



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Stein Carlsen

Deres dato
30 mai 2003

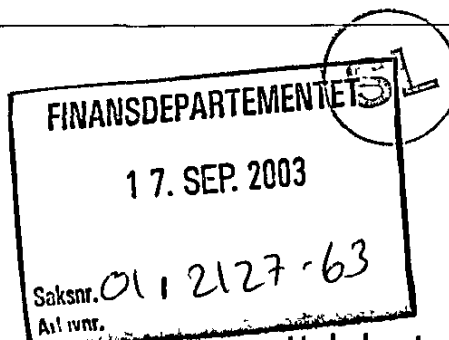
Vår dato
15 september 2003

Telefon
22 07 73 47

Deres referanse
01/2127 SL AaT/rla

Vår referanse
2003/03047

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo



Høring - Forslag fra en arbeidsgruppe om endring av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven

Vi viser til Finansdepartementets brev av 30 mai og 11 juni 2003

Skattedirektoratet har ingen vesentlige innvendinger mot hovedkonklusjonene i rapporten. Vi er imidlertid i tvil om hensiktsmessigheten av å innføre et vilkår om faktisk fradrag for inngående merverdiavgift for at uttaksbestemmelsene skal komme til anvendelse. Vår innvending mot å innføre det nevnte vilkåret fremgår nærmere av gjennomgangen nedenfor, hvor vi knytter bemerkninger til de enkelte bestemmelsene i arbeidsgruppens endringsforslag.

Direktoratet har i denne omgang ikke fremmet forslag til alternative formuleringer av lovbestemmelsene. Vi vil generelt bemerke at det etter vår oppfatning bør arbeides videre med utformingen av bestemmelsene for regulering av forslaget. Etter vår oppfatning bør dette gjelde både lovforslaget og eventuelle forskrifter for nærmere avgrensning og gjennomføring av dette, herunder presiserende regnskaps- og legitimasjonsbestemmelser.

Skattedirektoratet har følgende kommentarer til de enkelte bestemmelser i endringsforslaget:

§14 første ledd

Avgiftsplikten ved uttak av varer skal ikke gjelde for kapitalvarer. Her skal avgiftsbeleggingen skje ved en justering av fradratt inngående merverdiavgift i justeringsperioden. Varen blir ved uttaket ansett å gå over til ikke-fradragsberettiget bruk.

Særlig etter utløpet av justeringsperioden, vil man her kunne få en avgiftsmessig forskjell sett i forhold til andre varer som skal uttaksberegnes.

Finansdepartementet gir i høringsbrevet uttrykk for at det foreslåtte fritaket for uttak av kapitalvarer ikke bør gjennomføres, verken i eller etter utløpet av justeringsperioden. Finansdepartementets syn kan synes å gi en prinsipielt riktigere avgiftsberegning av forbruket etter uttaket med grunnlag i den alminnelige omsetningsverdi på uttakstidspunktet.

For å redusere den ulike avgiftsbehandlingen mot ikke-kapitalvarer, kunne et alternativ være å begrense fritaket til kun å gjelde i justeringsperioden.

Postadresse
Postboks 6300, Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse
Fredrik Selmersvei 4
Org nr 974761076

Sentralbord
22 07 70 00
Telefaks
22 07 71 08



Vi vil likevel tilrå at forslaget fra arbeidsgruppen blir vedtatt. Dette særlig på grunn av forenklingshensyn, men også fordi det skaper konsekvens i forhold til de foreslåtte justeringsreglene. Vi antar også at det i praksis ikke vil forekomme hyppige privatuttak av kapitalvarer som har vært benyttet som driftsmidler i en virksomhet.

Ellers blir det nå i første (og annet) ledd foreslått presisert at bestemmelsen også gjelder for frivillig registrerte. Dette kan synes unødvendig i og med at de forskrifter som regulerer de ulike frivillige registreringsordningene generelt gir en anvisning på at bestemmelsene i merverdiavgiftsloven skal gjelde for de som er frivillig registrert etter forskriftene.

§ 14 annet ledd

Første pkt: I forbindelse med omtalen av fritaket for uttaksberegning ved bruk av avgiftspliktige tjenester fra virksomheten innen en ikke-avgiftspliktig del av denne, blir det uttalt at inngående mva på fellesanskaffelser må fordeles etter "prinsippet" i mal § 23. Direktoratet antar at de fleste anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen vil, når uttaket ikke skal avgiftsberegnes, være fellesanskaffelser som blir å fordele etter § 23 direkte (ikke etter "prinsippet"). Det kan her dog også tenkes tilfeller hvor anskaffelsen vil være til eksklusiv bruk i den avgiftspliktige delen. Eksempel: En bank med egen juridisk avdeling som også selger advokat tjenester uttad, anskaffer et dataprogram for utregning av salær i advokatvirksomheten. Vi antar at slike anskaffelser kan fradragsføres i sin helhet.

Finansdepartementet påpeker i høringsbrevet konkurranseaspektet ved det foreslåtte fritaket, og ber om uttalelse til den foreslåtte løsningen og om det finnes andre løsninger som kan motvirke de uheldige utslagene av dagens regelverk.

