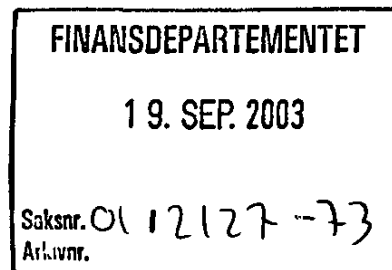


Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep.  
0030 Oslo



Deres ref  
01/2127 SL AaT/rla

Deres brev  
30 05 03

Vår ref  
2003/00264

Dato  
18 09 03

## Høringsuttalelse – forslag fra en arbeidsgruppe til endringer av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven

Det vises til brev av 30 05 03 hvor det bes om synspunkter på rapporten Merverdiavgift og uttak som inneholder forslag fra en arbeidsgruppe til endringer av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. FNH og Sparebankforeningen anser det som hensiktsmessig å avgi en felles høringsuttalelse i denne saken

### 1. Innledning

Finansdepartementet varslet i St prp nr 1 (2001-2002) at det i lys av Merverdiavgiftsreformen 2001 var behov for en gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. I St prp nr 1 (2002-2003) opplyste regjeringen at det var satt ned en arbeidsgruppe som skulle foreta en bred gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven, og at det ble tatt sikte på at eventuelle endringer på dette området ville bli sendt på alminnelig høring i løpet av våren 2003. I rapporten har arbeidsgruppen med utgangspunkt i mandatet beskrevet og vurdert ulike problemområder som eksisterer etter dagens uttaksbestemmelser for varer og tjenester, og kommet med forslag til løsninger på enkelte områder.

Arbeidsgruppen foreslår blant annet følgende

- Det bør bare beregnes uttaksmerverdiavgift i den utstrekning det er foretatt fradrag ved anskaffelsen av den aktuelle varen eller tjenesten i samsvar med merverdiavgiftsloven kapittel VI

Postboks 2473 Solli  
0202 Oslo  
Tlf 23 28 42 00  
Fax 23 28 42 01  
Org 981 423 682

Postboks 6772 St Olavs plass  
0130 Oslo  
Tlf 22 11 00 75  
Fax 22 36 25 33  
Org 971 531 045

- Det bør fortsatt foreligge plikt til å beregne merverdiavgift både ved uttak av varer til bruk privat og til andre formål utenfor merverdiavgiftsloven
- Det bør innføres bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer ved endret bruk
- Plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet bør fjernes. Fradragsretten ved fellesanskaffelser må da fordeles forholdsmessig etter prinsippet i merverdiavgiftsloven § 23
- Det bør fortsatt betales merverdiavgift ved uttak av tjenester til privat bruk, men denne avgiftsplikten bør i praksis avgrenses mot private gjøremål

## 2. FNH og Sparebankforeningens merknader til arbeidsgruppens forslag

### 2.1 Uttak av tjenester til formål utenfor loven - delt virksomhet

Gjeldende uttaksbestemmelser slår fast at en virksomhet som driver både innenfor og utenfor avgiftsområdet skal betale merverdiavgift når avgiftspliktige tjenester virksomheten omsetter til andre blir brukt internt i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Arbeidsgruppen mener at dagens uttaksbestemmelser og praktiseringen av dem har medført et komplisert regelverk og gitt opphav til uheldige terskelverdier. Dette har igjen medført blant annet økonomiske og organisatoriske tilpasninger og konkurransevridninger som følge av merverdiavgift. Arbeidsgruppen mener på denne bakgrunn at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet bør fjernes. Fradragsretten ved fellesanskaffelser må da fordeles forholdsmessig etter prinsippet i merverdiavgiftsloven § 23. I dag foreligger det rett til fullt fradrag ved siden av plikten til uttaksberegning.

Vi er enig i at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet bør oppheves. Vesentlig for vår vurdering er at en slik regelverksendring må antas å føre til en mer samfunnsøkonomisk effektiv utnyttelse av ressursene. En slik omlegging betyr dessuten at vi får en rettstilstand som blant annet tilsvarer de svenske og danske uttaksreglene. Plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet bør i utgangspunktet fjernes så raskt som mulig. Imidlertid anser vi det som viktig at endringer i regelverket på dette området ses i sammenheng med regelverksendringer på andre områder hvor det også foreligger avvik mellom norske merverdiavgiftsregler og tilsvarende regelverk i EU. Arbeidsgruppens mandat har vært å foreta en bred gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Reglene om uttak kan imidlertid ikke ses isolert fra øvrige merverdiavgiftsregler som heller ikke er tilpasset reglene innen EU. Dette forholdet er nærmere kommentert i punkt 4 nedenfor.

