

**Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven –
enkelte konsekvenser av, og tilpasninger til, justeringsreglene i ulike
avtaletilfeller, med hovedvekt på overdragelser, utbygginger og
utleieforhold**



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 625
Leveringsfrist: 26.04.2011
Til sammen 17998 ord

25.04.2011

Forord

Formålet med denne oppgaven er å gi en fremstilling av justeringsreglene som system, med vekt på hvilke utfordringer og muligheter justeringsreglene gir i ulike avtaletilfeller, med hovedvekt på overdragelser, utbygginger og utleieforhold.

Justeringsreglene vil ha stor innvirkning på kostnadsbildet for ulike transaksjoner i næringslivet, fordi de økonomiske forutsetningene kan forandre seg dramatisk fra anskaffelsestidspunktet, dersom en justeringsplikt eller -rett utløses. Dette er interessant både for jurister, revisorer og ledere i næringslivet og det offentlige, og det er tatt sikte på å fremstille justeringsreglene slik at det er forståelig og inspirerende også for dem som ikke er kjent med merverdiavgiftsretten fra før. For at fremstillingen skal kunne føles nyttig og lærerik, også for dem som ikke har noen grunnleggende forståelse av merverdiavgiftsretten, er det noe dobbeltbehandling av det som etter mitt syn er helt grunnleggende for å forstå den videre behandlingen til en hver tid. I hovedsak er det likevel henvist til tidligere behandling i oppgaven, av det aktuelle spørsmål. Oppgaven gir først en generell redegjørelse for justeringsreglene, før de spesielle problemstillingene i forhold til de ulike avtaletilfellene drøftes.

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | INNLEDNING | 5 |
| 1.1 | INNLEDENDE BESKRIVELSE AV TEMA FOR OPPGAVEN | 5 |
| 1.2 | NÆRMERE OM OPPGAVENS PROBLEMSTILLING OG AVGRENSNINGER | 7 |
| 1.3 | REGLENES Plass I MERVERDIAVGIFTSRETten | 9 |
| 1.4 | HISTORIKK..... | 10 |
| 1.5 | RETTSKILDER..... | 11 |
| 2 | JUSTERINGSREGLENE – GRUNNPRINSIPPER | 12 |
| 2.1 | LOVBESTEMMELSENE I MERVERDIAVGIFTSLOVEN OG KOMPENSASJONSLOVEN | 14 |
| 2.2 | BEGREPENE KAPITALVARE, BRUKSENDRING (JUSTERINGSUTLØSENDE HENDELSE) JUSTERINGSGRUNNLAG, JUSTERINGSBELØP OG JUSTERINGSPERIODE | 15 |
| 2.2.1 | KAPITALVARE – HVILKE ANSKAFFELSER SOM ER GJENSTAND FOR JUSTERING | 15 |
| 2.2.2 | BRUKSENDRING (JUSTERINGSUTLØSENDE HENDELSE) – NÅR JUSTERING SKAL SKJE | 17 |
| 2.2.3 | JUSTERINGSGRUNNLAG – HVILKE BELØP SOM INNGÅR SOM DEL AV KAPITALVAREN | 18 |
| 2.2.4 | JUSTERINGSBELØPET – HVILKET BELØP FRADRAGET SKAL JUSTERES MED | 19 |
| 2.2.5 | JUSTERINGSPERIODE – OVER HVOR LANG TIDSPERIODE DET EVENTUELT SKAL FORETAS JUSTERING | 24 |
| 2.3 | BEGREPET ”AVGIFTSPOSISJON” | 25 |
| 3 | GENERELT OM JUSTERINGSREGLENES BETYDNING FOR HVORDAN NÆRINGSDRIVENDE OG KOMPENSASJONSBERETTIGEDE BØR INNRETTE SEG GJENNOM PRIVATRETTLIGE REGULERINGER OG TILPASNINGER | 26 |
| 3.1 | GENERELT FOR ALLE AVTALETILFELLENE | 26 |
| 3.2 | RISIKO FOR GJENNOMSKJÆRING..... | 28 |
| 4 | ENKELTE KONSEKVENSER OG TILPASNINGER KNYTTET TIL OVERDRAGELSESAVtaler | 29 |
| 4.1 | GENERELLE PROBLEMSTILLINGER I FORBINDELSE MED OVERDRAGELSE | 29 |
| 4.2 | OVERDRAGELSE AV JUSTERINGSRETT OG -PLIKT I FORBINDELSE MED OVERDRAGELSESAVtaler..... | 30 |
| 4.3 | SALG FØR FERDIGSTILLELSE – TILBAKEFØRING | 32 |
| 4.4 | FELLESREGISTRERING AV SELSKAPER..... | 33 |
| 4.5 | ”SINGLE PURPOSE”- SELSKAPER | 37 |
| 4.6 | FISJON/FUSJON | 42 |
| 4.7 | SALG AV EIENDOM FOR VIDERESALG OG UTFISJONERING AV EIENDOM TIL ”HJELPESELSKAP” | 44 |
| 5 | ENKELTE KONSEKVENSER OG TILPASNINGER KNYTTET TIL UTBYGGINGSAVtaler (OPPFØRING OG OVERDRAGELSE AV INFRASTRUKTUR) | 45 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 5.1 | PARTENES AVGIFTMESSIGE UTGANGSPUNKT FØR INNGÅELSE AV UTBYGGINGSAVTALE | 45 |
| 5.2 | OVERDRAGELSE AV JUSTERINGSRETT OG -PLIKT I FORBINDELSE MED UTBYGGINGSAVTALER | 46 |
| 6 | ENKELTE KONSEKVENSER OG TILPASNINGER KNYTTET TIL LEIEAVTALER..... | 53 |
| 6.1 | GENERELLE PROBLEMSTILLINGER I FORBINDELSE MED UTFORMING AV LEIEAVTALER..... | 53 |
| 6.2 | TOMME LOKALER..... | 54 |
| 6.3 | JUSTERINGSKONSEKVENSER AV BRUKSTILLATELSE | 55 |
| 6.4 | OPPHØR AV AVGIFTMESSIG UTEIEVIRKSOMHET | 56 |
| 6.5 | ”BAGATELLGRENSEN” FOR JUSTERING..... | 56 |
| 6.6 | UTSKIFTING AV LEIETAKERE..... | 57 |
| 6.7 | ENDRET BRUK HOS LEIETAKEREN | 57 |
| 6.8 | NY LOVGIVNING SOM ENDRER AVGIFTSSTATUS | 58 |
| 6.9 | FREMLEIE..... | 58 |
| 6.10 | JUSTERINGSPLIKT OG -RETT FOR UTEIER FOR BYGGETILTAK PÅ UTEIEEIEIENDOMMEN..... | 59 |
| 6.11 | KONKURS..... | 60 |
| 7 | DOKUMENTASJONSKRAV KNYTTET TIL ENKELTE RELEVANTE TILPASNINGER | 61 |
| 7.1 | DOKUMENTASJONSKRAV VED REGISTRERING I AVGIFTSREGISTERET..... | 61 |
| 7.2 | DOKUMENTASJONSKRAV VED FRIVILLING REGISTRERING FOR UTEIE AV BYGG OG ANLEGG | 62 |
| 7.3 | DOKUMENTASJONSKRAV VED OVERFØRING AV RETT ELLER PLIKT TIL JUSTERING | 62 |
| 8 | SLUTTORD | 63 |
| 9 | LITTERATURLISTE | 64 |
| 9.1 | LOVER OG FORSKRIFTER | 64 |
| 9.2 | FORARBEIDER | 64 |
| 9.3 | RETTSPRAKSIS | 64 |
| 9.4 | ADMINISTRATIVE UTTALELSER | 65 |
| 9.4.1 | UTTALELSER FRA FINANSDEPARTEMENTET | 65 |
| 9.4.2 | UTTALELSER FRA SKATTEDIREKTORATET..... | 65 |
| 9.4.3 | HÅNDBØKER..... | 65 |
| 9.4.4 | BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER..... | 65 |
| 9.5 | LITTERATUR..... | 66 |

1 Innledning

1.1 Innledende beskrivelse av tema for oppgaven

Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9, som trådte i kraft 1. januar 2008, er som navnet tilsier, et sett med regler som fastsetter en korreksjon eller en justering av opprinnelig fradragført merverdiavgift på anskaffelsestidspunktet. Reglene gjelder for bestemte eiendeler som brukes over lengre tid, i loven kalt kapitalvarer. Disse reglene medfører således, kort sagt, at det fradraget som oppnås på anskaffelsestidspunktet ikke er endelig. Den korreksjonen eller justeringen som disse reglene medfører, skal fastsettes ut fra bruken henholdsvis innenfor og utenfor avgiftsområdet over justeringsperioden, som er 5 eller 10 år. Kapitalvarer er definert som fast eiendom, maskiner, inventar og andre driftsmidler. Disse kapitalvarene vil i de fleste tilfeller ha en lang levetid, noe som gjør at disse eiendelene ofte vil endre bruk gjennom eiertiden. Dette kan for eksempel skje ved at de benyttes i ulike virksomheter med ulik avgiftsstatus, ved at de overdras, eller ved at de leies ut til leietakere med ulik avgiftsstatus. Denne endrede bruken er nettopp det som er ment å utløse en justering av den opprinnelige fradragførte inngående merverdiavgiften.

Justeringsreglene har erstattet, og skiller seg sterkt fra, de tidligere reglene om tilbakeføring som gjaldt for fast eiendom. Sistnevnte regler medførte at hele (eller deler av) det opprinnelig fradragførte beløpet måtte tilbakeføres, dersom bruken endret seg fra fradragberettigede formål (eller eiendommen ble overdratt). Etter treårs- perioden skulle det ikke gjøres endringer i den opprinnelig fradragførte merverdiavgiften. Slik justeringsreglene er ment å virke, vil det for de fleste tilfeller være et bedre samsvar mellom den faktiske bruken av kapitalvaren og det totale fradraget man til slutt vil oppnå.

For å danne seg et første bilde av hva slags regler det her er tale om, kan justeringsreglene sammenlignes med avskrivningsreglene i skatteretten som for de fleste er mer kjent, der verdien av hver enkelt varig anskaffelse over en viss økonomisk størrelse avskrives årlig over en bestemt periode. Dette innebærer at fradrag (forenklet sagt) gis med en andel av anskaffelsesbeløpet for hvert år eiendelen fortsatt benyttes i skattepliktig virksomhet. En viktig forskjell fra avskrivningsreglene er likevel at det i

henhold til justeringsreglene gis fradrag for en bestemt andel av merverdiavgiften, regnet etter omstendighetene på kjøpstidspunktet. Deretter justeres dette fradraget i forhold til den faktiske avgiftsmessige bruken over en periode på 5 eller 10 år.

En sammenligning med skattreglenes avskrivningsregler, duger derfor ikke til noe mer enn en første hjelp til å forstå grunnhensynet bak justeringsreglene. Man vil neppe kunne hente bidrag til lovtolkningen av justeringsreglene ved å trekke paralleller til avskrivningsreglene. Til det er de to nevnte systemene for forskjellige.

For å illustrere reglenes system på en enkel måte, kan følgende eksempel benyttes: En frivillig registrert næringsdrivende oppfører og fullfører i 2010 et bygg med kostpris uten mva. på kr 10 000 000. Hele bygget skal leies ut til et advokatkontor, og utleier oppnår derfor fullt fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. Fra og med 1. januar 2011 nedbemanner advokatkontoret, og halve bygget leies derfor ut til et legekontor. Justering må dermed foretas gjennom justeringsperioden som vist nedenfor (forutsatt at det ikke skjer nye endringer i den avgiftsmessige bruken):

| | | | | | |
|-----------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Justeringsår | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Justeringsbeløp | 0 | 125.000 | 125.000 | 125.000 | 125.000 |
| | | | | | |
| Justeringsår | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| Justeringsbeløp | 125.000 | 125.000 | 125.000 | 125.000 | 125.000 |

125 000 kr av det opprinnelig mottatte merverdiavgiftsfradraget må altså tilbakebetales til avgiftskreditor hvert år fra og med. 1. januar 2011.

