Skattedirektoratet

Saksbehandler
Harald Th. Rød

Telefon
22 07 79 84

Deres dato

Deres referanse

Vår dato
02.07.2007

Vår referanse
2007/228225/RR-AV/HRO/

Til fylkesskattekontorene

Merverdiavgift og uttak – lovendringer av 29. juni 2007

Innledning

Ved lov 29. juni 2007, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) og Innst. O. nr. 94 (2006-2007), ble det gjort flere endringer i merverdiavgiftsloven i bestemmelsene om uttak av varer og tjenester. Endringene bygger på en rapport fra en arbeidsgruppe om merverdiavgift og uttak som ble avgitt til Finansdepartementet i 2003. Rapporten ble sendt fylkesskattekontorene til høring. Lovendringene er vedlagt.

Kort sammendrag

Det er vedtatt generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for fast eiendom og andre større driftsmidler (kapitalvarer) ved omdisponering i løpet av en ti års periode for fast eiendom og fem år for andre kapitalvarer. Bestemmelsene vil i hovedtrekk innebære at fradraget for inngående avgift skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktige aktiviteter endres i nevnte periode etter anskaffelsen.

Det er innført et vilkår om at uttaksmerverdiavgift skal beregnes kun i den utstrekning det forelå fradragsrett ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen som tas ut.

Plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten er fjernet. Dette gjelder likevel ikke for bygge- og anleggstjenester. Ved uttak av tjenester fra avgiftspliktig virksomhet til privat bruk, foreligger det fortsatt plikt til å beregne merverdiavgift.

Gjeldende fritak for uttaksberegning for tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag er utvidet.

Endringene vil i hovedtrekk innebære at regelverket på dette området vil tilsvare det som gjelder i Sverige og Danmark.

Endringene trer i kraft 1. januar 2008, men likevel slik at utvidelsen av fritaket for gratistjenester trer i kraft fra 1. juli 2007.

Postadresse
Postboks 6300 Etterstad
0603 Oslo

Kontoradresse
Fredrik Selmers vei 4
Org. nr.:974 761 076

Sentralbord
22 07 70 00
Telefaks

skattedirektoratet@skatteetaten.no

Nærmere om de enkelte endringene

Administrative byggetjenester – presisering i § 10 fjerde ledd
I Eidsivating lagmannsretts dom av 26. januar 2007 kom retten til at tjenester som bestod i oppfølging på selskapets byggeplasser, koordinering av selskapets underentreprenører mv, skulle uttaksberegnes etter mval § 10 fjerde ledd. Dette er nå presisert gjennom en tilføyelse i fjerde ledd første punktum om at også ikke-fysiske tjenester som byggeledelse, byggeadministrasjon mv. omfattes av bestemmelsen.

Uttak til formål utenfor loven eller den samlede virksomheten - § 14 første ledd
Tidligere regel om at det skal betales uttaksmerverdiavgift av varer til bruk privat eller andre formål utenfor loven er videreført i første punktum. I annet punktum er det på bakgrunn av de nye justeringsbestemmelsene (jf. nedenfor) en særskilt bestemmelse for større driftsmidler. Her er plikten til å betale uttaksmerverdiavgift betinget av uttak til privat bruk eller formål utenfor den samlede virksomheten. Dette gjelder både under og etter justeringsperioden.

Vilkår om fradragsrett - § 14 nytt annet ledd
Det er bare når den avgiftspliktige har hatt rett til fradrag for inngående avgift etter lovens kapittel VI ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen, at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift for varer. Dette innebærer for eksempel at dersom kjøpers virksomhet ikke var avgiftspliktig på anskaffelsestidspunktet eller selgeren var en privatperson, vil det senere ikke bli merverdiavgift ved uttak av varen. Derimot vil manglende fradragsrett på anskaffelsestidspunktet pga. fritaksbestemmelsene i lovens §§ 16 eller 17, ikke føre til at varen unngår uttaksmerverdiavgift (for eksempel avgiftsfritt anskaffet som ledd i overdragelse av virksomhet). Dette vil imidlertid ikke gjelde dersom uttakssituasjonen i seg selv oppfyller vilkåret for fritak (for eksempel bokhandleren som uttar en bok til eget bruk). Vilkåret om fradragsrett gjelder kun ved uttak av varer, dvs. ikke ved uttak av tjenester.

