentert at merverdiavgiften skal periodiseres med utgangspunkt i dokumentasjonsdato, og at det synes formålstjenlig at dette fremgår klart av loven. Tidfestingsreglen i § 16-9 første ledd henviser til det tidspunkt dokumentasjonen er utstedt etter bokføringsloven med forskrift. Selv om bokføringsloven har bestemmelser om tidspunkt for utstedelse av salgsdokumentasjon (bokføringsforskriften §§ 5-2-2 til 5-2-7) slik at tidfesting av omsetning er regulert, mangler bokføringsforskriften en klar bestemmelse om tidspunkt for utstedelse av dokumentasjon ved uttak. Tatt i betraktning at § 16-9 henviser til bl. a. § 16-1 hvor det tydelig fremgår at omsetningsoppgaven skal omfatte både omsetning og uttak, fremstår det som en inkurie når dette ikke er fanget opp. Vi vil derfor foreslå en ny bestemmelse i forskriften § 5-2-2 annet ledd etter modell av første ledd:

#### § 5-2-2 Tidspunkt for utstedelse av salgsdokumentasjon og dokumentasjon av uttak

Salgsdokumentasjon skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering, med mindre annet er bestemt i denne forskrift. Bokføringspliktige som levererer årsoppgave etter merverdiavgiftsloven § 16-3 eller § 16-4, kan likevel ikke utstede salgsdokumentasjon senere enn det kalenderår levering finner sted.

*Dokumentasjon av uttak skal utstedes snarest mulig etter uttakstidspunktet og senest en måned etter at uttaket fant sted. Bokføringspliktige som levererer årsoppgave etter merverdiavgiftsloven § 16-3 eller 16-4, kan likevel ikke utstede dokumentasjon senere enn det kalenderår uttaket fant sted.*

## **II Dokumentasjons-, opplysnings- og bistandsplikt**

### § 16-20. Dokumentasjonsplikt

Vi vil foreslå følgende endringer i § 16-20:

For det første foreslås at § 16-20 tredje ledd, om at salgsdokumentasjon for merverdiavgifts-pliktig omsetning ikke kan utstedes før ved levering, flyttes til ny § 16-21. Begrunnelsen for dette er at bestemmelsen ikke direkte omhandler dokumentasjonsplikt, jf. overskriften til § 16-20, men er en regel om tidspunktet for når dokumentasjon skal utstedes.

Videre foreslås det at den tilhørende forskriftshjemmelen i høringsnotatets § 16-20 fjerde ledd annet punktum også plasseres i ny § 16-21, da dette er en forskriftshjemmel for å regulere tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjon, herunder gjøre unntak fra regelen i § 16-20 tredje ledd. En ny § 16-21, hvor høringsnotatets § 16-20 tredje ledd samt fjerde ledd annet punktum samles, vil videreføre nåværende § 44 første ledd hvor disse bestemmelser er samlet.



For det tredje foreslår vi å tilføye en henvisning til kapittel 11 i § 16-20 fjerde ledd første punktum, idet det synes fordelaktig å samle alle forskrifthjemler knyttet til dokumentasjons-plikt ett sted.

§ 16-20 foreslås som følger:

§ 16-20. Dokumentasjonsplikt

- (1) Inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget.
- (2) Avgiftssubjektet skal beregne utgående merverdiavgift med mindre det ved regnskapsmateriale eller på annen måte som avgiftsmyndighetene godkjenner, kan godtgjøres at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen eller uttaket.
- (3) Departementet kan gi forskrift om plikt til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, herunder om krav til dokumentasjon for unntak fra merverdiavgiftsloven etter kapittel 4 og fritak for merverdiavgift etter *kapittel 7. Departementet kan også gi forskrift om krav til dokumentasjon ved refusjon av merverdiavgift etter kapittel 11.*

Forslag til ny § 16-21

Det foreslås at § 16-20 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum flyttes til ny § 16-21, jf. begrunnelsen ovenfor.

