

skapet for ikke å ha rådet morselskapet til å avstå fra å gi konsernbidraget.

Kravet skulle åpenbart ikke vært rettet mot datterselskapets revisor. Datterselskapet var mottaker av konsernbidraget, og revisor hadde ingen grunn til å fraråde datterselskapet å ta imot dette. Revisor hadde heller ikke plikt til å gi råd til morselskapet om hva de burde gjøre. Saken endte med at det ble sendt et utfyllende avslagsbrev, og kravet ble ikke forfulgt videre.

Om noen skulle hatt plikt til å fraråde transaksjonen, måtte det i tilfelle ha vært morselskapets revisor. Etter vårt syn var det imidlertid heller ikke grunnlag for å etablere ansvar mot denne revisoren. Selskapet hadde god økonomi da konsernbidraget ble avgitt, og det var ikke noe som tilsa at konsernbidraget ikke burde vært gitt. Uansett var det ingen grunn til å tro at styremedlemmene ikke forsto konsekvensene av sitt eget vedtak, og selskapet kunne derfor under enhver omstendighet ikke velte ansvaret over på revisor.

#### Krav som skyldes styremedlemmenes forsømmelser

Erfaringsmessig rettes det en del krav mot revisor som skyldes styremedlem-

mers forsømmelser. Styret og revisor har mange tilgrensende og overlappende funksjoner, og det kan være vanskelig å skille mellom ansvarsområdene – særlig for en utenforstående tredjemann.<sup>4</sup>

Samtidig ser vi også en del eksempler på at revisjonsklienter krever erstatning fra egen revisor for tap som skyldes uaktsomme forhold hos styremedlemmene. Hvis revisor ikke kan klandres for feilen, må revisor naturligvis frifinnes. Men selv om revisor har handlet uaktsomt, vil styremedlemmenes uaktsomhet få betydning både ved ansvarsvurderingen og utmålingen av tapet. Revisjonsklienten blir identifisert med egne styremedlemmer, og dersom styremedlemmene har handlet uaktsomt, kan dette medføre at erstatningen må reduseres eller faller bort i sin helhet.

#### Erstatningskravet har bortfalt

Det hender også at det fremsettes krav som har bortfalt som følge av foreldelse eller passivitet. Hvis den som krever erstatning, venter for lenge med å fremsette kravet mot revisor, kan kravet ha falt bort i mellomtiden. Revisor må i så

<sup>4</sup> Det gis en utførlig oversikt over styrets og revisors arbeidsoppgaver, samt grensesnittet mellom disse, i en artikkelserie som er inntatt i Revisjon & Regnskap 2018 nr. 5 og 6.

tilfelle frifinnes, selv om kravet i utgangspunktet var berettiget.

Det kan være vanskelig å vurdere om kravet er bortfalt, og det oppstår ofte uenighet om for eksempel når den som krever erstatning hadde tilstrekkelig kunnskap om kravet til at det burde ha vært gjort gjeldende overfor revisor. Særlig gjelder dette hvis revisor gjør feil som leder til klage til skattemyndighetene, fordi det kan være vanskelig å vurdere på hvilket tidspunkt man hadde tilstrekkelig kunnskap om at det ville oppstå et tap.

Selv om revisor selv mener å ha opptrådt erstatningsbetingende, for eksempel fordi man åpenbart har gitt et feil skatteråd, er det veldig viktig at man ikke erkjenner ansvar. Selv om kravet i utgangspunktet er berettiget, kan formelle innsigelser gjøre at kravet likevel ikke kan gjøres gjeldende. Hvis man mottar et erstatningskrav, må kravet meldes til forsikringsselskapet så raskt som mulig, slik at forsikringsselskapet kan vurdere grunnlaget for kravet og ta stilling til hvordan man bør opptre videre.

# Merverdiavgift på uttak

Det skal beregnes utgående merverdiavgift ved uttak, på samme måte som det skal beregnes merverdiavgift ved salg av varer og tjenester. Plikt til å beregne utgående merverdiavgift gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift pådratt ved anskaffelsen.



