

Avgiftsreglene for utleie av næringsbygg, med hovedvekt på justeringsreglene

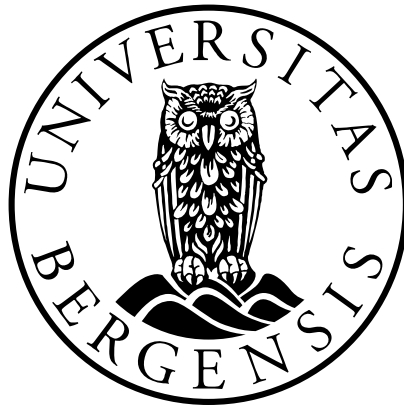
*Et utvalg av avgiftsrettslige fallgruver ved utleie av
næringsbygg*

Kandidatnummer:

208

Antall ord:

14907



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. mai 2023

Innholdsfortegnelse

1. Innledning.....	4
1.1. Oppgavens problemstilling og aktualitet.....	4
1.2. Metode og rettskildebruk.....	6
1.2.1. Merverdiavgiftsloven som viktigste rettskilde	6
1.2.2. Rettspraksis, forarbeider og forskrift	6
1.2.3. Skattemyndighetenes praksis, administrative uttalelser, rettsteori og reelle hensyn	7
2. Utgangspunkter og forutsetninger.....	9
2.1. Innledning.....	9
2.2. Hovedregelen om fradragsrett – «til bruk»	10
2.3. Fast eiendom: hovedregel og unntak	10
3. En nærmere redegjørelse av justeringsreglene.....	12
3.1. Justeringsreglenes grunnleggende funksjon.....	12
3.2. Kapitalvarebegrepet.....	12
3.2.1. Krav om fysiske byggearbeider.....	13
3.2.2. Krav om aktiveringsplikt	14
3.2.3. Beløpskravet	15
3.3. Justeringsutløsende hendelser.....	16
3.3.1. Bruksendring.....	16
3.3.2. Overdragelse	18
3.3.3. Lovendring	19
3.3.4. Fremleie	20
3.3.5. Bagatellgrensen: når justering likevel ikke skal skje	20
3.4. Justeringsperioden	21
3.5. Justeringsavtale	22
4. Innledning til ytterligere fallgruver.....	24
5. Avgiftsrettslige konsekvenser ved fusjon – logikk eller en fallgrube?.....	25
5.1. Innledning.....	25
5.1.1. Begrepsavklaring	25
5.1.2. Skattemessig og selskapsrettslig kontinuitet.....	25
5.1.3. Fusjon som justeringsutløsende hendelse	26
5.2. Fnordli eiendom.....	28
5.2.1. Sakens faktum.....	28
5.2.2. Avgiftsmessig kontinuitet i lys av Fnordli-dommen.....	28
5.2.3. Kan fusjon anses som «salg» etter mval. § 9-7 første ledd?.....	31
5.2.4. Uttrykket «salg»: ordlydens rekkevidde	32
5.2.5. Formålsbetraktninger versus konsekvens- og systemhensyn	33
5.3. Er problematikken løst ved opprettelse av en justeringsavtale?	35

5.3.1.	Streng frister knyttet til inngåelse av justeringsavtale.....	35
5.3.2.	Frist knyttet til registrering i Merverdiavgiftsregisteret.....	36
5.3.3.	Frist knyttet til inngåelse av selve justeringsavtalen.....	37
5.4.	Avsluttende merknader til punkt 5	37
6.	Fallgruver knyttet til merverdiavgift og utleie til barnehager	39
6.1.	Innledning.....	39
6.2.	Den konkrete forskjellen mellom private- og kommunale barnehager	39
6.3.	Hensiktsmessig selskapsstruktur ved utleie til private barnehager.....	41
6.3.1.	Barnehagen eier bygget selv	41
6.3.2.	Tidspunktet aktøren er berettiget merverdiavgift	41
6.3.3.	Bindingstid og overdragelse	43
6.4.	Lovendringen fra 2023: avgiftsrettslige konsekvenser.....	44
6.4.1.	Bakgrunn.....	44
6.4.2.	Avgiftsmessige konsekvenser av lovendringen og fornuftige grep	45
7.	Avsluttende bemerkninger.....	47
	Kilderegister	49

1. Innledning

1.1. Oppgavens problemstilling og aktualitet

Avgiftsreglene slik vi kjenner dem i dag, i hvert fall i hovedsak, ble innført første gang i 1969 da merverdiavgiftsloven trådte i kraft.¹ I daværende merverdiavgiftslov var det i § 21 tredje ledd, og forskrift nr. 72, bestemmelser om tilbakeføring av fradragsført inngående avgift ved bruksendringer på fast eiendom. Dette innebar i utgangspunktet full tilbakeføring med mindre særskilte forhold tilsa at dette kunne unnlates, jf. forskrift nr. 72 §§ 3 og 4. Etter tre år skulle det etter merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd ikke skje noen tilbakeføring.

Justeringsreglene ble innført 1. januar 2008, og erstattet dermed merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd.² I korte trekk går reglene ut på at merverdiavgiften en avgiftspliktig virksomhet har betalt på anskaffelsestidspunktet, ikke nødvendigvis vil være endelig. Dersom det på et senere tidspunkt inntreer en såkalt justeringsutløsende hendelse, vil dette enten medføre at tidligere fradragsført merverdiavgift må justeres – en tilbakebetalingsplikt – eller at merverdiavgift skal korrigeres – en tilbakebetalingsrett.

Den overordnede problemstillingen i oppgaven retter seg mot et utvalg av fallgruver i relasjon til utleie av næringsbygg, som gjerne ikke er intuitivt enkle å oppdage. Eiendomsbransjen er en kapitaltung bransje, hvor byggekostnadene knyttet til næringseiendom gjerne kan overstige flere hundre millioner. Siden merverdiavgiften utgjør 25% av de totale kostnadene, vil en feilaktig anvendelse av regelverket kunne medføre store økonomiske konsekvenser for den avgiftspliktige. Dette gjør temaet både viktig og interessant.

Selv om det er avsagt flere dommer som omhandler justeringsreglene særskilt, er det et begrenset utvalg av høyesterettsdommer. Dette styrker behovet for en gjennomgang av justeringsreglene, og spesielt de dommene som berører masteroppgavens tema.

¹ Ole Gjems-Onstad mfl. (2017), s. 23.

² Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 192.

Oppgavens aktualitet og relevans styrkes også ved at dersom justering skal foretas på grunn av bruksendringer, skal dette gjøres ved at avgiftssubjektet i siste termin hvert år ser tilbake på bruken av kapitalvaren i året som har gått, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 første ledd.³ Ettersom sjette termin har årlig forfall 10. februar, er det i starten av hvert år viktig at utleierye av næringsbygg, samt deres regnskapsførere og revisorer, er klar over justeringsreglene som kan aktualisere seg med tanke på korrekt rapportering. Det er også viktig at avgiftssubjektet er klar over justeringssituasjonen som oppstår dersom det er tale om en overdragelse, jf. merverdiavgiftsloven. § 9-2 tredje ledd.⁴ Ved slike tilfeller skal det foretas en samlet justering, med mindre justeringsforpliktelsen overtas gjennom en justeringsavtale.

Oppgaven vil i de påfølgende kapitlene redegjøre for justeringsreglene, for deretter å sette reglene i et mer praktisk perspektiv med fokus på fallgruver avgiftssubjekter kan møte på innenfor avgiftsretten.

Justeringsreglene er et omfattende tema, og det er derfor nødvendig å avgrense oppgaven. Ettersom den overordnede problemstillingen i oppgaven omhandler utleie av næringsseiendom, avgrenses oppgaven mot kapitalvarer etter mval. § 9-1 bokstav a. I tillegg retter oppgaven seg mot inngående merverdiavgift, slik at det avgrenses mot uttaksbestemmelsene. Når det gjelder justeringsutløsende hendelser, vil de fleste i stor grad behandles, men konkurs, dødsfall, brann og rivning som justeringsutløsende hendelser vil ikke behandles. De tre sistnevnte justeringsutløsende hendelsene er mindre praktiske ved utleie av næringsbygg. Når det gjelder konkurs så vil ikke en konkursåpning eller konkursboets beslag anses som en justeringsutløsende hendelse. Likevel kan det oppstå justeringsutløsende hendelser i forbindelse med en konkursåpning, for eksempel dersom konkursboet overdrar en kapitalvare. Denne problematikken faller i utgangspunktet utenfor oppgaven, men vil likevel bli behandlet kort for å illustrere et poeng senere i oppgaven.⁵

³ Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften – fmval.).

⁴ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.).

⁵ Se siste avsnitt i punkt 3.3.2.

1.2. Metode og rettskildebruk

1.2.1. Merverdiavgiftsloven som viktigste rettskilde

Merverdiavgiftsloven gir uttrykk for gjeldende rett, og det vil derfor være i tråd med norsk juridisk metodelære å ta utgangspunkt i lovens ordlyd.⁶ Videre betraktes skatte- og avgiftsretten som spesiell forvaltningsrett, noe som medfører at legalitetsprinsippet gjør seg gjeldende.⁷ At lovens ordlyd har en fremtredende rolle i avgiftssaker, er tydelig illustrert i en rekke saker fra Høyesterett. Et eksempel på dette er Rt. 2014 s. 1229 (Mandal kommune), hvor Høyesterett i avsnitt 36 viser til en uttalelse i Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbø), og presiserer at «ved denne type lovgivning tilsier det særlige hensynet til forutberegnelighet at ordlyden står svært sentralt». Høyesterett fastslo i samme avsnitt at «kontroll- og effektivitetshensyn vil generelt veie tungt», og at «også dette tilsier at avgiftsbestemmelser må kunne tas på ordet».⁸ I relasjon til sistnevnte sitat finner Høyesterett støtte i tidligere rettspraksis, og trekker frem Rt. 1986 s. 826 og Rt. 2007 s. 848 avsnitt 46. De nevnte rettsavgjørelsene kunne nesten ha indikert at det gjelder et særskilt strengt legalitetsprinsipp i skatte- og avgiftsretten. Høyesterett bekreftet imidlertid i Rt. 2014 s. 1281 at et slikt særskilt strengt legalitetsprinsipp ikke kan oppstilles.⁹ Til tross for det, må man med stor sikkerhet kunne fastslå at ordlyden må tillegges betydelig vekt på avgiftsrettens område. Merverdiavgiftsloven vil på bakgrunn av dette være den viktigste rettskilden i arbeidet med justeringsreglene.

1.2.2. Rettspraksis, forarbeider og forskrift

Selv om lovens ordlyd er den viktigste rettskilden, er det klart at høyesterettspraksis vil ha en meget sentral rolle som rettskilde.¹⁰ Høyesterett er å anse som en prejudikatsdomstol, og dømmer i rettslige tvister i siste instans, jf. GrL. § 88.¹¹ Dette gir høyesterettspraksis særskilt vekt. I kraft av at Høyesterett

⁶ Skoghøy (2018) s. 39 og 48.

⁷ Zimmer (2021) s. 38.

⁸ Rt. 2014 s. 1290 avsnitt 36.

⁹ Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 48.

¹⁰ Zimmer (2021) s. 55.

¹¹ Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov.

er landets øverste domstol, er det klart at underrettspraksis i utgangspunktet har lavere rettskildemessig vekt enn en høyesterettsdom. Likevel, der en lagmannsrettsdom omhandler et spørsmål som Høyesterett ikke har tatt stilling til, og særlig dersom administrativ praksis har innrettet seg etter dommen, vil nok slik underrettspraksis i større grad kunne vektlegges.¹²

I forbindelse med arbeidet av merverdiavgiftsloven som kom i 2009, ble det utarbeidet omfattende lovforarbeider.¹³ Etter lov og høyesterettspraksis som de to viktigste rettskildene, er lovforarbeider ansett som en tungtveiende rettskilde og tillegges ofte stor vekt på skatterettens område.¹⁴ Begrunnelsen for det sistnevnte kan være at merverdiavgiftsloven fra 2009, herunder justeringsreglene, er et forholdsvis nytt regelsett, og utvalget av høyesterettspraksis dermed er begrenset.

I tilknytning til vektige rettskilder i avgiftsretten, er det naturlig å også behandle merverdiavgiftsforskriften, da en rekke materielle skatteregler er fastsatt i forskrift.¹⁵ Særlig der mer tungtveiende rettskilder som lov eller forarbeider ikke gir svar på et rettslig spørsmål, vil forskriftsbestemmelser kunne være veiledende for tolkningen. Et eksempel på det er HR-2020-1732-A der spørsmålet var om kjøper av et ikke ferdigstilt hotellbygg hadde rett til fradrag etter justeringsreglene når selger ikke hadde oppfylt sin plikt til tilbakeføring. I dommen tok Høyesterett først stilling til merverdiavgiftsloven og forarbeidene, før Høyesterett så videre på om merverdiavgiftsforskriften kunne gi veiledning for tolkningen.

1.2.3. Skattemyndighetenes praksis, administrative uttalelser, rettsteori og reelle hensyn

Selv om utgangspunktet etter alminnelig juridisk metode er at skattemyndighetenes praksis har lav rettskildemessig vekt, er ikke Høyesterett fremmed for å ta i bruk denne typen praksis, særlig der en konsekvent praksis kan påvises.¹⁶ Generelt avhenger vekten som kan tillegges praksis fra

¹² Zimmer (2021) s. 56.

¹³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007)

¹⁴ Zimmer (2021) s. 52.

¹⁵ Zimmer (2021) s. 52.

¹⁶ Se for eksempel Rt. 1983 s. 979 (Foss).

skattemyndighetene av hvor lenge den har blitt praktisert, frekvens og hvor konsekvent praksisen har blitt fulgt.¹⁷ Hvorvidt praksis fra skattemyndighetene vil være relevant for denne masteroppgaven, vil bero på om det foreligger fravær av de mer autorative rettskildene som det er gjort rede for ovenfor.

Innenfor skatte- og avgiftsretten finnes det også en rekke administrative uttalelser som gjerne er utarbeidet av Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Også her må den generelle rettskildemessig vekten synes å være lav. Videre utarbeider Skattedirektoratet årlig håndbøker, for eksempel Skatte-ABC og Merverdiavgiftshåndboken. Bøkene gir uttrykk for Skatteetatens oppfatning av rettsituasjonen, og hovedformålet med disse bøkene er at de skal fungere som et hjelpemiddel for de ansatte i Skatteetaten. Bøkene er derfor praktisk utformet, og må anses for å ha liten eller ingen selvstendig vekt som rettskilde.¹⁸ Håndbøkene kan likevel være nyttige i et forklarende, eller redegjørende perspektiv. Et eksempel på at administrative uttalelser har fått avgjørende vekt grunnet fravær av de mer autorative rettskildene, ser man i den tidligere nevnte HR-2020-1732-A, hvor Høyesterett la avgjørende vekt på en tolkningsuttalelse utarbeidet av Finansdepartementet.

Rettsteori har i likhet med de øvrige rettskildene i punkt 1.3.3. lav rettskildemessig verdi.¹⁹ Til tross for dette, er rettsteori godt egnet for å finne frem til andre relevante rettskilder, og for å sette et konkret rettsspørsmål inn i en større sammenheng.²⁰ At Høyesterett benytter seg av rettsteori i rettsanvendelsesprosessen er det flere eksempler på, jf. eksempelvis Rt. 2013 s. 421 avsnitt 19, eller Rt. 2007 s. 209 avsnitt 39. I tilknytning til sistnevnte dom peker Zimmer på at rettsteori fikk en spesielt fremtredende rolle, og uttaler i den forbindelse at rettsteori muligens er mer fremtredende i skatterettsdommer sammenlignet med hva som er det generelle utgangspunktet etter alminnelig juridisk metode.²¹ I denne oppgaven vil rettsteori være særlig relevant der det er nødvendig å utdype et konkret rettslig spørsmål, eller for å sette den konkrete problemstillingen i en større kontekst.