### 2.2 Justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer ved endret bruk

#### 2.2.1 Vurdering av om det bør innføres justeringsregler

Etter arbeidsgruppens mening bør det vurderes å innføre bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (driftsmidler over en viss verdi og fast eiendom) ved endret bruk. Disse bestemmelsene vil i hovedtrekk innebære at fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned når bruken av varen endres. Dette forslaget vil medføre en ytterligere *komplisering* av merverdiavgiftsregelverket blant annet

som følge av at reglene vil bidra til en vesentlig økning av dokumentasjonskravene for foretakene. Spesielt gjelder dette ved utleie av fast eiendom/lokaler hvor regelverket allerede er meget komplisert. Det uttales i punkt 8.2.1 i rapporten at "det skal være mulig å finne tall for anskaffelses- og vedlikeholdskostnader i eksisterende regnskapsprogram". Vi finner grunn til å stille spørsmål ved arbeidsgruppens vurdering i denne sammenheng. Vår oppfatning er at forslaget vil kreve flere spesialtilpasninger i regnskapssystemene. Arbeidsgruppen foreslår at justering av inngående merverdiavgift først skal skje når endringen i forhold til fradragsretten på anskaffelsestidspunktet er ti prosentpoeng eller mer, hvilket innebærer en lemping av kravet til justering. Behovet for dokumentasjon påvirkes imidlertid etter det vi kan se ikke av dette i det foretakene uansett må registrere alle utgifter på en slik måte at man kan foreta justering av inngående merverdiavgift i de tilfellene bruksendring medfører krav til justering.

Vi deler således ikke arbeidsgruppens antagelse om at regelendringer på dette området ikke vil medføre merarbeid verken for den avgiftspliktige eller avgiftsmyndighetene. Erfaringen fra merverdiavgiftsreformen i 2001 tilsier at de foreslåtte endringene vil føre til administrative *tilleggsbelastninger* for foretakene, og vi vil anta også merarbeid for avgiftsmyndighetene ved en konkret kontroll hos den avgiftspliktige.

Vi er enig i at bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift ved bruksendringer kan virke begrensende på tilpasninger for å unngå merverdiavgift, samtidig som konkurransevridninger kan motvirkes. Slike bestemmelser vil også medvirke til at merverdiavgiftsberegninger i større grad gjenspeiler de reelle forhold, både faktisk og økonomisk. I lys av de ulemper forslaget til justeringsregler vil medføre for foretakene, mener vi imidlertid at det likevel vil være *samfunnsøkonomisk uheldig* å innføre justeringsbestemmelser. FNH og Sparebankforeningen vil på denne bakgrunn anbefale at forslaget om å innføre bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer ved endret bruk ikke gjennomføres. Vi vil i denne sammenheng også nevne at forslaget i følge punkt 8.1.1 i arbeidsgruppens rapport ikke fører til økt proveny for staten.

For øvrig vil vi vise til høringsuttalelsen fra Livselskapenes Eiendomsforum som omhandler de foreslåtte justeringsbestemmelsene for fast eiendom. I uttalelsen fra Livselskapenes Eiendomsforum er konsekvensene av forslagene illustrert ved en rekke eksempler som klart viser de uheldige virkningene av regelendringene. Blant annet fremgår at de administrative konsekvensene ved utleie av større bygg vil bli meget store. FNH og Sparebankforeningen støtter de synspunkter som kommer til uttrykk i høringsuttalelsen fra Livselskapenes Eiendomsforum.

