

Saksnr. 15/3348

29.03.2016

# **Høringsnotat -**

## **Forslag om fritak for merverdiavgift ved utdeling av næringsmidler på veldedig grunnlag**

## **Innhold**

1	Innledning og bakgrunn.....	3
2	Gjeldende rett.....	4
2.1	Generelt om merverdiavgift og uttak .....	4
2.2	Uttak av varer .....	6
2.3	Uttak av tjenester .....	7
2.4	Nærmere om uttak av varer og tjenester til særlige formål i virksomheten ...	9
3	Utenlandsk rett.....	10
3.1	EU.....	10
3.2	Danmark.....	11
3.3	Sverige .....	12
4	Finansdepartementets vurderinger og forslag.....	12
4.1	Innledning.....	12
4.2	Hvilke varer som foreslås omfattes.....	13
4.3	Kravet til vederlagsfrihet .....	15
4.4	Spørsmål om nærmere krav til avgiftssubjektet.....	16
4.5	Øvrige vilkår.....	16
4.5.1	Kravet til mottakeren .....	16
4.5.2	Krav om at utdeling skjer på veldedig grunnlag .....	19
4.6	Dokumentasjon.....	20
5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	20
6	Ikrafttredelse .....	21
7	Lov- og forskriftsutkast.....	21

## 1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

Det ble i statsbudsjettet for 2016 varslet at Finansdepartementet vil sende på alminnelig høring et forslag om endringer i merverdiavgiftslovens uttaksregler hvor det gis fritak for merverdiavgift ved uttak av næringsmidler som leveres vederlagsfritt på veldedig grunnlag. I punkt 31.4 i Prop. 1 LS (2015-2016) Skatter, avgifter og toll 2016 ble det som begrunnelse vist til:

«Gjeldende uttaksregler innebærer at det skal beregnes merverdiavgift dersom aktører innen dagligvarebransjen mv. leverer næringsmidler vederlagsfritt på veldedig grunnlag. Det er opplyst at virksomheter i dagligvarebransjen ofte velger å destruere nyttbare matvarer som vurderes til ikke å utgjøre salgsvare, framfor å dele ut varene vederlagsfritt på veldedig grunnlag. Bransjeaktørene har holdt fram at merverdiavgiftsbelastningen ved slike utdelinger gir et insentiv til å destruere matvarene.

Departementet påpeker at uttaksreglene har en sentral plass i merverdiavgiftssystemet og er med på å sikre at alt forbruk blir belastet med merverdiavgift. Departementet ser at uttaksreglene kan få enkelte urimelige utslag i tilfeller hvor det vederlagsfritt på veldedig grunnlag deles ut næringsmidler. Hensynet til konkurransenøytralitet gjør seg i mindre grad gjeldende for næringsmidler som ellers ville ha blitt destruert.»

I proposisjonen ble det videre uttalt at avgrensningen av et slikt fritak blir vurdert for å begrense risikoen for omgåelsesmuligheter, og at det i høringsnotatet vil bli tatt stilling til hvilke avgrensninger som bør ligge til grunn for et fritak. Det ble varslet at Finansdepartementet vil komme tilbake med et konkret lovforslag i forbindelse med framleggelsen av revidert nasjonalbudsjett for 2016.

Finanskomiteen tok denne omtalen til orientering, se punkt 10 i Innst. 4 L (2015-2016) *Innstilling fra finanskomiteen om skatter, avgifter og toll 2016 - lovgivningssaker.*

Regjeringen arbeider med flere tiltak mot matsvinn. Økt oppmerksomhet, kunnskap og samarbeid langs hele verdikjeden er avgjørende for å redusere unødig kasting av mat. Regjeringen støtter bransjens ForMat-prosjekt og Matvett som gjennomfører ulike

tiltak som systematisk kartlegging av matsvinnet, nettverkssamarbeid mellom bedrifter og forsknings- og utviklingsmiljøer og kommunikasjon om forebygging av matsvinn. Regjeringen støtter også Matsentralen i Oslo som er et annet viktig tiltak i arbeidet mot matsvinn. Dette er nå den matsentralen i Norden som distribuerer mest overskuddsmat fra bransjen til veldedige organisasjoner. I mai 2015 signerte fem statsråder og en samlet matbransje en intensjonsavtale om reduksjon av matsvinn. Hele bransjen er med på samarbeidet, fra primærnæringene til og med omsetningsleddene. Intensjonsavtalen skal styrke samarbeidet mellom myndighetene og aktørene i hele matkjeden for å redusere matsvinn ytterligere. Avtalen gjelder til den erstattes av en konkret bransjeavtale, når det foreligger statistikk og indikatorer som kan gi grunnlag for konkrete reduksjonsmål. Målet er at en bransjeavtale for redusert matsvinn skal signeres høsten 2016. I september 2015 sluttet regjeringen seg til FNs bærekraftmål 12.3 om halvering av matsvinnet innen 2030.

På denne bakgrunn legger Finansdepartementet i dette høringsnotatet fram forslag om at det innføres et fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av næringsmidler som leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag. Departementet foreslår at fritaket skal omfatte næringsmidler slik dette begrepet er definert i merverdiavgiftsloven. Etter forslaget begrenses fritaket ved at det stilles krav til at mottaker må være registrert i Enhetsregisteret. Det foreslås videre særskilte dokumentasjonsregler for slike avgiftsfrie uttak.

Forslagene antas ikke å medføre vesentlige økonomiske og administrative konsekvenser.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 6-19 og bokføringsforskriften § 5-7. Endringene foreslås å tre i kraft 1. juli 2016.

