

# Merverdiavgifts- behandlingen av driftsmidlet nærings- eiendom

Artikkelen setter søkelyset på hvordan fradragskriterier utviklet for direkte kostnader har vist seg utilstrekkelige for å forhindre skjult merverdiavgift i kostnadselementene driftsmidler og overheadkostnader, og gir et skråblikk til hvordan systemnøytralitet i større grad gjennomføres i andre land.



Advokat  
Eivind Bryne  
Partner i Advokatfirmaet Nova

Meningen er å skape bevissthet om at næringslivet i Norge bør ha tilsvarende rammebetingelser, som øker verdiskaping og derigjennom øker merverdiavgiftsprovenyet, slik merverdiavgiftssystemet er ment å skulle fungere.

## Merverdiavgift – fradrag i hvert ledd er helt essensielt

Merverdiavgift går ut på at det ved omsetning av «alle» varer og tjenester, innkreves en viss prosent forbrukskatt, samtidig som den som gjør denne jobben for staten, selv har fradrag på sine innkjøp til varelager, driftsmidler og drift, dvs. «alle» varer og tjenester reelt til bruk i virksomheten. Det helt essensielle er at det gis fradrag på det som utgjør kostnadselementene i produktene til hvert ledd i næringskjeden. Resultatet er da en ren merverdiavgift, ved at staten får inn en forbruksskatt kun på differansen, selve merverdien i omsetningsleddet. Dette er utgangspunktet for verdens hittil mest effektive og dynamiske skattemetode.

## Overbeskatning av skattesystemet merverdiavgift

Problemer oppstår når man i stedet for å «tune» denne finmekanikken, prøver å få enda mer skatt ut av dette skattesystemet, ved å strupe den nøytraliserende fradragsretten og anvende den høyeste merverdiavgiftssatsen over hele linjen. Høyesterett har 14. oktober 2021 lagt til grunn at fradragsrett ved salg av næringseiendom er subsidiering i avsnitt 46 i HR-2021-02025-A Staten mot Staten. Høyesteretts dom gjelder mva-fradragsretten ved driftsmiddelelsalg der det heter at kumulasjon er noe man bør unngå.

Driftsmidlene er kostnadselement i Siemens sine produkter. Kumulasjon er ganske enkelt ødeleggende i et mva-system. «Enklere merverdiavgift med én sats» heter en utredning fra en ekspertgruppe i 2019, som leverte et bestillingsverk om hvor greit det er å ta den høyeste skattesatsen over hele linjen, hvor belastningen for statens «frontsoldater» med arbeidsintensive dårlig betalte tjenester rettet mot forbrukere ikke var et tema. «Det enkleste er pistol» var Tramteaterets tittel, som er et passende apropos når forvaltningen glemmer at moms ikke er bedriftsskatt, og anser alt annet enn full moms

og fradragsnekt ved salg av næringseiendom for å være subsidiering.

## De avgiftspliktige skal ikke være statens melkekyr

Hensikten med denne artikkelen er å påpeke at det skal være fradragsrett for indirekte kostnader og overheadkostnader (løpende faste/variable utgifter knyttet til den samlede virksomheten) og forklare hvorfor med utgangspunkt i Høyesteretts dom av 14. oktober 2021. Over 20 år etter merverdiavgiftsreformen i 2001 er det nødvendig å ruske opp i den generelle oppfatningen av hva merverdiavgift er ment å være. Finansdepartementet forklarer merverdiavgift som «en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester som har til formål å skaffe staten inntekter», der det heter at «merverdiavgiftspliktige virksomheter får fradragsført inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette bidrar til at avgiften ikke belaster avgiftspliktige virksomheter i omsetningskjeden, og at den dermed beskatter det endelige forbruket av varer og tjenester.»

Fradragsretten skal ikke bare bidra til at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige. Den skal sørge for at det ikke skjer og forhindre at de avgiftspliktige i

næringskjeden blir statens melkekyr. Systemnøytraliteten skal sørge for at det kun er det endelige forbruket som beskattes.