Forslaget om å tilføye en bestemmelse om tidspunkt for dokumentasjon av uttak i bok-føringsforskriften § 5-2-2 annet ledd kan tisi at forskriftshjemmelen i merverdiavgiftsloven bør utvides noe. Det foreslås derfor å utvide forskriftshjemmelen i § 16-21 (høringsforslagets § 16-20 fjerde ledd annet punktum) til å omfatte uttak. Det vises for øvrig til at forskrifts-hjemmelen i bokføringsloven § 16 antas å dekke regler om tidspunkt for uttak i bokførings-forskriften, slik at det foreligger hjemmel for å endre bokføringsforskriften selv om det ikke foretas en endring av forskriftshjemmelen i merverdiavgiftsloven. En tilføyelse i forskriftshjemmelen i merverdiavgiftsloven vil imidlertid sikre at regelen om tidspunkt for utstedelse av dokumentasjon av uttak i bokføringsforskriften også vil kunne gjelde stat og kommune.

Av pedagogiske hensyn kunne det videre være ønskelig at det fremkom tydelig hvilke bestemmelser i bokføringsforskriften som er hjemlet i forskriftshjemmelen § 16-21 (hørings-forslagets § 16-20 fjerde ledd annet punktum). Det fremkommer av dagens bokførings-forskrift at den blant annet er hjemlet i merverdiavgiftsloven § 44, og det legges til grunn at det er § 44 første ledd det siktes til, da det er her forskriftshjemmelen er plassert. Denne bestemmelsen er som kjent videreført i høringsutkastets § 16-20 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum. Dette innebærer at forskriftshjemmelen i høringsutkastets § 16-20 fjerde ledd annet punktum således er hjemmel for bokføringsforskriften.

Det hadde vært ønskelig om det fremkom på en brukervennlig måte hvilke bestemmelser i bokføringsforskriften som er hjemlet i denne bestemmelsen i merverdiavgiftsloven. Dette har blant annet betydning for stat og kommune som i utgangspunktet ikke er omfattet av bokføringsloven og forskriften, jf. kommentarene til § 16-9, men som vil kunne være omfattet av bestemmelser gitt med hjemmel i høringsforslagets § 16-20 fjerde ledd annet punktum (av direktoratet foreslått overflyttet til § 16-21). Direktoratet fremmer ikke noen konkret forslag på dette punkt, men viser til at hensynet til et oversiktlig regelverk tilsier at dette bør vurderes.

Merverdiavgiftsloven § 16-21 vil da lyde som følger:



*§ 16-21. Tidspunkt for utstedelse av salgsdokumentasjon og dokumentasjon av uttak*

*(1) Salgsdokumentasjon for en merverdiavgiftspliktig omsetning kan ikke utstedes før ved levering av varen eller tjenesten.*

*(2) Departementet kan gi forskrift om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjon og dokumentasjon av uttak, herunder gjøre unntak fra første ledd.*

Utkastets §§ 16-21 og 16-22 blir i tilfelle nye §§ 16-22 og 16-23, og det må gjøres endringer i henvisningen i §§ 4-1, 14-3, 16-22 og 17-2.

### **III Merverdiavgift i salgsdokumentasjon**

#### § 16-30. Adgang til å oppgi merverdiavgift i salgsdokumentasjon mv.

Det foreslås at annet og tredje ledd bytter plass. Det er en nærmere sammenheng mellom første og tredje ledd. Forskriftshjemmelen i annet ledd gir anvisning på særlige unntak.

I tillegg vil vi bemerke at reglene om uriktig anført og oppkrevd avgift står spredt i flere bestemmelser: § 16-30 første ledd (hovedbestemmelsen) og tredje ledd (meldeplikt), § 12-4 (betalingsplikten) og § 19-2 (fastsetting). Vi antar at det vil bli litt ryddigere å samle første og tredje ledd i § 16-30.

Når det gjelder paragrafens tredje ledd om meldeplikt har ett fylkesskattekontor inn-vendinger. Fylkesskattekontorets erfaringer viser at den som har krevd opp avgift uten å være registrert ofte har gjort dette bevisst for å unndra avgift, og derfor også vil unnlate å gi melding om feilen.