Senioradvokat  
Kari Elisabeth Christiansen  
RSM Advokatfirma

Uttaksreglene gjelder for alle avgiftssubjekt, dvs. både for virksomheter som er eller skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret.<sup>1</sup>

Reglene om når det påløper plikt til å beregne merverdiavgift ved uttak, er mer komplisert enn ved omsetning. Det skyldes at reglene for uttak er ulike for varer og tjenester. I tillegg er det særskilte regler for byggetjenester. Det er dessuten ulike regler for uttak av varer og tjenester av et slag som omsettes i virksomheten (omsetningsobjekt) og driftsmidler.

Dagens regler om merverdiavgift ved uttak har vært gjeldende siden 1. januar 2008. De nye uttaksreglene trådte i kraft samtidig med justeringsreglene, med noen mindre endringer i forbindelse med ikrafttreddelsen av merverdiavgiftsloven av 2009. Min tanke med denne artikkelen er å oppdatere en artikkel jeg skrev for Revisjon og Regnskap i 2008, og som den gang vil min omtale av justerings-

<sup>1</sup> Jf. mval. § 1-3 første led bokstav d).



Midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler privat, utløser ikke plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. En ansatt kan for eksempel låne virksomhetens varebil uten at det regnes som et uttak.

reglene være begrenset til der de har direkte betydning for uttaksreglene.

### Uttaksbegrepet

Uttak er en transaksjon som medfører plikt til å beregne merverdiavgift, men selve begrepet «uttak» er i motsetning til begrepet «omsetning» ikke legaldefiniert. Hva som er uttak, må derfor utledes av lovteksten i de enkelte uttaksbestemmelsene.

### Uttak av varer

Mva-pliktig uttak av varer inntreer når varer tas ut fra avgiftssubjektets mva-pliktige virksomhet.<sup>2</sup> Plikt til å beregne merverdiavgift utløses derfor når varer som i utgangspunktet er anskaffet til bruk i en mva-pliktig virksomhet,

benyttes i den mva-unntatte delen av virksomheten eller til bruk utenfor virksomheten. Uttaksplikten gjelder både for omsetningsvarer og driftsmidler. For såkalte kapitalvarer er vilkårene for når det foreligger uttak noe annerledes og gjennomgås i et eget punkt nedenfor.

### Vilkår om fradragsrett

For å beregne uttaksmerverdiavgift må virksomheten også ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelse eller fremstilling av varen. Manglende fradragsrett for mva ved anskaffelsen kan skyldes at:

- Varen ved anskaffelsen er unntatt merverdiavgift.
- Varen ved anskaffelsen er fritatt for merverdiavgift.
- Kjøper ikke er mva-pliktig på anskaffelsestidspunktet.

- Selger er en videreforhandler som beregner merverdiavgift etter avansesystemet.
- Det ikke er fradragsrett for merverdiavgift ved kjøp av den type varer.
- Den inngående merverdiavgiften, eller retten til fradrag, ikke er tilstrekkelig dokumentert

Vilkåret om fradragsrett er tatt med for å hindre avgiftskumulasjon (merverdiavgift beregnet av merverdiavgift) slik at avgiftsbelastningen på forskjellige former for forbruk likestilles. Vilkåret gir likevel ulik mva-behandling ved uttak og salg, da det ved salg ikke er et vilkår for å beregne merverdiavgift at selger har hatt rett til fradrag ved kjøpet. Eksempler på dette er omtalt under avsnittene «Unntak fra merverdiavgift» og «Kjøp»

<sup>2</sup> Jf. mval. § 3-21 første ledd første pkt.

per er ikke mva-pliktig på anskaffelsestidspunktet».

#### Unntak fra merverdiavgift

Noen varer er unntatt merverdiavgift i mval. kap. 3. Et sentralt unntak er fast eiendom som er definert som en vare i mva-rettslig forstand. Uttak av fast eiendom er derfor alltid unntatt merverdiavgift, men her gjelder særskilte regler om justering av inngående merverdiavgift for ny-, på- eller ombygging.<sup>3</sup>

En mva-pliktig konsulentvirksomhet som kjøper brukte kontormøbler fra en mva-unntatt kursleverandør, vil motta faktura uten merverdiavgift og har derfor heller ikke rett til fradrag. Hvis konsulentvirksomheten senere tar møblene ut til privat bruk for eieren, skal det altså ikke beregnes uttaksmerverdiavgift. Velger konsulentvirksomheten heller å selge kontormøblene, må møblene selges med merverdiavgift.

