

Bygg i egenregi for salg eller utleie:

Store summer unndras avgift

Artikkelen behandler spørsmålet om plikten til avgiftsberegning i forbindelse med oppføring, modernisering og oppussing av bygg eller anlegg for egen regning for salg eller utleie¹.



Artikkelen er forfattet av:

Senior skattejurist
Hild Sande Røkke
Nemnds- og rettsseksjonen,
Skatt vest
Hun har tidligere jobbet som advokat.

Omfanget av virksomheter som har som formål å kjøpe leiegårder, hus og annen fast eiendom, renovere og selge eiendommen, har økt betraktelig de senere årene. Gevinstpotensialet er stort, særlig hvor virksomheten benytter egne folk i form av rimelig utenlandsk arbeidskraft til å utføre arbeid på eiendommen.

Kontroller som Skatteetaten har utført, viser at en del selskaper ikke har registrert virksomheten eller foretatt avgiftsberegning i tråd med regelverket. Det potensielle avgiftsprovenyet som ikke er innberettet til staten i egenregi-prosjekter, er etter all sannsynlighet betydelig.

Hvor virksomheter benytter egen arbeidskraft til oppføring, modernisering og oppussing av bygg eller anlegg for å selge eller leie ut, foreligger det plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift på tjenestene. Det samme gjelder tjenester i form av administrasjon og ledelse av bygge- eller oppussingsprosessen.

Merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd oppstiller i slike tilfeller følgende regel:
«Næringsdrivende som for egen regning

driver virksomhet med oppføring, oppussing og modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, skal beregne og betale avgift som ved uttak når varer og tjenester tas i bruk i virksomheten. Bestemmelsene i § 14 gis tilsvarende anvendelse.»

Unnlatt avgiftsberegning medfører en urimelig og ulovlig avgiftsforskjell mellom de virksomheter som avgiftsfritt har benyttet egne ansatte til å oppføre/oppusse bygg eller anlegg, og de virksomheter som må kjøpe tjenester fra underleverandører med merverdiavgift for samme formål. Det samme gjelder virksomheter som omsetter entreprisetjenester til andre, og som må uttaksberegne bruk av egne varer eller tjenester i egenregiprojekter².

I juridisk teori er det antydnet at grensen for hva som utløser avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd bør trekkes på tilsvarende måte som skillet mellom vedlikehold og påkostninger innenfor inntektskatteretten³.

Justeringsreglene legger også til grunn det skattemessige skillet ved spørsmålet om hvilke kostnader som skal anses som en del av en kapitalvare, og som derved kan bli gjenstand for justering⁴.

Dette har utad utløst en viss usikkerhet knyttet til hvilket arbeid som utløser avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, og den nedre grensen for avgiftsfritt reparasjons- og vedlikeholdsarbeid.

Hensynene bak regelen

Ved lov av 11. juni 1971 ble merverdiavgiftsloven § 10 endret slik at det i nytt fjerde ledd ble inn tatt en bestemmelse om

at næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med oppføring av bygg eller anlegg for salg eller utleie, skal beregne og betale avgift som ved uttak når varer eller tjenester tas i bruk i virksomheten.

Lovendringen fra 1971 gjaldt bare oppføring av bygg eller anlegg, ikke modernisering eller oppussing av eksisterende bygg.

Finansdepartementet uttalte i forarbeidene at bakgrunnen for regelendringen var at «...det var utilfredsstillende at de avgiftsmessige konsekvenser ble forskjellige alt ettersom bygget eller anlegget ble oppført av registrert entreprenør eller byggmester, eller om det ble oppført for egen regning av et byggforetak som bare driver med salg eller utleie av fast eiendom»⁵.

Videre ble det uttalt at bestemmelsen skal gi adgang til å pålegge næringsdrivende og offentlige institusjoner avgiftsplikt«... dersom det finnes nødvendig av hensyn til andre næringsdrivende og offentlige institusjoner som er avgiftspliktige ved omsetning av tilsvarende tjenester.»

Formålet var altså å få en avgiftsbelastning på tjenestene, også for de som kun drev i egen regi, akkurat som ved kjøp av de samme tjenestene fra andre eller som ved uttaksplikt etter merverdiavgiftsloven § 14.

