

Mastergradsoppgave

JUS399/JUS398

Avgiftsreglene for utleie av næringsbygg, med hovedvekt på justeringsreglene

Kandidatnr: 188100

Veileder: Bjarte Songstad

Antall ord: 14995

31.05.2012

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	OVERSIKT	1
1.2	FORHOLDET MELLOM UTTAK OG JUSTERING	4
1.3	METODE	5
2	<u>HOVEDDEL</u>	7
2.1	FRIVILLIG REGISTRERING	7
2.2	KORT OM FRADRAGSRETEN	8
2.2.1	HOVEDREGELEN OM FRADRAGSRETT	8
2.2.2	EIER/UTLEIER, FREMLEIER OG LEIETAKERS FRADRAGSRETT	10
2.2.3	TILBAKEGÅENDE AVGIFTSOPPGJØR	12
2.2.3.1	Generelle vilkår for fradragsrett	12
2.2.3.2	Tilbakegående avgiftsoppgjør etter fullføringen av byggetiltaket	12
2.2.3.3	Forholdet mellom tilbakegående avgiftsoppgjør og justering	14
2.3	JUSTERINGSREGLENE	15
2.3.1	NÆRMERE OM KAPITALVARER	15
2.3.1.1	Hva omfattes av kapitalvarebegrepet	15
2.3.1.2	En eller flere kapitalvarer	19
2.3.2	FORUTSETNING FOR JUSTERINGSADGANG	20
2.3.2.1	Justering etter mval. § 9-2 første ledd "bruken"	21
2.3.2.2	Lovendring som medfører rett til fradrag	25
2.3.2.3	Disposisjoner som innebærer en endret bruk av kapitalvaren og medfører justering	26
2.3.3	NÅR SKAL JUSTERING IKKE SKJE	31
2.3.3.1	Tomme lokaler, brann mv.	31
2.3.4	JUSTERING ETTER MVAL. § 9-2 TREDJE LEDD "OVERDRAS"	35
2.3.5	OVERFØRING AV JUSTERINGSPLIKTEN OG -RETEN	36
2.3.5.1	Generelle vilkår for overføring av justeringsplikten og -retten	36
2.3.5.2	Forutsetninger og krav etter forskriften	37
2.3.6	JUSTERINGSPERIODEN FRA BEGYNNELSE TIL SLUTT	38
2.3.6.1	Justeringsperiodens lengde	38

2.3.6.2	Justeringsperiodens startpunkt	39
2.3.6.3	Justeringsperiodens slutt	41
2.3.7	HVORDAN JUSTERING SKAL SKJE	42
2.3.7.1	Samlet eller årlig justering	42
2.3.7.2	Kort om beregning av justeringsbeløpet	43
2.3.7.3	Bagatellgrensen	44

3 LITTERATURLISTE..... 48

4 LISTER OVER TABELLER, FIGURER M V.....A

1 Innledning

1.1 Oversikt

Næringsdrivende som omfattes av merverdiavgiftsloven må beregne utgående merverdiavgift, samtidig som det gis adgang til fradrag for inngående merverdiavgift.

Når næringsdrivende utfører byggetiltak på fast eiendom i utleievirksomhet reises en rekke spørsmål i tilknytning til merverdiavgiften avhengig av om og eventuelt når den næringsdrivende blir frivillig registrert.

I utgangspunktet omfattes ikke omsetning og utleie av fast eiendom av merverdiavgiftsloven, jfr. lov 22. juni 2009 nr. 58 (merverdiavgiftsloven) § 3-11 første ledd første punktum.

Det oppstilles imidlertid et unntak i form av frivillig registrering for næringsdrivende som driver avgiftspliktig utleie av fast eiendom, "uavhengig av om utleier har oppført bygget selv"¹, slik at disse omfattes av merverdiavgiftsloven, jfr. mval. § 3-11 andre ledd bokstav k.

Bakgrunnen for unntaket om frivillig registrering er å forhindre at avgiften "kumuleres eller blir skjult i virksomhetens omsetning til andre"². Departementet bemerker videre at frivillig registrering er nødvendig ut fra nøytralitetshensyn³, hvilket er et sentralt prinsipp⁴.

Adgangen til frivillig registrering for eier/utleier og fremleier medfører at avgiftspliktige leietakere vil få en tilnærmet lik avgiftsbelastning som der det drives virksomhet i selveide lokaler⁵. Videre vil fremleiere i likhet med eier/utleier, forutsatt at det foreligger tilstrekkelig rettsgrunnlag, få fradragsrett ved anskaffelse av varer og tjenester. Den frivillige registreringen vil da være i tråd med justeringsreglens formål om ikke å motivere til tilpasninger for å unngå merverdiavgift, samt forhindre konkurransevridninger⁶.

Ettersom omsetning av fast eiendom ikke omfattes av merverdiavgiftsloven vil næringsdrivende og ikke-næringsdrivende på dette punktet likestilles.

¹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-3.2

² Ot.prp. nr. 2 s. 24

³ Ot.prp. nr. 2 s. 71

⁴ Ot.prp. nr. 2 s. 21

⁵ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-3.2

⁶ Ot.prp. nr. 59 s. 43

Det vil kunne påløpe betydelige beløp ved oppføring av byggetiltak, særlig ettersom den alminnelige merverdiavgiftssatsen i år 2012 utgjør 25 %⁷. Et byggetiltak til 100 millioner kroner eksklusivt merverdiavgift, vil dermed uten fradragsrett koste den næringsdrivende 125 millioner kroner.

Selv om eksempelet er banalt illustrerer det viktigheten av å være kjent med gjeldende rett innenfor merverdiavgiftsområdet, særlig ettersom flertallet av næringsdrivende er avgiftspliktige.

Den frivillig registrerte næringsdrivende vil ved anskaffelse av varer og tjenester kunne ha fradragsrett etter kapittel 8 avhengig av bruken i avgiftspliktig virksomhet, hvilket er utleievirksomheten. Frivillig registrert eier/utleier og fremleier skal på sin side "beregne utgående avgift av leievederlaget"⁸.

Ettersom frivillig registrerte næringsdrivende får fradrag etter bruken i utleievirksomhet og leietakere etter bruken i avgiftspliktig virksomhet, vil fradragsretten kunne være annerledes avhengig av hvilken part som anskaffer byggetiltaket.

Dersom den næringsdrivende senere foretar disposisjoner over varer og tjenester, som medfører at forutsetningene for den opprinnelige fradragsrett endres, kan dette utløse uttaksmerverdiavgift etter kapittel 3 eller justering etter kapittel 9. Dette vil kunne gjelde selv om det ikke ble gitt fradrag ved anskaffelsen. Det avgrenses i utgangspunktet mot behandling av uttaksbestemmelsene.

For anvendelse av justeringsreglene i forhold til byggetiltaket er det en forutsetning at byggetiltaket er en kapitalvare, hvilket innebærer at det må være tale om byggetiltak på en fast eiendom der kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner i inngående merverdiavgift. Kapitalvarebegrepet reiser en rekke spørsmål, hvilket vil behandles i hoveddelen.

Det avgrenses i oppgaven mot "kapitalvarer" etter bokstav a, som utgjør omfattes "maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50.000 kroner, likevel ikke kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift etter § 6-6 annet ledd", jfr. mval. § 9-1 andre ledd bokstav a.

Ordlyden peker på at det er fysiske gjenstander som drives mekanisk samt tilhørende deler til disse som omfattes av ordlyden, hvilket støttes i forarbeidene⁹ og Merverdiavgiftshåndboken¹⁰. Det forsettes imidlertid ikke i forarbeidene at et forhold enten omfattes av bokstav a eller b.

Det avgrenses mot kapitalvarer etter bokstav a ettersom denne type kapitalvarer er av mindre praktisk betydning for utleiere av næringsbygg.

⁷ Stortingets skattevedtak 2012

⁸ Ot.prp. nr. 2 s. 148

⁹ Ot.prp. nr. 59 s. 51

¹⁰ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.5

Det er flere forskjeller mellom kapitalvarebegrepet i bokstav a og b. Dette drøftes imidlertid ikke nærmere. I behandlingen av ulike bestemmelser vil de deler som knytter seg kun til bokstav a, ikke behandles.

Videre er det kun omsetning av kapitalvarer som ikke er fast eiendom, som utløser utgående merverdiavgift ¹¹.

Hovedregelen er at disposisjoner over kapitalvaren fast eiendom som innebærer en fysiske eller juridisk bruksendring, særlige lovendringer, overdragelse og opphør av virksomhet utløser justering.

Selv om opphør av virksomhet reiser ulike spørsmål, avgrenses det imidlertid mot nærmere behandling av denne justeringshendelsen.

Anskaffer av kapitalvaren, uavhengig av om dette er eier/utleier, fremleier eller leietaker, må typisk justere ved overdragelse av eiendomsretten til kapitalvaren, utskiftning av leietaker, leietakere som endrer avgiftsstatus, lovendringer, fellesregistrering, endring av forholdet mellom areal og bruk av arealet tilknyttet kapitalvaren, overføring av justeringsplikt og -rett mv.

Forarbeidene innskrenker imidlertid hovedregelen ettersom det ikke utløser justering at lokalene står tomme, at det foretas riving eller at kapitalvaren brenner ned.

Den nærmere beregningen av justeringsbeløpet, samt forholdet til justeringsperiodens startpunkt, lengde og avslutning, behandles i egne punkter nedenfor.

Konsekvensene ved manglende overholdelse av justeringsplikten er en eventuell tilbakebetalingsplikt til staten "inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen", jfr. mval. § 18-1 tredje ledd. I forlengelsen av dette kan den næringsdrivende risikere straff etter mval. §§ 21-1 til 21-4. Dette drøftes ikke nærmere.

Det må imidlertid foretas en rekke avgrensninger og forutsetninger som følge av oppgavens omfang underveis.

Det forutsettes at bygget eller anlegget kun har en eier/utleier gjennom hele justeringsperioden, i tillegg til at denne kun driver utleievirksomhet ettersom det kan oppstå særegne spørsmål relativt etter hvilken alternativ virksomhet som utøves.

I forhold til fremleiere forutsettes at denne ikke leier ut til seg selv, ettersom dette kan reise særskilte spørsmål.

¹¹ Ot.prp. nr. 59 s. 53

Videre forutsettes det at kapitalvaren i utgangspunktet befinner seg innenfor hele det areal som anskaffer benytter i avgiftspliktig virksomhet, med mindre annet følger av sammenhengen.

I behandlingen av avgiftsreglene for utleie av næringsbygg avgrenses fremstillingen til kun å omfatte næringsdrivende, ikke offentlig virksomhet. Det legges videre til grunn at ulike parter i oppgaven kvalifiserer til næringsdrivende.

Det avgrenses videre mot fellesregistrering, registreringsplikt og dokumentasjonsplikt i ulike henseender. Videre avgrenses det i utgangspunktet mot forhåndsregistrering.

1.2 Forholdet mellom uttak og justering

I dette punktet skal det kun gis en enkelt oversikt over forholdet mellom justeringsreglene og uttaksbestemmelsene.

Ettersom omdisponering av kapitalvarer både kan omfattes av justeringsreglene og uttaksreglene må det avgjøres hvilket regelsett som har forrang i det enkelte tilfellet ¹².

Etter mval.§ 9-2 femte ledd skal det "ikke justeres dersom det skal beregnes merverdiavgift etter § 3-21 første og annet ledd."

Ordlyden peker på at uttaksreglene har forrang foran justeringsreglene.

Imidlertid skal det etter mval.§ 3-21 første ledd andre punktum ikke "beregnes merverdiavgift for kapitalvare som nevnt i § 9-1 dersom varen tas ut til formål innenfor den samlede virksomheten."

Ordlyden peker på at uttak av kapitalvarer som foretas innenfor den samlede virksomheten skal følge justeringsreglene, hvilket støttes i forarbeidene ¹³.

Sammenhengen mellom mval.§ 3-21 første og andre ledd og mval.§ 9-2 femte ledd peker derimot på at justering ikke skal skje der bruk utenfor samlet virksomhet utløser uttaksmerverdiavgift, hvilket støttes i forarbeidene ¹⁴.

Formålet bak uttaksbestemmelsene er at "alt forbruk i prinsippet blir belastet med merverdiavgift" ¹⁵.

¹² Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.8

¹³ Ot.prp. nr. 59 s. 55

¹⁴ Ot.prp. nr. 59 s. 55

¹⁵ Ot.prp. nr. 59 s. 54

Felles for de alminnelige uttaksbestemmelsene for varer og tjenester er at det kun skal beregnes merverdiavgift når varer og tjenester "tas ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten", jfr. mval. §§ 3-21 første ledd første punktum og 3-22 første ledd første punktum.

Ordlyden "tas ut" åpner for to tolkningsalternativer. Det ene er et delvis uttak av varen eller tjenesten er tilstrekkelig, mens det andre er at varen eller tjenesten må tas helt ut av den registrerte eller registreringspliktige virksomheten for å utløse uttaksmerverdiavgift.

En naturlig språklig forståelse peker på at varen eller tjenesten må tas helt ut av den registrerte eller registreringspliktige virksomheten, hvilket støttes av forarbeidene ¹⁶. Dette legges til grunn.

Tolkningen innebærer at det foreligger en kvalitativ begrensning i uttaksreglenes omfang.

Imidlertid er ikke uttaksbestemmelsene særlig praktiske ved utleie av næringsbygg ettersom det vanligste uttak av et bygg eller anlegg er omsetning, hvilket ikke omfattes av merverdiavgiftsloven.

Formålet med innføringen av justeringsreglene var at "fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet" ¹⁷.

Justeringsreglene vil i større grad enn uttaksreglene "virke preventivt ved å begrense tilpasninger for å unngå merverdiavgift og dessuten gi en mer korrekt merverdiavgiftsbehandling" ¹⁸.

Videre vil justeringsreglene, selv om omsetning av fast eiendom ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, utløse justeringsplikt ettersom kapitalvaren fast eiendom går over til fullstendig ikke-avgiftsmessig bruk ved overdragelse ¹⁹. Dette drøftes nærmere i hoveddelen.

Selv om uttaksreglene gjelder "både under og etter justeringsperioden for kapitalvaren" ²⁰, vil imidlertid justeringsreglene også gjelde der "uttaket er unntatt eller fritatt fra merverdiavgiftsplikt etter mval. §§ 3-27 og 6-17" ²¹.

1.3 Metode

For å ta stilling til de ulike spørsmål som skal behandles rundt avgiftsreglene for utleie av næringsbygg, må det velges en tjenelig metode for dette området ut fra det kildemateriale som foreligger.

¹⁶ Ot.prp. nr. 59 s. 49

¹⁷ Ot.prp. nr. 59 s. 39

¹⁸ Ot.prp. nr. 59 s. 48

¹⁹ Ot.prp. nr. 59 s. 53/57

²⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 48

²¹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.8

Merverdiavgiftslovgivningen er en del av den offentlige rett, hvilket stiller krav til metodebruken, i form av særlige ivaretagelse av lovgiverviljen.

Imidlertid er ikke skillet mellom offentlig rett og privatrett særlig skarpt lenger ettersom en rekke rettsområder fremstår som en blanding av offentlig rett og privatretten. Dette drøftes ikke nærmere.

I det følgende skal det gis en oversikt over hvilke kilder som vil benyttes, hvordan disse vil bli benyttet i forhold til hverandre, hvilke alternative kilder som foreligger og hvilket vekt kildene har.

Ettersom avgiftsreglene for utleie av næringsbygg hovedsakelig er en del av det offentligrettslige rettsområde, legges det i tråd med legalitetsprinsippet stor vekt på lovens ordlyd, forskrifter og forarbeider.

