

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

I lov 29. juni 2007 nr. 45 vedtok Stortinget flere endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (mval.), herunder bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer. Disse bestemmelsene trer i kraft 1. januar 2008 og vil gjelde anskaffelser mv. av kapitalvarer som skjer fra og med 1. januar 2008.

Justeringsbestemmelsene for kapitalvarer innebærer i hovedtrekk at inngående merverdiavgift på slike anskaffelser skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktig virksomhet endres etter at kapitalvaren er anskaffet/fremstilt og i en viss periode (innenfor justeringsperioden). Formålet med bestemmelsene er at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.

Når det gjelder forarbeidene til justeringsbestemmelsene vises særlig til [Ot.prp. nr. 59 \(2006-2007\)](#) kapittel 7 og [Inns.O. nr. 94 \(2006-2007\)](#) kapittel 5.

Finansdepartementet mener at justeringsbestemmelsene og forarbeidene til disse i utgangspunktet er detaljerte, og at man ved behov for konkrete fortolkninger på vanlig måte må forholde seg til ovennevnte rettskilder. Departementet har imidlertid mottatt flere innspill fra de som berøres av regelverket, særlig når det gjelder forholdet mellom justeringsbestemmelsene og annet regelverk på merverdiavgiftsområdet.

Departementet vil derfor i denne fortolkningsuttalelsen gi sitt syn på hvordan enkelte av disse spørsmålene skal løses. I denne forbindelse beskrives en del tilfeller som kan virke nokså kompliserte og tekniske, men dette gjøres for å belyse flest mulig sider av regelverket.

Når det gjelder spørsmål knyttet til innberetning av justeringsbeløp, overdragelse av rett og plikt til å justere, samt dokumentasjon, vil det om kort tid gis særskilte forskriftsbestemmelser om dette. Kommentarer til disse forskriftsbestemmelsene vil komme i egen uttalelse.

1. Nærmere om hva som skal anses som en kapitalvare – fast eiendom

Det følger av mval. § 26 c nr. 2 at med kapitalvare forstås "[f]ast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner."

Det er reist spørsmål om hvilke kostnader som skal regnes med ved en ny-, på- eller ombygging av fast eiendom – også omtalt som byggetiltaket – og dermed være gjenstand for justering. Videre er det reist spørsmål om slike kostnader skal regnes per

ny-, på- eller ombygging (per byggetiltak) eller på annen måte. For eksempel om kostnadene skal fordeles per bygg, per gårds- og bruksnummer (eventuelt seksjonsnummer), per eier osv. Det sistnevnte spørsmålet vil særlig ha betydning i forhold til vurderingen av beløpsgrensen på 100 000 kroner.

1.1. Hvilke kostnader (inngående merverdiavgift) skal regnes med ved en ny-, på- eller ombygging av fast eiendom?

I forbindelse med innføring av justeringsbestemmelsene valgte man å avgrense mot kostnader til drift og vedlikehold/repasasjon av fast eiendom, slik at bare inngående merverdiavgift på kostnader ved ny-, på- eller ombygging av fast eiendom ble en del av kapitalvarebegrepet. I forarbeidene uttales at oppføring av bygg og anlegg normalt innebærer at både tjenester og materialer tilføres eiendommen, og at det er inngående merverdiavgift på disse ytelsene som inngår i kapitalvarebegrepet. Begrepet omfatter også merverdiavgift på kostnader til konsulenter mv. som påløper i forbindelse med byggingen. Videre ble det i forarbeidene vist til at grensen mot kostnader til vedlikeholdstiltak kan være vanskelig å trekke i praksis, men at man ved denne vurderingen skal legge vekt på de samme kriteriene som ved vurderingen av om et tiltak regnes som vedlikehold eller påkostning i forhold til avskrivningsreglene i skatteretten.

I et spørsmål til departementet har det blitt vist til at skatteyter etter skattereglene kan velge å aktivere kostnader som reelt sett er vedlikehold. Dette vil typisk kunne være aktuelt dersom skattyter er i tvil om hvor grensen mellom påkostning og vedlikehold skal trekkes, og derfor av forsiktighetshensyn velger å aktivere hele kostnaden. Spørsmålet er om hvilken betydning det skal ha i forhold til justeringsreglene at en skattyter velger å aktivere vedlikehold.

Departementet ser at å knytte justeringsreglene opp til om det faktisk foretas aktivering etter skattereglene vil kunne være en praktisk regel, men først og fremst der skattyter er i tvil om klassifiseringen av kostnaden. I andre tilfeller hvor det ikke er tvilsomt at det gjelder kostnader til vedlikehold, må det etter vår oppfatning være slik at disse heller ikke omfattes av kapitalvarebegrepet.

Det er også stilt spørsmål om inngående merverdiavgift på kostnader til opparbeidelse av tomten og uteareal, boring, kostnader til arkitekt, byggeledelse osv., skal regnes med ved en ny-, på- eller ombygging (byggetiltaket). Departementet antar at på samme måte som kostnader til konsulenter, skal også kostnader til arkitekter og byggeledelse henføres til byggetiltaket. Dessuten vil inngående merverdiavgift som kan fradragsføres i forbindelse med opparbeidelse av tomten mv., parkeringsplasser osv. også være gjenstand for justering. Når det gjelder spørsmålet om hvilke gjenstander som skal regnes med til en fast eiendom vises det til hvordan dette generelt avgrenses i

merverdiavgiftsretten, for eksempel slik at fast eiendom også omfatter faste anlegg for ventilasjon, oppvarming mv.

