

**HØRINGSNOTAT OM OMLEGGING FRA DAGENS
OMREGISTRERINGSavgIFT TIL MERVERDIAVGIFT VED
OMSETNING MV. AV KJØRETØY**

Finansdepartementet 22. desember 2006

HØRINGSNOTAT OM OMLEGGING FRA DAGENS	1
OMREGISTRERINGSavgIFT TIL MERVERDIAvgIFT VED	1
OMSETNING MV. AV KJØRETØY	1
Finansdepartementet 22. desember 2006	1
1 Innledning og sammendrag	3
1.1 Innledning	3
1.2 Sammendrag	3
2 Gjeldende regelverk	5
2.1 Omregistreringsavgift	5
2.2 Merverdiavgift	6
2.2.1 Generelt - hovedregler	6
2.2.2 Omsetning av brukte varer - avansesystemet	7
2.2.3 Omsetning av kjøretøy	9
2.2.4 Innførsel av kjøretøy	10
2.2.5 Uttak av kjøretøy	10
2.2.6 Særregler for personkjøretøy	10
3 Regelverket i andre land	12
3.1 Danmark	12
3.2 Sverige	12
4 Departementets vurderinger og forslag	13
4.1 Brukte kjøretøy	13
4.2 Omregistreringsavgift	14
4.3 Merverdiavgift	15
4.3.1 Innledning	15
4.3.2 Merverdiavgift ved omsetning og uttak av kjøretøy	15
4.3.3 Konsekvenser for gjeldende regler i forskrift nr. 90	17
4.3.4 Avgiftsberegning etter avansereglene	19
4.3.5 Beregningsgrunnlaget og engangsavgift	21
4.3.6 Konsekvenser for annet regelverk	22
5 Administrative og økonomiske konsekvenser	22
6 Forslag til lov- og forskriftsendringer	22

1 Innledning og sammendrag

1.1 Innledning

I St.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak pkt. 3.5.6 uttalte Finansdepartementet blant annet følgende:

”Departementet vurderer å la omsetning av brukte kjøretøy følge merverdiavgiftsregelverket, herunder reglene om avansemerverdiavgift som i dag gjelder ved omsetning av brukte varer generelt. Dette vil være i samsvar med hvordan omsetning av brukte kjøretøy behandles i andre land som har et merverdiavgiftssystem. Samtidig vurderes det å erstatte dagens omregistreringsavgift med en flat avgift på et lavt nivå.

Bakgrunnen for at departementet vurderer å fjerne dagens omregistreringsavgift er for det første at nivået på avgiften ofte er høyere enn det en merverdiavgift på avansen ved innenlands omsetning av brukte kjøretøyer ville ha vært. Videre innebærer omregistreringsavgiften at brukte kjøretøyer anskaffet til bruk i næringsvirksomhet står overfor en fiskal skattlegging som favoriserer kjøp av nye biler i de tilfeller hvor den næringsdrivende har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dagens omregistreringsavgift favoriserer dessuten kjøp av brukte kjøretøy fra utlandet ved at avgiften kun ilegges kjøretøy som tidligere er registrert i Norge.

Å fjerne dagens omregistreringsavgift og erstatte den med merverdiavgift på avansen ved omsetning av brukte kjøretøy, vil imidlertid gi et provenytap. En lav og flat omregistreringsavgift vil delvis motvirke provenytapet, men ikke fullt ut.

Departementet vil i løpet av 2006 sende ut et forslag på høring, med sikte på å vurdere endringer i omregistreringsavgiften i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2007.”

Det er et viktig hensyn at avgiftssystemet skal virke mest mulig nøytralt, samtidig som det oppnås en tilnærming i forhold til tilsvarende regler i andre europeiske land. På denne bakgrunn har Finansdepartementet utarbeidet et forslag om endring av reglene for omregistreringsavgift og merverdiavgift, som herved sendes på høring. Vi ber om høringsinstansenes merknader og kommentarer.

1.2 Sammendrag

Departementet foreslår å endre avgiftsreglene ved omsetning mv. av kjøretøy. I hovedsak går forslaget ut på en omlegging der dagens omregistreringsavgift erstattes med en lav og flat avgift. Samtidig oppheves merverdiavgiftsfritaket ved omsetning av

brukte kjøretøy. Dette innebærer at omsetning mv. av kjøretøy vil følge merverdiavgiftsreglene på samme måte som omsetning av andre varer. En slik omlegging reiser flere spørsmål som departementet tar opp i dette notatet, ikke minst i forhold til gjeldende merverdiavgiftsregler. De forslagene og vurderingene departementet sender på høring kan sammenfattes slik:

- Omregistreringsavgiften er en særnorsk avgift som innkreves ved registrering av kjøretøy på ny eier. Den erstatter i dag langt på vei merverdiavgiften ved omsetning mv. av brukte kjøretøy. Provenytapet av å fjerne omregistreringsavgiften vil være langt større enn merprovenyet ved å oppheve merverdiavgiftsfritaket. Departementet foreslår *å beholde en flat og lav avgift* i de tilfeller det i dag skal betales omregistreringsavgift. Den samlede provenyeffekten for staten vil dermed avhenge av nivået og virkeområdet på denne flate, lave avgiften. Ved en eventuell omlegging i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2007, tar departementet sikte på å opprettholde provenyet fra motorvognavgiftene ved at andre motorvognavgifter blir justert opp.
- Ved innførsel av kjøretøy skal det i dag ikke betales omregistreringsavgift, men merverdiavgift. Ved senere omsetning og registrering på ny eier vil omregistreringsavgiften komme i tillegg til eventuell merverdiavgift. For å skape et mest mulig nøytralt avgiftssystem vil derfor departementet *vurdere å utvide omregistreringsavgiftens virkeområde til også å gjelde første gangs registrering i Norge*.
- Det foreslås *å oppheve merverdiavgiftsfritaket ved omsetning mv. av brukte kjøretøy*. Dette innebærer at omsetning av kjøretøy vil følge merverdiavgiftsreglene på samme måte som andre varer. Dermed skal det beregnes merverdiavgift ved omsetning og uttak av brukte kjøretøy. En forutsetning for merverdiavgiftsplikt vil som hovedregel være at omsetningen mv. skjer som ledd i næringsvirksomhet, slik at omsetning av brukte kjøretøy fra private ikke vil være merverdiavgiftspliktig.
- Dersom det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning og uttak av brukte kjøretøy, vil det ikke lenger være samme behov for de særskilte reglene om tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift i forskrift nr. 90 til merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår derfor at *hele eller deler av tilbakeføringsreglene i forskrift nr. 90 oppheves*. Dette får særlig betydning for personkjøretøy som er brukt i utleie-/leasingvirksomhet. I stedet for å tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift ved salg og lignende av kjøretøy før det har gått 36 måneder etter anskaffelsen (og dermed fradragsføringen), skal det betales merverdiavgift på vanlig måte ved dette salget. Det samme vil for øvrig gjelde ved salg etter dette tidspunktet, da omsetning etter 36 måneder ikke vil være fritatt for merverdiavgift.
- Ved omsetning av brukte varer gjelder særskilte regler om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift (avansereglene). Avansereglene går ut på at avgiftspliktige videreforhandlere som omsetter brukte varer på visse vilkår kan velge å beregne merverdiavgiften av avansen i stedet for av hele

salgsvederlaget. Etter departementets forslag vil *avansereglene også gjelde ved omsetning av brukte kjøretøy*. Det foreslås en tilpasning av regelverket ved at videreførlere må beregne avansen for hvert enkelt kjøretøy. De kan dermed ikke beregne avansen samlet for flere kjøretøy solgt i en avgiftstermin. Det kan vurderes unntak for kjøretøy som er innkjøpt som vrak for videresalg av deler. Ellers går departementet inn for at avansereglene skal gjelde på samme måte ved omsetning av brukte kjøretøy som ved omsetning av andre brukte varer.