Justeringsreglene vil ha stor betydning for kostnadsbildet for ulike transaksjoner i næringslivet. Som eksempel kan nevnes oppføring, overdragelse og utleie av bygg. Her kan de økonomiske forutsetningene forandre seg dramatisk sammenlignet med forholdene ved anskaffelsestidspunktet, dersom en justeringsplikt eller -rett utløses. Dersom man for eksempel ved å overse reglene, utløser en plikt til å tilbakebetale opprinnelig fradragført beløp tilsvarende 25 % av kjøpesummen, kan dette endre den økonomiske situasjonen fullstendig. Justeringsreglene får dermed viktige konsekvenser

for hvilke praktiske tilpasninger og privatrettslige reguleringer som bør vurderes i forbindelse med ulike typer avtaletilfeller. Denne oppgavens problemstilling er nettopp hvordan justeringsreglene vil kunne slå ut i ulike avtaletilfeller, og deretter hvilke privatrettslige reguleringer og tilpasninger som av den grunn kan eller bør gjennomføres i forbindelse med de samme avtaletilfeller. Det er i hovedsak i tilknytning til fast eiendom at de praktiske problemstillingene er størst. Det kommer av at dette er den klart mest kostbare kapitalvaren, og at en uforutsett justeringsplikt, eller et eventuelt uforutsett ”tap” av justeringsrett, dermed får tilsvarende store konsekvenser. I tillegg vil reglene ofte medføre mer kompliserte beregninger og avgrensninger for fast eiendom, enn for de øvrige kapitalvarene. På bakgrunn av dette er det valgt å ta utgangspunkt i fast eiendom som grunnlag for drøftelse av oppgavens problemstilling.

1.2 Nærmere om oppgavens problemstilling og avgrensninger

Opgavens problemstilling er, som beskrevet ovenfor, hvordan justeringsreglene slår ut, særlig i ulike typetilfeller innenfor overdragelser, utbygginger og utleieforhold, og deretter hvilke praktiske tilpasninger og avtalemessige reguleringer, som kan gjennomføres for å oppnå, eller unngå bestemte justeringskonsekvenser i de samme typetilfellene. For å kunne besvare dette spørsmålet kreves det først god forståelse av hvordan justeringsreglene virker generelt, og hvordan de vil kunne innvirke på de nevnte typene av avtaletilfeller.

Det gis derfor først en generell redegjørelse for forståelsen av merverdiavgiftslovens kapittel 9 om justering. I denne generelle beskrivelsen tas alle kapitalvarene med i fremstillingen: maskiner, inventar, andre liknende driftsmidler og fast eiendom. Deretter redegjøres det for hvordan justeringsreglene vil kunne slå ut i de ulike avtaletilfellene som nevnt, og hvilke privatrettslige tilpasninger og reguleringer som da kan gjennomføres for å oppnå, eller unngå bestemte justeringskonsekvenser for de ulike avtaletilfellene. De justeringskonsekvensene som ønskes oppnådd vil i hovedsak være å unngå å utløse en justeringsplikt for avgiftssubjekt som har oppnådd fradrag for inngående merverdiavgift, og motsatt – å utløse en justeringsrett for avgiftssubjekt som ikke har oppnådd fullt fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsestidspunktet.

Oppgaven vil som nevnt ta utgangspunkt i overdragelsestilfeller, utbyggingstilfeller og utleietilfeller, men det som skrives om disse tilfellene, vil også kunne overføres til andre avtaletilfeller. Som eksempel kan nevnes finansieringsavtaler som i mange tilfeller, der finansieringen gis i forbindelse med kjøp eller oppføring av fast eiendom for næringsdrivende, antagelig bør inneholde bestemmelser for eventuelle justeringshendelser som kan tenkes å oppstå.

Videre vil det under fremstillingen av de praktiske problemstillingene knyttet til hvordan justeringsreglene vil slå ut, og hvordan man kan styre justeringskonsekvensene, i kapittel 3 - 6, bli tatt utgangspunkt i fast eiendom. Grunnen til dette er at det er denne kapitalvaren som har klart størst praktisk og økonomisk betydning, og dermed er gjenstand for de fleste problemstillinger i forhold til justeringsreglene. I tillegg vil det som skrives om fast eiendom som hovedregel gjelde også for andre kapitalvarer. I den generelle gjennomgangen av justeringsreglene i kapittel 1 tas det allikevel utgangspunkt i alle kapitalvarer.

I denne fremstillingen vil det altså først, i kapittel 2, bli redegjort for forståelsen av merverdiavgiftslovens bestemmelser om justering og det vil også her bli gitt en nærmere beskrivelse av noen av lovens viktigste begreper. Deretter gis det med kapittel 3 en beskrivelse av hvordan justeringsreglene generelt kan tenkes å innvirke på privatrettslige avtaletilfeller, og at de derfor får konsekvenser for hvordan man innretter seg for å unngå uønskede justeringskonsekvenser. Dette omfatter både konkrete reguleringer som foretas i selve kontrakten for å påvirke de merverdiavgiftsmessige konsekvenser av den privatrettslige disposisjonen, og også privatrettslige tilpasninger til justeringsreglene som bør vurderes gjennomført i forkant av, eller ved siden av, selve kontraktsutformingen.

I oppgavens kapittel 4, 5 og 6, drøftes hvilke justeringskonsekvenser som kan være aktuelle for hvert av de ovennevnte avtaletilfellene, og som man dermed bør vurdere å ta sikte på å påvirke. Hver enkelt type avtaletilfelle behandles for seg. Det gis for hvert av avtaletilfellene, først en fremstilling av de mer overordnede justeringsrettslige problemstillingene som kan tenkes å oppstå, før enkelte spesielt praktiske, rettslige

problemstillinger behandles hver for seg. Fremstillingene er ikke ment å gi en uttømmende oversikt over hvilke justeringskonsekvenser som kan tenkes å oppstå, men omfatter blant annet de mest relevante problemstillingene som er tatt opp i bindende forhåndsuttalelser fra avgiftsmyndighetene. Problemstillingene som behandles i denne oppgaven vil i mange tilfeller berøre merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragsrett, uttak, frivillig registrering, forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør. Disse reglene drøftes ikke i seg selv her.

Det presiseres også innledningsvis at uttrykket ”merverdiavgiftsområdet”, i denne fremstillingen ikke refererer seg til det geografiske området for merverdiavgiftsreglene, jf. merverdiavgiftsloven § 1-2, men det saklige virkeområdet. Begrepsbruken er således ikke i tråd med lovens begrepsbruk, men det er etter min mening hensiktsmessig å benytte seg av dette begrepet for på en enkel måte å kunne beskrive en bestemt virksomhets forhold til merverdiavgiftsloven, slik som begrepet ble brukt før den nye merverdiavgiftsloven trådte i kraft 1. januar 2010.

Opgaven er à jour med rettskilder til og med desember 2010.

1.3 Reglens plass i merverdiavgiftsretten

Merverdiavgiftsloven pålegger en avgift (på 25 %, eller mindre) på all omsetning av varer og tjenester i Norge, med enkelte unntak. Videre gir loven i bestemte tilfeller rett til fradrag for en virksomhets inngående merverdiavgift, for å unngå avgiftskumulasjon. Dette reguleres i merverdiavgiftsloven kapittel 8. Tilsvarende regler om fradrag finnes for kommuner og fylkeskommuner i kompensasjonsloven. Denne fradragsretten er svært viktig for næringsdrivende og kompensasjonsberettigede for å unngå en større kostnadsbelastning. Fradragsrett gis hovedsaklig for alle varer og tjenester som anskaffes til bruk i avgiftspliktig virksomhet, altså virksomhet som omfattes av merverdiavgiftsloven, slik at de fakturerer sine kunder med utgående merverdiavgift. Det må altså være en tilknytning for den aktuelle vare og tjeneste til avgiftspliktig virksomhet for at det skal oppnås fradrag. Fradragsretten avgjøres ut fra forholdene på anskaffelsestidspunktet for en vare eller tjeneste. Om man har rett til fradrag og eventuelt hvor mye, vurderes således etter omstendighetene på det tidspunkt da varen

eller tjenesten anskaffes eller fremstilles. Det som vurderes er da varen eller tjenestens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet. Justeringsreglens formål er å justere eller korrigere dette opprinnelige fradraget i ettertid, i tråd med de avgiftsmessige endringene som skjer, altså endringer i varens eller tjenestens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Fradraget som gis ved anskaffelsestidspunktet er altså ikke endelig. I praksis skjer det svært ofte at omstendighetene som lå til grunn for det opprinnelige fradraget endres etter en tid, ofte gjentatte ganger gjennom anskaffelsens levetid. Dette gjør at justeringsreglene er minst like viktig å ta hensyn til for næringsdrivende som fradragsretten etter kapittel 8 i merverdiavgiftsloven. Etter at justeringsreglene ble innført, er ikke det endelige fradraget avgjort før etter 5 eller 10 år.

For kommuner og fylkeskommuner gjelder kompensasjonsloven. Kompensasjonsloven fastsetter fradrag for en kommune eller fylkeskommunes inngående merverdiavgift på anskaffelser til kompensasjonsberettiget virksomhet. Kompensasjonsberettiget virksomhet er i korte trekk bortimot all kommunal og fylkeskommunal virksomhet som ikke er avgiftspliktig virksomhet. Dersom kommunen eller fylkeskommunen driver avgiftspliktig virksomhet, skal disse på vanlig måte registreres i merverdiavgiftsregisteret, og følge de alminnelige regler i merverdiavgiftsloven. Det opprinnelige fradrag som er oppnådd på anskaffelser til kompensasjonsberettiget virksomhet skal på samme måte som for avgiftspliktige næringsdrivende justeres, dersom vilkårene for dette er tilstede.

1.4 Historikk

Før justeringsreglene trådte i kraft 1. januar 2008, ble fradragsretten som nevnt innledningsvis begrenset eller justert av bestemmelsen om tilbakeføring i den ”gamle” merverdiavgiftslovens § 21. Bestemmelsen fastslo at fradragsført inngående merverdiavgift i forbindelse med oppføring eller ombygging av bygg eller anlegg, kunne kreves tilbakeført, hvis bygget eller anlegget før fullføringen, eller i løpet av en treårs-periode etter fullføringen ble overdratt, leid ut eller på annen måte ble benyttet utenfor merverdiavgiftens område. Tilbakeføringsreglene innebar at man oppnådde fullt fradrag for påløpt inngående merverdiavgift, dersom kapitalvaren ble benyttet innenfor avgiftsområdet over en periode på tre år. Motsatt måtte, i utgangspunktet, hele den

fradragsførte merverdiavgiften tilbakebetales i sin helhet, dersom kapitalvaren innenfor en treårs-periode ble benyttet utenfor avgiftsområdet. Avgiftsmyndighetene kunne gi dispensasjon fra tilbakeføringsplikten. Justeringsreglene trådte som nevnt ovenfor i kraft fra 1. januar 2008, og gjaldt da for bygg som ble fullført fra og med ikrafttredelsen. Bygg som ble fullført før 1. januar 2008, skulle altså fortsatt følge de ”gamle” tilbakeføringsreglene. Tilbakeføringsreglene er opphevet fra 1. januar 2011. Tilbakeføringsreglene er bevart for de tilfeller der bygg eller anlegg selges før fullføringen, jf. merverdiavgiftsloven § 9-7.

Justeringsreglene ble innført i alle EU-land før de ble innført i Norge i 2008, og justeringsregler er vedtatt for EU-landene i EU-direktiv 347 kapittel 5. Norge er ikke bundet av dette direktivet gjennom EØS-avtalen, men de norske justeringsreglene samsvarer i stor grad med det system som eksisterer i EU-landene. Når justeringsreglene trådte i kraft ble disse regulert i merverdiavgiftsloven § 26 d-26 e og forskrift nr 132. Etter revisjonen av merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter i 2009, er justeringsreglene nå å finne i kapittel 9 i merverdiavgiftsloven og kapittel 9 i merverdiavgiftsforskriften. Lovrevisjonen er ikke ment å medføre noen materielle endringer, og tidligere rettskilder er derfor like relevante som før lovrevisjonen.