Ved lov av 8. juni 1973 ble avgiftsplikten utvidet til også å omfatte virksomhet med «...oppussing, modernisering mv». Bakgrunnen var naturlig nok at også slikt egenregiarbeid burde avgiftsberegnes, ut fra likhetshensynet.

Avgiftsbelastningen for andre som driver med fast eiendom vil derved følge som en rød tråd ved tolkningen av avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd.

1 Jf. merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd.

2 Jf. merverdiavgiftsloven § 14.

3 MVA-kommentaren av Gjems-Onstad/Kildal 3. utgave 2005 side 217.

4 Jf. merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2

5 Ot. prp. nr. 26 (1970-71).

Hva ligger i uttrykket «oppussing og modernisering»?

Flere virksomheter har under skattekontorets kontroll hevdet at uttrykket «oppussing og modernisering» i merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd må tolkes på tilsvarende måte som skatterettens påkostningsbegrep. Det vil si at bare skattemessige «påkostninger» vil utløse avgiftsplikt.

Skattemessig defineres påkostninger som arbeid som tilfører eiendommen noe mer enn det å bringe eiendommen tilbake til den stand den var i som ny.

Vurderingen av eiendommens beskaffenhet da den var ny danner grunnlag for vurderingen av om noe skal anses for å være skattemessig vedlikehold eller påkostning.

Et slikt skille finnes det ikke grunnlag for ved tolkingen av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd.

Forarbeidene⁶ refererer fra Direktøren for skattevesenets brev av 24.10.1972, hvor det uttales at § 10 fjerde ledd før lovendringen ikke rammet: «...påkostninger som ombygging, oppussing, modernisering mv. Det er ingen grunn til at ikke også slike påkostningsarbeider for egen regning skal være avgiftspliktige på samme måte som de blir det dersom eiere av eiendom for salg eller utleie får slikt arbeid utført for seg av selvstendig næringsdrivende innenfor byggebransjen. Det har forekommet tilfeller hvor spørsmålet om avgiftsplikt for eget arbeid med oppussing og lignende har foreligget og en mener at avgiftsplikt for slikt arbeid bør fastsettes i loven».

Uttrykket «påkostningsarbeider» eksemplifiseres ved «ombygging, oppussing, modernisering», og viser at alt av ombygging, oppussing og modernisering som sådan vil være avgiftspliktig. Det er da tale om et eget, avgiftsmessig påkostningsbegrep, løst fra skatterettens. Påkostningsarbeid forstås her som enhver anskaffelse som tilfører bygget en merverdi.

Verdt å merke seg er uttalelsen om at arbeidene skal være avgiftspliktige «på samme måte som de blir det dersom eiere av eiendom for salg eller utleie får slikt arbeid utført for seg av selvstendig næringsdrivende innenfor byggebransjen.» Avgiftsplikten skal korrespondere med avgiftsbelastningen som andre innenfor fast eiendom har.

Et skattemessig påkostningsskille medfører en uhjemlet forskjellsbehandling i forhold til virksomheter som omsetter tilsvarende tjenester eksternt, og dermed har plikt til uttaksberegning etter merverdiavgiftsloven § 14 fra første krone for alt av oppussings- og moderniseringsarbeid ved bruk av egne folk.

Mens § 14-virksomhetene må uttaksberegne fra første krone, kan egenregivirksomhetene etter et skattemessig skille, fritt modernisere og oppusse bygg uten avgiftsbelastning. Vurderingstemaet for avgiftsplikten flyttes fra hvorvidt tjenestene etter sin art er avgiftspliktige, til hvilken standard bygget hadde den gang det ble oppført, og hvorvidt arbeidet hever den opprinnelige standarden. Da bærer det galt av sted.

Dette vises allerede ved den forskjell en slik vurdering får for avgiftsplikten ved anvendelsen av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd alene. Mens virksomheter som oppfører bygg, vil være avgiftspliktige for alt egenarbeid med oppføringen, vil virksomheter som renoverer et eldre bygg, slippe avgiftsbelastning fordi arbeidet ikke «hever den opprinnelige standarden».

Det er ikke holdepunkter i lov eller forarbeider for at de som kjøper et eldre bygg og moderniserer det ved egne ansatte, skal stilles bedre enn virksomheter som gjør tilsvarende arbeid og omsetter samme tjenester til eksterne eller som må uttaksberegne⁷. Disse vil betale 25 % mer for arbeidet, mens rene egenregi-virksomheter slipper dette ved en slik betraktning. Dette vil stride mot likhetshensynet, konkurransehensynet og hensynet til sammenheng i regelverket som er presisert i forarbeidene som lovgivers intensjon.