Bakgrunnen for dette er at merverdiavgiftsloven legger byrder på borgerne, slik at legalitetsprinsippet stiller klarhetskrav til hvor langt ordlyden kan tolkes til borgernes ugunst. Legalitetsprinsippet gjennomslagskraft illustreres i Rt. 2003 s. 1821 ble 20 års administrativ praksis tilsidesatt ettersom tolkningen representerte "en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst"(39).

Andre kilder kommer følgelig inn, men har begrenset vekt. I det følgende vil de også nevnes svakheter ved enkelte kilder.

Det vil følgelig tas utgangspunkt i merverdiavgiftslovens aktuelle bestemmelser ettersom dette er det klareste uttrykk for lovgiverviljen. Deretter vil forskriften til merverdiavgiftsloven tillegges vekt ettersom denne også gir uttrykk for lovgiverviljen, men forskriften vil likevel være underordnet lovteksten som følge av lex superior prinsippet. Ettersom loven og forskriften følgelig ikke uttømmende kan gi uttrykk for lovgiverviljen må det ses hen til forarbeidene for å finne lovgiverviljen bak bestemmelsene.

Med tanke på at lovgiver ikke på forhånd verken kan eller nødvendigvis ønsker å regulere alle gitte situasjoner som kan tenkes å oppstå må det også ses hen til kilder med mindre vekt, ikke bare for å finne ut hvilke løsninger som kan tenkes rimelige og rettferdige, men også for å ivareta hensynet til forutberegnelighet.

Det foreligger per dags dato ingen høyesterettsdommer som direkte angår justeringsreglene for fast eiendom. Ettersom hovedvekten er på justeringsreglene, benyttes rettspraksis kun i begrenset utstrekning i tilknytning til fradragsretten.

Imidlertid foreligger ulike uttalelser, SKD-meldinger, brev, Merverdiavgiftshåndboken, bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet og fortolkningsuttalelser fra Finansdepartementet. Disse har imidlertid begrenset vekt, jfr. resultatet i Rt. 2003 s. 1821 ovenfor. Bruken av begrepet "Finansdepartementet" benyttes kun der det er tale om fortolkningsuttalelser.

Bruken av kildene fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet fordrer forsiktighet ettersom disse ved tvilsspørsmål gir uttrykk for Skattedirektoratets og Finansdepartementets synspunkter, hvilket ikke nødvendigvis er i samsvar med lovgiverviljen. Ved motstrid mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet, har kildene fra Finansdepartementet størst rettskildemessig verdi ettersom Skattedirektoratet er underordnet Finansdepartementet.

Videre vil juridisk teori og da særlig MVA-kommentaren benyttes. Bruken av juridisk teori har imidlertid begrenset rettskildemessig verdi.

2 Hoveddel

2.1 Frivillig registrering

Hovedregelen om at "utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra loven" peker på at utleie av fast eiendom samt tilhørende rettighet ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, jfr. mval.§ 3-11 første ledd første punktum.

Imidlertid oppstiller mval.§ 3-11 andre ledd unntak fra hovedregelen i første ledd. Utleie av fast eiendom er unntatt fra hovedregelen etter mval.§ 3-11 andre ledd bokstav k i de tilfeller utleievirksomheten er omfattet av en "frivillig registrering etter § 2-3 første, annet og tredje ledd".

Det følger klart av ordlyden og lovens systematikk at frivillig registrering er et selvstendig krav, slik at det ikke er tilstrekkelig at den næringsdrivende allerede er avgiftspliktig for annen virksomhet.

Imidlertid medfører frivillig registrering at øvrig virksomhet omfattes av merverdiavgiftsloven²². Dette følger av ordlyden i mval.§ 1-3 første ledd bokstav d om at avgiftssubjekt er "den som er ... registrert i Merverdiavgiftsregisteret" sammenholdt med systematikken om at utleievirksomhet i utgangspunktet er unntatt fra loven.

Etter mval.§ 2-3 første ledd kan næringsdrivende frivillig registreres forutsatt at den næringsdrivende "leier ut bygg eller anlegg", som benyttes "i virksomhet som er registrert etter denne loven", jfr. mval.§ 2-3 første ledd bokstav a.

Ordlyden "i virksomhet som er registrert etter denne loven" peker på at det er leietakers virksomhet som må være registrert etter loven, hvilket følger av sikker rett.

²² MVA-kommentaren s. 119

En naturlig språklig forståelse av "bygg eller anlegg" peker på at det allerede må eksistere et bygg eller anlegg på eiendommen for at utleievirksomheten skal kunne frivillig registreres, slik at førstegangsbebyggelse på ubebygget areal ikke omfattes.

Fmval. §§ 2-3-1 og 2-3-2 gir ikke holdepunkter for om førstegangsbebyggelser på ubebygget areal omfattes, Merverdiavgiftshåndboken stenger imidlertid for dette ²³.

Det legges til grunn at det allerede må eksistere et bygg eller anlegg på eiendommen for at utleievirksomheten skal kunne frivillig registreres.

Selv om utleie av ubearbeidet tomt ikke omfattes, er det imidlertid ikke noe krav om oppføring av bygning eller annen fast innretning for at tomten skal anses som anlegg ²⁴.

Videre bemerkes det i første ledd at beløpsgrensene i "§ 2-1 gjelder tilsvarende". Det legges til grunn at denne til enhver tid er oppfylt, med mindre annet forutsettes i oppgaven.

Det avgrenses mot spørsmålet om hvordan bygg som "leies ut deler av året eksklusivt til virksomhet som driver innenfor loven og deler av året til virksomhet som driver utenfor loven" ²⁵ skal behandles i forhold til frivillig registrering.

Videre legges det til grunn at den frivillige registrering i utgangspunktet omfatter hele virksomheten, med mindre enkelte enheter (bygg, seksjon, areal i bygg) særskilt holdes utenfor ²⁶. Omfanget av ordningen er begrunnet i at eier/utleier og fremleier i de fleste tilfeller ønsker videst mulig registrering ²⁷.

Det er imidlertid ikke tilstrekkelig for frivillig registrering at bygget eller anlegget oppføres med sikte på utleie, men planlegges solgt i løpet av byggeperioden eller umiddelbart etter fullføringen ²⁸. Dette drøftes ikke nærmere.

2.2 Kort om fradragsretten

2.2.1 Hovedregelen om fradragsrett

Hovedregelen for fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 8-1 er at varer og tjenester må være anskaffet "til bruk i den registrerte virksomheten".

²³ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-3.2

²⁴ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-3.2

²⁵ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-3.2

²⁶ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-3.2 og forutsetningsvis i SKD-melding 3. oktober 2001

²⁷ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-3.2

²⁸ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-3.2

Ordlyden "til bruk" peker etter en naturlig språklig forståelse på at anskaffelsen må være anskaffet med sikte på å benyttes i den næringsdrivendes virksomheten, slik at det ikke gis fradrag for anskaffelser som ikke har den nødvendige tilknytning.

Det følger av sikker rett at fradragsretten skal vurderes i forhold til anskaffelsestidspunktet ut fra de opplysninger som foreligger på dette tidspunktet ²⁹.

I forarbeidene bemerkes at "det må være en viss tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten for at det skal foreligge fradragsrett. Konsekvensen er at ikke enhver anskaffelse som en registrert virksomhet gjør gir fradragsrett for inngående merverdiavgift" ³⁰.

Det foreligger omfattende rettspraksis rundt bestemmelsen. Høyesterett har i flere dommer oppstilt krav om at anskaffelser er "relevante og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet", jfr. Rt. 2005 s. 951(38). Det foreligger omfattende rettspraksis der anskaffelseskravet utdypes og modifiseres alt etter om det er tale om varer eller tjenester, samt deres karakter. Dette drøftes ikke nærmere.

Hovedformålet bak fradragsretten etter mval. § 8-1 er at avgiften ikke skal "belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden" slik at det oppnås "nøytralitet i systemet uten hensynt til" antall omsetningsledd. Fradragsretten henger sammen med at merverdiavgiften "bare tar sikte på å belaste det endelige innenlands forbruk av avgiftspliktige ytelser" ³¹. Dette innebærer at avgiften blir "endelig innbetalt til staten først når ytelsen skjer til et ledd hvor mottaker ikke er avgiftspliktig og følgelig ikke har mulighet for å fradragføre inngående merverdiavgift" ³².

Det er imidlertid en forutsetning for fradragsrett etter kapittel 8 at inngående merverdiavgift kan "dokumenteres med bilag", jfr. mval. § 15-10 første ledd. Nærmere om hvilke krav som stilles til dokumentasjonen "er gitt i eller i medhold av bokføringsloven", jfr. fmval. § 15-10.

Videre begrenses ikke fradragsretten etter kapittel 8 av justeringsreglene. Selv om kostnader til drift, administrasjon, reparasjon og vedlikehold av fast eiendom ikke omfattes av kapitalvarebegrepet ³³, vil det likevel være adgang til fradragsrett for disse kostnader.

Selv om det ikke er adgang til frivillig registrering uten at beløpsgrensen i mval. § 2-1 er oppfylt, kan imidlertid næringsdrivende forhåndsregistreres selv om "beløpsgrensen for registrering" ikke er nådd, jfr. mval. § 2-4 første ledd.

²⁹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 8-1.4.1

³⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 38

³¹ Ot.prp. nr. 2 s. 21

³² Ot.prp. nr. 2 s. 21

³³ Ot.prp. nr. 59 s. 52

For næringsdrivende kreves det at samlet uttak og omsetning som omfattes av loven "til sammen har oversteget 50.000 kroner i en periode på tolv måneder", jfr. mval.§ 2-1 første ledd første punktum. Beløpsgrensen behandles ikke nærmere.

Forhåndsregistrering er praktisk for utleiere, siden inngående merverdiavgift vil kunne fradragsføres fortløpende i investerings- og oppstartsfasen ³⁴.

Næringsdrivende kan forhåndsregistreres dersom det er "foretatt betydelige anskaffelser som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftspliktig omsetning", jfr. mval.§ 2-4 første ledd bokstav a.

Ordlyden peker på at det stilles kvalifiserte krav til anskaffelsens størrelse og relevans til avgiftspliktig omsetning. Forskriften angir nærmere hva som ligger i bestemmelsen.

Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at det ikke kan forhåndsregistreres før det er "inngått leiekontrakter med avgiftspliktige brukere i tilstrekkelig omfang" ³⁵.

Det avgrenses mot nærmere problematisering av forhåndsregistrering etter mval.§ 2-4.

Selv om det ikke er adgang til forhåndsregistrering, vil det kunne søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør etter mval.§ 8-6.

2.2.2 Eier/utleier, fremleier og leietakers fradragsrett

Næringsdrivende som er frivillig registrert for utleievirksomhet vil ved anskaffelse av varer og tjenester stilles i en annen stilling enn avgiftspliktig leietaker.

Leietaker vil som hovedregel få fradragsrett avhengig av hvor stor andel av anskaffelsen som er "til bruk i den registrerte virksomheten", jfr. mval.§ 8-1.

Fradragsretten vil i realiteten omfatte "den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten", jfr. mval.§ 8-2 første ledd første punktum.

Ordlyden peker på at det må foretas en konkret vurdering av hvor stor del av varen eller tjenesten som trolig benyttes i avgiftspliktig virksomhet.

Eksempelvis vil en leietaker som anskaffer varer og tjenester til 70 % bruk i avgiftspliktig virksomhet kunne fradragsføre 70 % av inngående merverdiavgift.

³⁴ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-4.2

³⁵ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 2-4.2

Eier/utleier og fremleier får derimot fradrag etter bruken i utleievirksomheten, jfr. mval. § 8-1 "til bruk i den registrerte virksomheten".

Finansdepartementet bemerker at fradragsretten knytter seg til bruken av det enkelte lokale/areal³⁶. Finansdepartementets standpunkt drøftes nærmere under punktet "Forholdet mellom kapitalvarer og areal i utleieforhold".

Endelig er eier/utleiers og fremleiers fradragsrett ansett som gjeldende rett, slik at utleievirksomheten er avgjørende, ikke den konkrete leietakers bruk av lokalet/arealet, hvilket bl.a. følger av forarbeidenes omtale av fellesareal³⁷ samt Merverdiavgiftshåndboken³⁸.

Eier/utleier eller fremleier får full fradragsrett for kostnader som refererer seg til lokaler som benyttes av avgiftspliktige leietakere, uavhengig av om leietaker driver kombinert avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Imidlertid gis det ikke fradragsrett for ikke-avgiftspliktig bruk og privat bruk, hvilket er tilsvarende for leietaker.

For "fellesarealer ... slik som trapper, resepsjon, korridorer mv.,"³⁹ som "ikke er særskilt utleid"⁴⁰, men benyttes både av avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige leietakere, vil fradragsretten bero på forholdet mellom leietakerne. Eksempelvis vil det der det er tale om 5 like store lokaler, gis fradragsrett for 60 % dersom 3 leietakere driver avgiftspliktig virksomhet.

I forhold til eksempelet ovenfor vil eier/utleier eller fremleier som anskaffer varer og tjenester til 70 % avgiftspliktig bruk i leietakers virksomhet, derimot kunne fradragsføre 100 % av inngående merverdiavgift.

Videre vil eier/utleier og fremleier selv om det gis full fradragsrett kun ha plikt til å "beregne utgående avgift av leievederlaget"⁴¹. Leietaker får på sin side kun fradrag for inngående merverdiavgift på fakturaen etter lokalets/arealets bruk i avgiftspliktig virksomhet, jfr. forarbeidenes forutsetning om at leievederlaget er fradragsberettiget⁴².

³⁶ Fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 pkt. 3

³⁷ Ot.prp. nr. 59 s. 46

³⁸ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 8-1.4.1

³⁹ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 3

⁴⁰ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 8-1.4.1

⁴¹ Ot.prp. nr. 2 s. 148

⁴² Ot.prp. nr. 2 s. 148

Det avgrenses imidlertid mot spørsmålet om hvordan det vil kunne stille seg der samme avgiftspliktige leietaker deler lokalet opp i en isolert avgiftspliktig del og en ikke-avgiftspliktig del, kontra en sammenblanding av disse.

2.2.3 Tilbakegående avgiftsoppgjør

2.2.3.1 Generelle vilkår for fradragsrett

Tilbakegående avgiftsoppgjør er for eier/utleier eller fremleier aktuelt der det ikke foreligger frivillig registrering på anskaffelsestidspunktet eller at det ikke er adgang til forhåndsregistrering etter mval. § 2-4. Adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør medfører at fradragsretten i utgangspunktet ikke går tapt som følge av frivillig registrering etter anskaffelsestidspunktet.

Etter mval. § 8-6 første ledd første punktum gis det rett til tilbakegående avgiftsoppgjør, dvs. fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt før registrering i Merverdiavgiftsregisteret, i den "utstrekning anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten". Det forutsettes imidlertid at anskaffelsene ikke er "omsatt før registrering", jfr. mval. § 8-6 første ledd andre punktum.

Ordlyden "direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten" peker på at det stilles kvalitative krav til varer og tjenesters tilknytning til den registrerte virksomhet.

Hovedformålet med adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør er å "forhindre at avgiftspliktige virksomheter blir belastet med merverdiavgift på relevante anskaffelser foretatt før registreringstidspunktet"⁴³.

Det påpekes at fradragsretten omfang ved tilbakegående avgiftsoppgjør tilsvarer fradragsretten for næringsdrivende som er registrert på anskaffelsestidspunktet⁴⁴.

