



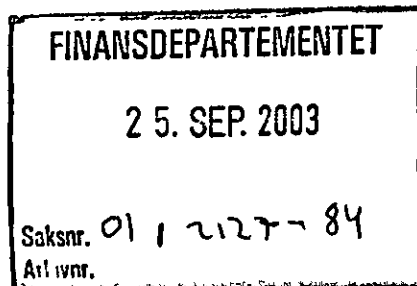
DEN NORSKE ADVOKATFORENING

HOVEDSTYRET

Kristian Augusts gate 9, 0164 Oslo
Telefon 22 03 50 50 Telefaks 22 11 53 25

Finansdepartementet

Boks 8008 Dep
0030 Oslo



Dato: 23-09-2003

Vår ref. #10341v1

Deres ref.: 01/2127 SL

Sendes også som e-post til arkiv@postmottak@finans.dep.no
vegard.spiten@finans.dep.no

HØRINGSUTTALELSE - FORSLAG FRA EN ARBEIDSGRUPPE TIL ENDRINGER AV UTTAKSBESTEMMELSENE I MERVERDIAVGIFTSLOVEN

Vi viser til departements ekspedisjon av 30. mai 2003 og til utsatt høringsfrist

Saken har vært forelagt Advokatforeningens lovutvalg for skatterett bestående av Ragnar Østensen, Alf Nielsen, Eivind Bjøralt, Inger-Johanne Lund, Stein Åge Martinsen og Ole Morten Huseby

Utvalget har avgitt følgende uttalelse:

"1. Innledning

Advokatforeningen er enig i at det er behov for en gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven og at en hovedmålsetting må være å sikre et regelverk hvor det prinsipielt blir lik avgiftsbelastning på samme forbruk, blant annet for å sikre konkurransenøytralitet og et helhetlig avgiftssystem. Etter Advokatforeningens mening kan det synes som om disse hensyn ikke er ivarettatt i tilstrekkelig grad gjennom de lovforslag som nå er fremmet. Dette gjelder i særlig grad for tjenesteytende næringer, for eksempel advokatvirksomhet, hvor tjenestene stort sett egenutvikles i virksomhetene, og hvor det i svært begrenset grad skjer innkjøp med fradragsrett for inngående avgift.

Advokatforeningen vil i den forbindelse fremheve at regelverket for uttak av tjenester må ivareta de spesielle forhold som gjelder for tjenester. De foreslåtte reglene synes det i stor grad å være basert på et regelverk som er tilpasset uttak av varer. Det gjør at forslaget til regelsett etter Advokatforeningens mening blir noe uheldig.

Advokatforeningen mener at det i tillegg bør vektlegges at regelverket blir forutsigbart og at regelverket ikke blir komplisert, noe så vel arbeidsgruppen som Finansdepartementet selv har vært inne på.

Advokatforeningens merknader til det foreliggende forslag til endring i merverdiavgiftsloven knytter seg først og fremst til de foreslåtte endringene til merverdiavgiftslovens § 14 og Finansdepartementets generelle unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester gitt 15. juni 2001. Det vises til bemerkningene nedenfor.

2. Forslag til nye regler ved uttak – begrensningen i § 14, 3. ledd

Det fremgår av lovforslaget at hovedbestemmelsen om uttak i någjeldende § 14 i merverdiavgiftsloven foreslås oppdelt hvor uttak av varer er regulert i nytt første ledd og uttak av tjenester i nytt annet ledd

Felles for begge bestemmelsene er forslaget til nytt tredje ledd hvor det fremgår at plikten til å betale avgift bare skal gjelde

"i den utstrekning inngående merverdiavgift er fradragsført etter kap VI,"

dvs i den utstrekning det forelå hel eller delvis fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen eller tjenesten

I svært mange tjenesteytende næringer er fradragsført inngående avgift av liten betydning for den egenforedlingen av tjenestene som finner sted i virksomheten. Inngående avgift vil derfor i svært liten grad være en representativ målestokk for den egenforedlingen som finner sted. Slik Advokatforeningen ser det vil bestemmelsen derfor kunne gi tilfeldige utslag

Hvordan fordelingen av det som foredles i virksomheten skal foretas fremstår også som noe uklart. Advokatforeningen oppfatter det slik at bestemmelsen skal forstås slik at for virksomheter som dels driver virksomhet innenfor avgiftsområdet og dels utenfor, skal også den egenforedling som finner sted i virksomheten fordeles i samme forhold som virksomheten har fordelt inngående merverdiavgift. Det bør vurderes om dette bør presiseres i lovteksten