## **2 GJELDENDE RETT**

### **2.1 Generelt om merverdiavgift og uttak**

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester.

Merverdiavgiftens formål er å skaffe staten inntekter, og den er en av statens viktigste inntektskilder. For 2016 er den anslått å bringe inn 263,5 mrd. kroner.

Registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten og merverdiavgiften skal som hovedregel beregnes av alle ledd i omsetningskjeden. Ved at registrerte avgiftssubjekter har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag i sitt avgiftsoppgjør med staten, blir merverdiavgiften som innbetales fra det enkelte ledd beregnet på grunnlag av merverdien eller verdiveksten som er skapt i det innbetalende leddet. Fradragsretten gir merverdiavgiftsmessig nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte avgiftssubjekter. Det er først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, dvs. enhver som ikke har fradragsrett, at beløpet er opptjent på statens hånd.

Merverdiavgiften er en transaksjonsbasert avgift, og den vanligste aktiviteten som utløser avgiftsplikt er omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a definerer omsetning som levering av varer og tjenester mot vederlag. Det må dreie seg om en gjensidig forpliktende transaksjon for at det skal kunne sies å utgjøre omsetning. Som vederlag regnes ikke bare vanlige betalingsmidler, men enhver godtgjørelse av økonomisk verdi. Det vil også foreligge omsetning når det leveres varer eller tjenester som helt eller delvis vederlag for varer eller tjenester (bytte).

Merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd slår fast at det er vederlaget som er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ved omsetning av varer og tjenester. Selve avgiften regnes ikke med. Når det gjelder byttehandel, dvs. hvis vederlaget helt eller delvis består av annet enn vanlige betalingsmidler, er beregningsgrunnlaget prisen på den leverte ytelsen, jf. merverdiavgiftsloven § 4-3 første ledd. Dersom denne er lavere enn den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende ytelser, er beregningsgrunnlaget den alminnelige omsetningsverdien. Dette gjelder også dersom det ikke er fastsatt noen pris. Merverdiavgiftsloven § 4-4 inneholder regler om beregningsgrunnlaget ved interessefellesskap mellom leverandør og mottaker. Videre må avgiftspliktige virksomheter på nærmere vilkår beregne merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester. Uttak foreligger for eksempel når en vare som normalt selges til kunder, tas ut av virksomheten til privat bruk for den næringsdrivende. Uttaksreglene vil videre innebære at ethvert ledd i matverdikjeden har plikt til å

beregne uttaksmerverdiavgift ved utdeling av matvarer på veldedig grunnlag. Formålet med uttaksreglene er at alt forbruk blir belastet med merverdiavgift.

Uttaksmerverdiavgiften skal gi lik avgiftsbelastning og sikre konkurransenøytralitet.

Ved uttak brytes forutsetningen for fradragsretten, og ved beregning av uttaksmerverdiavgift opprettholdes nøytraliteten i regelverket.

Plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av varer er nærmere regulert i merverdiavgiftsloven § 3-21, mens uttak av tjenester er nærmere regulert i merverdiavgiftsloven § 3-22. Flere spesialbestemmelser om uttak er videre gitt i merverdiavgiftsloven § 3-23 til § 3-28. Det er også i visse tilfeller gitt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift, se merverdiavgiftsloven §§ 6-17 flg.

Etter merverdiavgiftsloven § 4-9 er beregningsgrunnlaget ved uttak den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende varer og tjenester. Beregningsgrunnlaget kan således ikke settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdien, og det avgjørende blir hvilken pris avgiftssubjektet normalt benytter ved levering av tilsvarende varer og tjenester. Dersom det vanligvis gis rabatter ved store kjøp, vil dette eksempelvis også kunne legges til grunn ved uttak av tilsvarende mengde varer eller tjenester.

## **2.2 Uttak av varer**

Merverdiavgiftsplikten ved uttak av varer følger av merverdiavgiftsloven § 3-21. Det skal beregnes merverdiavgift når en vare tas ut fra en registrert eller registreringspliktig virksomhet, jf. bestemmelsens første ledd første punktum. Både uttak til privat bruk og uttak til formål utenfor loven er omfattet. At varen tas ut, innebærer at bruken av varen i den avgiftspliktige virksomheten helt eller delvis opphører. Et eksempel på dette kan være at en innehaver av en dagligvarebutikk tar med matvarer hjem til sin familie. Avgiften skal innberettes som utgående avgift. Dersom et avgiftssubjekt driver virksomhet som dels er avgiftspliktig og dels er unntatt fra merverdiavgiftsloven, og uttaket skjer fra den avgiftspliktige delen til den delen som er unntatt, skal det beregnes uttaksmerverdiavgift.

For kapitalvarer er plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift betinget av at uttaket skjer til privat bruk eller til formål utenfor den samlede virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 3-21 første ledd annet punktum. Endret bruk av slike

kapitalvarer innenfor den samlede virksomheten omfattes i stedet av bestemmelsene om justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven kapittel 9, som også har bestemmelser knyttet til endret bruk av personkjøretøy. Merverdiavgiftsplikten er betinget av at avgiftssubjektet har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller framstillingen av varen, jf. merverdiavgiftsloven § 3-21 annet ledd første punktum. Merverdiavgift skal likevel beregnes dersom den manglende fradragsretten skyldes at varen ved anskaffelsen er fritatt for merverdiavgift, jf. bestemmelsens annet punktum.

En konsekvens av vilkåret om fradragsrett ved anskaffelsen er at plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift er begrenset proporsjonalt med retten til fradrag. Bestemmelsene om forholdsmessig fradragsrett framgår av merverdiavgiftsloven § 8-2.

