Trude Nyberget,
Ingrid Midtun Førde,
Vivi Schultze og
Hans Ivar Syljuåsen
(red.)

Merverdiavgift

Praksis og erfaringer

Sentralskattekontoret for storbedrifter

GYLDENDAL
JURIDISK

TRUDE NYBERGET, INGRID MIDTUN FØRDE,
VIVI SCHULTZE OG HANS IVAR SYLJUÅSEN (RED.)

MERVERDIAVGIFT

PRAKSIS OG ERFARINGER

GYLDENDAL
AKADEMISK

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2017
1. utgave, 1. opplag 2017

ISBN 978-82-05-50629-9

Omslagsdesign: Designlaboratiet
Sats: Bøk Oslo AS
Brødtekst: Minion Pro 10,5/15 pkt

Alle henvendelser om boken kan rettes til
Gyldendal Akademisk
Postboks 6730 St. Olavs plass
0130 Oslo

www.gyldendal.no/juridisk
juridisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkloven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Forord

I 2014 overtok Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) ansvaret for veiledning og kontroll av merverdiavgiften i de selskapene som omfattes av manntallet til SFS. Overføringen av ansvaret var til dels et ledd i å styrke storbedriftssatsing i Skatteetaten og til dels en satsing på merverdiavgiften. Arbeidsmetodikken ved SFS ble ansett for å være en egnet tilnærming overfor en større del av storbedriftssegmentet og en god metode for å oppnå forutberegnelighet og økt etterlevelse også innen området for merverdiavgift.

Sentrale elementer ved SFSs arbeidsmetode er åpenhet, gjensidig dialog og tillit, med sikte på å tidlig identifisere problemstillingene for å avklare mest mulig på forhånd samt å sikre forutberegnelighet. Som ledd i dette arbeidet har SFS hatt tradisjon for å publisere sine avgjørelser blant annet i Utvalget og har utgitt fire utgaver av boken *Bedriftsbeskatning i praksis*.

Denne gangen har SFS valgt å utgi en merverdiavgiftsbok. Dette blir den første merverdiavgiftsboken kontoret utgir, og boken er muligens også den eneste merverdiavgiftsboken som tar utgangspunkt i avgiftsrettslige problemstillinger spesifikt knyttet til storbedriftssegmentet.

Det er generelt beskjedent med litteratur på merverdiavgiftsområdet og relativt lite som er skrevet med henblikk på problemstillinger som er sentrale for storbedriftene. Formålet med boken er å dele kontorets merverdiavgiftspraksis og -erfaringer som er relevante for store virksomheter.

Boken er ikke ment å være en kommentarutgave, men tar sikte på å gjengi kontorets praksis og erfaringer i de tre årene SFS har kontrollert etterlevelsen av merverdiavgiften i selskaper og konsern i SFS-manntallet. Erfaringene er at i samspillet med storbedriftene er det avdekket og drøftet mange praktisk viktige og uavklarte

spørsmål. Med denne boken ønsker SFS å bidra til å synliggjøre praksisen og enkelte erfaringer, og samtidig ser vi at det fortsatt er behov for avklaringer og forbedringer av regelverket.

I bokens del I er det tatt utgangspunkt i samme kapittelinndeling som i merverdiavgiftsloven, og de ni første kapitlene gjelder de mest sentrale materielle bestemmelsene i loven. I tillegg er saker som ikke har hatt noen naturlig plassering, tatt inn i kapittel 10 («Diverse problemstillinger»). For hvert kapittel er det gitt en overordnet og mest mulig nøytral innledning med vekt på bestemmelsene i kapittelet som gjelder de sakene som gjengis. Sakene som følger under det enkelte kapittelet, er uttrykk for Skatteetatens syn og praksis. Sakene som er gjengitt, omfatter veiledende og bindende uttalelser og kontorvedtak. Noen av sakene omhandler problemstillinger som gjelder bestemmelser utover det kapittelet der saken er referert, og kunne derfor like gjerne ha vært plassert under et annet kapittel. Vi har valgt å plassere sakene bare i ett kapittel, men har vist til saken i andre kapitler der det har vært naturlig. Noen av vedtakene er påklaget, men ingen av sakene var ferdigbehandlet av skatteklagenemnda da bokarbeidet ble avsluttet. Saker som ikke endelig er avgjort, kan ha en viss informasjonsverdi, og vi har av den grunn valgt å gjengi saker som ikke er endelig avgjort. Det fremgår av ingressen til saken om den er påklaget. Saker som er kommet med i boken, er avgjorte saker per 30. juni 2017.