1.5 Rettskilder

Fremstillingen bygger på alminnelig rettskildelære, og på de alminnelige rettskilder. Justeringsreglenes rettskilder finnes først og fremst i Lov 2009-06-19-58: Lov om merverdiavgift kapittel 9 – Justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift og forarbeider til denne loven: Ot.prp. nr 59 (2006-2007) kapittel 7 og 9 og Innst. O nr. 94 (2006-2007) kapittel 5. Det er i tillegg fastsatt en forskrift til merverdiavgiftsloven: Forskrift 2009-12-15, nr. 1540. Lov 2003-12-12 nr 108: Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. § 16 har også en bestemmelse om justeringsplikt for opprinnelig fradragsført inngående merverdiavgift. I tillegg er det gitt flere uttalelser fra Finansdepartementet og Skattdirektoratet om hvordan lovens bestemmelser om justering skal forstås. Finansdepartementet har gitt en fortolkningsuttalelse til loven av 16. november 2007 og en fortolkningsuttalelse til tidligere justeringsforskrift, forskrift nr. 132 om justering av inngående merverdiavgift

for kapitalvarer av 19. desember 2007. Skattedirektoratet har avgitt en uttalelse av 17. februar 2009 om en rekke enkeltspørsmål, og en artikkel av 23. juni 2009, der de enkelte bestemmelsene i merverdiavgiftslovens kapittel 9 fremstilles samlet. Det er også avgitt en rekke bindende forhåndsuttalelser om enkeltsaker som kan være egnet til å kaste lys over lovforståelsen. Videre er merverdiavgiftshåndboken et viktig uttrykk for antatt forvaltningspraksis på området. Når det gjelder justeringsreglene, som fortsatt er relativt ferske, foreligger det lite forvaltningspraksis, slik at merverdiavgiftshåndboken på dette punkt har mer karakter av å være en administrativ uttalelse om hvordan forvaltningspraksis bør være. Det foreligger i skrivende stund ingen høyesterettsavgjørelser eller underrettsdommer. Justeringsreglene er heller ikke omfattende behandlet i rettsteorien, slik det ofte er med relativt ferske lovbestemmelser.

Avgiftsretten er ikke en del av EØS-retten, slik at EU-direktiv om merverdiavgift, Direktiv 347 kapittel 5 artikkel 184- 192 om ”Regulering af fradrag” ikke er bindende for Norge. Dette gjelder da også EU-domstolens avgjørelser i avgiftssaker. Allikevel influeres lovgivningen på merverdiavgiftsområdet av EU- retten, og den blir tatt i betraktning ved departementets lovarbeid og lovrevisjon. Dette gjelder spesielt i forhold til justeringsreglenes system og formål. Jeg mener derfor at normer og prinsipper i merverdiavgiftsretten som kan utledes av avgjørelser fra EU-domstolen i noen tilfeller kan være retningsgivende også for norsk rett, særlig på uavklarte områder der ”interne” rettskilder gir liten veiledning. EU-retten er imidlertid i liten grad uttrykkelig benyttet i uttalelser fra avgiftsmyndighetene i vurderingen av uavklarte eller usikre spørsmål. På enkelte punkter er det også bevisst valgt andre løsninger enn de som finnes for EU-landene,¹ og rettspraksis fra EU-domstolen vil naturligvis ikke være relevant for lovforståelsen i slike tilfeller.

2 Justeringsreglene – grunnprinsipper

Justeringsreglene omhandler ikke retten til fradrag, men gjelder etterfølgende justering av det fradraget som man eventuelt har rett til etter reglene i merverdiavgiftslovens

¹ Jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) kapittel 7 pkt. 7.6

kapittel 8 om fradragsrett. Innføringen av justeringsreglene innebar altså ingen innskrenkning i retten til å fradragføre inngående merverdiavgift ved anskaffelsen. Justeringsreglene refererer seg kun til hendelser som i tid skjer etter anskaffelsen av en kapitalvare. Justeringsreglene innebærer således at inngående fradrag skal justeres opp eller ned (positiv eller negativ justering) over en viss periode i samsvar med kapitalvarens bruk innenfor fradragsberettigede formål. Det vil kunne oppstå rett eller plikt til senere å justere inngående merverdiavgift i forhold til hel, delvis eller manglende fradragføring som er oppnådd på anskaffelsestidspunktet.

Formålet med reglene er at fradraget skal samsvare med den reelle tilknytningen kapitalvaren har til avgiftpliktig virksomhet over lengre tid. Fradragets endelige størrelse avgjøres dermed ikke før ved justeringsperiodens utløp, og vil da tilsvare den samlede bruken innenfor og utenfor avgiftsområdet over justeringsperioden. Dersom man for eksempel oppfører et bygg som skal benyttes fullt ut innenfor driften av en advokatvirksomhet vil man således få fullt fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringstidspunktet. Hvis bygget så etter en periode omdisponeres til bruk innenfor helsetjenester, vil det opprinnelige fradraget måtte justeres ned fra og med tidspunktet for denne omdisponeringen. Motsatt vil man ha rett til å justere opp fradraget, dersom kapitalvaren i større grad benyttes til fradragsberettigede formål enn den gjorde på anskaffelsestidspunktet. På denne måten reflekterer det endelige fradraget bruken av bygget henholdsvis innenfor og utenfor avgiftsområdet over tid.

Etter justeringsreglene skal det opprinnelige fradraget justeres årlig i en periode på enten ti eller fem år, avhengig av om kapitalvaren er henholdsvis fast eiendom eller andre kapitalvarer.

Justeringsreglene gjelder kun såkalte kapitalvarer, jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 (1). Dette er kort sagt maskiner, inventar eller andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst kr 50 000, jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) a), eller fast eiendom der inngående merverdiavgift utgjør minst kr 100 000, jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) b). Dette tilsvarer altså en kostpris før mva. på henholdsvis kr 200 000 og kr 400 000 (ved alminnelig merverdiavgiftssats). Kjøretøy

som er unntatt fra merverdiavgift ved videreomsetning etter merverdiavgiftsloven § 6, inngår ikke i kapitalvarebegrepet. Som fast eiendom regnes også påkostninger og endringsarbeider på bygg, men ikke vedlikehold og reparasjonsarbeider. Vurderingen av om inngående merverdiavgift på en kostnad omfattes av justeringsreglene vil derfor på dette punktet være den samme som den vurderingen som gjøres etter skatteretten av om en kostnad er påkostning/ombygging eller vedlikehold/reparasjon.² Kostnader til vedlikehold er altså ikke aktiveringspliktige og omfattes heller ikke av justeringsreglene. En annen viktig begrensning i kapitalvarebegrepet er at kapitalvaren må ha vært anskaffet til bruk i næringsvirksomhet. Varer som ellers omfattes av kapitalvarebegrepet er altså allikevel ikke det, dersom varen opprinnelig er anskaffet til privat bruk. Det er derimot ikke et vilkår for å omfattes av kapitalvarebegrepet at den er anskaffet til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

2.1 Lovbestemmelsene i merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven

Justeringsreglenes lovbestemmelser finnes i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Plikten til å justere framgår av kapitlets § 9-2 (1), som fastsetter at det er registrert avgiftssubjekt som skal justere inngående merverdiavgift når bruken av en kapitalvare endres fra fradragsberettigede formål til ikke-fradragsberettigede formål, eller motsatt.

Det fastsettes videre i § 9-2 (2), (3) og (4) at registrert avgiftssubjekt skal justere ved omsetning, overdragelse, og overdragelse av kapitalvarer som ledd i virksomhetsoverdragelse.

Tilsvarende bestemmelse om justering av kompensert merverdiavgift finnes i kompensasjonsloven § 16 for fast eiendom og i forskrift nr. 1566 til kompensasjonsloven § 6.

Disse paragrafene i de to lovene fastsetter altså en generell plikt til å foreta justering av fradragsført inngående merverdiavgift ved en endret bruk av den enkelte kapitalvare. Hva som er en kapitalvare og som dermed skal justeres, hvilke bruksendringer som utløser justering, hvilke beløp som skal justeres og over hvor lang tid det skal justeres

² Jf. Ot. Prp. Nr 56 (2006-2007) pkt. 7.6.2.

reguleres videre i merverdiavgiftslovens kapittel 9. Det gjelder i hovedsak de samme reglene både for justering etter kompensasjonsloven, altså for kommuner og fylkeskommuner, og justering etter merverdiavgiftsloven for næringsdrivende.

2.2 Begrepe ne kapitalvare, bruksendring (justeringsutløsende hendelse) justeringsgrunnlag, justeringsbeløp og justeringsperiode

2.2.1 Kapitalvare – hvilke anskaffelser som er gjenstand for justering

I merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) fremgår hva som skal inngå i kapitalvarebegrepet:

”Med kapitalvarer menes:

- a) 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.*
- b) fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner.”*

Kapitalvarebegrepet skaper i seg selv ikke de største avgrensingsproblemer for maskiner, inventar og andre driftsmidler, men det kan nevnes at beløpsgrensen gjelder per driftsmiddel, og at ett driftsmiddel er en kapitalvare. Man kan således godt kjøpe flere frysedisker av gangen, som til sammen overstiger beløpsgrensen, uten at dette anses som én kapitalvare, hvis én frysedisk koster mindre enn kr 200 000. Skillet mellom ett eller flere driftsmidler vil kunne skape store spørsmålsstillinger her, som i inntektsskatteretten. Dette er foreløpig ikke konstatert som et stort problem, men det i seg selv er ingen grunn til å anta at det ikke er et problem. Antagelig blir disse vurderingene basert på regnskapssystemet, slik at de ofte ikke blir tatt aktivt stilling til. Man vil etter mitt syn muligens kunne trekke videre det tilsvarende prinsipp som forarbeidene har anvist for vurdering av om et byggetiltak er vedlikehold eller ikke vedlikehold, slik at man også i forhold til denne problemstillingen kan se hen til de prinsipper som er utkrystallisert gjennom inntektsskatteretten. Men dette er ikke sagt uttrykkelig i forarbeidene.

For fast eiendom har avgrensningen derimot skapt større problemer. Det er ikke eiendommen som sådan som anses som en kapitalvare, men det byggetiltak som gjøres på fast eiendom i form av ny-, på- eller ombygging. Ubebygde eiendommer vil således ikke i noe tilfelle være en kapitalvare. Reparasjon og vedlikehold av fast eiendom er, som nevnt, heller ikke en kapitalvare.

Et byggeprosjekt kan i mange tilfeller omfatte både flere bygg og flere eiendommer. Det oppstår da et spørsmål om dette skal anses som én eller flere kapitalvarer. Et eksempel kan tenkes å være en gårdeier som under samme byggetillatelse og entreprenør skal gjøre små endringer på fasaden på flere bygg i det samme tidsrom. Vurderingen av om dette er én eller flere kapitalvarer har betydning blant annet for beløpsgrensene i merverdiavgiftslovens § 9-1 (2), og for justeringsperiodens begynnelse for de enkelte byggetiltak. I vurderingen av om et byggetiltak er én eller flere kapitalvarer er det relevant å se på om de ulike bygg eller eiendommer gjelder samme byggetillatelse, om det dreier seg om ett eller flere byggetrinn, om de er oppført innenfor samme tidsrom og om det gjelder samme hovedentreprise.³ Det vil stort sett være naturlig å anse ulike byggetrinn som flere kapitalvarer. Ventilasjonsanlegg og andre faste anlegg vil anses som en del av byggetiltaket. I merverdiavgiftshåndboken 6. utgave 2010 pkt. 9-1.4 (jf. også merverdiavgiftshåndboken 7. utgave 2011, pkt 9-1-6), er det lagt til grunn følgende:

”Dersom det skal foreligge flere byggetiltak ved mindre ombygginger, må det normalt kreves at den ene ombyggingen kan gjøres uavhengig av den andre.”