Skatt- og avgiftsretten er et utpreget positivrettslig rettsområde hvor forutberegnelighet og ordlyd er særlig viktig. Dette kan gi mindre rom for en mer pragmatisk rettsanvendelse, herunder bruk av reelle

¹⁷ Zimmer (2021) s. 57.

¹⁸ Zimmer (2021) s. 60.

¹⁹ Eckhoff (2001) s. 270.

²⁰ Zimmer (2021) s. 61.

²¹ Zimmer (2021) s. 61.

hensyn. Reelle hensyn vil likevel kunne være en relevant rettskilde der de øvrige rettskildene ikke gir et klart tolkningsresultat.²²

2. Utgangspunkter og forutsetninger

2.1. Innledning.

Hovedregelen er at all omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig, jf. mval. § 1-1 første ledd. Ved at all omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig, bidrar dette til nøytralitet i avgiftssystemet, som må sies å være en overordnet målsetning innen avgiftsretten.²³ Avgiftssystemet kan likevel ikke sies å være helt nøytralt, da en rekke bransjer eller næringsdrivende er unntatt merverdiavgiftsplikt. En annen viktig målsetning innen avgiftsretten er å unngå avgiftskumulasjon.²⁴ Avgiftskumulasjon handler om at merverdiavgiften ikke skal utgjøre en endelig kostnad for den avgiftspliktige.²⁵ I stedet skal den endelige kostnaden belastes sluttbrukeren av en vare eller tjeneste.²⁶

Innen avgiftsretten skiller man mellom inngående- og utgående merverdiavgift. Inngående merverdiavgift er merverdiavgift som er påløpt ved kjøp, eller ved innførsel av varer og tjenester, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav f. Utgående merverdiavgift er merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak.

I de påfølgende punktene skal det foretas en nærmere gjennomgang av mer grunnleggende forutsetninger som må være til stede for at justeringsreglene skal kunne komme til anvendelse. Det vil også bli sett nærmere på utgangspunkt som relaterer seg til utleie av næringsbygg. Dette vil bli gjennomgått i punkt 2.2 og 2.3. I kapittel 3 vil det bli nærmere gjort rede for de konkrete justeringsreglene.

²² Høyesterett brukte for eksempel reelle hensyn i Rt. 2005 s. 1716 avsnitt 21 som et støttemoment til et tolkningsresultat som fulgte av lovens ordning.

²³ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 21.

²⁴ HR-2017-2065-A avsnitt 44 (Avinor).

²⁵ Ole Gjems-Onstad mfl. (2020), s. 28.

²⁶ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 42.

2.2. Hovedregelen om fradragsrett – «til bruk»

Merverdiavgiftsloven § 8-1 er lovens hovedregel om fradragsrett og fastsetter at et avgiftssubjekt bare har rett til fradrag for inngående merverdiavgift dersom det dreier seg om varer og tjenester som er «til bruk» i den registrerte virksomheten». Justeringsreglenes anvendelse er dermed betinget av at avgiftssubjektet på anskaffelsestidspunktet oppfyller de krav til bruk som hovedregelen i mval. § 8-1 fastsetter. Herunder er det vilkåret «til bruk» som vil være av interesse.

En naturlig språklig forståelse av «til bruk» tilsier at varen eller tjenesten må ha en nytteverdi for virksomheten i form av faktisk bruk. Ytterligere kvalitative krav kan vanskelig leses ut av ordlyden. Forarbeidene gir også lite veiledning, men peker på at anskaffelsen må være relevant for avgiftssubjektet.²⁷ Praksis fra Høyesterett viser at Høyesterett mer eller mindre ser bort fra et krav om faktisk bruk, og har i stedet oppstilt et krav om at anskaffelsen må ha en «naturlig og nær tilknytning til virksomheten».²⁸ Fradragsrett forutsetter videre at anskaffelsen er til bruk i avgiftssubjektets egen virksomhet.²⁹

Videre må vilkårene for fradragsretten være oppfylt på anskaffelsestidspunktet av varen eller tjenesten.³⁰ Det betyr derimot ikke at det ikke kan inntreffe endringer i tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten *etter* anskaffelsen. Det er nettopp her justeringsreglene får anvendelse.

2.3. Fast eiendom: hovedregel og unntak

Utgangspunktet i lys av nøytralitetsprinsippet er at all omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig, jf. mval. § 1-1 første ledd. Ut fra en naturlig språklig forståelse av ordlyden kan fast eiendom neppe anses som «en tjeneste», slik at fast eiendom i stedet må falle innunder merverdiavgiftslovens varebegrep, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav b.

²⁷ Ot.prp.nr.17 (1968–1969) s. 55

²⁸ Rt. 2001 s. 1497 s. 1502. Se også Rt. 2012 s. 432 avsnitt 43

²⁹ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 58.

³⁰ Se Rt. 2006 s. 293 (Arves trafikkskole) avsnitt 33, jf. avsnitt 49. Dommen gjaldt den tidligere merverdiavgiftsloven § 21, men den nye merverdiavgiftsloven er fornyet uten realitetsendringer. Standpunktet er for øvrig fulgt opp i HR-2020-1129-A avsnitt 21 (Rec Wafer).

Til tross for at det i utgangspunktet skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av *alle* varer, følger det av mval. § 3-11 første ledd at omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra loven.

Som «fast eiendom» regnes ubebygd grunn, bygninger og anlegg, men også deler av fast eiendom som lokaler eller hotellrom.³¹ Ettersom mval. § 8-1 forutsetter at varer og tjenester er til bruk i den «registrerte virksomheten», og omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra loven, medfører det at en utleier ikke får fradrag for kostnader knyttet til oppføring, drift eller vedlikehold av leieobjektet. Skal imidlertid bygget brukes i egen avgiftspliktig virksomhet, for eksempel som butikklokale, vil eier ha rett til å fradragføre all merverdiavgift som knytter seg til oppføring og drift av bygget.³² En forutsetning er selvsagt at anskaffelsen er relevant, og har en nær og naturlig tilknytning til oppføringen av bygget, jf. punkt 2.1. ovenfor. Eksempelet illustrerer at et avgiftssubjekt vil komme bedre ut avgiftsmessig dersom det eier og oppfører bygget, istedenfor å leie tilsvarende bygg. Den avgiftsmessige stillingen vil altså kunne variere ut fra hvordan eiendommen blir disponert, og dermed kunne bidra til at forskjeller i avgiftssystemet kan oppstå. En slik forskjell vil også tilsynelatende stride mot det ovenfornevnte nøytralitetsprinsippet og bidra til at merverdiavgiften påvirker beslutningene til aktørene som driver innen avgiftsområdet. I tillegg ville forskjellen kunne føre til at utleier dekker inn tapt fradrag for inngående merverdiavgift ved å øke leievederlaget. Dette vil kunne føre til uønsket avgiftskumulasjon.

For å avhjelpe en slik forskjell i avgiftssystemet og en potensiell fallgrube, har lovgiver valgt å innføre regler om frivillig registrering, jf. mval. § 2-3. Etter mval. § 2-3 første ledd vil næringsdrivende og offentlige virksomheter kunne søke om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret ved utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktige leietakere. Frivillig registrering medfører dermed at utleier vil oppnå fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til kostnader for investering og drift, samtidig som utleier må beregne merverdiavgift på leievederlaget. På den måten blir den uønskede effekten med avgiftskumulasjon motvirket, og man oppnår i større grad avgiftsmessig likhet med tanke på om leietakeren bygger bygget selv, eller leier.³³ Ordningen med frivillig registrering er svært praktisk, og benyttes av de fleste aktører som driver med utleie av næringsbygg.³⁴

³¹ Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) kapittel 15 s. 191.

³² Ole Gjems-Onstad mfl. (2020), s. 197.

³³ Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) kapittel syv s. 148.

³⁴ Ole Gjems-Onstad mfl. (2017), s. 141.

Til tross for at innføringen av frivillig registrering er viktig for å motvirke uheldig avgiftskumulasjon og bidra til økt nøytralitet i avgiftssystemet, er det fortsatt flere fallgruver i avgiftsretten som synes å stride mot de nevnte hensynene. Et eksempel på det er en avgiftsmessig forskjell som praktiseres overfor kommunale- og private barnehageaktører. Dette vil bli behandlet nærmere i kapittel 6.

3. En nærmere redegjørelse av justeringsreglene

3.1. Justeringsreglenes grunnleggende funksjon

Kapitalvarer som knytter seg til fast eiendom har gjerne lang levetid. Det er derfor ikke gitt at de samme forutsetningene som var til stede på anskaffelsestidspunktet, forblir uendret i løpet av hele anskaffelsens levetid. Justeringsreglenes funksjon er derfor å avhjelpe denne problematikken ved at det åpnes for at avgiftssubjektet kan foreta en avgiftsmessig tilpasning basert på om kapitalvarens bruk har økt, eller blitt redusert. Avhengig av om det er tale om første- eller sistnevnte, vil endringen enten utløse en tilbakebetalings*plikt*, eller en tilbakebetalings*rett*. Er det derimot tale om eksempelvis en overdragelse, vil dette medføre at det må foretas en samlet justering. Ved slike tilfeller må avgiftssubjektet gjennomføre et samlet oppgjør av avgiftsbeløpet for resten av anskaffelsens levetid.

Bestemmelsene i kapittel 9 som omhandler justeringsreglene, inneholder flere ukjente begreper for de som ikke er kjent med fagterminologien fra før. I de påfølgende punktene skal det derfor foretas en nærmere gjennomgang av disse begrepene.

3.2. Kapitalvarebegrepet

En forutsetning for at justeringsreglene skal kunne komme til anvendelse er at det dreier seg om «kapitalvarer», jf. mval. § 9-2, jf. § 9-1. Kapitalvarer er legaldefinert i mval. § 9-1 andre ledd, hvor det fremgår av bokstav a at maskiner, inventar og andre driftsmidler er å anse som kapitalvarer der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner. Bokstav b fastsetter at fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging er å anse som kapitalvarer der inngående merverdiavgift på kostandene utgjør minst 100 000 kroner. Ettersom oppgaven skal ta for seg

avgiftsreglene for utleie av næringsbygg, er det sistnevnte kapitalvare som hovedsakelig vil være av interesse for oppgaven. Det avgrenses derfor mot mval. § 9-1 andre ledd bokstav a.

Ordlyden av vilkåret «ny-, på- eller ombygging» tilsier at det ikke er den faste eiendommen i seg selv som utgjør kapitalvaren, men de byggetiltak som gjøres på eiendommen. Merverdiavgiftsforskriften § 9-1-1 peker også på «byggetiltak». Rent kjøp og salg av fast eiendom vil derfor falle utenfor kapitalvarebegrepet, og man kan si at kapitalvarebegrepet fordrer en viss aktivitet på eiendommen. Dette er logisk da grunntanken bak avgiftssystemet er å skattlegge den *merverdien* som tilføres. Hva slags aktivitet og hvor omfattende aktiviteten må være, er nærmere avklart i rettspraksis som vil bli gjennomgått i det følgende. Kapitalvarebegrepet har vært gjenstand for diskusjon i Høyesterett flere ganger, og kunne nok ha utgjort en masteroppgave i seg selv. Ettersom kapitalvarebegrepet ikke er det mest sentrale i oppgaven, blir det derfor en mer kortfattet gjennomgang av hva som ligger i begrepet.

3.2.1. Krav om fysiske byggearbeider

Kort fortalt var spørsmålet i Rt. 2014 s. 1229 (Mandal kommune) om prosjektering til utbyggingsformål, dvs. ikke-fysiske byggearbeider på eiendommen, kunne anses som kapitalvare etter mval. § 9-1 andre ledd bokstav b. I dommen la førstvoterende avgjørende vekt på ordlyden, og påpekte at ordlyden av begrepet «bygging», stiller krav om at fysiske byggearbeider på en eiendom må være påbegynt for å gjøre den til en kapitalvare.³⁵ Spørsmålet var imidlertid ikke helt klart. Av mval. § 9-1 fjerde ledd fremgår det at departementet kan gi forskrift om hva som skal regnes som inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med et «byggetiltak» som nevnt i andre ledd bokstav b. Merverdiavgiftsforskriften § 9-1-1 bruker også begrepet «byggetiltak». Uttrykket «byggetiltak» må sies å favne videre enn begrepet «bygging» som benyttes i mval. § 9-1 bokstav b. Følgelig kunne det trekke i retning av at også tjenester i form av prosjektering var omfattet av kapitalvarebegrepet etter bokstav b. Høyesterett viste imidlertid til at loven bestemmer hva som skal til for å *etablere* en kapitalvare, mens forskriften bestemmer hva som skal regnes med av avgifter som kan tilbakeføres når kapitalvaren først er *etablert*.³⁶ Dommen illustrerer altså at det er et viktig skille mellom tiltak som kreves for å danne en kapitalvare, og hvilke tiltak som senere kan inngå som en kapitalvare. I

³⁵ Se avsnitt 38.

³⁶ Se avsnitt 39.

den aktuelle dommen hadde det gått 15 dager fra prosjektet ble overdratt til Mandal kommune, til det fysiske arbeidet ble påbegynt. Hadde Mandal kommune i stedet ventet 15 dager med overdragelsen, ville kostnadene for prosjekteringen ha vært gjenstand for justering. I saken var dette kostnader på nesten 4,7 millioner kroner. Dommen viser at det ved overdragelse av et byggeprosjekt er viktig å være oppmerksom på mulige fallgruver som kan oppstå dersom et prosjekt overdras før ferdigstillelse.

3.2.2. Krav om aktiveringsplikt

Det heter i mval. § 9-1 andre ledd bokstav b at kapitalvarer i relasjon til fast eiendom knytter seg til «ny-, på- eller ombygging», i tillegg til at det oppstilles en beløpsgrense på minst 100.000 kroner. Ordlyden tilsier derfor at det avgrenses mot mindre tiltak slik som vedlikehold eller reparasjoner. En slik forståelse er også lagt til grunn i forarbeidene, hvor det fremgår at det må trekkes et skille mellom ombygging og hva som bare er reparasjon eller vedlikehold.³⁷ Forarbeidene peker på at de samme kriteriene som legges til grunn ved vurderingen av om tiltaket regnes som vedlikehold eller påkostning i relasjon til avskrivningsreglene i skatteretten, også skal legges til grunn i avgiftsretten.³⁸ For å illustrere skillet mellom vedlikehold og påkostning, kan man dele begrepene inn i to kategorier; direkte fradragberettigede- og aktiveringspliktige kostnader. Den førstnevnte kategorien handler om fradrag som gis med det samme.³⁹ Får man for eksempel utgifter knyttet til maling av eiendommen, vil ikke det tilføre eiendommen noen ny verdi, det er kun tale om utbedring av slitasje som allerede har oppstått. Aktivering handler derimot om at kostnader som ikke fradragsføres direkte, kreves aktivert som en del av eiendelens inngangsverdi.⁴⁰ I et slikt tilfelle blir formuesgodet påkostet eller tilført verdi. Det er dermed et spørsmål om vederlaget vil påvirke skatteytters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret.⁴¹ Man kan således si at der skatteytter investerer i et formuesgode, og på den måten oppnår en mer «varig verdi», dreier det seg om en aktiveringspliktig kostnad, eller påkostning.