- Ved omsetning mv. av nye kjøretøy skal ikke engangsavgift inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Ved omsetning mv. av et brukt kjøretøy skal merverdiavgiften beregnes av salgsvederlaget dersom avansereglene ikke kommer til anvendelse. Dette vederlaget vil kunne inneholde engangsavgift i den utstrekning det ble betalt engangsavgift av kjøretøyet ved første gangs registrering. For å unngå at det betales merverdiavgift av engangsavgiften i slike tilfeller, vil departementet vurdere å innføre en metode der *beregningsgrunnlaget for merverdiavgift reduseres*. Dette kan for eksempel gjøres slik at dersom merverdiavgiften ved første avgiftsberegning her i landet var 40 pst. av opprinnelig salgspris, vil det reduserte grunnlaget ved et videresalg også utgjøre 40 pst. av faktisk salgsverdi.
- Departementet foreslår å definere brukte kjøretøy som *kjøretøy som har vært registrert i Norge eller i utlandet*. Nye kjøretøy vil motsatt være kjøretøy som ikke regnes som brukte, med andre ord som ikke tidligere har vært registrert. Med registrert menes innført i et kjøretøyregister.

2 Gjeldende regelverk

2.1 Omregistreringsavgift

Bestemmelsene om omregistreringsavgift finnes hovedsakelig i Stortingets årlige vedtak om omregistreringsavgift, og i Finansdepartementets forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift.

Omregistreringsavgiften er en særavgift som ble innført som en utbygging av den alminnelige omsetningsavgiften for brukte motorvogner og tilhengere i 1956. Benevnelsen omregistreringsavgift ble innført i 1979. Avgiften er særnorsk og betales etter gjeldende regelverk ved omregistrering av tidligere registrerte kjøretøy på ny eier. I likhet med de andre særavgiftene går inntektene fra avgiften rett inn i statskassen uten noen form for øremerking. Særavgiften er altså ikke på noen måte begrunnet med at den skal dekke kostnadene knyttet til selve omregistreringen av kjøretøyet. Avgiftsplikten oppstår ved omregistrering av kjøretøy som har vært registrert her i landet, og det skal derfor ikke betales omregistreringsavgift ved innførsel av kjøretøy fra utlandet. Kjøretøyene som omfattes av omregistreringsavgiften er delt inn i fire grupper:

- mopeder, motorsykler mv.
- personbiler og busser
- lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler mv.
- biltilhengere, semitrailere mv.

Avgiften er ellers som hovedregel gradert etter kjøretøyets vekt og alder, slik at avgiften er høyest for de nyeste og tyngste kjøretøyene i hver gruppe.

Det er oppstilt flere fritak fra avgiften. Det skal for eksempel ikke betales avgift ved omregistreringer av kjøretøy ved ren navneendring, mellom ektefeller, mellom foreldre og barn som arv, når kjøretøyet er 30 år eller eldre, når kjøretøyet har vært registrert på samme eier i under 2 måneder, ved fusjon mellom aksjeselskap eller ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret.

Det er dessuten oppstilt fritak ved omregistrering av kjøretøy ved omdannelse av virksomhet når tidligere og ny eier er identiske. Dette gjelder for eksempel omdannelse av enkeltmannsforetak eller ansvarlig selskap til aksjeselskap. Omregistrering av kjøretøy fra enkeltmannsforetak til privatperson omfattes ikke av fritaket.

Omregistreringsavgiften administreres av Tollregion Oslo og Akershus. Regionvegkontorene (trafikkstasjonene), som ligger under Statens Vegvesen, skal påse at riktig avgift er betalt før omregistrering og utlevering av vognkort.

2.2 Merverdiavgift

2.2.1 Generelt - hovedregler

Bestemmelsene om merverdiavgift finnes i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og tilhørende forskrifter.

Som hovedregel skal det beregnes merverdiavgift ved omsetning av nye og brukte varer, samt ved omsetning av tjenester med mindre det er gjort særskilt unntak (generell merverdiavgiftsplikt). Likestilt med innenlands omsetning i denne sammenheng er innførsel og uttak av varer og tjenester. Omsetning av brukte kjøretøy er fritatt for merverdiavgift, jf. pkt. 2.2.3.

Avgiftsplikten er knyttet til at omsetningen skjer fra en registreringspliktig virksomhet. Omsetningen må som hovedregel skje som ledd i *næringsvirksomhet* for å utløse merverdiavgiftsplikt. Avgiften oppkreves av de registrerte næringsdrivende på vegne av staten. En privatperson som selger en vare skal således ikke beregne merverdiavgift av salget.

Alle som driver næring med omsetning og uttak av avgiftspliktige varer og tjenester som overstiger 50 000 kroner i en periode på 12 måneder, vil være avgiftspliktige, jf. merverdiavgiftsloven §§ 10 og 28.

Merverdiavgiften skal som hovedregel beregnes av hele salgsvederlaget. Selve merverdiavgiften skal ikke tas med i beregningsgrunnlaget. Toll og andre avgifter skal medregnes med unntak for avgift etter Stortingets vedtak om engangsavgift, hvor avgiftsplikten oppstår ved første gangs registrering av motorvogn i det sentrale motorvognregisteret.

2.2.2 Omsetning av brukte varer - avansesystemet

I 1997 ble det innført særlige bestemmelser om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved omsetning av brukte varer mv. Reglene blir gjerne omtalt som avansereglene eller avansesystemet, og de følger i dag av merverdiavgiftsloven kapittel V a og forskrift 20. desember 1997 om omsetning av brukte varer mv. (forskrift nr. 109). Reglene er utformet i samsvar med EU sitt regelverk på dette området, jf. Rådets sjette direktiv 77/388/EØF (sjette avgiftsdirektiv) artikkel 26 a. Reglene tilsvare dermed også avansereglene for brukte varer i for eksempel Danmark og Sverige, med unntak for det som gjelder brukte kjøretøy, jf. pkt. 2.2.3 og 3.

Avansereglene innebærer at avgiftspliktige videreforhandlere kan beregne *merverdiavgift av avansen* i stedet for av hele salgsvederlaget ved salg av brukte varer mv. som de har kjøpt fra private eller andre som ikke skal beregne merverdiavgift ved salg til videreforhandleren. Avansen er i utgangspunktet salgsprisen fratrukket kjøpsprisen, og selve avgiften skal ikke regnes med i beregningsgrunnlaget.

Vilkår for å bruke avansereglene

Avansereglene gjelder for det første bare omsetning av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter.

Som brukte varer anses "varer som kan brukes om igjen som de er eller etter reparasjon, og som ikke er kunstverk, samleobjekter eller antikviteter", jf. forskrift nr. 109 § 4.

Videre kan avansereglene bare benyttes av "avgiftspliktige videreforhandlere". Med dette forstås "virksomheter som med henblikk på videresalg, herunder salg i kommisjon og ved auksjon, innkjøper m.v. brukte varer...", jf. merverdiavgiftsloven § 20 a første ledd. Det er imidlertid ikke noe krav om at salg av brukte varer er hovedvirksomheten til videreforhandleren. Mange videreforhandlere vil ha annen type omsetning i tillegg til bruktomsetning, for eksempel omsetning av nye varer. Dessuten omfattes også avgiftspliktig omsetning ved kommisjon og auksjon av avansereglene. Det samme gjelder når vederlaget for varene består av annet enn vanlige betalingsmidler (byttehandel).