Det er oppstilt enkelte fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av varer. Etter merverdiavgiftsloven § 6-17 er uttak av varer (og tjenester) fritatt for merverdiavgift dersom tilsvarende omsetning er fritatt etter kapittel 6 i merverdiavgiftsloven. Dette innebærer eksempelvis at en kioskeier som tar med seg en avis hjem, ikke skal beregne merverdiavgift av uttaket. Merverdiavgiftsloven § 6-18 inneholder fritak for merverdiavgift ved uttak av varer (og tjenester) til bedriftskantiner. Etter merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd skal det videre ikke beregnes merverdiavgift når registrerte næringsdrivende leverer varer (og tjenester) vederlagsfritt til frivillige organisasjoner som ledd i en nødhjelpsaksjon i tilknytning til en naturkatastrofe. Det skal derfor ikke beregnes avgift dersom en dagligvarebutikk gir bort matvarer til en frivillig organisasjon som deltar i hjelpearbeid etter naturkatastrofer.

Merverdiavgiftsloven § 3-27 fastslår dessuten at uttak av varer (og tjenester) som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, ikke utløser plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.

### **2.3 Uttak av tjenester**

Merverdiavgiftsplikten ved uttak av tjenester følger av merverdiavgiftsloven § 3-22 første ledd. Det skal beregnes merverdiavgift når en tjeneste tas ut fra en registrert eller registreringspliktig virksomhet til privat bruk eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten.

Med unntak av tjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 3-22 annet ledd (særskilte formål og byggearbeider mv.) vil det ikke påløpe merverdiavgiftsplikt ved uttak av tjenester annet enn dersom de benyttes privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten. Med samlet virksomhet menes virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftslovens område så lenge aktivitetene utøves av ett avgiftssubjekt.

Et vilkår for uttak er at tjenesten tas ut fra virksomheten. Uttaksreglene vil derfor ikke komme til anvendelse når for eksempel en avgiftspliktig rørlegger maler sitt eget hus. Dette fordi malertjenester ikke inngår i rørleggerens ytelser til kundene. Tjenesten må være av en art som enten omsettes i virksomheten, benyttes i virksomheten eller på annen måte har tilknytning til virksomheten. Tjenester som ikke omfattes av virksomhetens vanlige gjøremål, utløser således ikke avgiftsplikt.

En streng forståelse av uttaksbestemmelsene for tjenester til privat bruk kan gi urimelige utslag for næringsdrivende innen tjenesteytende næringer. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven og i forvaltningspraksis er det derfor lagt til grunn at avgiftsplikten ved uttak må avgrenses mot private, dagligdagse gjøremål.

Midlertidig bruk av driftsmidler eller omsetningsvarer fra en avgiftspliktig virksomhet til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomhet, anses ikke som uttak av tjeneste.

Som for varer er det oppstilt enkelte fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester. Etter merverdiavgiftsloven § 6-17 er uttak av tjenester fritatt for merverdiavgift dersom tilsvarende omsetning er fritatt etter kapittel 6 i merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsloven § 6-18 inneholder videre fritak for merverdiavgift ved uttak av tjenester til bedriftskantiner. Etter merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd skal det heller ikke beregnes merverdiavgift når registrerte næringsdrivende leverer tjenester vederlagsfritt til frivillige organisasjoner som ledd i en nødhjelpsaksjon i tilknytning til en naturkatastrofe.

Merverdiavgiftsloven § 6-19 første ledd gir fritak for uttaksmerverdiavgift for tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag. Fritaket er generelt i sin utforming og det er blant annet ikke satt noen øvre grense for de avgiftsfrie tjenestene. Det er heller ikke satt noen begrensninger for hvem som er mottakere av tjenestene.



I likhet med det som gjelder for varer, fastslår merverdiavgiftsloven § 3-27 at uttak av tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, ikke utløser plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.

#### **2.4 Nærmere om uttak av varer og tjenester til særlige formål i virksomheten**

Merverdiavgiftsloven § 3-23 har regler om uttak av varer og tjenester til særlige formål i virksomheten. Bestemmelsen gjelder varer og tjenester som virksomheten har hatt fradragsrett for, men som senere benyttes i virksomheten til et særskilt ikke-fradragsberettiget formål. Det spesielle for merverdiavgiftsplikten etter denne bestemmelsen er altså at den rammer bruk innen den avgiftspliktige virksomheten. Grunnen til dette er at bruken i stor grad har karakter av endelig forbruk som i prinsippet skal avgiftsbelegges i et merverdiavgiftssystem.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav a oppstår merverdiavgiftsplikt når varer og tjenester fra virksomheten brukes til kost til eller naturalavlønning av virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister. Foruten kost i arbeidstiden og i forbindelse med losji, rammer bestemmelsen også en rekke andre ytelser i form av vederlagsfrie ytelser fra virksomheten til de angitte personer. Andre ytelser som ikke omfattes av denne bestemmelsen, vil imidlertid omfattes av de generelle reglene om uttak til privat bruk, se merverdiavgiftsloven § 3-21 og § 3-22.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav b skal det også svares merverdiavgift når varer og tjenester fra virksomheten brukes i virksomheten til oppføring, vedlikehold, innleie og drift av fast eiendom som skal dekke bolig- eller velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer.

Merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav c slår fast at det oppstår merverdiavgiftsplikt dersom varer og tjenester fra virksomheten brukes i virksomheten til representasjon. Dette omfatter også jubileer og julebord mv.