1.2. Skal inngående merverdiavgift knyttes til ny-, på- eller ombyggingen (byggetiltaket) eller fordeles på annen måte?

Det har videre vært reist spørsmål om hva som menes med "fast eiendom" i mval. § 26 c nr. 2, herunder hvordan man skal trekke grensen mellom en og flere faste eiendommer. Dette vil særlig ha betydning for vurderingen av om beløpsgrensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift ved ny-, på- eller ombygging (byggetiltaket) er oversteget.

Departementet vil i denne sammenheng innledningsvis peke på at beløpsgrensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift ble innført som en administrativ forenkling for å forhindre at ethvert mindre byggetiltak – for eksempel byggetiltak som går ut på en mindre ombygging – skulle anses som kapitalvare. Dette innebærer for det første at det er byggetiltakets størrelse – og for eksempel ikke om det knytter seg til flere bygg, flere matrikkelnummer, seksjoner osv. – som beløpsgrensen referer seg til. For det andre taler begrunnelsen for i det hele tatt å ha en beløpsgrense – med andre ord ønsket om en administrativ forenkling – for at man også praktiserer denne bestemmelsen på en enkel og forutsigbar måte, og knytter dette til størrelsen på byggetiltaket. Ellers vil man ikke oppfylle formålet om at beløpsgrensen skal være en administrativ forenkling.

At kapitalvarebegrepet for fast eiendom skal knyttes opp mot byggetiltak som går ut på en ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette overstiger 100 000 kroner i inngående merverdiavgift, innebærer etter departementets oppfatning at det i utgangspunktet ikke vil være nødvendig å vurdere om byggetiltaket relaterer seg til ulike bygg, seksjoner osv.

Det forhold at kapitalvarebegrepet på denne måten for eksempel kan omfatte flere bygg, forutsettes for øvrig i mval. § 26 e sjette ledd som sier at "[d]ersom endringen i bruken kun gjelder del av kapitalvare som nevnt i § 26 nr. 2, skal justering foretas for inngående avgift som knytter seg til denne delen. Det samme gjelder ved overdragelse av slik del." I forarbeidene er det uttalt at en slik delvis justering for eksempel vil være praktisk dersom bruksendringen bare gjelder ett av flere bygg, eller dersom bare ett av byggene selges. Dette innebærer for eksempel at der det er gjennomført et større byggetiltak som gjelder to bygg – det kan tenkes bygging av felles parkeringsplass, tunnel eller bro mellom byggene, osv. – vil et senere salg av ett av byggene innebære at det skal skje en delvis justering med hensyn til dette byggetiltaket. Det forhold at hvert av byggene i dette tilfellet anses som hver sine kapitalvarer – bygg A er for eksempel fullført fem år før bygg B – er med andre ord ikke i veien for at et senere byggetiltak som gjelder begge byggene anses som én kapitalvare.

Det kan stilles spørsmål om hva som skal anses som ett eller flere byggetiltak, eller med andre ord én eller flere kapitalvarer. Dette vil etter departementets mening kunne stille seg forskjellig ettersom byggetiltaket går ut på ny-, på-, eller ombygging, selv om det i utgangspunktet vil være de samme momentene man skal legge vekt på. Det forhold at byggetiltaket dels kan sees som påbygging og dels som ombygging, innebærer for øvrig ikke at det dermed vil foreligge flere byggetiltak/flere kapitalvarer.

Ved byggetiltak som går ut på *nybygging* vil det trolig være relativt enkelt å fastslå om det foreligger samme eller flere byggetiltak, og slike byggetiltak vil gjerne være så kostbare at beløpsgrensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift uansett overstiges. Det kan imidlertid reises spørsmål om det foreligger ett eller flere byggetiltak – en eller flere kapitalvarer – ved større utbygninger som gjennomføres i flere byggetrinn. I slike tilfeller kan det være naturlig å anse de ulike byggetrinnene som flere byggetiltak og dermed som flere kapitalvarer. Det kan for eksempel tenkes at et kjøpesenter eller større kontorbygg blir utviklet som to forskjellige byggetrinn (i egne prosjekter) der byggetrinn 1 fullføres før byggetrinn 2 begynner. I slike tilfeller antar departementet at det vil være både naturlig og hensiktsmessig å behandle de to byggetrinnene som to byggetiltak og dermed som to kapitalvarer. Dette vil gjelde selv om hele utbyggingen for eksempel omfattes av den samme hovedentreprisen eller byggetillatelsen (se under). Det forhold at byggeprosessen står stille en tid, vil imidlertid ikke dermed bety at det foreligger flere byggetiltak.

Når det gjelder byggetiltak som går ut på *større på- eller ombygginger*, vil det trolig på samme måte som ved nybygging ofte være relativt enkelt å fastslå om dette skal anses som ett eller flere byggetiltak. Det forhold at byggetiltaket omfattes av den samme byggetillatelsen eller av den samme hovedentreprisen, vil typisk kunne være forhold som taler for at man står overfor samme og ikke flere byggetiltak.

Ved *mindre på- eller ombygginger* kan det imidlertid være vanskeligere å avgjøre om man står overfor ett eller flere byggetiltak. Det vil for eksempel ikke alltid være enkelt å fastslå om det foreligger en eller flere ombygginger, særlig dersom ombyggingen gjennomføres over noe tid eller knytter seg til flere lokaler. Og det vil typisk være i disse tilfellene at forholdet til beløpsgrensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift kan komme på spissen, og det er også i disse tilfellene at grensen mot hva som er kostnader til drift og vedlikehold må trekkes. Når det gjelder den sistnevnte avgrensningen vises det til pkt. 1.2 ovenfor, og den nærmere omtalen av denne grensen i forarbeidene.