Det foreligger imidlertid ingen tidsfrist for når det kan søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør før byggetiltaket er fullført, imidlertid oppstilles det en tidsfrist etter fullføringen, jfr. nedenfor.

2.2.3.2 Tilbakegående avgiftsoppgjør etter fullføringen av byggetiltaket

Etter fmval. § 8-6-2 stilles det ytterligere krav for at allerede frivillig registrerte utleiery av bygg og anlegg skal få tilbakegående avgiftsoppgjør.

⁴³ Ot.prp. nr. 21 s. 11

⁴⁴ Ot.prp. nr. 21 s. 12

Spørsmålet blir da hvilke krav som stilles for fradragsrett for frivillig registrert utleier av bygg og anlegg etter fmval.§ 8-6-2.

Det stilles for det første krav om at "omsetningen ikke har oversteget beløpsgrensen i § 2-1 før registreringsterminen", jfr. fmval.§ 8-6-2. Beløpsgrensen er at samlet uttak og omsetning til sammen har oversteget "50.000 kroner i en periode på tolv måneder", jfr. mval.§ 2-1 første ledd første punktum.

Det avgrenses mot spørsmålet om beløpsgrensen peker til hele virksomheten eller kun utleievirksomheten. Det forutsettes at omsetningen ikke har oversteget beløpsgrensen før registreringsterminen.

Videre stilles det krav om at bygget eller anlegget må være "leid ut innen seks måneder etter fullføringen av byggetiltaket", jfr. fmval.§ 8-6-2 første ledd andre punktum.

Det er klart at det må leies ut til en helt eller delvis avgiftspliktig leietaker, ettersom det gis fradragsrett etter avgiftspliktig bruk etter kapittel 8.

Ordlyden åpner for tre tolkningsalternativer. Den første tolkningen er at bygget eller anlegget må benyttes i avgiftspliktig virksomhet i hele 6 månedersperioden. Det andre tolkningsalternativet er at bygget eller anlegget kun må førstegangsutleies til avgiftspliktig leietaker. Det tredje tolkningsalternativet er at leietaker kun må være avgiftspliktig ved utløpet av 6 månedersperioden.

På den ene side påpekes i teorien at bygget eller anlegget "ikke innen perioden på seks måneder [må] være benyttet til ikke-avgiftspliktig formål"⁴⁵.

Imidlertid peker mval.§§ 8-1 og 8-6 klart på at det er førstegangsbruken etter anskaffelsen som er avgjørende ettersom fradragsretten vurderes ved anskaffelsestidspunktet, jfr. ovenfor.

Det legges til grunn at bygget eller anlegget kun må førstegangsutleies til avgiftspliktig leietaker.

Etter gjeldende praksis må eier/utleier eller fremleier ha søkt om frivillig registrering senest i den avgiftsterminen leietaker overtar bygget for å kunne søke om tilbakegående avgiftsoppgjør⁴⁶. Dette drøftes ikke nærmere.

Bestemmelsen angir ikke om det er tilstrekkelig med signert leieavtale eller om denne må effektueres for at fristen skal avbrytes.

Fordelen med signert leieavtale er at bygget eller anlegget etter signeringen anses utleid innen "seks måneder etter fullføringen av byggetiltaket", jfr. fmval.§ 8-6-2 første ledd andre punktum. Dette gjelder

⁴⁵ MVA-kommentaren s. 460

selv om leietaker blir ikke-avgiftspliktig innenfor 6 månedersfristen ettersom den signerte leieavtale ikke trenger å ha begynt å løpe, hvilket forutsettes av Skattedirektoratet ⁴⁷.

Videre må ikke eier/utleier eller fremleier holde oversikt over enhver potensiell leietakers avgiftspliktige virksomhet for å vurdere om retten til tilbakegående avgiftsoppgjør eventuelt kan gå tapt som følge av endringer.

Effektuert leieavtale vil i utgangspunktet foreligge der "det løper hhv. en juridisk rett for leietaker til å bruke lokalene og en plikt til å betale leie" ⁴⁸.

Begrunnelsen for at det stilles krav om effektuert leiekontrakt er at det kan "være betenkelig at en leiekontrakt som inngås innen seksmånedersfristen, men som effektueres lenge etter at den utløper, skal innebære et gunstigere avgiftsoppgjør enn en leiekontrakt som inngås kort tid etter fristen og effektueres straks" ⁴⁹. Videre vil ordningen forebygge at "avtaler med tvilsom realitet inngås kort tid før utløpet av seksmånedersfristen" ⁵⁰.

Ulempen med kravet om effektuert leieavtale er at leietakere, som har inngått leiekontrakt, og senere blir ikke-avgiftspliktig innen 6 månedersfristen, jfr. fmval.§ 8-6-2 første ledd andre punktum, medfører at utleier/eier eller fremleier mister retten til tilbakegående avgiftsoppgjør.

Imidlertid vil tolkningen være konkurransevridende dersom det avgjørende er når faktisk innflytting skjer ettersom avgiftspliktige leietakere som ikke raskt kan flytte inn vil komme i en dårligere posisjon enn andre raskere næringsdrivende.

Skattedirektoratet har imidlertid trukket tilbake retningslinjene i SKD-melding nr.8/2011 pkt. 2.1 og 3.1 ⁵¹. Sammenhengen mellom disse punkter og de øvrige i uttalelsen medfører at retningslinjene om at effektuert leieavtale er avgjørende anses tilbaketrasket.

Det legges til grunn at signert leieavtale er tilstrekkelig for å avbryte seksmånedersfristen.

2.2.3.3 Forholdet mellom tilbakegående avgiftsoppgjør og justering

Eier/utleier og fremleier som heller ikke oppnår fradragsrett for anskaffelser etter mval.§ 8-6, vil i utgangspunktet ha mistet retten til fradragsføring av inngående merverdiavgift.

⁴⁶ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 7 og MVA-kommentaren s. 460

⁴⁷ SKD-melding nr.8/2011 pkt. 3.4 og Uttalelse, 17.februar 2009 pkt. 12 (10)

⁴⁸ SKD-melding nr.8/2011 pkt. 3.4

⁴⁹ SKD-melding nr.8/2011 pkt. 3.1

⁵⁰ SKD-melding nr.8/2011 pkt. 3.1

⁵¹ Uttalelse, 6. desember 2011

Imidlertid kan eier/utleier og fremleier, forutsatt at byggetiltaket utgjør en kapitalvare, "benytte justeringsordningene etter merverdiavgiftsloven kap 9, som gir samme kronemessige virkning, men er en svakere likviditetsmessig løsning"⁵².

Justeringsordningene representerer imidlertid en klar likviditetsulempe ettersom maksimalt fradragrett er 1/10 av den inngående merverdiavgift per år i 10 år, jfr. mval.§ 9-5 første ledd andre punktum, i motsetning til samlet fradragrett etter kapittel 8.

Imidlertid er MVA-komentaren misvisende ettersom kroneverdien ikke nødvendigvis er den samme. Selv om det ikke er fradragrett for kostnader som påløper når lokalet står tomt⁵³, jfr. nedenfor, eller adgang til justering, er det likevel kunne være adgang til tilbakegående avgiftsoppgjør. Adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør innebærer i realiteten at tomme lokaler anses benyttet i avgiftsmessig bruk⁵⁴. Dette drøftes ikke nærmere.

2.3 Justeringsreglene

2.3.1 Nærmere om kapitalvarer

2.3.1.1 Hva omfattes av kapitalvarebegrepet

Kapitalvarebegrepet i forhold til mval.§ 9-1 andre ledd bokstav a behandles ikke, jfr. ovenfor.

Etter mval.§ 9-1 andre ledd bokstav b omfattes "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner" av kapitalvarebegrepet.

Fmval.§ 9-1-1 sammenhold med ordlyden "ny-, på- eller ombygging" peker på at det kun er "byggetiltak" som utgjør kapitalvaren, ikke den faste eiendommen i seg selv etter påkostningen, hvilket støttes i forarbeidene⁵⁵.

Ettersom det er tale om byggetiltak, peker dette på at utleie av tomter ikke omfattes av ordlyden.

Tolkningen støttes av Skattedirektoratet som påpeker at ubebygde grunnarealer (tomter) ikke omfattes av kapitalvarebegrepet⁵⁶, hvilket støttes i teorien⁵⁷. Det avgrenses mot en nærmere grensedrøining av hva som utgjør ubebygd grunnareal.

⁵² MVA-komentaren s. 459

⁵³ Brev fra Skattedirektoratet til fylkesskattekontorene, 10. oktober 2001

⁵⁴ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 7

⁵⁵ Ot.prp. nr. 59 s. 52

⁵⁶ Uttalelse, 23.juni 2009 pkt.3 og Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.6

⁵⁷ MVA-komentaren s. 466

Videre kan det reises spørsmål om hvordan grensen skal trekkes for fast eiendom ettersom det er en forutsetning av byggetiltaket utføres på "fast eiendom", jfr. mval. § 9-1 andre ledd bokstav b. I tingsrettslig teori påpekes at det ikke må være en "altfor beskjeden fysisk tilknytning, og videre at det er en viss permanens over tilknytningsforholdet"⁵⁸. Dette drøftes ikke nærmere.

I forhold til kostnadsgrensen på "minst 100.000 kroner", er det første spørsmålet som reises hva som omfattes av kapitalvaren fast eiendom.

Ordlyden i mval. § 9-1 andre ledd bokstav b ikke gir andre holdepunkter enn at kapitalvare er "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging".

Videre bemerker forarbeidene at "kostnader til drift, administrasjon, reparasjon og vedlikehold av en fast eiendom ikke er en del av kapitalvarebegrepet (og dermed ikke gjenstand for justering)"⁵⁹.

Etter forarbeidene skal de samme kriterier som benyttes for å skille mellom "vedlikehold eller påkostning i forhold til avskrivningsreglene i skatteretten"⁶⁰ benyttes. Forarbeidene påpeker at arbeid "som tar sikte på å opprettholde den samme standard ... som bygget eller anlegget har vært i tidligere, vil bli ansett som vedlikehold"⁶¹.

Det foreligger en rekke høyesterettsdommer rundt lov 26. mars 1999 nr. 14 (Skatteloven) § 6-11. I Rt. 1940 s. 594(595) bemerkes at det avgjørende er om utgiftene anses som "påkostninger som går ut over et alminnelig vedlikehold av eiendommen." Det er uten betydning at "vedlikeholdsarbeid blir utført etter at eierskifte har funnet sted", jfr. Rt. 1940 s. 594(595). Dette drøftes ikke nærmere.

I forskriften utdypes det nærmere hva som menes med "inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med byggetiltak som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b", jfr. fmval. § 9-1-1 første ledd.

2.3.1.1.1 Tjenester i forhold til kapitalvarebegrepet

Etter fmval. § 9-1-1 første ledd bokstav a omfattes merverdiavgift som skal "betales for tjenester som anskaffes i forbindelse med byggetiltaket".

Ordlyden peker på at tjenester som har en viss sammenheng med byggetiltaket omfattes av kapitalvarebegrepet. Tilknytningskravet mellom tjenesten og byggetiltaket innebærer at tjenester som ikke omfattes ikke er gjenstand for justering.

⁵⁸ Thor Falkanger, Aage Thor Falkanger, *Tingsrett*, 6. utgave, Oslo 2007 s. 88

⁵⁹ Ot.prp. nr. 59 s. 52

⁶⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 52

⁶¹ Ot.prp. nr. 59 s. 52

I forarbeidene påpeker departementet at det ikke vil foreslå justeringsbestemmelser for tjenester isolert sett ettersom det kunne være vanskeligere å dokumentere og kontrollere en endret bruk av tjenester i motsetning til varer i tillegg til at omfanget av en endret bruk vil være usikker ⁶².

Utgangspunktet blir etter dette at tjenester isolert sett faller utenfor justeringsbestemmelsene, men at de likevel omfattes dersom tjenesteelementet har en tilstrekkelig tilknytning til byggetiltaket.

Det første spørsmålet som reises er om det er tilstrekkelig at tjenesten kun inngår i bygningsprosessen uten å benyttes eller om tjenesten faktisk må komme til anvendelse i byggetiltaket.

Eksempelvis vil en arkitekttegning dannes for bruk i byggetiltak, men det er ikke sikkert at byggherren ønsker å benytte arkitekttegningen og heller ønsker en ny tegning. Det følger av forarbeidene at kapitalvarebegrepet også omfatter "merverdiavgift på kostnader til konsulenter mv. som påløper i forbindelse med byggingen" ⁶³.

Det bemerkes i forarbeidene at "[o]ppføring mv. av bygg eller anlegg innebærer normalt at både tjenester og materialer mv. tilføyes eiendommen" ⁶⁴. Selv om det er krav om tilføyelse, gir ikke dette svar på om tjenester faktisk må komme til anvendelse på byggetiltaket eller om det er tilstrekkelig at disse inngår i prosessen frem mot byggetiltaket, men ikke benyttes.

Uttalelsene peker på at så lenge det er en viss tilknytning til byggetiltaket vil tjenesten omfattes. Dette taler for at terskelen for at noe skal anses å ha tilstrekkelig tilknytning til byggetiltaket er lav.

Ettersom den næringsdrivende vanligvis først senere i byggefasen får oversikt over hvilke kostnader som faktisk inngår i kapitalvaren, taler dette for at det er tilstrekkelig at tjenesten inngår i prosessen frem mot byggetiltak. Dette alternativet vil ivareta begrunnelsen for beløpsgrensen om administrativ forenkling ettersom bestemmelsen vil kunne praktiseres på en enkelt og forutsigbar måte ⁶⁵, samt forhindre usikkerhet for næringsdrivende og avgiftsmyndighetene. Det fremkommer i forarbeidene at forenklingshensynet er et viktig hensyn ⁶⁶.

Det legges til grunn at det er tilstrekkelig at tjenesten kun inngår i bygningsprosessen uten å benyttes.

Det kan reises spørsmål om det skal sondres mellom innsatsforpliktelser og resultatforpliktelser, som kun inngår i bygningsprosessen, men ikke benyttes. Anskaffer vil ved resultatforpliktelser ha krav på at

⁶² Ot.prp. nr. 59 s. 48

⁶³ Ot.prp. nr. 59 s. 52

⁶⁴ Ot.prp. nr. 59 s. 52

⁶⁵ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁶⁶ Ot.prp. nr. 59 s. 57

tjenesteyter frembringer et bestemt resultat ⁶⁷, slik at tjenesten i hovedregelen vil frembringes. Derimot er det tilstrekkelig ved innsatsforpliktelser at tjenesteyter gjør en god faglig innsats ⁶⁸, slik at anskaffer ikke kan vite om tjenesten faktisk vil frembringes. Dette drøftes ikke nærmere.

Vurderingen av om en tjeneste helt eller delvis inngår i en kapitalvare i forhold til kostnadsgrensen henger sammen med sontringen mellom en eller flere kapitalvarer, hvilket behandles nedenfor.

Videre synes Skattedirektoratet å åpne for at visse isolerte byggetiltak, likevel skal inngå i kapitalvaren, ettersom det bemerkes at "opparbeidelse av tomt og parkeringsplasser vil kunne inngå" ⁶⁹ i byggetiltaket (kapitalvaren). Dette drøftes ikke nærmere.

2.3.1.1.2 Byggetjenester som den næringsdrivende selv utfører

Etter fmval. § 9-1-1 første ledd bokstav b omfattes "merverdiavgift som skal betales for byggetjenester som et avgiftssubjekt, jf. merverdiavgiftsloven § 3-22 og § 3-26, selv utfører i forbindelse med byggetiltaket".