³⁷ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52

³⁸ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52.

³⁹ Folkvord (2020) s. 93.

⁴⁰ Zimmer (2021) s. 334.

⁴¹ Zimmer (2021) s. 209.

3.2.3. Beløpskravet

Selv om det dreier seg om fysisk byggearbeid og aktiveringspliktige kostnader, er det likevel ikke gitt at det foreligger en kapitalvare i merverdiavgiftslovens forstand. Merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b stiller også krav om at de aktiveringspliktige kostnadene «utgjør minst 100.000 kroner». For maskiner, inventar og andre driftsmidler er beløpsgrensen 50 000 kroner.

Den nærmere grensedragningen for hvilke kostnader som etter sin art kan utgjøre en kapitalvare, må trekkes ved å ta utgangspunkt i mval. § 9-1 fjerde ledd. I mval. § 9-1 fjerde ledd vises det til at det er departementet som ved forskrift avgjør hva som skal regnes som «inngående merverdiavgift i forbindelse med et byggetiltak som nevnt i andre ledd bokstav b». I fmval. § 9-1-1 stilles det krav om at den inngående merverdiavgiften må være «påløpt i forbindelse med byggetiltak». Videre listes det opp flere kategorier fra bokstav a til c. Ordlyden «påløpt i forbindelse med byggetiltak» tilsier at grensedragningen for hvilke kostnader som faller innenfor er vid, noe som også ble bekreftet i Rt. 2014. s. 1229 (Mandal) hvor prosjektering ble ansett for å falle innenfor (riktignok når kapitalvarebegrepet først var etablert).

I relasjon til større byggeprosjekt, kan det oppstå spørsmål om man skal se hele prosjektet som ett eller flere justeringstilfeller. Utgangspunktet er at man skal se hvert enkelt byggeprosjekt hver for seg.⁴² Det vil si at dersom et bygg ferdigstilles, for deretter å bli gjenstand for påbygging, vil hver av de to tilfellene anses som separate justeringstilfeller, og beløpskravet må være oppfylt på begge.⁴³ Det kan altså være flere kapitalvarer i tilknytning til én eiendom, og hver kapitalvare har sin egen justeringsperiode på ti år. Dette kan være krevende for næringsdrivende å holde styr på og dermed utgjøre en mulig fallgrube. Er det imidlertid tale om flere byggeprosjekt på samme bygg, innenfor ett år, skal alt ses i sammenheng i relasjon til beløpskravet.⁴⁴ Det er også klart at byggetiltak i form av infrastruktur er omfattet av kapitalvarebegrepet, og dermed en del av beløpskravet.⁴⁵

⁴² Gjems-Onstad (2020) s. 262.

⁴³ Gjems-Onstad (2020) s. 262.

⁴⁴ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52.

⁴⁵ Se HR-2017-2065-A (VS Stein AS). Dette ble også bekreftet av Skattedirektoratet i en veiledende prinsipputtalelse 19. februar 2019.

3.3. Justeringsutløsende hendelser

Selv om begrepet «justeringsutløsende hendelse» har blitt nevnt tidligere i oppgaven, gjenstår det en nærmere forklaring av hva som faktisk ligger i begrepet. Begrepet kan forstås som en hendelse som gjør at forutsetningen for fradrag ikke lenger er oppfylt, slik at fradraget må korrigeres. Det er i utgangspunktet to typer hendelser som utløser en slik rett eller plikt til å korrigere fradraget ved anskaffelsen. Den første typen er bruksendringer, som innebærer at kapitalvarens bruk i avgiftspliktig virksomhet enten har blitt større eller mindre enn det som opprinnelig ble lagt til grunn ved anskaffelsen, jf. mval. § 9-2 første ledd.⁴⁶ Den andre typen innebærer at kapitalvaren overdras, for eksempel i forbindelse med en virksomhetsoverdragelse, herunder fisjon eller fusjon, jf. mval. § 9-2 tredje ledd.⁴⁷ I punkt 3.3.3. vil andre justeringsutløsende hendelser kort gjennomgås.

3.3.1. Bruksendring

I siste termin hvert år av justeringsperioden må avgiftssubjektet ta stilling til om den gjennomsnittlige bruken av kapitalvaren til fradragsberettiget formål i det året som har gått, har endret seg fra det som var forutsetningen ved anskaffelsen.⁴⁸

Et eksempel kan være illustrerende. Utleier av et næringsbygg skal leie ut et bygg til en leietaker som skal drive en dagligvarebutikk. Kostpris for bygget er 20 000 000 kroner eksklusiv merverdiavgift, og skal stå ferdig 1. januar 2024. Forutsatt at utleier er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret, vil utleier oppnå fullt fradrag for inngående merverdiavgift på 5 000 000 kroner knyttet til oppføringskostnadene av bygget. Dersom det ikke skjer noen endringer i leieforholdet, og butikken fortsatt driver fullt ut avgiftspliktig virksomhet, vil ikke justeringsreglene bli aktuelle.

Fem år etter ferdigstillelsen går imidlertid dagligvarebutikken dårlig, og utleier og leietaker blir enige om at dagligvarebutikken kun skal leie halve lokalet fra og med 1. januar 2029. Utleier leier i stedet ut den andre halvdel av lokalet til et tannlege-kontor som driver tjenester som er unntatt fra

⁴⁶ Se punkt 3.3.1 hvor bruksendringer gjennomgås nærmere.

⁴⁷ Tilfeller hvor kapitalvarer overdras vil bli nærmere gjennomgått i punkt 3.3.2.

⁴⁸ Gjems-Onstad (2020) s. 262.

merverdiavgiftsloven.⁴⁹ Fra 1. januar 2029 er det derfor kun halve bygget som leies ut til avgiftspliktig virksomhet, noe som utløser det som ovenfor er omtalt som en justeringsutløsende hendelse. Kostnadmessig er konsekvensen at utleier får en årlig *tilbakebetalingsplikt* på 250 000 kroner i merverdiavgift de neste fem årene. Snur man på eksempelet, slik at utleier leier ut halve bygget til avgiftspliktig virksomhet de første fem årene, for deretter å leie ut hele bygget til avgiftspliktig virksomhet, oppstår det en justeringsrett. Det betyr at utleier får en *tilbakebetalingsrett* på 250 000 kroner i merverdiavgift de neste fem årene. Eksempelet illustrerer formålet med bestemmelsene, som er at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.⁵⁰ Justeringsreglene gjør det på den måten enklere å foreta en omdisponering av den aktuelle eiendommen, og bidrar dermed til å redusere terskelvirkningene ved omdisponering.

Eksempelet over viser også hvor stor betydning justeringsreglene kan ha for kostnadsbasen til ulike næringslivsaktører innen utleie av fast eiendom. I tillegg dreier det seg ofte om beløp som er flere titalls ganger høyere enn størrelsen i eksempelet, og da kan manglende oppfyllelse av justeringsreglene medføre store negative avgiftsmessige konsekvenser.

Det fremgår av mval. § 9-2 første ledd at inngående merverdiavgift skal justeres når «bruken av en kapitalvare (...) endres fra fradragsberettiget formål til ikke fradragsberettiget formål». Ordlyden av vilkåret «bruken» kan indikere at det avgjørende er en *fysisk* endring i bruken. Dette er imidlertid ikke styrende. Med «endret bruk» forstås en forandring i de faktorene som er bestemmende for fradragsretten for kapitalvare.⁵¹ Det er altså ikke noe absolutt vilkår at det skjer fysiske endringer i bruken av kapitalvaren.⁵² Kommer det for eksempel en lovendring som medfører at avgiftspliktig virksomhet ikke lenger er avgiftspliktig, vil den fysiske bruken være den samme, men det vil likevel være tale om en justeringsutløsende hendelse. Et annet eksempel er at leietaker flytter ut av lokalene slik at de blir stående tomme. Dette vil i motsetning til det foregående eksempelet innebære en fysisk endring i bruken, men vil likevel ikke utgjøre en justeringsutløsende hendelse.⁵³ Det sentrale er altså faktorene som er bestemmende for fradragsretten for kapitalvaren, ikke den fysiske bruken.

⁴⁹ Jf. mval. § 3-2 første ledd bokstav b.

⁵⁰ Ot.prp.nr.59 (2006–2007) s. 39.

⁵¹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52.

⁵² Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52.

⁵³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 53.

3.3.2. Overdragelse

I motsetning til bruksendring hvor bruken skal justeres med 1/10 av avgiftsbeløpet årlig i den resterende justeringsperioden, skal det ved overdragelse skje et samlet oppgjør av avgiftsbeløpet for resten av justeringsperioden, jf. mval. § 9-5 første og andre ledd. Samlet oppgjør ved overdragelse kan imidlertid unngås dersom overtakende part også overtar justeringsforpliktelsen.⁵⁴

Bakgrunnen for at det ved overdragelse skal gjennomføres et samlet oppgjør, er at omsetning av fast eiendom er unntatt merverdiavgift, jf. mval. § 3-11 første ledd. Følgelig oppstår det verken inngående eller utgående merverdiavgift ved kjøp og salg av fast eiendom. Konsekvensen er dermed at overdragelse av fast eiendom er sidestilt med at eiendommen går over til ikke-fradragsberettiget bruk.

I relasjon til hva som omfattes av en «overdragelse», tilsier en naturlig språklig forståelse at begrepet innbefatter mer enn bare salg. En slik forståelse underbygges av forarbeidene, hvor det fremgår at bestemmelsen kommer til anvendelse uavhengig av om eiendommen selges, uttas eller overlates til ny eier vederlagsfritt.⁵⁵ Ovennevnte tilsier at eksempelvis fusjon og fisjon vil kunne utløse justeringsplikt etter bestemmelsen. Også skattefri omdanning av et selskap, for eksempel fra ansvarlig selskap til aksjeselskap må regnes som en overdragelse.⁵⁶

En forutsetning ordlyden synes å oppstille, er at det må dreie seg om en ny eier for at det skal bli tale om en «overdragelse». Det samme peker forarbeidene på.⁵⁷ I en fusjonssituasjon anses det for eksempel som tilstrekkelig at et rettssubjekt blir ny eier av et annet rettssubjekt, slik at fusjonen anses som en justeringsutløsende hendelse. Fra et skatte- og selskapsrettslig perspektiv kan det likevel synes noe underlig at fusjon anses som en justeringsutløsende hendelse. Bakgrunnen for dette er at det overtakende selskapet overtar alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra det overdragende selskapet, jf. aksjeloven § 13-16 første ledd nr. 3.⁵⁸ Likevel må det overtakende selskapet foreta et

⁵⁴ Se punkt 3.5.

⁵⁵ Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) s. 67.

⁵⁶ KMVA-2013-7950.

⁵⁷ Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) s. 67.

⁵⁸ Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven - asl.).

samlet oppgjør av avgiftsbeløpet for resten av justeringsperioden. Denne problemstillingen som potensiell fallgrube vil bli drøftet nærmere i punkt 5.1 og 5.2.

Vedrørende spørsmålet om overdragelse som justeringsutløsende hendelse, kan det også vises til HR-2020-1129-A (Rec Wafer). Dommen i seg selv er ikke direkte relevant for masteroppgaven, men den illustrerer hvor viktig det er med kjennskap til regelverket, og hvilke store økonomiske konsekvenser fallgruver innenfor avgiftsretten kan føre med seg. I den nevnte saken hadde et selskap investert betydelige midler i en eiendom for å utvikle den til et produksjonsanlegg. Etter at det var åpnet konkurs i selskapet, ble eiendommen solgt av konkursboet. Konkursen i seg selv utløste ikke justeringsplikt, men når konkursboet solgte anlegget utløste det plikt til å justere inngående merverdiavgift som var fradragsført under oppføringen av produksjonsanlegget. Konkursboet solgte eiendommen for 4 000 000 kroner, men ble pliktig til å tilbakebetale tidligere fradragsført inngående merverdiavgift med 44 200 000 kroner. Salget påførte dermed konkursboet et betydelig nettotap. Hadde konkursboet for eksempel i stedet revet hele anlegget og kun solgt tomten, ville justeringsforpliktelsen falt bort og konkursboet ville kommet bedre ut av situasjonen. En annen løsning kunne vært å overføre justeringsforpliktelsen til kjøper av eiendommen gjennom en justeringsavtale.

3.3.3. Lovendring

En lovendring vil kunne utløse enten en justeringsforpliktelse, eller en justeringsrett, jf. mval. § 9-2 første ledd. Begrunnelsen er at fradragsretten bygger på en forutsetning om at kapitalvaren brukes i avgiftspliktig virksomhet.⁵⁹ Det presiseres imidlertid også i bestemmelsen at en lovendring ikke vil utløse en *rett* til å justere inngående merverdiavgift for en anskaffelse foretatt før lovendringens ikrafttredelse. Dette er begrunnet med at en etterfølgende fradragsrett vil kunne gi store og uoversiktlige provenykonsekvenser.⁶⁰ At det etter første punktum skal justeres, mens det etter andre punktum ikke skal justeres grunnet «store og uoversiktlige provenykonsekvenser», synes ifølge Gjems-Onstad og S. Kildal å medføre lite symmetri og rimelighet.⁶¹ Jeg er imidlertid ikke av samme oppfatning som forfatterne, snarere tvert imot. At et avgiftssubjekt ikke skal få en rett til å justere

⁵⁹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52. Se også C-172/03 Heiser.

⁶⁰ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52.

⁶¹ Gjems-Onstad og S. Kildal (2011) s. 469.

inngående merverdiavgift for en anskaffelse foretatt *før* lovendringens ikrafttredelse, fremstår for meg både logisk og rimelig. I perioden *før* lovendringen vil jo ikke avgiftssubjektet ha noen forventning om å kunne fradragføre merverdiavgift, i tillegg til at avgiftssubjektet slipper å beregne utgående moms på varer eller tjenester. Hadde det vært slik at avgiftssubjektet skulle ha hatt rett til å fradragføre merverdiavgift i perioden før lovendringen, ville dette fort ha blitt uoversiktlig og dermed medført lite rimelighet.

3.3.4. Fremleie

Når det inngås leiekontrakter mellom næringsdrivende, er partene ofte tjent med lange leieperioder. Leiekontrakter med lang løpetid bidrar til forutsigbarhet og gir dermed økt kontroll over fremtidige kostnader. På den annen side er man mer utsatt for markedssvingninger, og leietaker kan se seg nødt til å fremleie lokalet. Ved fremleie er det viktig at det foreligger en «ubrutt kjede» av frivillig registrerte leietakere mellom utleieren og den som bruker arealene i registrert virksomhet, jf. fmval. § 2-3-1 andre ledd. Når utleien skjer over flere ledd er det i tillegg dokumentasjonskrav knyttet til hvordan arealene er benyttet, og krav til at hver utleier i kjeden dokumenterer at det foreligger en slik «ubrutt kjede» av frivillig registrerte utleiere frem til den endelige brukeren av lokalet. For å ikke risikere at leietaker foretar disposisjoner som kan ha uheldige konsekvenser for utleiers fradragrett, for eksempel ved fremleie til et avgiftssubjekt som ikke er avgiftspliktig, er det avgjørende at det i avtalen er inntatt bestemmelser som regulerer dette. Manglende regulering av fremleie kan potensielt få store konsekvenser for den avgiftspliktige.