Realiteten i Norge er en overbeskatning av merverdiavgiften, som ikke lenger er den privatforbruksskatten den har til formål å være, men i høy grad en bedriftsskatt. Dette blant annet som direkte konsekvens av at merverdiavgiften har vært under forvalterens press for å avskjære fradrag for merverdiavgift på påregnelige nødvendige hendelser/transaksjoner i avgiftspliktig næringsvirksomhet.

### Utvikling i fradragsretten for driftsmidler og overhead-kostnader – relevansvurdering

Høyesterett har i avsnitt 46 i HR-2021-02025-A Staten mot Staten lagt til grunn at fradragsrett ved salg av næringseiendom er subsidiering. Dommen er prejudikat for hvordan fradragsretten må vurderes på et område hvor fradragsretten tidligere knapt har vært gjenstand for vurdering. Fradragsretten for et industrikonserns relokalisering ble nærmest tatt for gitt. Det forelå positive uttalelser som tilkjennega at her er det fradragsrett for inngående avgift.

Fra 1970 til 2021 var rettstilstanden følgelig den samme i Norge som den fortsatt er i de aller fleste andre 166 land med merverdiavgift. Å selge lokaler når det anses bedriftsøkonomisk er ikke noe som ikke er relevant. Høyesterett i USA får mye oppmerksomhet for å endre 50 års praksis som nå skal anses som for liberal, uten sammenligning for øvrig. Norges Høyesterett har endret rammebetingelsene for skatteoppkreverne i merverdiavgiftssystemet.

#### Et nytt element av bedriftsskatt

Den nye rettstilstanden kompliserer merverdiavgiftbehandlingen i alle virksomheter med næringsbygg, og bringer et nytt element av bedriftsskatt inn i et privatforbruksbeskatningssystem. Det kreves nå rettslige vurderinger ved transaksjoner som er påregnelige nød-

vendige hendelser, og det er forbundet med stor økonomisk risiko om bedriften ikke i tilstrekkelig grad her tar merverdiavgiften som et endelig utlegg i virksomheten. Høyesterett har gitt en klar føring.

Høyesterett gir følgende instruks i avsnitt 46, med en klar føring i domsresultatet:

«Om den aktuelle kostnaden har tilstrekkelig tilknytning for å gje fradrag, må vurderast heilskapleg og konkret. Føremålet med vare- eller tenestekjøpet vil vera eit sentralt moment. Vidare må dei konkrete verknadene kjøpet har for den avgiftspliktige verksemda, vurderast opp mot kor sterkt det er knytt til den avgiftsfritekne omsetnaden. Avveginga må ikkje tapa av syne føremålet med fradragsretten. På den eine sida bør ein unngå avgiftskumulasjon. På hi sida bør fradragsretten ikkje vera så vid at aktivitet som ikkje er meirverdiavgiftspliktig, blir subsidiert.»

Den konkrete vurderingsplikten av fradragsretten i tilknytning til salg av bedriftens lokaler er nå prinsipielt foretatt en gang for alle, basert på den oppfatning at «fradragsretten ikkje bør vera så vid at aktivitet som ikkje er meirverdiavgiftspliktig, blir subsidiert». Resultatet er som det fremgår av dommens avsnitt 52 og 53:

«Det forholdet at eigeiendomen har vore nytta i verksemda som driftsmiddel, fører ikkje til at rådgjevingskostnader ved avhendinga av eigeiendomen er til bruk i den registrerte verksemda, jf. meirverdiavgiftslova § 8-1.» «Rådgjevingskostnadene har etter dette ikkje ei tilstrekkelig naturleg og nær tilknytning til den avgiftspliktige verksemda».

### Kontekst for vurdering av fradragsretten i Siemens-dommen/Staten mot Staten

Det fremgår av avsnitt 50 at «Eigedomshandelen var del av eit transaksjonskompleks. Dette omfatta sal av eigeiendomen, rett for Siemens til vidare leige av det eksisterande bygget, plikt for kjøparen til å oppføre nye kontor-

lokale tilpassa Siemens' aktuelle behov og rett for Siemens til å leige desse nye kontorlokala. Transaksjonskostnadene knytte til avhendinga hadde difor ei viss tilknytning til den samla verksemda i konsernet, sidan selskapet kvitta seg med utenlege lokale og skaffa seg tilgang til tidsmessige lokale.» (vår understrekning)

Realiteten var anskaffelse av nytt hovedkontor for Siemens, samtidig som man kvittet seg med det gamle. Avgjørelsen «tilknytning til den samla verksemda i konsernet» tilsier at dette er overhead-kostnader, og dermed er et kostnadselement i prisen på Siemens sine produkter.