Forskriften viser videre til at merverdiavgift som ville påløpt i form av "byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, eller merverdiavgift som skulle vært betalt dersom slike tjenester hadde vært utført for ikke fradragsberettigede formål" skal inngå i beregningen, jfr. fmval. § 9-1-1 første ledd bokstav b.

Ordlyden peker på at selv om næringsdrivende ikke skal beregne utgående merverdiavgift, siden tjenesten utføres selv, skal likevel den merverdiavgift skulle vært betalt dersom tjenesten hadde vært utført for ikke fradragsberettigede formål inngå i kapitalvaren, dvs. beregningsgrunnlaget.

Dette innebærer at avgiftssubjekt som driver entreprenørvirksomhet – oppføring av bygg for fremmed regning – ved oppføring av "bygg for egen regning for senere salg eller utleie, skal uttaksmerverdiavgiften inngå i justeringsgrunnlaget på samme måte som om entreprenørtjenestene hadde vært kjøpt fra andre" ⁷⁰. Dette gjelder selv om avgiftssubjektet "utelukkende driver virksomhet med oppføring av bygg mv. for egen regning" ⁷¹. Den merverdiavgift som her " påløper skal inngå i justeringsgrunnlaget ved eventuelt senere salg eller utleie" ⁷².

⁶⁷ Viggo Hagstrøm, Aarbakke Magnus, *OBLIGASJONSRETT*, 3. opplag, Oslo 2008 s. 115

⁶⁸ Viggo Hagstrøm, Aarbakke Magnus, *OBLIGASJONSRETT*, 3. opplag, Oslo 2008 s. 115

⁶⁹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.6

⁷⁰ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.8

⁷¹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.8

⁷² Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.8

Frivillig registrerte entreprenører som oppfører byggetiltak for egen regning skal ikke beregning uttaksmerverdiavgift ettersom tjenestene benyttes i avgiftspliktig virksomhet ⁷³. Imidlertid inngår den merverdiavgift i beregningsgrunnlaget som ville påløpt dersom tjenestene hadde blitt utført til ikke-fradragsberettiget formål ⁷⁴.

2.3.1.1.3 Varer i forhold til kapitalvarebegrepet

Etter fmval. § 9-1-1 første ledd bokstav c omfattes merverdiavgift som skal "betales for varer som anskaffes og tilføyes eiendommen i forbindelse med byggetiltaket". Ordlyden peker på at det ikke er nok at varene befinner seg på eiendommen for å benyttes i byggetiltaket, varene må faktisk benyttes.

I forhold til varer reises ikke det samme avgrensingsproblem slik som for tjenester ettersom det er enkelt å kontrollere om varer faktisk blir benyttet i byggetiltaket og da er gjenstand for justering.

2.3.1.2 En eller flere kapitalvarer

Sondringen mellom en eller flere kapitalvarer er ikke inngående behandlet i forarbeidene. Det påpekes at der det skjer flere byggetiltak "foreslås at inngående merverdiavgift på de ulike tiltakene i løpet av året legges sammen ved vurderingen av om det foreligger en kapitalvare eller ikke" ⁷⁵.

Finansdepartementet begrunner denne uttalelsen i en senere fortolkningsuttalelse med at ellers "ville beløpsgrensen i mange tilfeller blitt illusorisk og ikke tjene formålet om å være en administrativ forenkling" ⁷⁶, hvilket støttes i forarbeidene, jfr. ovenfor.

Imidlertid foreligger det en rekke ulike typesituasjoner slik at standpunktet til departementet i forarbeidene må modifieres.

De spørsmål som reises skal imidlertid som følge av oppgavens omfang kun belyses nedenfor.

Finansdepartementet påpeker at det vil kunne stilles seg forskjellig alt etter om det er tale om på-, ny- eller ombygging, selv om utgangspunktet er at det skal legges vekt på de samme momenter ⁷⁷. Det anses ikke avgjørende om byggetiltaket "sees som påbygging og dels som ombygging" ⁷⁸.

I tilknytning til nybygg reises det "spørsmål om det foreligger ett eller flere byggetiltak – en eller flere kapitalvarer – ved større utbygninger som gjennomføres i flere byggetrinn". I forlengelsen av dette påpekes at det ikke er avgjørende om en utbygging omfattes av den samme hovedentreprisen eller

⁷³ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.8

⁷⁴ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.8

⁷⁵ Ot.prp. nr. 59 s.52

⁷⁶ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁷⁷ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁷⁸ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

byggetillatelsen i tillegg til at det ikke er avgjørende om byggeprosessen står stille en tid ⁷⁹. Imidlertid vil momentet om hovedentreprise og byggetillatelse tale for at man står over samme og ikke flere byggetiltak ved større påbygginger eller større eller mindre ombygginger ⁸⁰.

I forhold til mindre på- eller ombygginger bemerkes at avgjørelsen er vanskeligere ettersom det ikke alltid vil være enkelt å fastslå om det foreligger ett eller flere byggetiltak ettersom det ikke alltid er enkelt å avgjøre om det foreligger en eller flere ombygginger, særlig i de tilfeller ombyggingen gjennomføres over noe tid eller knytter seg til flere lokaler ⁸¹. Det påpekes videre at for at det skal anses å foreligge flere byggetiltak kreves normalt at den ene ombyggingen kan utføres uavhengig av den andre, det er imidlertid ikke nødvendigvis avgjørende at praktiske grunner medfører en oppdeling, eks. at ombygging foretas i en etasje av gangen ⁸².

Finansdepartementet bemerker at dersom man først har kommet til at det foreligger ulike byggetiltak skal det imidlertid en del til for at man likevel slår sammen kostnadene ved flere ombygginger osv. ⁸³. Det påpekes at sammenslåing av byggetiltak er aktuelt i unntakstilfeller og da typisk hvor det foreligger en unaturlig oppsplitting av noe som nærmest må anses som samme byggetiltak, eksempelvis tiltak utført av både eier og leietaker ⁸⁴.

Uttalelsen om at sammenslåing er aktuelt i unntakstilfeller står i strid med uttalelsen i forarbeidene om at merverdiavgift på ulike tiltak i løpet av året legges sammen ved vurderingen av om det foreligger en kapitalvare eller ikke ⁸⁵. Dette påpekes også i Merverdiavgiftshåndboken der det bemerkes at i "fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 synes departementet å ha forlatt dette standpunktet" ⁸⁶. Selv om det er departementet som har utarbeidet både ot.prp. nr. 59 (2006-2007) og fortolkningsuttalelsen har imidlertid forarbeidene større rettskildemessig vekt. Spørsmålet behandles ikke nærmere.

2.3.2 Forutsetning for justeringsadgang

Departementet valgte ved innføringen av justeringsreglene å begrense justeringsadgangen av kapitalvarer avhengig av type ikke-avgiftspliktig bruk, hvilket er i tråd "med de prinsippene som gjelder

⁷⁹ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁸⁰ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁸¹ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁸² Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁸³ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁸⁴ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 1.2

⁸⁵ Ot.prp. nr. 59 s.52

⁸⁶ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-1.6

for justeringsbestemmelsene innen EU”⁸⁷. Det er videre klart at begrensingen ikke følger av kapittel 8 eller 9.

For at justeringsreglene skal komme til anvendelse må kapitalvaren være anskaffet til bruk i næringsvirksomhet, hvilket også omfatter anskaffelser til ikke-avgiftspliktig bruk⁸⁸. Dette innebærer at selv om anskaffer av kapitalvaren ikke var avgiftspliktig ved anskaffelsen, er det likevel adgang til senere justering, hvilket støttes av Skattedirektoratet⁸⁹.

Det skal imidlertid ikke justeres der kapitalvarer som anskaffes til privat bruk senere benyttes i avgiftspliktig virksomhet⁹⁰. Konsekvensen av dette er at det kun skal justeres ved økt privat bruk⁹¹. Det forutsettes i forarbeidene at privat bruk benyttes som et fellesbegrep for bruk ”utenfor den samlede virksomheten”⁹².

Eksempelvis vil en kapitalvare som anskaffes til 10 % privat bruk, maksimalt oppnå en avgiftspliktig bruk på 90 %.

2.3.2.1 Justering etter mval. § 9-2 første ledd ”bruken”

Etter mval. § 9-2 første ledd første punktum er hovedregelen at et registrert avgiftssubjekt ”skal justere inngående merverdiavgift når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, framstillingen eller fullføringen endres fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt.”

Ordlyden indikerer at kun bruksendringer som innebærer endringer i forhold til den opprinnelige fradragsretten skal utløse justering. Det foreligger ikke forskrift til denne bestemmelsen.

Forarbeidene påpeker at endret bruk skal forstås som ”en forandring i de faktorene som er bestemmende for fradragsretten for en kapitalvare. Det er for øvrig ikke noe vilkår at det skjer fysiske endringer i bruken av kapitalvaren for at det skal foreligge en endret bruk”⁹³.

Merverdiavgiftshåndboken presiserer at også ”rent juridiske forhold som endrer avgiftsstatus kan utløse justering etter første punktum. F.eks. kan en lovendring eller en fellesregistrering være bruksendringer”⁹⁴.

⁸⁷ Ot.prp. nr. 59 s. 49

⁸⁸ Ot.prp. nr. 59 s. 49

⁸⁹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.3

⁹⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 49

⁹¹ Ot.prp. nr. 59 s. 49

⁹² Ot.prp. nr. 59 s. 54

⁹³ Ot.prp. nr. 59 s. 52

⁹⁴ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.3

Merverdiavgiftshåndboken presiserer at også "rent juridiske forhold som endrer avgiftsstatus kan utløse justering etter første punktum"⁹⁵. Dette vil typisk kunne være en "lovendring"⁹⁶.

2.3.2.1.1 Hvilken bruk er avgjørende

Ordlyden "bruken" åpner for to tolkningsalternativer, jfr. mval.§ 9-2 første ledd første punktum. Enten er anskafferens bruk av kapitalvaren gjennom justeringsperioden avgjørende eller kun bruken av kapitalvaren uavhengig av avgiftssubjektet.

Spørsmålet blir da om "bruken" i mval.§ 9-2 første ledd første punktum peker hen til anskafferens bruk av kapitalvaren gjennom justeringsperioden eller bruken av kapitalvaren uavhengig av avgiftssubjektet.

Det forutsettes imidlertid at bruksretten til kapitalvaren overføres til et annet avgiftssubjekt for at tolkningsalternativene skal medføre ulike konsekvenser, siden bruken ved anskaffelsen allerede er klarlagt gjennom fradragsretten etter kapittel 8.

Det tas ikke stilling til om bruken i utleievirksomhet kan gå over i annen avgiftspliktig virksomhet eller motsatt ettersom det forutsettes at partene ikke kan leie til seg selv.

Tolkningsalternativet om at kun bruken av kapitalvaren uavhengig av avgiftssubjektet er avgjørende vil kun oppstå der tidligere leietaker som anskaffet kapitalvaren til bruk i avgiftspliktig bruk, overlater bruksretten til ny leietaker. Forutsetningen er imidlertid at justeringsplikten og -retten etter avtale ikke er overført til "innehaveren av eiendommen", jfr. fmval.§ 9-3-6 andre ledd. Fremleier som anskaffet kapitalvaren som avgiftspliktig leietaker omfattes også av tolkningsalternativet.

Det vil ikke utløse spørsmål om hvilken bruk som er avgjørende i forhold til eier/utleier ettersom utleievirksomheten er avgjørende, ikke den avgiftspliktige bruk av kapitalvaren, jfr. ovenfor.

Konsekvensen av tolkningsalternativet er at justeringen relaterer seg til det nye avgiftssubjekts bruk av kapitalvaren.

Tolkningsalternativet om at anskafferens bruk av kapitalvaren gjennom justeringsperioden avgjørende vil komme til anvendelse både for eier/utleier, fremleier som anskaffet kapitalvaren som avgiftspliktig leietaker, tidligere leietaker og nåværende leietaker.

Konsekvensen av tolkningsalternativet vil imidlertid være ulik for partene.

⁹⁵ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.3

⁹⁶ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.3

Det vil ikke oppstå spørsmål i forhold til eier/utleier og nåværende leietaker, siden bruken allerede er klarlagt ved anskaffelsen, jfr. ovenfor.

Fremleier som anskaffet kapitalvaren som avgiftspliktig leietaker vil enten kunne fradragsføre etter tidligere avgiftspliktig bruk eller bruk i utleievirksomhet.

Tidligere leietaker vil enten kunne fradragsføre etter tidligere avgiftspliktig bruk eller bruk i utleievirksomhet. Ettersom det ikke er adgang til frivillig registrering, må det avgjøres om utleievirksomheten kan anses benyttet i avgiftspliktig utleievirksomhet, som følge av eier/utleier eller fremleiers frivillige registrering. Videre kan enkelte kapitalvarer anses integrert i bygg eller anlegg, som omfattes av eier/utleier eller fremleiers frivillig registrering.

Det avgrenses imidlertid mot behandling av disse spørsmålene.

Imidlertid vil mval.§ 9-2 tredje ledd helt eller delvis kunne innskrenke tolkningsalternativet om at kun bruken av kapitalvaren uavhengig av avgiftssubjektet er avgjørende, ettersom det skal justeres etter mval.§ 9-2 tredje ledd når kapitalvarer "overdras".

2.3.2.1.2 Grensen mellom bruksendringer og overdragelse

Spørsmålet blir da om ordlyden "overdras" setter begrensninger i anskaffers adgang til å overføre bruksretten til et annet avgiftssubjekt, jfr. mval.§ 9-2 tredje ledd.

Ordlyden "overdras" peker etter en naturlig språklig forståelse på at eiendomsretten til kapitalvaren må overføres fra overdrager til mottaker.

Tolkningen medfører ikke innskrenkninger i tolkningsalternativet ettersom mottakeren av kapitalvare vil anses som en ny anskaffer av kapitalvaren, jfr. forutsetningen i fmval.§ 9-3-4 nedenfor. Dette følger av at "bruken" peker hen til anskaffers bruksendringer, jfr. mval.§ 9-2 første ledd første punktum, slik at eiendomsoverdragelse ikke omfattes av ordlyden.

Imidlertid reises spørsmålet om en kapitalvare også "overdras" i tilfellet kapitalvaren tas i bruk av et annet avgiftssubjekt som ikke selv innehar eiendomsretten, jfr. mval.§ 9-2 tredje ledd.

Forarbeidene kommenterer ikke om overføring av bruksrett faller innenfor ordlyden.

På den ene side peker fmval.§ 9-3-6 første ledd på at når leietaker "overlater sin bruksrett til andre, overføres leietakerens justeringsplikt og -rett ... på samme vilkår som nevnt i § 9-3-2 og 9-3-4". Ordlyden synes å åpne for at det foreligger en overdragelse også der kun bruksretten overdras.

Imidlertid gjelder fmval.§ 9-3-6 overdragelse av justeringsplikt og -rett, og ikke direkte ordlyden i mval.§ 9-2 tredje ledd, slik at forskriften ikke kan tillegges avgjørende vekt.

Videre forutsettes det i forarbeidene at overføringen av eiendomsretten er avgjørende gjennom uttalelsen om at "den som overdrar fast eiendom eller en virksomhet (tidligere eier) skal kunne unnlate å justere fordi den overdragelsen skjer til (ny eier) overtar justeringsforpliktelsen"⁹⁷. Dersom overføring av bruksrett skulle omfattes ville det ikke vært nødvendig med presiseringen om tidligere og ny eier.

Det legges til grunn at kapitalvaren ikke "overdras" i det tilfellet kapitalvaren tas i bruk av et annet avgiftssubjekt som ikke selv innehar eiendomsretten, jfr. mval.§ 9-2 tredje ledd.