Skattedirektoratet antar at det også har forekommet at en uregistrert har oppkrevd avgift av uvitenhet. En person uten korrekte kunnskaper om bestemmelsene om å anføre og oppkreve avgift antas også å være uvitende om meldeplikt. Uansett kan fristen være for kort til å oppdage feilen.

Ett fylkesskattekontor mener at det hadde vært mer ryddig og oversiktlig om alle forhold vedrørende uriktig oppkrevd avgift var samlet under en særskilt bestemmelse.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at utkastets bestemmelser til sammen gir et greit resultat og er nødvendig for sammenhengen i reglene, blant annet for å ha et forfalls-tidspunkt som utgangspunkt for renteberegning etter skattebetalingslov. Skattedirektoratet antar videre at en samlet bestemmelse vil gå ut over struktur og ryddighet i loven.

Forslag til endring:

§ 16-30 Adgang til å oppgi merverdiavgift i salgsdokumentasjon mv.

(1) Bare registrerte avgiftssubjekter kan oppgi merverdiavgiftsbeløp i salgsdokumentasjon og i prisangivelse opplyse at vederlaget omfatter merverdiavgift.

(2) Den som i strid med første ledd har oppgitt beløp betegnet som merverdiavgift i salgsdokumentasjon, skal gi skattekontoret skriftlig melding om dette innen ti dager etter utløpet av den måneden salgsdokumentasjonen ble utstedt. Melding kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøperen.

(3) Departementet kan ...osv...



Lovutkastets annet ledd blir tredje ledd. Endringen vil medføre at det også må gjøres endringer i henvisningen i loven § 19-2 samt i skattebetalingsloven § 10-30.

## **Kapittel 17. Kontrollopplysninger og –oppgaver fra andre enn avgiftssubjektet**

### § 17-1. Alminnelige bestemmelser

I høringsnotatet legges det til grunn at någjeldende § 51 første ledd skal videreføres i § 17-1, men det kan synes som om § 17-1 utilsiktet har fått et snevrere anvendelsesområde. Grunnen til dette er at § 51 henviser til de øvrige bestemmelsene i kapitlet den er innplassert i, noe som inkluderte § 46 som omhandlet opplysningsplikt om egne forhold. § 46 er nå foreslått videreført i § 16-21 og står således ikke lenger i samme kapittel som § 17-1 og således ikke omfattet av denne bestemmelsen. De alminnelige bestemmelsene i § 17-1 gjelder nå bare i forhold til kontrollopplysninger og –oppgaver fra andre enn avgiftssubjektet, i motsetning til tidligere hvor bestemmelsen også gjaldt i forhold til opplysningsplikt om egne forhold.

Direktoratet foreslår imidlertid at det opprettes en ny § 2-2, og § 17-1 videreføres i dette forslaget § 2-2 tredje ledd. § 17-1 blir da overflødig. Det vises til forslaget foran.

Dersom forslaget om å opprette en ny § 2-2 ikke følges opp, bør § 17-1 tilføyes en henvisning til § 16-21.

### § 17-2. Plikt til å opplyse om forretningsforbindelser mv.

Et fylkesskattekontor har fremmet forslag om endring av uttrykket ”ikke navngitte næringsdrivende” i § 17-2 femte ledd. Det er deres erfaring i kontrollarbeidet at en stor del av de som jobber svart ikke fremstår som næringsdrivende overfor kunden, eller kunden oppfatter dem ikke sånn. En viktig del av kontrollarbeidet er nettopp å avsløre at disse er næringsdrivende. Fylkesskattekontoret foreslår derfor følgende ordlyd: ”... grupper av ikke navngitte oppdragstakere.”