#### Parallell til Kragerø resort-saken

De aktuelle kostnadene til rådgivning gjaldt både salg og anskaffelse av bedriftens virksomhetslokaler i en «sale leaseback», ikke ulik hva Høyesterett i dom av 12. oktober 2010, Rt. 2010 1184, Kragerø resort, tok stilling til om var én samlet transaksjon. jf. avsnitt 30: «Spørsmålet i saken er om avtalene om tilbakeleie, som ble inngått parallelt med salgs-avtalene, likevel fører til om den ankende part kan kreve fradrag for inngående avgift».

I Kragerø resort-saken kom Høyesterett til at tilbakeleien ikke fikk virkning. I Siemens-saken ble kun salgsdelen vurdert i det som Høyesterett betegner som et «transaksjonskompleks», og fradrag ble nektet som følge av at bygget ble solgt. Følgen av at rådgivningen også gjaldt hvordan man på en smidig måte skaffet seg nye lokaler, synes ikke å ha vært vurdert. Det er fortsatt fradrag for rådgivning relatert til anskaffelser av lokaler for et industrikonsern.

#### Langt på vei en virksomhetsoverdragelse

Ettersom det gamle bygget ble solgt med en leieavtale med Siemens, som skulle videreføres i et nytt bygg, representerte «transaksjonskomplekset» langt på vei en virksomhetsoverdragelse. Merverdiavgiftsloven § 6-14 angir at ved virksomhetsoverdragelse, hel eller delvis, er omsetningen merverdiavgiftsfrittatt. Denne konteksten var

relevant, også med hensyn til i hvilken grad man skulle legge vekt på at salgs-transaksjonen isolert sett var en enkeltstående ikke-avgiftspliktig omsetning.

Transaksjonskomplekset som rådgivningskostnadene var relatert til i den sentrale Siemens-saken, ble kun karakterisert som kostnader tilknyttet ikke-avgiftspliktig salg av fast eiendom, selv om det synes klart at kostnadene dermed var tatt ut av sammenhengen som tilsa et vidt spekter av grunnlag for fradrag. De øvrige sakene gjaldt eiendom som hadde vært den avgiftspliktige driftsmiddel. Kostnader ved avvikling av en merverdiavgiftspliktig virksomhet er i hovedsak å anse som kostnader påløpt i den avgiftspliktige virksomheten.

### Hvor står overheadkostnader og driftsmidler i Høyesteretts dom?

Av avsnitt 50 fremgår det at Høyesterett trekker frem at «Eigedomshandelen var del av eit transaksjonskompleks.» og at «Transaksjonskostnadene knytte til avhendinga hadde difor ei viss tilknytning til den samla verksemda i konsernet». Da det imidlertid ikke ble funnet støtte i Elkjøpdommen, jf. «Men disse rådgjevings-kostnadene var ikkje knytte til eit eigedomsbytte som isolert sett var nødvendig for å skaffe Siemens nytt hovudkontor», forlot man det gode sporet man var inne på, nemlig at dette var overheadkostnader. Dette var kostnader med «tilknytning til den samla verksemda i konsernet» som vil ligge i sluttproduktet til Simens med derav følgende fradragsrett.

Innledningen til Høyesteretts vurdering er i avsnitt 36 hvorvidt anskaffelsene er relevante, med nær og naturlig tilknytning til den aktuelle merverdiavgiftspliktige virksomheten. Med henvisning til Telenor-dommen, Rt. 2015 s. 652 og Skårer Syd-dommen, HR-2017-01851-A, anvendes Skårer Syds avsnitt 31:

«Lovens ordning er symmetrisk; inngående avgift på utgifter til varer og tjenester til bruk for den avgiftspliktige omsetningen, kan trekkes fra. Motsatt kan inngående merverdiavgift på varer

og tjenester som ikke er til bruk i den registrerte virksomheten, ikke trekkes fra.».