Etter dette er det klart at ordlyden "overdras" ikke medfører innskrenkninger i tolkningsalternativet om at bruken av kapitalvaren uavhengig av avgiftssubjektet er avgjørende, jfr. mval.§ 9-2 første ledd første punktum.

2.3.2.1.3 Fortsettelse om hvilken bruk som er avgjørende

Spørsmålet er da fortsatt om "bruken" i mval.§ 9-2 første ledd første punktum peker hen til anskafferens bruk av kapitalvaren gjennom justeringsperioden eller bruken av kapitalvaren uavhengig av avgiftssubjektet.

På den ene side vil formålet bak justeringsreglene ivaretas selv om tidligere leietaker innehar eiendomsretten ettersom "det sentrale hensynet er at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden"⁹⁸. Selv om tidligere leietaker ikke kan bestemme bruken av kapitalvaren vil avgiftsbelastningen i tråd med forarbeidenes intensjon "gjenspeile de reelle forhold, både faktisk og økonomisk"⁹⁹. Dette peker på at det kun er bruken som er avgjørende. Forarbeidene synes å støtte denne betraktningssmåten ettersom det er kun overdragelse av eiendomsrett som innebærer at eiendommen går over til fullstendig ikke-avgiftsmessig bruk¹⁰⁰.

På den andre side peker "bruken ... etter anskaffelsen, framstillingen eller fullføringen" tilbake på "[r]egistrert avgiftssubjekt", hvilket sikter til det avgiftssubjektet som anskaffet kapitalvaren, jfr. mval.§ 9-2 første ledd første punktum. Imidlertid oppstår den tilpasningsmulighet at tidligere leietaker vil kunne oppnå en større fradragsrett eller justeringsplikt enn hva dennes forutsatte bruk skulle tilsi. Tidligere leietaker kan også unngå en fremtidig justeringsforpliktelse ved samlet justering som følge av "opphør av virksomhet eller overdragelse", jfr. mval.§ 9-5 andre ledd andre punktum, uten at dette drøftes nærmere her.

⁹⁷ Ot.prp. nr. 59 s. 57

⁹⁸ Ot.prp. nr. 59 s. 52

⁹⁹ Ot.prp. nr. 59 s. 49

¹⁰⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 53/57

Endelig vil hensynet til å motvirke "manglende kontrollmuligheter for avgiftsmyndighetene"¹⁰¹ ivaretas dersom bruken uavhengig av avgiftssubjektet legges til grunn ettersom det vil være lettere å utøve kontroll for avgiftsmyndighetene, siden det ikke er nødvendig å ta stilling til spørsmålene ovenfor.

Det legges til grunn at bruken av kapitalvaren uavhengig av avgiftssubjektet er avgjørende.

2.3.2.2 Lovendring som medfører rett til fradrag

Hovedregelen i mval.§ 9-2 første ledd første punktum medfører at det foreligger justeringsplikt når den avgiftspliktige bruken endres til ikke-avgiftspliktig som følge av lovendringer.

Departementet begrunner justeringsplikten etter første punktum med at fradraget bygger "på en forutsetning om at kapitalvaren skal brukes i forbindelse med avgiftspliktige aktiviteter"¹⁰². Det henvises til C-172/03 Heiser om at et "unntak fra å justere fradraget for kapitalvarer i dette tilfellet må anses som statsstøtte"¹⁰³.

Imidlertid oppstilles det et unntak fra hovedregelen i mval.§ 9-2 første ledd andre punktum ettersom næringsdrivende som "får rett til fradrag for inngående merverdiavgift som følge av lovendring, har ... likevel ikke rett til å justere inngående merverdiavgift for anskaffelser mv. foretatt før lovendringens ikrafttredelse."

Ordlyden peker på at den næringsdrivende ikke har justeringsrett for anskaffelser som før lovendringen var anskaffet i ikke-avgiftspliktig virksomhet, men etter lovgivningen er i bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Departementet begrunner unntaket med at "en rett til å justere for tidligere anskaffelser [vil] i realiteten innebære en etterfølgende fradragsrett med store og uoversiktlige provenykonsekvenser"¹⁰⁴.

Det kan reises spørsmål om hvor langt begrunnelsen rekker ettersom det åpnes for at anskaffelser som ble foretatt før en virksomhet ble avgiftspliktig er omfattet av etterfølgende fradragsrett forutsatt at virksomheten utvides til å omfatte avgiftspliktige aktiviteter¹⁰⁵. Selv om utviding forutsetter aktivitet av næringsdrivende, kontra ved lovendring, vil de likevel kunne oppstå "store og uoversiktlige provenykonsekvenser"¹⁰⁶.

Videre vil leietakere som blir avgiftspliktige samt inngår leieavtale etter fullføringen av kapitalvaren, vil imidlertid kunne foreta justering i den resterende justeringsperioden i motsetning til leietakere som

¹⁰¹ Ot.prp. nr. 59 s. 40

¹⁰² Ot.prp. nr. 59 s. 50

¹⁰³ Ot.prp. nr. 59 s. 50

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 59 s. 50

¹⁰⁵ Ot.prp. nr. 59 s. 50

¹⁰⁶ Ot.prp. nr. 59 s. 50

leide lokalet og ble avgiftspliktige etter fullføringen av kapitalvaren ¹⁰⁷. Denne tilpasningsadgangen drøftes ikke nærmere.

Endelig medfører unntaket lite symmetri og rimelighet mellom lovendringstilfellene ettersom det etter første punktum skal justeres, mens det etter andre punktum ikke skal justeres som følge av "store og uoversiktlige provenykonsekvenser" ¹⁰⁸.

2.3.2.3 Disposisjoner som innebærer en endret bruk av kapitalvaren og medfører justering

Forarbeidene nevner ulike justeringsutløsende hendelser, listen er imidlertid "ikke fullstendig" ¹⁰⁹. Enkelte justeringsutløsende hendelser er allerede behandlet direkte eller indirekte i forhold til forarbeidene i oppgaven, mens andre ikke-sentrale ikke behandles. I det følgende skal imidlertid punktene utskiftning av leietaker, leietaker endrer avgiftsstatus, tomme lokaler, brann mv. behandles som egne punkter.

2.3.2.3.1 Utskiftning av leietaker

Forarbeidene nevner for det første "[u]tskiftning av leietaker" ¹¹⁰ som eksempel på endret bruk. En avgiftspliktig leietaker som byttes ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker, eller motsatt, vil "utløse justering av fradragført merverdiavgift på oppføringskostnadene mv., forutsatt at de øvrige vilkårene for justering er oppfylt" ¹¹¹. Dette følger av ordlyden i mval.§ 9-2 første ledd første punktum, jfr. ovenfor.

I forhold til kravet om at utleier/fremleier skal være frivillig registrert etter mval.§ 2-3, oppstilles det kvalitative krav i forskriften til utleien. Kun de bestemmelser som er aktuelle for oppgaven drøftes.

Etter fmval.§ 2-3-1 andre ledd må det "foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleieren og den som bruker arealene i registrert virksomhet".

Ordlyden peker på at dersom det ikke foreligger en ubrutt kjede av avgiftssubjekt i utleierekken, gis ikke noen av avgiftssubjektene fradrag for inngående merverdiavgift uansett hvor i utleierekken de befinner seg.

Det vil kunne medføre store vanskeligheter å holde oversikt over det enkelte ledds disposisjoner over eiendommen ettersom en eier/utleier eller fremleier som anskaffer kapitalvarer påvirkes av enhver part i utleierekken, eks. dersom leietaker nr. 40 skifter avgiftsstatus.

¹⁰⁷ MVA-kommentaren s. 469 og Uttalelse, 17.februar 2009 pkt. 10 (7.3)

¹⁰⁸ Ot.prp. nr. 59 s. 50

¹⁰⁹ Ot.prp. nr. 59 s. 52

¹¹⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 52

¹¹¹ Ot.prp. nr. 59 s. 53

Etter fmval.§ 2-3-2 andre ledd andre og tredje punktum oppstilles det imidlertid krav om at dersom "utleien har skjedd gjennom flere ledd, skal det foreligge en oversikt over nærmeste leietakers bruk av lokalene. Nærmeste leietaker skal bekrefte at vedkommende er frivillig registrert for utleien."

Ordlyden indikerer at utleier eller fremleier kun trenger å ta hensyn nærmeste leietaker. Tolkningen vil heller ikke motvirke formålet om belastning av "det endelige innenlands forbruk av avgiftspliktige ytelser"¹¹² ettersom hver part har et subjektivt ansvar for sin leietaker.

Videre vil tolkningen forhindre at dokumenteringen rundt utleien kompliseres ytterligere, hvilket ble trukket frem i forarbeidene av enkelte høringsinstanser¹¹³. Særlig vil dette gjelde for leietakere ettersom dokumentasjonsplikten kun ligger til utleier/fremleier, jfr. fmval.§ 2-3-2 andre ledd.

Det synes å være motstrid mellom disse to bestemmelsene ettersom det i det ene tilfellet må foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte næringsdrivende, mens det samtidig er nok å dokumentere en bekreftelse av nærmeste leietaker.

Imidlertid omhandler fmval.§ 2-3-2 dokumentasjonsplikten, mens fmval.§ 2-3-1 omhandler hvordan gjeldende rett skal forstås.

2.3.2.3.2 Leietaker endrer avgiftsstatus

Forarbeidene nevner videre at "**leietaker endrer avgiftsstatus**"¹¹⁴ som eksempel på endret bruk. I dette tilfellet siktes det til de tilfeller det ikke skjer "noen fysisk endret bruk av lokalene da leietaker fortsatt driver den samme virksomheten både før og etter lovendringen"¹¹⁵. Dette følger av ordlyden i mval.§ 9-2 første ledd og andre punktum, jfr. ovenfor. I motsetning til utskiftning av leietaker, består det opprinnelige leieforholdet i dette tilfellet.

2.3.2.3.3 Hvem skal justere

Det vil når næringsdrivende oppfører byggetiltak kunne gi ulike utslag alt etter om byggetiltaket anskaffes helt eller delvis av eier/utleier, fremleier eller leietaker, ettersom den avgiftspliktige bruken kan være forskjellig.

Ettersom utgangspunktet er at justeringsplikten og -retten ved opphør av bruksretten overføres til "innehaveren av eiendommen", forutsettes at fremleier og leietaker har avtalt at justeringsplikten og -retten ikke overføres, jfr. fmval.§ 9-3-6 andre ledd.

¹¹² Ot.prp. nr. 2 s. 21

¹¹³ Ot.prp. nr. 59 s. 46 "Linstow eiendom as, Selmer Skanska og Steen & Strøm legger alle vekt på at det etter gjeldende rett er krevende for utleier å dokumentere leieforholdene i et bygg"

¹¹⁴ Ot.prp. nr. 59 s.53

Ordlyden i mval. §§ 9-1, flg. peker kun på at det skal justeres ved senere endringer i bruken, ikke hvilke vilkår som stilles for å kvalifisere som anskaffer av kapitalvarer.

Det forutsettes imidlertid i fmval. § 9-3-6 først ledd at ethvert avgiftssubjekt som har deltatt i byggetiltaket skal justere, slik at det ikke bare er eier/utleier som kvalifiserer som anskaffer av kapitalvarer, jfr. at "**leietaker som har** anskaffet en kapitalvare som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b"(mine uthevninger). Fremleiere vil følgelig omfattes av ordlyden ettersom fremleier fra eier/utleiers synspunkt er leietaker.

Spørsmålet som reises er da hvilke vilkår som stilles for å kvalifisere som anskaffer av kapitalvarer.

Det påpekes i forarbeidene at "inngående merverdiavgift på tiltak som utføres av eieren slås sammen med tiltak som utføres av leietakere"¹¹⁶. Dette innebærer at det er inngående merverdiavgift som parten selv kan fradragføre som er gjenstand for justering, hvilket støttes av Finansdepartementet¹¹⁷.

Etter dette er det klart at eier/utleier, fremleier eller leietaker som har bidratt med midler i anskaffelsen av byggetiltaket kvalifiserer som anskaffer av kapitalvaren.

Forarbeidene gir imidlertid ikke svar på hvordan grensdragningen skal foretas der eier/utleier, fremleier eller leietaker formelt anskaffer hele eller deler av kapitalvaren.

Spørsmålet blir da om det er tilstrekkelig at en part kun er formell anskaffer av kapitalvaren for å omfattes av justeringsreglene.

På den ene side peker forarbeidene på at "inngående merverdiavgift på tiltak som utføres av eieren [skal] slås sammen med tiltak som utføres av leietakere"¹¹⁸, hvilket støttes av Finansdepartementet¹¹⁹. Uttalelsen forutsetter at det reelle forholdet skal legges til grunn ettersom "inngående merverdiavgift på tiltak" forutsetter faktisk dekning av kostnader.

På den andre side vil det dersom det reelle er avgjørende åpne for misbruk. En part som ønsker å reforhandle leieavtalen kan ved et planlagt byggetiltak til 99999 kroner, velge å innskyte 1 krone, slik at byggetiltaket blir en kapitalvare. Dermed vil det foreligge en latent justeringsplikt for eier/utleier eller fremleier. Selv om ulovlige byggetiltak ikke anerkjennes, vil imidlertid misbruksmuligheten foreligge. Denne misbruksmuligheten vil forhindres dersom det formelle forhold er avgjørende.

¹¹⁵ Ot.prp. nr. 59 s.53

¹¹⁶ Ot.prp. nr. 59 s. 52

¹¹⁷ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 2

¹¹⁸ Ot.prp. nr. 59 s. 52

¹¹⁹ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 2

Imidlertid vil det dersom realiteten legges til grunn forhindre at partene, i alle fall lovlig, avtaler at utførelsen av byggetiltaket oppdeles slik at hver part isolert sett kommer under beløpsgrensen.

Videre indikerer forarbeidene at kun eiers disposisjoner over kapitalvaren er avgjørende, ikke leietakers, ettersom overdragelse av fast eiendom til "ny eier ... må sidestilles med at eiendommen går over til ikke-fradragsberettiget bruk"¹²⁰ Ettersom eieren av bygget eller anlegget innehar eiendomsretten, og leietaker kun har leierett, taler sammenhengen med disposisjonsretten at det formelle forholdet er avgjørende.

Imidlertid vil det åpne for misbruk ettersom eier/utleier kan avtale med fremleier eller leietaker at denne formelt utfører et byggetiltak, slik at det oppnås høyere fradragsrett, eksempelvis for fellesarealer. Finansdepartementet synes å støtte betrakningsmåten gjennom uttalelsen om at det kun er "**kostnader** som skal regnes med ved en ny-, på- eller ombygging, samt hva som skal anses som ett og ikke flere byggetiltak, [som] vil gjelde tilsvarende for leietakere"(min utheving)¹²¹. Dette taler for at det reelle forholdet er avgjørende.

Det legges til grunn at det ikke er tilstrekkelig at en part kun er formell anskaffer av kapitalvaren for å omfattes av justeringsreglene.

Spørsmålet videre blir hvordan den nærmere grensdraging skal foretas der eier/utleier, fremleier eller leietaker helt eller delvis anskaffer kapitalvaren.

Forarbeidene påpeker kun at "inngående merverdiavgift på tiltak som utføres av eieren slås sammen med tiltak som utføres av leietakere"¹²², ikke hvilken betrakningsmåte som skal legges til grunn.

I dette tilfellet kan eiers/utleiers, fremleiers eller leietakers utførelse eller dekning av kostnader ses på som et lån mellom avgiftssubjekt, relativ eiendomsrett til kapitalvaren eller relativ eiendomsrett til den faste eiendommen.