I «Skattedirektoratets Meldinger» fra 12. juni 1978 er det sitert følgende fra Finansdepartementets brev av 24. februar 1978 om forståelsen av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd: «Dersom byggherren selv eller ved hjelp av egne ansatte foretar ytelser som faller innenfor det avgiftspliktige område, gjelder avgiftsplikt etter § 10, fjerde ledd»⁸.

Noen praktiske eksempler

Ytelser som etter sin art faller inn under det avgiftspliktige området, vil da medføre avgiftsplikt, avgrenset nedad mot nødvendige vedlikehold eller reparasjoner av objek-

ter som kan utføres uten at det utløser avgiftsplikt.

Tar en opp en malerkost for å male veggene innvendig eller utvendig, enten det er første gangs maling eller overmaling, vil arbeidet være avgiftspliktig så lenge verdien av det overstiger kr 50 000 og formålet er salg eller utleie⁹.

Skifter en fra parkett til linoleum, fra fliser til plater, skifter vinduer, dører eller takstein, vil arbeidet være avgiftspliktig. Så lenge noe gammelt skiftes ut med noe nytt vil det som hovedregel omfattes av ordlyden «modernisering og oppussing», enten det er maling, elektrisk anlegg eller kjøkkenseksjoner.

Dog vil huseier kunne skifte ut eller utbedre ødelagte, slitte eller skadede deler, eksempelvis fliser, takstein, vinduer eller oljefyr, så lenge arbeidet består i ivaretagelse av det bestående og ikke har preg av oppussing.

Likeledes vil en måtte akseptere mer vidtrekkende arbeid ved konkrete skadehendelser, eksempelvis dersom arbeidet skyldes vannlekkasje eller brann. Her vil arbeidet ikke omfattes av ordlyden «oppussing», selv om arten av arbeidet under vanlige omstendigheter ville ha vært avgiftspliktig. Slikt renovasjons- og reparasjonsarbeid vil ikke være avgiftspliktig, selv om bygget skal selges eller leies ut.

Når skal en registreres?

Virksomheter som driver med oppføring av bygg for salg/ utleie ved bruk av egne folk, vil være registrerings- og avgiftspliktige når omsetningsverdien av arbeidet, herunder byggleidelse, har oversteget kr 50 000 netto¹⁰.

Virksomheter som har kjøpt en eldre leiegård vil på samme måte være registrerings- og avgiftspliktige når verdien av utført moderniserings- og oppussingsarbeid og administreringen av det har oversteget omsetningsgrensen.

Hvor beløpsgrensen på kr 50 000 er oversteget, foreligger plikt til registrering i avgiftsmanntallet og til å beregne merverdiavgift av det utførte arbeidet. Merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd er således en egen registreringsbestemmelse, og avgiftsgrunnlaget er den alminnelige omsetnings-

⁹ Jf. ordlyden i mval. § 10 fjerde ledd «oppussing og modernisering».

¹⁰ Jf. merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, jf. § 28.

⁶ Ot. prp. nr. 32 (1972-73).

⁷ Jf. merverdiavgiftsloven § 14.

⁸ Skattedirektoratets Meldinger, Av. nr. 12/1978.

verdien av de varer og tjenester som tas i bruk i virksomheten¹¹.

I et nyere vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift ble skattekontorets vedtak om etterberegning stadfestet¹².

Klager drev eiendomsforvaltning som kjøp, utleie og salg av eiendommer. Klager rehabiliterte bygninger ved innkjøp av tjenester, i tillegg til at selskapets egne ansatte utførte arbeid på bygningene. Daglig leder utførte arbeid med byggeadministrasjon. Selskapet var ikke registrert etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, og det var da ikke beregnet avgift av arbeidet.

Klager anførte blant annet at alternativet «oppussing» tok sikte på å bringe bygningen i en annen og forutsetningsvis bedre stand enn den var i som ny (et skattemessig påkostningsbegrep, vår merknad). Dette ble virksomheten ikke hørt med.

Rehabiliteringen i egen regi og administrasjonen av dette ble ansett for å være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd. Skattekontoret etterberegnet utgående merverdiavgift for tjenester, varer, materialer og administrasjon¹³. Videre ble det ilagt tilleggsavgift med 20 %¹⁴.