### Det eksisterer ingen speilvendt skyggevloregel

Dette er for så vidt korrekt, men bruk av begrepet «symmetri» kan bære galt av sted. Merverdiavgiftslovens system og eneste vurderingstema er fradragsretten ut fra «bruk i» virksomheten. Det eksisterer ingen speilvendt skyggevloregel som angir det omvendte vurderingstemaet hvorvidt varen og tjenesten ikke er til bruk i den registrerte virksomheten.

Fra Avsnitt 39 hitsettes: «Det følger som nemnt av merverdiavgiftslova § 3-11 fyrste ledd at avhending av fast eiendom er unnateke frå merverdiavgift. Ut frå dei symmetriomsyna som ligg i dagen, er utgangspunktet då at det ikkje kan krevjast frådrag for inngående merverdiavgift som følge av kjøp av tenester som er knytte til slik avhending». Ut fra avsnitt 39 og 40 kan det synes som om Høyesterett tar utgangspunkt i en ulovfestet speilvendning av merverdiavgiftsloven § 8-1. Fra avsnitt 40 hitsettes: «Dette utgangspunktet er ikkje unntaksfritt, jf. Rt-2012-432 Elkjøp avsnitt 45. Deresom vare- eller tenestekjøp knytte til avhending av fast eiendom er til bruk i den registrerte verksemda og oppfyller tilknytningstemaet, kan det etter omstenda vera frådragsrett etter merverdiavgiftslova § 8-1»

### Til bruk i den avgiftspliktige virksomheten

Av avsnitt 46 fremgår det at «dei konkrete verknadene kjøpet har for den avgiftspliktige verksemda, vurderast opp mot kor sterkt det er knytt til den avgiftsfritekne omsetnaden», «På den eine sida bør ein unngå avgiftskumulasjon. På hi sida bør frådragsretten ikkje vera så vid at aktivitet som ikkje er merverdiavgiftspliktig, blir subsidiert.» Med fradragsnekt som utgangspunkt var det å unngå kumulasjon mindre viktig enn å ikke subsidiere den aktiviteten som «transaksjonskomplekset» og det enkeltstående avviklingssalg må ha vært ansett som. Overheadkostnader

og driftsmiddelasppektet kommer inn i siste avsnitt i Høyesteretts dom: «Positive økonomiske ringverknader for den avgiftspliktige verksemda av transaksjonar som ikkje er nært knytte til sjølve verksemda og fyrst og fremst er bedriftsøkonomisk motiverte, vil normalt ikkje vera tilstrekkeleg for å rekne kostnader knytte til slike transaksjonar for å vera til bruk i den avgiftspliktige verksemda.»

### Overheadkostnader faller mellom to stoler

Det virker som om bedriftsøkonomisk motiverte indirekte kostnader som overheadkostnader kategorisk ikke anses som relevante, nettopp fordi de gjelder den samlede virksomheten og ikke spesifikt den avgiftspliktige aktiviteten, eller en eventuell ikke avgiftspliktig aktivitet. For at den slagsiden som ikke-bruktemaet har gitt i noen grad skal kunne rettes opp, angis det et krav om at den avgiftspliktige må ha «ei meir direkte interesse i transaksjonen» som kan «tilseia at tilknytninga er tilstrekkeleg til at kostnaden må reknast til bruk også i den avgiftspliktige verksemda.»

Hvordan en tiltenkt delt bruk i så fall skal fordeles, sies det ikke noe om, men det er nærliggende å se hen til merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2 som angir fordeling av felles driftskostnader, dvs. varer og tjenester som anskaffes til bruk under ett for virksomhetens felles drift», som i realiteten kan dreie seg om overheadkostnader.