### 2.2.2 Justeringsregler for driftsmidler

Arbeidsgruppen foreslår at justeringsbestemmelsene skal omfatte driftsmidler som har en anskaffelsespris over 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet. Videre går gruppen inn for at justeringsperioden settes til fem år. Det følger av fremstillingen i punkt 2.2.1 ovenfor at vår primære oppfatning er at det ikke bør innføres justeringsregler for driftsmidler. Begrunnelsen for vårt syn er at det ikke kan forsvares å påføre foretakene økte administrative kostnader på dette området. Særlig gjelder dette når forslagene etter arbeidsgruppens mening ikke vil gi økt proveny for staten. Dersom det besluttes å innføre justeringsbestemmelser for driftsmidler, mener vi at den beløpsmessige grensen for hvilke driftsmidler kravet skal omfatte bør settes betydelig høyere enn det arbeidsgruppen foreslår slik at økningen i foretakenes

administrative kostnader begrenses. Vi vil foreslå at beløpsgrensen for justeringsplikt heves til 1 million kroner. I tillegg mener vi at justeringsperioden bør reduseres til tre år.

### *2.2.3 Justeringsregler for fast eiendom, herunder om- eller påbygginger*

Vi mener at det heller ikke bør innføres justeringsbestemmelser for fast eiendom, herunder om- eller påbygginger, fordi slike bestemmelser vil føre til urimelig tyngende administrative byrder for foretakene. Det er i forslaget fra arbeidsgruppen ikke satt noen nedre grense for hvor store nybygg, ombygg eller påbygg det må være tale om før det oppstår justeringsplikt ved bruksendringer. Dette betyr at ethvert nybygg, påbygg eller ombygg utløser plikt til justering ved endret bruk, uansett investeringens størrelse. Hvis forslaget om å innføre justeringsregler for fast eiendom gjennomføres, bør det for å redusere de administrative byrdene for foretakene innføres en nedre beløpsgrense for justeringsplikt, for eksempel på 1 million kroner. Arbeidsgruppen foreslår at justeringsperioden for fast eiendom, med unntak av reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, settes til ti år. Etter vår oppfatning bør justeringsperioden reduseres til fem år.

### *2.2.4 Justeringsregler for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom*

Arbeidsgruppen foreslår at justeringsreglene også skal omfatte reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når utgiftene i løpet av et kalenderår overstiger 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet. I Sverige omfattes ikke slike utgifter av justeringsbestemmelsene. Etter vårt syn bør det heller ikke i Norge innføres justeringsregler som skal omfatte reparasjon og vedlikehold av fast eiendom. Subsidiært mener vi at justeringsreglene bør utformes slik at de administrative ulempene ved ordningen blir vesentlig lavere enn det som følger av arbeidsgruppens forslag. Blant annet bør den beløpsmessige grensen som regulerer hvilke tilfeller justeringsreglene skal komme til anvendelse heves betydelig, for eksempel til 2 millioner kroner. Vi forstår forslaget slik at beløpsgrensen for justeringsplikt er ment å gjelde for hver enkelt eiendom. En mer nøytral løsning vil være å sette beløpsgrensen til eksempelvis 200 kroner per kvadratmeter. Man vil da unngå at en eiendomsforvalter som forvalter større bygg i praksis alltid vil bli rammet av justeringsbestemmelsene. For reparasjon og vedlikehold av fast eiendom foreslår arbeidsgruppen en justeringsperiode på fem år. Etter vår oppfatning bør justeringsperioden reduseres til tre år.

## **3. Uklarheter i arbeidsgruppens forslag**

Det foreliggende forslag til endringer av merverdiavgiftsreglene er etter vårt syn uklart på flere punkter. Vi ser spesielt behov for at forholdene nevnt nedenfor avklares.

### **3.1 Finansbedrifters forvaltning av eiendomsmasse til eget bruk**

Vi vil be om at det klargjøres at finansbedrifter som via sin livsforsikringsvirksomhet forvalter en betydelig eiendomsmasse i kombinasjon med omfattende bruk av egne lokaler i bankvirksomheten, ikke vil rammes av uttaksreglene ved forvaltning av eiendommer for andre. Det vises til at unntaket fra avgiftsplikt ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet ikke gjelder for tjenester omfattet av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd. Dette vil gjelde for alle tjenester som benyttes i forbindelse med oppføring mv. av bygg eller anlegg, som for eksempel bygg- og anleggstjenester, utvikling, tilrettelegging, prosjektering

og tegning Det skal derfor beregnes merverdiavgift ved uttak av slike tjenester til alle formål som ikke vedrører den avgiftspliktige delen av virksomheten Vi forstår ovennevnte slik at rene *forvaltningstjenester* fullt ut vil omfattes av forslaget om å fjerne plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet Imidlertid anser vi det som ønskelig at dette kommer klart til uttrykk i reglene