Det finnes ingen rettspraksis omkring tolkningen av uttrykket "avgiftspliktige videreforhandlere", og spørsmålet om når innkjøp av brukte gjenstander er gjort med henblikk på videresalg kan derfor være noe usikkert.

Det er også et vilkår for å anvende avansereglene at de brukte varene mv. er anskaffet fra selgere som ikke skal beregne merverdiavgift av salget eller anføre slik avgift i salgsdokumentet. Varen må derfor være kjøpt inn fra følgende selgere:

- privatpersoner
- ikke-avgiftspliktige næringsdrivende eller offentlige institusjoner
- andre avgiftspliktige videreforhandlere som benytter avansereglene
- avgiftspliktige næringsdrivende med avskåret fradragsrett, jf. merverdiavgiftsloven §§ 14 og 22.

Valgfrihet

Videreforhandleren kan selv velge om avgift skal beregnes etter de ordinære reglene eller etter avansereglene i hvert enkelt salgstilfelle. Dersom merverdiavgiften blir regnet ut etter avansereglene, skal selve avgiftsbeløpet ikke angis i salgsdokumentet. Dette skal forhindre at avgiften trekkes fra i neste ledd dersom kjøperen er en registrert næringsdrivende. Videreforhandlere vil derfor gjerne velge å beregne merverdiavgiften etter de alminnelige regler, altså av hele salgsvederlaget, dersom det er en registrert næringsdrivende som er kjøper. Kjøperen har da normalt sett fradragsrett for inngående merverdiavgift og får fradragsført avgiften på vanlig måte.

Beregningsgrunnlaget – eksempel

Med kjøpspris menes videreforhandlerens inntakskost, det vil si alle omkostninger ved anskaffelsen. Når det gjelder videreforhandlerens utgifter til reparasjon, rengjøring og lignende av den brukte varen, vil videreforhandleren ha fradragsrett for inngående merverdiavgift, og slike utgifter skal ikke medtas i videreforhandlerens kjøpspris ved avanseberegningen.

Eksempler på bruk av avansereglene:

En privatperson kjøper en ny vare for 50 000 kroner inklusive merverdiavgift. Privatpersonen selger deretter varen til en videreforhandler for 20 000 kroner. Videreforhandleren vil benytte avansereglene og selger varen videre for 30 000 kroner. Merverdiavgiften skal ikke spesifiseres på fakturaen, men forhandleren skal betale inn merverdiavgift beregnet etter avansereglene. Denne avgiften er 2000 kroner $((30\ 000 - 20\ 000) \times 25 : 125)$. Av en forskjell mellom salgspris og kjøpspris på 10 000 kroner sitter altså videreforhandleren igjen med en avanse på 8000 kroner, mens det blir innbetalt 2000 kroner i merverdiavgift.

Dersom videreforhandleren i stedet velger å beregne merverdiavgift av hele salgsvederlaget, vil salgsprisen være 35 000 kroner inklusive merverdiavgift dersom forhandleren vil ha samme avanse, 8 000 kroner. Utgående merverdiavgift vil i dette tilfellet være 7 000 kroner. Merverdiavgiften skal angis i salgsdokumentet, og vil kunne trekkes fra som inngående merverdiavgift hos kjøpere med fradragsrett.

Samlede terminvise oppgjør

Merverdiavgiften skal etter avansesystemet som hovedregel regnes ut for hver enkelt vare og blir tatt med på omsetningsoppgaven som utgående merverdiavgift for hver avgiftstermin. Dersom innkjøpsprisen overstiger salgsprisen for samme vare, kan differansen mellom innkjøpsprisen og salgsprisen ikke avregnes mot avanse som kommer fram ved salg av andre varer. En slik avregning ville stride mot prinsippet om at det skal betales merverdiavgift på hver enkelt vare som omsettes.

Det vil imidlertid ikke alltid være mulig å regne ut den enkelte vares kjøps- og salgspris. Dette er for eksempel tilfellet der videreførhandleren selger en eller flere gjenstander som stammer fra et samlet innkjøp, for eksempel et dødsbo, der prisen på den enkelte vare ikke er kjent. Det samme vil gjelde der en enkelt vare med kjent innkjøpspris inngår i et samlet videresalg av flere varer, for eksempel ved salg av en frimerkesamling. I slike tilfeller med samlet salg eller kjøp, og der prisen på den enkelte vare ikke er kjent, skal beregningsgrunnlaget eller avansen fastsettes på grunnlag av samlet kjøp og salg i den enkelte avgiftstermin. Dette betegnes som samlede terminvise oppgjør.

Innførsel

Avansereglene kan ikke brukes ved innførsel av brukte varer, men kan anvendes ved innførsel av kunstverk, samleobjekter og antikviteter, jf. merverdiavgiftsloven § 20a siste ledd.

2.2.3 Omsetning av kjøretøy

Det skal etter gjeldende regelverk ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som omfattes av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift og som har vært registrert her i landet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11. Dette innebærer et fritak fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Det skal i stedet betales omregistreringsavgift ved registrering av kjøretøy på ny eier, jf. pkt. 2.1. Bakgrunnen for dette er blant annet at omregistreringsavgiften har vært ansett for å virke mer konkurransenøytral i forholdet mellom salg i næring og salg privat.

Fritaket er generelt i den forstand at det omfatter alle kjøretøy som kommer inn under ordningen med omregistreringsavgift, jf. pkt. 2.1. Merverdiavgift skal betales på vanlig måte ved omsetning av kjøretøy som ikke har vært registrert her i landet.

Fritaket er nærmere regulert i forskrift 18. september 1978 om avgrensning av fritaket for merverdiavgift osv. (forskrift nr. 78). Her fremgår det blant annet at i tillegg til selve kjøretøyet slik det er tatt inn med utstyr, påbygg mv., omfatter fritaket også nærmere bestemte varer og tjenester som selger av kjøretøyet leverer eller som utføres for selgerens regning.

Selv om det ikke skal betales utgående merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som nevnt, anses bruktbilforhandlere for å drive virksomhet innenfor avgiftsområdet. De

har dermed fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i denne virksomheten.

2.2.4 Innførsel av kjøretøy

Ved innførsel av kjøretøy skal det betales merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 62. Avgiftsbehandlingen ved innførsel av kjøretøy er den samme uavhengig av om kjøretøyet har vært registrert i utlandet, er brukt eller ubrukt før det innføres. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften fastsettes i samsvar med reglene for fastsettelse av varers tollverdi, jf. forskrift 3. desember 1980 nr. 4 om fastsettelse av varers tollverdi. Tollverdien er den pris som faktisk er betalt for varen, med tillegg av transportkostnader, forsikring mv.

2.2.5 Uttak av kjøretøy

Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd skal det betales merverdiavgift ved uttak av varer fra avgiftspliktig virksomhet til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. I tillegg til omsetning og innførsel, er uttak en av de tre transaksjonsformene som utløser plikt til å betale merverdiavgift.

Når det gjelder uttak av kjøretøy, må det sondres mellom uttak av brukte og nye kjøretøy. Det gjelder dessuten særregler ved uttak av personkjøretøy, jf. pkt. 2.2.6.

Fordi omsetning av brukte kjøretøy er fritatt fra merverdiavgift, skal det heller ikke betales merverdiavgift ved uttak av slike kjøretøy. Selv om fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11 etter ordlyden bare gjelder omsetning, er det blitt tolket slik at uttak også er fritatt fra avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd.