3.3.5. Bagatellgrensen: når justering likevel ikke skal skje

Det generelle utgangspunktet er at endringer i avgiftspliktig virksomhet enten utløser en justeringsplikt- eller rett. Merverdiavgiftsloven § 9-5 tredje ledd oppstiller imidlertid et unntak dersom endringen i fradragprosenten er mindre enn 10 prosentpoeng i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Ved beregning av om bruken er innenfor eller utenfor bagatellgrensen, er det den gjennomsnittlige bruken i året som avgjør.⁶² Til tross for at

⁶² UFIN-2007-28A punkt 4.

bagatellgrensen begrunnes med praktiske hensyn, tilsier uttalelser fra byggebransjen at det hadde vært enklere uten noen grense, ettersom bruken uansett må måles hvert år.⁶³

3.4. Justeringsperioden

Justeringsperioden for fast eiendom er ti år etter at byggetiltaket er fullført, jf. mval. § 9-4 andre ledd. Bakgrunnen for at justeringsperioden er lengre for kapitalvarer som nevnt i mval. § 9-1 andre ledd bokstav b, sammenlignet med kapitalvarer som er nevnt i bokstav a, er at førstnevnte kapitalvarer har lang brukstid. Generelt vil nok brukstiden for nyoppførte bygg også være langt høyere enn ti år, men departementet mente at praktiske hensyn talte mot en lengre justeringsperiode.⁶⁴ En lengde på ti år er også i overensstemmelse med de fleste andre EU-land.⁶⁵

Videre vil det være viktig å fastsette når justeringsperioden begynner å løpe. Justeringsperioden anses for å løpe når et byggetiltak er fullført, jf. mval. § 9-4 andre ledd. Et byggetiltak kan være fullført på flere forskjellige måter; ved utstedelse av ferdigattest, midlertidig brukstillatelse, eller når kapitalvaren er tatt i bruk.

I relasjon til større byggetiltak, er det vanlig at byggetiltakene fullføres i ulike steg. Utleier bygger for eksempel et næringsbygg med fem forskjellige etasjer, hvor tanken er at hver etasje skal ha selvstendige leieforhold. I et slikt tilfelle er det ikke gitt at utleier klarer å fylle bygget med leietakere fra samme tidspunkt. For å unngå at justeringsperioden starter å løpe for alle etasjene på likt, vil det være hensiktsmessig at utleier fullfører byggetiltaket etter hvert som leieforholdene etableres. Dette har også en side til tilbakegående avgiftsoppgjør,⁶⁶ som forutsetter at det inngås leieavtaler med merverdiavgiftspliktig leietaker innen seks måneder fra ferdigstillingen av byggetiltaket, jf. fmval. § 8-6-2. I forbindelse med covid-19 ble fristen økt til tolv måneder for å avhjelpe de utfordringene næringsdrivende utleiere hadde med å få på plass leietakere, jf. fmval. § 8-6-2 første ledd tredje punktum. I relasjon til dette, reises spørsmålet om de ulike etasjene kan ses på som mer eller mindre selvstendige byggetiltak, eller flere kapitalvarer, slik at utleier kan anse byggetiltakene som fullført

⁶³ Gjems-Onstad (2020) s. 263.

⁶⁴ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 55.

⁶⁵ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 55.

⁶⁶ Et avgiftsoppgjør innebærer at en virksomhet enten vil få tilbakebetalt merverdiavgift eller at virksomheten må betale skyldig merverdiavgift til staten.

etter hvert som leieforholdene etableres. Denne bestemmelsen kan ha store økonomiske konsekvenser for dem som oppfører og leier ut næringsbygg.

Forarbeidene kan muligens gi bidrag til spørsmålet. Det følger av forarbeidene at det av praktiske hensyn ikke bør gjelde flere justeringsperioder ved samme byggetiltak.⁶⁷ Forarbeidene kan derfor tas til inntekt for at det kun løper én justeringsperiode per bygg. På den annen side knytter uttalelsen seg spesifikt til «byggetiltak». I et kontorbygg med egne etasjer for adskilte leieforhold, kan det tilsi at hver etasje må kunne utgjøre selvstendige «byggetiltak». I så fall bør utleier kunne fullføre byggetiltakene suksessivt. Forarbeidene synes likevel ikke å gi et klart svar på spørsmålet.

Problemstillingen har vært gjenstand for uttalelse av Skattedirektoratet. Det ble i SKD-melding i 2011 presisert at det kun løper én justeringsperiode per bygg.⁶⁸ Uttalelsen er imidlertid korrigert i ettertid etter innspill fra Finansdepartementet.⁶⁹ Finansdepartementet la særlig vekt på at formålet med justeringsreglene er at fradragføring i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over 10 år.⁷⁰ Av den grunn ville det blitt kunstig om justeringsperioden for et lokale skulle starte *før* lokalet ble ferdigstilt/tatt i bruk, bare fordi andre lokaler har blitt ferdigstilt/tatt i bruk.⁷¹ Konklusjonen ble derfor at det som i utgangspunktet kan anses som ett byggetiltak, bør kunne deles i flere byggetiltak.⁷² Selv om ikke standpunktet er blitt bekreftet av Høyesterett, må dette anses for å være gjeldende rett.

3.5. Justeringsavtale

Ved overdragelse skal det skje fullt oppgjør og tilbakebetaling av fradragført inngående merverdiavgift, jf. mval. § 9-2 tredje ledd. På bestemte betingelser kan imidlertid ny eier overta både plikt og rett til justering, jf. mval. § 9-3 og fmval. § 9-3-1. Begrunnelsen for denne regelen er i stor grad at formålet med justeringsreglene er å reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig

⁶⁷ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 56.

⁶⁸ SKD melding nr. 8/2011 punkt 2.1.

⁶⁹ Skattedirektoratets fellesskriv 12. juni 2012.

⁷⁰ Brev fra Finansdepartementet 8. juni 2012 punkt 4.

⁷¹ Brev fra Finansdepartementet 8. juni 2012 punkt 4.

⁷² Brev fra Finansdepartementet 8. juni 2012 punkt 5.

virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.⁷³ Reglene er derfor av stor praktisk og økonomisk betydning.⁷⁴

Som nevnt er det visse betingelser som må ligge til grunn for at ny eier skal kunne overta plikt og rett til justering. Overføringen av retten og plikten til å justere inngående merverdiavgift forutsetter først og fremst at det skjer en overdragelse etter mval. § 9-2 tredje eller fjerde ledd. Dette gjelder uavhengig av om det dreier seg om overføring av en justeringsrett eller plikt. Utover dette er imidlertid vilkårene noe varierende mellom de to kategoriene. Det tas derfor først stilling til overføring av justeringsplikten.

Overføring av justeringsplikten forutsetter at mottakeren er et registrert avgiftssubjekt på overdragelsestidspunktet, eller blir det senest i samme termin som overdragelsen finner sted, jf. fmval. § 9-3-2 første ledd. I tillegg kan mottakeren kun overta den delen av overdragerens justeringsplikt som svarer til mottakerens fradragsrett for kapitalvaren. Har for eksempel overdrageren en større fradragsrett enn mottaker, må overdrageren foreta en samlet justering av den resterende delen av justeringsplikten. Merverdiavgiftsforskriften. § 9-3-2 tredje ledd stiller videre krav om at mottakeren av justeringsplikten samtykker i overføringen. I tillegg til det ovennevnte, er det en rekke formkrav til justeringsavtalen som følger av fmval. § 9-3-3.

Når det gjelder overføring av justeringsretten, er det i motsetning til fmval. § 9-3-2 tredje ledd ikke krav om at mottaker må samtykke for å overføre justeringsretten. Det er heller ikke krav om at mottaker må være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men mottakeren må være næringsdrivende og kapitalvaren må brukes i næringsvirksomheten. Skal mottaker imidlertid nyttiggjøre seg av justeringsretten, må mottaker bli avgiftsregistrert. Formkravene for overføring av justeringsretten fremgår av fmval. § 9-3-5. Det kan også påpekes at mottakeren av en justeringsrett ikke vil kunne få en større justeringsrett enn det overdrageren hadde.

⁷³ Ot.prp.nr.59 (2006–2007) s. 39.

⁷⁴ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 57.

4. Innledning til ytterligere fallgruver

I de foregående kapitlene har jeg gjort rede for de bestemmelsene som er relevante for oppgaven, samtidig som jeg har pekt på de mer «enkle» fallgruvene. I det videre vil oppgavens fokus rette seg mot de mer intrikate problemstillingene, og særlig de problemstillingene som forutsetter ytterligere kompetanse hos den avgiftspliktige. Den første fallgruven jeg vil introdusere er korrekt etterlevelse av justeringsreglene i forbindelse med fusjon. Dersom avgiftssubjektet ved fusjon er klar over hvordan det skal etterleve justeringsreglene på en hensiktsmessig måte, er ikke situasjonen nødvendigvis problematisk. Her er det imidlertid også interessant å foreta en analyse av hvorfor justeringsreglene avviker fra det som ville ha vært en naturlig og logisk løsning sett ut fra et skatte- og selskapsrettslig perspektiv. Den andre fallgruven knytter seg til en avgiftsmessig forskjell som praktiseres overfor kommunale- og private barnehageaktører. Denne forskjellen gjør at valg av optimal selskapsstruktur for private barnehageaktører er helt nødvendig for at avgiftssubjektet ikke skal risikere å bli uhensiktsmessig hardt rammet av avgiftsreglene. Her vil også lovendringen som kom 1. januar 2023 kommenteres.⁷⁵ I tilknytning til de nevnte fallgruvene, vil det være sentralt å omtale høyesterettspraksis som berører justeringsreglene.

⁷⁵ Endringen ble tilføyd ved lov 10. juni 2022 nr. 40 (i kraft 1 jan 2023 iflg. res. 10. juni 2022 nr. 998).

5. Avgiftsrettslige konsekvenser ved fusjon – logikk eller en fallgruve?

5.1. Innledning

5.1.1. Begrepsavklaring

I det følgende vil begreper som «fusjon» og «fisjon» bli brukt. «Fusjon» er i korthet en betegnelse på ulike former for sammenslåing av selskap, mens «fisjon» er en betegnelse på ulike former for deling av selskap.⁷⁶ Også uttrykk som «det overdragende selskapet» og «det overtakende selskapet» vil bli brukt hyppig. Med førstnevnte menes det selskap hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser overdras *fra*, mens det med «overtakende selskap» menes det selskap der eiendelene, rettighetene og forpliktelsene overføres *til*.⁷⁷

5.1.2. Skattemessig og selskapsrettslig kontinuitet

I utgangspunktet medfører en fusjon både overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser på selskapsnivå og overføring av aksjer på aksjonærnivå, jf. asl. § 13-2. Prinsippet om beskatning ved realisasjon kan derfor tilsi at en slik omorganisering ved fusjon medfører at både selskapet og aksjonærene blir skattepliktige, jf. skatteloven § 5-1 andre ledd.⁷⁸ Dette er imidlertid ikke tilfellet dersom fusjonen gjennomføres med skattemessig og selskapsrettslig kontinuitet. Skattemessig kontinuitet vil si at de skattemessige forhold som gjaldt før fusjonen, videreføres også etter transaksjonen, selv om organiseringen av virksomheten er endret.⁷⁹ Det selskapsrettslige kontinuitetsprinsippet innebærer i korte trekk at de fusjonerende selskapene og dets aksjonærer, videreføres i de selskapene de blir overført til.⁸⁰ Begrunnelsen for at det er gitt regler om skattefritak for fusjoner, kan i stor grad forklares med hensynet til nøytralitet. Tanken bak en fusjon er nemlig

⁷⁶ Liland (2016) s. 25.

⁷⁷ Liland (2016) s. 25.

⁷⁸ Lov 26. mars 1999 nr. 14: om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

⁷⁹ Liland (2016) s. 475.

⁸⁰ Liland (2016) s. 377.

ikke en realisering av eierinteresser, men en omorganisering av selskapet der formålet er begrunnet i bedriftsøkonomiske hensyn. Hadde en fusjon påført skatteyder en skattebelastning, kunne det ha bidratt til at skatteyder ikke handlet ut fra hva som var bedriftsøkonomisk lønnsomt, men i stedet etter hva som var skattemessig gunstig. På den måten kunne en fusjon ha fremstått begrensende overfor næringslivet med hensyn til mest mulig rasjonell organisering av selskapet. Prinsippet om beskatning ved realisasjon er uansett ivaretatt ved at den latente skatteplikten ikke bortfaller, men i stedet overføres til det overtakende selskapet. Det grunnleggende hensynet bak kontinuitetsprinsippet er følgelig at skattereglene ikke bør være til hinder for rasjonelle omorganiseringer.⁸¹ Dette vil i sin tur få en positiv samfunnsøkonomisk effekt.

Til tross for at prinsippet om kontinuitet er grunnleggende ved fusjon i relasjon til skatt- og selskapsrett, er ikke dette tilfellet for de avgiftsrettslige reglene.⁸² I hvert fall ikke i utgangspunktet. Dette vil bli nærmere omtalt i punkt 5.2.2.

5.1.3. Fusjon som justeringsutløsende hendelse

Fusjon som justeringsutløsende hendelse vil være aktuelt ved flere tilfeller, og kommer først og fremst til uttrykk gjennom begrepet «overdragelse». Begrepet «overdragelse» er gjennomgående flere steder i merverdiavgiftsloven, se for eksempel mval. § 9-2 tredje- og fjerde ledd eller § 9-5 andre ledd. En naturlig språklig forståelse av begrepet tilsier at det innbefatter mer enn bare salg, og derfor favner vidt. En slik forståelse underbygges av forarbeidene, hvor det fremgår at bestemmelsen kommer til anvendelse uavhengig av om eiendommen selges, uttas eller overlates til ny eier vederlagsfritt.⁸³ Ovennevnte tilsier følgelig at fusjon vil kunne utløse justeringsplikt etter bestemmelsen.

Fra et selskapsrettslig perspektiv kan det likevel synes underlig at en fusjon anses som en justeringsutløsende hendelse. Bakgrunnen for dette er at det overtakende selskapet overtar alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra det overdragende selskapet, jf. asl. § 13-2 første ledd. Til tross for dette, må det overtakende selskapet foreta et samlet oppgjør av avgiftsbeløpet for resten av

⁸¹ Se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 20 hvor departementet peker på følgende: «presumpsjon for at omorganiseringer og endrede selskapsstrukturer er bedriftsøkonomisk lønnsomt».

⁸² Liland (2016) s. 601.

⁸³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 67.

justeringsperioden, med mindre det opprettes en justeringsavtale. Ordlyden av «overdragelse» må likevel anses for å favne så vidt at det neppe kan være tvilsomt at fusjon er en justeringsutløsende hendelse.

En bestemmelse som imidlertid byr på større tvil, er mval. § 9-7 som fastsetter at fradragført inngående merverdiavgift skal tilbakeføres dersom kapitalvarer som nevnt i mval. § 9-1 andre ledd bokstav b «selges» før byggetiltaket er ferdigstilt. Den naturlige språklige forståelsen av «salg» tilsier at rekkevidden er smalere enn ved «overdragelse», jf. avsnittet ovenfor. Ordlydens tilsynelatende smalere rekkevidde reiser spørsmål om fusjon utgjør et «salg» etter mval. § 9-7 første ledd, og dermed anses som en justeringsutløsende hendelse.