### 3.2 Hva innebærer endret bruk

Etter arbeidsgruppens forslag skal justering skje om bruken av en kapitalvare "endres" etter anskaffelsen eller fremstillingen Det er imidlertid ikke gitt noen forklaring på hvilke omstendigheter som representerer en "endring" i relasjon til de foreslåtte justeringsreglene Vi mener at dersom det besluttes å innføre justeringsregler, bør det utarbeides bestemmelser angående hvilke omstendigheter som representerer en bruksendring av fast eiendom, for eksempel etter mønster etter merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd første punktum Etter nevnte bestemmelse foreligger det en bruksendring av bygg eller anlegg dersom bygget eller anlegget "selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor loven" Vi vil også her vise til det som er uttalt i høringsuttalelsen fra Livselskapenes Eiendomsforum

## 4. Anbefaling

### 4.1 Rask tilpasning til EU-reglene

Vi er som nevnt i punkt 2 i enig i at det ikke bør beregnes merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke avgiftspliktig del av en virksomhet Denne regelverksendringen bør imidlertid ses i sammenheng med endringer i regelverket på andre områder hvor det også foreligger avvik mellom norske merverdiavgiftsregler og tilsvarende EU-regler

Vi viser i denne sammenheng til vedlegg 1 i brev fra FNH til Finansdepartementet av 12. desember 2002 hvor det pekes på følgende vesentlige avvik fra regelverket i EU:

- merverdiavgift på tjenester som utveksles over landegrensene innen et konsern
- strengere regler for fellesregistrering
- krav til beregning av merverdiavgift ved uttak
- lite hensiktsmessige regler for fradrag for inngående merverdiavgift
- manglende adgang til fradrag for inngående merverdiavgift på innsatsfaktorer som er til bruk i produksjon av finansielle tjenester som eksporteres
- merverdiavgift på forvaltning av lån for andre

Vi vil på nytt understreke viktigheten av at norske regler snart tilpasses EU-reglene

Videre vises det til avvik mellom uttalelser fra Skattedirektoratet og praktiseringen i EU vedrørende behandlingen av tomme lokaler eller bygg under oppførelse eller rehabilitering Skattedirektoratet har lagt til grunn at det må foreligge leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker for at det skal være adgang til fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til oppføring eller rehabilitering EU-domstolen har imidlertid slått fast at fradragadgangen må knyttes til økonomisk virksomhet som blant annet omfatter forberedende aktiviteter, herunder

anskaffelse av fast eiendom For å kunne foreta fradrag må det foreligge objektive momenter som for eksempel lokalenes egnethet for merverdiavgiftspliktig virksomhet

Arbeidsgruppen foreslår å oppheve § 70-vedtaket for delt virksomhet, som angir at det skal beregnes merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet i tilfeller hvor den eksterne omsetningen utgjør mer enn 20 prosent av samlet omsetning Hvis man velger å innføre endrede regler for uttak uten å se disse endringene i sammenheng med øvrige avvik fra EU-reglene, mener vi at § 70-vedtaket for delt virksomhet bør videreføres som en alternativ modell inntil samordning mellom regelverkene er foretatt Bakgrunnen for at vi mener at det gjeldende regelverket bør videreføres som et alternativ til det foreliggende forslag er at norske regler for forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift ikke er like hensiktsmessig for finansbedrifter som for eksempel tilsvarende regelverk i Sverige og Danmark Videre er det en ulempe for finansbedrifter i Norge at man ved beregning av forholdsmessig fradrag ikke kan legge til grunn at margin på finansielle tjenester representerer omsetning for slike tjenester I Tyskland benyttes marginen som omsetning for finansielle tjenester ved forholdsmessig fradrag

#### 4.2 Forslag til endringer i justeringsreglene

Etter vår oppfatning bør det ikke innføres justeringsregler for kapitalvarer ved bruksendringer Dersom det skulle bli innført et system med justeringsbestemmelser, anser vi det som viktig at justeringsadgangen også omfatter kapitalvarer opprinnelig anskaffet til bruk i ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet Vi mener videre at det bør gjøres flere endringer i forslaget til regelverk