Ved uttak av nye kjøretøy, vil i utgangspunktet de alminnelige uttaksreglene komme til anvendelse. Det gjelder imidlertid særskilte regler i forhold til bilforhandlere som registrerer slike kjøretøy på eget navn i motorvognregistret, jf. forskrift 10. juni 1976 om avgiftsplikt for bilforhandlere osv. (forskrift nr. 69). Det skal i disse situasjonene beregnes merverdiavgift som ved uttak selv om kjøretøyet ikke tas i bruk. Det gjelder imidlertid enkelte unntak, blant annet dersom det skal betales omregistreringsavgift.

2.2.6 Særregler for personkjøretøy

Frdrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse mv. av personkjøretøy er i utgangspunktet avskåret

En registrert næringsdrivende har som hovedregel rett til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Anskaffelse av et kjøretøy til bruk i avgiftspliktig virksomhet vil dermed være fradragberettiget. Når det gjelder anskaffelse (og drift) av et kjøretøy som anses som "personkjøretøy", er imidlertid denne fradragretten i utgangspunktet avskåret, jf. merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 tredje ledd.

Bakgrunnen for denne begrensningen i fradragsretten er særlig faren for sammenblanding med privat bruk og manglende kontrollmuligheter for avgiftsmyndighetene. En salgsbedrift, som for eksempel kjøper inn en personbil til en ansatt selger, vil derfor ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på personbilen.

Hvilke kjøretøy som anses som "personkjøretøy" er nærmere regulert i forskrift 25. oktober 1971 om avgrensning av uttrykket "personkjøretøyer" (forskrift nr. 49). Foruten motorvogn registrert som personbil omfattes personkjøretøy som ikke har motor til framdrift (for eksempel sykkel), registrert campingtilhenger, moped, motorsykkel og motorvogner registrert som varebil klasse 1.

Forskrift nr. 90

Det er oppstilt et viktig unntak fra fradragsforbudet for personkjøretøy dersom et slikt kjøretøy anskaffes til bruk som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet (herunder leasing), eller som middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet. Dette fremgår av forskrift 24. januar 1989 om beregning av merverdiavgift på personkjøretøyer osv. (forskrift nr. 90) § 1 første ledd første punktum. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift ved uttak av personkjøretøy til slik bruk, jf. § 1 første ledd annet punktum. Disse unntakene er gitt for å hindre dobbel avgiftsbelastning for eksempel ved leie og leasing av et personkjøretøy.

Etter forskriften § 2 skal imidlertid fradragsført merverdiavgift tilbakeføres forholdsmessig dersom personkjøretøyet selges, tas ut eller på annen måte omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett, før det har gått 36 måneder etter at kjøretøyet ble registrert. I tilbakeføringsbeløpet gjøres fradrag med 1/36 for hver hele måned regnet fra tidspunktet for registreringen, for inntil 36 måneder.

Bakgrunnen for denne særskilte tilbakeføringsbestemmelsen er at omsetning av kjøretøy (herunder personkjøretøy) er fritatt fra merverdiavgift, jf. pkt. 2.2.3. Tilbakeføringsreglene ble fastsatt for å motvirke en uheldig utnyttelse av avgiftsreglene, ved at utleie- eller leasingkjøretøy som blir kjøpt inn med fradrag for merverdiavgift ellers kunne blitt solgt eller tatt ut av utleievirksomheten mv. kort tid etter anskaffelsen uten konsekvenser for merverdiavgiften.

Reglene i forskrift nr. 90 innebærer med andre ord at et utleie- eller leasingsselskap som kjøper inn et personkjøretøy som skal leies/leases ut, vil kunne trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelsen av det nye kjøretøyet. Det samme gjelder personkjøretøy som er anskaffet til bruk som for eksempel drosje. Virksomheten må beregne utgående merverdiavgift av leievederlaget mv., men når kjøretøyet for eksempel selges etter tre år eller mer, vil det ikke foreligge noen plikt til å tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift. Dersom personkjøretøyet selges eller tas ut av virksomheten før dette tidspunkt, må selskapet tilbakeføre en andel av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift.

3 Regelverket i andre land

Ingen andre land i EØS-området har etter det vi er kjent med en omregistreringsavgift.

I EU bygger merverdiavgiftsreglene på EUs sjettede avgiftsdirektiv.

3.1 Danmark

De danske reglene følger av den danske merverdiavgiftsloven, innsatt ved lov nr. 375 av 18. mai 1994. Omsetning av kjøretøy i Danmark er merverdiavgiftspliktig, som i EU for øvrig. Danmark har, i likhet med blant annet Norge, en relativt høy registreringsavgift (engangsavgift) på kjøretøy. Det kan derfor være hensiktsmessig å se på hvordan ulike spørsmål med tilknytning til denne avgiften er løst i Danmark.

Danmark har avanseregler for omsetning av brukte varer mv. som langt på vei tilsvarer de norske avansereglene. Avansereglene kan også benyttes ved omsetning av brukte kjøretøy, men det er oppstilt enkelte særregler sammenlignet med andre brukte varer. Det er blant annet gitt en særskilt definisjon av hva som skal anses som nye (og brukte) kjøretøy ved omsetning til og fra andre EU-land. Ved innenlands omsetning gjelder imidlertid den generelle definisjonen for brukte varer også for brukte kjøretøy. Som i EU for øvrig, er det ikke anledning til å bruke avansereglene ved innførsel av brukte kjøretøy fra tredjeland.

Danmark har dessuten regler om et spesielt beregningsgrunnlag for avgiften ved omsetning av utleiekjøretøy mv. Etter disse reglene skal det tas hensyn til engangsavgift som ligger igjen i kjøretøyets salgspris ved beregning av merverdiavgift ved videresalg. Dette er nærmere omtalt under pkt. 4.3.5.

3.2 Sverige

På samme måte som i Danmark, følger omsetning av kjøretøy i Sverige merverdiavgiftsregelverket, som bygger på sjettede avgiftsdirektiv. Det er ikke noen kjøpsavgift (registreringsavgift) som tilsvarer vår engangsavgift på kjøretøy i Sverige, så enkelte problemstillinger vil ikke være aktuelle her på samme måte som i Norge og Danmark.

Avansereglene kan benyttes ved omsetning av brukte kjøretøy på linje med andre brukte varer. Ved innenlands omsetning gjelder den generelle definisjonen for brukte varer også for brukte kjøretøy. Når man benytter avansereglene, er det imidlertid ikke anledning til å foreta samlede terminvise oppgjør for brukte kjøretøy, med mindre det gjelder kjøretøy som kjøpes som vrak for videresalg i deler.

4 Departementets vurderinger og forslag

4.1 Brukte kjøretøy

Det finnes i dag ingen definisjon av nye eller brukte kjøretøy i merverdiavgiftsregelverket. Som brukte varer anses som nevnt ”varer som kan brukes om igjen som de er eller etter reparasjon, og som ikke er kunstverk, samleobjekter eller antikviteter”, jf. forskrift nr. 109 § 4.

I forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 3-2 defineres ny motorvogn som fabrikkny motorvogn eller motorvogn som ikke har vært registrert i utlandet før registreringen her i landet. Videre anses motorvogn som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet som brukt.

EUs sjette avgiftsdirektiv legger til grunn en definisjon av nye kjøretøy som bygger på kjørelengde eller alder med utgangspunkt i når kjøretøyet er tatt i bruk. Etter disse reglene anses et kjøretøy som nytt dersom leveringen skjer mindre enn 6 måneder etter første gang det tas i bruk eller kjøretøyet har gått mindre enn 6 000 km.