Delt virksomhet - § 14 nytt tredje ledd
Plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig virksomhet er fjernet. I stedet skal inngående merverdiavgift fordeles forholdsmessig mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del av virksomheten (jf. § 23 nedenfor). Dette innebærer at Finansdepartementets vedtak vedrørende delt virksomhet av 15. juni 2001 har falt bort med den nye bestemmelsen. Det samme vil for øvrig gjelde vedtaket av 1. januar 1983 om næringsdrivendes uttak av datatjenester til bruk i ikke-avgiftspliktig del av virksomhet.

Etter første punktum skal det betales uttaksmerverdiavgift når en registrert næringsdrivende tar ut tjenester til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Samlet virksomhet omfatter her virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftslovens område så lenge aktivitetene utøves av ett avgiftssubjekt. I proposisjonen heter det bl.a. at uttak av profesjonelle tjenester innenfor den avgiftspliktiges fagfelt til bruk privat eller til andre formål som er den samlede næringsvirksomheten uvedkommende, fortsatt vil medføre plikt til å betale uttaksmerverdiavgift. Avgrensningen mellom hvilke tjenester som kan anses som tatt ut av virksomheten og hvilke tjenester som kan betegnes som private dagligdagse gjøremål, vil som tidligere måtte trekkes ved tjenester som kan utføres uten spesielle forutsetninger eller spesialkompetanse. Det er fortsatt intet skille mellom hvor (arbeidsplass/andre steder) eller når (arbeidstid/fritid) tjenesten utføres.

I annet punktum er det et unntak fra forannevnte når det gjelder bygge- og anleggstjenester og tjenester som nevnt i nytt fjerde ledd. Det vil for disse tjenestene som tidligere fortsatt være avgiftsberegning ved uttak også til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten.

Tjenester som ytes på veldedig grunnlag - § 14 nytt fjerde ledd nr. 4 annet punktum
Det tidligere fritaket i § 14 for uttaksberegning for vederlagsfrie tjenester til veldedige organisasjoner mv. er utvidet. Begrensningen i antall timer med slike tjenester er fjernet. Det samme gjelder vilkåret om at tjenesten må ytes personlig, slik at nå kan også selskaper (for eksempel et advokatfirma) yte slike avgiftsfrie tjenester. I tillegg er fritaket ikke lenger begrenset til ytelser til bestemte institusjoner og organisasjoner. Bestemmelsen må fortsatt avgrenses mot andre gaver, utdeling i reklameøyemed og uttak til privat bruk. Dette innebærer en viderføring av avgiftsplikten på for eksempel gaveytelser til venner og bekjente, forretningsforbindelser og lignende.

Forskriftshjemmel - § 14 nytt sjette ledd
Departementet kan gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i § 14 første til femte ledd.

Opphevelse av tilbakeføringsbestemmelsen - § 21 tredje ledd og fjerde ledd opphevet med ikrafttredelse 1. januar 2011
De nye justeringsbestemmelsene omfatter også bygg og anlegg og det vil derfor ikke lenger være behov for denne tilbakeføringsbestemmelsen. Når det gjelder tilbakeføring av fradragsført inngående avgift før bygget er fullført, se omtale av ny § 26 d sjette ledd nedenfor. En senere om- eller påbygging av slike bygg vil følge de nye justeringsbestemmelsene

Endring av henvisninger - § 22 første ledd nr. 3 og § 23 tilføyelse av tredje punktum

Henvisningen i § 22 første ledd nr. 3 endres som følge av endringene av § 14.

Som følge av at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet er fjernet (jf. § 14 nytt tredje ledd ovenfor), har § 23 fått en nødvendig tilføyelse ved et nytt tredje punktum. Bygg- og anleggstjenestene som nevnt i § 14 nytt tredje ledd annet punktum og tjenestene i fjerde ledd skal fortsatt uttaksberegnes når de benyttes innenfor ikke-avgiftspliktig virksomhet. § 23 annet punktum vil følgelig fortsatt få virkning for slik virksomhet.

Justering av inngående merverdiavgift - ny § 26 b
I lovens kapittel VI er det tatt inn nye generelle bestemmelser om justering eller tilbakeføring av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi). Overskriften i kapittel VI er endret til "Fradrag, tilbakebetaling og justering av inngående avgift" og de nye bestemmelsene finnes i nye §§ 26 b – 26 e.