#### Fritak fra merverdiavgift

Etter merverdiavgiftsloven kap. 6 er en rekke varer fritatt fra merverdiavgift og skal derfor faktureres uten merverdiavgift. Et fritak fra å beregne merverdiavgift innebærer at omsetningen er mva-pliktig, selv om det ikke skal beregnes merverdiavgift av omsetningen.

Selv om varen ble fakturert uten merverdiavgift fordi omsetningen var fritatt fra merverdiavgift, skal det i noen tilfeller likevel beregnes merverdiavgift ved et etterfølgende uttak.<sup>4</sup> For eksempel gjelder et fritak fra merverdiavgift ved overdragelse av hele eller deler av en virksomhet for videre drift av virksomheten. Ved kjøp av en virksomhet vil det derfor ikke påløpe inngående merverdiavgift ved anskaffelsen. Et senere salg eller uttak av enkeltvarer kan likevel være mva-pliktig, f.eks. ved senere salg, eller ved uttak i forbindelse med en fisjon eller fusjon, av immaterielle rettigheter.

Dersom varen også ved et senere salg vil være fritatt merverdiavgift ved

omsetning, påløper det ingen plikt til å beregne merverdiavgift ved et senere uttak. Dette gjelder for eksempel ved salg av el-bil eller kjøretøy som omfattes av reglene om omregistreringsavgift.

#### Kjøper er ikke mva-pliktig på anskaffelsestidspunktet

Næringsdrivende skal i utgangspunktet registreres i Merverdiavgiftsregisteret først når omsetning og uttak som omfattes av loven overstiger kr 50 000 over en løpende tolv månedersperiode.<sup>5</sup> Både salg og uttak av varer før omsetningsgrensen er nådd, skal skje uten merverdiavgift, og da vil det heller ikke foreligge rett til fradrag for inngående merverdiavgift pådratt ved innkjøpet.

Virksomheter som har foretatt anskaffelser før omsetningsgrensen er nådd, vil normalt ha rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på driftsmidler anskaffet før registreringstidspunktet dersom kravet fremmes innen tre år etter anskaffelsen. Det er en forutsetning at driftsmidlet fortsatt er i bruk i virksomheten etter at omsetningsgrensen er nådd. Selv om lovens ordlyd angir at uttakspikten skal vurderes ut fra retten til fradrag ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen, tilsier reelle hensyn at det må beregnes uttaksmerverdiavgift dersom virksomheten i ettertid har oppnådd rett til fradrag.

#### Kjøper blir mva-pliktig som følge av lovendring etter anskaffelsestidspunktet

Det følger av lovforarbeidene<sup>6</sup> at vilkåret om fradragrett også skal gjelde for virksomheter som på grunn av lovendring har endret sin virksomhet fra mva-unntatt til mva-pliktig. For eksempel vil dette gjelde virksomheter som yter alternativ behandling som ble mva-pliktig fra 1. januar 2021.

Senere rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til drift og vedlikehold av driftsmidlet, vil ikke endre dette utgangspunktet, men dersom det er utført påkostninger kan saken stille

seg annerledes. Det er en forutsetning at påkostningene har hatt betydning for verdien av varen på tidspunktet for uttaket. Merverdiavgift skal i så fall kun beregnes av den økte restverdien. I lovforarbeidene er det angitt at det av praktiske hensyn ikke bør være plikt til å beregne merverdiavgift av enhver påkostning, men bare når det er foretatt vesentlige påkostninger. Hva som ligger i begrepet vesentlige påkostninger, er ikke nærmere angitt.

