

# MVA Nyhetsbrev\*

2008 – oktober

## Innhold

### Merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester

Nye regler om merverdiavgift ved uttak trådte i kraft 1. januar 2008. Reglene innebærer særlig endringer på følgende områder:

- Næringsdrivende som driver virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven er nå som hovedregel unntatt fra plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift på tjenester som brukes både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. For bygg- og anleggsbransjen er likevel reglene om uttaksmerverdiavgift beholdt.
- De nye reglene presiserer at også administrative tjenester i forbindelse med bygg- og anleggsarbeider (ikke bare fysiske byggetjenester) vil være gjenstand for beregning av uttaksmerverdiavgift.
- Videre innebærer de nye reglene om justering av merverdiavgift en plikt for entreprenører som oppfører, pusser opp eller moderniserer bygg til eget bruk til å beregne en "fiktiv" uttaksmerverdiavgift som vil være gjenstand for eventuell justering ved endret bruk.
- Tjenester som ytes på veldedig grunnlag er ikke lenger begrenset oppad til 100 timer.

I det følgende vil vi med utgangspunkt i de nye bestemmelsen forklare hvilke virkninger endringene har for bygge- og anleggsbransjen.

## 1.0 Nye regler for uttaksmerverdiavgift

### 1.1 Uttak til formål utenfor loven eller den samlede virksomhet

Dersom registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare fra virksomheten til privat bruk eller til andre formål utenfor loven, skal det betales uttaksmerverdiavgift. Med formål utenfor loven forstås all virksomhet unntatt fra avgiftsplikt. Dersom en virksomhet driver både med salg av bygningsmateriell og oppføring av boliger i egen regi for salg, vil det måtte beregnes uttaksmerverdiavgift dersom bygningsmateriell overføres til den delen av virksomheten som driver med oppføring av boliger for salg, siden omsetning av fast eiendom er utenfor loven.

Merverdiavgiftsloven § 14 er den generelle uttaksbestemmelsen i loven. Nytt i § 14 første ledd er også annet punktum. Endringen har sammenheng med de nye justeringsreglene (se nedenfor), og gjelder særskilt for uttak av større driftsmidler (kapitalvarer). Her er plikten til å betale uttaksmerverdiavgift betinget av at uttaket skjer til privat bruk eller til formål utenfor den samlede virksomheten. Det innebærer at det ikke skal betales uttaksmerverdiavgift om en kapitalvare overføres fra den avgiftspliktige- til den ikke-avgiftspliktige delen virksomheten fordi dette er innenfor den samlede virksomheten. I et slikt tilfelle kommer justeringsreglene til anvendelse (jf. nedenfor) Det er altså bare når varen går ut av virksomheten som sådan at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift.

## 1.2 Nytt vilkår for plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift

Tidligere var loven utformet slik at det ikke forelå plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak av varer som var eid til privat bruk eller til andre formål som ikke hadde gitt fradragsrett for inngående merverdiavgift. Nå er det tatt inn et vilkår om at den næringsdrivende må ha hatt rett til fradrag for anskaffelsen for at uttaksmerverdiavgift skal beregnes. Dette innebærer for eksempel at dersom kjøperens virksomhet ikke var avgiftspliktig på anskaffelsestidspunktet eller selgeren var en privatperson, vil det senere ikke bli merverdiavgift ved uttak av varen. Den næringsdrivende må her selv sørge for å kunne dokumentere at rett til fradrag ikke forelå ved anskaffelsen av varen.

Noen momenter i forhold til ovennevnte vilkår skal her nevnes:

- Hvis anskaffelsen er gjort med delvis fradrag, utløses kun delvis uttaksbeskatning.
- Er det ikke fradragsført merverdiavgift ved anskaffelsen, men på vedlikeholdskostnader av varen, utløses ikke uttaksbeskatning.
- Dersom det ikke forelå fradragsrett ved anskaffelsen av varen, men det senere er gjort fradragsberettigede påkostninger som har økt verdien, skal det skje en forholdsmessig uttaksberegning, tilsvarende den økte verdien.