Bokens del II består av enkeltstående artikler, hvor hver artikkel utgjør ett kapittel og er basert på temaer som er relevante i storbedriftssammenheng. Artiklene står for den enkelte forfatters regning og er ikke nødvendigvis dekkende for Skatteetatens syn.

Det er laget register over SFSs interne saker og over dommer og litteratur som det er vist til i boken. For bokens del I er det utarbeidet et stikkordsregister, mens for del II er artikkelens tema og disposisjon slik den fremgår av innholdsfortegnelsen, ansett å gi tilstrekkelig informasjon.

I alt 13 medarbeidere fra kontoret har deltatt i bokprosjektet og bidratt med tekster. I tillegg ble to eksterne forfattere fra henholdsvis industrien og rådgivermiljøet utfordret til å skrive en artikkel om merverdiavgiftsutfordringer ut fra sitt ståsted. Det vises til omtale av den enkelte forfatter bak i boken og en liste over samtlige forfattere på bokens bakside. Redaksjonen retter en stor takk til alle som har bidratt til boken.

Bokprosjektet ble ledet av et redaksjonsutvalg bestående av Hans Ivar Syljuåsen, Ingrid Midtun Førde, Vivi Schultze og Trude Nyberget (redaksjonsansvarlig). I tillegg har Frederic Wilt, som representant fra Skattedirektoratet, deltatt på redaksjonsutvalgmøtene.

Boken antas å være av interesse for skattemiljøene i storbedriftene, eksterne rådgivere og revisorer, herunder interesseorganisasjoner, samt avgiftsmiljøer internt i Skatteetaten som arbeider med avgiftsspørsmål på storbedriftsområdet.

Dersom det er synspunkter på bokens form og innhold, kan det rettes en henvendelse til Trude Nyberget på e-post trude.nyberget@skatteetaten.no.

Sentralskattekontoret for storbedrifter

Moss, august 2017
Trude Nyberget (red.)

Innhold

MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET 15

1 Merverdiavgiften 15
2 Merverdiavgiftslovens omfang og virkeområde 15
Saklig virkeområde 16
Geografisk virkeområde 16
Avgiftspliktens omfang: Hva er avgiftspliktig? 16
Subjektivt virkeområde: Hvem er avgiftspliktig? 16
Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift 17
3 Hva kjennetegner merverdiavgiften 17
4 Merverdiavgiftssystemets innbetalingsfunksjon og opptjeningsfunksjon 18
Innbetalingsfunksjon 18
Opptjeningsfunksjon 19

DEL I

KAPITTEL 1 LOVENS VIRKEOMRÅDE OG DEFINISJONER 23

1.1 Innledning 23
1.1.1 Saklig virkeområde 23
1.1.2 Geografisk virkeområde 23
1.2 Noen definisjoner 24
1.3 Omsetningsbegrepet 24

KAPITTEL 2 REGISTRERINGSPLIKT OG -RETT 68

2.1 Innledning 68
2.2 Registreringsplikt og -rett 68
2.3 En registreringsenhet 69
2.3.1 Særskilt registrering 69

2.3.2 Fellesregistrering 70
2.4 Frivillig registrering 70
2.5 Forhåndsregistrering 71

KAPITTEL 3 MERVERDIAVGIFTSPLIKTIG OMSETNING, UTTAK OG INNFØRSEL 79
3.1 Innledning 79
3.2 Omsetning 79
3.2.1 Finansielle tjenester 81
3.2.2 Kultur 81
3.2.3 Fast eiendom 82
3.3 Uttak 82
3.3.1 Varer 83
3.3.2 Tjenester 84
3.4 Innførsel 85
3.4.1 Varer 85
3.4.2 Tjenester 86