Som nevnt ovenfor, er det her en forskjell mellom uttak og omsetning. Virksomheter som ved lovendring har fått endret sin mva-status får ikke fradragført merverdiavgift på varer innkjøpt før virksomhetene ble mva-pliktige, men har likevel blitt ansett mva-pliktige for senere salg av driftsmidler.<sup>7</sup> Høyesterett tok stilling til denne praksisen i en dom fra 2014 (Riska Fjordcruise). Saken gjaldt et selskap som hadde kjøpt en båt for persontransport ble mva-pliktig fra 1. mars 2004 og derfor ikke hadde rett til fradrag på kjøpstidspunktet. Båten ble derfor solgt uten merverdiavgift i 2008 selv om virksomheten da var mva-pliktig. Spørsmålet for Høyesterett var om båten likevel skulle ha vært solgt med merverdiavgift. Riska Fjordcruise anførte at det var formålet med bruken på anskaffelsestidspunktet som var avgjørende, mens Staten v/Skatt vest anførte at det avgjørende var formålet på salgstidspunktet. Rettens flertall (3–2) ga Staten medhold.

#### Avansesystemet

Det er en forutsetning for å benytte avansesystemet at varene er kjøpt fra en selger som ikke skal beregne merverdiavgift ved salg. Videreforhandleren har derfor ikke mulighet til å fradragføre inngående merverdiavgift på kjøpet og følgelig ikke plikt til å beregne merverdiavgift på uttak. Mva-pliktige videreforhandlere som benytter avansesystemet, kan dermed ta ut varer fra virksomheten uten å beregne uttaksmerverdiavgift.

<sup>3</sup> Se mval. kap. 9.

<sup>4</sup> Jf. mval. § 3-21 annet ledd annet pkt.

<sup>5</sup> Jf. mval. § 2-1 først ledd.

<sup>6</sup> Jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 16 andre spalte.

<sup>7</sup> Jf. mval. § 3-19.

### Varer hvor inngående merverdiavgift ikke kan føres til fradrag ved kjøp

Det er gitt en rekke begrensninger i fradragsretten selv om varen er til bruk i den mva-registrerte virksomheten.<sup>8</sup> Begrensningene gjelder for virksomheter som normalt ikke omsetter slike varer,<sup>9</sup> og omfatter kjøp av kunst og antikviteter, varer til gave eller utdeling i reklameøyemed når verdien utgjør mer enn kr 100, innkjøp av varer til fast eiendom som skal dekke bolig- eller velferdsbehov, med unntak av varer til bedriftskantiner og personkjøretøy.

### Den inngående merverdiavgiften, eller retten til fradrag, er ikke tilstrekkelig dokumentert

I utgangspunktet må den inngående merverdiavgiften dokumenteres med bilag for å kunne føres til fradrag.<sup>10</sup> Hvilke krav som stilles til inngående fakturaer, fremgår av bokføringsreglene og da særlig bokføringsforskriften. Det finnes en viss praksis for at fradrag kan oppnås selv om bilaget ikke tilfredsstiller dokumentasjonskravene. Dersom inngående merverdiavgift ikke ble fradragsført på grunn av mangler ved bilaget, er det et spørsmål om hvordan den manglende fradragsretten skal dokumenteres ved et senere uttak.

Ved endring av uttaksreglene i 2008, ble det tatt inn en lovbestemmelse om at den næringsdrivende måtte dokumentere at det ikke forelå rett til fradrag for inngående mva ved anskaffelsen. Bestemmelsen ble ikke videreført i mva-loven av 2009 og det ble ikke gitt en begrunnelse for dette. I Merverdiavgiftshåndboken 2021 er det likevel lagt til grunn at det vil «påligge den næringsdrivende å dokumentere at vilkårene for å unnlate avgiftsberegning er oppfylt». Etter min oppfatning er det neppe grunnlag for å kreve at en virksomhet oppbevarer dokumentasjon utover den alminnelige oppbevaringstiden for regnskapsmaterieell på fem år.<sup>11</sup> Den næringsdrivende må likevel regne med å måtte sannsynlig-

gjøre at det ikke forelå rett til fradrag ved anskaffelsen for å unngå å måtte beregne merverdiavgift ved uttak.

### Uttak av kapitalvarer

For kapitalvarer, dvs. for varer der merverdiavgiften på kostpris utgjør minst kr 50 000, er det gitt særskilte regler. Jeg avgrenser her mot fast eiendom som er unntatt mva og følgelig ikke gjenstand for uttaksmerverdiavgift.