Som nevnt vil det forhold at byggetiltaket – en ombygging i dette tilfellet – knytter seg til flere lokaler eller bygg ikke dermed bety at det foreligger flere byggetiltak. Videre antar departementet at ombygging som omfattes av den samme byggetillatelsen (dersom tiltaket gjør slik tillatelse nødvendig) eller av den samme hovedentreprisen,

typisk vil kunne trekke i retning av at dette er en ombygging/ett byggetiltak. For at det skal foreligge flere byggetiltak i denne sammenheng må det videre normalt kreves at den ene ombyggingen kan gjennomføres uavhengig av den andre. Det forhold at en ombygging av praktiske grunner for eksempel gjennomføres i en etasje ad gangen, innebærer normalt ikke at dette skal anses som flere byggetiltak.

Dersom man etter dette står overfor ny-, på- eller ombygging (byggetiltak), og for eksempel ikke vedlikeholdstiltak, og dette dessuten anses som ett og samme byggetiltak, vil det klare utgangspunktet være at det skal behandles som én kapitalvare og herunder vurderes selvstendig i forhold til beløpsgrensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift på kostnadene ved byggetiltaket. I forarbeidene er det imidlertid vist til enkelte særlige forhold der det likevel kan være naturlig å se ulike tiltak i sammenheng ved vurderingen i forhold til denne beløpsgrensen. Dersom man først har kommet til at det foreligger ulike byggetiltak skal det imidlertid etter departementets mening en del til for at man likevel slår sammen kostnadene ved flere ombygginger osv. Ellers ville beløpsgrensen i mange tilfeller blitt illusorisk og ikke tjene formålet om å være en administrativ forenkling.

Som nevnt kan det i unntakstilfeller tenkes at man likevel skal slå sammen kostnadene ved ulike byggetiltak, og dette vil gjerne være i tilfeller hvor det foreligger en unaturlig oppsplitting av noe som nærmest må anses som samme byggetiltak. I forarbeidene er det blant annet vist til at inngående merverdiavgift på tiltak som utføres av eieren skal slås sammen med tiltak som utføres av leietakeren. Dette er først og fremst ment å dekke det tilfellet at eier og leietaker fordeler kostnadene ved en oppussing/rehabilitering av leielokalene. Det er imidlertid like naturlig å se dette som ett byggetiltak.

2. Særlig om byggetiltak som utføres av leietaker

Det er ikke bare eier av fast eiendom som kan få rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift etter mval. §§ 26 c flg. Dersom en registrert næringsdrivende som leier en fast eiendom for eksempel foretar en ombygging i leielokalene, og inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette byggetiltaket utgjør minst 100 000 kroner på leietakers hånd, vil dette utgjøre en kapitalvare for leietakeren. Og leietakeren må på samme måte som eieren behandle dette som en kapitalvare, og det som er sagt ovenfor om hvilke kostnader som skal regnes med ved en ny-, på- eller ombygging, samt hva som skal anses som ett og ikke flere byggetiltak, vil gjelde tilsvarende for leietakere.

Dersom eier og leietaker går sammen om et byggetiltak og fordeler kostnadene ved dette, for eksempel en oppussing av leielokalene, vil det selvsagt bare være inngående merverdiavgift som eieren og leietakeren selv kan fradragføre i forbindelse med byggetiltaket som være gjenstand for justering. Dersom inngående merverdiavgift på kostnadene ved byggetiltaket utgjør 180 000 kroner kan det for eksempel tenkes at eieren og leietakeren bærer halvparten av kostnadene og hver for seg fradragfører

90 000 kroner i inngående merverdiavgift. Oppussingen vil anses som en kapitalvare fordi inngående merverdiavgift ved byggetiltaket er over 100 000 kroner. Eieren og leietakeren vil i dette tilfellet hver for seg måtte justere for 90 000 kroner i inngående merverdiavgift.

3. I hvilke tilfeller skal det skje justering – forholdet til bagatellgrensen i mval. § 26 e femte ledd der utleier er frivillig registrert etter forskrift nr. 117

En frivillig registrert utleier av bygg eller anlegg etter forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven vil omfattes av justeringsbestemmelsene. En typisk justeringssituasjon vil kunne være at en avgiftspliktig leietaker skiftes ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker innenfor justeringsperioden.

Det følger imidlertid av mval. § 26 e femte ledd at "[d]et skal ikke foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse."

Den første problemstillingen som departementet vil ta opp er hvordan denne såkalte bagatellgrensen skal forstås ved endringer i utleieforholdene hvor utleier er frivillig registrert etter forskrift nr. 117. Spørsmålet er her om endringen i fradragsprosenten skal vurderes i forhold til hele bygget/anlegget eller for det enkelte lokale/areal.

Problemstillingen kan illustreres med en frivillig registrert utleier av et bygg/anlegg, hvor bygget/anlegget er et kjøpesenter som inneholder 20 utleielokaler som alle er like store, og hvor alle lokalene leies ut til avgiftspliktige leietakere ved justeringsperiodens begynnelse. I år 2 i justeringsperioden byttes så en av de avgiftspliktige leietakerne ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker, og det aktuelle lokalet kan derfor ikke lenger omfattes av utleiers frivillige registrering.

Spørsmålet er for det første om det skal skje en justering fordi det aktuelle lokalet går over fra å bli benyttet i fullt ut avgiftspliktig (frivillig registrert) virksomhet til å bli benyttet fullt ut utenfor loven, eller om det ikke skal skje noen justering fordi det aktuelle lokalet utgjør mindre enn 10 % av hele kjøpesenteret. For det andre er det spørsmål om det i dette tilfellet skal skje en justering for fellesarealene i kjøpesenteret.