Dette kan i mange praktiske tilfeller samsvare dårlig med at ulike byggetrinn ofte skal anses som flere kapitalvarer. Ulike byggetrinn vil i mange tilfeller ikke kunne sies å kunne gjennomføres uavhengig av hverandre, for eksempel et stort kjøpesenter der noen etasjer ferdigstilles før den neste påbegynnes. Antagelig vil det måtte være tale om relativt store byggeprosjekter der hvert byggetrinn består av ulike bygninger, eller andre klart adskillbare anlegg for at det skal kunne anses som flere byggetiltak. Dette ser ut til å stemme overens med Finansdepartementets uttalelse av 16. november 2007, der man bruker oppføring av store kjøpesenter eller kontorbygg som eksempel på at flere

³ Jf skattedirektoratets artikkel av 23. juni 2009.

byggetrinn kan anses som flere kapitalvarer. Videre kan flere ulike byggetiltak i løpet av ett år på den samme eiendommen slås sammen, i vurderingen av om beløpsgrensen er nådd, altså slik at de ulike byggetiltak blir ansett å være én kapitalvare. Det kan komme på tale i tilfeller der det foreligger en unaturlig oppsplitting av noe som nærmest må anses som samme byggetiltak. Det vil altså kun gjelde i unntakstilfeller.⁴ Det er på bakgrunn av det ovenstående ofte vanskelig å avgjøre om et konkret byggetiltak som består av flere byggetrinn og strekker seg over lang tid er én eller flere kapitalvarer. Dette vil bero på en konkret vurdering av hvert enkelt tilfelle, men som hovedregel skal det en del til for at det skal anses å foreligge to byggetiltak, dersom dette medfører at man havner under beløpsgrensen for å anses som kapitalvare.

2.2.2 Bruksendring (justeringsutløsende hendelse) – når justering skal skje

En justeringsutløsende hendelse, eller bruksendring som ofte benyttes synonymt med denne betegnelsen, er en endret bruk i den forstand at kapitalvaren endrer bruk fra å bli benyttet i avgiftspliktig virksomhet til ikke avgiftspliktig virksomhet, eller motsatt. Bruken kan også endres slik at kapitalvaren benyttes i større eller mindre grad innenfor henholdsvis avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig virksomhet, enn ved justeringsperiodens begynnelse. I tillegg til faktisk endret bruk omfattes også omsetning og annen overdragelse av kapitalvaren. Også ved virksomhetsoverdragelse eller delvis virksomhetsoverdragelse vil det utløse justering, dersom virksomhetsoverdragelsen er fritatt for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 6-14, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 (4). Kapitalvaren vil i alle omsetnings- eller overdragelsestilfeller, for overdragerens del, anses for å gå over til bruk utenfor avgiftsområdet⁵. Brann eller annen ødeleggelse av kapitalvaren vil ikke være en justeringsutløsende hendelse.⁶ Det vil det heller ikke være, hvis lokaler i bygg som er frivillig registrert for utleie blir stående tomme. I den perioden et slikt lokale eventuelt blir stående tomt, regnes bruken av det for å være det samme som ved ferdigstillingen.⁷ Utover de tilfellene som er nevnt

⁴ Jf. Finansdepartementets uttalelse av 16. november 2007 pkt. 1.7 og merverdiavgiftshåndboken 7. utgave 2011 pkt. 9-1.6.

⁵ Jf. Finansdepartementets uttalelse av 19.12.2007 pkt. 1-2.

⁶ Jf. Ot. prp. nr. 59 (2006-2007) pkt. 7.6.3.

⁷ Jf. Ot. prp. nr. 59 (2006-2007) pkt. 7.6.3.

ovenfor er det ingen unntak fra plikten til å justere. En justeringsutløsende hendelse eller bruksendring vil altså være en forandring av de faktorer som er bestemmende for fradragsretten. Det er ikke et vilkår at det har skjedd en faktisk endret bruk. En uttreden eller inntreden i en fellesregistrering vil også kunne være en justeringsutløsende hendelse. En justeringsutløsende hendelse vil også utløse justering i de tilfeller der det ikke er fradragsført merverdiavgift på fullføringstidspunktet, og da i form av positiv justering.

Et bygg som overdras før ferdigstillelse vil ikke utløse justeringsplikt etter justeringsreglene, men følge reglene om tilbakeføring i merverdiavgiftsloven § 9-7. Fradragsført inngående merverdiavgift må da tilbakeføres i sin helhet.

2.2.3 Justeringsgrunnlag – hvilke beløp som inngår som del av kapitalvaren

Hvilke merverdiavgiftsbeløp som knytter seg til kapitalvaren, og som dermed er gjenstand for eventuelle senere justeringer, er all inngående merverdiavgift i tilknytning til kostnader til varer og materialer som tilføres eiendommen og alle konsulenttjenester og håndverkertjenester i forbindelse med bygging og prosjektering, også byggetjenester som et avgiftssubjekt selv utfører i forbindelse med byggetiltaket, jf merverdiavgiftsforskriften § 9-1-1.

Justeringsgrunnlaget er følgelig det merverdiavgiftsbeløp som knytter seg til kapitalvaren jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd, og hva dette beløpet består av fremkommer av forskriftens § 9-1-1, beskrevet ovenfor. Det er videre dette beløpet som hvert år er gjenstand for eventuell justering og består av all inngående avgift på kostnader som nevnt ovenfor i tilknytning til en kapitalvare på fullføringstidspunktet. Det er viktig å understreke at hver kapitalvare har sitt justeringsgrunnlag og sin justeringsperiode. Hver kapitalvare må altså føres på regnskapskonto for seg, eller føres i annen egnet oppstilling. Det er krav til hva denne oppstillingen må vise (se pkt. 7.1 om dokumentasjonskrav).

Dette pålegges i merverdiavgiftsloven § 9-1-2, første ledd. Det er utviklet egne ”regnskapsprogrammer” for føring av kapitalvarer (blant annet i regi av NARF, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening), som kan benyttes for å holde oversikt over det ovenstående.

2.2.4 Justeringsbeløpet – hvilket beløp fradraget skal justeres med

Hvordan justeringsbeløpet skal beregnes fremgår av merverdiavgiftsloven § 9-5:

”(1) En femdel av den inngående merverdiavgift som påløp ved anskaffelsen eller framstillingen av kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav a, skal justeres i det enkelte regnskapsår. For kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b, skal en tidel av den inngående merverdiavgift som påløp i forbindelse med ny-, på- eller ombyggingen justeres i det enkelte regnskapsår.”

Justeringsgrunnlaget, altså den samlede inngående avgift som påløp ved anskaffelsen eller framstillingen av kapitalvaren, er hvert år i justeringsperioden gjenstand for justering med 1/5 eller 1/10. For å beregne det årlige justeringsbeløpet må man sammenligne fradragsprosenten for det aktuelle justeringsår med fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, altså den opprinnelige fradragsføringen.

Fradragsprosenten beregnes som et gjennomsnitt for bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet gjennom året. Det skal ikke beregnes noe justeringsbeløp, dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn 10 prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, jf. merverdiavgiftsloven § 9-5 (3). Dette omtales ofte som ”bagatellgrensen”.

Når det gjelder fast eiendom skal bagatellgrensen beregnes for hvert enkelt lokale, og også for hvert enkelt fellesareal. Det er ikke anledning til å beregne endringen i fradragsprosenten for bygget som helhet. Dette følger av merverdiavgiftsloven § 9-5 (4), og er fulgt opp i Finansdepartementets uttalelse av 16. november 2007 pkt. 3. Dersom man skulle beregnet bagatellgrensen i forhold til hele bygget, ville de tilfeller der man skulle justere blitt kraftig redusert i forhold til tilfellene av justering, dersom man må beregne bagatellgrensen i forhold til hvert enkelt lokale. Dersom man for

eksempel har et bygg med 20 like store lokaler med avgiftspliktige leietakere, og en av disse byttes ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker, er endringen i fradragsprosenten kun 5 prosentpoeng (fra 100% til 95%). Ser man lokalene hver for seg er endringen for det aktuelle lokalet 100% (fra 100% til 0%), og det oppstår da plikt til å justere for hele det fradragsførte beløpet som knytter seg til nettopp dette lokalet. Dersom det uansett skal foretas en justering, utgjør det ingen forskjell om man velger å beregne hvert lokale for seg eller hele bygget under ett. Det er naturligvis et spørsmål i denne forbindelse hva som skal regnes som ett lokale. Det er foreløpig ikke slått fast nøyaktig hvordan et lokale skal avgrenses og skilles fra et annet lokale, men det er klart at det ikke er den enkelte registrerte enhet (det avgrensede areal som er registrert som én enhet i forbindelse med den frivillige registreringen i merverdiavgiftsregisteret). Spørsmålet er da om det er det kontraktmessige, bruksmessige eller fysiske skille som utgjør ett lokale. Dette er foreløpig uavklart, men det kan se ut til at det forutsettes at ett lokale er tilknyttet én leietaker.⁸

Dersom fradragsprosenten for et bestemt justeringsår har endret seg med 20 prosentpoeng, skal det justeres med 20 % av 1/5 (evt. 1/10) av justeringsgrunnlaget det aktuelle året.

En nyttig formel for beregning av årlig justeringsbeløp er som følger (der J^n representerer justeringsbeløpet for et gitt regnskapsår):

$$J^n = 1/5 \text{ (evt. } 1/10) * (\text{fradragsprosenten det aktuelle justeringsår} - \text{fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse}) * \text{justeringsgrunnlaget}$$

Et positivt beløp vil i denne formelen bety en positiv justering (økt fradrag), og motsatt vil et negativt beløp bety en negativ justering (reduisert fradrag, dvs. tilbakebetaling av deler av opprinnelig oppnådd fradrag).

For å kunne fastslå en eventuell endring i fradragsprosenten fra utgangspunktet, er det nødvendig å ha oversikt over hver enkelt kapitalvares bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet til enhver tid. Dersom en kapitalvare benyttes både i og utenfor

⁸ Jf. Finansdepartementets uttalelse av 16.november 2007, pkt. 3.

avgiftsområdet, må man altså holde oversikt over hvor mye av tiden kapitalvaren benyttes til avgiftspliktige formål. I mange tilfeller er det vanskelig å måle bruken i tid, og det er da anledning til å benytte omsetningen som mål. Et eksempel er et lokale som benyttes til advokatkontorer om dagen og opplæring på kveldstid. Bruken av lokaler innenfor og utenfor avgiftspliktig virksomhet kan i et slikt tilfelle måles etter omsetningstallene for de to virksomhetene, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-1-3. Hvis omsetningen for utdannings-/opplæringsvirksomheten er kr 100 000 i et bestemt regnskapsår, for eksempel justeringsår 2, og omsetningen i advokatvirksomheten er kr 200 000, kan man legge til grunn for avgiftsberegningen at felles kapitalvarer (der faktisk bruk vanskelig kan måles) benyttes ca 67 % i avgiftspliktig virksomhet dette året.

Dersom vi videre forestiller oss at advokatvirksomheten førte hele merverdiavgiftsbeløpet til fradrag ved anskaffelsen, altså 1. justeringsår, fordi de på det tidspunktet ikke hadde startet opp opplæringsvirksomheten, vil det oppstå en justeringsplikt i justeringsår 2. 33 % av 1/10 av det opprinnelige fradragsførte beløpet må da justeres ned (det vil si tilbakebetales) dette året.

Det er lagt til grunn at det er den gjennomsnittlige bruken henholdsvis innenfor og utenfor avgiftsområdet som skal legges til grunn for beregningen av den årlige fradragprosenten, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-1-3. Den faktiske bruken skal således beregnes gjennom året. Beregning av den gjennomsnittlige bruken av for eksempel et fellesareal som benyttes av både avgiftspliktig og ikke- avgiftspliktig virksomhet, kan gjøres på bakgrunn av en skjønnsmessig vurdering av bruken etter den metoden som best gjenspeiler kapitalvarens faktiske bruk. Dette kan være omsetningen til hver av virksomhetene,⁹ eller antagelig også antall ansatte innenfor hver av virksomhetene som benytter arealet, dersom det kan argumenteres for at dette gir et riktigere bilde.

⁹ Jf. Finansdepartementets uttalelse av 19. desember 2007, pkt. 3-1.