Det skal dessuten beregnes merverdiavgift når en vare eller tjeneste fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten brukes i virksomheten til gave eller utdeling i reklameøyemed. Dette følger av merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav d.

Merverdiavgiftsplikten gjelder ikke dersom varen er av bagatellmessig verdi. Med bagatellmessig verdi menes 100 kroner eller mindre, jf. merverdiavgiftsforskriften § 1-3-

6. Beløpsgrensen refererer seg til ytelsens vanlige omsetningsverdi inklusive merverdiavgift. Den gjelder dessuten for den enkelte mottaker av gaven(e) og viser ikke til verdien av virksomhetens samlede utdelinger. Verdigrensen er blant annet begrunnet i at utdeling av normale smaks- og vareprøver ikke skal bli avgiftspliktig. At avgiftsplikten ikke gjelder dersom varen er av bagatellmessig verdi, innebærer at en dagligvarebutikk kan gi bort varer fra sin varebeholdning uten å måtte beregne uttaksmerverdiavgift, så lenge verdien for den enkelte mottaker ikke overstiger 100 kroner.

### **3 UTENLANDSK RETT**

#### **3.1 EU**

Alle medlemslandene i EU har et merverdiavgiftssystem. Hoveddirektivet for merverdiavgift, Rådskonklusjon 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet), setter krav til og rammer for medlemslandenes regelverk på området, men det er opp til de nasjonale myndigheter hvordan innholdet i direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett.

Merverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et merverdiavgiftssystem som på mange måter samsvarer med det norske systemet. På tilsvarende måte som i Norge skal det som hovedregel beregnes merverdiavgift ved all omsetning og uttak av varer og tjenester.

Hovedregelen om merverdiavgiftsplikt ved vareomsetning følger av direktivets artikkel 2 nr. 1 bokstav a som fastslår at levering av varer mot vederlag er avgiftspliktig. Plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av varer framgår av artikkel 16 første ledd. Når en næringsdrivende tar ut en vare fra virksomheten til privat bruk for seg selv eller sine ansatte, til bruk som gave eller mer generelt til formål som er virksomheten uvedkommende, skal uttaket anses som levering av vare mot vederlag. Det er et vilkår at merverdiavgiften på den aktuelle varen, eller bestanddeler av varen, helt eller delvis var fradragsberettiget. Merverdiavgift skal beregnes av innkjøpsprisen for varen eller tilsvarende vare på det tidspunkt uttaket finner sted, jf. artikkel 74. Etter artikkel 16 annet ledd skal uttak til virksomhetens egen bruk av gaver av mindre verdi og vareprøver ikke anses som levering mot vederlag.

Europakommisjonens merverdiavgiftskomiteé (VAT Committee) har gitt retningslinjer for avgiftsbehandlingen når matvarer gis bort til fattige<sup>1</sup>. Retningslinjene må ses på som rådgivende uttalelser fra komiteen og er ikke rettslig bindende. Komiteen legger til grunn at det skal anses som levering av varer mot vederlag når matvarer gis til fattige. Merverdiavgift skal imidlertid ikke beregnes dersom uttaket iht. nasjonal rett anses som en gave av mindre verdi. Videre uttaler komiteen at i de tilfeller uttaket må anses som levering mot vederlag, skal beregningsgrunnlaget være varens innkjøpspris justert etter varenes beskaffenhet på tidspunktet for gaveuttaket.

Flere av EUs medlemsland har innført ulike former for fritak og unntak for merverdiavgift når matvarer gis bort på veldedig grunnlag<sup>2</sup>.

### **3.2 Danmark**

I Danmark er hovedregelen at registrerte næringsdrivende skal beregne uttaksmerverdiavgift når en vare tas ut fra den registrerte virksomheten til privat bruk, til virksomhetens personale, til bruk som gave eller til andre formål utenfor den registrerte virksomheten, jf. den danske merverdiavgiftsloven § 5<sup>3</sup>. Merverdiavgift skal etter lovens § 28 stk. 1 beregnes av varens innkjøpspris eller fremstillingspris.

Skat ga en uttalelse 23. oktober 2015<sup>4</sup> om merverdiavgiftsgrunnlaget ved utlevering av overskuddsmat til innsamlingsorganisasjoner. Skat uttaler at matvareprodusenter, matvaregrossister og supermarkeder som leverer overskuddsmat til innsamlingsorganisasjoner mot en enhetspris, for eksempel per kilo/tonn, kan benytte denne prisen som beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved omsetningen.

Utleveringen av matvarer mot vederlag anses ikke som uttak, men som omsetning, uavhengig av om prisen er symbolsk. Merverdiavgift skal kun beregnes av den

---

<sup>1</sup> Se møte 7. september 2012 [http://ec.europa.eu/food/safety/food\\_waste/library/docs/guidelines-vat-committee\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/food/safety/food_waste/library/docs/guidelines-vat-committee_en.pdf)

<sup>2</sup> <http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/qe-02-13-506-en-c.pdf>

<sup>3</sup> Se Lovbekendtgørelse nr. 106 af 23. januar 2013 om merværdiafgift: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=145054>

<sup>4</sup> <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2179524&vId=0&lang=DA>

symbolske verdien. Skat legger vekt på at det er snakk om overskuddsvarer som virksomheten normalt ville destruert og som derfor utgjør en negativ verdi for virksomheten.