Fordelen med relativ eiendomsrett til kapitalvaren er at leietaker kun trenger å forholde seg til kapitalvaren, samt at det er lettere å vurdere avgiftsmessig bruk enn ved relativ eiendomsrett i den faste eiendommen, hvilket vil kunne reise ytterligere spørsmål, jfr. bla. punktet "Forholdet mellom kapitalvarer og areal i utleieforhold".

Ulempen med betrakningsmåten er at adgangen til realisasjon er relativ etter byggetiltakets karakter. Eksempelvis vil et spesialtak være vanskelig å overdra isolert ettersom bruken av dette forutsetter overdragelse eiendomsretten til resten av lokalet, hvilket eier/utleier avgjør.

¹²⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 53

¹²¹ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 2

Fordelen med relativ eiendomsrett er at leietaker i større grad unngår problematikken rundt salg av byggetiltaket ettersom posisjonen som eier av eiendommen gir større innflytelse på de valg som foretas.

Ulempen er at innflytelsen over kapitalvaren og eiendommen vil være relativt alt etter byggetiltakets prosentvise del av den totale faste eiendommen. Videre vil leietaker kunne misbruke denne situasjonen, forutsatt at det er tale om kapitalvare, ettersom leietaker også vil anses som " innehaveren av eiendommen", slik at denne vil kunne innrette seg alt etter hva som gir gunstigst "justeringsplikt og -rett", jfr. mval. § 9-3-6 andre ledd.

Videre vil leietaker også måtte sette seg inn i hele eiers virksomhet i tilknytning til den faste eiendommen, hvilket vil være tidskrevende, kostnadskrevende, osv., samt dekke ulike kostnader som følge av statusen som eier.

Endelig vil en overdragelse, om dette i det hele tatt foretas, kunne ta tid samt gi en annen verdi enn hva byggetiltaket er verdt isolert sett. Leietaker vil også rammes av en eventuell konkurs, slik at leietaker ikke bare i realiteten taper verdien av kapitalvaren, men også må dekke øvrige krav fra konkursboet. Dette drøftes imidlertid ikke nærmere.

Fordelen med lån mellom avgiftssubjekt er at det åpnes for avgiftsmessig planlegging mellom avgiftssubjektene.

Metoden foretas ved at eier/utleier, eller fremleier etter samtykke fra eier/utleier, inngår avtale med avgiftspliktig leietaker om hvem som skal anskaffe byggetiltaket. Ettersom eier/utleier eller fremleier i utgangspunktet har 100 % fradragsrett som følge av at utleievirksomheten er avgjørende, vil metoden innebære en fordel ved byggetiltak i fellesareal.

Metoden vil imidlertid være aktuell i flere tilfeller for leietaker ettersom denne får fradragsrett etter bruken i avgiftspliktig virksomhet.

Eksempelvis vil leietaker som anskaffer typisk et forsterket gulv i fellesarealet til 1 million i 100 % bruk i avgiftspliktig virksomhet, gi en større fradragsrett enn der utleievirksomheten kun tilsier en fradragsrett på 50 %.

Fremgangsmåten vil være at eier/utleier eller fremleier overfører kun 800 000 kroner til leietaker som et lån, hvilket tilsvarer leietakers kostnad fratrukket fradragsretten. Byggetiltaket blir deretter surrogat for lånet, slik at lånet tilbakebetales som en naturalytelse, som da i realiteten gir eier/utleier eller fremleier 100 000 kroner i uberettiget fradrag. Leietaker vil på sin side typisk få ulike fordeler av samarbeidet.

¹²² Ot.prp. nr. 59 s. 52

Det kan reises spørsmål om det i realiteten er långiver som reelt anskaffer byggetiltaket, slik at forholdet har karakter av pro forma. Ettersom dette er et vanskelig bevissspørsmål, legges det til grunn at det ikke er tale om pro forma.

Ulempen med metoden er at denne åpner for misbruk ettersom fmval.§ 2-3-2 kun omhandler utleiers dokumentasjonsplikt. Sett at leietaker feilaktig tror at fremleier avtalekompetanse, vil leietaker komme i en vanskelig situasjon, siden det i utgangspunktet ikke foreligger hjemmel for anskaffelsen av byggetiltaket. Dette drøftes imidlertid ikke nærmere.

Det legges til grunn at eiers/utleiers, fremleiers eller leietakers dekning av kostnader medfører relativ eiendomsrett til byggetiltaket, ikke til den faste eiendommen. Lån mellom avgiftssubjekt er kun en planleggingsmåte, som kan benyttes uavhengig av eiendomsrettens omfang.

2.3.3 Når skal justering ikke skje

2.3.3.1 Tomme lokaler, brann mv

Forarbeidene nevner "[t]omme lokaler, brann mv." ¹²³ som eksempel på bruksendring etter mval.§ 9-2 første ledd.

Departementet innskrenker imidlertid mval.§ 9-2 første ledd ettersom der leietaker flytter ut av lokalene, skal justering "først skje når lokalene igjen tas i bruk, og slik at det ikke skjer en justering i den perioden de står tomme" ¹²⁴. Videre legger departementet til grunn at det ikke skal justeres dersom "en bygning eller et anlegg brenner eller rives ned" ¹²⁵. En oppbygning vil anses som et nytt byggetiltak ¹²⁶.

Departementets innskrenkning er imidlertid ikke i strid med legalitetsprinsippet ettersom tolkningen er til borgernes gunst.

Nedenfor skal tomme lokaler, brann og rivningstilfeller behandles. Hovedvekten ligger imidlertid på tomme lokaler. Det er følgelig flere tilfeller som kunne vært aktuelle, jfr. forarbeidene om at oversikten "ikke [er] fullstendig" ¹²⁷, men det avgrenses mot de i forarbeidene nevnte tilfeller.

2.3.3.1.1 Tomme lokaler

¹²³ Ot.prp. nr. 59 s.53

¹²⁴ Ot.prp. nr. 59 s.53

¹²⁵ Ot.prp. nr. 59 s.53

¹²⁶ Ot.prp. nr. 59 s.53

¹²⁷ Ot.prp. nr. 59 s. 52

Det kan synes som om unnlatt justering kun er et utgangspunkt ettersom Skattedirektoratet har tolket ot.prp. nr. 59 og fortolkningsuttalelsene i forhold til tomme lokaler og konkludert med at "justering i utgangspunktet ikke skal skje i slike tilfeller"¹²⁸.

Imidlertid er forarbeidene klare på dette punktet, jfr. at "det ikke skjer en justering i den perioden de står tomme"¹²⁹.

Det er imidlertid klart at den opprinnelige fradragsretten ved anskaffelsen ikke endres som følge av at lokalene blir tomme. Når lokalene igjen utleies, vil justeringsberegningen ta utgangspunkt i bruken på fullføringstidspunktet, ikke den siste bruken før lokalene ble tomme¹³⁰.

Det er uten betydning for justeringen at lokalene ikke har vært utleid eller at disse har vært utleie til avgiftspliktig eller ikke-avgiftspliktig leietaker. Dette har imidlertid konsekvenser i forhold til fradragsretten, jfr. ovenfor.

Forarbeidene gir videre ikke svar på om leieforholdet må være opphørt eller om det er tilstrekkelig at lokalet ikke benyttes. Det påpekes kun at lokalene anses tomme dersom en "leietaker flytter ut av lokalene"¹³¹.

Spørsmålet som reises er da hvorvidt leieforholdet må være opphørt eller om det er tilstrekkelig at lokalet ikke fysisk benyttes.

På den ene side er det følgelig nærliggende å anta at en leietaker ikke ønsker å betale husleie på lokaler som ikke fysisk benyttes, slik at forarbeidene har ment situasjoner der leieforhold opphører.

På den annen side stenger ikke forarbeidene for at det er tilstrekkelig at lokalet ikke benyttes.

Imidlertid bemerker Skattedirektoratet at det foreligger et virksomhet leieforhold der det løper "en juridisk rett for leietaker til å bruke lokalene og en plikt til å betale leie"¹³², slik at lokalene ikke fysisk må benyttes. Denne sammenhengen taler sterkt for at leieforholdet juridisk sett må være opphørt, hvilket legges til grunn.

Det avgrenses mot spørsmålet om mval.§ 14-3 tredje ledd første punktum setter begrensninger for hvor lenge den næringsdrivende kan la lokaler stå tomme ettersom virksomhet som er falt under "beløpsgrensen i § 2-1 ... uten at virksomheten er slettet ... skal ... forbli registrert i minst to hele

¹²⁸ Uttalelse, 17. februar 2009 pkt. 14 (12)

¹²⁹ Ot.prp. nr. 59 s.53

¹³⁰ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 8

¹³¹ Ot.prp. nr. 59 s. 53

¹³² SKD-melding nr.8/2011 pkt. 3.4

kalenderår". Spørsmålet er særlig aktuelt ettersom tidsbegrensningen i mval. § 8-6 første ledd ikke gjelder for kapitalvaren fast eiendom.

2.3.3.1.2 Brann og riving

I forhold til brann og riving av bygg og anlegg legger departementet til grunn "at det heller ikke skal skje noen justering" ¹³³. Det påpekes at det også i slike tilfeller vil være en endret "bruk resten av justeringsperioden knyttet til kapitalvaren, men i motsetning til [tomme lokaler] ... vil den ikke kunne benyttes igjen" ¹³⁴. I forlengelsen av dette påpekes at dersom "brann eller lignende gjør at det bygges på nytt, vil dette anses som en annen og ny kapitalvare forutsatt at beløpsgrensen for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene mv. nås" ¹³⁵.

Skattedirektoratet peker videre på at "justeringsplikt ikke skal fastholdes når tiltaket er revet, slik at det ikke lenger eksisterer" ¹³⁶. I Merverdiavgiftshåndboken pekes det på at det tilsvarende "gjelder for riving av leietakers investeringer, typisk som ledd i nyinnredning for ny leietaker" ¹³⁷.

2.3.3.1.2.1 Riving

Forarbeidene påpeker at ved riving vil ikke kapitalvaren, i motsetning til tomme lokaler, kunne benyttes igjen, jfr. ovenfor.

Det første spørsmålet som reises er da hvor stor del av kapitalvaren som må være fjernet for at den anses for ikke å kunne benyttes igjen. Ettersom dette må vurderes konkret i forhold til den enkelte kapitalvare, avgrenses det mot dette spørsmålet.

Videre reises spørsmålet om det avgjørende er at kapitalvaren ikke kan benyttes på det nåværende tidspunkt eller at den aldri kan benyttes igjen slik at den må rives helt ned uansett.

Det er på det rene at uttalelsen ikke ville hatt et reelt innhold forutsatt at det avgjørende er at kapitalvaren aldri kan benyttes igjen ettersom det kan anføres at kapitalvaren på et ubestemt tidspunkt vil kunne benyttes igjen innenfor justeringsperioden.

Det legges til grunn at det avgjørende er at kapitalvaren ikke kan benyttes på det nåværende tidspunkt.

2.3.3.1.2.2 Brann

¹³³ Ot.prp. nr. 59 s. 53

¹³⁴ Ot.prp. nr. 59 s. 53

¹³⁵ Ot.prp. nr. 59 s. 53

¹³⁶ Uttalelse, 17.februar 2009 pkt. 2 (3.1)

¹³⁷ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.4

Det reises ulike spørsmål i tilknytningen til uttalelsen i forarbeidene om at "det heller ikke skal skje noen justering dersom en bygning eller et anlegg brenner ... ned" ¹³⁸.

Det første spørsmålet som reises er om det stilles krav om at hele bygget eller anlegget brenner ned eller om det er tilstrekkelig at kun kapitalvaren brenner ned.

På den ene side peker forarbeidene eksplisitt på at en bygning eller et anlegg brenner ned. Det synes dermed som om det ikke er tilstrekkelig at kun kapitalvaren brenner ned.

Imidlertid fremkommer det implisitt av forarbeidene at det avgjørende er om en kapitalvare brenner ned ettersom det er denne som er gjenstand for justering og ved oppbygging vil "anses som en annen og ny kapitalvare forutsatt at beløpsgrensen for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene mv. nås" ¹³⁹.

Det legges til grunn at det er tilstrekkelig at kapitalvaren brenner ned.

Spørsmålet videre blir da om brannen må være av en slik karakter at kapitalvaren må rives helt ned for deretter å oppbygges eller om det er tilstrekkelig at den kan repareres.

Forarbeidene påpeker kun at hvis "brann eller lignende gjør at det bygges på nytt, vil dette anses som en annen og ny kapitalvare forutsatt at beløpsgrensen for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene mv. nås" ¹⁴⁰.

På den ene side synes det som om det må bygges helt på nytt for at justering ikke skal skje. Dette støttes av bemerkningen "brenner ... ned" og "vil den ikke kunne benyttes igjen", slik at sammenhengen mellom disse påpeker at kapitalvaren etter sin karakter først må rives ned for deretter å oppbygges.

Imidlertid er det som nevnt ovenfor ikke krav om at kapitalvaren brenner helt ned. Dersom det skulle stilles krav om at kapitalvaren først må rives for deretter å oppbygges ville dette motivert til tilpasninger i form av type kapitalvarer en leietaker er villig til å anskaffe.

Imidlertid vil et krav om at kapitalvaren først må rives for deretter å oppbygges motivere til tilpasninger i form av type kapitalvarer en leietaker er villig til å anskaffe. Kravet vil videre være konkurransevridende ettersom enkelte kapitalvarer uansett vil kunne fikses etter en brann.

Det legges til grunn at det er tilstrekkelig at kapitalvaren kan repareres etter brannen.

¹³⁸ Ot.prp. nr. 59 s. 53

¹³⁹ Ot.prp. nr. 59 s. 53

¹⁴⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 53

2.3.4 Justering etter mval. § 9-2 tredje ledd "overdras"

Det er klart ordlyden "overdras" peker på at eiendomsretten til kapitalvaren må overføres fra overdrager til mottaker, jfr. drøftelsen ovenfor.

Ordlyden peker videre på at enhver type overdragelse omfattes forutsatt at eiendomsretten til kapitalvaren overføres.

I forarbeidene påpekes at bestemmelsen kommer til "anvendelse uavhengig av om eiendommen selges, uttas eller overlates ny eier uten at det kreves opp vederlag. I et slikt tilfelle skal det alltid skje en reduksjon av inngående merverdiavgift"¹⁴¹. Overdragelse innebærer at kapitalvaren går over til ikke-fradragsberettiget bruk¹⁴².

Forarbeidene sammenholdt med ordlyden peker på at frivillig salg og tvangssalg omfattes, hvilket støttes av Skattedirektoratet¹⁴³, samt uttak av kapitalvarer og overføring av eiendomsrett uten vederlag.

Det nevnes videre ulike eksempler på overdragelsesmetoder i Merverdiavgiftshåndboken som ikke direkte fremgår av forarbeidene, hvilket skal behandles.

Skattedirektoratet påpeker at fusjon og fisjon er overdragelsesmetoder¹⁴⁴. Det bemerkes i forhold til fisjon i en uttalelse at utfisjonering til "hjelpeselskap" kan utløse samlet justeringsplikt¹⁴⁵.

Det påpekes videre at overdragelse av "aksjer i selskaper, herunder «single purpose» selskaper som eier kapitalvarer, er ikke det samme som overføring av den kapitalvare som ligger i aksjeselskapet. Aksjesalg er således ingen justeringsutløsende hendelse i forhold til tredje ledd"¹⁴⁶. Dette følger forutsetningsvis av fmval. § 9-3-3 tredje ledd, ettersom det må inngås egen avtale om overføring av kapitalvaren. Dette innebærer at ved overdragelse av aksjer i et selskap i motsetning til eiendomsretten, oppnå i realiteten det samme uten at justering utløses.