For den skjønsmessige beregningen av utgående avgift på utførte tjenester ble det tatt utgangspunkt i bokførte lønnskostnader i selskapet. Verdien av administrasjonsarbeider for daglig leder ble fastsatt ved skjønn, og det ble tatt utgangspunkt i innberettet lønn for ett av årene. Det ble gjort påslag med 75 % på beregningsgrunnlaget for å komme frem til omsetningsverdien av arbeidet, og beregnet 25 % merverdiavgift på beløpet.

Særlig om planleggings- og utviklingstjenester

Selskaper som driver med fast eiendom, har ulike stadier i driften av virksomheten. En har en utviklingsfase med planlegging, samt selve byggeprosessen. Arbeidet i en utviklingsfase kan omfatte vurdering av kjøp av ulike tomter, kontakt med myndigheter, prosjektering og regulering.

Det er reist spørsmål om hvor på en slik skala uttaksplikten oppstår.

Dom fra Eidsivating lagmannsrett

Steen-dommen fra 2007 fastslo, i samsvar med juridisk teori og praksis, at også byggeadministrasjon/ byggeledelse¹⁵ var omfattet av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd selv om den næringsdrivende selv ikke stod for noen del av det fysiske arbeidet¹⁶.

Fra 1. januar 2008 ble dette så presisert slik at det fremgår tydeligere av bestemmelsens ordlyd¹⁷.

Imidlertid fastslo Steen-dommen også at alt arbeid fra og med det å skaffe tomter i forbindelse med oppføring av bygg, omfattes av avgiftsplikten¹⁸. I dommen heter det at: «Hensynet til konkurransenøytralitet tilsier etter lagmannsrettens syn at § 10 fjerde ledd gis et romslig anvendelsesområde. Selv om det språklig sett kanskje ikke er helt naturlig å si at for eksempel arbeid med å skaffe tomter faller inn under virksomhet med oppføring av bygg, er lagmannsretten – riktignok under en viss tvil – kommet til at også denne delen av Steens arbeid må anses som tjenester som er tatt i bruk i selskapets virksomhet med oppføring av bygg for salg. Retten har i den forbindelse særlig lagt vekt på at dersom selskapet hadde fått dette utført av andre, ville det måttet betalt for disse tjenestene med moms.»

Dommen ble anket, men anken ble nektet fremmet¹⁹.

BFU fra 31.3.2009

Skattedirektoratet har i en bindende forhåndsuttalelse av 31.3.2009 presisert når uttaksplikt oppstår.

Selskapet drev hovedsakelig med omsetning av boliger i egen regi. Ansatte utførte arbeid med bygging, utviklingstjenester som regulerings-, prosjekterings- og tilretteleggingsarbeid, samt salgsarbeid. Selskapet kjøpte også inn varer og tjenester fra eksterne leverandører. Selskapet hadde omsetning av entrepris- og utviklingstjenester til andre.

Selskapet reiste spørsmål om det måtte beregne uttaksmerverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd for egenregitjenester i utviklingsfasen, før det er tatt beslutning om at det skal oppføres et egen-

regibygg på tomten, og om det i så fall også gjaldt byggeprosjekter som ikke ble realiserte.

Selskapet mente blant annet at arbeid med utviklingsprosjekter som aldri ble realiserte, ikke var avgiftspliktige, herunder arbeid med identifisering og kjøp av eiendommer. Videre at avgiftsplikten ikke oppstod før en hadde fattet en beslutning om iverksettelse av prosjektet, slik at forprosjektering falt utenfor.

Skattedirektoratet kom til at det forelå plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift fortløpende på alle tjenestene med tomtekjøp, reguleringsarbeid og prosjekteringsarbeid som utføres i egen regi. Tjenester som gjelder selve salget av de ferdige boligene skal derimot ikke uttaksberegnes, da salg av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt²⁰.

Skattedirektoratet uttalte at så lenge det ikke for noen del drives «rent tomtsalg»²¹, vil alle egenregitjenester med reguleringsarbeid, prosjekteringsarbeid og tomtekjøp i prinsippet være avgiftspliktig, enten etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd eller etter merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd annet punktum.