Det kan fremmes argumenter både for og imot forslaget. Det foreslåtte fritak går i mot det prinsipp som ligger til grunn for refusjonsordningen for kommuner mv, hvor nettopp hensynet til næringsdrivende som omsetter samme type tjeneste som de egenproduserte i offentlig virksomhet blir tilgodesett. Fritaket innebærer også et systembrudd ved at forbruk av tjenester fra registrert virksomhet ikke blir avgiftsbelagt. I rapporten blir det foreslåtte fritaket særlig begrunnet med at dette er regelen innen EU, at de terskelvirkninger dagens regelverk gir opphav til vil kunne reduseres, at disse virkningene kan virke begrensende for å oppnå optimal utnyttelse av produksjonskapasiteten og at den foreslåtte endring vil medføre en samfunnsøkonomisk effektiv utnyttelse av ressursene. Skattedirektoratet er kjent med at forslaget samsvarer med reglene innen EU, og vil etter en samlet vurdering slutte seg til dette.

Annet pkt: Uttak av tjenester som omfattes av § 10 fjerde ledd skal følge någjeldende hovedregel (avgiftsplikt ved uttak til alle formål utenfor loven). Begrepet "som omfattes av § 10 fjerde ledd" kan misforstås. Det er lett å lese bestemmelsen slik at situasjonen gjelder et § 10 fjerde ledd-tilfelle, dvs at den registrerte *kun* driver virksomhet med egenregibygg. Det antas imidlertid at meningen har vært å regulere uttak av tjenester som gjelder oppføring, oppussing, modernisering mv av bygg og anlegg. Bestemmelsen bør omformuleres.



Annet pkt bør også suppleres med et unntak for tjenester som nevnt i forslaget § 14 fjerde ledd (nåværende annet ledd). Dette gjelder tjenester som forbrukes i en registrert virksomhet, og hvor det skal betales mva "som ved" uttak. Disse tjenestene må også avgiftsbelegges når de uttas fra en registrert virksomhet til formål utenfor loven, f.eks. til en ikke-registrert del av virksomheten. Dette kan eksempelvis gjelde drift av fast eiendom som skal dekke velferdsbehov mv som nevnt under pkt. 2 eller representasjon som nevnt under pkt. 3. Bestemmelsen bør endres slik at disse tilfellene blir omfattet. *æaølkaølfk*

Tredje pkt. Etter dette pkt skal det beregnes avgift etter uttaksbestemmelsene ved bruk av varer eller arbeidskraft. Avgiftsplikten gjelder etter "dette ledd". Vi antar at det med det menes at bestemmelsen generelt skal gjelde uttak til formål "utenfor den samlede virksomhet", jf første pkt, men til formål "utenfor loven" hvis bruken av varen eller arbeidskraften gjelder tjenester av en art som omfattet av annet pkt. En næringsdrivende som driver virksomhet med romutleie og servering, skal således eksempelvis beregne avgift etter uttaksbestemmelsen når tilsatte i serveringsvirksomheten foretar enkle reparasjonsarbeider på hotellbygningen, jf vårt forslag til omformulering av annet pkt. Etter vår oppfatning bør det vurderes nærmere om det bør statueres avgiftsplikt i slike tilfeller.

Varer. Gode grunner taler for en slik bestemmelse. Et delvis privat forbruk av en vare bør i prinsippet avgiftsberegnes i den grad inngående merverdiavgift tidligere er kommet til fradrag. Bestemmelsen kan imidlertid i enkelttilfeller bli vanskelig å praktisere, og generelt vanskelig å kontrollere. Se nærmere om dette under omtalen av § 14 tredje ledd.

Vi antar ellers at det som i Sverige bør bli vurdert innført en verdigrænse i disse tilfellene.

Arbeidskraft. Dette alternativet er ment å gjelde arbeidsoppgaver av en annen art enn det virksomheten er registrert for, i det man ellers ville være i en ordinær uttakssituasjon. Avgiftsplikten skal gjelde "etter dette ledd", men det er antatt at begrepet "private dagligdagse gjøremål" ikke skal komme inn som en begrensende faktor i disse tilfellene. I og med at man her vil operere utenfor området for virksomhetens spesialkompetanse, kan det imidlertid spørres om vilkåret etter tredje ledd om at det rent faktisk må være fradragsført inngående merverdiavgift vil være oppfylt, og om en uttaksberegning i disse tilfellene tilgodeser formålet om beskatning av et "avgiftspliktig forbruk". Vi stiller også spørsmålsteget ved om man prinsipielt sett bør forskjellsbehandle virksomheter innenfor og utenfor avgiftsområdet i denne forbindelse, i det den avgiftspliktige her jo vil operere utenfor området for registreringen. Det bør uansett bli nærmere avklart hva som ligger i begrepet "ved bruk av arbeidskraft", navnlig i hvilke situasjoner bestemmelsen vil komme til anvendelse (om det er tilstrekkelig med frivillighet eller om det må oppstilles krav om plikt til å delta, om arbeidet må skje i arbeidstiden, om det må oppstilles krav om at de tilsatte blir lønnet av virksomheten for arbeidet mv).