Justeringsbestemmelsene skal erstatte tidligere bestemmelser om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift. I motsetning til tilbakeføringsbestemmelsene - som bare reduserte fradraget -, vil de nye bestemmelsene justere fradragsført avgift opp eller ned. Avgiftsberegningen vil dermed i langt større grad være i samsvar med den reelle bruk av driftmiddelet over tid. Som nevnt ovenfor er dette regelverket i tråd med tilsvarende bestemmelser i Sverige og Danmark.

De nye justeringsbestemmelsene endrer ikke adgangen til å fradragsføre inngående avgift umiddelbart ved anskaffelsen. Bestemmelsene retter seg mot hendelser som skjer *etter* anskaffelsen.

Hvilke varer omfattes av justeringsbestemmelsene - ny § 26 c
Justeringsbestemmelsene får anvendelse på kapitalvarer som blir definert i § 26 c. Andre driftsmidler enn kapitalvarer vil omfattes av de alminnelige bestemmelsene om uttak. Dersom det skjer uttak av en kapitalvare til privat bruk i justeringsperioden, vil uttaksbestemmelsen gå foran justeringsbestemmelsene (jf. § 26 d femte ledd nedenfor).

Som kapitalvarer anses etter § 26 c nr. 1 maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående avgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner, unntatt kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter § 16 første ledd nr. 11. Beløpsgrensen vil gjelde for hver enkelt anskaffelse. Når det gjelder nevnte kjøretøyer, har utelatelsen av disse sammenheng med at departementet for tiden vurderer en omlegging fra dagens omregistreringsavgift til merverdiavgift ved omsetning.

Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner, er etter § 26 c nr. 2 også å anse som kapitalvare. Inngående merverdiavgift på kostnader til drift, vedlikehold og reparasjon på fast eiendom er følgelig holdt utenfor ordningen. Dersom det i løpet av et år skjer flere byggetiltak på en eiendom, skal disse tiltakene regnes sammen når man skal fastslå om beløpsgrensen 100 000 kroner er nådd.

I hvilke tilfeller det skal justeres - ny § 26 d
§ 26 d angir i hvilke tilfeller justering skal skje, dvs. når det foreligger rett og plikt til å justere. Salg og annen overdragelse av kapitalvarer medfører justeringsplikt. Det samme gjelder når bruken av kapitalvaren endres i forhold til fradragsberettigede formål. Endret bruk kan innebære også andre typer endringer enn fysisk endring av bruken. I proposisjonen punkt 7.6.3 er angitt enkelte eksempler på dette, for eksempel utskifting mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig leietaker for utleiere som er frivillig registrert etter forskrift nr. 117 og fellesregistrering. Brann eller riving av lokaler resulterer imidlertid ikke i justering. Dersom en virksomhet pga. en lovendring går fra å være ikke-avgiftspliktig til å bli avgiftspliktig, skal det ikke skje en justering, jf. første ledd annet punktum.

Når annen kapitalvare enn fast eiendom selges, skal det justeres dersom det skal betales utgående avgift og det ikke er gitt fullt fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen mv., jf. annet ledd første punktum. Bakgrunnen er at et kapitalvaren nå er gått over til å bli et salgsobjekt (dvs. fullt fradragsberettiget bruk) mens det opprinnelig ble anskaffet som driftsmiddel med forholdsmessig fradragsrett. Justeringsbeløpet kan ikke overstige 25 prosent av salgssummen og vil derfor ikke overstige den merverdiavgiften som skal innberettes ved salget, jf. annet ledd annet punktum.

Ved overdragelse av fast eiendom som nevnt i § 26 c nr. 2, anses denne for å ha gått over til ikke fradragsberettiget bruk og det skal skje en reduksjon av inngående avgift, jf. tredje ledd. Justering kan unnlates i det omfang den som overtar den faste eiendommen overtar justeringsforpliktelsen, jf. nærmere nedenfor.

I fjerde ledd er det gitt en bestemmelse for de tilfellene hvor kapitalvarer overdras som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av denne etter § 16 første ledd nr. 6. I slike tilfeller skal det skje en justering fordi overdragelsen er avgiftsfri og dette sidestilles her med kapitalvarens overgang til et ikke-fradragsberettiget formål. Justering kan også her unnlates ved overtagelse av justeringsforpliktelsen.