### **3.3 Sverige**

I Sverige skal det beregnes merverdiavgift ved uttak av varer til eget eller personalets private bruk, ved uttak til bruk som gave eller annen bruk utenfor den registrerte virksomheten, jf. den svenske merverdiavgiftsloven<sup>5</sup> kapittel 2 § 2. Etter lovens kapittel 7 § 3 pkt. 2a er beregningsgrunnlaget varens innkjøpspris. Sverige har ikke innført noen særlige fritaks- eller unntaksregler hva gjelder uttak av næringsmidler som gis vederlagsfritt til veldedige organisasjoner mv.

## **4 FINANSDEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG**

### **4.1 Innledning**

Finansdepartementet understreker at uttaksreglene har en sentral plass i merverdiavgiftssystemet. Uttaksreglene bidrar til å sikre at forbruk blir belastet med merverdiavgift og derved til konkurransenøytralitet, se omtalen i pkt. 2.1 ovenfor. Uttaksmerverdiavgift innebærer videre at vareforbruk som er knyttet til svart omsetning, ikke kan bortforklares med omfattende gaveutdelinger mv. Plikten til å betale merverdiavgift når varer tas ut av den avgiftspliktige virksomheten, eksempelvis for at innehaveren selv skal konsumere varene eller gi dem bort til familie og venner, er etter departementets vurdering en viktig forutsetning for at merverdiavgiften skal være en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester.

Etter Finansdepartementets vurdering er det imidlertid visse forhold knyttet til matvarer, som kan tilsi at uttaksmerverdiavgiftsplikten bør lempes. Ulike ledd i matverdikjeden har ofte spiselige matvarer som likevel ikke kan selges til senere omsetningsledd eller til endelig forbruker, eksempelvis på grunn av interne standarder for videredistribusjon, holdbarhetstid eller skadd emballasje. I slike tilfeller står aktørene overfor valget mellom å gi bort eller å destruere matvarene. Etter gjeldende

---

<sup>5</sup> Se lov 30. mars 1994 (1994:200): <https://lagen.nu/1994:200#A1>

rett foreligger det plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift i tilfeller hvor matvarene gis bort til frivillige organisasjoner mv., mens destruksjon av matvarer eller varesvinn ikke i seg selv utløser merverdiavgiftsplikt. Hensynene til konkurransenøytralitet gjør seg i mindre grad gjeldende for matvarer som ellers ville ha blitt destruert. Det kan derfor foreligge gode grunner for å fjerne plikten til å svare uttaksmerverdiavgift ved utdelinger av matvarer, slik at merverdiavgiften ikke gir et insentiv til å destruere matvarene. Departementet viser også til regjeringens målsetting om å redusere matsvinnet, og til at en slik endring i reglene for uttaksmerverdiavgift kan være et tiltak i denne retning.

Etter en avveining av de ulike hensyn legger Finansdepartementet i dette høringsnotatet fram forslag om at det innføres et fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av næringsmidler som leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag. Blant annet på grunn av hensynet til kontroll, er det nødvendig å knytte enkelte vilkår til et slikt fritak, se punktene 4.2 til 4.6 nedenfor. Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd.

#### **4.2 Hvilke varer som foreslås omfattes**

Et sentralt spørsmål ved utformingen av det foreslåtte fritaket, er hvilke varer som skal omfattes av fritaket. Ut fra formålet med et slikt fritak legger Finansdepartementet til grunn at fritaket bør omfatte mat- og drikkevarer. Andre varer, eksempelvis klær, sko, bøker, leker, utstyr mv. omfattes dermed ikke av forslaget.

Begrepet «næringsmidler» er allerede benyttet i merverdiavgiftsloven. Begrepet er definert i merverdiavgiftsloven § 5-2 annet ledd og i merverdiavgiftsforskriften § 5-2-1 første ledd. Etter disse bestemmelsene anses som næringsmiddel enhver mat- eller drikkevare og enhver annen vare som har en kvalitet som gjør at den er egnet til å konsumeres av mennesker og som omsettes til slikt konsum. Kravet til konsumering innebærer at varen må inntas i kroppen gjennom fordøyelsessystemet. Dette innebærer at tannpasta, munnvann mv. ikke anses som næringsmiddel. Kravet om egnethet for konsumering av mennesker sikter til kvalitetskrav som er oppstilt i lov eller med hjemmel i lov, for eksempel i lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven). Dersom det oppstår tvil om en vare er å anse som

næringsmiddel, kan det legges vekt på om varen anses som et næringsmiddel etter definisjonen i generell forskrift 8. juli 1983 nr. 1252 for produksjon og omsetning mv. av næringsmidler, jf. merverdiavgiftsforskriften § 5-2-1 annet ledd. Legemidler, tobakksvarer, alkoholholdige drikkevarer og vann fra vannverk anses ikke som «næringsmidler», jf. merverdiavgiftsloven § 5-2 tredje ledd.

Begrepet «næringsmidler», slik det er definert etter nevnte bestemmelser, er etter Finansdepartementets oppfatning en hensiktsmessig avgrensning av hvilke varer som bør omfattes av det foreslåtte fritaket. Det er et innarbeidet begrep i merverdiavgiftsregelverket og vil etter departementets syn bidra til å skape klare grenser for fritaket. I forslaget til fritaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 6-19 er derfor begrepet næringsmidler anvendt. Dette betyr eksempelvis at vaskemidler, hygieneartikler, dyrefôr og medisiner ikke vil være omfattet av det foreslåtte fritaket, da disse varene ikke er å anse som næringsmidler.

Finansdepartementet har vurdert om fritaket bør foreslås begrenset til næringsmidler som av ulike årsaker ikke kan anses å være salgsvarer. Fritaket vil representere et unntak fra hovedregelen om at alt forbruk bør beskattes likt. Dette taler for en snever avgrensning.