Finansdepartementet antar at bagatellgrensen i dette tilfellet må vurderes isolert for det enkelte lokale/areal i kjøpesenteret. Dette innebærer for det første at det skal skje en justering for det lokalet hvor en avgiftspliktig leietaker blir byttet ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker. For dette lokalet skjer det en endring av fradragsprosenten fra 100 til 0. For det andre betyr det at det ikke skal skje en justering for fellesarealene i kjøpesenteret, da dette arealet går over fra å bli benyttet 100 % (20/20) til fradragsberettigede formål til å bli benyttet 95 % (19/20) til fradragsberettigede formål. Dersom det i dette tilfellet senere (år 3 til år 10 i justeringsperioden) skiftes ut flere avgiftspliktige leietakere med ikke-avgiftspliktige leietakere, vil imidlertid

bagatellgrensen overstiges også med hensyn til fellesarealet. Dersom det for eksempel i år 3 skiftes ut fire avgiftspliktige leietakere med ikke-avgiftspliktige leietakere slik at fellesarealet benyttes 75 % (15/20) til fradragsberettigede formål, vil endringen i fradragsprosenten for fellesarealet være 25 prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Dette vil utløse justering for fellesarealet i år 3 (og eventuelt resten av justeringsperioden), men selvsagt ikke utløse justering i år 2 i vårt eksempel.

Bakgrunnen for departementets forståelse av bagatellgrensen i denne sammenheng er særlig knyttet til det forhold at ved frivillig registrering av utleier etter forskrift nr. 117 vurderes fradraget/fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse også per lokale/areal. Eksempelvis er det full fradragsrett for kostnader som refererer seg til lokaler som benyttes av leietaker i avgiftspliktig virksomhet, herunder såkalte myldreareal som er arealer utleid til leietaker som bruker det samme arealet både til avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Videre slik at det ikke vil foreligge fradragsrett for kostnader som refererer seg til lokaler som benyttes utelukkende i ikke-avgiftspliktig virksomhet, herunder lokaler som benyttes privat. Når det gjelder kostnader som relaterer seg til fellesarealer som ikke er utleid, men som benyttes av leietakere både i avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, slik som trapper, resepsjon, korridorer mv., vil det foreligge forholdsmessig fradragsrett for utleier. Utleier har videre en forpliktelse til å angi hvilke arealer som (skal) leies ut til fradragsberettigede formål, jf. forskrift nr. 117 § 6 første ledd.

Når fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse dermed kan variere mellom ulike lokaler som leies ut, er det også naturlig at endringene i fradragsprosenten/ anvendelse av bagatellgrensen vurderes i forhold til det enkelte lokale/areal i bygget. En slik forståelse vil også etter vår oppfatning være mest i samsvar med ordlyden i mval. § 26 e femte ledd som henviser til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Videre vil en slik tolkning etter vår oppfatning være mest i tråd med hensikten om å unngå at det skal skje en justering ved enhver mindre forandring i det fradragsberettigede formål, men ikke tilfeller som dette hvor det skjer en slik full endring i det fradragsberettigede formål. Denne forståelsen av bagatellgrensen vil for øvrig både få betydning i eksempelet over der en avgiftspliktig leietaker skiftes ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker (plikt til justering), men også i tilfeller der en ikke-avgiftspliktig leietaker skiftes ut med en avgiftspliktig leietaker og utleier utvider den frivillige registreringen (rett til justering).

Den andre problemstillingen som departementet vil omtale er en variant av den ovennevnte, og gjelder forholdet til bagatellgrensen i tilfeller der det er utført flere påkostninger mv. (flere ny-, på- eller ombygginger) av et utleiebygg.

Problemstillingen kan illustreres med et eksempel der utleier er frivillig registrert for utleie av 80 % av lokalene i et større bygg på 10 000 kvm. Utleieren fullfører så et

byggetiltak i form av en påkostning som er felles for hele bygget og han fradragsfører 80 % av inngående merverdiavgift på kostnadene ved denne påkostningen. Det samme året fullføres også en særskilt påkostning i et av utleielokalene (500 kvm) som omfattes av den frivillige registreringen, og det fradragsføres 100 % av inngående merverdiavgiften på kostnadene ved denne påkostningen. Innenfor justeringsperioden opphører imidlertid den frivillige registreringen for det sistnevnte lokalet, og spørsmålet blir om dette skal utløse en justering for en av eller begge påkostningene.

Departementet legger her til grunn at når den frivillige registreringen opphører for det sistnevnte utleielokalet på 500 kvm skal det skje en justering av inngående merverdiavgift for kostnader knyttet til påkostningen av dette lokalet siden endringen i fradragsprosenten sett i forhold til fradragsprosenten ved anskaffelsen/fullføringen er 100 prosentpoeng. For påkostningen som var felles for hele bygget skal det derimot ikke skje noen justering siden endringen i fradragsprosenten i dette tilfellet er mindre enn ti prosentpoeng sett i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse (500 kvm av totalt 10 000 kvm innebærer bare en endring på fem prosentpoeng).

4. Nærmere om fradragsprosenten i det enkelte regnskapsår

Det følger av mval. § 26 e fjerde ledd at "[j]ustering foretas på grunnlag av endringen i fradragsprosenten som finner sted innenfor det enkelte regnskapsår...". Alternativet til dette ville for eksempel vært å fastsette fradragsprosenten ut fra forholdene ved utgangen av regnskapsåret, jf. Ot. prp. nr. 59 (2006-2007) pkt. 7.6.5. Departementet valgte likevel den førstnevnte løsning fordi en fastsettelse ut fra forholdene ved utgangen av regnskapsåret ville kunne gi opphav til uønskede tilpasninger ved at kapitalvarer som brukes i ikke-avgiftspliktig virksomhet like før utløpet av regnskapsåret flyttes over og brukes en kort periode i avgiftspliktig virksomhet.