Dersom en kapitalvare overdras i løpet av justeringsperioden, og justeringsplikten ikke overdras til kjøper etter merverdiavgiftsloven § 9-3, vil dette utløse en plikt til samlet justering etter merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 (2). En samlet justering vil si at selger ved overdragelsestidspunktet må justere hele beløpet for den gjenværende del av justeringsperioden for endringer i den gjenstående del av justeringsperioden. Ved overdragele av kapitalvare anses kapitalvaren å gå over til bruk utenfor avgiftsområdet, slik at beregning av justeringsbeløp må foretas med utgangspunkt i at kapitalvaren skal benyttes i ikke-avgiftspliktig virksomhet hele den resterende delen av justeringsperioden.¹⁰

En slik samlet justering som beskrevet ovenfor, kan unnlates i det omfang justeringsplikten overføres til kjøper. Vilkårene for å overføre en slik justeringsforpliktelse er at kjøperen samtykker, og at han er avgiftspliktig næringsdrivende eller kompensasjonsberettiget kommune eller fylkeskommune. I tillegg må dokumentasjonskravene som loven oppstiller overholdes (se nærmere om disse i punkt 7.3). Det er ikke anledning til å overføre en større justeringsplikt enn det som tilsvare kjøpers fradragsrett. Den som overtar en justeringsforpliktelse må justere for eventuelle senere endringer, og den som overdrar justeringsforpliktelsen må justere for de endringene som skjer i dennes eiertid, eventuelt også for den delen av justeringsforpliktelsen som ikke kan overdras til kjøper.

Det er som oftest beregning av justeringsbeløp for utleievirksomhet som skaper størst utfordringer. Nedenfor er et praktisk eksempel som viser utregning av justeringsbeløp for en utleievirksomhet:

Utleievirksomheten leier ut et bygg med tre kontorer til henholdsvis a, b og c som alle driver avgiftspliktig virksomhet. Alle de tre leietakerne leier en like stor del av det totale bygget, og benytter også et fellesareal i like stor grad. Dette har samme areal som de tre kontorene til sammen. Ved oppføringen av bygget fradragsførte virksomheten all

¹⁰ Jf. Finansdepartementets uttalelse av 19.12.2007 pkt. 1-2.

inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. Utleievirksomheten var altså frivillig registrert etter merverdiavgiftsloven § 2-3, og forhåndsregistrert etter merverdiavgiftsloven § 2-4. Bygget er registrert som en enhet, hvert lokale er ikke registrert for seg (i forhold til bagatellgrensen skal uansett fradragprosenten beregnes for hvert enkelt lokale). Bygget ble fullført 1. mars 2008, og leietakerne flyttet inn samme dag. 1. justeringsår er altså 2008. Byggekostnadene fordeler seg tilnærmet likt pr. m² gulvflate.

1. justeringsår (2008): Bygget blir benyttet fullt ut i avgiftspliktig virksomhet fra mars til og med desember. Dette vil gi en fradragprosent på 100 % for 2008. Denne fradragprosenten avviker med 0 prosentpoeng fra fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. For 2008 skal det altså ikke foretas noen justering.
2. justeringsår (2009): Bygget blir benyttet som før. Det skal dermed ikke foretas noen justering.
3. justeringsår (2010): Leietaker a blir byttet ut med en ikke avgiftspliktig leietaker 30. juni. Bygget blir altså benyttet 100 % innenfor avgiftsområdet i 6 måneder, og 66,67 % (2/3) for kontorenes del i de resterende 6 månedene. Fellesarealet blir benyttet 100 % innenfor avgiftsområdet i 6 måneder og 66,67 % (2/3) de resterende 6 månedene. Til sammen for de siste 6 månedene blir bygget benyttet 66,67 % (2/3) innenfor avgiftsområdet. Det vil gi en fradragprosent for året som helhet på 83,33 % (5/6). Dette avviker fra fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse med 16,67 % (1/6). Det skal derfor foretas en justering for 2010 med 16,67 % (1/6) av 1/10 av det opprinnelige fradragførte beløp.

Justeringsår 4-10: det skjer ingen nye bruksendringer av bygget, og det skal for disse årene justeres med samme beløp som for 2010.

11. justeringsår: Bygget selges. Justeringsperioden er slutt, og det skal derfor ikke foretas noen justering. Dersom justeringsperioden ikke var over, ville selger hatt plikt til samlet justering for det resterende av justeringsperioden.

Det er merverdiavgiftregistrert næringsdrivende eller kompensasjonsberettiget kommune eller fylkeskommune som har plikt etter merverdiavgiftsloven § 9-2 (1) til å foreta justering, og justeringsbeløpet innberettes i årsoppgaven eller terminoppgaven for 6. termin (jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1(1)) under post 8 som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift. Eventuelt innberettes justeringsbeløpet i salgsterminen ved overdragelse, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1(2).

2.2.5 Justeringsperiode – over hvor lang tidsperiode det eventuelt skal foretas justering

Som det fremgår ovenfor, skal justering eventuelt foretas over en periode på maksimalt 10 år. Justeringsperioden beskrives i merverdiavgiftsloven § 9-4 som følger:

”(1) For kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav a, skal justering foretas for endringer som skjer i løpet av de fem første regnskapsårene etter anskaffelsen eller framstillingen. I justeringsperioden medregnes det regnskapsåret kapitalvarene ble anskaffet eller framstilt.

(2) For kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b, er justeringsperioden ti år etter fullføringen. Slike kapitalvarer anses fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eller dersom slik attest eller tillatelse ikke er nødvendig, når kapitalvarene er tatt i bruk. I justeringsperioden medregnes det regnskapsåret kapitalvarene ble fullført.”

Et bygg eller anlegg anses altså anskaffet eller fremstilt når det foreligger ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse. Dersom slik tillatelse ikke er nødvendig anses ferdigstillingen å være når bygget eller anlegget tas i bruk, og justeringsperioden begynner å løpe fra dette tidspunkt. Fullføringstidspunktet omtales av denne grunn også ofte som ”friststart”.

Dette reiser spørsmål om når en kapitalvare som nevnt ovenfor skal anses fullført, dersom kapitalvaren er tatt i bruk, men det egentlig er nødvendig med en midlertidig brukstillatelse eller ferdigattest. Dette er ikke avklart, men antagelig vil kapitalvaren uansett anses fullført dersom den er tatt i bruk (selv om det språklig sett kan spørres om dette passer godt med ordlyden).

Justeringsperioden er det tidsrom hvor justering skal finne sted årlig, dersom vilkårene for dette ellers er tilstede. Som det fremgår av § 9-4 ovenfor, er justeringsperioden 5 år for maskiner, inventar og andre driftsmidler og 10 år for fast eiendom.

Justeringsperioden begynner å løpe fra det tidspunkt kapitalvaren anskaffes eller fremstilles. Ett justeringsår tilsvarer ett regnskapsår, og det regnskapsåret kapitalvaren anskaffes eller fremstilles teller med, og er dermed 1. justeringsår, jf.

merverdiavgiftsloven § 9-4 (1). Dersom den næringsdrivende har avvikende regnskapsår, er det dette regnes som ett justeringsår. Hvert år i justeringsperioden skal 1/5 eller 1/10 av det opprinnelige fradragsførte beløp ved anskaffelsen (justeringsgrunnlaget) være gjenstand for justering, jf. merverdiavgiftsloven § 9-5 (1).

2.3 Begrepet "avgiftsposisjon"

For å beskrive de avgiftsmessige virkningene som kan oppstå for et avgiftssubjekt i et gitt tilfelle, kan det være hensiktsmessig å benytte begrepet "avgiftsposisjon" som har sin parallell i skatterettens begrep, "skatteposisjon".

Begrepet skatteposisjon er alminnelig brukt i inntektsskatteretten, og begrepet skatteposisjon er definert slik av Zimmer i Lærebok i skatterett 5. utg. side 109:

"Begrepet skatteposisjon refererer seg til en bestemt skattyters stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt."

Det er mye som taler for å benytte det tilsvarende begrepet på lignende måte i merverdiavgiftsretten. Spesielt i forbindelse med beskrivelse av justeringsreglene, og de avgiftsmessige konsekvensene disse gir i gitte tilfeller, har det mye for seg å benytte begrepet "avgiftsposisjon" om den stilling et avgiftssubjekt har i forhold til justeringsreglene (eller generelt til merverdiavgiftsreglene) på et gitt tidspunkt. Det vil

etter min mening være hensiktsmessig å benytte seg av denne begrepsbruken i denne fremstillingen som nettopp har som formål å redegjøre for hvordan justeringsreglene slår ut, og dermed foranlediger bestemte privatrettslige reguleringer i ulike avtaletilfeller. ”Avgiftsposisjon” er i noen grad brukt på denne måten av avgiftsmyndighetene og i litteraturen (for eksempel i Ot.prp. nr. 76 (2008-2009)), men er langt i fra så utbredt som i skatteretten. Begrepet vil i det følgende brukes for å beskrive de forhold som på et gitt tidspunkt består mellom avgiftssubjektet og bestemte merverdiavgiftsregler.

3 Generelt om justeringsreglenes betydning for hvordan næringsdrivende og kompensasjonsberettigede bør innrette seg gjennom privatrettslige reguleringer og tilpasninger

3.1 Generelt for alle avtaletilfellene

Det er av stor betydning for den totale kostnadsbelastningen for anskaffelser til næringsvirksomhet, som omfattes eller senere vil kunne omfattes av merverdiavgiftsreglene, å ta hensyn til justeringsreglene. Hoveddelen av utfordringene i forhold til justeringsreglene oppstår i forbindelse med gjennomføringen av privatrettslige disposisjoner som etter merverdiavgiftsloven utløser en plikt til å foreta justering. Dette vil gjelde i mange avtalesituasjoner, og spesielt ved overdragelse, utbygging og utleie av fast eiendom. Problemstillingene knytter seg til utløsning av justeringsforpliktelser eller eventuelt manglende utløsning av justeringsrett.

Når det gjelder utbyggingsavtalene, inneholder disse som hovedregel bestemmelser om at utbygger skal oppføre infrastruktur, som for eksempel veier, kloakk, strømnnett, lekeplasser, og sykkelstier. Dette skal ved ferdigstilling overdras til kommune eller stat. Slik sett er utbyggingsavtalene også en form for overdragelsesavtale, men problemstillingene i forhold til disse avtalene skiller seg en del fra de problemstillingene som oppstår i forbindelse med andre typer av overdragelsesavtaler, og blir derfor drøftet for seg.

Det er først og fremst viktig for en hver næringsdrivende og kompensasjonsberettiget som eier kapitalvarer å kartlegge eventuelle justeringskonsekvenser før avtale inngås eller disposisjoner gjennomføres, for dermed å kunne tilpasse både avtalereguleringen og den praktiske organiseringen på en slik måte at man, i den grad det er mulig, unngår uønskede justeringskonsekvenser, som regel i form av en høyere kostnadsbelastning. Ved virksomhetsoverdragelse, der det ofte også overdras kapitalvarer, kan det for eksempel være uheldig, dersom plikten til samlet justering som oppstår for selger ikke er tatt hensyn til ved beregning av prisen, og en eventuell overdragelse av justeringsplikten heller ikke er regulert i avtalen. Det påpekes for ordens skyld at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved en slik overdragelse, jf. merverdiavgiftsloven § 6-14, og at det heller ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift i et slikt tilfelle der det skal foretas justering, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 (5).

Videre kan det for både utleier og leietaker for eksempel dukke opp uforutsette utgifter i form av plikt til justering ved å innrette seg på en bestemt måte i forhold til den virksomhet som drives i lokalene, inndele lokalene på en bestemt måte eller overse de dokumentasjonskrav som stilles. Ofte er ikke avtalepartene oppmerksomme på den avgiftsbelastningen som vil oppstå ved ikke å regulere de forhold som er styrende for merverdiavgiftskonsekvensene ved slike avtaler, eller ved å regulere det på en uheldig måte. Kort sagt, kan justeringsreglene virke som en latent betalingsforpliktelse for tidligere anskaffelser, i form av merverdiavgift, over en lengre periode som utløses ved bestemte disposisjoner, eller som en latent rett til økt fradrag for tidligere anskaffelser.