KAPITTEL 4 GRUNNLAGET FOR BEREGNING AV MERVERDIAVGIFT 148
4.1 Innledning 148
4.2 Avgiftsgrunnlaget ved omsetning 148
4.3 Uttak 152
4.4 Innførsel 152
4.4.1 Varer 152
4.4.2 Tjenester 152

KAPITTEL 5 MERVERDIAVGIFTSSATSENE OG OMRÅDENE FOR DISSE 174
5.1 Merverdiavgiftssatsene 174
5.2 Alminnelig og redusert sats 174
5.3 Næringsmidler 175
5.4 Øvrig omsetning eller uttak med redusert sats 176

KAPITTEL 6 FRITAK FOR MERVERDIAVGIFT 184
6.1 Innledning 184
6.2 Innenlands omsetning 184
6.3 Uttak 185
6.4 Utførsel og omsetning med tilknytning utenfor merverdiavgiftsområdet 186

KAPITTEL 7 VARER SOM DET IKKE SKAL BEREGNES MERVERDIAVGIFT AV VED INNFØRSEL 224

KAPITTEL 8 FRADRAG FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT 225
8.1 Innledning 225
8.2 Hovedregelen om fradragsrett 226
8.3 Fradragsrett for fellesanskaffelser 228
8.4 Anskaffelser foretatt før registrering 229
8.5 Begrensinger i fradragsretten 230

KAPITTEL 9 JUSTERING OG TILBAKEFØRING AV INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT 304
9.1 Innledning 304
9.2 Justering av inngående merverdiavgift 305
9.2.1 Generelt om justering 305
9.2.2 Når inngående merverdiavgift skal justeres 305
9.2.3 Overføring av retten og plikten til å justere inngående merverdiavgift 306
9.2.4 Justeringsperioden 307
9.2.5 Beregning av justeringsbeløpet 307
9.3 Tilbakeføring av inngående merverdiavgift 307

KAPITTEL 10 DIVERSE PROBLEMSTILLINGER 321

DEL II

KAPITTEL 11 SENTRALSKATTEKONTORETS ARBEIDSMETODIKK 331
Vivi Schultze
11.1 Innledning 331
11.2 Arbeidsmetodikken i praksis 332
11.3 Konklusjon 335

KAPITTEL 12 AVGIFTSMESSIGE UTFORDRINGER VED BUNDLING AV VARER OG TJENESTER 336
Tone Merete K. Lofstad
12.1 Innledning 336
12.2 Kort om begrepet bundling 338
12.3 Forholdet mellom tilbyder og sluttbruker (avgiftsbehandlingen mot forbruker) 339
12.3.1 Nærmere om hva som er omsatt 340
12.3.2 Utfordringer ved fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget 342
12.4 Forholdet mellom samarbeidende tilbydere 344
12.5 Avsluttende bemerkninger 347

KAPITTEL 13 AVGIFTSBEHANDLINGEN VED FELLES INNKJØP I KONSERN 349
Trond Egil Egebakken
13.1 Problemstillingen 349
13.2 Regelverk og administrativ praksis for avgiftsbehandlingen av felles innkjøp i Norge 350
13.2.1 Fellesregistrering 350
13.2.2 Rundskriv 40 og Skattedirektoratets prinsipputtalelse fra 2015 351
13.2.3 Utfordringer ved rundskriv 40-modellen 353
13.2.4 Nødvendig med en avklaring fra Skattedirektoratet 356
13.3 Kort om regelverket 356
13.4 Den praktiske fremgangsmåten ved felles innkjøp i konsern – videreomsetning av innkjøpte varer og tjenester 358
13.4.1 Tjenestefunksjoner som ligger i morselskaper, og omkostninger knyttet til disse, jf. mval. § 4-2 358
13.4.2 Omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven 358
13.5 Avslutning – behov for avklaring 365