I forarbeidene er det videre lagt til grunn at dersom kapitalvaren har endret bruk mellom fradragsberettiget bruk og ikke-fradragsberettiget bruk flere ganger i løpet av et regnskapsår, vil det være den gjennomsnittlige bruken/tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av året som skal legges til grunn.

Det har blitt reist spørsmål om hvordan en slik gjennomsnittlig bruk i løpet av regnskapsåret (heretter året) skal fastsettes, særlig der utleier er frivillig registrert. Departementet vil for det første presisere at også i denne sammenheng vil utgangspunktet være at den gjennomsnittlige bruken i løpet av året skal legges til grunn ved vurderingen av fradragsprosenten. For en frivillig registrert utleier vil dette for eksempel innebære at dersom det skjer et skifte fra avgiftspliktig leietaker til ikke-avgiftspliktig leietaker 1. juli i et år, anses bruken å være 50 % avgiftspliktig i dette året. Dersom skiftet skjer 1. oktober anses bruken å være 75 % avgiftspliktig osv.

Det er likeledes blitt reist spørsmål om vurderingen av bruksendringer som skjer i anskaffelsesåret (eller året for fullføring når det gjelder fast eiendom). Både for frivillig registrerte utleiere og andre eiendomsbesittere vil det kunne skje avgiftsmessige bruksendringer allerede i fullføringsåret for en ny-, på- eller ombygging. Dette vil for eksempel kunne være aktuelt dersom et nytt bygg fullføres i februar og samtidig tas i bruk av en avgiftspliktig leietaker. Denne flytter imidlertid ut og erstattes av en ikke-avgiftspliktig leietaker allerede i mai samme år. I dette tilfellet vil utleier gjerne ha fradragsført all inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene på nybygget. Dersom utleieren i dette tilfellet har et regnskapsår som tilsvarer kalenderåret vil det første "året" i justeringsperioden i dette tilfellet være fra februar til og med desember (11 måneder). Av disse 11 månedene er bruken i avgiftspliktig virksomhet 3 måneder (februar, mars og april) og bruken i ikke-avgiftspliktig virksomhet 8 måneder (mai til desember). Det vil si 27 % (3/11) til bruk i avgiftspliktig virksomhet, og 73 % til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet. I forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse (som var 100 %), vil endringen i den fradragsberettigede bruken år 1 i dette tilfellet være 73 prosentpoeng.

5. Nærmere om justeringsperiodens begynnelse ved ny-, på-, eller ombygging av fast eiendom

For fast eiendom er det inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til ny-, på- eller ombygging (byggetiltaket) som skal justeres, og justeringsperiodens begynnelse vil være det tidspunktet byggetiltaket anses fullført, jf. mval. § 26 e annet ledd første punktum. Byggetiltaket anses fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eller når for eksempel et nybygg eller arealer etter en ombygging er tatt i bruk, jf. mval. § 26 e annet ledd annet punktum.

I forarbeidene til denne bestemmelsen er blant annet pekt på at utgangspunktet for justeringsperioden ikke bør avhenge av når i byggeprosessen merverdiavgiften påløper og at det av praktiske hensyn ikke bør gjelde flere justeringsperioder ved samme byggetiltak. Om hva som anses som samme og ikke flere byggetiltak, se ovenfor i pkt. 1.2.

Ved oppføring av for eksempel et kjøpesenter eller kontorbygg kan det imidlertid tenkes at det gis brukstillatelse for deler av bygget – for eksempel en etasje – mens det fremdeles pågår byggearbeider i andre deler av bygget. Spørsmålet er om justeringsperioden skal begynne å løpe for det enkelte lokale når det gis brukstillatelse for dette eller om justeringsperiodens skal begynne å løpe når det foreligger brukstillatelse for samtlige lokaler.

Hvis det som i eksempelet ovenfor forutsettes at oppføringen av kjøpesenteret/kontorbygget anses som en kapitalvare (og ikke flere kapitalvarer ved at kjøpesenteret/kontorbygget utvikles i flere faser som egne prosjekter, jf. omtalen i pkt. 1.2), er det nærliggende å anta at justeringsperioden skal begynne å løpe fra det

tidspunkt det i dette tilfellet er utstedt ferdigattest eller gitt brukstillatelse for hele kjøpesenteret/kontorbygget. Det kan imidlertid tenkes tilfeller der man bør fravike dette utgangspunktet og i stedet legge til grunn at justeringsperioden begynner å løpe for enkelte lokaler selv om det for eksempel ikke er gitt brukstillatelse for alle lokalene.

Når det gjelder senere byggetiltak, for eksempel rehabilitering, ombygging, tilpasning osv, som utføres som egne byggetiltak etter at for eksempel kontorbygget er fullført, vil dette anses som egne kapitalvarer og det vil på samme måte løpe en egen justeringsperiode fra det tidspunkt slike byggetiltak anses fullført.

Det kan også tenkes byggetiltak, typisk ombygging av lokaler, som ikke krever noen byggetillatelse. For eksempel at ombygningsarbeidet er ferdig et år, men at de ombygde lokalene ikke tas i bruk av en leietaker før et senere år. I slike tilfeller følger det av ordlyden i mval. § 26 annet ledd annet punktum at justeringsperiodens begynnelse, for ombyggingen i dette tilfellet, vil være det året det ombygde lokalet tas i bruk. Dersom det i dette tilfellet er eieren av bygget som har stått for ombyggingen, og utleieforholdet først kommer i stand når leietakeren flytter inn et senere år vil dette året også være det første året i justeringsperioden. Dersom leieforholdet starter allerede det året ombygningsarbeidet var ferdig, vil dette være det første året i justeringsperioden (selv om leietakeren faktisk ikke har valgt å flytte inn i lokalene).