Selv om «tampen brenner» i Høyesteretts vurdering, falt overheadkostnader mellom to stoler. Fordi Høyesteretts avgjørelse er basert på disposisjonsprinsippet, hadde man ikke den grunngitte anførselen at de aktuelle kostnadene gjelder den samlede virksomheten og derfor ikke er henførbare til et virksomhetsområde eller til en aktivitet, fordi dette er indirekte kostnader, overheadkostnader, kostnadselementer i Siemens sine sluttprodukt, som av den grunn skal ha fradragsrett av det nødvendige hensyn til den systemnøytralitet som får merverdiavgiften til å fungere.

## Hvor står driftsmidler og overheadkostnader i merverdiavgiften som system?

Høyesterett uttaler at kumulasjon bør unngås. Det er et kraftig understatement. Det må ikke forekomme kumulasjon, så langt det er mulig å unngå. Derfor er systemnøytralitet viktigste hensyn ved tolkning av merverdiavgiftslovgivningen. De næringsdrivende skal ha så liten belastning som mulig gjennom umiddelbar fradragrett for alle varer og tjenester som er til bruk i virksomheten, herunder på salgsvarer, overheadkostnader, driftsmidler og alle tilknyttede kjøp. Hensikten er å unngå at det er noe kostnadselement i prisen på de produktene som omsettes i hvert ledd, som inneholder noe merverdiavgift.

### Slik unngås kumulasjon

Det er ikke mulig å praktisere et merverdiavgiftssystem uten kumulasjon, men kumulasjon er viktigere å unngå enn for eksempel merverdiavgiftsfradrag ved en avhending av driftsmiddel-anvendt næringseiendom. Det er på høy tid at mest mulig omsetning mellom næringsdrivende blir brakt inn i merverdiavgiftssystemet for å unngå kumulasjon, og dessuten også nullsattes dersom art og beløp tilsier at forbrukere ikke kan tenkes å være kjøper. Dermed unngås både kumulasjon og likviditetsbelastningen, slik det er gjennomført ved innførsel.

### Et alternativ til dagens ordning

Det skal lite til før avhending av driftsmiddel-anvendt næringseiendom er å anse som hel eller delvis overdragelse av virksomhet. Dersom en utleid næringseiendom overdras med løpende leieavtaler, er det vanskelig å komme utenom merverdiavgiftsloven § 6-14, som angir at «Omsetning av varer og tjenester som ledd i overdragelse av en virksomhet eller del av denne til en ny innehaver, er fritatt for merverdiavgift». I en uttalelse 28. mai 2020 har Skattedirektoratet imidlertid gitt uttrykk for den rettsoppfatning at et salg av en fast eiendom som inngår i en virksomhets-overdragelse, likevel ikke skal anses omfattet av unntaket. Selv etter Høyesteretts dom i Siemens-saken

kan dette ikke være riktig. Det er hittil valgt å ikke merverdiavgiftsbelegge «business to business»-salg av fast eiendom, men det er et alternativ til dagens ordning med justering og tilbakeføring av inngående avgift, i merverdiavgiftsloven kapittel 9, som skal ivareta fradragretten for driftsmidler.

### Justeringsreglene

Dersom det er krevd fradrag for et driftsmiddel som eksempelvis et møbel, skal det beregnes utgående merverdiavgift ved salg. For betydelige driftsmidler, såkalte «kapitalvarer» er det en hake med investeringer over kr 400 000 hva gjelder næringseiendom, og kr 200 000 hva gjelder «løse» driftsmidler som maskiner, inventar mv. ved at man eventuelt må justere fradragretten. For å sikre at funksjonstiden forsvarer fradragretten for den relativt sett høye merverdiavgiften, fikk merverdiavgiftsloven i 2008 justeringsregler tilsvarende som i EU. Justering innebærer en potensiell tilbakebetalingsplikt av inngående merverdiavgift etter en lineær avskrivning på fem og ti år for henholdsvis «løse» driftsmidler og næringseiendom. Dersom den fortsatte bruk på kjøperens hånd er fradragberettiget, overtar kjøperen den potensielle tilbakebetalingsplikten på det aktuelle nedskrivingsnivået, dersom partene inngår en «justeringsavtale» – en avtale om overtakelse av justeringsforpliktelser eller rettigheter.