Den sistnevnte problemstillingen har ikke vært gjenstand for prøving av Høyesterett, men ble i 2015 behandlet av lagmannsretten. Selv om underrettspraksis generelt har lavere rettskildemessig vekt,⁸⁴ vil underrettspraksis ha større vekt enn normalt på et område der de primære rettskildene gir begrenset veiledning. Det er også verdt å nevne at den aktuelle saken ble forsøkt fremmet for Høyesterett, men Høyesterett valgte å ikke tillate anken fremmet.⁸⁵ Utgangspunktet etter tvisteloven § 30-4 tredje ledd er at en slik beslutning ikke sier noe om riktigheten av lagmannsrettens dom, og derfor ikke i seg selv har rettskildemessig vekt.⁸⁶ Når den ene parten imidlertid tapte i både tingretten og lagmannsretten, og i tillegg ikke fikk mulighet til å prøve saken i Høyesterett, tilsier gode grunner at dommen gir uttrykk for gjeldende rett. Det nevnes også at det ikke har vært oppe tilsvarende saker med samme saksgrunnlag i domstolene etter den aktuelle lagmannsrettsdommen. I denne sammenheng vil det derfor være hensiktsmessig å vurdere spørsmålet i lys av LB-2015-111176 (heretter kalt Fnordli eiendom).

⁸⁴ Se punkt 1.1.2.

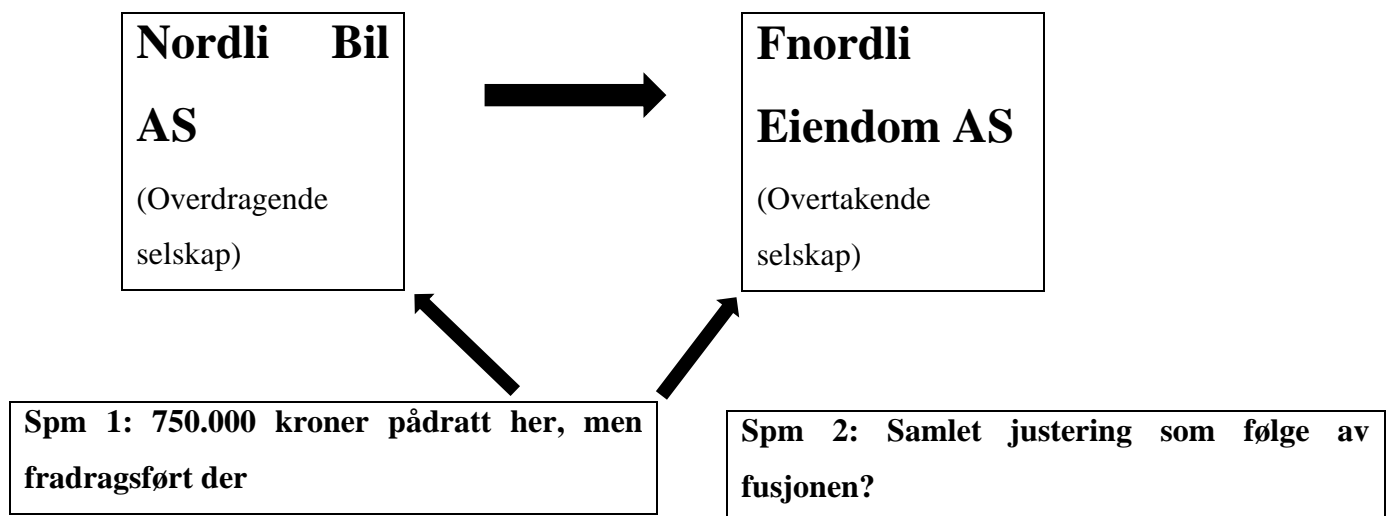
⁸⁵ Se HR-2016-1493-U.

⁸⁶ Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven – tvl.).

5.2. Fnordli eiendom

5.2.1. Sakens faktum

Illustrasjonen nedenfor viser fusjonsformen «fusjon ved overtakelse». Det vil si at det overdragende selskapet overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og plikter til det overtakende selskapet.



Den 10. desember 2008 ble Nordli Bil AS (heretter kalt Nordli Bil) innfusjonert i det nyopprettede selskapet Fnordli Eiendom. Forut for dette, hadde Nordli Bil igangsatt oppføring av et butikk- og verkstedbygg, og i den forbindelse fradragsført cirka 300 000 kroner. Fradraget gjaldt perioden før sjette termin 2008.⁸⁷ Fnordli Eiendom, det overtakende selskap, fradragsførte cirka 790 000 kroner for sjette termin. Det omtvistede er imidlertid at cirka 750 000 kroner av dette beløpet ble pådratt av Nordli Bil *før* fusjonstidspunktet. Det første spørsmålet er derfor hvilket selskap som hadde rett til å fradragsføre beløpet. Det andre spørsmålet knytter seg til om Nordli Bil hadde plikt å foreta et samlet avgiftsoppgjør av den merverdiavgiften som ble pådratt i forbindelse med bygget fordi Nordli Bil ble fusjonert inn i Fnordli Eiendom før bygget var ferdig. Det forutsetter i så fall at fusjon er å anse som en justeringsutløsende hendelse etter mval. § 9-7 første ledd.

5.2.2. Avgiftsmessig kontinuitet i lys av Fnordli-dommen

⁸⁷ Sjette termin har forfall 10. februar hvert år.

Lagmannsretten starter med å presentere to forskjellige spørsmål; et som knytter seg til kontinuitet, og et som knytter seg til om fusjonen er å anse som en justeringsutløsende hendelse. De to spørsmålene tar utgangspunkt i to forskjellige vedtak, men som det bemerkes av lagmannsretten senere i dommen, bygger vedtakene på samme lovforståelse; nemlig at det var Nordli Bil som var berettiget til å fradragsføre merverdiavgiften. På bakgrunn av dette, er det grunnleggende spørsmålet i saken om fusjon er å likestille med salg, jf. mval. § 9-7 første ledd. Til tross for at dette er sakens kjerne, anses det likevel som hensiktsmessig å også se nærmere på dommens behandling av avgiftsmessig kontinuitet. Her vil det samtidig være relevant å trekke inn mer generelle betraktninger knyttet til avgiftsmessig kontinuitet. Spørsmålet om det gjelder avgiftsmessig kontinuitet ved fusjon anses derfor for å danne et naturlig bakteppe, før det springende punktet i saken drøftes inngående; nemlig om fusjon er likestilt med salg.

Ankende part (Fnordli Eiendom) hevder at det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatte- og avgiftsrett at de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av en gitt disposisjon må bedømmes ut fra privatrettens alminnelige regler på området.⁸⁸ I dette tilfellet dreier det seg ifølge ankende part om aksjeloven kapittel 13 som omhandler fusjon, hvor utgangspunktet er at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til det overtakende selskapet. Med andre ord er ankende part av den oppfatning at det like fullt gjelder et kontinuitetsprinsipp innen avgiftsretten, som i skatte- og selskapsretten.

At ankende part er av en slik oppfatning kan i utgangspunktet synes naturlig, tatt i betraktning hvor viktig skattemessig- og selskapsrettslig kontinuitet er ved både fusjoner og fisjoner.⁸⁹ Ettersom skatterett, avgiftsrett og selskapsrett er tett sammenvevd, er det naturlig å tenke at prinsippet gjelder fullt ut innen de tre rettsområdene.

I tillegg må nok de skattemessige reglene for fusjoner og fisjoner sies å være kompliserte. Dette kan tale for at konsekvens- og systembetraktninger har en mer fremtredende rolle innenfor disse rettsområdene, som blant annet Folkvord peker på.⁹⁰ Også Zimmer trekker frem at konsekvens og sammenheng i regelverket bør tillegges atskillig vekt i skatteretten.⁹¹ Han tar videre til orde for at logikk og systematikk i skattesystemet er viktig av hensyn til forutsigbarheten for skatteyterne. De to

⁸⁸ Se tredje avsnitt under punkt «Den ankende part, Fnordli Eiendom AS, har i hovedtrekk anført» i dommen.

⁸⁹ Se begrunnelsen for hvorfor skattemessig- og selskapsrettslig kontinuitet er såpass viktig ved fusjoner i punkt 4.1.2.

⁹⁰ Folkvord 2006 s. 28.

⁹¹ Zimmer (2021) s. 63.

forfatterne peker riktignok på skatterettens område særskilt, men gode grunner taler for at konsekvens- og systembetraktninger har en mer fremtredende rolle innenfor alle de tre tidligere nevnte rettsområdene.⁹² Kompleksiteten, og det faktum at ulike disposisjoner eller transaksjoner gjerne får rettsvirkninger innenfor alle områdene, begrunner dette. Hadde det i større grad vært et mer helhetlig og samordnet system mellom de tre rettsområdene, ville det ha kunne bidratt til økt forutberegnelighet.

Et ytterligere poeng som taler for at det i større grad bør være generell kontinuitet også på merverdiavgiftens område, er at merverdiavgiftsreglene er en forbruksavgift. Formålet med reglene er altså at merverdiavgiften skal være en kostnad for *sluttbrukeren*, og ikke den næringsdrivende som driver med avgiftspliktig virksomhet.⁹³ Hadde det vært tilsvarende kontinuitet innen avgiftsretten som på skatte- og selskapsrettens område, ville merverdiavgiftsreglene i større grad ha virket etter sin hensikt og i tillegg ikke fungert som et potensielt hinder med tanke på fornuftige omorganiseringer. Det må likevel nevnes at avgiftsmessig kontinuitet til en viss grad er opprettholdt gjennom muligheten til å inngå en justeringsavtale. Denne muligheten er imidlertid ikke fullt ut tilfredsstillende. For det første er ikke dette noe alle næringsdrivende er klar over, noe den nylig omtalte dommen er et eksempel på.⁹⁴ For det andre vil omorganiseringer med flytting av eiendom kunne måtte utsettes på grunn av risikoen for å tape inngående merverdiavgift dersom transaksjonen gjennomføres på et tidspunkt der det kun er påløpt kostnader til prosjektering, og fysiske byggearbeider ikke er igangsatt.⁹⁵ Langt på vei viser dette at ankende parts anførsel om at generell kontinuitet også må gjelde innenfor avgiftsretten er velbegrunnet.

I lagmannsrettens vurdering av om generell avgiftsmessig kontinuitet kan gjøres gjeldende, vises det innledningsvis til forarbeidene til aksjeloven hvor det fremgår at «de aksjerettslige regler om fusjon vil måtte vike for bestemmelser i andre lover som tillegger fusjon andre virkninger enn aksjeloven selv».⁹⁶ De nevnte forarbeidene tilsier således at et selskapsrettslig kontinuitetsprinsipp ikke kan være bestemmende for avgiftsrettslige virkninger, men at disse må fastsettes ut fra de enkelte rettsregler. Ankemotparten sin anførsel om at aksjelovens kapittel 13 må danne utgangspunktet for vurderingen,

⁹² Altså skatterett, avgiftsrett og selskapsrett.

⁹³ Ole Gjems-Onstad mfl. (2020), s. 28.

⁹⁴ Jf. LB-2015-111176 (Fnordli Eiendom).

⁹⁵ Se Rt. 2014 s. 1229 (Mandal kommune).

⁹⁶ Ot.prp.nr.19 (1974–1975) s. 202.

må på bakgrunn av forarbeidene derfor tillegges lite vekt. I stedet må merverdiavgiftsloven danne utgangspunktet for vurderingen, slik lagmannsretten påpeker. Lagmannsretten viser til mval. § 8-1 som er hovedregelen for retten til fradrag for inngående merverdiavgift.⁹⁷ Den nevnte bestemmelsen bygger på en forutsetning om at inngående merverdiavgift skal fradragsføres på det samme avgiftssubjektet som foretok anskaffelsen. Det vil si at siden det var Nordli Bil som foretok anskaffelsen til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet, er det Nordli Bil som innrømmes rett til fradrag. Ordlyden oppstiller følgelig ingen rett for avgiftssubjektet til å videreføre denne fradragsretten. Som lagmannsretten i det videre kommer til, kreves det et annet rettsgrunnlag for en slik videreførelse.

At det ikke foreligger noen *generell* avgiftsmessig kontinuitet synes på bakgrunn av dette å være korrekt,⁹⁸ til tross for at det riktignok er gode grunner som taler for større avgiftsmessig kontinuitet. Men selv om det ikke er noen *generell* kontinuitet innen avgiftsretten, er likevel avgiftsmessig kontinuitet ivarettatt gjennom muligheten til å inngå en justeringsavtale med det avgiftssubjektet som overtar kapitalvaren.⁹⁹ Kontinuiteten utarter seg imidlertid på en annen måte ved at avgiftssubjektene aktivt må inngå en justeringsavtale, mens skattemessig og selskapsrettslig kontinuitet fungerer mer «sømløst» (selvsagt forutsatt at visse vilkår i selskaps- og skatterettslovgivningen er oppfylt).

5.2.3. Kan fusjon anses som «salg» etter mval. § 9-7 første ledd?

Etter at lagmannsretten har avfeid at det kan oppstilles et generelt kontinuitetsprinsipp innen avgiftsretten, går lagmannsretten videre inn i kjernesporområdet i dommen; nemlig om fusjon er å anse som et «salg» etter mval. § 9-7 første ledd. Merverdiavgiftsloven § 9-7 første ledd fastsetter at fradragsført inngående merverdiavgift skal tilbakeføres dersom kapitalvarer som nevnt i mval. § 9-1 andre ledd bokstav b, «selges» før fullføringen av kapitalvaren.

I forbindelse med tolkningen av uttrykket «salg», presiserer lagmannsretten at ordlyden isolert sett ikke omfatter salg. Lagmannsretten trekker også frem at hensynet til forutberegnelighet og kontroll tilsier at ordlyden skal tillegges stor vekt på skatte- og avgiftsrettens område. Ankende part har påpekt at det må være en tilsiktet forskjell i ordlyden mellom mval. § 9-7 første ledd, som bruker uttrykket

⁹⁷ Se punkt 2.2. for nærmere redegjørelse av § 8-1.

⁹⁸ Liland er av samme oppfatning, se Liland (2016) s. 601.

⁹⁹ Se punkt 3.5. for nærmere redegjørelse av en justeringsavtale.

«salg», og mval. § 9-2 tredje ledd, der uttrykket «overdragelse» er brukt. I hovedsak avfeier lagmannsretten ankende parts anførsel ved å vise til ordlyden i den tidligere merverdiavgiftsloven som indikerer at bruken av forskjellige begreper neppe var ment for å omfatte to ulike situasjoner. Forarbeidene peker på det samme.¹⁰⁰ Således kan det nok fastslås at lovgiver ikke hadde til hensikt å skape en forskjell knyttet til betydningen av de to uttrykkene.