Vi vil ellers bemerke at det i forbindelse med kontroller generelt er vanskelig å påvise at det har skjedd uttak av tjenester til privat bruk. I forslaget til nye bokføringsregler, jf. NOU 2002:20, foreslås det at bokføringspliktig som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk skal dokumentere timer pr. dag, fordelt på intern tid og på de enkelte kunder / oppdrag. Dette vil kunne gi signal om at det er utført arbeid for eieren, familie, ansatte eller aksjonærer. Plikten til å dokumentere timer gjelder imidlertid kun de som *omsetter* tjenester.



hvor vederlaget er basert på tidsforbruk. I det videre arbeidet med uttaksbestemmelsene bør det vurderes en dokumentasjonsplikt som fanger opp alle tjenester som rammes av uttaksbestemmelsene

Når det gjelder selve lovtekstforslaget til § 14 annet ledd, bør det vurderes å klargjøre forskjellen mellom første og tredje punktum. Også tjenester etter første punktum utføres ved bruk av varer eller arbeidskraft. Etter vår vurdering kan det være klargjørende å få presisert at plikten til å beregne uttak etter tredje punktum gjelder uavhengig av om det omsettes tilsvarende tjenester i virksomheten.

§ 14 tredje ledd

Arbeidsgruppen foreslår at plikten til å beregne uttak kun skal gjelde i den utstrekning inngående merverdiavgift er fradragført

Varer Hvis det rent faktisk ikke er gjort fradrag for inngående merverdiavgift, f.eks. fordi varen ble innkjøpt fra en privatperson, skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift. Ved videre salg av denne varen fra virksomheten skal det imidlertid beregnes avgift, av hele vederlaget eller av avansen. Disse forholdene er ikke i harmoni. Hvis en slik vare er reparert eller påkostet, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift forholdsmessig tilsvarende "den økte restverdi", jf. lovforslagets formulering "i den utstrekning". Vi antar at uttaksværdien i et slikt tilfelle må forstås som den alminnelige omsetningsverdien av restverdien av reparasjonen eller påkostningen på uttakstidspunktet, jf. merverdiavgiftsloven § 19.

Man kan her komme opp i situasjoner hvor praktiseringen og dokumentasjonen hos den avgiftspliktige og etterkontrollen hos avgiftsmyndighetene kan bli vanskelig. Vi kan eksempelvis tenke oss et tilfelle hvor en vare som ble kjøpt inn fra en privatperson og som senere ble reparert / påkostet ved ulike anledninger blir utlånt tre dager fra en delt virksomhet. Det skal da beregnes avgift av verdien av tre dagers bruk av en forholdsmessig del av den alminnelige omsetningsverdien av restverdiene av reparasjonene eller påkostningene på uttakstidspunktet. Vi stiller spørsmålsteget ved om det er hensiktsmessig å etablere en slik regel.

Tjenester De fleste tjenester som kan være gjenstand for uttaksberegning blir i motsetning til varer ikke innkjøpt, men produsert i virksomheten. Dette reiser spørsmål i forhold til kravet om at inngående mva må være fradragført. Ved for eksempel uttak av en juridisk tjeneste til bruk privat fra en bankvirksomhet med egne jurister som også driver eksternt (registrert) salg av advokattjenester, må det avklares om bare en forholdsmessig andel av tjenesten skal uttaksberegnes, eller om tjenesten skal anses uttatt fra advokatvirksomheten alene (full uttaksberegning). Det legges til grunn at uttaksberegningen ikke skal begrenses til kun en andel av forbruk av driftsmidler mv under tjenesteproduksjonen, men at verdien av selve arbeidet også skal inngå i beregningsgrunnlaget.

Sistnevnte antakelse, at verdien av selve arbeidet skal inngå i beregningsgrunnlaget, antas også å gjelde ved uttak av *varer* som blir produsert i en virksomhet.

I merknadene til lovendringsforslaget nevnes forholdet til §§ 16 og 17. Ved slike anskaffelser blir det rent faktisk ikke gjort fradrag fordi anskaffelsene er 0-satset. Det uttales at det like-

vel skal beregnes avgift ved senere uttak av varene hvis selve uttakssituasjonen ikke oppfyller vilkårene for fritak i § 16 eller § 17. Eksempel: Uttak av vare som tidligere er anskaffet avgiftsfritt etter § 16 første ledd nr 6 (som ledd i overdragelse av virksomhet) til bruk privat. Det uttales at slike uttak skal avgiftsberegnes. Dette bør imidlertid bli nærmere regulert i loven. Det er neppe tilstrekkelig bare å uttale det i kommentarene når ordlyden i bestemmelsen gir direkte anvisning på en motsatt løsning.

Finansdepartementet tar i brev av 11.06.03 opp visse spørsmål i denne sammenheng vedrørende svart omsetning. Om hvorvidt det skal foretas gjennomskjæring for visse årsaker til manglende fradragsføring, f. eks. ved kjøp fra selger som har unnlatt å beregne og innberette pliktig avgift av salget.