De eventuelle merverdiavgiftsmessige konsekvenser som oppstår ved en plikt til, eller eventuelt mangel på, rett til justering, oppstår ved de justeringsutløsende hendelsene som er fastsatt i lovbestemmelsene om justering i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Det er dermed disse hendelsene/disposisjonene som i første omgang er viktig å kjenne til, dersom man har eiendeler som omfattes av kapitalvarebegrepet. Videre er det slik at man kan unngå at disse justeringsutløsende hendelsene inntre, eller nettopp oppnå at disse justeringsutløsende hendelsene inntre (som i mange tilfeller også kan være ønskelig) ved bestemte privatrettslige reguleringer. Eventuelt kan man begrense

omfanget av den justeringsplikten som oppstår, eller øke omfanget av justeringsretten. Det er dette som drøftes nedenfor for hvert av de tre nevnte avtaletilfellene.

3.2 Risiko for gjennomskjæring

Ved avtaleregulering med sikte på å oppnå bestemte merverdiavgiftsmessige konsekvenser, kan det være en risiko for gjennomskjæring. Dette bør man ta hensyn til ved planlegging og gjennomføring av disposisjoner som er tilpasset for å oppnå bestemte avgiftsmessige konsekvenser. Gjennomskjæring innebærer at privatrettslig gyldige avtaler med bestemte avgiftsmessige konsekvenser tilsidesettes hva gjelder de avgiftsmessige konsekvenser. I dagligtalen benyttes gjennomskjæring om avgiftsmyndighetenes tilsidesettelse av disposisjonen på flere forskjellige grunnlag. Disse tilfellene kan grovt sett deles opp i tre grupper for avgiftsrettens del.

For det første kan avgiftsmessige følger nektes fordi lovens vilkår allerede etter en ”vanlig vurdering” ikke er oppfylt. Disposisjonen tilsidesettes i disse tilfellene fordi riktig faktum ikke er lagt til grunn. Disse tilfellene skiller seg likevel fra pro forma-tilfellene, fordi det ikke nødvendigvis er gjort noe forsøk på å fremstille noe annet enn realiteten, men det kan for eksempel være annen underliggende juss som er en del av det avgiftsmessige faktum. For eksempel vil det være privatrettslige vurderinger som ligger til grunn for avgjørelsen av hvem som er eier, eller om det er tale om en bruksrett eller en eiendomsrett. Disse vurderingene spiller en rolle for hva som skal legges til grunn av faktum for den etterfølgende avgiftsrettslige vurderingen.

For det andre kan privatrettslige disposisjoner tilsidesettes for de avgiftsmessige følger i pro forma-tilfeller der det avtalte mellom partene ikke er en realitet.

I den tredje gruppen har vi ulovfestet gjennomskjæring, som er tilsidesettelse av avgiftsmessige disposisjoner som er overveiende avgiftsmessig motivert, altså at de avgiftsmessige virkningene er hovedformålet med disposisjonen. Vurderingen vil i så fall være hvilken forretningmessig verdi disposisjonen har. I tillegg til at disposisjonen må være overveiende avgiftsmessig motivert, må den være i strid med, eller illojal i forhold til lovens formål for å bli tilsidesatt. Dette er ulovfestede regler som er

utkrystallisert gjennom skatteretten. Det er fornuftig å ha det ovenstående i tankene i forhold til omorganiseringer, overdragelser og eventuell andre privatrettslige disposisjoner som gjøres for å benytte bestemte avgiftsposisjoner, jf. nedenfor i kapittel 4, 5 og 6.

Det er høyst usikkert om det eksisterer noen ulovfestet regel om gjennomskjæring på avgiftsområdet, men det kan klart ikke utelukkes, selv om det foreløpig ikke finnes noen rettsavgjørelser der regler om ulovfestet gjennomskjæring har kommet til anvendelse på merverdiavgiftens område. Dersom reglene om ulovfestet gjennomskjæring kan benyttes også i avgiftsretten, vil de etter mitt syn, ha tilnærmet det samme innhold som i skatteretten

4 Enkelte konsekvenser og tilpasninger knyttet til overdragelsesavtaler

4.1 Generelle problemstillinger i forbindelse med overdragelse

Enhver overdragelse er i seg selv en justeringsutløsende hendelse, slik at en næringsdrivende ved enhver overdragelse av kapitalvarer må justere samlet for det resterende av justeringsperioden. Dette vil aldri utløse noen rett til positiv justering for selger, da kapitalvaren anses å gå over til bruk utenfor avgiftsområdet ved en overdragelse.

Bestemmelser i merverdiavgiftslovens kapittel om justering har for slike tilfeller i § 9-3 bestemmelser om overdragelse av justeringsplikt og -rett ved overdragelse av fast eiendom. Overdragelse av justeringsplikt og -rett kan altså ikke gjennomføres for andre kapitalvarer. Dette reguleres videre i forskriftens § 9-3-1 til § 9-3-4. Disse bestemmelsene medfører på bestemte vilkår at overdrageren kan fri seg fra justeringsforpliktelsen. Disse bestemmelsene vil generelt spille en stor rolle i planleggingen og gjennomføringen, herunder den privatrettslige kontraktsreguleringen, av de fleste juridiske disposisjoner som omfatter overdragelse av kapitalvarer. Slike tilfeller kan være overdragelse av enkeltstående eiendommer, virksomhetsoverdragelse eller omorganiseringer. Disse bestemmelsene avhjelper langt på vei, den

avgiftsbelastningen som kan oppstå ved overdragelse av kapitalvarer i disse tilfellene, når kapitalvaren etter overdragelsen fortsatt skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet. Det er derfor viktig å være klar over disse reglene og deres innhold, slik at man før en overdragelse kan innrette seg slik at disse reglene kan benyttes.

4.2 Overdragelse av justeringsrett og -plikt i forbindelse med overdragelsesavtaler

Etter merverdiavgiftsforskriftens §§ 9-3-2 og 9-3-4 kan justeringsplikt og justeringsrett som nevnt overdras samtidig med kapitalvaren til kjøper. Med overdragelse av justeringsrett eller justeringsplikt menes den latente retten eller plikten til å justere opp eller ned den opprinnelige fradragsførte inngående merverdiavgift i tilknytning til kapitalvaren.

Dersom en kapitalvare overdras, vil det i utgangspunktet oppstå en plikt til å foreta en samlet justering for endringer i fradragsprosenten for hele justeringsperioden. Ved overdragelse anses kapitalvaren for selgers del, som nevnt, å gå over til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, og justering skal derfor skje samlet for hele den resterende justeringsperioden. For å unngå en slik samlet justering, kan justeringsforpliktelsen, og også justeringsretten overføres til kjøper. En justeringsrett kan være aktuelt å overføre, dersom det ikke er oppnådd fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsestidspunktet. Neste eier kan således benytte seg av retten til justering, dersom denne skal benytte kapitalvaren innenfor avgiftsområdet. Ved overføring av justeringsforpliktelsen må neste eier justere for eventuelle senere endringer.

Vilkår for overføring av justeringsforpliktelsen er at mottakeren er avgiftsregistrert eller kompensasjonsberettiget kommune eller fylkeskommune, samt at mottakeren samtykker til overføringen. I tillegg er det ikke mulig å overføre en større justeringsforpliktelse enn den fradragsrett mottakeren har. Dersom selger har en justeringsplikt på 60 % av opprinnelig fradragsført inngående merverdiavgift, kan ikke hele denne justeringsplikten overføres til mottaker dersom denne bare driver 50 % innenfor avgiftspliktig virksomhet, og dermed har en fradragsrett tilsvarende denne prosenten. Det overskytende av justeringsforpliktelsen må i et slikt tilfelle justeres

samlet av overdrageren. Ved en slik overføring av justeringsrett eller plikt, må overdrageren justere for endringer som skjer i dennes eiertid, og mottakeren for endringer som skjer i dennes eiertid.

Denne muligheten til å unngå samlet justering kan man også benytte seg av, dersom det oppstår plikt til tilbakeføring ved salg av eiendom før fullføring, jf. merverdiavgiftsloven § 9-7 (2). I begge tilfeller vil denne muligheten begrenses av at dette ikke er mulig, dersom kapitalvaren overdras til en verken avgiftspliktig, eller kompensasjonsberettiget mottaker.

Ved overføring av rett og plikt til justering er det viktig at dokumentasjonskravene overholdes og disse bør også tas inn i overdragelsesavtalen som en del av denne, jf. punkt 7.3 nedenfor.

Et spørsmål som har vært tatt opp i forbindelse med overføring av justeringsrett, er hvorvidt en etablering av en bruksrett kan likestilles med salg hva gjelder utløsning av justeringsplikt, slik at man ved et slikt tilfelle kan overføre rett eller eventuelt plikt til å justere.

I BFU 30/08 avgitt 11. juli 2008 var det spørsmål om rett til justering kunne overføres til mottakeren av en evigvarende bruksrett til en parkeringsplass, og også om den eventuelt kunne overføres ved salg av parkeringsplassen. Selskapet hadde oppført en parkeringsplass uten å fradragsføre inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene, og ønsket derfor å overføre rett til justering til det nye avgiftssubjektet.

Skattedirektoratet mente at selskapet kunne overføre retten til å justere den inngående merverdiavgiften på oppføringskostnadene ved et salg, dersom den nye eieren skulle benytte parkeringsplassen i fradragsberettiget virksomhet. Skattedirektoratet mente derimot at justeringsretten ikke kunne overføres, dersom man i stedet valgte å overføre en evigvarende bruksrett til parkeringsplassen. Skattedirektoratet begrunnet dette med at kapitalvarebegrepet omfatter overføring av eiendomsrett til fast eiendom, mens rettigheter til fast eiendom faller utenfor. Årsaken til at rettigheter til fast eiendom ikke omfattes av kapitalvarebegrepet er at dette er å anse som en tjeneste. For at

parkeringsplassen skal kunne selges med en rett til justering, må den nødvendigvis anses som en kapitalvare etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2).

Et mulig alternativ i et slikt tilfelle, der man ønsker å overføre en bruksrett til fast eiendom, kunne være å registrere seg for utleie av fast eiendom etter merverdiavgiftsloven § 2-3 (1) for så å kunne justere opp den inngående merverdiavgiften på parkeringsplassens oppføringskostnader med 1/10 av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene årlig.

Muligheten som overføring av rett og plikt til justering gir, vil i svært mange tilfeller føre til at man kan benytte den avgiftsposisjonen man i utgangspunktet får, dersom man ønsker å overdra en kapitalvare i løpet av justeringsperioden. Problemene for overdrager oppstår gjerne i de tilfellene der det ikke er mulig å overføre justeringsplikten, eller mottakeren ikke ønsker å overta justeringsforpliktelsen. I tilfeller der mottakeren ikke ønsker å overta justeringsforpliktelsen vil man ofte kunne ta dette i betraktning ved fastsettelse av pris, dersom man er klar over avgiftskonsekvensene før avtale inngås.

Dersom man derimot avtaler at kapitalvarer skal overdras vederlagsfritt, og mottakeren deretter ikke ønsker eller kan overta justeringsforpliktelsen, blir avgiftssituasjonen ytterligere komplisert. Dette er for eksempel ofte tilfellet ved utbyggingsavtaler med stat og kommune, som beskrives nærmere under punkt 5.1.

4.3 Salg før ferdigstillelse – tilbakeføring

I BFU 12/08, 22. februar 2008 besvarte Skattedirektoratet spørsmål om endring av selskapsstrukturer som omfatter bygg (utfisjoning av virksomhet slik at kun bygget blir igjen i selskapet) vil medføre en bruksendring som gir plikt til å justere fradragført inngående merverdiavgift eller eventuelt tilbakeføre denne. Endringen i selskapsstrukturen skulle gjennomføres like etter eller like før ferdigstillelse. Den eksisterende avgiftspliktige virksomheten skulle utfisjoneres mens bygget ble værende igjen i morselskapet og skulle etter planen frivillig registreres for utleie til blant annet det utfisjonerte selskapet. Det første spørsmålet er om denne omorganiseringen medfører en endret bruk, slik at det utløses en plikt til justering. Deretter er det et

spørsmål om omorganisering før ferdigstillelse medfører plikt til tilbakeføring etter merverdiavgiftsloven § 9-7 som fastsetter tilbakeføringsplikt hvis bygget selges, leies ut eller på annen måte benyttes utenfor avgiftspliktig virksomhet. En interessant problemstilling i denne forbindelse er om bruksendingsbegrepet eller begrepet justeringsutløsende hendelse har et annet innhold i forhold til tilbakeføringsregelen enn i forhold til justeringsreglene. I den gamle tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd, ble utleie nevnt som en hendelse som medfører tilbakeføringsplikt. Dette gjaldt ikke for justeringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 26 d 1. til 4. ledd, som kun fastsetter justering for endret avgiftsmessig bruk, omsetning og overdragelse.