6. Ikrafttredelse av justeringsbestemmelsene i forhold til pågående byggetiltak

Det fremgår av bestemmelsen om ikrafttredelse av mval. §§ 26 b til 26 e og Ot. prp. nr. 59 (2006-2007) s. 68 at justeringsbestemmelsene skal gjelde for anskaffelser mv. av kapitalvarer som skjer fra og med 1. januar 2008. Det fremgår videre at bestemmelsene ikke vil få anvendelse for bygg som er fullført på dette tidspunkt, men altså for bygg som fullføres etter dette tidspunkt.

Spørsmålet er i hvilken utstrekning justeringsbestemmelsene skal få anvendelse for bygg som er under oppføring (pågående byggetiltak) på det tidspunkt disse bestemmelsene trer i kraft.

Dette spørsmålet var oppe under behandlingen av justeringsbestemmelsene i Stortinget. Et mindretall i Finanskomiteen mente at man i denne forbindelse ikke burde se hen til når en ny-, på- eller ombygging er fullført, men til når det er inngått kontrakt om et slikt byggetiltak/kapitalvare. En annen mulig løsning ville vært å si at bare byggekostnader som påløper etter 1. januar 2008 skal følge justeringsreglene, og slik at kostnader som er påløpt før dette tidspunktet eventuelt skal følge tilbakeføringsregelen i mval. § 21 tredje ledd. Ingen av disse forslagene ble imidlertid vedtatt, og det avgjørende vil være om byggetiltaket anses fullført etter 1. januar 2008.

Årsaken til at man valgte å se hen til når byggetiltaket er fullført, er blant annet for å slippe en upraktisk regel der for eksempel gulvet i et lokale skal følge et regelverk

(tilbakeføringsbestemmelsen i mval. § 21 tredje ledd), og for eksempel taket og vinduene et annet regelverk (justeringsbestemmelsene i mval. §§ 26 b flg.).

7. Forholdet mellom justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer og reglene om forhåndsregistrering, tilbakegående avgiftsoppgjør og foreldelse

Som nevnt innledningsvis er det reist spørsmål om forholdet mellom justeringsbestemmelsene og reglene om frivillig registrering etter forskrift nr. 117, forhåndsregistrering, tilbakegående avgiftsoppgjør og foreldelse. Som det vil fremgå nedenfor innebærer justeringsbestemmelsene for kapitalvarer i utgangspunktet ikke at øvrige regler på merverdiavgiftsområdet endres. Det vil likevel etter vår oppfatning være nødvendig med noen endringer/tilpasninger knyttet til anskaffelse mv. av kapitalvarer for at justeringsbestemmelsene skal kunne fungere etter sin hensikt. Formålet med justeringsbestemmelsene er som nevnt at fradraget for inngående merverdiavgift for kapitalvarer skal gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden.

For å konkretisere vårt syn på de spørsmålene som har blitt reist, vil vi illustrere problemstillingene med bruk av eksempler. I eksemplene er det tatt utgangspunkt i at det går fire år fra byggeprosessen starter til byggetiltaket/kapitalvaren anses fullført og justeringsperioden dermed begynner. Det som skiller eksemplene fra hverandre er først og fremst når utleieren blir registrert for utleie.

Utleier blir frivillig registrert tidlig i byggeprosessen, men før fullføringen

Etter gjeldende praksis kan utleiere bli frivillig registrert, eventuelt forhåndsregistrert hvis omsetningsgrensen ikke er nådd, dersom det kan dokumenteres ved fremleggelse av leiekontrakter at utleien skal skje til avgiftspliktige leietakere, jf. forskrift nr. 117 § 6. Den løpende fradragsretten for inngående merverdiavgift i byggeperioden er avhengig av at kostnadene har den nødvendige tilknytning til arealer som faller innenfor den frivillige registreringen, det vil si arealer som leies ut til avgiftspliktige leietakere. Dersom slike leiekontrakter med avgiftspliktige leietakere først kan fremvises etter at det har påløpt kostnader ved byggingen, kan utleieren gjennom ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør kreve fradragsberettiget inngående merverdiavgift refundert forløpende etter hvert som bygget "fylles opp" med avgiftspliktige leietakere.

Et grunnvilkår for å oppnå tilbakegående avgiftsoppgjør er at utleier er frivillig registrert eller forhåndsregistrert for utleievirksomheten. Det følger videre av retningslinjene for tilbakegående avgiftsoppgjør at det ikke gis fradrag for anskaffelser som er foretatt lenger tilbake i tid enn tre år fra det tidspunkt søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør ble fremsatt. Slik søknad vil først kunne fremsettes når utleier er frivillig registrert eller forhåndsregistrert, det vil si tidligst når utleieren kan dokumentere ved fremleggelse av leiekontrakter at utleie vil finne sted til leietakere som skal drive avgiftspliktig virksomhet i utleielokalene.

Utleier blir frivillig registrert sent i byggeprosessen, men før fullføringen

Hvis utleieren i eksempelet ovenfor først får på plass leiekontrakter like før fullføring og forhåndsregistrerer seg på dette tidspunkt, vil utleier etter bestemmelsen om tilbakegående avgiftsoppgjør dermed bare ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift som er påløpt de siste tre årene fra det tidspunkt søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør ble fremsatt. Inngående merverdiavgift på oppføringskostnader som påløp tidligere enn tre år før utleier ble frivillig registrert eller forhåndsregistrert og søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør ble fremsatt, vil derimot ikke kunne kreves refundert etter retningslinjene om tilbakegående avgiftsoppgjør.