5.2.4. Uttrykket «salg»: ordlydens rekkevidde

Som lagmannsretten er inne på, er ordlyden særlig viktig innen avgiftsretten. Det kan imidlertid reises spørsmål om lagmannsretten gjør for lite ut av lovens ordlyd. For å illustrere ordlydens rettskildemessige vekt innen avgiftsretten, er Mandal kommune-dommen interessant.¹⁰¹ Her påpeker førstvoterende at en forståelse som ikke naturlig følger av ordlyden, ikke vil gi den klarhet og forutberegnelighet som kreves for at skatteyterne skal kunne innrette seg etter regelverket.¹⁰² Med tanke på skatte- og avgiftsrettens inngripende karakter overfor skatteyter, tydeliggjør det nevnte utsagnet behovet for klare og forutsigbare hjemler. Slike hjemler vil også virke positivt i relasjon til kontroll- og effektivitetshensyn. Som førstvoterende bemerker i dommen; «avgiftsbestemmelser må kunne tas på ordet».¹⁰³

Lagmannsrettens begrunnelse vedrørende deres syn på at det ikke er en tilsiktet forskjell av lovgiver når det kommer til bruken av begrepene «salg» og «overdragelse», er som nevnt treffende. Likevel vil begrepsforskjellen kunne skape forvirring, og er derfor ikke helt heldig. Uttrykket «salg» er også av mer folkelig karakter enn uttrykket «overdragelse». Generelt tilsier ordlyden at når noe selges, går en vare eller en tjeneste fra én person til en annen, med et klart eierskifte. I en fusjonssituasjon er det ikke nødvendigvis tale om et reelt eierskifte. Det kan for eksempel være et holdingsselskap på toppen av eierstrukturen, med kontrollerende eierandeler i flere selskaper. Beslattes det at to eller flere av disse selskapene skal slås sammen, er det fortsatt holdingsselskapet som vil sitte på den kontrollerende eierandelen. Følgelig vil det ikke bli noen ny reell eier, som kan tale for at en fusjon som ikke innebærer et reelt eierskifte, vil falle utenfor ordlyden. Slike situasjoner vil således kunne

¹⁰⁰ Ot.prp.nr.59 (2006–2007) s. 67.

¹⁰¹ Rt. 2014 s. 1229 (Mandal kommune).

¹⁰² Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 36 (Mandal kommune).

¹⁰³ Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 36 (Mandal kommune).

være egnet til å skape forvirring blant næringsaktører, ettersom det mest logiske tilsier at samlet justering er forbeholdt tilfeller der det skjer et faktisk eierskifte. Førstvoterendes bemerkning i Mandal kommune-dommen om at avgiftsbestemmelser må kunne tas på ordet, kan støtte en slik tolkning. På den annen side kan nok uttrykket «salg» vanskelig helt utelukke fusjon fra å være omfattet av ordlyden, selv om det ikke fremgår klart. Basert på dette, må det nok i likhet med lagmannsrettens resonnement, konkluderes med at et klart svar på spørsmålet vanskelig kan løses ut fra ordlyden alene.

I det videre fokuserer lagmannsretten nettopp på hvilke krav som må stilles til eierskifte for at vilkåret om «salg» skal være oppfylt. Lagmannsretten trekker i den forbindelse frem forarbeidene som taler om en «ny eier».¹⁰⁴ Følger man resonnementet ovenfor kan det på den ene siden tilsi at fusjonssituasjoner uten reelt eierskifte faller utenfor mval. § 9-7 første ledd sin rekkevidde. På den annen side medfører en fusjon at et rettssubjekt blir ny eier av et annet rettssubjekt. Med tanke på at hvert rettssubjekt har selvstendig rettsevne, og er selvstendige skattesubjekter etter sktl. § 2-2, tilsier det at en fusjon i seg selv må være tilstrekkelig til å oppfylle kravet til ny eier, uavhengig av om det foreligger et reelt eierskifte. Det overdragende selskapet anses i tillegg oppløst etter asl. § 13-16 første ledd. At lagmannsretten gir ankemotparten medhold i at ordlyden av «salg» også må dekke en fusjonssituasjon, synes på bakgrunn av dette å være velbegrunnet.

5.2.5. Formålsbetraktninger versus konsekvens- og systemhensyn

Videre i dommen går lagmannsretten inn på mindre vektige rettskilder som merverdiavgiftsforskriften, forvaltningspraksis sitt syn på spørsmålet, uttalelse fra Finansdepartementet og rettsteori. I noe varierende grad trekker de nevnte rettskildene i retning av at «salg» er å anse som fusjon. Lagmannsretten foretar imidlertid ingen gjennomgang av hvordan formålsbetraktninger påvirker spørsmålet. I tilfeller hvor en løsning ikke følger direkte av ordlyden, vil formålsbetraktninger kunne være et viktig argument.¹⁰⁵ Særlig med tanke på at skatt og avgift i tillegg regnes som spesiell forvaltningsrett, vil lovformål generelt kunne ha svært stor betydning.¹⁰⁶ For justeringsreglene sin del er det ingen særskilt lovformålsbestemmelse i kapittel 9. Lovens formål

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) s. 67.

¹⁰⁵ Boe (2010) s. 296.

¹⁰⁶ Boe (2010) s. 296.

kommer imidlertid klart til uttrykk i forarbeidene hvor det fremgår at formålet med justeringsreglene er at fradragføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.¹⁰⁷ Høyesterettsdommer Bergsjø peker på noe av det samme i Avinor-dommen; justeringsreglene er ment å slå inn når det skjer en endring som reelt påvirker grunnlaget for at det er gitt fradrag eller ikke.¹⁰⁸ Det kan i den forbindelse stilles spørsmål ved om tolkningen av mval. § 9-7 første ledd ikke bør bedømmes isolert, men i større grad ses i sammenheng med justeringsreglene for øvrig.¹⁰⁹ Kapitalvarer som overføres ved fusjon før fullføringen, vil i de færreste tilfeller medføre at den avgiftspliktige bruken faktisk endres. Det kan dermed argumenteres for at å anse en fusjon som en justeringsutløsende hendelse der det ikke er noen faktiske endringer i den avgiftspliktige bruken, strider mot formålet bak justeringsreglene. Følgelig trekker den manglende reelle endringen i avgiftspliktig bruk i retning av at fusjon ikke skal anses som en justeringsutløsende hendelse etter mval. § 9-7 første ledd.

Hadde man imidlertid gitt formålsbetraktninger avgjørende vekt, ville dette ha gått på bekostning av andre vektige hensyn innenfor avgiftsretten; nemlig konsekvens- og systemhensyn. Ser man disse hensynene isolert, kan de tale for at avgiftsmessig kontinuitet bør være like fremtredende som det skatte- og selskapsrettsligkontinuitet er.¹¹⁰ Det som imidlertid kan anses som enda viktigere, er behovet for sammenheng «innad» i merverdiavgiftslovens kapittel 9. Dersom det hadde vært slik at fusjon skulle anses som justeringsutløsende hendelser generelt i kapittel 9, men ikke etter mval. § 9-7 første ledd, ville dette fremstått både usammenhengende og lite forutberegnelig. Å skille mellom fusjonssituasjoner med reelle eierskifter og ikke reelle eierskifter, og gi disse tilfellene forskjellige rettsvirkninger, ville heller ikke vært hensiktsmessig og gått på bekostning av forutberegnelighet på et rettsområde hvor dette er særlig viktig. En sammenhengende løsning der man ser fusjon som en justeringsutløsende hendelse likt gjennom hele kapittel 9 i merverdiavgiftsloven, må på bakgrunn av dette anses for å være den mest fornuftige løsningen. I tillegg er det viktig å understreke at hensynet til kontinuitet i stor grad er ivaretatt gjennom muligheten til å inngå en justeringsavtale, jf. mval. § 9-3.

¹⁰⁷ Ot.prp.nr.59 (2006–2007) s. 39.

¹⁰⁸ HR-2017-2065-A avsnitt 55.

¹⁰⁹ Høyesterettsdommer Bergsjø peker i Avinor-dommen (avsnitt 55) på at tolkningen av § 9-1 ikke kan bedømmes isolert, men må ses i sammenheng med justeringsreglene i kapittel 9 for øvrig. Resonnementet må anses for å ha overføringsverdi der et klart svar ikke kan leses ut fra ordlyden alene.

¹¹⁰ Se punkt 4.2.2. hvor dette begrunnes.

I avsnittene ovenfor har jeg forsøkt å belyse hvorvidt lagmannsrettens dom synes å være velbegrunnet, og ikke minst om den gir uttrykk for gjeldende rett. Selv om både rettskilder og andre hensyn som kontinuitet, avgiftskumulasjon og hensynet til logikk og sammenheng i skattesystemet tilsier at fusjon ikke skal likestilles med salg, må nok konklusjonen være at dommen både er godt forankret i relevante rettskilder, og gir uttrykk for gjeldende rett. Redegjørelsen ovenfor viser også at det er mye som tilsier at det burde ha vært *generell* avgiftsmessig kontinuitet i regelverket.¹¹¹ På den måten ville avgiftssubjektene i større grad ikke risikere å gå i «kontinuitets-fallgraven».

5.3. Er problematikken løst ved opprettelse av en justeringsavtale?

Det har gjentatte ganger blitt pekt på at den potensielle «kontinuitets-fallgraven» kan løses ved å opprette en justeringsavtale. På spørsmålet om påpekte fallgruve vil kunne løses gjennom opprettelse av en justeringsavtale, vil svaret avhenge av hvilke avgiftsrettslige forutsetninger man har. Dersom man er godt kjent med at kontinuitet innen avgiftsretten ikke praktiseres på samme måte som i skatte- og selskapsretten, og i tillegg er kjent med de formkravene som stilles til opprettelse av en justeringsavtale, vil det være forholdsvis enkelt å navigere seg trygt gjennom fallgraven.

Er man imidlertid mindre kjent med regelverket, kan det praktisk være en større utfordring å oppfylle de formalistiske kravene som stilles til en justeringsavtale. For eksempel så finner man ikke de konkrete formkravene i merverdiavgiftsloven, men i merverdiavgiftsforskriften.¹¹² For en ikke-jurist kan det i seg selv være utfordrende.

5.3.1. Streng frister knyttet til inngåelse av justeringsavtale

En større utfordring kan imidlertid være å overholde de strenge fristene som knytter seg til opprettelse av en justeringsavtale. I hovedsak er det to frister man ved fusjon bør være oppmerksom på.¹¹³ Først og fremst er det den korte fristen for å komme i posisjon til å inngå en justeringsavtale, og deretter en frist for å faktisk inngå justeringsavtalen.

¹¹¹ I punkt 5.5. vil jeg se nærmere på nettopp dette; hva som konkret tilsier at det bør være generell avgiftsmessig kontinuitet.

¹¹² Se fmval. § 9-3-3.

¹¹³ Disse fristene vil også være viktig ved overdragelse i form av salg, fusjon og omdanning av selskap.

5.3.2. Frist knyttet til registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Det overtakende selskapet må enten være registrert i Merverdiavgiftsregisteret på overtakelsestidspunktet, eller bli registrert senest i samme termin som overdragelsen skjer, jf. fmval. § 9-3-2 første ledd. Et eksempel kan være illustrerende. En innfusjonering av et eiendomsselskap meldes gjennomført i Foretaksregisteret 25. desember 2022. Overtakende selskap må da være registrert i Merverdiavgiftsregisteret senest 10. februar 2023 for å kunne overta justeringsforpliktelsen. I dette eksempelet er altså fristen for Skatteetaten til å fatte et registreringsvedtak kun litt over én måned.

Det som imidlertid kan problematisere fristen ytterligere, er at en forutsetning for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret er at selskapet først må være registrert i Foretaksregisteret, jf. mval. § 14-1 første ledd. Skatteetaten har de senere årene operert med en streng praksis knyttet til dette. Tidligere oppfatning var nemlig at vilkåret om merverdiavgiftsregistrering også ville være oppfylt i tilfeller der registreringsvedtaket ble truffet på et senere tidspunkt, men med tilbakevirkende kraft. I slike tilfeller ville altså registreringsvedtaket fattet på et senere tidspunkt også inkludere den terminen overdragelsen skjedde.¹¹⁴ Det avgjørende var at søknad om registrering i Merverdiavgiftsregisteret ble sendt innen utløpet av den terminen hvor fusjonen fant sted.

Skattedirektoratet fastslo imidlertid i en prinsipputtalelse datert 18. november 2020 at det overtakende selskapet må være Merverdiavgiftsregistrert senest med virkning fra den mva-terminen hvor overdragelsen skjer. I uttalelsen vises det til VS Stein-dommen som fra Skattedirektoratets ståsted delvis begrunner Skattedirektoratets standpunkt.¹¹⁵ I praksis medfører prinsipputtalelsen at selv om en kapitalvare er overdratt innenfor samme termin som det overtakende selskapet har sendt søknad om mva-registrering, vil Skatteetatens saksbehandlingstid kunne føre til at fristkravet ikke overholdes, og dermed medføre at samlet justeringsplikt oppstår. Dette kan virke både urimelig og formalistisk, særlig med tanke på at transaksjoner ofte gjennomføres siste dag i en måned grunnet

¹¹⁴ Se for eksempel KMVA-2013-7652 og KMVA 2014-8010 som gir uttrykk for denne praksisen.

¹¹⁵ I HR-2020-2060-A (VS Stein-dommen) kom Høyesterett til at oppgavefristen for den perioden overdragelsen fant sted var skjæringstidspunktet for når en justeringsavtale måtte være inngått for å unngå justeringsplikt. Spørsmålet i saken knyttet seg altså til inngåelse av justeringsavtale, og ikke registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Skattedirektoratet er likevel av oppfatning at dommen har overføringsverdi.

regnskapsmessige hensyn.¹¹⁶ På den annen side, og som Skattedirektoratet også viser til i prinsipputtalelsen; innføringen av MEMO-systemet automatiserer søknadsprosessen slik at registreringen skjer betydelig raskere.¹¹⁷ Følgelig vil dette i stor grad avbøte de nevnte uheldige konsekvensene. Det kan likevel påpekes at det ut fra et prinsipielt ståsted må anses som kritikkverdig at det i det hele tatt er lagt opp til en ordning der næringsdrivende potensielt risikerer å bli rammet av Skatteetatens saksbehandlingstid. De næringsdrivende bør ha den fulle mulighet til å selv ivareta avgiftsmessig kontinuitet.

5.3.3. Frist knyttet til inngåelse av selve justeringsavtalen

Etter at det overtakende selskapet har kommet i posisjon til å inngå en justeringsavtale, det vil si blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret senest med virkning fra den mva-terminen hvor overdragelsen skjer, må den næringsdrivende forholde seg til enda en kort frist for å inngå selve justeringsavtalen. I VS Stein-dommen fastsatte Høyesterett at en justeringsavtale må inngås innen oppgavefristen for overdragelsesterminen (mva-terminen). I utgangspunktet fremgår ikke denne fristen direkte av mval. § 9-3, men fremkommer ifølge Høyesterett av ordlyden i fmval. § 9-5-1 andre ledd.¹¹⁸ Bruker man det tidligere eksempelet der det ble foretatt en innfusjonering 25. desember, vil fristen for å inngå justeringsavtale være 10. februar.

Manglende overholdelse av fristene kan få store avgiftsmessige konsekvenser ved at det overdragende selskapet blir tvunget til å tilbakebetale fradragsført merverdiavgift. Det er derfor svært viktig at justeringsavtaler inngås i nær tilknytning til fusjonen, eller generelt kapitalvaren som overdras.

5.4. Avsluttende merknader til punkt 5

Et grunnleggende hensyn bak merverdiavgiftslovgivningen, er at merverdiavgiften skal være en endelig kostnad for forbrukerne i avgiftssystemet, og ikke de avgiftspliktige næringsaktørene.¹¹⁹ Slik

¹¹⁶ Se veiledende prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet datert 18. november 2020.

¹¹⁷ MEMO-systemet er en modernisering av prosessen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret og for å sende MVA-melding. Systemet skal i stor grad gjøre disse prosessene automatiserte.

¹¹⁸ Se HR-2020-2060-A (VS Stein-dommen) avsnitt 52.