Allerede fra merverdiavgiftsloven kom i 1970 som et vilkår for EF-medlemskap, har Norge hatt avgiftsfritaket for virksomhetsoverdragelse og omsetningsfordeling slik EFs direktiv fra 1967 tilsa.

### De tilfeldige store utslagene må lukes bort

Salg av driftsmidler er ikke helt som vanlig omsetning. Driftsmiddelsalg kan medføre avvikende omsetningstall, og må derfor vurderes med hensyn til om det skal inngå i omsetningsfordelingsnøkkelen som brukes til fordeling av merverdiavgift på fellesanskaffelser ved kombinert virksomhet. En virksomhet blir ikke kombinert virksomhet kun på grunn av det ekstraordinære forekom-

mende salget av næringseiendommen/bedriftens lokaler. For at omsetningstallene skal være anvendelige, må de tilfeldige store utslagene normalt lukes bort. Et klassisk eksempel fra før persontransport ble avgiftspliktig, er at «Departementet la til grunn at omsetningstall fra serveringsvirksomhet ombord og fra salg av fly ikke kunne medtas ved beregningen av fordelingsnøkkel ved anskaffelse av flydrivstoff.» Den omsetningen som er relatert til driftsmiddelsalg skal altså ikke innvirke på fradragretten, verken ved å øke eller ved å begrense fradragretten. Hensynet er hele tiden systemnøytralitet.

### Driftsmidler og overheadkostnader i tilsvarende system i andre land

Spørsmålet om hvor driftsmidler og overheadkostnader står i merverdiavgiften som system, kan det finnes svar på i merverdiavgiftssystem tilsvarende det norske.

En virksomhets avhending av en fast eiendom betegnes av det Britiske HMRC som «incidental supplies», som forstås som: «any sum received in respect of certain financial or real estate transactions which are incidental to one or more business activities. The standard method apportions residual input tax by reference to the value of supplies. The inclusion of incidental supplies would distort that calculation». Det er verdt å merke seg at i denne britiske bruksanvisningen til fradragretten vil eiendomstransaksjoner være en ekstraordinær hendelse i en næringsvirksomhet, og ikke en aktivitet i seg selv, som ikke skal gi grunnlag for fradrag.

Det svenske Skatteverket har funnet det nødvendig å presisere følgende i SKV 563 utgåva 7: «Avdragsrätten omfattar även mäklararvoden till den del de avser förvärv eller försäljning av fastigheter som används för momspliktig uthyrning».

Den danske Skattestyrelsen har i sin juridiske veiledning DA Moms pkt.11.1.3.2.2 følgende avklaring:



«Den momspliktige har ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede varer og ydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en et bestemt indkøb, en bestemt erhvervelse mv. og én eller flere af virksomhedens momspliktige leverancer. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspliktige persons økonomiske virksomhed.»

Retstilstanden i Sverige og Danmark har vært gjennom en rettsutvikling, hvor rettsavgjørelsene til European Court of Justice har stor betydning. Avslutningsvis hitsettes utdrag fra European Court of Justice sin prinsipielt viktige dom av 5. november 2003 i Case C-465/03, Kretztechnik AG, avsnittene 32 til 35:

«(32) Conversely, Kretztechnik, the United Kingdom Government and the Commission consider that, even if the inputs subject to VAT were connected not with specific taxable transactions but with expenses relating to the share issue, they could form part of the overheads of the company and constitute components of the price of the products marketed by it. In those circumstances, Kretztechnik has a right to deduct the input VAT on expenditure incurred in obtaining the supplies linked to the admission of that company to a stock exchange.<sup>1</sup>

(33) In that connection, it must be borne in mind that, according to settled case-law, the right of deduction provided for in Articles 17 to 20 of the Sixth Directive is an integral part of the VAT scheme and in principle may not be limited. It must be exercised immediately in respect of all the taxes charged on transactions relating to inputs.<sup>2</sup>

(34) The deduction system is meant to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities. The common system of VAT consequently ensures complete neutrality of taxation of all economic activities, whatever their purpose or results, provided that they are themselves subject in principle to VAT.<sup>3</sup>