KAPITTEL 14 RABATTER, MARKEDSTJENESTER OG MERVERDIAVGIFT ... 367
Ingrid Midtun Førde
14.1 Innledning 367
14.2 Kort om regelverket 368
14.3 Typiske feil og konsekvenser av disse 369
14.4 Hvordan sikre korrekt håndtering av merverdiavgiften 371

KAPITTEL 15 MERVERDIAVGIFT OG SKATT – SYNERGIER OG UTFORDRINGER 373
Ingrid Midtun Førde
15.1 Innledning 373
15.2 Likheter og ulikheter – noen utvalgte eksempler 374
15.2.1 Transaksjonskostnader 374
15.2.2 Gaver eller markedsføringskostnader 375
15.2.3 Leasing – avbetalingskjøp eller leie 378
15.2.4 Tap på fordringer 380
15.3 Avsluttende bemerkninger 381

KAPITTEL 16 NORSKREGISTRERT UTENLANDSK FORETAK (NUF) OG MERVERDIAVGIFT – UTVALGTE EMNER 382
Cecilie Aasprong Dyrnes
16.1 Om NUF 382
16.2 Plikt til registrering i Merverdiavgiftsregisteret 383
16.3 Avgiftssubjekt vs. rettssubjekt 384
16.4 Leveranser mellom hovedkontor og NUF 385

16.4.1 Tjenester vs. fysiske varer 385
16.4.2 BFU 9/2015 – NUF og fellesregistrering 386
16.4.3 Hvem er mottaker – hovedkontor eller NUF? 388
16.5 Utviklingen i EU 389
16.5.1 Sak C-388/11 (*Crédit Lyonnais*) 389
16.5.2 Sak C-393/15 *ESET* 389
16.5.3 Veien videre 391

KAPITTEL 17 FRADRAG FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT – UBETYDELIGHETSREGELEN, EN IKKE HELT UBETYDELIG REGEL 392
Peer Sandborg
17.1 Innledning – problemstilling 392
17.2 Generelt om fradragsretten for inngående merverdiavgift 394
17.3 Kort om ubetydelighetsregelens utvikling og plassering i avgiftssystemet 395
17.3.1 Regelens utvikling 395
17.3.2 Ubetydelighetsregelens plassering i avgiftssystemet 398
17.4 Vilkår for full eller ingen fradragsrett etter ubetydelighetsregelen 398
17.4.1 Anskaffelsen må være en fellesanskaffelse 398
17.4.2 Unntak for finansinstitusjoner mv. 399
17.4.3 Omsetningsbegrepet 399
17.4.4 Ubetydelighetskriteriet 408
17.5 Etterberegning og korreksjoner 425
17.6 Avslutning 428

KAPITTEL 18 VIDEREFAKTURERING I KONSERNFORHOLD 430
Erik Østby
18.1 Problemstillingen 430
18.2 Innledning 431
18.3 Merverdiavgiftslovens definisjon av omsetning 431
18.4 Retts- og forvaltningspraksis om omsetningsbegrepet 433
18.4.1 Nærmere om rettspraksis 433
18.4.2 Økonomisk interesse i transaksjonen 437
18.4.3 Oppsummering av rettspraksis 440
18.4.4 Nærmere om forvaltningspraksis 441
18.4.5 Påslag – som moment for omsetning 444
18.5 Viderefakturering i konsernforhold 445
18.5.1 Innledning 445
18.5.2 Interessefellesskap og betydning for omsetningsbegrepet 445
18.5.3 Når er viderefakturering omsetning i konsernforhold? 447
18.5.4 Skatte- og regnskapsrettens relevans ved viderefakturering 452
18.6 Oppsummering 454

KAPITTEL 19 FRADRAG FOR TRANSAKSJONSKOSTNADER 456
Marius Holm Hansen
19.1 Innledning 456
19.2 Nærmere om ulike tjenesteytelser i forbindelse med transaksjoner 457
19.3 Fradragsretten generelt 458
19.3.1 Rettslig utgangspunkt og generelle prinsipper 458
19.3.2 Tilknytningskriteriet – utviklingen i rettspraksis 459
19.4 Transaksjonskostnader 463
19.4.1 Generelt om avgiftsbehandlingen av transaksjonskostnader 463
19.4.2 Rettspraksis 464
19.4.3 Salg av aksjer og eiendomsaksjeselskaper 467
19.4.4 Kjøp av aksjer 471
19.4.5 Salg av fast eiendom 477
19.5 Avslutning 478