¹¹⁹ Se sjuette avsnitt i punkt 4.2.2. hvor jeg skriver nærmere om dette.

avgiftssystemet er lagt opp nå, vil næringsaktørene i det fleste tilfeller kunne foreta tilpasninger for å unngå å bli belastet med merverdiavgift, for eksempel ved å inngå en justeringsavtale. Slike justeringsavtaler fører imidlertid med seg mye administrative forpliktelser, både for de næringsdrivende, og for avgiftsmyndighetene som skal foreta kontroll. Dersom reglene knyttet til fusjoner og fisjoner i stedet hadde vært mer sammenfallende med skatte- og selskapsretten, slik at man fikk en *generell* avgiftsmessig kontinuitet, ville dette ha bidratt positivt i relasjon til å senke terskelen for utførelse av fornuftige økonomiske omorganiseringer/transaksjoner. Dette ville ikke bare gitt en positiv samfunnsøkonomisk effekt ut fra de private næringsaktørenes ståsted, men også medført at avgiftsmyndighetenes ressursbruk knyttet til kontroll av merverdiavgift ville blitt redusert. Et enklere og mer sømløst regelverk bør dermed være å foretrekke, både ut fra næringslivets- og avgiftsmyndighetenes ståsted. Rent praktisk kunne regelverket blitt endret slik at både fusjon og fisjon ikke ble ansett som justeringsutløsende hendelser etter mval. §§ 9-2 og 9-7.

Mulighet for kontroll er utvilsomt et viktig hensyn for avgiftsmyndighetene.¹²⁰ I den forbindelse kan det innvendes at dette hensynet vil bli mindre ivaretatt dersom de avgiftsrettslige forpliktelsene lastes over på det overtakende selskapet, og det overdragende selskapet «går fri». Det overtakende selskapet vil imidlertid ved *generell* avgiftsmessig kontinuitet bli fullt ut ansvarlig for alle forpliktelser det overdragende selskapet har pådratt seg. Er for eksempel et tilbakegående avgiftsoppgjør ikke korrekt gjennomført, vil det overtakende selskapet være ansvarlig overfor avgiftsmyndighetene.

¹²⁰ Se for eksempel HR-2022-2404-A (Ramme gård) hvor det legges betydelig vekt på kontrollhensyn.

6. Fallgruver knyttet til merverdiavgift og utleie til barnehager

6.1. Innledning

Redegjørelsen ovenfor har vist at utleie av fast eiendom kan være komplisert sett ut fra et avgiftsrettslig perspektiv. Den har også vist at avgiftsreglene tidvis kan være ulogisk oppbygget.¹²¹ I det påfølgende kapittelet vil jeg trekke frem et ytterligere praktisk eksempel som illustrerer at utleier også kan møte på fallgruver ved utleie til private barnehager. Avgiftsreglene som knytter seg til dette er enda et eksempel som bekrefter påstanden om at avgiftsreglene tidvis kan oppfattes som ulogisk. Her er det særlig en tydelig forskjellsbehandling mellom private og kommunale aktører som vil danne utgangspunktet. Temaet er også aktuelt grunnet lovendringen fra 1. januar 2023.¹²²

6.2. Den konkrete forskjellen mellom private- og kommunale barnehager

Ved utleie av fast eiendom er hovedregelen at denne typen utleie ikke er omfattet av merverdiavgiftslovgivningen, jf. mval. § 3-11 første ledd første punktum. Lovgiver har imidlertid innført et unntak fra dette ved at næringsaktører som driver med utleie av bygg til avgiftspliktige leietakere, kan søke om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 2-3 første ledd.¹²³ En forutsetning for slik registrering er altså at det leies ut til en avgiftspliktig leietaker. Leier imidlertid en næringsaktør ut til en kommunal barnehage, er dette vilkåret i utgangspunktet ikke oppfylt. Bakgrunnen for dette er at en kommunal barnehage utfører lovpålagte oppgaver, og er dermed ikke å anse som en avgiftspliktig virksomhet. For å forhindre konkurransevriddinger og unngå at merverdiavgiften stimulerer til egenproduksjon av tjenester i kommunen og fylkeskommunen, ble det derfor innført et system der det gis kompensasjon for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 1.¹²⁴ Loven sikrer at valget mellom å utføre en tjeneste ved bruk av kommunens egne ansatte, eller eksterne leverandører, ikke påvirkes av merverdiavgift. Merverdiavgiftsbelastningen blir med andre ord nøytral, uavhengig av hvem som utfører tjenesten.¹²⁵

¹²¹ Se for eksempel punkt 5.2.2 vedrørende avgiftsmessig kontinuitet.

¹²² Endringen ble tilføyd ved lov 10. juni 2022 nr. 40 (i kraft 1 jan 2023 iflg. res. 10. juni 2022 nr. 998).

¹²³ Se punkt 2.3 for nærmere redegjørelse rundt dette.

¹²⁴ Lov 12. desember 2003 nr. 105 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven – kompensasjonsloven).

¹²⁵ Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) punkt 20.1.

Konsekvensen er at kommunale barnehager i praksis regnes som merverdiavgiftspliktige leietakere, slik at utleier får fradragsrett for merverdiavgift knyttet til oppføring og drift av lokalene som leies ut til barnehagen. En forutsetning for registrering er imidlertid at kommunen enten ville hatt fradragsrett for inngående avgift eller ville hatt krav på kompensasjon for merverdiavgift dersom denne hadde eid bygget eller anlegget.¹²⁶

Tilsvarende rett til å få kompensert merverdiavgift gjelder også for private barnehager, men på gitte betingelser, jf. kompensasjonsloven § 2 bokstav d. Ifølge sistnevnte bestemmelse må barnehagen oppfylle de krav som følger av barnehageloven § 6, herunder blant annet tilfredsstillende visse krav til størrelse.¹²⁷ Kravene knyttet til størrelse redegjøres det imidlertid ikke nærmere for. Formålet med at private virksomheter er inkludert i merverdiavgiftskompensasjons-ordningen, er å forhindre at private virksomheter får en konkurranseulemppe i forhold til offentlige aktører. Av denne grunn ville det vært logisk at næringsaktører som leier ut til private barnehager, har den samme muligheten til å frivillig registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, slik som ved utleie til kommunale barnehager. Dette er imidlertid ikke tilfellet. I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse er det presisert at utleiende av fast eiendom som leier ut til en kommune kan frivillig registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, men at tilsvarende adgang ikke gjelder ved utleie til private, kompensasjonsberettigede virksomheter.¹²⁸ Det fremgår også av fmval. § 2-3-1 første ledd at «den frivillige registreringen omfatter de utleide arealer hvor brukeren ville hatt rett til (...) kompensasjon for merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven». Etersom sistnevnte lov ikke gir utleiende adgang til å frivillig registrere seg dersom de leier ut til private kompensasjonsberettigede virksomheter, må det være klart at denne typen utleie er avskåret fra merverdiavgiftssystemet. Kostnadmessig betyr dette at en utleier som leier ut til en privat barnehageaktør vil ha 25 prosent høyere kostnadsbase enn ved tilsvarende utleie til en kommunal barnehageaktør.

I det neste punktet blir spørsmålet hva aktører som leier ut til private barnehager kan gjøre for å avhjelpe de uheldige konsekvensene denne forskjellsbehandlingen medfører.

¹²⁶ UFIN-2004-26A punkt 3.3 UFIN-2004-26A punkt 3.10.

¹²⁷ Lov 17. juni 2005 nr. 64 om barnehager (barnehageloven - bhl.).

¹²⁸ UFIN-2004-26A punkt 3.10.

6.3. Hensiktsmessig selskapsstruktur ved utleie til private barnehager

6.3.1. Barnehagen eier bygget selv

Ifølge uttalelsen fra Finansdepartementet ytes det bare kompensasjon i den utstrekning en anskaffelse skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten.¹²⁹ Det presiseres videre at det stilles krav til at subjektet som har foretatt anskaffelsen selv står for bruken.¹³⁰ For at næringsaktører ikke skal risikere å bli rammet av den ovennevnte forskjellsbehandlingen, bør barnehagen selv være eier av barnehagebygget. Et slikt grep gjør at næringsaktøren kan fradragføre inngående merverdiavgift knyttet til oppføringen av barnehagebygget og drift av lokalene som leies ut.

Selv om ordningen på den ene siden gir private aktører mulighet til å benytte seg av kompensasjonsordningen, forutsetter ordningen på den annen side at de private aktørene har betydelige økonomiske midler. Ordningen gjør at de private aktørene ikke bare må ta høyde for utgifter til driften av barnehagen, men også til selve oppføringen av barnehagebygget. Sistnevnte er særlig kapitalkrevende, og vil som et utgangspunkt kunne gjøre det vanskeligere for mindre private aktører å etablere seg. I en forarbeidsuttalelse i forbindelse med en utredning av private aktører i velferdsstaten, ble det for eksempel pekt på at den private delen av barnehagesektoren er preget av at de store norske konsernene vokser på bekostning av de mindre aktørene.¹³¹ Selv om det nok er ulike grunner til dette, kan den nevnte avgiftsrettslige fordelene ved å eie være en del av forklaringen. Fordelen ved å eie kan bidra til at det blir en konkurransevridning til å eie fast eiendom, i stedet for å leie av andre.

6.3.2. Tidspunktet aktøren er berettiget merverdiavgift

I relasjon til kompensasjon for merverdiavgift der barnehagen selv oppfører barnehagebygget, er det nærliggende å også ta stilling til fra hvilket tidspunkt et slikt selskap tidligst kan kompenseres for merverdiavgift. Er det så snart bygningsarbeider er igangsatt eller er det nærmere krav til godkjenning av barnehagedrift før kompensasjon kan innberettes? Kommunale aktører vil for eksempel kunne få

¹²⁹ UFIN-2004-26A punkt 3.4.

¹³⁰ UFIN-2004-26A punkt 3.4.

¹³¹ Se NOU 2020:13 punkt 19.7.1.

merverdiavgiften kompensert fortløpende under byggeperioden. Konkurranshensyn tilsier at kompensasjon burde kunne innrømmes også for private aktører så snart bygningsarbeider er igangsatt.¹³²

Den nevnte problemstillingen har vært behandlet hos Sivilombudet.¹³³ I den aktuelle saken hadde to private barnehager fått utbetalt kompensasjon for betalt merverdiavgift under oppføring av barnehager. Skatteetaten kom til at retten til kompensasjon først inntrådte fra det tidspunktet barnehagene ble formelt godkjent av kommunen.¹³⁴ Ettersom de private aktørene i stedet hadde tatt utgangspunkt i at de måtte kompenseres fra tidspunktet bygningsarbeidene ble igangsatt, ble de idømt rentekrav på henholdsvis cirka 245 000 kroner og 200 000 kroner.

Som grunnlag for sitt syn, anførte de private aktørene først og fremst at en lovforståelse som innebar at Skatteetatens synspunkt skulle legges til grunn, ville stride mot kompensasjonslovens formål om å motvirke konkurransevridninger, jf. kompensasjonsloven § 1. Mer konkret ble det vist til kompensasjonslovens § 6 andre ledd, som peker på at krav om kompensasjon medtas i oppgaven for den periode beløpet er registrert i regnskapssystemet. Det vil si at så fort selskapet pådrar seg en regning hvor det skal innberettes merverdiavgift, vil også kompensasjonsretten inntre.

Sivilombudet var imidlertid ikke enig med de private aktørene. Dette ble begrunnet med at en forutsetning for å i det hele tatt anvende kompensasjonsloven § 6 andre ledd, er at virksomheten som et utgangspunkt må være innenfor lovens anvendelsesområde. Kompensasjonsloven § 2 bokstav d) legger i den forbindelse til grunn at loven kun kommer til anvendelse der de tre kumulative vilkårene i bhl. § 6 er oppfylt. Herunder heter det blant annet at «virksomheter etter første ledd må være godkjent før driften settes i gang». Slik Sivilombudet påpeker, tilsier ordlyden at virksomheten må ha blitt *faktisk* godkjent av kommunen før kompensasjonsloven kan komme til anvendelse. Lovteksten synes på bakgrunn av dette å være klar, slik at det først kan ytes merverdiavgift når kommunen har godkjent driften av barnehagen etter bhl. § 6.

¹³² Kravet om at fysiske byggearbeider på en eiendom må være påbegynt for at det skal anses som en kapitalvare vil også her, jf. Rt. 2014 s. 1229 (Mandal kommune).

¹³³ SOM-2017-458.

¹³⁴ Kravet til godkjenning etter bhl. § 6 knytter seg til private virksomheter, og ikke kommunale aktører.

Til tross for at Sivilombudets forståelse må antas å være i tråd med gjeldende rett, kan det likevel reises kritikk mot standpunktet. Et slikt standpunkt legger nemlig opp til en konkurransevidning mellom private- og kommunale barnehager, slik også de private aktørene påpeker, jf. innledningsvis i dette punktet. Begrunnelsen for dette er at kommunale aktører vil kunne få kompensert merverdiavgift fortløpende under byggeperioden, mens private aktører må avvente kommunens godkjenning. Dette vil kunne påvirke den private aktørens likviditet, og herunder medføre en rentekostnad. Et regelverk der det allerede forekommer forskjellsbehandling mellom private- og kommunale aktører, blir derfor ytterligere forverret og er følgelig en fallgrube det er viktig for private aktører å være oppmerksom på. I tillegg er det direkte i strid med lovens formål om å motvirke konkurransevidninger mellom private- og kommunale aktører, jf. kompensasjonsloven § 1. Til tross for dette, må nok lovens ordlyd anses som såpass klar at det antageligvis ikke kan være tvilsomt at det er slik regelverket er å forstå.

6.3.3. Bindingstid og overdragelse

For næringsaktører som har mulighet til å eie barnehagebygget, og samtidig være ansvarlig for driften, er det videre viktig å være klar over at det vil påløpe en bindingstid på ti år. Det vil si at barnehagebygget i denne perioden enten må brukes i kompensasjonsberettiget virksomhet, eller i annen avgiftspliktig virksomhet for at næringsaktøren skal unngå å måtte tilbakebetale tidligere kompensert merverdiavgift, jf. kompensasjonsloven § 16 første ledd og mval. § 9-4 andre ledd. Selv om det stilles strenge krav til bruken av bygget for å unngå tilbakebetaling av merverdiavgift, er det ikke slik at avgiftssubjektet som i sin tid oppførte barnehagebygget, nødvendigvis må være eier gjennom hele bindingstiden. I likhet med det ordinære merverdiavgiftssystemet, vil en justeringsplikt kunne overføres i forbindelse med en overdragelse så lenge mottaker enten er kompensasjonsberettiget, eller er en ordinær avgiftspliktig virksomhet, jf. fmval. 9-3-2 fjerde ledd. Tilsvarende gjelder ved overføring av justeringsretten, jf. fmval. § 9-3-4 første ledd.

Det er likevel viktig å være oppmerksom på de avgiftsrettslige konsekvensene overdragelse kan føre med seg. I privat barnehagesektor har det for eksempel vært flere barnehagekjeder som har valgt å ta ut gevinst ved å skille ut og selge eiendomsselskapet som eier barnehagen.¹³⁵ Ved gjennomføring av

¹³⁵ Se NOU 2020:13 punkt 2.2.

en slik transaksjon innenfor bindingsperioden, er det verdt å merke seg at dette vil utløse tilbakeføring av merverdiavgift for de årene som er igjen av justeringsperioden. Selv om selskapet som driver barnehagen fortsatt vil være kompensasjonsberettiget, vil ikke dette gjelde for eiendomsselskapet, ettersom utleie av fast eiendom ikke er avgiftspliktig, jf. mval. § 3-11 første ledd første punktum.