Skattedirektoratet mener problemstillingen fylkesskattekontoret reiser kan være verdt å se nærmere på, men at dette faller utenfor en teknisk revisjon av loven. Ved en vurdering av en eventuell endring av forskriftshjemmelen, finner direktoratet det naturlig at § 17-2 sees under ett og at det sees hen til om det er behov for endringer også i andre deler av bestemmelsen. Direktoratet er videre i tvil om det foreslåtte uttrykket ”oppdragstakere” er helt dekkende, eksempelvis ved kjøp av varer. Videre kan det ved en eventuell endring også være aktuelt å se hen til den likelydende bestemmelsen i ligningsloven § 6-3.

### § 17-5. Opplysningsplikt ved bygg- og anleggsarbeid

Vi viser til at regelverket er under vurdering, jf. arbeidsgruppe under Skattedirektoratet.

### § 17-6. Opplysningsplikt ved engasjement av utenlandsk næringsdrivende ved bygg- og anleggsarbeid

Vi viser til at regelverket er under vurdering, se forslag til lovendring i rapport fra arbeidsgruppe datert 22. mai 2006 og høringsnotat datert 6. mars 2007 med høringsfrist 7. juni 2007.



### Forslag til ny § 17-9

Det er i høringsnotatet foreslått å ikke videreføre nåværende merverdiavgiftslov § 53 i den reviderte merverdiavgiftsloven. Departementets begrunnelse er at bestemmelsen anses overflødig ved siden av reglene om bokføringsplikt.

Skattedirektoratet viser til at oppgave- og opplysningsplikten i § 53 dekker et bredere område enn reglene i bokføringsloven og forskriften, og at å fjerne bestemmelsen vil medføre en utilsiktet innsnevring av kontrollmulighetene. Eksempelvis gjelder det kontrollopgaver over varelevering som er pliktige etter merverdiavgiftsloven § 47 og postoperatørs opplysningsplikt vedrørende verdibrev etter § 48. Bokføringsloven oppstiller ikke noen plikt til registrering, dokumentasjon og oppbevaring av slike opplysninger. Etter Skatte-direktoratets oppfatning er det således behov for å beholde en bestemmelse som den i nåværende merverdiavgiftslov § 53. Det foreslås derfor at § 53 videreføres i ny § 17-9.

Ny merverdiavgiftslov § 17-9 foreslås som følger:

#### *§ 17-9. Innrettings- og notatplikt*

*Den som har oppgave- eller opplysningsplikt etter bestemmelsene i denne lov, skal innrette sin registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger eller gjøre notater slik at opplysning kan gis.*

### **Kapittel 18. Bindende forhåndsuttalelser**

#### § 18-1. Bindende forhåndsuttalelser

I utkastet er "fra avgiftssubjektet" fjernet. Dette innebærer at også andre enn et avgifts-subjekt som kan bli avgiftspliktig ved en konkret planlagt disposisjon, kan fremsette anmodning om forhåndsuttalelse. I bestemmelsens annet ledd står det imidlertid at uttalelsen kun er bindende dersom "avgiftssubjektet" krever det. Vi foreslår at ordlyden endres slik at det fremgår at uttalelsen er bindende dersom den uttalelsen gjelder krever det.

Forslag til lovtekst:

(2) Forhåndsuttalelse etter dette kapitlet skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom *den uttalelsen gjelder* krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

### **Kapittel 19. Fastsetting av merverdiavgift ved skjønn, endring av vedtak mv.**

#### § 19-1. Fastsetting av merverdiavgift ved skjønn

Presiseringen av at skjønn også omfatter retting av feil i den avgiftspliktiges avgiftsoppgjør er nyttig og klargjørende.

Fastsettelse ved skjønn, § 19-1 og fastsetting av beløp uriktig betegnet som merverdiavgift, § 19-2 (ny), kan foretas inntil ti år etter utløpet av den aktuelle termin. Skattedirektoratet har vurdert om 10 års fristen bør knyttes til samme tidspunkt som for endring av ligning, utløpet av inntektsåret. Da dette vil være en materiell endring, har direktoratet ikke vurdert dette nærmere.



### § 19-2. Fastsetting av beløp uriktig betegnet som merverdiavgift

Vedrørende frist for endringsadgang, se kommentarer ovenfor under § 19-1.