Ettersom den vesentligste innsatsfaktoren i tjenesteytende næringer, som for eksempel advokatvirksomhet, er den egenforedling som finner sted i virksomheten, mener Advokatforeningen at det i mange tilfeller vil føre til uriktige resultater om egen foredling skal følge samme fordelingsnøkkel som fradragsført inngående avgift. I stedet bør det vurderes om unntaket fra plikten til å svare merverdiavgift ved uttakene skal være knyttet opp mot det konkrete uttaket av tjenester og avgiftsplikten ved omsetning av tjenester til andre

3. Forslag til ny § 14, annet ledd - Avgrensningen mot tjenester som er "private dagligdagse gjøremål"

Det fremgår av motivene til § 14, annet ledd at uttak av tjenester som enhver kan utføre uten spesielle forutsetninger og spesialkompetanse ikke skal medføre plikt til å beregne merverdiavgift

Denne begrensningen fremgår ikke av forslaget til ny lovtekst. Selv om det er foreslått som nytt siste ledd i § 14 at departementet kan gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i første til femte ledd, bør det etter Advokatforeningens mening likevel vurderes å regulere prinsippene for denne begrensningen i selve lovteksten

Slik Advokatforeningen ser det vil unntaket kunne skape flere tolkningsproblemer og det kan i praksis ofte bli vanskelig å trekke grensen med hensyn til hva som i det enkelte tilfelle kan utføres av enhver uten spesielle forutsetninger eller spesialkompetanse, og hva som ikke kan det uten at merverdiavgift skal beregnes. Slik Advokatforeningen ser det må det i hvert tilfelle foretas en helt konkret vurdering som vil falle ulikt ut for ulike typer virksomheter og som derfor fort kan oppleves som urimelige. Etter Advokatforeningens oppfatning kan bestemmelsen i sin nåværende form bli vanskelig å praktisere, og den kan bli lite forutsigbar. Etter Advokatforeningens mening tilsier ikke nøytralitet i systemet at det bør være ulike løsninger for ulike tjenesteytende næringsvirksomheter

Advokatforeningen vil i den forbindelse stille spørsmål om departementet for eksempel mener at en advokat som er arving i et dødsbo skal være forpliktet til å beregne merverdiavgift som uttak for

eget arbeid i forbindelse med oppgjør av dødsboet, eller i tilfeller hvor vedkommende selv skriver avtaler om salg av egen privatbolig eller andre formuesgjenstander. I slike tilfeller vil dette være forhold som mange private foretrekker å gjøre selv, men som det fort kan bli spørsmål om det likevel vil være å anse som en profesjonell tjeneste innenfor et avgiftspliktig fagfelt.

Etter Advokatforeningens mening bør det derfor vurderes om de foreslåtte kriterier for unntak fra plikten til å svare merverdiavgift ved uttak til privat bruk, i det minste bør suppleres med regler hvor det stilles krav til et minste omfang før det skal svares merverdi av uttaket som supplerende kriterium. Bagatellmessige forhold bør etter Advokatforeningens mening ikke omfattes av bestemmelsen, og det anbefales at departementet, i alle fall i forskrifts form, gjør unntak for uttak av tjenester, for eksempel for inntil et minste antall timer pr. kalenderår, etter prinsippene i nåværende forskrift nr. 100 som gjelder avgrensning og gjennomføring av fritaket for merverdiavgift ved uttak av tjenester til fordel for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. En slik regel vil etter Advokatforeningens oppfatning skape bedre nøytralitet mellom de ulike virksomheter i systemet, og man vil samtidig få et regelverk som er praktisk og både for det offentlige og private uten at det derved får vesentlig betydning for det samlede avgiftsproveny til Staten.

4. § 14, 2. ledd – vilkåret om "andre formål utenfor den samlete virksomhet"

Det fremgår av forslaget til nytt annet ledd i merverdiavgiftslovens § 14 at uttak "til andre formål utenfor den samlete virksomheten skal utløse plikt til å svare merverdiavgift". Det fremgår av motivet til bestemmelsen og Finansdepartementets kommentarer i Finansdepartementets brev av 30.5.2003 at bakgrunnen for bestemmelsen er at dagens regelverk har blitt komplisert, og har gitt opphav til uheldige terskelvirkninger for virksomheter som driver både innenfor og utenfor avgiftsområdet, som igjen har ført blant annet til økonomiske og organisatoriske tilpasninger og konkurransevridninger som følge av merverdiavgiften. I forslaget ligger at virksomheter som driver tjenesteytende næringer dels med formål utenfor loven, og dels innenfor avgiftsområdet, skal fordele fradragsretten for anskaffelsene forholdsmessig. Det er i departementets brev konkret vist til banker som driver advokatforretning.

Det typiske for tjenesteytende næringer er som nevnt at inngående merverdiavgift er av et beskjedent omfang idet de tjenester som omsettes i det alt vesentlige foredles i selve virksomheten. Dette gjelder spesielt ytelser av konsulenttjenester og ikke minst advokat tjenester. En fordeling av fradragsretten vil derfor få liten, om noen, betydning for eksempel for virksomheter som dels driver virksomhet innenfor avgiftsområdet og dels utenfor avgiftsområdet, for eksempel banker med egne ansatte advokater. Advokatforeningen viser til Finansdepartementets bemerkninger i høringsbrevet.