Dette medfører at det ikke skilles mellom arbeid som ikke resulterer i realiserte prosjekter og prosjekter som gjør det. Det er tilstrekkelig å konstatere at tjenestene etter sin art er avgiftspliktige og utført med tanke på eventuell egenregibyggning.

Hvor virksomheter driver delt, både med avgiftsunntatt «rent tomtsalg» og med oppføring i egen regi, må tjenestene henføres til den ene eller den andre delen, henholdsvis med og uten avgiftsberegning.

I den bindende forhåndsuttalelsen avgrenser Skattedirektoratet mot tjenester som gjelder selve salget av de ferdige boligene. Slike tjenester skal det ikke uttaksberegnes avgift av, idet salg av fast eiendom faller utenfor avgiftsområdet²².

Klagenemndas vedtak av 16.2.2009

Det vises også til Klagenemnda for merverdiavgift sin avgjørelse av 16. februar 2009²³.

Klager drev med oppkjøp av tomteområder for oppføring av egenregibygg. Tomter ble

11 Jf. merverdiavgiftsloven § 19.

12 Jf. Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelse nr. 6308

13 Jf. merverdiavgiftsloven § 55 nr. 1

14 Jf. merverdiavgiftsloven § 73.

15 Avgiftspliktige tjenester som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001.

16 Eidsivating lagmannsretts dom av 26.1.2007.

17 Lov 29. juni 2007.

18 Jf. merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd.

19 Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse av 25. mai 2007.

20 Jf. merverdiavgiftsloven § 5a første ledd.

21 Jf. BFU 18/08 av 3. april 2008.

22 Jf. merverdiavgiftsloven § 5a første ledd.

23 Jf. Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelse nr. 6290.

også solgt videre uten at det var oppført egenregibygg på dem, såkalt «rene tomtesalg».

Klager anførte at spørsmålet om uttaksmerverdiavgift skal avgjøres på det tidspunktet tjenestene faktisk utføres. Da arbeidet med vurdering og planlegging ble utført, var det usikkerhet knyttet til om den enkelte eiendommen ville bli kjøpt, og også usikkert om eiendommen ville bli videresolgt eller benyttet i egenregiprojekt. Klager mente at registreringsplikt først oppstår når selskapet bestemmer seg for å gjennomføre et egenregiprojekt, slik at det ikke forelå avgiftsplikt for tjenester utført før dette tidspunktet. Klager var også uenig i hvor mye tid som rent faktisk var benyttet til ikke-avgiftspliktig intern administrasjon.

Klagenemnda for merverdiavgift var enig i at tidspunktet for avgiftsvurderingen var når arbeidet rent faktisk ble utført, men at en i denne konkrete saken hadde god oversikt over hvilke eiendommer som faktisk ble benyttet i egenregi-prosjekter, slik at det var mest korrekt å etterberegne.

Klagers synspunkt om at det ikke forelå avgiftsplikt for tjenester utført forut for det tidspunkt det ble bestemt at et prosjekt skulle gjennomføres, førte altså ikke frem.

Skattekontoret hadde her ikke etterberegnet avgift på tjenester utført i i tilknytning til eiendommer som rent faktisk ikke ble kjøpt. Dette er i strid med den rettsoppfatning som den senere bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet av 31.3.2009 angir.

Hva med den såkalte «ettbyggsregelen»?

Det har vært hevdet fra næringshold og i juridisk teori at det foreligger et slags avgiftsmessig amnesti dersom det kun oppføres ett bygg med tanke på salg eller utleie; en såkalt «ettbyggsregel».

Ettbyggsregelen har sitt opphav i nå opphevede forskrift 3 til merverdiavgiftsloven om hvem som var avgiftspliktig i bygge- og anleggsbransjen. Forskriften ble opphevet med virkning fra 1.1.1987, da forskriften etter hvert ble praktisert i strid med forutsetningene, i den forstand at et betydelig antall ikke-næringsdrivende ble registrert i manntallet.

«Skattedirektoratets Meldinger» av 28. august 1986 presiserer i pkt. 1. at opphe-

velsen av forskrift 3 innebærer at for fremtiden må spørsmålet om det foreligger næringsvirksomhet i bygge- og anleggsfagene baseres helt ut på undersøkelser av hvorvidt de alminnelige kriterier for næringsdrift foreligger²⁴.