Stiftelse av bruksrett omfattes heller ikke¹⁴⁷ selv om denne er evigvarende, hvilket også begrunnes med at bruksrett til fast eiendom ikke kan anses som en kapitalvare i en uttalelse fra Skattedirektoratet¹⁴⁸.

¹⁴¹ Ot.prp. nr. 59 s. 67

¹⁴² Ot.prp. nr. 59 s. 57/67

¹⁴³ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.6

¹⁴⁴ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.6 og Uttalelse, 17. februar 2009 pkt. 6 og 7

¹⁴⁵ Uttalelse, 17. februar 2009 pkt. 6

¹⁴⁶ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.6

¹⁴⁷ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.6

¹⁴⁸ BFU 30/08

Konkurs mv. som kunne medføre unnlatt tilbakeføring av inngående merverdiavgift etter tidligere forskrift nr. 72 §§ 3 og 4, vil nå utløse justering¹⁴⁹.

Skattedirektoratet bemerker videre at overtakelse av infrastruktur, typisk opprustning av vei, ny vei, gangvei, sykkelvei og rundkjøring, til kommune og stat er en justeringssituasjon¹⁵⁰. I denne sammenheng er det i en senere uttalelse presisert at det foreligger en justeringssituasjon uavhengig av om "eiendomsrett til grunnen overdras før eller etter byggetiltaket igangsettes"¹⁵¹. Uttalelsen støtter tolkningen om at det er byggetiltaket og ikke eiendommen som er gjenstand for overdragelse, hvilket også støttes av Merverdiavgiftshåndboken¹⁵².

Etter mval.§ 9-2 fjerde ledd presiseres at det også skal justeres når "kapitalvarer overdras som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av denne, og overdragelsen er fritatt for merverdiavgift etter § 6-14".

Ordlyden peker på at dersom overdragelsen er fritatt for merverdiavgift etter mval.§ 6-14, skal det likevel justeres ved hel eller delvis virksomhetsoverdragelse.

Forarbeidene bemerker at også kapitalvarer som overdras som ledd i overdragelse av virksomhet, går over til ikke-fradragsberettiget bruk¹⁵³.

Bestemmelsen drøftes ikke nærmere.

2.3.5 Overføring av justeringsplikten og -retten

2.3.5.1 Generelle vilkår for overføring av justeringsplikten og -retten

Overføring av justeringsplikten og -retten reguleres av mval.§ 9-3, samt grundig gjennom forskriften. Fokuset i dette punktet er vilkårene for overdragelse av justeringsplikten og -retten. Det avgrenses imidlertid mot fmval.§ 9-3-7 ettersom denne omhandler fellesregistrering, samt fmval.§ 9-3-8 ettersom denne omhandler etterfølgende ansvar for oppfylling av justeringsplikten.

Etter mval.§ 9-3 første ledd kan justering etter mval.§ 9-2 tredje og fjerde ledd "unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen".

Ordlyden angir at overdrager kan unnlate å justere dersom mottaker overtar justeringsforpliktelsen.

¹⁴⁹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.6

¹⁵⁰ BFU 02/09 og Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.6

¹⁵¹ BFU 31/09

¹⁵² Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-2.6

¹⁵³ Ot.prp. nr. 59 s. 53/57

Etter mval.§ 9-3 andre ledd første punktum skal den som overdrar en kapitalvare "foreta en samlet justering av inngående merverdiavgift for endringer som nevnt i § 9-2 første ledd som skjer i vedkommendes eiertid."

Ordlyden angir at det skal foretas samlet justering for overdragers bruksendringer i dennes eiertid. Hva som ligger i samlet justering behandles nedenfor under "Justeringsperiodens slutt".

Etter mval.§ 9-3 andre ledd andre punktum får den som "overtar kapitalvaren ... rett og plikt til å justere for senere endringer."

Ordlyden peker klart på at mottakeren kun skal justere for de endringer denne foretar, ikke bruksendringer overdrager har foretatt.

Etter fmval.§ 9-3-1 første ledd sikter overføring av justeringsplikten til "den framtidige plikten overdrageren har til å justere ned fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragsberettiget formål reduseres."

Ordlyden innebærer at dersom den avgiftspliktige bruken blir lavere enn bruken ved anskaffelsen forligger det en fremtidig justeringsforpliktelse.

Etter fmval.§ 9-3-1 andre ledd sikter overføring av justeringsretten til "den framtidige retten overdrageren har til å justere opp fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragsberettigede formål øker."

Ordlyden innebærer at dersom den avgiftspliktige bruken blir høyere enn bruken ved anskaffelsen forligger det en fremtidig justeringsrett.

2.3.5.2 Forutsetninger og krav etter forskriften

Imidlertid oppstilles det i forskriften bestemte krav for at det kan inngås en avtale om overdragelse av justeringsplikten og/eller justeringsretten. Nedenfor skal forutsetninger og krav til avtalen behandles.

Etter fmval.§ 9-3-2 første ledd første punktum er det første vilkåret for overføring av justeringsplikten at mottakeren er "registrert avgiftssubjekt på overdragelsestidspunktet eller blir et registrert avgiftssubjekt senest i samme termin som overdragelsen skjer."

Ordlyden peker på at den næringsdrivende enten må være avgiftspliktig på overdragelsestidspunktet eller bli avgiftspliktig senest i den terminen overdragelsen foretas.

Videre oppstilles det i fmval.§ 9-3-2 første ledd andre punktum en begrensning i form av at dersom "mottakerens fradragsrett er mindre enn overdragerens fradragsrett, kan mottakeren bare overta den delen av overdragerens justeringsplikt som svarer til mottakerens fradragsrett for kapitalvaren."

Bestemmelsen må ses i sammenheng med at overdragelse av fast eiendom til ny eier innebærer at denne går over til ikke-fradragsberettiget bruk¹⁵⁴. Ordlyden innebærer dermed at dersom overdrager driver 70 % avgiftspliktig bruk og mottaker 50 %, vil det kun være adgang til å overføre 50 % av justeringsforpliktelsen. Den resterende delen på 20 % ”må justeres samlet av overdrageren”, jfr. fmval. § 9-3-2 første ledd tredje punktum.

Etter fmval. § 9-3-2 andre ledd er det ”et vilkår for overføring av justeringsplikten at mottakeren samtykker i overføringen.”

Ordlyden peker på at mottakeren av kapitalvaren kan motsette seg å overta justeringsplikten ettersom denne i realiteten innebærer en årlig byrde, ettersom det skal justeres for det enkelte regnskapsår, jfr. nedenfor. Det stilles derimot ikke krav om samtykke ved overføring av justeringsretten, som på sin side innebærer en fordel.

Vilkårene for overføring av justeringsretten er at ”mottakeren er næringsdrivende og at kapitalvaren anskaffes til bruk i næringsvirksomheten”, jfr. fmval. § 9-3-4.

Ordlyden ”næringsdrivende” peker på at mottakeren ikke trenger å være et avgiftssubjekt i motsetning til mottaker av justeringsforpliktelse, jfr. ovenfor. Denne adgangen henger sammen med det faktum at en næringsdrivende kan senere frivillig registreres og da benytte seg av justeringsretten, jfr. ovenfor og Merverdiavgiftshåndboken 9-3.2. En slik adgang ved justeringsplikt vil i realiteten ”motivere til tilpasninger for å unngå merverdiavgift og konkurransevridninger”¹⁵⁵ ettersom kun avgiftssubjekt vil omfattes av justeringsforpliktelsen, slik at justeringsreglenes formål undergraves.

Kravet om anskaffelse ”til bruk i næringsvirksomhet” peker på at anskaffelsen av kapitalvaren er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for justering, anskaffelsen må være til bruk i næringsvirksomhet, hvilket også gjelder for anskaffelse til bruk i virksomhet utenfor loven¹⁵⁶.

2.3.6 Justeringsperioden fra begynnelse til slutt

2.3.6.1 Justeringsperiodens lengde

Etter mval. § 9-4 andre ledd første punktum er ”justeringsperioden ti år etter fullføringen”. Det er klart at ordlyden ”fullføringen” har samme innhold i mval. § 9-2 første ledd og ordlyden ”fullført” etter mval. § 9-1 første ledd.

¹⁵⁴ Ot.prp. nr. 59 s. 53

¹⁵⁵ Ot.prp. nr. 59 s. 43

¹⁵⁶ Ot.prp. nr. 59 s. 49

Ordlyden peker på at det skal justeres fra fullføringen av kapitalvaren og frem til utløpet av 10 års perioden.

Spørsmålet som reises er hvordan 10 års perioden skal beregnes.

Ordlyden gir ikke direkte svar på hvordan tidsperioden skal beregnes. Det bemerkes imidlertid i mval. § 9-4 andre ledd siste punktum at i "justeringsperioden medregnes det regnskapsåret kapitalvarene ble fullført", hvilket peker på at det er antall regnskapsår som er avgjørende og ikke kalenderår. Dette støttes av forarbeidene ¹⁵⁷. Endelig presiserer Finansdepartementet at virksomheter som har avvikende regnskapsår også vil ha avvikende justeringsår, slik at disse korresponderer ¹⁵⁸.

Skattedirektoratet bemerker at ved anskaffelse av en kapitalvare i mars, vil det første justeringsåret være "fra mars til og med desember, dvs. ti måneder" ¹⁵⁹. Dette innebærer at dersom det foretas avgiftspliktig utleie frem til oktober og deretter ikke-avgiftspliktig utleie, vil den avgiftspliktige bruken være 70 % (7/10) ¹⁶⁰.

Etter dette vil det være en fordel for næringsdrivende å anskaffe kapitalvarer i slutten av et år ettersom det da i tillegg til å være adgang til full fradragføring, dvs. 100 % (1/1), vil det kun være nødvendig å justere i realiteten litt over 9 år. Næringsdrivende som kun driver avgiftspliktig utleie i justeringsperioden vil ved anskaffelse av kapitalvarer i begynnelsen av det første året, reelt sett justere i 10 hele år.

2.3.6.2 Justeringsperiodens startpunkt

Det første spørsmålet som reises er hvilke krav som stilles til "fullføringen" av kapitalvaren, slik at justeringsperioden begynner å løpe, jfr. mval. § 9-4 andre ledd første punktum.

Ordlyden "fullføringen" peker isolert sett på at de ulike tiltak som til sammen utgjør kapitalvaren er ferdigstillet.

I mval. § 9-4 andre ledd andre punktum anses kapitalvaren fast eiendom som "fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eller dersom slik attest eller tillatelse ikke er nødvendig, når kapitalvarene er tatt i bruk."

Ordlyden angir klart hvilke frister som vil medføre at justeringsperioden begynner å løpe.

¹⁵⁷ Ot.prp. nr. 59 s. 56

¹⁵⁸ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 10

¹⁵⁹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-4.2

¹⁶⁰ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-4.2

Skattedirektoratet har bemerket at "visse avsluttende arbeider utføres etter at det er gitt brukstillatelse, utsetter som utgangspunkt ikke justeringsperioden, jf. Skattedirektoratets uttalelse av 17. februar 2009 pkt. 1" ¹⁶¹. Videre bemerkes at overdragelse av kapitalvaren er uten betydning for når justeringsperioden begynner å løpe ¹⁶². Dette drøftes ikke nærmere.

Forarbeidene bemerker at justeringsperioden bør i utgangspunktet "ikke bero på når i byggeprosessen merverdiavgiften påløper, og av praktiske hensyn bør det heller ikke gjelde flere ulike justeringsperioder ved samme byggetiltak" ¹⁶³, men når kapitalvaren anses fullført ¹⁶⁴. Det må i forlengelsen av dette avgjøres konkret hva som utgjør en eller flere kapitalvarer, jfr. ovenfor.

Skattedirektoratet påpeker at det kan forekomme tilfeller der prinsippet om at "full ferdigstillelse" ¹⁶⁵ er avgjørende "bør fravikes og justeringsperioden av praktiske hensyn bør begynne å løpe særskilt for de enkelte deler av byggetiltaket som faktisk er tatt i bruk" ¹⁶⁶. Det påpekes videre at det ikke er foretatt en nærmere avgresning av slike tilfeller, slik at det må foretas en konkret vurdering ¹⁶⁷.

Finansdepartementet støtter denne tolkningen og bemerker at det kan "tenkes tilfeller der man bør fravike dette utgangspunktet" ¹⁶⁸.

Imidlertid vil en slik bestemmelse åpne for usikkerhet ettersom det vil være problematisk å avklare forholdet til fradragsretten i kapittel 8 og justeringsreglene i kapittel 9.

Den næringsdrivende må i tillegg til å sondre mellom om det foreligger en eller flere kapitalvarer avgjøre om oppdelingen medfører at noen av delene ikke kvalifiserer til kapitalvare, men kun byggetiltak. Denne vanskelige vurderingen vil kompliseres ytterligere gjennom at en kapitalvare deles opp i form av ulike justeringsperioder.

Oppdelingen i ulike justeringsperioder reiser spørsmål om de ulike delene, typisk lokaler, utgjør egne kapitalvarer. I forlengelsen av dette må det tas stilling til om det i realiteten ikke er tale om kapitalvarer og hvordan forholdet til justeringsreglene skal behandles. Dersom de ulike delene ikke utgjør kapitalvarer reises det en rekke spørsmål i forhold til overdragelse.

I forhold til fradragsretten må det tas stilling til en rekke spørsmål ettersom det foreligger krav om førstegangsutleie innen seksmånedensfristen for kapitalvarer og en treårsfrist for ikke-kapitalvarer, jfr. ovenfor. Videre reises det spørsmål næringsdrivende kan unnlate å ferdigstille en del av kapitalvaren,

¹⁶¹ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-4.3

¹⁶² Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-4.3

¹⁶³ Ot.prp. nr. 59 s. 56

¹⁶⁴ Ot.prp. nr. 59 s. 56

¹⁶⁵ MVA-komentaren s. 477

¹⁶⁶ MVA-komentaren s. 477

¹⁶⁷ MVA-komentaren s. 477

slik at de øvrige ferdigstillende lokaler kan leies ut til ikke-avgiftspliktige uten at fradragrett etter kapittel 8 nektes.

De nevnte spørsmål skal ikke drøftes nærmere, men er nevnt for å illustrere noen av de konsekvenser som kan oppstå etter Finansdepartementets og Skattedirektoratets tolking.

2.3.6.3 Justeringsperiodens slutt

Justeringsperioden utløper "ti år etter fullføringen" av kapitalvaren, jfr. mval.§ 9-4 andre ledd første punktum.

Selv om det foretas endringer i bruken etter mval.§ 9-2 første ledd vil justeringsperioden fortsatt være "ti år etter fullføringen", jfr. mval.§ 9-4 andre ledd første punktum.

Ved overdragelse etter mval.§ 9-2 tredje eller fjerde ledd vil justeringsperioden utløpe ved overdragelsen, hvilket henger sammen med at overdragelse av kapitalvaren fast eiendom sidestilles med at "eiendommen går over til ikke-fradragberettiget bruk"¹⁶⁹. Imidlertid vil justeringsperioden fortsette for justeringsretten og den delen av justeringsplikten som mottaker overtar, jfr. mval.§ 9-3 andre ledd.

Videre skal justering ved "opphør av virksomhet ... [foretas] samlet for den resterende delen av justeringsperioden", jfr. mval.§ 9-5 andre ledd andre punktum.

Ordlyden peker på at justeringsperioden avsluttes etter den samlede justering.