Skattedirektoratet la til grunn at det ikke forelå noen endret bruk i merverdiavgiftslovens forstand, dersom bygget ble frivillig registrert og alle de lokalene som tidligere var benyttet innenfor morselskapets avgiftspliktige virksomhet etter omorganiseringen ville bli leid ut til avgiftspliktig virksomhet. Videre mente Skattedirektoratet at utleie av lokalene dekkes av ordlyden i lovens bestemmelse om tilbakeføring som fastsetter utleie som en disposisjon som medfører tilbakeføringsplikt. Skattedirektoratet mente imidlertid at det i et tilfelle som det foreliggende skulle gis dispensasjon fra tilbakeføringsplikten. I den ”nye” merverdiavgiftslovens bestemmelse om tilbakeføring i § 9-7 er imidlertid ”leies ut” nå tatt ut av bestemmelsen.

Skattedirektoratet påpeker i den bindende forhåndsuttalelsen at det vil være anledning i et slikt tilbakeføringstilfelle å overføre plikten til tilbakeføring til det nye avgiftssubjektet, altså det frivillig registrerte bygget, hvis vilkårene for dette ellers er til stede, det vil si at det må frivillig registreres.

4.4 Fellesregistrering av selskaper

Både inntreden og uttreden av en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 (3) kan som nevnt utløse plikt til justering. Det er ikke inn- eller uttreden i seg selv som er justeringsutløsende, justering vil bare skje, dersom fellesregistreringen medfører en endret bruk av kapitalvarene innad i fellesregistreringen. I tillegg er samtlige av de fellesregistrerte selskapene ansvarlige for de justeringsforpliktelser som et inntredende

selskap har med seg. Det inntredende selskaps justeringsrett eller -plikt overføres altså til den fellesregistrerte avgiftsenheten, jf. § 9-3-7 (1). Når et selskap trer ut av en fellesregistrering overføres justeringsrett eller -plikt til det utredende selskapet for merverdiavgift knyttet til selskapets egne byggetiltak, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-7 (2). I Finansdepartementets uttalelse av 19. desember 2007 uttales det i tilknytning til denne bestemmelsen følgende:

”... Dersom partene ikke har avtalt noe annet overføres den næringsdrivendes rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift til den fellesregistrerte virksomheten/gruppen.”

Dette gir inntrykk av at det er anledning for partene innad i en fellesregistrering til å avtale at en eventuell justeringsplikt ikke skal overføres til den fellesregistrerte gruppen som helhet. Det er vanskelig å se hvordan dette stemmer overens med merverdiavgiftsloven § 2-2 (3) som sier at de fellesregistrerte selskapene anses som ett og samme avgiftssubjekt.

Ved en fellesregistrering anses altså alle de fellesregistrerte selskapene som ett avgiftssubjekt. Overdragelse av kapitalvarer fra ett selskap til et annet selskap som er fellesregistrert er således ikke noen justeringsutløsende hendelse.

I BFU 45/08 avgitt 8. oktober 2008 vurderte Skattedirektoratet flere merverdiavgiftsrettslige spørsmål i forbindelse med utfisjoning av uferdige eiendommer fra morselskapet til single purpose selskaper som skulle oppføre byggene ferdig. Morselskapet hadde ikke fradragsført sine utgifter i forbindelse med det forberedende arbeidet med oppføring av byggene. En utfisjoning er en justeringsutløsende hendelse, slik at all inngående merverdiavgift i slike tilfeller er gjenstand for samlet justering. Dersom bygget overdras før ferdigstilling må fradragsført inngående merverdiavgift tilbakeføres. Dette medfører samtidig at inngående merverdiavgift som ikke er fradragsført, ikke kan føres til fradrag ved et såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør som er mye benyttet av virksomheter som oppfører bygg for senere frivillig registrering. Tilbakegående avgiftsoppgjør innebærer i korte trekk at avgiftssubjektet får fradrag for oppføringskostnadene i tråd med fradragsprosenten på fullføringstidspunktet samlet for perioden før avgiftspliktig

virksomhet startet. Således får avgiftssubjektet fradraget utbetalt samlet, i stedet for å justere 1/10 årlig, jf. merverdiavgiftsloven § 8-6.

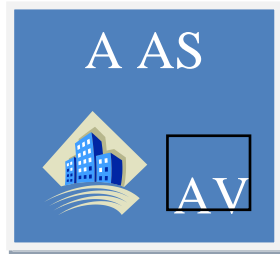
Et spørsmål som Skattedirektoratet vurderte var således om en fisjon likevel ikke ville anses som en bruksendring (justeringsutløsende hendelse), dersom det utfisjonerte selskap umiddelbart etter fisjonen ble fellesregistret med morselskapet. På denne måten ville morselskapet unngå å miste muligheten til et senere tilbakegående avgiftsoppgjør. Skattedirektoratet mente at fisjonen og den etterfølgende fellesregistreringen måtte ses på som to separate hendelser som måtte vurderes hver for seg, og i den rekkefølgen de skjer, ved vurderingen av om fisjonen er en bruksendring som medfører plikt til justering eller tilbakeføring (i det foreliggende tilfelle bortfall av retten til tilbakegående avgiftsoppgjør). Når fisjonen skjer før fellesregistreringen vil dette da være en justeringsutløsende hendelse.

Et alternativ til å utfisjonere eiendommen slik som skissert ovenfor, vil være å i stedet utfisjonere den øvrige virksomheten, slik at man på den måten står igjen med et rent eiendomsselskap (SP-selskap). Selskapet må i så fall frivillig registrere seg for utleie for at bygget skal være i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette anses ikke som en justeringsutløsende hendelse fordi det ikke skjer noen form for overdragelse av bygget. Det medfører heller ingen bruksendring. Dette er i samsvar med BFU 12/08 avgitt av Skattedirektoratet 22. februar 2008, der Skattedirektoratet uttaler:

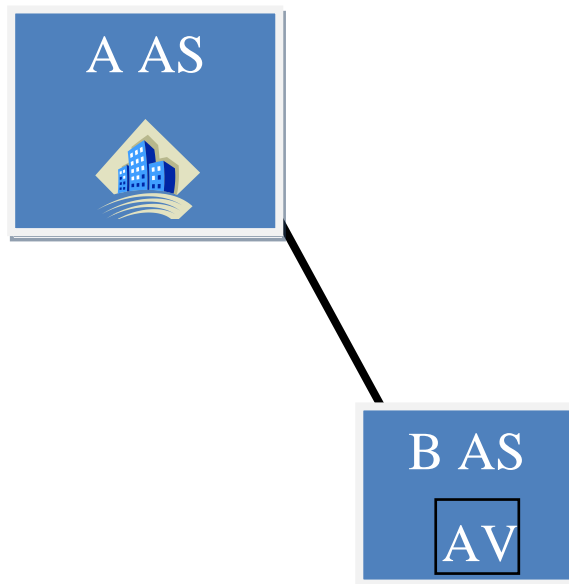
”Så lenge selskapet er frivillig registrert for utleie og de arealene som skulle brukes i selskapets egen avgiftspliktige virksomhet vil bli omfattet av registreringen, skjer det imidlertid ingen endring av byggets bruk i forhold til fradragsberettigede formål. ”

Det ovenstående er forenklet skissert nedenfor:

1. A AS driver avgiftspliktig virksomhet (AV), og eier et bygg. A er frivillig registrert for utleie.



2. Den avgiftspliktige virksomhet (AV) utfisjoneres i et selskap (B)



Selskap A står igjen som et ”single purpose”-selskap. Som alternativ til å selge bygget, kan man nå selge aksjene i A AS, uten at dette utløser en justeringsforpliktelse.

Fisjon og fusjon, er nærmere beskrevet nedenfor under punkt 4.6.

Et annet alternativ i mange slike tilfeller vil kunne være å opprette ”single purpose”-selskap som fellesregistreres med morselskapet, før eiendommen deretter overdras til ”single purpose”-selskapet. Dette beskrives nærmere nedenfor.

4.5 "Single purpose"- selskaper

Dersom en kapitalvare overdras, er dette en justeringsutløsende hendelse. Det vil ikke i alle tilfeller være mulig eller ønskelig fra begge partenes side å overdra en justeringsforpliktelse i forbindelse med overdragelse av eiendommen. Overdragelse av aksjer i et aksjeselskap er ikke en justeringsutløsende hendelse, og det kan derfor være aktuelt å legge eiendommer i såkalte "single purpose"- selskaper. Hvis en eiendom som eies av et "single purpose"- selskap ønskes overdratt, er det altså mulig å velge å i stedet overdra aksjene i selskapet. En slik overdragelse av aksjer i et selskap som eier en kapitalvare vil ikke utløse plikt til justering. Dette er slått fast i Finansdepartementets uttalelse av 19. desember 2007, der Finansdepartementet uttaler at det ved overføring av aksjer ikke skjer noen overdragelse av kapitalvaren i merverdiavgiftslovens forstand. Det er allikevel viktig å huske på at den nye eieren av aksjene vil eie kapitalvarer som det vil kunne oppstå justeringsplikt for ved endret bruk av kapitalvarene. Det er derfor like viktig i et slikt tilfelle for den nye eieren å få fullstendig informasjon om tidligere eiers fradrag og justeringer.

Dersom man skal oppføre et bygg, og skal inngå en entrepriseavtale, kan det altså være hensiktsmessig å vurdere om denne skal inngås for et opprettet "single purpose"- selskap. På denne måten kan bygget oppføres der slik at eiendommen senere ved en eventuell overdragelse kan overdras uten at det utløses plikt til justering.

Dersom man allerede har oppført et bygg, vil man eventuelt i stedet måtte omplassere (overdra) dette bygget til et "single purpose"-selskap, og dette i seg selv vil da utløse plikt til justering. Alternativene vil være å utfisjonere eiendommen i et "single purpose"- selskap, utfisjonere den øvrige virksomheten slik at man står igjen med et "single purpose"-selskap (jf. pkt. 4.4 ovenfor), eller overdra eiendommen til et "single purpose"-selskap. Fisjon og fusjon utløser plikt til justering (dette gjøres nærmere rede for nedenfor), og dette er også det samme for overdragelse.

En måte å løse dette på kan være å stifte et "single purpose"-selskap for deretter å fellesregistrere dette med det selskapet som eiendommen ligger i (morselskapet). Dette

forutsetter at vilkårene for fellesregistrering er oppfylt. I korte trekk er disse vilkårene at 85 % av kapitalen i hvert av selskapene som skal inngå i fellesregistreringen eies av disse selskapene og at selskapene er samarbeidende. Disse vilkårene vil ofte være oppfylt for selskaper i et konsern. Det er ikke et hinder for fellesregistrering at selskapet er ”tomt” slik et ”single purpose”- selskap vil være før eiendommen overdras. Det er tilstrekkelig at ett av selskapene som skal inngå i fellesregistreringen har omsetning utad som overstiger kr 50 000. Det er for eksempel mulig å fellesregistrere et holdingselskap med sine datterselskaper så lenge disse til sammen overstiger omsetningsgrensen.

Ved inntreden i en fellesregistrering kan det utløses en justeringsplikt, dersom bruken av den fellesregistrerte enhetens kapitalvarer endrer seg fra fradragsberettigede formål. Dette vil ikke være tilfellet i foreliggende eksempel ettersom sp-selskapet ikke har noen virksomhet overhodet. Ved sp-selskapets inntreden i fellesregistreringen overføres justeringsretten (den latente justeringsretten) fra morselskapet, som på dette tidspunktet eier bygget, til den fellesregistrerte enheten i felleskap, dersom annet ikke er avtalt.