Uttaksmerverdiavgift for andre kapitalvarer skal kun beregnes dersom varen tas ut til privat bruk eller til annen bruk utenfor den samlede virksomheten. Ifølge forvaltningspraksis, anses overdragelse ved fusjon eller fusjon som en uttakshendelse da varen anses tatt ut til bruk utenfor den samlede virksomheten. Overdragelse av en hel eller del av en virksomhet er fritatt merverdiavgift, se ovenfor under avsnittet «Fritak fra merverdiavgift». Uttaksplikten i disse tilfellene gjelder både under og etter justeringsperioden.

Ved uttak fra mva-pliktig til mva-unntatt del av virksomheten utløses ikke plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift, men plikt til å justere inngående merverdiavgift etter justeringsreglene i mval. kapittel 9. Etter justeringsperiodens utløp vil uttak innen den samlede virksomheten verken utløse plikt til justering eller beregning av uttaksmerverdiavgift. Justeringsperioden for andre kapitalvarer enn fast eiendom er fem år.

### Uttak av tjenester

For tjenester innen entreprenørbransjen gjelder egne regler som vil bli omtalt særskilt. Som en hovedregel anses tjenester først tatt ut når tjenester fra den mva-pliktige delen av virksomheten benyttes utenfor den samlede virksomheten til avgiftssubjektet. Benyttes tjenester fra den mva-pliktige delen av virksomheten til den avgiftsunntatte virksomheten, anses dette ikke som mva-pliktig uttak.

Merverdiavgift skal ikke beregnes av ethvert uttak av bedriftens arbeidskraft, men kun av den type tjenester som omsettes, nyttes eller produseres i den mva-pliktige virksomheten. For eksempel dersom Restaurant Solgangsbris AS i en stille periode lar sine ansatte bruke arbeidstiden til å male eierens sommerhus, skal det ikke beregnes uttaks-merverdiavgift for malerjobben fordi selskapet verken omsetter, produserer eller utfører maleoppdrag i sin virksomhet. Hadde eieren benyttet de ansatte til å lage mat og servere i eierens private fest i sommerhuset, ville det foreligget plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift for tjenestene.

Bruken av anskaffelser til den samlede virksomheten kan imidlertid få betydning for beregning av fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen. En mva-registrert virksomhet vil ha rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den mva-pliktige delen av virksomheten, men ikke for anskaffelser til bruk i den mva-unntatte delen.<sup>12</sup> Inngående merverdiavgift på anskaffelser til begge deler av virksomheten (fellesanskaffelser) skal fordeles forholdsmessig etter bruk i den mva-pliktige virksomheten i forhold til øvrig bruk.<sup>13</sup> For eksempel vil en bank som benytter egne advokater i den mva-unntatte bankvirksomheten samtidig som den omsetter mva-pliktige advokattjenester, måtte fordele den inngående merverdiavgiften på innsatsfaktorene til disse tjenestene.

### Private dagligdage gjøremål

Ved uttak til privat bruk må det avgrenses mot dagligdage gjøremål. Ifølge lovforarbeidene kreves det «en viss bruk av spesialkompetanse» før virksomheten har plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. For eksempel vil advokater kunne ivareta egne private rettsforhold som håndtering av eget boligkjøp og utforming av klage over vedtak fra det offentlige angående private forhold uten at det foreligger plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. Uttaksreglene skal føre til at det blir lik

<sup>12</sup> Jf. mval. § 8-1.

<sup>13</sup> Jf. mval. § 8-2.

<sup>8</sup> Jf. mval. §§ 8-3 og 8-4.

<sup>9</sup> Jf. mval. § 8-5.

<sup>10</sup> Jf. mval. § 15-10 første ledd.

<sup>11</sup> Jf. bokføringsloven § 13.

mva-belastning på forskjellig former for forbruk og en advokat må kunne ivareta private rettsforhold på samme måte som andre privatpersoner.