Ved type §§ 16 og 17 anskaffelser påløper det ikke merverdiavgift, dermed er det heller ingen merverdiavgift å fradragsføre. For eksempel påløper det ikke merverdiavgift når innmaten av et selskap overdras i forbindelse med salg av virksomheten. Selger av virksomheten beregner ikke utgående merverdiavgift på varelageret han selv har fått fradrag for, og kjøperen betaler heller ikke merverdiavgift ved kjøpet. Men dersom kjøperen etter overdragelsen tar ut varer til privat bruk eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten, må han beregne uttaksmerverdiavgift.

Vilkåret om fradragsrett gjelder kun ved uttak av varer, dvs. ikke ved uttak av tjenester, idetplikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester er fjernet. Dette gjelder likevel ikke for bl.a bygge- og anleggstjenester, jf. nedenfor.

## 1.3 Delt virksomhet

Uttaksbeskatning av tjenester til privat bruk er videreført. Samme krav, om at tjenesten må falle inn under virksomhetsområdet til den avgiftspliktige, og avgrensning mot private dagligdage gjøremål er opprettholdt. Videre er det fortsatt intet skille mellom hvor (arbeidsplass/andre steder) eller når (arbeidstid/fritid) tjenesten utføres.

Uttak av tjenester fra avgiftspliktig del til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet, er som utgangspunkt ikke lenger gjenstand for uttaksmerverdiavgift. Anskaffelser som brukes for å produsere disse tjenestene, vil etter dette bli ansett som fellesanskaffelser ettersom de ikke er fullt ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Inngående merverdiavgift må dermed etter merverdiavgiftsloven § 23 fordeles forholdsmessig mellom avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig del. Det medfører at virksomheten ved fradragsføringen må ta stilling til fordelingen av anskaffelsen mellom den avgiftspliktige og den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, og deretter gjøre et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift.

For bygg- og anleggsbransjen gjelder som nevnt fortsatt plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift ved uttak til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten.

Finansdepartementets fritak gitt i juni 2001 for plikt til beregning av uttaksmerverdiavgift av tjenester for næringsdrivende som hovedsakelig (minst 80 %) benyttet tjenester i egen virksomhet, men som også hadde noe ekstern omsetning er nå opphevet.

## 1.4 Uttaksberegning etter § 14 fjerde ledd

Bestemmelsen fastslår at det skal svares avgift "som ved uttak" dersom varer og tjenester fra virksomheten brukes til nærmere angitte formål innen den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Det er en forutsetning for uttaksberegningen at fradrag for inngående avgift ved anskaffelser ikke er avskåret etter lovens § 22. Dessuten er det en forutsetning for avgiftsplikt vedrørende tjenester at tjenesten som "uttas" har en tilknytning til virksomheten.

Bestemmelsen i fjerde ledd har fått et nytt nr. 4 annet punktum, som lyder slik:

"Det skal likevel ikke svares avgift av tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag."

Dette betyr at det tidligere fritaket for uttaksberegning for vederlagsfrie tjenester til veldedige organisasjoner mv. er utvidet, idet begrensningen i antall timer med slike tjenester er fjernet. Det samme gjelder også vilkåret om at tjenesten må ytes personlig. Fritaket er heller ikke begrenset til ytelser til bestemte institusjoner og organisasjoner.

## 2.0 Presisering av plikt til uttaksmerverdiavgift av byggadministrative tjenester

### 2.1 Administrative byggetjenester

Merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd fastslår registrerings- og avgiftsplikt for næringsdrivende, som i utgangspunktet bare har omsetning utenfor merverdiavgiftsloven ved salg eller utleie av fast eiendom når den næringsdrivende oppfører, pusser opp eller moderniserer bygg for egen regning og risiko.