FORFATTEROMTALER 479
LITTERATUR 483
DOMSREGISTER 485
SAKSREGISTER 487
STIKKORD 491

Merverdiavgiftssystemet

1 Merverdiavgiften

Merverdiavgiften som skattesystem, slik vi kjenner det i dag, ble innført i Norge med virkning fra 1. januar 1970 og avløste omsetningsavgiften (sisteleddsavgiften). Merverdiavgiften ble innført som ledd i en omlegging av skattesystemene fra direkte til mer indirekte beskatning. Omleggingen bygget i stor grad på innstillingen fra Skattekomitéen av 1966 (Sandbergkomitéen), som hadde som oppgave å analysere og vurdere det samlede systemet av skatter, avgifter, subsidier og stønader.

Innføring av merverdiavgiftssystemet var i tråd med tilsvarende omlegginger i flere andre europeiske land, og innføringen av merverdiavgiften var et nødvendig tiltak i forbindelse med en forberedelse av en eventuell tilslutning til EEC (EU).

I dag er det ca. 165 land som har et merverdiavgiftssystem. Den internasjonale utviklingen på området er fortsatt viktig for den videre utformingen og utviklingen av merverdiavgiftsregelverket.

Innføringen av merverdiavgift ble begrunnet med behovet for å finansiere offentlige utgifter og velferd. Merverdiavgiften er av stor betydning for statens inntekter. Inntektene fra merverdiavgiften er anslått til ca. 270 milliarder kroner for 2017.

2 Merverdiavgiftslovens omfang og virkeområde

Merverdiavgiften er hjemlet i Stortingets årlige avgiftsvedtak og i lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58.

Merverdiavgiftsloven av 2009 avløste den opprinnelige merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66. Med den nye merverdiavgiftsloven ble fordelingen mellom loven og forskriftene endret slik at flere sentrale bestemmelser nå fremkommer

direkte av loven. Alle forskriftsbestemmelsene ble samlet i én forskrift, merverdiavgiftsforskriften av 15. desember 2009 nr. 1540, og erstattet flere enkeltforskrifter. Forskriften fikk samme struktur som den nye loven.

Saklig virkeområde

Merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning (salg), uttak og innførsel (import) av varer og tjenester. Avgiftsplikten utløses følgelig ved henholdsvis omsetning av avgiftspliktige varer eller tjenester, ved en registrert næringsdrivendes uttak av varer eller tjenester til privat bruk eller til formål utenfor loven, og ved innførsel (import).

Geografisk virkeområde

Loven får anvendelse i merverdiavgiftsområdet, som etter merverdiavgiftsloven § 1-2 er det norske fastlandet og området innenfor territorialgrensen (12 nautiske mil), men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.

Avgiftspliktens omfang: Hva er avgiftspliktig?

Utgangspunktet er at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning i næring av alle varer og tjenester. En generell avgiftsplikt på alle varer og tjenester forutsetter at det må være gitt et særskilt unntak eller fritak i merverdiavgiftsloven for at det ikke skal beregnes merverdiavgift.

Subjektivt virkeområde: Hvem er avgiftspliktig?

Alle næringsdrivende, både norske og utenlandske selskaper, som driver avgiftspliktig næringsvirksomhet i Norge, er registreringspliktige.

Næringsdrivende og offentlige virksomheter skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven, til sammen har oversteget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder.

Selv om kravet til næringsvirksomhet er tilnærmet det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, tillegges hensynet til at merverdiavgiften skal virke konkurransenøytral, vekt i en samlet vurdering, og kan innebære at resultatet i den konkrete vurderingen i enkelte tilfeller kan bli forskjellig. Merverdiavgiftsloven skal i størst mulig grad virke konkurransenøytral, og det legges stor vekt på at aktører i samme marked har samme vilkår.