##### *4 2 1 Justeringsreglene bør ikke omfatte driftsmidler og reparasjon og vedlikehold av fast eiendom*

- Dersom det besluttes å innføre justeringsregler, bør reglene ikke gjøres gjeldende for driftsmidler og reparasjon og vedlikehold av fast eiendom
- Subsidiært bør beløpsgrensene for justeringsplikt heves og justeringsperioden reduseres, se punkt 4 2 2 og 4 2 3 nedenfor

##### *4 2 2 Høyere beløpsgrenser for justeringsplikt*

- Hvis det skal innføres justeringsbestemmelser, bør det fastsettes en beløpsgrense for justeringsplikt for fast eiendom, herunder om- eller påbygginger Slik vi ser det bør denne grensen utgjøre minst 1 million kroner, merverdiavgift ikke medregnet
- Dersom justeringsbestemmelser også skal omfatte driftsmidler, bør beløpsgrensen for justeringsplikt heves til 1 millioner kroner, merverdiavgift ikke medregnet
- Dersom justeringsbestemmelser også skal omfatte reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, bør beløpsgrensen for justeringsplikt heves til 200 kroner per kvadratmeter eller eventuelt til 2 millioner kroner per eiendom, merverdiavgift ikke medregnet

##### *4 2 3 Kortere justeringsperioder*

- Hvis det besluttes å innføre justeringsbestemmelser, bør justeringsperioden reduseres fra ti til fem år for fast eiendom

- Dersom justeringsregler også skal omfatte driftsmidler, bør justeringsperioden reduseres fra fem til tre år
- Dersom justeringsregler også skal omfatte reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, bør justeringsperioden reduseres fra fem til tre år

#### 4.2.4 Unnlatt tilbakeføring etter justeringsbestemmelsene

Vi støtter arbeidsgruppens oppfatning om at det i enkelte tilfeller vil være urimelig å måtte foreta en justering etter de foreslåtte bestemmelsene

- Hvis justeringsbestemmelser innføres for fast eiendom, bør man også fastsette regler for unnlatt justering i henhold til reglene i dagens lovgivning om unnlatt tilbakeføring av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift i tilfeller bruksendringen skyldes årsaker den avgiftspliktige ikke har hatt herredømme over eller en tilbakeføring vil virke særlig urimelig.

### 4.3 Lempelige overgangsregler

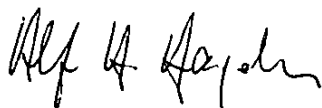
Hvis det foretas endringer i uttaksreglene, herunder innføres regler om justering av inngående merverdiavgift ved bruksendringer, bør det gis lempelige overgangsregler. Overgangsreglene bør innebære at foretakene kan velge å behandle anskaffelses- og vedlikeholdskostnader pådratt før innføringen av justeringsreglene etter de nye reglene. For så vidt angår fast eiendom, vises det spesielt til punkt 9.2 i høringsuttalelsen fra Livselskapenes Eiendomsforum. Tilsvarende regler bør gjøres gjeldende for driftsmidler dersom justeringsbestemmelsene også skal omfatte driftsmidler. Videre bør det gis god tid til tilpasning av foretakenes systemer slik at man kan komme nærmere den situasjon som arbeidsgruppen synes å forutsette, jf uttalelsen i punkt 8.2.1 i rapporten om at "anskaffelses- og vedlikeholdskostnader knyttet til hvert enkelt driftsmiddel enkelt kan hentes ut fra eksisterende regnskapssystem"

### 4.4 Konsekvensutredning

Dersom Finansdepartementet skulle beslutte å innføre bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer ved endret bruk, vil vi basert på de ulemper og praktiske problemer dette vil medføre for foretakene oppfordre til at departementet foretar en konsekvensvurdering av forslagene før det endelige regelverket utformes

Med vennlig hilsen

FINANSNÆRINGENS HOVEDORGANISASJON



Alf A. Hageler  
Direktør

SPAREBANKFORENINGEN I  
NORGE



Hans Halle  
Avd. direktør