Departementets oppfatning er at gjeldende definisjon av brukte varer ikke passer så godt for brukte kjøretøy. En spesiell definisjon som tar utgangspunkt i registrering, i samsvar med det som legges til grunn når det gjelder engangsavgift, er en enkel og objektiv måte å definere brukte kjøretøy på.

Vi foreslår derfor at brukte kjøretøy defineres som kjøretøy som har vært registrert i Norge eller i utlandet. Nye kjøretøy vil motsatt være kjøretøy som ikke regnes som brukte, med andre ord som ikke tidligere har vært registrert. Med registrert menes innført i et kjøretøyregister. Dette må kunne legitimeres med offisielle registreringsdokumenter eller med attest fra vedkommende registreringsmyndighet. Vegtrafikkloven 18. juni 1965 nr. 4 § 2 definerer kjøretøy som en innretning bestemt til å kjøre på bakken uten skinner. Dette omfatter altså både motorvogner og tilhengere.

Vi bemerker at registrering i utlandet også er relevant for beregning av omregistreringsavgift i dag, ettersom kjøretøyet alder er en av komponentene.

Departementet vil på denne bakgrunn foreslå at en egen definisjon av brukte kjøretøy tas inn i forskrift nr. 109. Dette medfører behov for å ta inn begrepet i merverdiavgiftsloven § 20a første ledd og § 20b femte ledd.

I forskrift nr. 109 må dessuten betegnelsen brukte kjøretøy tas inn i forskriftstittelen, og i angivelsen av hva forskriften omfatter.

4.2 Omregistreringsavgift

Nivået på omregistreringsavgiften er høyt for enkelte kjøretøygrupper. Avgiften medfører dessuten at brukte kjøretøy anskaffet til bruk i næringsvirksomhet står overfor en fiskal skattlegging. Når det gjelder innenlands omsetning, favoriserer dagens system kjøp av nye kjøretøy framfor brukte i de tilfeller der den næringsdrivende har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Når det gjelder bruktbilomsetning, favoriserer dagens omregistreringsavgift kjøp av brukte kjøretøy fra utlandet for næringsdrivende med fradragsrett. Ettersom det ikke påløper omregistreringsavgift ved første gangs registrering av kjøretøy i Norge, kan det hevdes at dagens løsning også favoriserer bruktimport av kjøretøy på bekostning av innenlands omsetning.

Staten vil tape inntekter dersom omregistreringsavgiften blir erstattet med merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Selv om det beholdes en lav og flat avgift, vil det kunne oppstå et provenytap. Ved en eventuell omlegging i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2007, tar departementet imidlertid sikte på å opprettholde provenyet fra motorvognavgiftene ved at andre motorvognavgifter blir justert opp.

Ved å beholde en flat og lav omregistreringsavgift vil et provenytap kunne motvirkes helt eller delvis. Departementet foreslår derfor å erstatte dagens omregistreringsavgift med en flat avgift på et lavt nivå. Dette nødvendiggjør i utgangspunktet bare en satsendring, slik at regelverket for øvrig kan bestå som i dag. Innkreving mv. av avgiften vil dermed fortsatt administreres av Toll- og avgiftsdirektoratet og betaling vil skje forskuddsvis. Samtidig videreføres gjeldende fritak for omregistreringsavgift. Det er i første rekke næringsdrivende som vil komme bedre ut av en slik omlegging, ved at de kan fradragsføre merverdiavgiften, jf. pkt. 4.3.2.

Når det gjelder satsendringen, vil et forslag på vanlig måte fremlegges i forbindelse med budsjettbehandlingen. Departementet tar imidlertid sikte på at satsen skal legges på et lavt nivå sammenlignet med dagens satser. En vil videre vurdere å ha en egen sats for mopeder, som etter dagens system betaler en spesielt lav sats.

Etter gjeldende regelverk oppstår avgiftsplikt først ved omregistrering av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet. Når det skal betales omregistreringsavgift, skal det ikke betales merverdiavgift. Ved innførsel er det omvendt, ved at det skal betales merverdiavgift, men ikke omregistreringsavgift. Dette gjelder uavhengig av om kjøretøyet tidligere har vært registrert i utlandet. Ved en omlegging til merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy i Norge, men med en ny lav omregistreringsavgift, vil det medføre forskjellsbehandling å holde første gangs registrering i Norge utenfor omregistreringsavgiftens virkeområde. Dette vil innebære at en ved registrering av brukte kjøretøy som importeres til Norge unngår omregistreringsavgift, mens det skal betales omregistreringsavgift ved registrering på ny eier når et tilsvarende brukt kjøretøy tidligere er registrert i Norge. Ved å innføre omregistreringsavgift også ved første gangs registrering av kjøretøy innført fra utlandet, vil behandlingen bli lik for

kjøretøy som innføres fra utlandet og kjøretøy som omsettes innenlands. Departementet vurderer derfor å innføre den foreslåtte flate, lave omregistreringsavgiften også ved første gangs registrering av kjøretøy i Norge.

En endring som skissert vil medføre at begrepet omregistreringsavgift vil være noe misvisende. Avgiftsplikten vil omfatte kjøretøy som ikke har vært registrert tidligere, mens begrepet omregistrering viser tilbake til at kjøretøyet tidligere har vært registrert. Departementet vil i så fall vurdere å endre avgiftens navn til eierregistreringsavgift.

4.3 Merverdiavgift

4.3.1 Innledning

Registreringspliktige næringsdrivende er som nevnt etter dagens regelverk fritatt fra plikten til å beregne merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som omfattes av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift og har vært registrert her i landet. Ved å fjerne dette fritaket vil omsetning mv. av kjøretøy følge merverdiavgiftsreglene på samme måte som omsetning av andre varer.

Vi vil se nærmere på hva et slikt forslag kan innebære i det følgende.

Plikten til å beregne merverdiavgift ved omsetning og uttak av brukte kjøretøy omhandles nærmere i pkt. 4.3.2. En konsekvens av dette kan være at reglene i forskrift nr. 90 vil kunne oppheves, se pkt. 4.3.3. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy etter avansereglene er behandlet i pkt. 4.3.4. Beregningsgrunnlaget ved ordinær beregning er vurdert i pkt. 4.3.5, med tanke på å redusere grunnlaget som følge av engangsavgiften.

4.3.2 Merverdiavgift ved omsetning og uttak av kjøretøy

Ved å oppheve fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11, blir omsetning og uttak av brukte kjøretøy merverdiavgiftspliktig, enten etter de ordinære reglene eller etter de særskilte avansereglene for brukte varer.

Næringsvirksomhet

Omsetningen må som hovedregel skje som ledd i *næringsvirksomhet* for å utløse merverdiavgiftsplikt. En privatperson som selger sitt kjøretøy skal dermed ikke beregne merverdiavgift av salget.

Som nevnt vil alle som driver næring med omsetning og uttak av avgiftspliktige varer og tjenester som overstiger 50 000 kroner i en periode på 12 måneder, være avgiftspliktige. Det er ikke alltid enkelt å avgjøre hvor grensen mellom næringsdrivende/næringsvirksomhet og lønnsinntaker eller hobbyvirksomhet skal trekkes, og spørsmålet vil måtte løses etter de alminnelige merverdiavgiftsreglene. Det må tas utgangspunkt i om virksomheten har et visst omfang og vil være egnet til å gi

økonomisk overskudd i overskuelig fremtid. Også virksomhet som er innrettet slik at den går i balanse, men som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd, vil kunne anses som merverdiavgiftspliktig ut fra konkurransehensyn. Det kan for eksempel oppstå spørsmål ved hvor mange kjøretøy en person må omsette i løpet av et år for at vedkommende skal anses som næringsdrivende, og dermed avgiftspliktig for denne omsetningen. Dette vil imidlertid måtte bero på en konkret vurdering.