## **Kapittel 20. Klage og ettergivelse**

Ettergivelsesbestemmelsen i nåværende merverdiavgiftslov § 69 er endret og avgifts-lempling av hensyn til skyldnerens forhold er overført til skattebetalingsloven § 15-1. Vi antar at det vil være få tilfeller hvor ettergivelse vil skje etter merverdiavgiftsloven etter endringen, og vi mener at avgiftslempling vil være et mer dekkende uttrykk enn ettergivelse i kapitteloverskriften.

Forslag til kapitteloverskrift:

Kapittel 20. Klage og *avgiftslempling*

### § 20-3. Klage over andre vedtak

Paragrafen gjelder klage over andre vedtak enn de som tidligere er nevnt, og vi foreslår for helhetens skyld å føye til i første linje i paragrafen at den heller ikke gjelder klager over sakskostnader i § 20-2.

Forslag til endring:

§ 20-3. Klage over andre vedtak

Ved klage over andre vedtak enn de som behandles etter § 20-1 og § 20-2 er... osv..

### § 20-4. Avgiftslempling

Det foreslås å sløyfe ordet ”andre” i annet ledd.

Før viste ”andre” i merverdiavgiftsloven § 69 til andre årsaker enn de forannevnte, dvs. ”dødsfall, særlig alvorlig eller langvarig sykdom, varig invaliditet”. Denne delen av bestemmelsen er nå tatt inn i skattebetalingsloven § 15-1. I den nye skattebetalingsloven § 19-3 om endringer i andre lover er § 69 i gjeldende merverdiavgiftslov endret til ”...dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettelsen virker ...”. Det vil si ”andre” er ikke med.

I sistnevnte bestemmelse er også adgangen til å ettergi renter sløyfet. Dette har dels sammenheng med at renter skal beregnes etter reglene i ny skattebetalingslov fra det tidspunkt denne trer i kraft. De nye rentereglene innebærer en langt lavere rente ved endringsvedtak. Renten vil i disse tilfeller følge styringsrenten i Norges bank, tillagt ett prosentpoeng. Renten vil således ofte tilsvare den ordinære bankrenten, og en lang saks-behandlingstid vil dermed i utgangspunktet ikke innebære noen urimelig rentebelastning. Rentebestemmelsene i den nye skattebetalingsloven innebærer også en utbetaling av tilgode-renter ved endringsvedtak uten klage til gunst. Det er dermed heller ikke lenger en særskilt grunn til å ettergi renter i såkalte inn-/ut-tilfeller. Skattedirektoratet foreslår derfor at adgangen til å ettergi renter etter bestemmelsen frafalles. Skattedirektoratet antar at bestemmelsen etter det først og fremst vil kunne anvendes overfor ilagt tilleggsavgift.

Forslag til endring av § 20-4 annet ledd:





(2) Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet kan sette ned eller ettergi merverdiavgift dersom det av *særlige* grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. *Det samme gjelder tilleggsavgift ilagt etter § 22-3.*

## **Kapittel 21. Søksmål**

### 21-2. Søksmål fra staten

Klagenemnda for merverdiavgift ved lederen har uttalt seg positivt til å oppheve Finansdepartementets rett til å omgjøre vedtak fattet av Klagenemnda. Nemnda er imidlertid sterkt uenig i forslaget om at søksmål fra staten rettes mot Klagenemnda ved lederen. Nemnda mener at søksmål i tilfelle isteden bør rettes mot parten i klagesaken.

For dette anføres blant annet:

- At Klagenemnda ikke er et organ som er egnet til å opptre som part
- At tvisten reelt er bestemmende for enkeltsubjekters avgiftsposisjon, slik at den beste kontradiksjon oppnås ved at søksmålet rettes mot avgiftssubjektet
- Det stilles spørsmål ved konsekvensen av uteblivelse og forlikskompetansen, da saken reelt angår et annet subjekt
- Arbeidsbyrden til nemndas leder
- At lederen vil bli part i slike saker, samtidig som vedkommende til daglig er dommer
- Det vises også til reglene om rettergang etter avgjørelser av blant annet Trygderetten

Vi viser til Klagenemndas hørings svar som følger vedlagt.