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift

Grunnlaget for beregning av merverdiavgiften er vederlaget for varen eller tjenesten. Vederlaget vil normalt være det beløpet som kjøper og selger har blitt enige om at skal betales for den avgiftspliktige ytelsen, og vil fremgå av avtalen og fakturaen.

Ved uttak skal det som hovedregel beregnes merverdiavgift av den alminnelige omsetningsverdien, det vil si markedsprisen. Ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften fastsettes etter bestemmelsene i tolloven, og ved kjøp av fjernleverbare tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet skal merverdiavgiften beregnes av vederlaget for tjenesten.

3 Hva kjennetegner merverdiavgiften

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og har som formål å skattlegge innenlandsk forbruk av avgiftspliktige ytelser. Merverdiavgiften oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende i hvert ledd og blir endelig innbetalt til staten når omsetningen skjer til et ledd hvor mottaker ikke kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift.

Alle mottakere som anses som sluttbrukere etter systemet, blir endelig belastet for merverdiavgift. Sluttbruker etter merverdiavgiftssystemet er privathusholdningene, en betydelig andel av offentlig virksomhet og næringsdrivende som helt eller delvis har omsetning som ikke omfattes merverdiavgiftsloven, for eksempel finansnæringen.

Merverdiavgiften er en skatt på transaksjoner, og samtlige omsetningsledd i næringskjeden skal beregne utgående merverdiavgift av vederlaget ved omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester. Avgiften beregnes av varen eller tjenestens fulle omsetningsverdi og ikke bare av merverdien i hvert enkelt ledd. Avgiften beregnes av vedkommende ledds totale omsetning, men ved avregningen som foretas mellom utgående og inngående avgift, er det bare differansen som skal innbetales til staten. Ved at registrerte næringsdrivende har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten, blir innbetalingen av merverdiavgiften som følge av avregningen mellom utgående og inngående merverdiavgift, begrenset til verditilveksten (merverdien) på hvert omsetningsledd. Først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, og som ikke har fradragsrett, er beløpet opptjent med virkning for statskassen.

Virkningen av avgiftsberegningen på alle leddene forut for omsetningen til forbruker nøytraliseres gjennom fradragsretten for inngående avgift ved at det etter-

følgende leddet enten motregner inngående avgift i den utgående avgiften, eller at beløpet (inngående merverdiavgift) tilbakebetales fra staten. Retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i næringskjeden. Så lenge hvert ledd er avgiftspliktig, oppnås det nøytralitet i systemet uten hensyn til hvor mange omsetningsledd det er.

Fradragsretten for avgiftspliktige virksomheter vil forhindre at avgiften blir en («skjult») omkostning mellom registrerte næringsdrivende, og motvirker avgiftskumulasjon ved omsetning mellom næringsdrivende. Avgiftskumulasjon kan gi opphav til konkurransevridninger ved at næringsdrivende som er utenfor merverdiavgiftssystemet, ikke kan kreve fradrag for merverdiavgift på anskaffelser slik at avgiftskostnadene overføres i prisene. For innkjøpte varer eller tjenester fra næringsdrivende som ikke har fradragsrett, vil varer og tjenester som omsettes i neste ledd, bli videresolgt med en avgiftskostnad innbakt i prisen, samtidig som det skal oppkreves avgift ved videresalget. I like tilfeller oppstår det avgiftskumulasjon ved at det blir avgift på avgift.

Det er et grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at merverdiavgiften skal virke mest mulig konkurransemessig nøytral mellom næringsdrivende som driver merverdiavgiftspliktig virksomhet. Avgiften bør ikke føre til annen tilpasning av virksomheten enn den som ville ha funnet sted uten avgift. Merverdiavgiftssystemet bør utformes slik at det gir opphav til minst mulig konkurransevridning og avgiftstilpasning. Naturlig sammenlignbare ytelser og ytelser som står i nært konkurranseforhold til hverandre, bør derfor behandles mest mulig likt.