Direktoratet antar at man generelt bør være varsom med å la kjøper bli ansvarlig for forhold hos selger. Det naturlige i den situasjonen som blir beskrevet vil være å foreta en etterberegning hos selger. Hvis selger velger å etterfakturere avgiften, vil kjøper gjøre fradrag og må beregne merverdiavgift ved uttaket. Hvis selger ikke etterfakturerer, får staten avgiften ved fastsettelsen hos denne. En generell regel om at kjøper skal beregne avgift ved uttak i slike tilfeller vil dessuten kunne være vanskelig å praktisere. Kjøper måtte da kjenne til den feilaktige håndteringen hos selger. Ved ettersyn vil det kunne bero på tilfældigheter om avgiftsmyndighetene blir gjort kjent med, eller gjør seg kjent med, forholdene hos selger (ved ettersyn hos kjøper), eller om kjøper etter sin anskaffelse har uttatt varen (ved ettersyn hos selger). Forholdet kan stille seg annerledes ved manglende god tro hos kjøper. Det må vurderes nærmere om en bestemmelse om etterberegning hos kjøper når denne ikke er i god tro, fordrer at forholdet regelfestes.

§ 14 fjerde ledd nr 4

Etter forslaget skal det ikke svares avgift som ved uttak av tjenester som ytes til veldedige formål. Slik bestemmelsen er utformet, skal tjenesten ytes *til* veldedige formål. Dette er noe annet enn at yting av tjenesten i seg selv anses som veldedighet. Det fremstår som noe usikkert hva som har vært meningen. Forholdet blir kommentert av Finansdepartementet i brev av 11.06.03, hvor departementet stiller spørsmål om hvorvidt det i stedet bør bli satt krav til tjenesteyter, f. eks. ved å benytte betegnelsen tjenester som ytes "på veldedig grunnlag".

Skattedirektoratet antar at det alternative begrepet "på veldedig grunnlag" kan bli vanskelig å avgrense, praktisere og kontrollere. Enhver venne/gratis-tjeneste kan bli begrunnet med at vedkommende mottaker var i en posisjon hvor han "trengte hjelp". Med mindre det finnes klare kriterier for avgrensning av begrepet, bør omformuleringen ikke foretas.

Når det gjelder det administrative gitte fritak for Advokatvaktordningen, vil vi bemerke at Advokatvaktordningen antakelig blir ansett som et eget rettssubjekt i regi av den aktuelle krets (f. eks. Oslo) av Den norske advokatforening. For klienten fremstår således arbeidet som utført av Advokatvaktordningen og ikke den enkelte advokat som dermed kan sies å yte en tjeneste *til* et veldedig formål. Det antas således at dette fritaket vil bli omfattet av arbeidsgruppens forslag til endring av § 14 fjerde ledd nr 4.



I forbindelse med dette fritaket foreslår arbeidsgruppen å oppheve forskrift nr 100. Forskriften gjelder imidlertid også *allmennyttige* institusjoner og organisasjoner. Det bør bli vurdert å endre det foreslåtte fritak i overensstemmelse med dette.

§ 23.

Etter ordlyden gjelder bestemmelsen kun for fellesanskaffelser. Bestemmelsen i siste punktum blir imidlertid også benyttet i de tilfeller en anskaffelse kun er til privat bruk eller kun til bruk utenfor avgiftsområdet når kjøper omsetter samme type vare eller tjeneste fra sin virksomheten, se Håndboka side 352 og 366. Et sentralt anvendelsesområde for bestemmelsen vil således være den ordinært registrerte entreprenør som også har egenregiprosjekter, og som anskaffer tjenester av en art han selv omsetter for bruk i egenregiprojektene. Anskaffelsene til bruk i egenregiprojektene vil være fullt ut til bruk utenfor loven, og er således ikke "fellesanskaffelser". Når det gjelder ordlyden i endringen vises til omtalen under § 14 annet ledd annet pkt. Hvis det anskaffes tjenester av en art som omhandlet i § 10 fjerde ledd til bruk privat eller til bruk utenfor avgiftsområdet ellers når man selv omsetter samme type tjenester, skal det gjøres fullt fradrag for inng mva og beregnes uttaksmva. Dette korresponderer med § 14 annet ledd annet pkt.

§ 26 b-1

Når bruken (se nærmere om "bruken" under omtalen av § 26 b-3) av en kapitalvare endres etter anskaffelsen eller fremstillingen, skal det justeres for fradratt inngående mva. Hva fradratt inng mva ved anskaffelse er, reiser ingen særlige spørsmål. Det kan imidlertid spørres hva den fradratte inng mva skal være ved egen fremstilling av en kapitalvare, om det kun er inngående mva på råvarer og innkjøpte tjenester som er direkte benyttet under fremstillingen, eller om det også skal omfatte en andel av inngående merverdiavgift på benyttede driftsmidler. Det antas at verdien av arbeidsytelsen ikke skal regnes med, i og med at det ikke foreligger noe konkret fradrag for inngående mva direkte knyttet til den. Forholdet burde bli kommentert nærmere, eller helst bli regulert.

Bestemmelsen synes ellers å være identisk med bestemmelsen i § 26 b-3 nr 1, og det kan således spørres om den er overflødig.