Velger advokaten å utføre arbeid som krever en viss bruk av spesialkompetanse på egen fritid, må han likevel beregne uttaksmerverdiavgift, noe som er lagt til grunn etter en avgjørelse av Oslo byrett i 1978.<sup>14</sup> Uttaksplikten for slikt arbeid på egen fritid gjelder kun dersom virksomheten drives i et enkeltpersonsforetak og ikke hvis advokaten er ansatt i eget aksjeselskap.

### Uttak av byggevarer og -tjenester

En virksomhet som både omsetter byggetjenester og utfører slike arbeider på egne bygg, kan rammes av uttaksreglene. Det skyldes at byggetjenester er merverdiavgiftspliktige, mens salg og utleie av bygg og anlegg som hovedregel er unntatt merverdiavgift. I noen tilfeller kan eller skal utleien skje med merverdiavgift. Disse tilfellene er omtalt i avsnittet «Bygg og anlegg til bruk i mva-pliktig virksomhet».

Tjenester til oppføring, oppussing og modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie uten merverdiavgift, utløser plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift. Det er altså uttak fra mva-pliktig til mva-unntatt virksomhet som utløser plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift, slik som ved uttak av varer. Det vil si at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift på de varene og tjenestene som tas ut av den mva-pliktige entreprisvirksomheten og benyttes i den unntatte egenregi-byggingen. Plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift inntreer bare for tjenester som virksomheten også omsetter, men se nedenfor om uttakspunkt ved oppføring av bygg i egenregi. Med plikten til å beregne merverdiavgift av uttaket, følger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsene til bruk i virksomheten.

Uttaksplikten omfatter både fysiske byggetjenester og ikke-fysiske tjenester

i form av byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon. For tjenester som markedsføring eller rent internadministrative gjøremål som f.eks. intern regnskapsføring, gjelder de ordinære uttaksreglene for tjenester.

### Grensen mot ikke uttakspiktig vedlikehold

Tidligere var det en utstrakt oppfatning at grensen var sammenfallende med skatterettens grense mellom vedlikehold og påkostninger, dvs. slik at påkostninger var uttakspiktig, men ikke vedlikeholdsarbeider. Spørsmålet om hvor grensen skal trekkes har vært oppe for Borgarting lagmannsrett,<sup>15</sup> som la til grunn at de begrepene som er benyttet i loven omfatter arbeider som faller innenfor skatterettens vedlikeholdsbegrep. Det vil si at uttaksplikten rammer vedlikeholdsarbeider uten at retten fant grunn til å anviser en eksakt øvre grense for hvilke reparasjons- og vedlikeholdsarbeider som ikke omfattes av uttaksplikten.

Retten viste likevel til at «begrepene oppussing og modernisering, og tilføyelsen mv. må innebære at vesentlige deler av profesjonelt utført istandsetting av boligeiendommer med tanke på salg vil være omfattet.» Avgjørelsen ble anket, men slapp ikke inn til behandling i Høyesterett og er dermed rettskraftig. I Merverdiavgiftshåndboken<sup>16</sup> som utgis av Skattedirektoratet, er det uttalt at bestemmelsen ikke rammer reparasjons- og vedlikeholdsarbeid, men oppussing og modernisering mv. selv om arbeidene ikke faller inn under det skatterettslige påkostningsbegrepet. Videre uttales det at reparasjoner og enklere vedlikehold som utføres av egne ansatte, for eksempel en vaktmester, ikke rammes av uttaksplikten. Til tross for uttalelsen i Merverdiavgiftshåndboken er det mer uklart nå enn tidligere hvor grensen skal trekkes for når arbeidene utløser plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.

### Oppføring, oppussing, modernisering mv. av eget bygg (egenregi)

Selv om en utbygger kun driver med oppføring, oppussing, modernisering mv. («byggearbeider») av egne bygg eller anlegg for salg eller utleie, skal utbyggeren registreres i Merverdiavgiftsregisteret.<sup>17</sup> Det innebærer at utbygger skal beregne og innbetale til staten en merverdiavgift beregnet av tjenestenes verdi, inkludert de inkorporerte varene, men får samtidig fradrag for inngående merverdiavgift. Plikten til registrering og beregning av uttaksmerverdiavgift inntreer altså selv om virksomheten ikke har mva-pliktig omsetning og skyldes et ønske om å likebehandle utbyggere og unngå konkurransevridning.

Plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift inntreer bare dersom utbyggeren selv eller ved egne ansatte utfører en mva-pliktig ytelse, for eksempel av tømmerarbeidet som utføres av virksomhetens egne ansatte.

Etter forvaltningspraksis er også tømmerarbeidet som virksomheten i tillegg kjøper fra andre, omfattet av plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift.

Utbygger vil på den annen side ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på alle anskaffelsene til bruk i de uttakspiktige tømmerarbeidene.

Ved kjøp av tjenester som virksomhetens ansatte ikke utfører, for eksempel rørlegger- og elektrikerarbeider, skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift. Det foreligger da heller ikke fradragrett for inngående merverdiavgift på rørlegger- og elektrikerarbeidene.

Dersom utbygger kjøper alle tjenestene, inkludert byggeledelse, skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift, med den følge at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsene.

### Bygg og anlegg til bruk i mva-pliktig virksomhet

Utbygger har likevel rett til fradrag for merverdiavgift dersom bygget skal

<sup>15</sup> Se LB-2012-185068/Utv. 2013 s 575.

<sup>16</sup> Jf. Merverdiavgiftshåndboken utgave 2021, s. 404.

<sup>17</sup> Jf. mval. § 3-26, jf. § 2-1 første ledd.

benyttes i egen mva-pliktig virksomhet. Dette følger av de alminnelige fradragsreglene. Videre vil utbygger ha rett til fradrag dersom han skal leie ut bygget til en leietaker som skal bruke bygget i sin mva-registrerte virksomhet. Forutsetningen er at utbygger er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleien og beregner utgående merverdiavgift av husleien. Alle-rede ordinært mva-registrerte virksomheter kan oppnå frivillig registrering ved å behandle leieforholdet som mva-pliktig,<sup>18</sup> mens andre må sende inn en søknad om frivillig registrering.<sup>19</sup>

En utbygger som utfører alt eller deler av arbeidet selv, skal som nevnt beregne uttaksmerverdiavgift. Dersom utbygger før byggingen starter har inngått leiekontrakter hvor det fremgår at leien skal faktureres med merverdiavgift, kan han oppnå en frivillig registrering for utleien. Utbygger vil i et slikt tilfelle ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift uten å måtte beregne uttaksmerverdiavgift.

Dersom utbygger inngår leiekontraktene etter at byggingen er ferdig, har han vært pliktig til å beregne uttaksmerverdiavgift løpende under oppføringen. Når leiekontraktene er inngått, kan utbygger oppnå en frivillig registrering for utleien med rett til å tilbakeføre den beregnede uttaksmerverdiavgiften. Retten til tilbakegående avgiftsoppgjør gjelder inngående merverdiavgift, men i denne sammenheng regnes uttaksmerverdiavgift som inngående merverdiavgift.<sup>20</sup> Det vil si at virksomheten kan få tilbakebetalt tidligere innbetalt uttaksmerverdiavgift.

Det er i utgangspunktet en forutsetning for tilbakegående avgiftsoppgjør at utbygger må ha inngått leieavtaler med rett til å fakturere leien med merverdiavgift innen seks måneder etter ferdigstilling av byggetiltaket.<sup>21</sup> Fristen er midlertidig forlenget som følge av covid-19-pandemien, og er tolv måneder for bygg og anlegg fullført i perioden 1. september 2019 og 30. juni

2021. For bygg og anlegg fullført i perioden 1. juli til 31. desember 2021, er fristen 30. juni 2022. Ved senere inngåelse av leiekontrakter skal justeringsreglene anvendes.

#### Midlertidig uttak av driftsmidler

Midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler privat, eller annen bruk som faller utenfor loven, utløser ikke plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. For eksempel kan ansatte låne virksomhetens varebil uten at det regnes som et uttak. Forutsetningen er at virksomheten ikke driver med utleie av den type vare som brukes midlertidig. Dersom virksomheten leier ut varebiler og en av de ansatte låner en av varebilene, må altså arbeidsgiver beregne uttaksmerverdiavgift av den ansattes midlertidige bruk. Det er i et slikt tilfelle tale om uttak av en tjeneste – utleietjenesten – som omsettes fra den mva-pliktige virksomheten.