Omsetning fra private, kommisjonssalg mv.

Ettersom det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetning fra en privatperson, vil dette kunne lede til at omsetningen av brukte kjøretøy i mindre grad enn i dag vil skje gjennom avgiftspliktige bilforhandlere. Det er imidlertid også andre forhold som påvirker dette og som vil kunne bidra til at en stor del av omsetningen fortsatt vil skje via forhandlerne. En lav avgift ved eierskifteregistrering også mellom privatpersoner, vil bidra til å motvirke dette.

Regelverket kan gi motiv til tilpasninger slik at partene vil forsøke å kamuflere et salg fra en forhandler som formidling av omsetning mellom to private parter for å unngå merverdiavgift på omsetningen. Der forhandleren opptrer etter fullmakt fra den private, vil det normalt foreligge en betaling for formidlingstjenesten som det på vanlig måte skal beregnes merverdiavgift av.

Salg av kjøretøy kan også skje i kommisjon. Ved kommisjonssalg skjer omsetningen i kommisjonærens eget navn, men etter oppdrag fra og for regning av en kommittent. Omsetning ved kommisjon regnes etter gjeldende merverdiavgiftsregelverk som både kommittentens og kommisjonærens omsetning. Dersom kommisjonæren er avgiftspliktig, skal det beregnes merverdiavgift av salgsvederlaget.

Når det gjelder auksjonssalg, vil dette i all hovedsak skje som kommisjonssalg og skal følge samme regler.

Departementet ser gjerne at høringsinstansene kommer med innspill til hvilke effekter det skisserte systemet for merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy kan tenkes å ha i forholdet mellom privat omsetning og omsetning i næring.

Omsetning mellom næringsdrivende

Ved omsetning til registrerte næringsdrivende som har fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil det kunne være fordelaktig å kjøpe kjøretøyet fra en registrert næringsdrivende som skal beregne utgående merverdiavgift, jf. pkt. 2.2.2. Avgiften kan da trekkes fra som inngående merverdiavgift hos kjøperen. Det antas imidlertid at dette bare vil være praktisk i forhold til andre kjøretøy enn personkjøretøy, fordi fradragsretten som hovedregel vil være avskåret ved anskaffelse (og drift) av både nye og brukte personkjøretøy. Det er grunn til å anta at andre kjøretøy enn brukte personkjøretøy i stor grad vil omsettes i næring.

Driftsmidler

At det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning og uttak av brukte kjøretøy, innebærer videre at kjøretøy som har vært brukt som *driftsmiddel* av en registrert næringsdrivende i utgangspunktet også skal avgiftsberegnes når kjøretøyet selges eller tas ut av denne virksomheten. Det er med andre ord ikke bare virksomhetens omsetning mv. av omsetningsvarer som utløser avgiftsplikt. Et transportselskap som selger en lastebil som har vært brukt til varetransport, skal således beregne merverdiavgift når lastebilen selges, eller tas ut av virksomheten.

Dersom en registrert næringsdrivende selger et kjøretøy hvor fradrag for inngående merverdiavgift har vært avskåret ved anskaffelsen av kjøretøyet, typisk ved anskaffelse av et personkjøretøy, skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift ved salget. Det samme gjelder ved uttak i slike tilfeller, da det antas at plikten til å betale uttaksmerverdiavgift korresponderer med plikten til å beregne merverdiavgift ved tilsvarende omsetning.

Ved salg av driftsmidler, herunder brukte kjøretøy, der den næringsdrivende har hatt forholdsmessig fradragsrett ved anskaffelsen av et driftsmiddel, er det i avgiftsforvaltningen lagt til grunn at det skal beregnes merverdiavgift av hele vederlaget ved et senere salg. Dette fremgår blant annet av fellesskriv 12. september 1972 fra Skattedirektoratet til fylkesskattekontorene. Det samme antas å gjelde dersom kjøretøyet tas ut av virksomheten, da plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift også i slike tilfeller korresponderer med plikten til å beregne merverdiavgift ved tilsvarende omsetning.

4.3.3 Konsekvenser for gjeldende regler i forskrift nr. 90

Ved anskaffelse mv. av et personkjøretøy gis det som hovedregel ikke fradrag for inngående merverdiavgift, jf. pkt. 2.2.6. Som nevnt er det gjort unntak for personkjøretøy som skal brukes som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet eller som middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet. Samtidig skal inngående merverdiavgift som er fradragsført tilbakeføres forholdsmessig dersom personkjøretøyet selges mv. før det har gått 36 måneder etter at kjøretøyet ble registrert.

Dersom avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven oppheves, slik at omsetning og uttak av brukte kjøretøy blir merverdiavgiftspliktig, er det ikke lenger samme behov for reglene i forskrift nr. 90. Departementet vil derfor vurdere å oppheve hele eller deler av denne forskriften. Ved en opphevelse av forskriften unngår en blant annet at det oppstår dobbel merverdiavgiftsbelastning ved salg eller uttak av et personkjøretøy før det har gått 36 måneder. Forskrift nr. 90 dekker imidlertid ikke bare omsetning og uttak av personkjøretøy, men også tilfeller der kjøretøyet på annen måte omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett. Det er blant annet lagt til grunn at avskilting i prinsippet er en omdisponering som medfører at fradragsført merverdiavgift skal tilbakeføres etter denne bestemmelsen. Departementet vil derfor vurdere å videreføre deler av forskriften, i hvert fall inntil generelle regler om justering av tidligere fradragsført

merverdiavgift for kapitalvarer (som da også vil omfatte kjøretøy over en viss verdi) er på plass.

For en virksomhet som leier ut personkjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet, vil en opphevelse av forskrift nr. 90 for det første innebære at inngående merverdiavgift fortsatt vil kunne trekkes fra ved anskaffelsen av et utleiekjøretøy. Dette vil gjelde både der kjøretøyet innføres fra utlandet og der det kjøpes i Norge. Dette blir omtrent som i dag, men med den forskjell at man også vil kunne fradragføre inngående merverdiavgift på et kjøretøy som kjøpes brukt i Norge. Dermed oppnås større likhet mellom bruktimport og innenlands omsetning av slike kjøretøy.

Videre innebærer endringen at det skal betales merverdiavgift når et utleiekjøretøy senere selges eller tas ut fra utleievirksomheten, se også pkt. 4.3.2 om salg av driftsmiddel. Det samme gjelder for øvrig omsetning og uttak av leasingkjøretøy og kjøretøy som er anskaffet som middel til å transportere personer mot vederlag (typisk drosjer).

Merverdiavgift ved slik omsetning og uttak skal som hovedregel beregnes av hele salgsvederlaget, bortsett fra i de tilfeller hvor avansereglene kan benyttes (se pkt. 4.3.4) eller hvor man kan korrigere avgiftsgrunnlaget for engangsavgift (se pkt 4.3.5).

Netto endring i avgiftsmessig belastning for utleie-/leasingbiler vil avhenge av flere forhold. For enkelhets skyld antar vi i denne gjennomgangen at personkjøretøy som kjøpes inn til slik bruk er nye, men viser samtidig til pkt. 4.3.4 der det fremgår at leie-/leasingvirksomheter kan anses som "avgiftspliktige videreforgjivere", og dermed kan bruke avansereglene ved kjøp og salg av brukte kjøretøy.