Bestemmelsen statuerer plikt for næringsdrivende innen bygge og anleggsbransjen til å betale uttaksmerverdiavgift for egenproduserte tjenester som tas til bruk i virksomheten. Den gamle § 10 fjerde ledd var utformet slik at bestemmelsen

kunne tolkes slik at den kun omfattet fysisk byggevirksomhet. En dom avsagt av Eidsivating lagmannsrett i januar 2007 fastslo at bestemmelsen også skulle anvendes på administrative byggetjenester. Det er nå uttrykkelig presisert i § 10 fjerde ledd at registrerings- og avgiftsplikt også foreligger der virksomheten utfører byggeadministrasjonstjenester. Uttaksmerverdiavgift skal betales ved egen bruk av "byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider" (bygg- og anleggsarbeid).

Selv om endringen bare er en presisering av tidligere rettstilstand, nevner vi at virksomheter innenfor bygge- og anleggsbransjen som ikke driver med fysisk oppføring av eiendommen, bare med utførelse av byggeadministrasjon for egenregibygg, skal beregne uttaksmerverdiavgift av verdien av tjenestene.

### 2.2 Uttaksberegning av bygge- og anleggstjenester

Tjenester som innebærer "...oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider" skal uttaksmerverdiavgiftes når de tas i bruk i virksomheten, jf. § 10 fjerde ledd. Med andre ord vil enhver næringsdrivende som oppfører bygg og anlegg for egen regning og risiko måtte beregne uttaksmerverdiavgift av avgiftspliktige ytelser som han utfører selv eller ved hjelp av egne ansatte. Dette gjelder som nevnt også ovenfor ikke-fysiske tjenester som byggeadministrasjon. Dog holdes internadministrative gjøremål som regnskapsføring utenfor. "Oppføring, oppussing og modernisering" dreier seg normalt om påkostninger - i prinsippet aktiveringspliktige arbeider.

Vi presiserer at det som er nevnt under dette punktet gjelder kun egenregiprosjekter.

## 3.0 Forholdet mellom uttaks- og justeringsreglene

### 3.1 Forholdet mellom uttaks- og justeringsreglene

Fra 1. januar 2008 er det innført justeringsregler som innebærer at fradrag for inngående merverdiavgift skal/kan justeres opp eller ned gjennom en 5-/10 års periode (avhengig av type kapitalvare) dersom det etter fullføring skjer endringer i bruken i forhold til fradragsberettiget formål.

De nye justeringsreglene gjelder for såkalte kapitalvarer (fast eiendom og større-varige driftsmidler). Når kapitalvarer som nevnt i § 26c nr. 1 (maskiner/inventar med inngående merverdiavgift på minst 50.000 kroner eller 100 000 kroner for fast eiendom som er gjenstand for ny-, om- eller påbygning) tas ut til privat bruk eller til formål utenfor den samlede virksomheten, er det uttaksreglene som får anvendelse. For eksempel; hvis en anleggsmaskin med inngående merverdiavgift på over 50.000 kroner tas ut til bruk privat eller til formål utenfor den samlede virksomheten, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift. Men hvis maskinen overføres til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, skal fradrag for inngående avgift justeres, jf "den samlede virksomheten". For bygg og anlegg kommer ikke uttaksreglene til anvendelse for kapitalvare som tas i bruk i ikke avgiftspliktig del av virksomhet. I et slikt tilfelle er det justeringsreglene som skal anvendes.

### 3.2 Uttaksmerverdiavgiften påvirker justeringsgrunnlaget

Når en virksomhet som driver med oppføring av bygg for egen regning og risiko, fører opp et bygg til bruk som driftsmiddel i egen virksomhet, følger det av justeringsforskriften (forskrift av 19. desember 2007) at uttaksmerverdiavgift, som skulle vært beregnet dersom det hadde dreid seg om et ikke fradragsberettiget formål, legges til grunn for beløpsgrensen i § 26c nr. 1 og 2.

Hvis uttaksmerverdiavgiften overstiger 100.000 kroner, blir kapitalvaren gjenstand for justering. Dersom virksomheten i ettertid endrer sin avgiftsmessige status, vil denne etter de alminnelige justeringsreglene ha rett eller plikt til å justere den

innbetalte uttaksmerverdiavgiften. Øker avgiftspliktig bruk, betyr det penger tilbake, minsker bruken innenfor avgiftsområdet, må det innberettes mer avgift til staten.