En mulighet er å stille vilkår knyttet til næringsmidlenes holdbarhetstid slik denne er angitt i merkingen av varene. På grunn av praktiske utfordringer ved distribusjonen av varene, antar imidlertid Finansdepartementet at formålet med fritaket da ikke vil bli innfridd. Departementet legger til grunn at det ofte vil kunne ta noe tid fra næringsmidlene leveres og til de ender opp hos mottakeren eller den endelige forbrukeren. Departementet finner at fritaket må legge til rette for at næringsmidlene kan leveres slik at videre distribusjon er praktisk mulig innenfor gitte frister og i tråd med gjeldende regelverk for mattrygghet.

Finansdepartementet antar også at de aktuelle leverandørene av næringsmidlene har en egeninteresse i å oppnå vederlag for de varene som utgjør salgsvarer. Departementet legger til grunn at næringsmidler som leveres vederlagsfritt til veldedige formål i all hovedsak vil være overskuddsmatvarer som nærmer seg utløpet av holdbarhetstiden,

eller som av andre grunner ikke kan omsettes på ordinær måte, eksempelvis på grunn av skadet emballasje, feilmerking eller lignende. Det kan også være sesongvarer.

På denne bakgrunn fremmer Finansdepartementet ikke forslag om noen avgrensning knyttet til varenes kvalitet eller andre egenskaper. Dette innebærer at alle varer som er å anse som næringsmidler etter merverdiavgiftsloven § 5-2 vil bli omfattet av fritaket, også varer som har lang tid igjen til holdbarhetstiden utløper og for øvrig er å anse som ordinære salgsvarer.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd.

#### **4.3 Kravet til vederlagsfrihet**

I omtalen i Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 31.4 er det lagt til grunn at fritaket skal gjelde når næringsmidler deles ut vederlagsfritt. Finansdepartementet fastholder dette standpunktet.

Dersom det foreligger både levering av varer og et vederlag, vil transaksjonen anses som omsetning. I merverdiavgiftsloven er omsetning definert som levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a. Dersom aktører i matbransjen mottar vederlag for sin leveranse av næringsmidler, vil dette være å anse som ordinær omsetning og skal behandles som dette.

For å anses som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand stilles det ikke krav om at vederlaget må bestå i ordinære betalingsmidler. Det vil derfor også foreligge avgiftspliktig omsetning når det leveres en vare eller en tjeneste som helt eller delvis vederlag for en vare eller tjeneste (bytte). Finansdepartementet antar at aktører som gir bort matvarer, i noen tilfeller kan motta en gjenytelse av en viss verdi, for eksempel i form av reklame. Dette kan eksempelvis komme til uttrykk i form av en logo og informasjon om gaven på mottakers internettsider. Departementet legger til grunn at leverandører som mottar en gjenytelse for levering av varer, på ordinær måte må betale merverdiavgift for sin leveranse i byttehandelen, jf. merverdiavgiftsloven § 4-3. I slike tilfeller vil det måtte vurderes konkret om næringsmidlene i sin helhet utgjør vederlag for gjenytelsen (reklame), og dermed skal avgiftsbelegges som avgiftspliktig omsetning i byttehandel. Dersom utdelingene av næringsmidler må anses å utgjøre flere transaksjoner, kan fritaket for uttaksmerverdiavgift komme til anvendelse på

vederlagsfrie utdelinger. Departementet viser i denne forbindelse til Rt. 2012 s. 744, hvor Høyesterett kom til at skattyters utbetalinger delvis var vederlag for kjøp av markedsføringstjenester og delvis utgjorde en gave.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd, hvor det er satt som vilkår at næringsmidlene leveres vederlagsfritt.

#### **4.4 Spørsmål om nærmere krav til avgiftssubjektet**

Finansdepartementet har vurdert behovet for en regulering av hvilke avgiftssubjekter som skal kunne omfattes av fritaket. Omsetning kan skje fra avgiftssubjekter i primærnæringen, næringsmiddelindustrien og dagligvarebransjen, herunder detaljister og grossister. Det finnes dessuten serveringssteder som, i tillegg til rene serveringstjenester, omsetter mat- og drikkevarer for såkalt «take away», og noen steder i landet omsettes såkalte «matkasser» til private husholdninger.

Finansdepartementet antar at næringsdrivende innenfor alle disse områdene vil ha næringsmidler som ikke kan omsettes, eksempelvis på grunn av holdbarhetstid eller emballasjens tilstand. Det kan da være aktuelt å gi bort maten fremfor å destruere den. For at formålet med fritaket best mulig skal oppnås, finner departementet at det ikke er grunnlag for å foreslå noen nærmere regulering av hvilke avgiftssubjekter som skal omfattes av fritaket.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd, hvor det er ikke er satt nærmere begrensninger i hvilke avgiftssubjekter som skal omfattes av fritaket.

#### **4.5 Øvrige vilkår**

##### **4.5.1 Kravet til mottakeren**

Finansdepartementet har vurdert behovet for en nærmere regulering av hvem som må stå som mottaker av næringsmidlene, og hvordan en avgrensning i så fall bør være. På den ene siden er det viktig at fritaket ikke utformes så lite praktisk eller snevert at formålet ikke blir oppnådd. På den annen side kan hensynet til muligheter for kontroll med at fritaket ikke misbrukes tilsi at dette nærmere bør reguleres. Uten noen nærmere vilkår knyttet til mottakeren vil fritaket komme til anvendelse både dersom



leveringen av næringsmidler skjer direkte til den endelige forbrukeren, og dersom det skjer til et ledd som leverer varene videre til den endelige forbrukeren.