I dagens system gis det fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved førstegangsregistrering av nytt personkjøretøy til bruk i slik virksomhet, men ved videresalg/uttak før det er gått 3 år, må fradragført merverdiavgift tilbakeføres forholdsmessig etter hvor lang tid kjøretøyet har vært i bruk i virksomheten. Hvis kjøretøyet eksempelvis har vært i bruk i 2 år, tilbakeføres etter dagens regelverk 1/3 av den merverdiavgiften som opprinnelig ble fradragført. Ved videresalg må det også betales en omregistreringsavgift. I det foreslåtte systemet vil det fortsatt bli gitt fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av nye personkjøretøy. Siden virksomheten har fått fradrag for inngående merverdiavgift, må den ved videresalg etter hovedregelen beregne merverdiavgift av hele salgsvederlaget. Som omtalt i pkt. 4.3.5, foreslås det imidlertid i slike tilfeller at beregningsgrunnlaget reduseres, slik at det ikke betales merverdiavgift på den delen av vederlaget som knytter seg til engangsavgiften. Det betales i tillegg en omregistreringsavgift, som vil være betydelig lavere enn dagens omregistreringsavgift.

Dagens system gir full "nedskrivning" av den fradragførte merverdiavgiften etter 3 år. I det foreslåtte systemet vil den fradragførte merverdiavgiften i praksis nedskrives over hele kjøretøyets levetid. Det nye systemet vil derfor i de fleste tilfeller gi økt

merverdiavgiftsbelastning. Den samlede avgiftsbelastningen vil imidlertid også avhenge av omregistreringsavgiften, som for eksempel for en 1-2 år gammel bil under 1600 kg utgjør om lag 16 000 kroner etter dagens satser. Ved at omregistreringsavgiften gis en vesentlig lavere avgiftssats, vil dette isolert sett innebære en lettelse.

Sammenliknet med gjeldende avgiftsbelastning, vil den samlede avgiftsfordel i det foreslåtte regelverket nedjusteres over lengre tid. Generelt vil videresalg innen 24 måneder gi noe lavere samlet avgiftsbelastning enn i dag, mens videresalg etter 24 måneder vil gi noe høyere samlet avgiftsbelastning enn i dag.

4.3.4 Avgiftsberegning etter avansereglene

Ved omsetning av brukte varer finnes det etter gjeldende merverdiavgiftsregelverk særskilte regler om beregningsgrunnlaget. Avansereglene går ut på at avgiftspliktige videreforhandlere som omsetter brukte varer på visse vilkår kan velge å beregne merverdiavgiften av avansen, jf. pkt. 2.2.2.

Siden omsetning av brukte kjøretøy i dag ikke er merverdiavgiftspliktig, kommer avansereglene ikke til anvendelse ved slik omsetning. En endring som foreslått i dette høringsnotatet vil imidlertid aktivere avansereglene også for brukte kjøretøy. Nedenfor gjennomgås nærmere hva en slik endring vil innebære på dette området. Det tas utgangspunkt i at avansereglene vil gjelde på samme måte for brukte kjøretøy som for andre brukte varer. Det vil imidlertid kunne være nødvendig med enkelte tilpasninger av regelverket, og dette vil bli særskilt omtalt.

Det foreslås som nevnt en egen definisjon av brukte kjøretøy i forskrift nr. 109.

Avgiftspliktige videreforhandlere

Det er bare avgiftspliktige videreforhandlere som kan benytte avansereglene. Avansereglene kan derfor ikke brukes av avgiftspliktige virksomheter som for eksempel selger sine driftsmidler, da disse ikke kan anses å oppfylle vilkåret om videresalg.

EF-domstolen har i sin dom 8. desember 2005 (C-280/04 – Jyske Finans A/S) tolket begrepet "avgiftspliktig videreforhandler" i sjetten avgiftsdirektiv artikkel 26a punkt A litra e. Saken gjaldt et dansk leasingselskap som hadde kjøpt inn brukte kjøretøy som først ble leid ut og senere solgt. Spørsmålet var blant annet om "en avgiftspliktig person, der som et normalt led i sin leasingvirksomhed videresælger køretøjer, som er købt til brug for denne virksomhed, kan anses for en "avgiftspliktig videreforhandler" i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjetten direktivs artikkel 26a" (dommens avsnitt 27 i dansk versjon).

Domstolen besvarte dette spørsmålet bekreftende slik at et leasingselskap kan anses som en avgiftspliktig videreforhandler når videresalget er et ledd i leasingselskapets normale virksomhet og hensikten med videresalget er til stede på kjøpstidspunktet. Det

er i denne sammenheng underordnet om virksomheten med videresalg er sekundær i forhold til utleie-/leasingvirksomheten. Dersom de øvrige vilkårene for å bruke avansereglene også er tilstede, kan leasingselskap beregne merverdiavgift av avansen ved videresalg av brukte kjøretøy.

Domstolen viste i sin begrunnelse til at hensikten med avansereglene er å unngå dobbel avgiftsbelastning og konkurransevridning. Dersom man pålegger merverdiavgift av hele salgsvederlaget ved salg av brukte leasingkjøretøy, vil det kunne virke konkurransevridende, og det vil skade leasingselskapenes mulighet til å selge brukte kjøretøy i forhold til bruktbilforhandlere.

Løsningen betyr i praksis et fritak for merverdiavgift ved salg av leasingkjøretøy som er kjøpt inn brukt uten merverdiavgift, da avansen gjennomgående vil være negativ i slike tilfeller.

Verken sjette avgiftsdirektiv eller EF-domstolens avgjørelse i denne saken får direkte anvendelse ved norsk lovtolkning. Dommen vil likevel kunne tillegges en viss betydning, særlig fordi våre avanseregler ble laget over samme lest og bygger på de samme hensyn som avansereglene i sjette avgiftsdirektiv. Etter departements oppfatning bør det derfor legges til grunn at en utleie-/leasingvirksomhet skal anses som en avgiftspliktig videreforhandler også i forhold til våre avanseregler. Når det gjelder andre virksomheter, vil dommen etter vår oppfatning ikke få betydning. Dommen gjelder konkret utleie-/leasingvirksomheter. Den etterlater derfor etter departementets syn ikke noe rom for en ytterligere utvidelse av avansereglens rekkevidde. Det antas at for eksempel en persontransportvirksomhet som anskaffer et brukt kjøretøy til bruk i sin virksomhet, ikke kan anses som en avgiftspliktig videreforhandler når dette kjøretøyet senere selges.

Samlede terminvise oppgjør

Ved å følge hovedregelen, skal merverdiavgift beregnes for hvert enkelt kjøretøy som selges. Dersom kjøpsprisen overstiger salgsprisen på det samme kjøretøyet, kan ikke differansen avregnes mot avanse ved omsetning av andre kjøretøy. Dette ville stride mot prinsippet om at det skal beregnes merverdiavgift for hver enkelt vare for seg.

Når det gjelder brukte varer, er det oppstilt et unntak fra denne hovedregelen, ved at avansen kan beregnes samlet for en hel avgiftstermin, jf. pkt. 2.2.2. Grunnen til dette er at det ikke alltid er mulig å regne ut merverdiavgift på grunnlag av kjøps- og salgsprisen for den enkelte vare fordi det for eksempel foreligger et samlet kjøp hvor prisen på den enkelte vare ikke er kjent.

Departementet antar imidlertid at prisen på et brukt kjøretøy vil være kjent, og at reglene om samlede terminvise oppgjør ikke bør gjelde for brukte kjøretøy. Det bør likevel vurderes å la reglene for brukte varer gjelde kjøretøy som blir kjøpt som vrak og skal videreselges i deler.