I og med at innkjøp av varer og tjenester, hvor det trekkes fra merverdiavgift, utgjør et svært lite kostnadselement for tjenesteytende næringer, vil endringen etter Advokatforeningens mening kunne skape en uheldig konkurransevridning til fordel for den type advokatvirksomhet som drives for eksempel internt i en bank, i forhold til private praktiserende advokater. Det kan synes som denne konsekvensen ikke har vært fremme i tilstrekkelig grad ved utarbeidelsen av lovforslaget.

Etter Advokatforeningens mening synes det å være noe lettvt å henvise til at fordelingen av fradragsretten på anskaffelsene til advokatvirksomheten skal skje forholdsmessig, i stedet for at uttak skal belastes når tjenester fra den avgiftspliktige advokatdelen ytes til den avgiftsfrie bankvirksomheten. Etter Advokatforeningens oppfatning bør de konkurransemessige effekter av dette nøye vurderes, og herunder den konkurransevridning som et endret regelverk på dette punkt trolig vil medføre. Etter Advokatforeningens mening vil den foreslåtte endring kunne få den motsatte effekt enn det som er formålet med bestemmelsen, nemlig å skape konkurranse nøytralitet. På denne bakgrunn vil Advokatforeningen foreslå at den konkurransemessige betydning av den foreslåtte endring for så vidt gjelder uttak av tjenester, utredes ytterligere før det fremmes et

konkret forslag til endring av någjeldende regler. Slik Advokatforeningen ser det vil det system som det er lagt opp til gjennom dagens regelverk med fordeling av inngående avgift og plikt til å svare avgift ved uttak av tjenester, trolig både skape bedre nøytralitet og mindre konkurransevridning enn det regelverk som det nå legges opp til

5. Forslagets § 14, 4. ledd nr. 4 – gaver etc.

Det fremgår av lovforslaget at bestemmelsen i merverdiavgiftslovens § 14, 4. ledd nr. 4 foreslås endret. Av motivene til bestemmelsen fremgår det at bestemmelsen innebærer en viss utvidelse i forhold til de gjeldende unntak for tjenester til veldedige og allmennnyttige institusjoner og organisasjoner. Advokatforeningen har ingen innsigelser mot at gaver og utdeling i reklameøyemed i prinsippet bør medføre plikt til å svare avgift. Advokatforeningen er videre enig i at fritak ikke lenger bør være begrenset til tjenester til bestemte institusjoner og organisasjoner og at det ikke lenger bør være krav om at tjenestene utføres av den næringsdrivende personlig. Advokatforeningen vil også gi sin tilslutning til at grensen på 100 timer, jf forskrift nr. 100 oppheves for de tilfeller som i henhold til forslaget skal være fritatt for plikten til å beregne merverdiavgift ved gave eller utdeling.

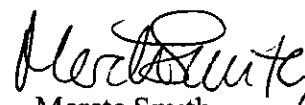
Advokatforeningen vil likevel påpeke at det i mange tilfeller kan bli vanskelig å trekke grensen mot hva som kan anses som "veldedige formål". Etter Advokatforeningens mening bør retningslinjer for dette gis i utfyllende forskrifter som departementet i henhold til forslaget vil få fullmakt til å gi.

Advokatforeningen tillater seg dessuten å stille spørsmål om det av praktiske grunner bør innføres et vesentlighetskrav med hensyn til plikten til å svare merverdi av gaver og utdeling i form av tjenester som ikke ytes i reklameøyemed, men som for eksempel ytes til yrkesorganisasjoner og andre. Etter Advokatforeningens mening er det en rekke praktiske forhold som taler for å avgrense avgiftsplikten mot mindre vesentlige gaver, og som det kan være viktig for bl.a. yrkesorganisasjoner, hvor frivillig innsats for medlemmene kan bli vanskeliggjort på grunn av at yteren må betale avgift av slike tjenester. For tjenesteytende næringer bør det etter Advokatforeningens mening vurderes om det i forskrift form bør gjøres unntak for mindre vesentlige gaver og utdelinger. Det vil trolig kunne medføre en vesentlig forenkling i praktiseringen av regelverket uten at det går på bekostning av konkurransenøytralitet. Advokatforeningen kan heller ikke se at slikt unntak vil få særlig betydning for Statens samlede avgiftsproveny. Advokatforeningen vil derfor anmode departementet om å vurdere dette nærmere.

Advokatforeningen tiltrer utvalgets uttalelse

Ærbødigst


Helge Aarseth
leder


Merete Smith
generalsekretær