Gjenstand for justering er den inngående merverdiavgift som påløp i forbindelse med byggingen, jf. mval. § 26 e tredje ledd annet punktum. Dette gjelder uavhengig av når i byggeprosessen oppføringskostnadene påløp. Dersom byggeprosessen tar fire år som i eksempelet ovenfor, vil utleieren etter bestemmelsene om tilbakegående avgiftsoppgjør få refundert inngående merverdiavgift som er påløpt tre år tilbake i tid fra søknad ble fremsatt. Den resterende delen av inngående merverdiavgift som har påløpt på oppføringskostnadene vil være gjenstand for justering gjennom justeringsperioden.

Dette kan imidlertid synes noe inkonsekvent at en utleier etter justeringsbestemmelsene skal kunne oppnå fradrag for inngående merverdiavgift som ville vært avskåret etter bestemmelsene om tilbakegående avgiftsoppgjør. En slik praksis vil dessuten vanskeliggjøre selve justeringen som skal skje fremover og som utløses av fremtidige hendelser. Departementet antar derfor at det bør skje en viss justering av forvaltningspraksis når det gjelder tilbakegående avgiftsoppgjør slik at utleieren i dette tilfellet får refundert all inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene før fullføring. Dette under den forutsetning – som i vårt eksempel – at registreringen omfatter hele bygget. Dersom registreringen bare omfatter deler av bygget/enkelte lokaler, vil utleieren tilsvarende få refundert inngående merverdiavgift som referer seg til denne delen/disse lokalene.

I forhold til eksempelet der det ”fylles opp” med avgiftspliktige leietakere i byggeperioden vil dette bety at utleieren ved justeringsperiodens begynnelse vil kunne fradragføre inngående merverdiavgift som er påløpt gjennom hele byggeprosessen. Dersom bygget også utelukkende brukes i avgiftspliktig utleievirksomhet gjennom hele justeringsperioden, vil det heller ikke være nødvendig med noen justering i denne perioden.

Utleier blir frivillig registrert etter fullføringen

Det kan imidlertid tenkes at utleieren ikke får på plass leiekontrakter før fullføringen av byggetiltaket, men først blir frivillig registrert på et senere tidspunkt (for eksempel etter at bygget eller anlegget er tatt i bruk). Det følger av gjeldende praksis at retten til tilbakegående avgiftsoppgjør for oppføringskostnader går tapt dersom utleieren i dette

tilfellet ikke har søkt frivillig registrering senest innen den avgiftstermin bygget overtas av leietakeren.

Det kan være ulike årsaker til at en frivillig registrering først skjer etter fullføring. I mange tilfeller vil det være fordi utleieren ikke oppfyller kravene til frivillig registrering ved at utleien skjer til ikke-avgiftspliktige leietakere. Men det kan også hende at utleieren ikke ønsker å være frivillig registrert eller ikke var klar over muligheten for slik registrering. Videre kan det tenkes at utleieren ikke får leid ut lokalene slik at de står tomme etter fullføring, se neste underpunkt.

Fra det tidspunkt bygget anses fullført til frivillig registrering kommer på plass, vil det ikke skje noen justering av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene på bygget, se nærmere om dette i neste underpunkt. Fra tidspunktet for frivillig registrering og fremover/resten av justeringsperioden, vil det imidlertid kunne skje en justering av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. Dette vil avhjelpe flere tilfeller som etter dagens regelverk kan oppleves som urimelig, særlig der utleieren har gjort betydelige investeringer uten å fradragføre noe inngående merverdiavgift og først blir klar over muligheten for å bli frivillig registrert på et senere tidspunkt. Dersom utleieren i eksempelet vårt søker om frivillig registrering året etter at bygget anses fullført, innebærer dette at det oppnås fradrag for 1/10 av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene i de gjenstående ni årene av justeringsperioden. Dette betyr at utleieren på slutten av justeringsperioden vil ha fått fradrag for 9/10 av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene.

Utleier blir frivillig registrert etter fullføringen, og lokalene står tomme mellom fullføringen og registreringen

Et særskilt spørsmål oppstår dersom utleiebygget står tomt fra det anses fullført til frivillig registrering kommer på plass. Som nevnt vil det ikke skje noen justering av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene for denne perioden, men det vil kunne skje med virkning fra tidspunktet for frivillig registrering og fremover/resten av justeringsperioden. I henhold til gjeldende praksis gis det imidlertid tilbakegående avgiftsoppgjør for inngående merverdiavgift som er påløpt de siste tre årene før registrering, forutsatt at lokalene har stått tomme i denne perioden. Departementet mener det vil være noe inkonsekvent dersom det i disse tilfellene ikke skal skje noen justering av inngående merverdiavgift, men likevel at det kan skje en (delvis) tilbakebetaling av inngående merverdiavgift etter reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør. Blant annet for å motvirke en slik inkonsekvens, og fordi utleieren i dette tilfellet kan justere påløpt inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene fremover i tid/resten av justeringsperioden, bør det etter departementets syn ikke gis tilbakegående avgiftsoppgjør på oppføringskostnadene innenfor justeringsperioden. Departementet vil derfor endre praksis knyttet til tilbakegående avgiftsoppgjør på dette området. Når det gjelder den nærmere betydningen av tomme lokaler er dette omtalt særskilt nedenfor i pkt. 8.