§ 26 b-2

Nr 1

Når det gjelder § 26 b-2 nr 1, maskiner, inventar og andre driftsmidler (dog ikke kjøretøyer, som er fritatt for mva etter mval § 16 første ledd nr 11), er grensen satt relativt høyt (kostpris kr 200 000), og det antas dessuten at det ikke er særlig mange kapitalintensive næringer som endrer fordelingsnøkkel vesentlig. For de aller fleste avgiftspliktige vil det derfor ikke bli aktuelt å foreta justering. For de som foretar investeringer i denne størrelsesorden, og som blir berørt av regelen, antar vi at det for de fleste vil dreie seg om et fåtall driftsmidler, og at det derfor ikke vil være særlige problematisk å holde oversikt over investeringene i en 5-årsperiode.

Vi bemerker for øvrig at begrepet "kostpris" naturlig forstås som den faktiske anskaffelsesprisen, dvs. at grensen er den samme, uavhengig av faktisk bruk på anskaffelsestidspunktet.

Nr 2

Lovforslagets § 26 b-2 nr. 2, jf § 26 b-4 første ledd, medfører at det skal foretas justering for fast eiendom, herunder om- eller påbygginger, ved bruksendring innen 10 år etter anskaffelsen

For frivillig registrerte utleiere av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, er det vedtatt en dokumentasjonsbestemmelse i forskrift nr. 117 § 6 tredje ledd som tar hensyn til tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, jf forskrift nr. 72. Bestemmelsen lyder

”Hvert bygg eller anlegg skal registreres slik at oppføringskostnadene kan spesifiseres for hver enkelt bruker. Det samme gjelder senere ombygginger, påkostninger mv av arealer i bygget eller anlegget.”

Forslaget til nye regler medfører at alle avgiftspliktige foretak må kunne dokumentere samlede oppføringskostnader, om- og påbygginger i 10 år. I virksomhet som har omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet, antar vi at reglene innebærer et behov for å innrette bokføringen (hjelpesystem) slik at det kan skilles mellom felles oppføringskostnader mv og oppføringskostnader mv til hhv. eksklusiv bruk innenfor og utenfor avgiftsområde. Den avgiftspliktige må dessuten holde løpende oversikt, slik at oppføringskostnader mv som er eldre enn 10 år ikke lenger ligger inne i systemet.

Bestemmelsen i nr 2 kan synes å få størst betydning for de som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom (se dog om dette nedenfor under nr 3). Disse må som nevnt også pr. 1 dag holde oversikt over oppføringskostnadene mv pr. leietaker, men plikten til å justere utvides fra 3 til 10 år.

Vi er ellers i tvil om begrunnelsen for at det ikke er fastsatt noen beløpsgrense for fast eiendom (herunder om- og påbygginger). I prinsippet burde også ombygging, påbygging, reparasjon og vedlikehold for over kr 200 000 av andre kapitalvarer enn fast eiendom vært definert som kapitalvare. Praktiske hensyn kan imidlertid tale for at disse forholdene holdt utenfor justeringsordningen.

Nr 3

Lovforslagets § 26 b-2 nr. 3, jf § 26 b-4 første ledd, medfører at det skal foretas justering for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når utgiftene i løpet av et regnskapsår overstiger kr 200 000. Justering skal finne sted ved bruksendring innen 5 år etter anskaffelsen.

Vi antar at begrepet ”utgift” naturlig må forstås som den faktiske anskaffelseskostnaden, dvs at grensen er den samme avhengig av bruken på anskaffelsestidspunktet. Vi foreslår for øvrig at ”utgiftene” erstattes med ”kostnadene”.

Vi antar videre at grensen på kr 200 000 i utgangspunktet vil måtte gjelde pr bygg, se nærmere om dette nedenfor

Som nevnt ovenfor kan det synes som om disse bestemmelsene er ment å skulle få størst betydning for de som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom etter forskrift nr 117. Vi er imidlertid i tvil om i hvilken grad bestemmelsene vil kunne gis anvendelse for disse. For utleier av fast eiendom som er registrert etter forskrift nr 117, vil registreringen kun omfatte de arealer som av leietaker(ne) blir benyttet i avgiftspliktig virksomhet, jf forskriftens § 1 annet ledd. Samtidig blir det i henhold til gitte retningslinjer ikke gitt tilbakegående avgiftsoppgjør for tidligere anskaffelser hvis anskaffelsene er blitt benyttet i utleie utenfor registreringen etter forskriften. Dette vil ha som konsekvens at reparasjons- og vedlikeholdsutgifter knyttet til den del av et bygg som har vært utleid til bruk utenfor avgiftsområdet, ikke senere vil kunne bli innjustert i en fradragsberettiget bruk hvis det skjer en bruksendring av arealene. Disse forholdene krever etter vår oppfatning en nærmere vurdering og avklaring.

Det bør også avklares nærmere om 200 000 kronersgrensen skal gjelde pr leietaker, og hvordan grensen skal vurderes i forhold til felles reparasjons- og vedlikeholdsutgifter. Noe avhengig av svarene på disse spørsmålene, vil det foreslåtte regelverk kunne medføre en detaljert registrering av løpende kostnader til reparasjon og vedlikehold. Ikke minst vil dette gjelde for virksomheter som er registrert for utleie, som har mange eiendommer og med stadige skiftninger av leietakere. For å kunne ta stilling til den avgiftsmessige behandlingen (eventuell justering), må den avgiftspliktige foreta omfattende registreringer. Kontrollarbeidet vil således også bli krevende, ikke minst dersom det ikke er foretatt registreringer som forutsatt, eller disse er mangelfulle.