Imidlertid vil justeringsperioden fortsette å løpe dersom den næringsdrivende har beholdt "kapitalvaren i virksomheten", blir "registrert i Merverdiavgiftsregisteret" og velger å "fortsette å justere", jfr. mval.§ 9-4 tredje ledd.

Ordlyden peker på at det er en forutsetning for fortsatt justering at kapitalvaren ikke har vært tatt ut fra den samlede virksomheten i tillegg til at den næringsdrivende oppfyller vilkårene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Det er imidlertid en forutsetning etter mval.§ 9-4 tredje ledd for fortsatt justering at det er tale om opphør av "merverdiavgiftspliktig virksomhet".

Ordlyden peker på at den samlede justering, som følge av opphør av virksomheten, sikter til den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette støttes opp av det faktum at opphør av ikke-avgiftspliktig

¹⁶⁸ Fortolkningsuttalelsen av 16. november 2007 pkt. 5

¹⁶⁹ Ot.prp. nr. 59 s. 53

virksomhet ikke er en justeringshendelse ettersom kapitalvaren ikke får en endret bruk, jfr. mval. § 9-2 første ledd. Opphør av virksomhet som er ikke-avgiftspliktig medfører ikke at kapitalvaren går over til full avgiftspliktig virksomhet, kapitalvaren kan eksempelvis benyttes privat.

Det avgrenses mot nærmere behandling av vilkårene for opphør av virksomhet i mval. § 14-3, jfr. ovenfor.

2.3.7 Hvordan justering skal skje

2.3.7.1 Samlet eller årlig justering

Det skiller mellom samlet og årlig justering avhengig av hvilke disposisjoner avgiftssubjektet foretar i justeringsperioden. Samlet og årlig justering knytter seg til ulike justeringshendelser.

Samlet justering skal foretas ved "opphør av virksomhet eller overdragelse av kapitalvarer", jfr. mval. § 9-5 andre ledd andre punktum. Det er klart at ordlyden "overdragelse", viser hen til ordlyden "overdras" i mval. § 9-2 tredje ledd.

Årlig justering, dvs. "justering i det enkelte regnskapsår", skal foretas ved bruksendringer etter mval. § 9-2 første ledd, jfr. mval. § 9-5 første ledd andre punktum.

I det følgende skal justeringsmetodene behandles.

Etter mval. § 9-5 første ledd andre punktum skal det for kapitalvaren fast eiendom justeres med "en tidel av den inngående merverdiavgift som påløp i forbindelse med ny-, på- eller ombyggingen ... i det enkelte regnskapsår."

Ordlyden "en tidel av inngående merverdiavgift" peker på at 10 % av den totale merverdiavgift som påløp ved anskaffelsen av kapitalvaren fast eiendom, uavhengig av fradragretten, skal justeres i det enkelte regnskapsår.

Ordlyden "i det enkelte regnskapsår" peker på at justeringsbeløpet skal justeres etter bruken det enkelte år, hvilket støttes av forarbeidene ¹⁷⁰.

Etter mval. § 9-5 andre ledd første punktum skal justeringen "foretas på grunnlag av endringen i fradagsprosenten som finner sted innenfor det enkelte regnskapsår i forhold til fradagsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse".

¹⁷⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 68

Ordlyden gir ikke holdepunkter for om det er forholdene ved utgangen av regnskapsåret eller den gjennomsnittlige bruken i regnskapsåret som er avgjørende.

Det slås imidlertid fast i forarbeidene at det er den gjennomsnittlige bruken i regnskapsåret som er avgjørende ¹⁷¹.

Etter dette vil fradragsretten per regnskapsår kun ha betydning for 10 % av total inngående merverdiavgift på kapitalvaren. En kapitalvare der inngående merverdiavgift totalt utgjør 5 millioner, vil kun 500 000 kroner være gjenstand for justering per regnskapsår. Dette gjelder selv om kapitalvaren går over til ikke-fradragsberettiget bruk i den resterende justeringsperiode, hvilket støttes i forarbeidene ¹⁷².

Ordlyden "samlet for den resterende delen av justeringsperioden" peker på at hele justeringsbeløpet skal justeres på en gang og ikke med 1/10 pr år, jfr. mval.§ 9-5 første ledd andre punktum.

Det presiseres at kapitalvaren anses for å gå over til ikke-fradragsberettiget bruk ved overdragelse og opphør av virksomhet, jfr. ovenfor under "justeringsperiodens slutt".

Felles for justeringsmetodene er at det i "den resterende delen av justeringsperioden regnes også med det regnskapsåret bruken av kapitalvarene endres eller kapitalvarene overdras", jfr. mval.§ 9-5 andre ledd siste punktum.

Ordlyden peker på at bruken i det aktuelle regnskapsåret beregnes med utgangspunkt i hele regnskapsåret. Denne tolkningen støttes i forarbeidene ¹⁷³ og av Skattedirektoratet ¹⁷⁴.

2.3.7.2 Kort om beregning av justeringsbeløpet

Etter mval.§ 9-5 fjerde ledd skal endringer i bruken av "del av kapitalvare", kun utløse justering for "denne delen", hvilket også gjelder ved "overdragelse av slik del".

Ordlyden peker på at bruksendringer eller overdragelse som kun gjelder en del av kapitalvaren, kun vil utløse justering for denne delen, hvilket støttes i forarbeidene ¹⁷⁵. Det forutsettes følgelig at bruksendringen og overdragelsen utløser justering, jfr. ovenfor.

Det avgrenses mot nærmere behandling av mval.§ 9-5 fjerde ledd.

¹⁷¹ Ot.prp. nr. 59 s. 56

¹⁷² Ot.prp. nr. 59 s. 56

¹⁷³ Ot.prp. nr. 59 s. 57

¹⁷⁴ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-5.4

¹⁷⁵ Ot.prp. nr. 59 s. 57

Etter mval.§ 9-5 femte ledd skal justeringsbeløpet tas med ”i omsetningsoppgaven som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift.”

Ordlyden peker på at endringer av bruken skal dokumenteres i omsetningsoppgaven. Fmval.§ 9-5-1 inneholder nærmere bestemmelser om innberetting av justeringsbeløpet. Dette drøftes ikke nærmere.

Forarbeidene angir ikke nærmere hvordan beregningen skal foretas.

Imidlertid har Finansdepartementet i en senere fortolkningsuttalelse oppstilt en formel for beregning av kapitalvaren fast eiendom, hvilket er for det enkelte justeringsår er $1/10 \times$ ”(fradragsprosenten for kapitalvaren ved justeringsperioden begynnelse – fradragsprosenten for kapitalvaren innenfor det enkelte regnskapsår, det vil si i justeringsåret) x inngående merverdiavgift som påløp ved anskaffelsen av kapitalvaren”¹⁷⁶.

Det er tre muligheter etter beregningen, hvilket er 0 kroner, positiv eller negativ bruksendring. 0 kroner innebærer at det ikke skal justeres, positivt tall innebærer at det foreligger justeringsplikt, mens negativt fortegn innebærer at det foreligger en justeringsrett¹⁷⁷.

Formelen åpner imidlertid for tilpasninger gjennom adgangen til ytterligere bruk inntil en halv til en måned uten å utløse justering. I fortolkningsuttalelsen ble ikke-avgiftspliktig bruk i 15 dager og avgiftspliktig bruk 16 dager, ansett for kun avgiftspliktig bruk.

Fortolkningsuttalelsen gir videre ingen føringer der bruken er 15 dager i avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dette behandles ikke nærmere.

2.3.7.3 Bagatellgrensen

Etter mval.§ 9-5 tredje ledd ”skal [det] ikke foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse.” Forkortelsen ”bagatellgrense”¹⁷⁸ benyttes i det følgende for denne fritaksordningen for justering.

Ordlyden peker på at dersom bruksendringen er mindre en 10 prosent i forhold til fradragsprosenten ved anskaffelsen, skal justering unnlates.

Det er klart at manglende justeringsadgang ikke kan ”«tas igjen» neste år”¹⁷⁹, hvilket også forutsettes av systematikken med årlig justering, jfr. ovenfor.

¹⁷⁶ Fortolkningsuttalelse av 19. november 2007 Til [§ 1-3](#)

¹⁷⁷ Fortolkningsuttalelse av 19. november 2007 Til [§ 1-4](#)

¹⁷⁸ Ot.prp. nr. 59 s. 55

¹⁷⁹ MVA-kommentaren s. 482

Det åpnes for to tolkningsalternativer angående 10 prosentgrensen. Ordlyden åpner for at en bruksendring på 5 prosent utløser justering, ettersom differansen mellom redusert og økt bruk vil være 10 prosent (-5+5). Imidlertid er det nærliggende at det avgjørende er at bruken enten økes eller reduseres med 10 i forhold til opprinnelig fradragsrett, hvilket legges til grunn. Dette støttes av forarbeidene ¹⁸⁰.

Bakgrunnen for innføringen av bagatellgrensen er å søke en "forenkling både for næringslivet og skatteetaten, og det bør derfor ikke være anledning til å gjøre justeringer hvis svingningene er mindre enn ti prosentpoeng" ¹⁸¹.

Ordlyden gir imidlertid ikke svar på når bagatellgrensen er aktuell, om det avgjørende er tidspunktet bruksendringen ikke er mindre enn 10 prosent eller om det skal foretas en gjennomsnittsberegning pr år eller gjennom hele justeringsperioden.

Forarbeidene forutsetter imidlertid at den gjennomsnittlige bruken i løpet av året er avgjørende ¹⁸². I forlengelsen av dette er det den gjennomsnittlige fradragsprosenten innenfor det aktuelle regnskapsåret som er avgjørende ¹⁸³. Denne tolkningen følger også av normalordningen med årlig justering og legges til grunn.

Det kan reises spørsmål om det ved overskridelse av bagatellgrensen kan kreves justering for kun den overskridende delen eller differansen mellom nåværende bruk og bruken ved anskaffelsen.

På den ene side vil det være konkurransevridende og motivere til tilpasninger dersom differansen mellom nåværende bruk og bruken ved anskaffelsen legges til grunn. Næringsdrivende som endrer bruken med 10 % prosent vil få full fradragsrett for bruksendringen, mens næringsdrivende som endrer bruken mindre enn 10 % ikke vil få fradragrett.

Imidlertid medfører symmetrihensynet at næringsdrivende som ikke overstiger bagatellgrensen også slipper å nedjustere, mens den næringsdrivende som driver 10 % må justere for hele bruksendringen. Bestemmelsen vil da virke "provenynøytralt" ¹⁸⁴ ettersom staten samlet sett ikke får økte inntekter.

Det legges til grunn at det er differansen mellom nåværende bruk og bruken ved anskaffelsen som skal legges til grunn ved overskridelse av bagatellgrensen.

2.3.7.3.1 Forholdet mellom kapitalvarer og areal i utleieforhold

¹⁸⁰ Ot.prp. nr. 59 s. 55

¹⁸¹ Ot.prp. nr. 59 s. 55

¹⁸² Ot.prp. nr. 59 s. 68

¹⁸³ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-5.5, Uttalelse, 17. februar 2009 pkt. 5 (5), MVA-kommentaren s. 482

¹⁸⁴ Ot.prp. nr. 59 s. 55

Skattedirektoratet påpeker, hvilket støttes av Finansdepartementet ¹⁸⁵, at "bagatellgrensen for et bygg med flere lokaler i utgangspunktet skal vurderes isolert for det enkelte lokale/areal og andel av fellesareal, og ikke i forhold til hele bygget/anlegget" ¹⁸⁶. Selv om det kun er tale om bagatellgrensen vil uttalelsen omfatte bruksendringer generelt, siden bagatellgrensen kun er en prosentmessig avgrensning innenfor bruksendringer.

Finansdepartementet benytter som eksempel et kjøpesenter som "inneholder 20 like store utleielokaler som alle er utleid til avgiftspliktige leietakere, og en av leietakerne erstattes i år 2 i justeringsperioden med en ikke-avgiftspliktig virksomhet, skal det justeres for dette lokalet selv om endringen i utleid areal for hele kjøpesenteret kun utgjør fem prosentpoeng" ¹⁸⁷. Eksempelet forutsetter at kjøpesenteret utgjør en kapitalvare.

Spørsmålet som reises er om det etter uttalelsen ikke bare er kapitalvarens bruk i utleievirksomheten som er avgjørende i forhold til fradragsretten, men også avgrensende endringer innad i kapitalvaren.

På den ene side bemerker Finansdepartementet at forståelsen av bagatellgrensen er knyttet til det forhold at fradragsprosenten vurderes i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse for hvert lokale/areal ¹⁸⁸. Tolkningen ovenfor vil motvirke at større kapitalvarer i utleievirksomhet får en fordel, kontra mindre kapitalvarer, ettersom den prosentmessige endring vil bli mindre.

På den andre side er det den enkelte "kapitalvare" som er gjenstand for justering etter bl.a. mval. § 9-2 første ledd. Dette peker klart på at ikke skal foretas full justering ved avgrensende endringer innad i kapitalvaren.

Finansdepartementet påpeker at tolkningen vil være i tråd med hensikten om at det ikke skal justeres ved enhver mindre endring i bruken, men kun der det skjer en full endring i fradragsberettiget formål ¹⁸⁹. Det er tvilsomt hvor langt tolkningen rekker ettersom det er kapitalvarens verdimeslige fordeling som er avgjørende ¹⁹⁰, slik at like lokaler arealmessig vil kunne ha ulik innvirkning på kapitalvarens avgiftspliktige bruk. Denne problematikken kommer ikke frem i eksempelet ovenfor.

Imidlertid foreligger det ikke hjemmel for tolkningen i loven eller forarbeidene og ettersom dette er legalitetsprinsippets område taler dette sterkt mot tolkningen.

¹⁸⁵ Fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 pkt. 3

¹⁸⁶ Uttalelse, 17. februar 2009 pkt. 5 (5)

¹⁸⁷ Merverdiavgiftshåndboken avsnitt 9-5.5

¹⁸⁸ Fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 pkt. 3

¹⁸⁹ Fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 pkt. 3

¹⁹⁰ Fortolkningsuttalelse av 19. november 2007 til § 3-2, eksempel 7

Det legges til grunn at avgrensede endringer innad i kapitalvaren ikke er avgjørende i forhold til fradragsretten.

3 Litteraturliste

- 1) Rt. 2003 s. 1821
- 2) Rt. 2005 s. 951
- 3) Rt. 1940 s. 594
- 4) Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)
- 5) Ot.prp. nr. 21 (2001-2002)
- 6) Ot.prp. nr. 59 (2006-2007)
- 7) SKD-melding 3. oktober 2001
- 8) SKD-melding nr.8/2011
- 9) Uttalelse, 17. februar 2009
- 10) Uttalelse, 23.juni 2009
- 11) Uttalelse, 6. desember 2011
- 12) BFU 30/08
- 13) BFU 02/09
- 14) BFU 31/09
- 15) Brev fra Skattedirektoratet til fylkesskattekontorene, 10. oktober 2001
- 16) Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer
- 17) Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 19. november 2007 til forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer avsnitt til § 2-7 tilfeller der overdrageren må oppfylle justeringsforpliktelse etter overføring
- 18) Ole Gjems-Onstad, Tor S Kildal, MVA-kommentaren, 4. utgave, Oslo 2011

19) Merverdiavgiftshåndboken 7.utg.2011, 21.mars 2011

20) Thor Falkanger, Aage Thor Falkanger, *Tingsrett*, 6. utgave (Oslo 2007)

21) Viggo Hagstrøm, Aarbakke Magnus, *OBLIGASJONSRETT*, 3. opplag (Oslo 2008)

22) Stortingets skattevedtak 2012

4 Lister over tabeller, figurer m v