Finansdepartementet legger til grunn at næringsdrivende deler ut næringsmidler vederlagsfritt direkte til den endelige forbrukeren i relativt begrenset omfang.

Departementet antar dessuten at slike utdelinger i stor grad vil omfattes av fritaket i merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav d for gaver av bagatellmessig verdi, se omtalen i pkt. 2.4 overfor. Med bagatellmessig verdi menes 100 kroner eller mindre, jf.

merverdiavgiftsforskriften § 1-3-6. Behovet for at fritaket også skal gjelde for utdelinger direkte til den endelige forbrukeren, antar departementet dermed er beskjedent.

Dersom det gis fritak for utdelinger til hvem som helst, kan det dessuten være fare for at utdelinger blir brukt til å skjule (svart) omsetning og uttak til privat bruk.

Kontrollhensyn taler for at fritaket gjøres betinget av at varene er gitt til en mottaker som det er enkelt å identifisere og gjenfinne. Dette vil være mottakere som er registrert i eller framgår av offentlige registre. Uten nærmere kunnskap om mottakeren vil det være vanskelig for avgiftsmyndighetene å kunne kontrollere at varene faktisk er delt ut vederlagsfritt og ikke brukt privat eller solgt.

Finansdepartementet antar at leveranser av større volum av næringsmidler vanligvis skjer til et mellomledd, som besørger videre utdeling til den endelige forbrukeren. Det vil derfor ikke i særlig grad motvirke intensjonen med forslaget dersom det fritaket som foreslås her, avgrenses mot utdelinger direkte til den endelige forbrukeren.

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at for å oppnå fritak for uttaksmerverdiavgift ved levering av næringsmidler ut over en bagatellmessig verdi, må avgiftssubjektet benytte et mellomledd mellom seg og den endelige forbrukeren.

Eksempelvis vil fritaket dermed ikke gjelde dersom avgiftssubjektet foretar en utdeling direkte til den endelige forbrukeren på gaten eller i deres hjem. Det vil heller ikke gjelde dersom varene eksempelvis deles ut til direkte konsum til ansatte eller frivillige i en hjelpeorganisasjon. Dersom mottakeren er en institusjon, vil imidlertid kravet til videredistribusjon være oppfylt når næringsmidlene leveres til beboerne. Mottakeren kan levere varene direkte til de endelige forbrukerne, men kan også levere varene til en ny mottaker for videredistribusjon til de endelige forbrukerne. Departementet antar at

det ikke byr på større utfordringer for leverandørene å organisere leveringen på denne måten.

I forlengelsen av ovennevnte kan det stilles spørsmål om det er behov for en nærmere regulering av hvem som kan stå som mottaker av næringsmidlene før de deles ut til de endelige forbrukerne. Finansdepartementet har vurdert om det vil være hensiktsmessig å avgrense mottakerkretsen til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Begrepet «veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner» er allerede benyttet i merverdiavgiftsloven, men departementet reiser spørsmål om dette kan gi en for snever avgrensning av fritaket.

En annen avgrensning som Finansdepartementet derfor har vurdert er registrering i Enhetsregisteret. I Enhetsregisteret finnes næringsdrivende som er registrert for merverdiavgiftspliktig virksomhet, har registrerte ansatte eller er med i Foretaksregisteret. Mange næringsdrivende enkeltpersonforetak, foreninger og andre økonomiske enheter uten registreringsplikt, velger også registrering i Enhetsregisteret på frivillig grunnlag. Enhetsregisteret er regulert ved lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret. Ved registrering i Enhetsregisteret får foretaket/enheten et organisasjonsnummer. Blant opplysningene som finnes i Enhetsregisteret er organisasjonens foretaksnavn, adresse, formål, organisasjonsform, daglig leder/ administrerende direktør og styremedlemmer.

Ved vilkår om registrering i Enhetsregisteret vil Skatteetaten relativt enkelt kunne finne fram til de enkelte mottakere for å verifisere at det har skjedd en levering. Kombinert med de foreslåtte dokumentasjonskravene, se i pkt. 4.6 nedenfor, vil Skatteetaten kunne kontrollere at de nærmere vilkår for avgiftsfri levering er oppfylt. Ved et slikt vilkår vil imidlertid en næringsdrivende som leverer næringsmidler til en mottaker som ikke er registrert i Enhetsregisteret, måtte beregne uttaksmerverdiavgift. Finansdepartementet ber særlig om høringsinstansenes syn på en slik avgrensning.

Etter en totalvurdering foreslår Finansdepartementet at mottakeren av næringsmidlene skal være registrert i Enhetsregisteret.

Praktiseringen av et slikt fritak kan imidlertid vise at det kan være behov for en nærmere avgrensning knyttet til krav til mottaker. Finansdepartementet foreslår derfor at det gis en forskriftshjemmel for å gi nærmere regler om dette.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd, hvor det er satt som vilkår at næringsmidlene leveres til en mottaker som er registrert i Enhetsregisteret.

#### **4.5.2 Krav om at utdeling skjer på veldedig grunnlag**

Det er lagt til grunn i omtalen i statsbudsjettet for 2016 at fritaket skal gjelde vederlagsfrie leveringer på «veldedig grunnlag», se punkt 31.4 i Prop. 1 LS (2015-2016) Skatter, avgifter og toll 2016. Finansdepartementet anser det som nødvendig å ha en slik begrensning av det foreslåtte fritaket for å unngå at det ikke får et for vidt anvendelsesområde. Uttaksreglene bidrar til å sikre at forbruk blir belastet med merverdiavgift og det er viktig å ha avgrensninger av fritaket for å unngå en uthuling av merverdiavgiftsgrunnlaget. Departementet opprettholder derfor i dette høringsnotatet at det foretas en slik avgrensning av fritaket.