I justeringsgrunnlaget skal all påløpt merverdiavgift medregnes. Når en entreprenør fører opp bygg til eget bruk i egen avgiftspliktig virksomhet, skal ikke bruken av egne ansatte uttaksbeskattes, siden bruken foregår i avgiftspliktig virksomhet (§ 14 tredje ledd). Allikevel må det, som nevnt ovenfor, beregnes en fiktiv uttaksmerverdiavgift på bruken av egne ansatte for at justeringsgrunnlaget (inngående merverdiavgift) skal bli komplett.

## 4.0 Beregningsgrunnlaget for uttaksmerverdiavgift

Utgangspunktet for beregningen av uttaksmerverdiavgiften er "den alminnelige omsetningsverdien" jf. merverdiavgiftloven § 19 første ledd, tredje punktum. Det er ikke gitt noen generelle retningslinjer for hvordan den alminnelige omsetningsverdien skal fastsettes, men det legges til grunn at det er den ordinære salgsprisen fra vedkommende omsetningsledd som skal brukes.

Et særlig spørsmål er i hvilken grad det kan innrømmes rabatter for å redusere omsetningsverdien. Her er retningslinjen at det kan gis rabatter i den utstrekning den avgiftspliktige kan vise til at tilsvarende rabatter ville blitt gitt i sammenliknbare omsetningssituasjoner.

For virksomhet med avgiftspliktig eksterntomsetning, vil det i utgangspunktet ikke by på problemer å fastsette omsetningsverdien. Da anvendes de normale prisene. Annerledes blir det for virksomhet som utelukkende omsetter egenregiprojekter. I praksis har avgiftsmyndighetene godtatt at beregningsgrunnlaget for merverdiavgift kan fastsettes til direkte lønnskostnader med et påslag på 75 %.

## 5.0 Hvilke virksomheter og prosjekter i bygg/anlegg rammes av uttaksreglene?

For å ta stilling til spørsmålet bør det skilles mellom virksomhet som driver med oppføring av bygg og anlegg for egen regning og risiko (i egen regi for senere salg) og de som driver med det samme i fremmedregi.

Det er en forutsetning for avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd at utøveren av virksomheten selv foretar en avgiftspliktig ytelse, eventuelt ved hjelp av egne ansatte.

Den som selv utfører arbeid som næringsdrivende bare på et bestemt område, f.eks. rørleggerarbeid, har bare fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til denne del av virksomheten. Hvis han f.eks. kjøper inn materialer som skal brukes av snekkere og malere, har han ikke fradragsrett for inngående avgift.

Dersom bygget skal brukes til formål utenfor loven (selges), gis det som nevnt fradrag for inngående merverdiavgift som gjelder områder hvor selskapet selv foretar en avgiftspliktig ytelse på. Selskapet har da fradragsrett for inngående avgift som er relevant, men det skal beregnes merverdiavgift som ved uttak, jf. merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, jf. § 14.

For virksomhet som ikke selger bygg og anlegg, for eksempel en entreprenør som utfører byggetjenester på oppdrag (i fremmed regi), vil det bare være snakk om uttaksmerverdiavgift når denne anvender egne tjenester til privat bruk eller til formål utenfor den samlede virksomheten.

Hvis entreprenøren i tillegg driver virksomhet utenfor avgiftsområdet, for eksempel med oppføring og salg av boliger, blir det uttaksmerverdiavgift når entreprenørtjenestene tas ut til bruk utenfor avgiftsområdet, jf. § 14 tredje ledd.

## Kontakt

For mer informasjon, kontakt oss:

Trond Ingebrigtsen

Partner/advokat

+47 95 26 08 10

[trond.ingebrigtsen@no.pwc.com](mailto:trond.ingebrigtsen@no.pwc.com)

Siri Larsen

+47 95 26 05 69

[siri.larsen@no.pwc.com](mailto:siri.larsen@no.pwc.com)