Innførsel

Avansereglene kan som nevnt etter dagens regelverk ikke brukes ved innførsel av brukte varer. Departementet ser ingen grunn til å foreslå at avansereglene skal gjelde ved innførsel av brukte kjøretøy.

4.3.5 Beregningsgrunnlaget og engangsavgift

En registrert næringsdrivende som skal beregne merverdiavgift ved omsetning eller uttak av kjøretøy (jf. pkt. 4.3.2), må beregne avgiften av salgsvederlaget, eller av alminnelig omsetningsverdi i de tilfeller kjøretøyet tas ut av virksomheten, dersom avansereglene ikke kommer til anvendelse. Avansereglene kan ikke brukes når kjøretøyet er kjøpt inn med fradrag for inngående merverdiavgift. Salgsvederlaget vil derfor utgjøre beregningsgrunnlaget i en rekke tilfeller. Det vil for eksempel gjelde utleie-/leasingvirksomheter som har anskaffet personkjøretøy med sikte på yrkesmessig utleievirksomhet. Det vil også gjelde andre næringsdrivende som har kjøpt og fradragført et kjøretøy til bruk i virksomheten.

Dette reiser imidlertid en problemstilling i forhold til engangsavgift. Ved omsetning (og uttak) av nye kjøretøy beregnes det i dag ikke merverdiavgift av engangsavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 2. Ved omsetning av brukte kjøretøy vil det kunne ligge engangsavgift innbakt i salgsvederlaget. Spørsmålet er i hvilken utstrekning dette bør få betydning for beregningsgrunnlaget når en registrert næringsdrivende omsetter eller tar ut et brukt kjøretøy som det skal beregnes merverdiavgift av. Den næringsdrivende vil ha fått fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av kjøretøyet, men også dette fradraget vil være basert på salgsvederlaget uten merverdiavgift.

En mulighet er at beregningsgrunnlaget i slike tilfeller reduseres. Dersom merverdiavgiften ved første avgiftsberegning her i landet for eksempel var 40 pst. av opprinnelig salgspris, vil det reduserte merverdiavgiftsgrunnlaget ved videresalg og lignende også utgjøre 40 pst. av faktisk salgsvederlag/markedsverdi.

Danmark har regler om redusert beregningsgrunnlag for utleievirksomheter (og kjøreskoler). Begrunnelsen for ordningen med redusert beregningsgrunnlag er at man skal unngå å betale merverdiavgift av registreringsavgiften (engangsavgiften), som inngår i kjøretøyets samlede salgspris, og som ikke inngår i avgiftsgrunnlaget ved salg av nye kjøretøy. Det reduserte merverdiavgiftsgrunnlaget beregnes ved bruk av følgende modell:

$$\frac{\text{merverdiavgiftsgrunnlag ved kjøp} \times \text{salgspris}}{\text{kjøpspris}}$$

Departementet vil vurdere en tilsvarende ordning i Norge. Vurderingen vil i utgangspunktet ikke avgrenses til kun å gjelde utleievirksomheter, med sikte på å oppnå nøytralitet. Et redusert beregningsgrunnlag vil først og fremst få betydning ved

salg til kjøpere som ikke vil kunne trekke fra inngående merverdiavgift. Dette vil inngå i vurderingen. Vi ber særlig om høringsinstansenes merknader på dette punktet.

4.3.6 Konsekvenser for annet regelverk

Som en følge av at fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 nr. 11 foreslås opphevet, foreslår vi også at forskrift nr. 78 oppheves. Forskriften gjelder avgrensning av fritaket. Vi ser for øvrig ikke behov for å videreføre deler av forskriften i annet regelverk.

Ved opphevelse av fritaket, vil vi samtidig foreslå en endring i forskrift nr. 69, ved at § 3 blir slettet.

5 Administrative og økonomiske konsekvenser

De foreslåtte endringene vil ha provenykonsekvenser for staten. Provenyet fra dagens omregistreringsavgift er for 2007 anslått til om lag 2 120 mill. kroner. Ved at omsetning og uttak av brukte kjøretøy gjøres merverdiavgiftspliktig, vil staten få økte merverdiavgiftsinntekter. Hvor stor denne økningen blir, vil avhenge av hvilke løsninger en lander på. Den samlede provenyeffekten for staten vil avhenge av nivået på den lave, flate omregistreringsavgiften. Det vurderes som nevnt å innføre en "eierregistreringsavgift", som betales både når innførte kjøretøy blir registrert første gang i Norge og etter eierskifte ved innenlands omsetning. Dette vil kunne gi større likebehandling av innførsel og innenlandsk omsetning. Løsningen vil være en utvidelse i forhold til dagens omregistreringsavgift som bare utløses ved innenlands omsetning (eierskifte), fordi den da er en erstatning for merverdiavgiften ved slik omsetning.

En opphevelse av merverdiavgiftsfritaket for brukte kjøretøy og dermed utvidelse av ordningen med avansemerverdiavgift til også å omfatte slike kjøretøy, vil medføre at næringsdrivende forhandlere må beregne merverdiavgift ved all omsetning av kjøretøy. I all hovedsak er disse registrert i merverdiavgiftsmanntallet i dag, og det antas derfor at endringen ikke vil medføre mange nye avgiftspliktige. Denne endringen antas imidlertid å føre til enkelte endringer i regnskapssystemer og rutiner for disse forhandlerne. Det bes særlig om høringsinstansenes innspill på omfanget og eventuelle kostnader ved dette.

6 Forslag til lov- og forskriftsendringer

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 16 første ledd nr. 11 oppheves

§ 20a første ledd skal lyde:

Med avgiftspliktige videreforgere forstås virksomheter som med henblikk på videresalg, herunder salg i kommisjon og ved auksjon, innkjøper m.v. brukte varer, *brukte kjøretøy*, kunstverk, samleobjekter eller antikviteter.

§ 20b femte ledd skal lyde:

Ved utførsel av brukte varer, *brukte kjøretøy*, kunstverk, samleobjekter og antikviteter kommer lovens alminnelige regler til anvendelse, med de unntak som følger av sjette ledd.

I forskrift 10. juni 1976 om avgiftsplikt for bilforhandlere som registrerer kjøretøyer på egne navn i motorvognregisteret (forskrift nr. 69) gjøres følgende endringer:

§ 3 oppheves

I forskrift 18. september 1978 om avgrensning av fritaket for merverdiavgift for brukte kjøretøyer etter merverdiavgiftslovens § 16 første ledd nr. 11 (forskrift nr. 78) gjøres følgende endringer:

Oppheves

I forskrift 24. januar 1989 om beregning av merverdiavgift på personkjøretøyer som er anskaffet eller uttatt til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet (forskrift nr. 90) gjøres følgende endringer:

Oppheves

I forskrift 22. august 1997 om omsetning av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter (forskrift nr. 109) gjøres følgende endringer:

Forskriftens tittel skal lyde:

Forskrift om omsetning av brukte varer, *brukte kjøretøy*, kunstverk, samleobjekter og antikviteter

§ 4 overskrift skal lyde:

Brukte varer og *brukte kjøretøy*

§ 4 nytt annet ledd skal lyde:

Som brukte kjøretøy anses kjøretøy som har vært registrert i Norge eller i utlandet.

§ 10 skal lyde:

Ved utførsel av brukte varer, *brukte kjøretøy*, kunstverk, samleobjekter og antikviteter kommer merverdiavgiftslovens alminnelige regler til anvendelse, med de unntak som følger av § 11 siste ledd i denne forskrift.