Ifølge femte ledd skal inngående avgift ikke justeres dersom det skal betales avgift etter § 14 første ledd, dvs. når kapitalvaren tas ut til bruk privat eller formål utenfor den samlede virksomheten. Dersom kapitalvaren kun overføres fra en avgiftspliktig til en ikke-avgiftspliktig del av den samlede virksomheten, skal uttaket følge justeringsbestemmelsene. For fast eiendom som nevnt i § 26 c nr. 2, skal justeringsbestemmelsene følges også ved uttak.

Dersom fast eiendom som nevnt i § 26 c nr. 2 før fullføringen selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor loven, skal fradragsført inngående avgift tilbakeføres, jf. § 26 d sjette ledd. Dette er en videreføring av en del av § 21 tredje ledd for så vidt gjelder tilbakeføring av avgift før fullføring.

Departementet kan gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen.

Justeringsperioden og hvordan justering skal skje - § 26 e
For maskiner, inventar og andre driftsmidler som omfattes av kapitalvarebegrepet, er justeringsperioden fem år, jf. første ledd første punktum. Perioden begynner å løpe fra det året anskaffelsen eller fremstillingen av kapitalvaren fant sted. Tilsvarende regel for kapitalvarer som nevnt i § 26 c nr. 2 (fast eiendom) er ti år etter fullføringen, jf. første ledd annet punktum.

Tredje ledd angir hva som skal være gjenstand for justering i det enkelte regnskapsår (årlig justering). For andre kapitalvarer enn fast eiendom er det en femtedel av den inngående avgiften som påløp ved anskaffelsen mv. som er gjenstand for justering. For fast eiendom er gjenstand for justering i det enkelte regnskapsår en tidel av den inngående avgift som påløp i forbindelse med ny-, på- eller ombyggingen.

Ifølge fjerde ledd første punktum skal justering skje på grunnlag av de endringene i fradragsprosenten som skjer innenfor det enkelte regnskapsår i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Gjennomsnittlig bruk i løpet av året skal legges til grunn. Fjerde ledd annet punktum fastsetter at ved opphør av virksomhet eller ved overdragelse av kapitalvare skal det ikke skje en årlig justering, men i stedet en samlet justering for den resterende delen av justeringsperioden. I den resterende delen av justeringsperioden regnes også med det regnskapsåret bruken av kapitalvaren endres eller kapitalvaren overdras.

Er endringen i fradragsprosenten mindre enn ti prosentpoeng, skal det ikke justeres, jf. femte ledd.

I sjette ledd er bestemt at dersom endringer i bruken kun gjelder del av fast eiendom, skal justering foretas for avgift som knytter seg til denne delen. Tilsvarende gjelder ved overdragelse av slik del.

Departementet kan gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av § 26 e.

Eksempler på justering
I proposisjonen kapittel 7.6.7 er tatt inn fire eksempler på justering. Disse er vedlagt.

Ikrafttredelse
Loven trer i kraft 1. januar 2008. Endringen av § 14 fjerde ledd trer i kraft 1. juli 2007, mens endringene i § 21 trer i kraft 1. januar 2011. §§ 26 b til 26 e gjelder anskaffelser mv. av kapitalvarer som skjer fra og med 1. januar 2008. Når det gjelder fast eiendom, innebærer dette at bestemmelsene ikke vil omfatte bygg som er fullført før dette tidspunktet. Slike bygg vil imidlertid i en periode på tre år fra fullføringen følge tilbakeføringsbestemmelsene i § 21 tredje ledd (jf. forannevnte ikrafttredelse 1. januar 2011). En senere om- eller påbygging av slike bygg vil følge de nye justeringsbestemmelsene.

Fritidsboliger
I en pressemelding 10. mai 2007 uttalte Finansdepartementet at de generelle justeringsbestemmelsene vil danne grunnlag for at det i budsjettet for 2008 kan foreslås at all næringsmessig utleie av fritidseiendommer (hytter mv.) blir omfattet av merverdiavgiftsloven. Slik utleie er i dag avgiftspliktig kun dersom utleien skjer i tilknytning til hotellvirksomhet mv.

Med hilsen

Hanne Kjørholt
Underdirektør
Seksjon for merverdiavgift

Harald Rød

2 vedlegg