Vi antar dessuten at det for de fleste vil kunne være enkelt å tilpasse større reparasjons- og vedlikeholdsarbeider slik at grensen i praksis ikke nås, dersom dette er ønskelig. Grensen kan økes betydelig ved å legge arbeidene til perioden før og etter et årsskifte.

§ 26 b-3

Bestemmelsen regulerer i hvilke tilfeller justering skal finne sted

Nr 1

Justering skal skje når bruken av en kapitalvare endres. Begrepet "bruken endres" er uklart. Det bør presiseres at det er en endring av andel av bruken innenfor det avgiftspliktige området som fordrer justering. (Bruken kan jo også bli endret innen det avgiftspliktige området. Dette fordrer selvsagt ingen justering.)

Det heter videre i omtalen at et *uttak* må likestilles med at varen går over til ikke fradragsberettiget bruk (uttaket skal ikke avgiftsberegnes), og at fradragsretten da må justeres (minnes). Dette er logisk, men det kan vurderes om forholdet burde kommet til uttrykk i loven. Når det gjelder *salg* (varen går over til full fradragsberettiget bruk), har man valgt å lovregulere forholdet, se nr 2.

Hvis bruken av en kapitalvare innen det avgiftspliktige området øker, heter det i kommentaren at den avgiftspliktige kan velge å ikke øke fradraget. I lovforslaget benyttes begrepet "skal", men en slik valgadgang kan vel sies å være til stede i og med at det her er tale om ikke å benytte seg av en rettighet (jf her § 21 som benytter begrepet "kan").

Det uttales i omtalen at justeringsbestemmelsen ikke omfatter varer anskaffet til *privat bruk* (helt eller delvis). Den private andel av bruken kan aldri bli innjustert i den fradragsberettigede delen. Derimot skal det justeres omvendt veg. Dette antas å følge av "avgiftsmessige prinsipper", men kan neppe leses direkte ut av lovteksten. Det må avklares nærmere om dette prinsippet også skal gjelde hvis den private andel av bruken økes og minskes flere ganger i løpet av justeringsperioden. Det må da vurderes om den private andel av bruken, i samsvar med prinsippet, ikke senere skal kunne "gå tilbake" til fradragsberettiget bruk.

Når det gjelder privat bruk, bør det også bli nærmere avklart hvordan grensen skal trekkes mellom de tilfeller hvor den private andel av bruken skal avgiftsbelegges gjennom manglende fradragsrett for inngående avgift, og de tilfeller hvor den private bruk skal avgiftsbelegges ved uttak etter bestemmelsen i § 14 annet ledd siste punktum.

Nr 2

Det heter i omtalen at ved *salg av annen kapitalvare enn fast eiendom* "kan" det også skje en justering. Lovteksten sier imidlertid at justering "skal" skje.

Ved *salg* anses kapitalvaren å gå over til full fradragsberettiget bruk, og fradraget kan økes. Det hadde vært en fordel om det ble uttrykt i regelverket at endringen skal skje ved en øking av fradraget. Dette er en logisk systemfølge, men er ikke lett å se uten særlig kunnskap på området.

Det uttales videre at denne bestemmelsen bare kommer til anvendelse hvis det forelår forholdsmessig fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen. I rapporten på side 58 heter det imidlertid at "driftsmidler som er anskaffet til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet og som senere tas i bruk i en avgiftspliktig del av virksomheten, vil kunne oppnå en etterfølgende fradragsrett". Dette kan skape noen uklarhet når det leses i sammenheng med det uttalte om at et salg bringer en vare over til avgiftspliktig bruk. Men tanken er vel at salg av en vare hvis anskaffelse i sin tid ikke ga rett til fradrag for inngående mva reguleres av § 16 nr 5, og at det således ikke utløser plikt til justering (fullt fradrag for restperioden) og avgiftsberegning, noe som vel kunne vært et alternativ.

Vi antar ellers at bestemmelsen også vil komme til anvendelse selv om det ikke forelår forholdsmessig fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen, hvis det finner sted en endring av bruken i justeringsperioden.

Nr 3

Etter denne bestemmelsen skal det skje en justering når *fast eiendom overdras*. Det uttales i omtalen at dette skal gjelde uavhengig av om eiendommen "selges, uttas eller overlates ny eier uten at det kreves opp vederlag". Det kan imidlertid stilles spørsmålstegn ved om et uttak er dekket av begrepet "overdra" (eks. uttak til bruk i en del av virksomheten som er utenfor loven / privat uttak fra personlig drevet næringsvirksomhet). Uttak er imidlertid omfattet av nr 1. Også her burde det bli presisert i regelverket hvilken veg justeringen skal foretas (minsking).