På samme måte som i den opphevede forskriften, vil også det forhold at det kun er tale om ett bygg helt konkret kunne tilsi at det ikke er næringsvirksomhet, eksempelvis hvis en person, som ellers har annet lønnsarbeid, på fritiden pusser opp én enkelt hytte som han eier med henblikk på salg. Et slikt forhold er imidlertid noe ganske annet enn en oppføring/oppussing av et nærings- eller boligbygg med egne ansatte med tanke på salg eller utleie. Slik virksomhet vil klart anses som næringsvirksomhet og være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, selv om det kun er ett bygg.

Det kan heller ikke trekkes den slutning at en ettbyggsregel gjelder så lenge det går mer enn to år fra fullføring av det ene bygget til det neste blir påbegynt, ut fra en analogitanke med den toårsregelen som oppstilles i merverdiavgiftsloven § 28 fjerde ledd.

Det er ikke antallet bygg som er avgjørende for avgiftsplikten, men hvorvidt det er tale om virksomhet drevet i et slikt omfang at det i seg selv oppfyller kravene til en selvstendig avgiftspliktig næringsvirksomhet.

At det er usikkert hvorvidt en virksomhet i dårlige tider er egnet til å gå med overskudd, det vil si at det grunnet markedsvingninger kanskje ikke blir et overskudd ved endelig salg av eiendommen, er ikke et argument som taler mot registreringsplikt.

Virksomhetens art vil være avgjørende, og da om virksomheten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd. Avgiftsplikten oppstår fortløpende ved utførelsen av arbeidet i egen regi, det vil si når byggheren selv eller ved hjelp av egne ansatte foretar ytelse som faller inn under det avgiftspliktige området, ikke ved det senere salget. Da gjelder avgiftsplikt etter § 10 fjerde ledd, så fremt den generelle registreringsgrensen overstiges, kravet til næring er oppfylt og formålet er salg eller utleie.

Dårlige tider gir ikke anledning til å fritas fra registreringsplikt så fremt vilkårene for registrering er til stede. Konkurranserevid-

ningshensynet vil like fullt gjøre seg gjeldende, i forhold til de virksomheter som må kjøpe inn tilsvarende tjenester utenfra med tillegg av merverdiavgift.

Tidligere gjaldt et såkalt 20 %-fritak etter merverdiavgiftsloven § 70 for uttakspunkt for de som drev i både fremmed regi og egen regi²⁵. Var egenregidelen mindre enn 20 % av den totale tjenesteproduksjonen, kom entreprenørene under det alminnelige fritaket for uttakspunkt. Dette ga konkurransevridning i forhold til § 10 fjerde ledd-virksomheter som på sin side ble avgiftspliktige fra første krone. Dette har imidlertid ikke betydning etter den 1.1.2008, da fritaket nå er opphevet.

Avsluttende bemerkninger

Det knytter seg rettslige og faktiske utfordringer til praktiseringen av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd. Avgiftsmyndighetene må finne et sannsynlig faktisk grunnlag for skjønn hvor det mangler eller er ufullstendige oversikter over utførte tjenester fra virksomhetens side.

I etterberegningstilfeller må tjenester med tomtekjøp, reguleringsarbeid og prosjekteringstjenester som i ettertid ikke rent faktisk kan henføres til virksomhetsområdet «rent tomtosalg» uttaksberegnes etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, jf. § 14 tredje ledd.

I den forbindelse vil prinsippet i merverdiavgiftsloven § 43 kunne anvendes, hvorefter en registreringspliktig næringsdrivende anses avgiftspliktig for sin omsetning i den utstrekning det ikke «...godtgjøres at det ikke skal betales avgift av omsetningen»²⁶.

Oppsummert foreligger det en klar plikt til avgiftsberegning hvor utført arbeid med oppføring, oppussing og modernisering etter sin art faller inn under det avgiftspliktige området. Dette gjelder også tjenester med administrasjon av slikt arbeid. I den forbindelse er det en rekke virksomheter som skal registreres i manntallet og beregne og betale avgift som ved uttak. Manglende registrering og avgiftsberegning kan føre til etterberegning, illeggelse av renter og tilleggsavgift²⁷.

²⁵ Finansdepartementet 15.6.2001.

²⁶ Jf. merverdiavgiftsloven § 43.

²⁷ Jf. merverdiavgiftsloven §§ 55 og 73.

²⁴ Skattedirektoratets Meldinger, nr. 15 av 28. august 1986.