Begrunnelsen for uttaksmerverdiavgift, å sikre lik beskatning av forbruk, uavhengig av hvordan forbruket er kommet i stand, taler for uttaksmerverdiavgift også ved utlån. Lovgiver har likevel valgt å holde slik utlån utenfor uttaksregelverket fordi det vil føre til administrative byrder for virksomheten. Derimot kan midlertidig bruk av kapitalvarer utløse plikt til justering, men biler er særskilt unntatt fra kapitalvarebegrepet.

#### Delvis og midlertidig uttak av driftsmidler

Driftsmidler som er anskaffet fullt ut til bruk i en mva-registrert virksomhet, kan lånes ut uten at det utløser plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. Det gjelder for eksempel dersom et flyttebyrå låner ut ett av sine kjøretøy til en ansatt. Jeg forutsetter her at flyttebyrået ikke driver med utleie av sine flyttebiler, da en utleievirksomhet ville vært forpliktet til å beregne merverdiavgift ved et slik utlån.

I de tilfellene et driftsmiddel er innkjøpt til bruk i både den mva-pliktige og mva-unntatte virksomheten (fellesanskaffelse), har avgiftssubjektet bare krav på et forholdsmessig fradrag for

inngående merverdiavgift. Dersom en slik vare senere varig tas i bruk fullt ut utenfor mva-pliktig bruk, skal det ifølge lovforarbeidene beregnes forholdsmessig uttaksmerverdiavgift.<sup>22</sup> For eksempel hvis fradrag ble ført med 50 % av den inngående merverdiavgiften, skal det ved uttak kun beregnes utgående merverdiavgift av 50 % av omsetningsverdien på uttakstidspunktet. Grensen mellom hva som skal karakteriseres som varig og midlertidig, kan imidlertid være uklar.

#### Delvis og midlertidig uttak av omsetningsvarer og -tjenester

Ved innkjøp av varer og tjenester som omsettes i virksomheten, foreligger det som nevnt fullt ut rett til fradrag for inngående merverdiavgift. For å sikre lik mva-belastning som ved kjøp, skal det beregnes merverdiavgift ved uttak av slike varer og tjenester. Spørsmålet om en slik uttakspunkt forutsetter at varene og tjenestene må tas helt ut av den mva-pliktige virksomheten, dvs. slik at delvis og midlertidige bruksendringer ikke kvalifiserer til uttak, var åpne for Høyesterett i 2014 (Byggmesterdommen).<sup>23</sup>

Byggmesterdommen gjaldt en byggmester som oppførte en bolig dels til visningsbolig for å profilere den mva-pliktige byggevirksomheten og dels til privatbolig. Når det her var tale om varer og tjenester som normalt ble omsatt med merverdiavgift, forelå det fullt ut rett til fradrag for all inngående merverdiavgift på anskaffelsene. Spørsmålet var dermed om bruken av bygget til bolig var å regne som et uttak av varer og tjenester fra byggmestervirksomheten, og om et slikt uttak utløste plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.

Skatteetaten anførte prinsipalt at bruken som visningsbolig var for beskjedent til ikke å anse boligen fullt uttatt til privat bruk, og subsidiært at det var adgang til forholdsmessig uttaksberegning. Byggmesteren anførte prinsipalt at plikten til å betale merverdiavgift først inntreffer når varen eller tjenesten er

<sup>22</sup> Jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) pkt. 4.5.6.

<sup>23</sup> Jf. dom av 18.12. 2014 (Rt. 2014 s. 1281).

<sup>18</sup> Jf. mval. § 2-3 tredje ledd.

<sup>19</sup> Jf. mval. § 2-3 første ledd.

<sup>20</sup> Jf. mva-forskriften § 9-1-1 bokstav b.

<sup>21</sup> Jf. mva-forskriften § 8-6-2.