(35) It is clear from the last-mentioned condition that, for VAT to be deductible, the input transactions must have a direct and immediate link with the output transactions giving rise to a right of deduction. Thus, the right to deduct VAT charged on the acquisition of input goods or services presupposes that the expenditure incurred in acquiring them was a component of the cost of the output transactions that gave rise to the right to deduct.<sup>4</sup>

European Court of Justice fastslår her fradragretten for merverdiavgiften på overheadkostnader, idet fradragretten for inngående avgift på kostnadselementene i sluttproduktet er en integrert del av merverdiavgiftssystemet og «in principle may not be limited», ettersom fradragretten ikke kun bidrar til at avgiften ikke belaster avgiftspliktige virksomheter i omsetningskjeden, men er ment å «relieve the trader entirely».

### Hva bør gjøres?

Merverdiavgiftbehandlingen av driftsmidlet næringseiendom bør føres tilbake på rett spor med fradragrett for inngående avgift på overheadkostnader og andre kostnadselementer i sluttproduktet. Dette som ledd i en større langsiktig rehabilitering og modernisering av merverdiavgiften som forbrukskatt med en størst mulig utvidelse av omfanget. Det norske merverdiavgiftssystemet bærer preg av 20 år uten betydelige endringer.

Finansdepartementet skriver på sin hjemmeside at «Selv om dagens merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk, er det flere unntak, fritak og reduserte satser. Bruk av reduserte satser, fritak og unntak medfører at en fjerner seg fra et enkelt, generelt system med én sats på alt forbruk av varer og tjenester. Dermed påvirker merverdiavgiften de relative prisene mellom varer og tjenester, og vrir produksjon og forbruk mot varer og tjenester omfattet av fritak, unntak og reduserte satser.»

### Et bredest mulig merverdiavgiftssystem

Et bredest mulig merverdiavgiftssystem bør gjennomføres snarest mulig for å oppnå den nødvendige systemnøytraliteten. Skal det være mulig, vil det kreve en utvidelse av ordningen med frivillig registrering så langt det er mulig innenfor eiendomsutvikling og finansielle time-/fastprishonorerte tjenester, og forøvrig innenfor business to business-leverte tjenester.

En anerkjennelse av at frivillig registrering har samme fradragrettsvirkning som tvungen registrering, vil være nødvendig. Enn videre vil det være en forbedring om justeringsreglene kun gis anvendelse på driftsmidler. Utover å avskaffe unødvendige unntak, kan man avskaffe unødvendige fritak eksempelvis for brukte biler. Nullsatsene, for eksempelvis elektriske biler, bør endres til en lav sats: I Norge er standardsatsen svært høy og dermed er det nødvendig med enkelte lavere satser. Danmark, som ikke har lave satser, har antagelig av den grunn et mye høyere VAT-gap enn Sverige, som har fornuftige lave satser på eksempelvis kollektivtrafikk.

Forutsetningen for lav sats må være at det er forbrukeren som oppnår fordelene når det er ønskelig, og den næringsdrivende når det er ønskelig. Eksempel på det siste er de mange formene for alternativ medisin som brått ble avgiftspliktig med 25 % i 2021, og andre arbeidsintensive tjenester som reparasjon av brukte klær. Et annet godt eksempel på riktig anvendelse av

1 See Case C-4/94 BLP Group [1995] ECR I-983, paragraph 25; Case C-98/98 Midland Bank [2000] ECR I-4177, paragraph 31, and Abbey National, paragraphs 34 to 36.

2 See, in particular, Case C-62/93 BP Soupergaz [1995] ECR I-1883, paragraph 18, and Joined Cases C-110/98 to C-147/98 Gabalfrisa and Others [2000] ECR I1577, paragraph 43.

3 See, to that effect, Case 268/83 Rompelman [1985] ECR 655, paragraph 19; Case C-37/95 Ghent Coal Terminal [1998] ECR I-1, paragraph 15; Gabalfrisa and Others, paragraph 44; Midland Bank, paragraph 19, and Abbey National, paragraph 24.

4 See Midland Bank, paragraph 30, and Abbey National, paragraph 28, and also Case C-16/00 Cibo Participations [2001] ECR I-6663, paragraph 31.