Skattedirektoratet vil vise til den tilsvarende regelen i ligningsloven § 11-2. Vi er ikke kjent med at det er blitt tatt ut søksmål etter den bestemmelsen mot lederen av noen lignings-nemnd eller mot noen ligningssjef.

Bestemmelsen i ligningsloven § 11-2 tredje ledd er en videreføring av bestemmelsen i skatte-loven § 125 slik den lød før ligningslovens ikrafttredelse (kapittel 11 trådte i kraft 1. januar 1984). I forbindelse med vedtakelsen av ligningsloven ble det diskutert om skattyter burde være motpart ved søksmål fra staten, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 125. Lovutvalget forslo en slik løsning, mot at skattyter fikk krav på fri sakførsel. Forslaget ble avvist, med den begrunnelse at det ville være urimelig å pålegge skattyter en plikt til å være motpart i en sak om en avgjørelse som er truffet av et offentlig organ.

Skattedirektoratet deler langt på vei begrunnelsen fra Ot.prp. nr. 29, og er dermed for å velge en løsning lik den i ligningsloven § 11-2 tredje ledd. Samtidig vil vi bemerke at bestemmelsen trolig vil bli lite brukt, på samme måte som den er det på skattesiden.

I § 21-2 annet og tredje ledd er det henvisninger ”etter første ledd”. Skattedirektoratet foreslår å stryke disse henvisningene da det går entydig frem av sammenhengen med overskriften og første ledd hvilke søksmål det dreier seg om.

## **Kapittel 22. Administrative reaksjoner og straff**

### 22-3. Tilleggsavgift



I lovutkastet § 22-3 er det ikke innarbeidet en hjemmel for tilleggsavgift knyttet til fastsettelse etter § 19-2. Vi antar at dette skyldes at nåværende § 73 ikke gir hjemmel for å ilegge tilleggsavgift ved oppkreving av avgift etter § 44 tredje ledd.

Bestemmelsen i nåværende lovs § 44 andre og tredje ledd er videreført i ny lov §§ 12-4 og 16-30 første og tredje ledd. I tillegg er det foreslått en klar regel om fastsettelse ved brudd på bestemmelsen i § 19-2. Bestemmelsen er ny og klargjørende i forhold til tidligere retts-tilstand. Vi legger imidlertid til grunn at bestemmelsen slik den er utformet i forslaget vil omfatte både uriktig oppkrevd avgift fra omsetning utenfor lovens virkeområde, og avgifts-pliktig omsetning fra enhet som har unnlatt å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret.

Vi vil bemerke at det er lang og sikker praksis for at det blir foretatt tvangsregistrering tilbake i tid når det avdekkes svart omsetning fra enhet som ikke har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. I slike tilfeller fastsettes avgift med hjemmel i § 55, renter beregnes etter § 37 og eventuell tilleggsavgift ilegges etter § 73. Etter den nye loven skal man i slike tilfeller fastsette med hjemmel i § 19-2. At det ikke er foreslått hjemmel for tilleggs-avgift i slike tilfeller, vil innebære en endring i rettsstilstanden til gunst for enheter som driver helt svart omsetning. Det ser vi som svært uheldig.

En generell hjemmel for tilleggsavgift ved vedtak etter § 19-2 vil innebære en utvidet adgang til å ilegge tilleggsavgift overfor enheter som ikke skulle vært registrert eller som har fakturert avgift ved omsetning utenfor lovens virkeområde. For å unngå det foreslår vi en beskåret adgang til å ilegge tilleggsavgift ved fastsettelse etter § 19-2, begrenset til fast-settelser for enheter som uriktig har unnlatt å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret (avgiftssubjekter).