6.4. Lovendringen fra 2023: avgiftsrettslige konsekvenser

6.4.1. Bakgrunn

Forut for lovforslaget var det ikke krav til at hver barnehage skulle være organisert i egne rettssubjekter. I tillegg var det tillatt å drive annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagevirksomheten. Når flere barnehager utgjorde en del av samme rettssubjekt, hadde ikke barnehageeierne plikt til å foreta løpende ajourhold av regnskapet for hver enkelt barnehage, men kun for rettssubjektet som helhet.¹³⁶ Ifølge proposisjonen som ble fremmet til Stortinget ville en regel om at hver barnehage skulle organiseres i egne rettssubjekt gjøre det lettere å føre tilsyn med barnehagene, og dermed begrense muligheten for at offentlige tilskudd og det foreldre betaler for barnehageplassene ble brukt til å dekke kostnader som var knyttet til annen virksomhet enn barnehager.¹³⁷ En annen begrunnelse for å organisere barnehagene i selvstendige rettssubjekter var å redusere risikoen for konkurser. Tidligere, når det var flere barnehager samlet under samme rettssubjekt, ville kreditor kunne ta beslag i ikke bare den konkrete barnehagen som hadde økonomiske utfordringer, men også andre barnehager innenfor samme konsern.¹³⁸ Begrunnelsen fremstår på bakgrunn av dette som rasjonell og velbegrunnet.

På den annen side var det en rekke høringsinstanser som var negative til lovforslaget. Private Barnehagers Landsforbund (PBL) hevdet blant annet at endringen vil bidra til at en større andel av det offentlige tilskuddet som barnehagene mottar vil gå til revisorer og styrestrukturer.¹³⁹ I tillegg vil det påløpe kostnader knyttet til registrering av selskaper og økte kostnader i forbindelse med at hver

¹³⁶ Prop. 82 L (2021–2022) punkt 2.2.

¹³⁷ Prop. 82 L (2021–2022) punkt 2.2.

¹³⁸ Prop. 82 L (2021–2022) punkt 3.1.

¹³⁹ Prop. 82 L (2021–2022) punkt 3.4.

enkelt barnehage må levere inn årsregnskap og ligningspapirer.¹⁴⁰ Dessuten ble det av noen høringsinstanser pekt på at forslaget vil innebære en forskjellsbehandling av kommunale og private aktører. Det ble herunder vist til at kommunene har anledning til å utnytte de mulighetene en konsernmodell gir.¹⁴¹ Etter at lovforslaget ble innført viser diverse nyhetsartikler at det har blitt mer krevende å drive private barnehager, særlig for små barnehager, men også for større barnehagevirksomheter.¹⁴²

6.4.2. Avgiftsmessige konsekvenser av lovendringen og fornuftige grep

Etter at lovendringen trådte i kraft fra 1. januar 2023 står det nå i bhl. § 7 a første ledd at «hver private barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt». Dette innebærer at enhver privat barnehage skal registreres i Enhetsregisteret og få et eget organisasjonsnummer, jf. bhl. § 7 andre ledd. Videre er det viktig å være klar over at merverdiavgiftskompensasjonen skal fremmes av hver enkelt barnehage.

Lovendringen medfører at private barnehager som ikke allerede er selvstendige rettssubjekter, må foreta en omorganisering. Et eksempel kan være at Barnehage AS både eier barnehagebygget, og samtidig står ansvarlig for driften slik at selskapet vil være berettiget merverdiavgiftskompensasjon. Videre er to av barnehagene i tillegg blitt påkostet 6 000 000 kroner i 2022 grunnet påbygging, og får dermed fradragsført inngående merverdiavgift på 1 500 000 kroner hver. På grunn av lovendringen er Barnehage AS nødt til å utfisjonere alle barnehagene slik at hver barnehage utgjør hvert sitt selvstendige rettssubjekt. Ettersom en utfisjonering innebærer at en kapitalvare overdras etter mval. § 9-2 tredje ledd, medfører det at Barnehage AS som utgangspunkt må tilbakebetale 9/10 av den merverdiavgiften selskapet ble kompensert i 2022 i forbindelse med påbyggingen. Grunnen til at selskapet får beholde 1/10, det vil si 150 000 kroner, er at dette beløpet allerede er blitt «opptjent», jf. mval. § 9-4 andre ledd.

Barnehage AS kan imidlertid foreta to grep for å forhindre en slik negativ avgiftsbelastning. Det første er at Barnehage AS kan opprette en justeringsavtale med det nyopprettede selskapet om

¹⁴⁰ Prop. 82 L (2021–2022) punkt 3.4.

¹⁴¹ Prop. 82 L (2021–2022) punkt 3.5.

¹⁴² Se for eksempel: Tre av tolv private barnehager i kommunen legger ned, Kan føre til milliontap i barnehage-sektoren - Extraavisen og Frykter ny barnehagelov: – Vil bli norgeshistoriens største tvangsoppsplitting – E24 (lastet ned 12.04.2023).

overføring av justeringsplikten for merverdiavgift, jf. mval. § 9-3 første ledd.¹⁴³ Det andre avgjørende grepet for å beholde kompensasjonsretten, er at også barnehagebygget overføres som en del av fisjonen. Ettersom utleie av barnehagebygg til private barnehageaktører ikke kvalifiserer til frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret, så må barnehagebygget og barnehagedriften samles i det samme selskapet for at kompensasjonsretten skal kunne beholdes.

¹⁴³ I relasjon til dette er det viktig å huske på at det er strenge frister og krav som stilles til utarbeidelse av en slik avtale, jf. Punkt 5.3.

7. Avsluttende bemerkninger

Som fremstillingen har vist, er avgiftsretten preget av en rekke fallgruver. Noen er enklere å navigere seg gjennom, for eksempel ordningen med frivillig registrering for å oppnå en gunstig avgiftssituasjon.¹⁴⁴ Andre fallgruver er mer intrikate, for eksempel de strenge fristene knyttet til inngåelse av justeringsavtaler.¹⁴⁵ På et generelt plan er det nok likevel klart at det er et komplisert regelverk, som tidvis også er ulogisk oppbygget.¹⁴⁶

Særlige ved utleie av næringsbygg, er det store kostnader knyttet til både oppføring av næringsbyggene, drift og andre former for overdragelser. Et komplisert regelverk gjør det enklere for næringsdrivende å trå feil, samtidig som fallhøyden ved feil er betydelig grunnet det høye kostnadsnivået i eiendomsbransjen. Det blir med andre ord vanskeligere for næringsaktører å forutberegne sin rettsstilling. Dette fører blant annet med seg to ulemper; for det første medfører et komplisert regelverk at næringsaktørene blir tvunget til å bruke omfattende økonomiske ressurser på rådgivere. For det andre fører det i større grad til at det blir mer utfordrende for skatte- og avgiftsmyndighetene å håndheve regelverket. Dette kan skape en ubalanse mellom de næringsdrivende som aktivt handler i samsvar med regelverket, og de som ikke gjør det, men som likevel ikke blir fanget opp grunnet manglende offentlige ressurser.

Selv om regelverket er komplisert, utsettes avgiftsretten for mer og mer rettsavklaring ettersom flere høyesterettsavgjørelser kommer til. Dette bidrar igjen til økt forutberegnelighet på et rettsområde der dette er særlig viktig.

På den annen side mener jeg likevel at det er store svakheter ved dagens rettssituasjon. Manglende generell avgiftsrettslig kontinuitet knyttet til fusjoner og fisjoner øker terskelen for å gjennomføre rasjonelle omorganiseringer, som igjen resulterer i en negativ samfunnsøkonomisk effekt. Regelverket på dette området legger i tillegg i for stor grad opp til at merverdiavgiften tilskrives de næringsdrivende, og ikke sluttbrukeren, slik regelverket egentlig er utformet. Etter mitt syn ville både næringslivet og avgiftsmyndighetene ha vært tjent med et merverdiavgiftssystem som var mer

¹⁴⁴ Se punkt 2.3 om dette.

¹⁴⁵ Se punkt 5.3 om dette.

¹⁴⁶ Den ulogiske oppbyggingen knytter seg spesielt til kontinuitets-fallgraven som nevnes i kapittel 5.

sammenfallende med skatte- og selskapsretten, og i relasjon til dette er Fnordli Eiendom-dommen et godt eksempel. Dommen illustrerer hvilken negativ effekt manglende generell avgiftsrettslig kontinuitet kan få i praksis.¹⁴⁷ På den annen side skaper dommen forutberegnelighet ved at alle overdragelser anses som justeringsutløsende hendelser innenfor avgiftsretten.

I relasjon til problematikken knyttet til forskjellsbehandlingen mellom private- og kommunale barnehageaktører, kan forskjellsbehandlingen fremstå berettiget med tanke på hvor lønnsomme private barnehager har blitt de siste årene.¹⁴⁸ Lovendringen kan også synes fornuftig i lys av myndighetenes begrensede mulighet til å føre kontroll med barnehagene. På den annen side er dagens samfunn helt avhengig av private barnehager.¹⁴⁹ Dersom utgangspunktet for å drive privat barnehage blir for dårlig sammenlignet med kommunale barnehager, risikerer man i verste fall at det ikke lenger anses som bedriftsøkonomisk lønnsomt å drive privat. Det er derfor avgjørende at forskjellsbehandlingen ikke blir for presserende. I tillegg er det nedfelt et prinsipp om økonomisk likebehandling av kommunale og private barnehager i bhl. § 19 andre ledd.¹⁵⁰ Dette prinsippet er viktig for å sikre forutsigbare rammer for drift av private barnehager, og bør ikke undergraves.¹⁵¹

Avslutningsvis vil jeg også trekke frem den avgiftsrettslige fordelaktigheten oppnår ved å eie fast eiendom ved utleie til barnehager. Prinsipielt kan det innvendes at regelverket i stedet bør være utformet slik at det drives næring fra det samme utgangspunktet. På den måten vil konkurransemessig likhet bli fremmet.

¹⁴⁷ På grunn av dette endte avgiftssubjektet opp med å måtte tilbakebetale cirka 750 000 kroner.

¹⁴⁸ [Fortsatt god lønnsomhet for private barnehager - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

¹⁴⁹ I 2020 gikk cirka halvparten av barna i privat barnehage, jf. Se Storberget-utvalgets rapport i 2021 (Du er henta!) punkt 8.1.1.

¹⁵⁰ Se også HR-2021-62-A om tolkningen av dette prinsippet.

¹⁵¹ Privatistenes Barnehages Landsforbund. (2022). Likebehandling – viktig prinsipp for barn og barnehager. Hentet fra <https://www.pbl.no/globalassets/dokumenter/ubeskyttet/likebehandling-viktig-prinsipp-for-barn-og-barnehager-pdf>

Kilderegister

Lovregister

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov.

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.).

Lov 26. mars 1999 nr. 14: om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

Lov 12. desember 2003 nr. 105 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven – kompensasjonsloven).

Lov 17. juni 2005 nr. 64 om barnehager (barnehageloven – bhl.).

Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven – tvl.).

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.).

Forskrifter

Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften – fmval.).

Lovforarbeider

Ot.prp.nr.17 (1968–1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven).

Ot.prp.nr.19 (1974–1975) Om lov om aksjeselskaper.

Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.

Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer.

Ot.prp.nr.59 (2006–2007) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.

Prop.82 L (2021–2022) Endringer i barnehageloven (selvstendig rettssubjekt, forbud mot annen virksomhet, meldeplikt m.m).

NOU 2020:13 Private aktører i velferdsstaten Velferdstjenesteutvalgets delutredning I og II om offentlig finansierte velferdstjenester.

Domsregister

Rt. 1983 s. 979 (Foss).
Rt. 1986 s. 826 (Aker Trøndelag).
Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbø).
Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors).
Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt).
Rt. 2005 s. 1716.
Rt. 2006 s. 239 (Arves trafikkskole).
Rt. 2007 s. 209 (Hex-dommen).
Rt. 2007 s. 848 (Bokklubb).
Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig).
Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp).
Rt. 2013 s. 421.
Rt. 2014 s. 1229 (Mandal kommune).
Rt. 2014 s. 1281 (Z-huset).
HR-2016-1493-U
HR-2017-2065-A (Avinor).
HR-2020-1129-A (Rec Wafer).
HR-2020-1732-A (Trysil Fageråsen Eiendom).
HR-2020-2060-A (VS Stein AS).
HR-2021-62-A.
HR-2022-2404-A (Ramme gård).

Underrettspraksis

LB-2015-111176 (Fnordli Eiendom).

Avgjørelser fra EU-domstolen

Dom av 9. november 2004 [GC], Heiser, C-172/03, EU:C:2004:697.

Nemder

Klagenemda for merverdiavgift

KMVA-2013-7652.

KMVA-2013-7950.

KMVA-2014-8010.

Litteraturliste

-
- Boe, Erik M: *Innføring i juss, Juridisk tenkning og rettskildelære*, 3. utgave, Universitetsforlaget, 2010.
- Eckhoff, Torstein: *Rettskildelære*, 5. utgave, Universitetsforlaget, 2001.
- Folkvord, Benn: *Skatt ved fusjon og fisjon*, Gyldendal Akademisk, 2006.
- Folkvord, Benn: *Skatterett i et nøtteskall*, Gyldendal Norsk Forlag, 2020.
- Gjems-Onstad og S. Kildal: *MVA-kommentaren*, 4. utgave, Gyldendal akademisk, 2011.
- Gjems-Onstad, Ole mfl.: *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Universitetsforlaget, 2017.
- Gjems-Onstad, Ole mfl.: *Lærebok i merverdiavgift*, 6. utgave, Universitetsforlaget, 2017.
- Liland, Anders H: *Fusjon og fisjon av selskaper*, Universitetsforlaget, 2016.
- Skoghøy, Jens Edvin A: *Rett og rettsanvendelse*, Universitetsforlaget, 2018.
- Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021.

Artikler og notater

- Artikkel fra E24 datert 15. mai 2022 skrevet av Hans M. Jordheim, Frykter ny barnehagelov: – Vil bli norgeshistoriens største tvangsoppsplitting – E24, (lest: 12.04.2023).
- Privatistenes Barnehages Landsforbund, datert 15. august 2022. Likebehandling – viktig prinsipp for barn og barnehager. Hentet fra <https://www.pbl.no/globalassets/dokumenter/ubeskyttet/likebehandling-viktig-prinsipp-for-barn-og-barnehager-pdf.pdf> (lest 13.04.2023).
- Artikkel fra Extraavisen datert 24. januar 2023 skrevet av Daniel Deniasi, Kan føre til milliontap i barnehage-sektoren - Extraavisen (lest: 12.04.2023).
- Artikkel fra nettsiden «Barnehage» datert 23. mars 2023 skrevet av Mariell Tverrå Løkås, Tre av tolv private barnehager i kommunen legger ned (lest: 12.04.2023).

Håndbøker

- Merverdiavgiftshåndboken 18. utgave, 2022.

Uttalelser og brev

Uttalelser fra Skattedirektoratet

SKD melding nr. 8/2011 punkt 2.1.

Veiledende prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet avgitt 19. februar 2019.

Veiledende prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet avgitt 18. november 2020.

Sivilombudets uttalelse

SOM-2017-458

Fortolkningsuttalelser

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer – Merverdiavgiftsloven § 26b til 26e.

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004 om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner mv.

Brev fra Finansdepartementet

Brev fra Finansdepartementet 8. juni 2012 (Merverdiavgift og justeringsregler – fullføringstidspunktet mv).