Foreldelse

Det er også reist spørsmål om forholdet mellom justeringsbestemmelsene og den alminnelige foreldelsesfrist på tre år. Det kan for eksempel tenkes at bygget i eksempelet ovenfor fullføres i 2008 og at det blir leid ut til ikke-avgiftspliktig virksomhet til og med 2013. Fra 2014 til 2017 blir bygget så leid ut til avgiftspliktig virksomhet. I dette tilfellet vil utleier ha rett til oppjustering av fradraget med 1/10 av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene i hvert av årene 2014 til 2017. Retten til slik oppjustering av fradraget utløses ved skifte av leietaker i 2014, altså ved den justeringsutløsende hendelsen. Fra dette tidspunktet vil også den alminnelige foreldelsesfristen begynne å løpe, og justeringsbeløp som ikke er innberettet innen tre år vil dermed være foreldet. Dersom justeringsbestemmelsene skulle forstås på en annen måte ville retten og plikten til å justere inngående merverdiavgift langt på vei blitt illusorisk og formålet om at fradraget skal gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid ikke blir realisert.

8. Nærmere om betydningen av tomme lokaler

Det fremgår av forarbeidene at det ikke skal skje noen justering for perioder der lokalene står tomme. Det kan for eksempel tenkes at et utleiebygg ved justeringsperiodens begynnelse – for eksempel ved fullføring i 2008 – fullt ut omfattes av en frivillig registrering/leies ut til avgiftspliktige leietakere. I 2010 flytter en avgiftspliktig leietaker ut, og lokalet står tomt inntil en ny avgiftspliktig leietaker flytter inn i 2012. I dette tilfellet skal det altså ikke skje noen justering for den perioden lokalene står tomme (og heller ikke når det flytter inn en ny avgiftspliktig leietaker). Dersom det flytter inn en ikke-avgiftspliktig leietaker skal det imidlertid skje en justering fra dette tidspunkt, men heller ikke i dette tilfellet for den perioden lokalene står tomme.

Det kan også tenkes et tilfelle der utleiebygget fullføres i 2008 og leies ut til og med 2010 til ikke-avgiftspliktig virksomhet. Fradragsført inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene ville i dette tilfellet ha vært null. Fra og med 2011 til og med 2015 leies bygget ut til avgiftspliktig virksomhet, og utleier blir frivillig registrert for denne utleien. Utleier kan da kreve oppjustering av fradraget med 1/10 av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene ved bygget for hvert av årene 2011 til 2015. Fra 2016 til 2018 blir bygget imidlertid stående tomt. Spørsmålet er om denne vurderingen av tomme lokaler skal sees i forhold til avgiftssituasjonen ved justeringsperiodens begynnelse eller i forhold til "siste bruk" før lokalene ble tomme. I dette tilfellet antar departementet at utleier ikke vil kunne kreve oppjustering av fradraget for 2016 og 2017 da tomme lokaler anses som en videreføring av bruken på fullføringstidspunktet og ikke som en videreføring av den siste bruken før lokalene ble stående tomme.

9. Særlig om eksport av kapitalvarer hvor det bare er gitt delvis fradrag for inngående merverdiavgift

Det følger av mval. § 26 d annet ledd første punktum at det ved salg av andre kapitalvarer enn fast eiendom skal skje en justering av inngående merverdiavgift dersom det skal betales utgående merverdiavgift ved salget og det ikke er gitt fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen av kapitalvaren. Bakgrunnen for denne bestemmelsen er at kapitalvaren ved salget anses for å ha gått over i fullt fradragsberettiget bruk. Spørsmålet er om dette også vil gjelde der slik kapitalvare omsettes til utlandet (eller ved annen omsetning som er nullsatset).

Fordi slik omsetning innebærer at kapitalvaren går over i fullt fradragsberettiget bruk, mener departementet at også disse tilfellene bør medføre at det kan skje en justering av inngående merverdiavgift. Departementet legger til grunn at det vil være best i tråd med lovens system at selger har rett til fradrag for inngående merverdiavgift, men slik at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved eksportsalg. Det er videre ingen grunn til at selgers fradragsrett skal bortfalle helt fordi vedkommende benytter varen i egen unntatt/kombinert virksomhet i en periode før eksportsalget.

En delt virksomhet som anskaffer en kapitalvare som en fellesanskaffelse til virksomheten, med rett til delvis fradrag for inngående merverdiavgift, vil dermed kunne justere fradraget for inngående merverdiavgift opp dersom virksomheten omsetter kapitalvaren til utlandet i løpet av justeringsperioden. Dersom det delvise fradraget ved anskaffelsen beror på at kapitalvaren anskaffes dels til bruk privat og dels til bruk i avgiftspliktig virksomhet, vil imidlertid ikke den delen av kapitalvaren som anskaffes privat være gjenstand for en slik oppjustering av inngående merverdiavgift. Dette gjelder både ved omsetning innenlands og til utlandet, og bakgrunnen for dette er at justeringsreglene ikke vil omfatte (den delen av en) anskaffelse som opprinnelig er til privat bruk.

10. Virksomheter som har avvikende regnskapsår

Det følger av mval. § 26 e at justering skal foretas for endringer som skjer i løpet av "regnskapsår". Dette innebærer at virksomheter som praktiserer avvikende regnskapsår også vil ha avvikende "justeringsår". Dersom en virksomheten har regnskapsår fra 1. juli til 31. juni, vil dette også være justeringsåret. Virksomheten vil for eksempel ikke ved slutten av kalenderåret måtte ta stilling til om det skal skje en årlig justering eller ikke, men vil kunne vente med denne vurderingen til slutten av regnskapsåret.