Forslag om tilføyelse i § 22-3 første ledd. Tilleggsavgift:

(1) Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 19-1 og § 19-3 første og annet ledd. Det samme gjelder *beløp uriktig betegnet som merverdiavgift fastsatt etter § 19-2 for omsetning som er omfattet av loven fra ikke registrert avgiftssubjekt*. Tilleggsavgift kan..osv...

I § 22-3 annet ledd er det en henvisning ”etter første ledd”. Skattedirektoratet foreslår å stryke denne, jf. ovenfor kommentarer til § 21-2 (2) og (3).

## **Kapittel 23. Sluttbestemmelser**

### § 23-1. Endringer i merverdiavgiftsregelverket

Når det gjelder første ledd er Skattedirektoratet av den oppfatning at det er unaturlig å snakke om leveringstidspunktet for uttak. Videre er vi av den oppfatning at ordene ”reglene” og ”satser” bør ha samme form. Vi foreslår følgende ordlyd:

(1) Ved omsetning og uttak skal merverdiavgiften beregnes etter de *regler* og etter de *satser* som gjelder på *tidspunktet for leveringen og for uttaket*.

### § 23-3. Endringer i andre lover



I investeringsavgiftsloven § 7 annet ledd er det feilaktig vist til merverdiavgiftsloven § 22-4. Riktig henvisning skal være merverdiavgiftsloven § 22-3.

I skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav c er det ikke foreslått noen endringer. Reglene om tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av plikten til å etterkomme å gi opplysninger eller kontrollopgaver er foreslått inntatt i § 22-1 i den nye loven. I gjeldende merverdiavgiftslov er bestemmelsen inntatt i § 52. Skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav c viser til merverdiavgiftsloven § 52. Henvisningen bør endres i tråd med lovutkastet til § 22-1.

Det er foreslått en ny bestemmelse i skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav e som medfører at beløp uriktig oppgitt som merverdiavgift skal behandles etter reglene om skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven. Dette gjelder så lang reglene passer, og med mindre annet er særskilt bestemt. Lovutkastet § 12-4 første ledd omhandler situasjoner der et avgiftssubjekt skal betale beløp uriktig oppgitt som merverdiavgift i salgsdokumentasjon. Annet ledd gjelder for den som ikke er avgiftssubjekt. Forslag til ny skattebetalingslov § 10-30 annet ledd gir en særskilt forfallsfrist for beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 12-4 annet ledd, men ikke tilsvarende for § 12-4 første ledd. Hovedregelen for forfall for merverdiavgift i skattebetalingsloven § 10-30 første ledd vil derfor gjelde for beløp som nevnt i § 12-4 første ledd, jf. at beløpet etter merverdiavgiftsloven § 16-1 femte ledd skal medtas på omsetningsoppgaven. Skattedirektoratet antar at dette med fordel kan presiseres i forarbeidene til loven.

I skattebetalingsloven § 16-30 er henvisningen til merverdiavgiftsloven endret i tråd med lovutkastet. Imidlertid er ikke selve bestemmelsen som sådan endret i tråd med § 2-2 femte ledd i utkastet. Av § 2-2 femte ledd fremgår at avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet skal registreres ved en representant. Skattebetalingsloven snakker imidlertid fortsatt om "*utenlandsk næringsdrivende*" (i tråd med merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd og forskrift nr. 71). Som nevnt i særmerknadene til § 2-2 er ordet "*utenlandsk*" utelatt i lovutkastet, idet norske statsborger som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge også må registreres ved representant. Skattedirektoratet antar at skattebetalingsloven § 16-30 også bør endres i tråd med dette, og foreslår følgende nye ordlyd:

Departementet kan i forskrift bestemme at den som har mottatt varen eller tjenesten, er ansvarlig for merverdiavgift av varer og tjenester fra *avgiftssubjekter som i strid med merverdiavgiftsloven § 2-2 femte ledd har unnlatt registrering* ved representant.

Med hilsen

Sven Rune Greni  
avdelingsdirektør  
Retts- og revisjonsavdelingen

Johan von der Fehr