Det kan videre stilles spørsmål ved hva som etter § 26 b-3 egentlig er forskjellen mellom nr 3 (fast eiendom) og nr 2 (andre kapitalvarer). Både nr 2 og nr 3 dekker salg. Nr 3 er ment å dekke uttak. Uttak er ikke nevnt i nr 2, men skal iht omtalen utløse plikt til justering også.

her. (Uttak er også ansett omfattet av nr 1 – "endret bruk". Salg er imidlertid også omfattet av begrepet "endret bruk" i nr 1, og det skulle da heller ikke ha vært nødvendig å nevne salg i nr 2.) Nr 3 er videre ment å dekke tilfeller hvor en fast eiendom "overlates ny eier uten at det kreves opp vederlag" Dette regnes ikke som et uttak, og er vel ikke dekket av nr 2, slik at det ikke skal korrigeres der i disse tilfellene med mindre forholdet anses kan som "endret bruk" etter nr 1 (som da for øvrig vil omfatte alle tilfellene nevnt i nr 3) Hertil vil "overlatelse til ny eier uten at det kreves opp vederlag" falle inn under (någjeldende) § 14 annet ledd nr 4 hvoretter det for varer (nr 2) skal beregnes avgift "som ved uttak"

Nr 4

Ved *overdragelse av driftsmidler som ledd i overdragelse av virksomhet*, skal det foretas en justering (minking). Justeringen kan unnlates i den grad kjøper overtar justeringsforpliktelsen På denne måten kan justeringperioden (hos selger) fortsettes på kjøpers hånd Kjøper ville ellers kunne unngå en avgiftsbelastning (eller oppnå en avgiftslettelse) ved annen bruk av driftsmiddelet på hans hånd. Som begrunnelse i kommentaren blir det anført at driftsmidlene ved et slikt salg ikke går over til avgiftspliktig bruk fordi salget er 0-satset Det er vanskelig ubetinget å slutte seg til denne begrunnelsen, og det fremstår som tvilsomt om bestemmelsen (første punktum) er nødvendig ved siden av bestemmelsen i nr 2 som dekker salg generelt Tanken er vel at justeringsreglene automatisk skal tolkes i lys av "prinsippet om avgiftsfrihet" i § 16 nr 6 (slik som uttaksreglene er blitt fortolket) "Overdragelse" er dessuten et videre begrep enn "salg" (dog antakelig dekket av nr 1) Det kan også gi rom for usikkerhet at bestemmelsen generelt gjelder for "driftsmidler" (ikke begrenset av begrepet kapitalvare, jf de andre bestemmelsene i § 26 b-3) Også her burde det uansett bli presisert at justeringen skal skje ved en minking av fradragsretten

Vi vil anbefale at det blir foretatt en redigering av bestemmelsen i § 26 b-3 hvor innholdet i forslaget nr 1 fremstår som en hovedregel, og hvor det presiseres at "endret bruk" også omfatter salg, uttak og overdragelse til ny eier uten mot vederlag Videre kan bestemmelsen særskilt statuere 24 %-regelen i nr 2 og unntakene i annet punktum i nr 3 og 4

§ 26 b-4

Første ledd

Her bestemmes lengden på justeringsperiodene (fem og ti år) Ved endringer av bruken etter utløpet av perioden (herunder salg og uttak) skal det ikke skje noen justering Uttaket skal heller ikke avgiftsbelegges, jf § 14 første ledd annet pkt Når det gjelder den manglende avgiftsberegningen ved uttak, får man her, som nevnt under merknadene til § 14 første ledd, ulike regler avhengig av om varen er en kapitalvare eller ikke (ikke-kapitalvarer skal avgiftsbelegges ved uttak selv om de har vært eid i mer enn fem år) Et alternativ ville være å begrense fritaket for uttaksberegning av kapitalvarer til uttak innen justeringsperioden (avgiftsbeleggingen skjer da ved justering) For andre kapitalvarer enn fast eiendom vil det etter forslaget også bli ulik avgiftsbelegging mellom uttak og salg etter utløpet av justeringsperioden (salget skal avgiftsberegnes fullt ut selv om fradragsretten har vært delvis, jf § 16 nr 5, se Håndboken side 247 "Delvis fradragsrett"). Denne forskjellen er systemteknisk inkonsekvent Som uttalt i merknadene til § 14 første ledd annet punktum, vil vi likevel tilrå at arbeidsgruppens forslag følges på dette området

Tredje ledd

Justering skal skje "på grunnlag av de endringer i fradragsprosenten som finner sted innenfor det enkelte kalenderår. " Det bør avklares nærmere hvordan justeringen skal foretas dersom den konkrete bruk av driftsmiddelet har vært gjenstand for flere endringer i løpet av året, om man her f eks skal operere med et gjennomsnitt

I lovforslaget heter det videre at det *ikke skal* foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten innen det enkelte kalenderår er mindre enn ti prosentpoeng *i forhold til fradragsprosenten ved anskaffelsen eller fremstillingen*. Dette antas å skulle forstås slik at endringen må utgjøre 10 prosent av den totale bruk ved anskaffelsen, ikke 10 prosent av den fradragsberettigede bruk ved anskaffelsen. (Hvis fradraget ved anskaffelsen var 50 %, må endringen skje til 60 % eller 40 %, ikke 55 % eller 45 %)