4 Merverdiavgiftssystemets innbetalingsfunksjon og opptjeningsfunksjon

For å beskrive merverdiavgiftssystemets virkemåte og pengestrømmene for en flerleddsavgift som skal skattlegge det endelige forbruket, er systemet delt inn i en innbetalingsfunksjon og opptjeningsfunksjon.

Innbetalingsfunksjon

Både selgers innbetaling av utgående avgift til staten og kjøpers fradragsføring for inngående avgift foregår på grunnlag av det samme salgsdokumentet og skal foretas av både selger og kjøper i samme avgiftstermin. Kjøpers fradragsføring av inngående merverdiavgift skjer uavhengig av om denne har videresolgt varen, og innbetalingen fra selger utlignes ved at kjøper samtidig gjør fradrag for det samme

avgiftsbeløpet i samme termin som selger. Resultatet kan illustreres med at varer ligger avgiftsfritt på lager i alle ledd.

Verdien av det samlede salget for hvert enkelt ledd vil normalt være høyere enn omkostningene ved det samlede kjøpet i terminen. Dette fører til at de registrerte næringsdrivendes terminvise avregninger mellom utgående og inngående avgift som regel blir positiv, slik at det innbetales avgift på hvert omsetningsledd. Merverdiavgiftssystemet fremstår som et system hvor det foretas en innbetaling fra hvert ledd svarende til merverdiavgift av merverdien leddet tilfører.

I de tilfeller hvor inngående merverdiavgift overstiger den utgående avgiften i den terminvise avregningen, og den næringsdrivende har krav på tilbakebetaling av merverdiavgift, skyldes dette normalt at den næringsdrivende har eksportrettet omsetning eller omsetning som er fritatt for avgiftsberegning etter reglene i merverdiavgiftsloven.

Opptjeningsfunksjon

Avgiften som er beregnet av leddene forut for det siste omsetningsleddet, blir ført til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten i neste omsetningsledd, og hvert enkelt ledd i omsetningskjeden fører til fradrag en inngående avgift som er like stor som det foregående ledds utgående avgift. Fradragsretten virker slik at avgiftssystemet blir nøytralt mellom registrerte næringsdrivende, og at innkjøpte omsetningsvarer blir liggende avgiftsfritt på lager. Det er av denne grunn ikke naturlig å si at det foregår noen reell opptjening av avgift på leddene forut for det siste omsetningsleddets salg til sluttbruker.

Hele avgiftsbeløpet innbetales til det siste leddet i omsetningskjeden ved salget til forbruker. Først når denne omsetningen har funnet sted, er det skjedd en endelig opptjening av avgift til statskassen. Ved omsetning til sluttbruker og når avgiften er endelig oppkrevd og innbetalt til staten, betegnes som systemets opptjeningsfunksjon. Avgiftsoppgjøret overfor staten blir det samme uansett hvor mange omsetningsledd varen eller tjenesten passerer før den blir omsatt til forbruker.

DEL I

KAPITTEL 1

Lovens virkeområde og definisjoner

1.1 Innledning

Merverdiavgiftsloven kapittel 1 angir lovens saklige og geografiske virkeområde. Dette kapittelet i boken vil i hovedsak omhandle saker knyttet til omsetningsbegrepet, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav a.

1.1.1 Saklig virkeområde

Det saklige virkeområdet er angitt i merverdiavgiftsloven (mval.) § 1-1. Det fremgår at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. At omsetning, innførsel og uttak utløser avgiftsplikt, fremgår også av lovens kapittel 3.

1.1.2 Geografisk virkeområde

Uttrykket «merverdiavgiftsområdet» angir lovens geografiske virkeområde. Dette omfatter det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene, jf. mval. § 1-2. Omsetning eller uttak som finner sted utenfor merverdiavgiftsområdet, vil ikke være avgiftspliktig. Innførsel av varer og visse tjenester («fjernleverbare tjenester») inn til merverdiavgiftsområdet er imidlertid avgiftspliktig, jf. mval. § 3-29 og § 3-30. Det geografiske virkeområdet har også betydning for når det foreligger utførsel (eksport), jf. mval. kapittel 6 del III.