For en angivelse av hva som ligger i denne begrensningen kan det vises til lovforarbeidene til merverdiavgiftsloven § 6-19 første ledd, som gir fritak fra plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift for tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag. I punkt 5.5.4 i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) ble det om dette begrepet blant annet uttalt:

«Departementet er videre enig med arbeidsgruppen i at tjenester som ytes gratis til privatpersoner som venner og bekjente i utgangspunktet ikke vil kunne anses å være ytt på veldedig grunnlag. For at fritaket skal komme til anvendelse på tjenester ytt overfor private, må det foreligge særlig kvalifiserte forhold hvor mottaket av tjenesten vil ha stor personlig og velferdsmessig betydning for den enkelte.»

Det foreslåtte vilkåret innebærer at det må beregnes og betales uttaksmerverdiavgift dersom næringsmidler leveres vederlagsfritt til venner og bekjente eller i andre sammenhenger hvor formålet ikke kan sies å være veldedighet. Tilsvarende vil for

eksempel naturalavlønning falle utenfor fritaket. Andre utdelinger som har et økonomisk og fortjenestebasert utgangspunkt, vil heller ikke være omfattet av fritaket. Finansdepartementet foreslår at det også gis forskriftshjemmel til nærmere å regulere hva som er å anse som veldedige utdelinger.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd, hvor det er satt som vilkår at næringsmidlene deles ut på veldedig grunnlag.

#### **4.6 Dokumentasjon**

Det fremgår av omtalen i Prop. 1 LS (2015-2016) at det bør innføres særskilte dokumentasjonsregler. Slike regler vil kunne ha betydning for aktørenes etterlevelse av regelverket og for avgiftsmyndighetenes mulighet for kontroll.

Etter bokføringsforskriften § 5-1-1 skal et salgsdokument være nummerert, datert og inneholde informasjon om partene, ytelsens art og omfang, tidspunkt og sted for levering av ytelsen, vederlag og betalingsforfall samt eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen.

Det følger av bokføringsforskriften § 5-7 at dokumentasjon av uttak til bruk som gave til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner, i tillegg til opplysningene i § 5-1-1, skal inneholde virkelig verdi av eiendelen eller tjenesten og eventuelle kostnadsrefusjoner mottatt fra institusjonen eller organisasjonen. Dersom verdien overstiger et visst beløp, må dokumentasjonen attesteres av revisor, eventuelt styrets leder.

Finansdepartementet foreslår at avgiftssubjektet må innhente en bekreftelse fra legitimert representant hos mottaker om at varene er mottatt for utdeling på veldedig grunnlag. Dette kravet kommer i tillegg til opplysningene som kreves etter bokføringsforskriften § 5-7, men departementet foreslår at kravene om å angi vederlag, betalingsforfall og virkelig verdi ikke skal gjelde for slike leveranser.

Det vises til forslag om endring i bokføringsforskriften § 5-7 nytt annet ledd.

### **5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER**

Forslaget som er presentert i dette høringsnotatet, innebærer at avgiftssubjekter ikke skal beregne og innbetale uttaksmerverdiavgift ved utdeling av næringsmidler når

vilkårene for fritak er oppfylt. Merverdiavgiften vil dermed ikke gi et insentiv til å destruere næringsmidler som i stedet kan utdeles. Det er foreslått ekstra krav til dokumentasjon. Finansdepartementet kan ikke se at dette innebærer administrative konsekvenser av betydning for avgiftssubjektene.

Forslaget vil ikke gi økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning for avgiftsmyndighetene.

Finansdepartementet antar at det foreslåtte fritaket fra plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift vil ha begrensede provenyvirkninger gitt de vilkår og begrensninger som følger av forslaget.

## **6 IKRAFTTREDELSE**

Departementet foreslår at ikrafttredelsesdato settes til 1. juli 2016.

## **7 LOV- OG FORSKRIFTSUTKAST**

### **Forslag til lov om endring i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)**

#### **I**

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-19 annet ledd skal lyde:

*Næringsmidler som leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag er fritatt for merverdiavgift. Mottakeren må være registrert i Enhetsregisteret. Departementet kan gi forskrift om nærmere avgrensning av hvilke mottakere som det kan foretas merverdiavgiftsfrie leveranser til og hva som er å anse som utdeling på veldedig grunnlag.*

§ 6-19 nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd.

#### **II**

Endringen under I trer i kraft 1. juli 2016.

**Forslag til forskrift om endring av forskrift 1. desember 2005 nr. 1558 om  
bokføring (bokføringsforskriften)**

*Fastsatt av Finansdepartementet xx.xx.2016 med hjemmel i lov 19. november 2004 nr. 74 om bokføring §§ 2 og 16.*

I

I bokføringsforskriften gjøres følgende endringer:

Overskriften i § 5-7 skal lyde:

*Uttak av eiendeler og tjenester til veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner mv.*

§ 5-7 nytt annet ledd skal lyde:

*Dokumentasjon av uttak av næringsmidler som leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag etter merverdiavgiftsloven § 6-19 annet ledd, skal dessuten inneholde en bekreftelse fra legitimert representant hos mottaker om at varene er mottatt for slik utdeling. Kravet til å angi vederlag, betalingsforfall samt virkelig verdi gjelder ikke.*

II

Endringen under I trer i kraft 1. juli 2016.