I kommentaren blir det uttalt at den avgiftspliktige kan *velge* å justere hvis endringen er under denne grensen. En valgmulighet her vil imidlertid innebære noe annet enn den valgmulighet som blir uttalt å foreligge i forhold til justering i egen favør etter § 26 b-3, jf merknadene til nr 1. Bestemmelsen må naturlig leses slik at det *ikke foreligger rett* til å justere når endringen i fradragsprosenten er under ti prosentpoeng. Det vil her således ikke være tale om ikke å benytte seg av en rettighet. Derimot vil den avgiftspliktige antakelig kunne endre til ugunst selv om endringen i fradragsprosent er under ti prosentpoeng (fravær av en plikt). Men dette er vel mest hypotetisk. Etter vår oppfatning bør lovteksten eventuelt endres slik at det fremgår at den avgiftspliktige i slike tilfelle kan velge. Det synes for øvrig heller ikke klart om den avgiftspliktige kan velge fra år til annet. Dersom dette er tilfelle, åpner dette for justering dersom fradragsprosenten øker, og unnlate justering dersom fradragsprosenten går ned.

Fjerde ledd

Vedrørende lovteksten. Ved opphør av virksomhet, salg eller overdragelse av kapitalvare, skal justeringen skje samlet for den resterende del av justeringsperioden. Det kan stilles spørsmålstegn ved om "opphør av virksomhet" bør oppstilles som et eget typetilfelle for når en slik samlet justering skal finne sted. Noe annet er det at det ved opphør ofte skjer et salg eller en overdragelse mv. Ved bruk av dette kriteriet må det f eks antas å skulle finne sted en samlet justering hvis en kapitalvare blir kassert etter opphør. Bestemmelser om *når* justering skal finne sted, finnes i § 26 b-3. Det kan virke uheldig at bestemmelsen i § 26 b-4 fjerde ledd som gir anvisning på *hvordan* justeringen skal skje opererer med andre kriterier enn bestemmelsen i § 26 b-3.

Administrative konsekvenser for næringslivet og skatteetaten

I punkt 8 2 1 forutsettes det at avgiftspliktige selv skal innrette regnskapsføringen lik at bruksendringer vil være mulig å kontrollere under et bokettersyn. Det anføres at "dette vil næringslivet ha plikt til med hjemmel i de alminnelige regnskapsbestemmelsene". Videre uttales

"For næringslivet kan dette innebære visse regnskapsmessige endringer. Mange avgifts- pliktige vil ikke komme i den situasjon at de må foreta slike justeringer. Om en slik si- tuasjon skulle oppstå, skal det vær mulig å finne tall for anskaffelses- og vedlikeholds- kostnader i eksisterende regnskapsprogram."

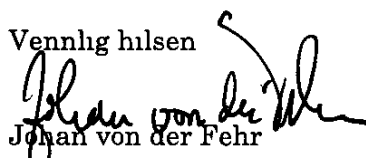
Vi vil bemerke at systemet med justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer ved bruksendring, medfører at virksomheter må dokumentere endret bruk regelmessig. Det må da stilles krav mht hvordan bruken skal dokumenteres. For fast eiendom, herunder om- og på- bygging, reparasjon og vedlikehold, antar vi at det er bruken av *arealene* som skal dokumen- teres. Selv om mange virksomheter ikke vil komme inn under de foreslåtte grensene, er dette likevel ikke åpenbart på bokføringstidspunktet, slik at bokføringen likevel må innrettes i for- hold til at plikt til å justere inngående avgift kan oppstå. Dette kan føre til en forholdsvis om- fattende registrerings- og dokumentasjonsplikt for enkelte bransjer.

Når det gjelder endret bruk av maskiner, inventar og andre driftsmidler, antar vi at det er en annen vurdering som bør legges til grunn, for eksempel reell *tidsbruk*, ev. omsetningens stør- relse innenfor og utenfor avgiftsområdet.

Når det gjelder anførslene om at det skal være mulig å finne tall for anskaffelses- og vedlike- holdskostnader i eksisterende regnskapsprogram, bemerkes at dette neppe er tilfelle for alle regnskapspliktige per 1 dag hva gjelder vedlikeholdskostnader. Vedlikeholdskostnader er bok- ført på egne konti, men må, avhengig av hvordan de foreslåtte bestemmelser skal forstås, split- tes opp og fordeles pr bygg, ev utleid areal, og det må holdes oversikt i 5 år. For oppføring, om- og påbygging må det holdes oversikt i 10 år. Også når det gjelder anskaffelseskostnader på maskiner, inventar og andre driftsmidler må det etableres system for å skille disse på de enkelte virksomhetsområder.

Denne delen av regelverket kan fremstå som komplisert for næringslivet, og dermed også kon- trollmessig. Det faktum at kravene til å dokumentere endringer, og foreta korreksjoner, går 5 og 10 år tilbake, medfører også en mulig utvidelse av kontrollperioden. Pr. 1 dag søkes kon- trollene lagt til de siste regnskapsårene. Vi deler derfor ikke arbeidsgruppens konklusjon om at endringen ikke er så omfattende at det vil bety et vesentlig merarbeid å kontrollere avgifts- pliktige med slike disposisjoner.

Vennlig hilsen


Johan von der Fehr
avdelingsdirektør
Avdeling næring


Stein Carlsen