En fellesregistrering innebærer at de fellesregistrerte selskapene anses som ett avgiftssubjekt. Etter at selskapene er fellesregistrert, kan eiendommen derfor overdras fra morselskapet til sp- selskapet uten at dette utløser plikt til justering.

Det kan i enkelte tilfeller tenkes å oppstå en justeringsplikt i den perioden bygget ligger hos sp-selskapet (som nå er omfattet av fellesregistreringen). Dette kommer av at sp-selskapet har en virksomhet, etter at bygget er overdratt, som kan tenkes å omfatte ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dersom bygget tidligere ble benyttet i forbindelse med egen avgiftspliktig virksomhet i morselskapet som i dette tilfellet, kan bygget brukes på nøyaktig samme måte etter overdragelsen til sp-selskapet (bygget benyttes i egen avgiftspliktig virksomhet, det vil si ved at det leies ut til selskap innenfor samme fellesregistrering). En inntreden i en fellesregistrert gruppe, utløser ikke i seg selv noen justering. Det vil for eksempel ikke utløse noen justering i de tilfeller der alle selskapene i gruppen har full fradragsrett.¹¹ Dersom bygget ble leid ut til avgiftspliktig

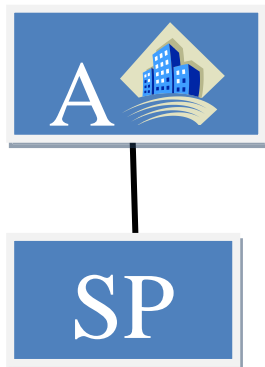
¹¹ Jf. Finansdepartementets uttalelse av 19. desember 2007 pkt.2-6.

virksomhet før overdragelsen (var frivillig registrert for utleie), må også sp-selskapet registrere seg for utleie for å drive avgiftspliktig virksomhet, og dermed unngå å utløse en justeringsplikt. En justeringsplikt som eventuelt utløses på bakgrunn av det ovenstående vil ikke være en plikt til samlet justering, men en plikt til årlig justering i henhold til den gjennomsnittlige bruken henholdsvis innenfor og utenfor avgiftsområdet i løpet av justeringsåret.

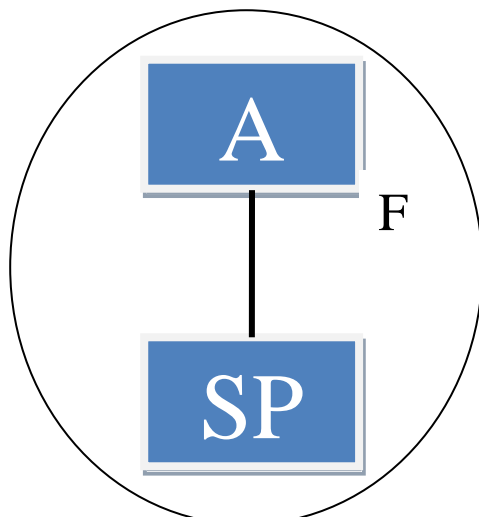
Etter at bygget er overdratt til sp-selskapet, kan aksjene i sp-selskapet overdras uten at det utløses en justeringsplikt. Når selskapet selges, trer dette ut av fellesregistreringen, eller denne opphører. Dette medfører at justeringsplikten (den latente justeringsplikten) ”overføres” (følger kapitalvaren) til sp-selskapet. Den nye eieren vil deretter måtte justere for eventuelt endret bruk av bygget.

Det ovenstående er forenklet skissert nedenfor:

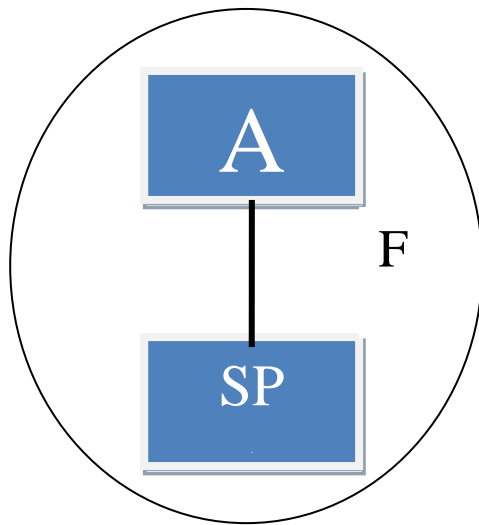
1. A (morselskapet), som eier et bygg, stifter et aksjeselskap (sp-selskap):



2. Sp-selskapet fellesregistreres med morselskapet A:



3. Bygget overdras til SP uten å utløse justeringsplikt. Som alternativ til å selge bygget, kan man nå selge aksjene i SP, uten at dette utløser en justeringshendelse.



Dersom sp- selskapet ikke selv driver avgiftspliktig virksomhet, for eksempel ved frivillig registrering for utleie, kan det også av den grunn være aktuelt å fellesregistrere ett eller flere "single purpose"- selskaper med selskap i konsernet som driver avgiftspliktig virksomhet, for å oppnå fradrag for oppføringskostnadene, dersom bygget oppføres hos "single purpose"- selskapet.

Det er også viktig å tenke på justeringsforpliktelser som kan oppstå etter en eventuell overdragelse av eiendommen, ved endret bruk av kapitalvaren, for selv om overdragelsen av eiendommen indirekte ved overdragelse av aksjene i et "single purpose"- selskap ikke utløser plikt til justering, vil det som ellers følge med bygget en latent rett eller plikt til senere justering ved endret bruk. Dersom selskapet ikke driver avgiftspliktig virksomhet, vil dette innebære en endret bruk av eiendommen, og dermed utløse plikt til justering. Det er derfor ofte hensiktsmessig å sørge for frivillig registrering av selskapet eller fellesregistrering med andre avgiftspliktige selskap i konsernet.

Dersom man overdrar aksjer i et "single purpose"- selskap som alternativ til å overdra selve kapitalvaren, er det viktig for kjøper i disse tilfellene å sikre seg oversikt over hvilke fradragsføringer og justering som er foretatt i den forrige eiers eiendomsperiode, for å

kunne forutse hvilke justeringsforpliktelser som kan oppstå for kjøper i fremtiden, og også for å kunne oppfylle eventuelle justeringsforpliktelser eller utnytte eventuelle justeringsretter i fremtiden. Avtalen bør i et hvert tilfelle av overdragelse av kapitalvarer gjennom kjøp av aksjer i sp-selskaper inneholde den samme angivelse som dokumentasjonskravene i merverdiavgiftsforskriftens § 9-3-2 fastsetter. Disse er nærmere beskrevet i punkt 7.3. I tillegg er det nødvendig å danne seg en oversikt over de justeringskonsekvenser som vil kunne oppstå, for å kunne ta disse med i vurderingen og beregningen av pris ved overdragelsen.

Ved inntreden eller uttreden av en fellesregistrering, eller ved etablering av en fellesregistrering, kan det utløse en justeringsplikt, slik at dette er viktig å utrede før man gjennomfører en inntreden eller uttreden av en fellesregistrering. Det er slik at en fellesregistrering, som nevnt tidligere, i seg selv ikke er en justeringsutløsende hendelse, men det at de fellesregistrerte selskapene anses som ett avgiftssubjekt, kan medføre at de eksisterende kapitalvarer vil få en endret bruk. Et eksempel kan være et frivillig registrert selskap som har oppnådd full fradragsrett for oppføring av et bygg som benyttes av leietaker i kombinert virksomhet, altså en virksomhet som driver både avgiftspliktig, og ikke avgiftspliktig virksomhet ”samtidig” i hele lokalet. Det fremgår av Finansdepartementets merknader til tidligere forskrift om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven av 06.06.2001, at det gis full fradragsrett for kostnader som knytter seg til lokaler der leietaker benytter det samme areal både til avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Disse kostnadene veltes i teorien over på leietaker ved at husleien faktureres med utgående merverdiavgift som leietaker bare får forholdsmessig fradrag for. I mange tilfeller vil det være slik at deler av lokalet benyttes innenfor avgiftsområdet og andre deler av lokalet utenfor. I slike tilfeller vil det også kun foreligge rett til forholdsmessig fradragsrett for utleier. Dersom dette selskapet, som har oppnådd rett til fullt fradrag for oppføringskostnadene, så velger å inngå i en fellesregistrering med sin leietaker vil de to selskapene anses som ett avgiftssubjekt. Dette medfører at lokalene nå benyttes i egen næringsvirksomhet og fradragsretten vurderes på grunnlag av lokalenes bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet. Dermed vil selskapet nå kun ha rett til et forholdsmessig fradrag. Merverdiavgiftsmessig vil det

altså kanskje ikke være lønnsomt å fellesregistrere selskapene i et slikt tilfelle. Om det er økonomisk lønnsomt vil naturligvis også avhenge av andre vurderinger.

4.6 Fisjon/fusjon

Det kan spørres om fisjon og fusjon skal likestilles med overdragelse med hensyn til utløsning av justeringsforpliktelse. Det gir i så fall dårlig sammenheng med regelverket i skattelovgivningen og regnskapslovgivningens som fastsetter et kontinuitetsprinsipp ved fisjon og fusjon. Dersom justeringsreglene ikke kan forstås på samme måte, vil det føre til en betydelig innskrenkning i mulighetene til å utfisjonere selskaper som eier eiendommer. Skattedirektoratet har uttalt i sin uttalelse av 17. februar 2009, at de ikke finner rom i regelverket for et slikt unntak fra den generelle regel om justeringsplikt. Dette gjelder også ved utfisjonering til et midlertidig mellomledd, hjelpeselskap, slik at det i disse tilfellene som regel vil utløses en plikt til samlet justering for morselskapet. Det er altså ikke kontinuitet ved fisjon og fusjon i avgiftsretten. Dette medfører at merverdiavgiftskonsekvensene ved en eventuell fisjon eller fusjon bør kartlegges og beregnes før en gjennomføring. En fisjon eller fusjon som fremstår som forretningsmessig og skattemessig hensiktsmessig, kan påvirkes så sterkt av justeringskonsekvensene som oppstår ved gjennomføringen at det ikke vil være lønnsomt (eller i det hele tatt forsvarlig), tatt i betraktning de merverdiavgiftskostnadene som kan oppstå.

I brev til Finansdepartementet av 2. oktober 2010 er det stilt spørsmål om det må skje en formell overdragelse av justeringsforpliktelsen i et tilfelle der et selskap som er frivillig registrert og derfor har fradragført inngående merverdiavgift på kapitalvarer på anskaffelsestidspunktet, fusjoneres med et annet eiendomsselskap som skal drive den avgiftspliktige virksomheten videre. Skattedirektoratet besvarer henvendelsen i sin uttalelse av 17. februar 2009 (etter oppfordring fra Finansdepartementet). Skattedirektoratet viser til at fusjon er en justeringsutløsende hendelse og at dokumentasjonsreglene i justeringsforskriften kommer til anvendelse som vanlig. Dette standpunktet følges opp i BFU 8/10 avgitt av Skattedirektoratet 29. april 2010, der et selskap ville utfisjonere et selskap som skulle overta et hotellbygg og hotelldriften.

Skattedirektoratet la til grunn at fisjonen var en justeringsutløsende hendelse etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd.

Det er foreløpig ikke stilt spørsmål om det samme prinsipp om diskontinuitet skal legges til grunn også for omdannelse og konserninterne overføringer, men det er naturlig å anta at det gjelder det samme her.

I et slikt tilfelle som beskrevet ovenfor må altså justeringsforpliktelsen overføres til det overtakende selskap på vanlig måte for å unngå samlet justering, som er hovedreglen ved overdragelse av kapitalvarer.

I BFU 9. juli 2008 avgitt av Skattedirektoratet ble det vurdert hvorvidt et morselskaps regulerings- og prosjekteringskostnader til bygg som ble utfisjonert til datterselskaper, kunne fradragsføres hos morselskapet. Morselskapet hadde i tiden før utfisjoningeringen pådratt seg kostnader til regulering og prosjektering med mer, og datterselskapene skulle selv oppføre byggene. Skattedirektoratet la til grunn at morselskapets kostnader var kostnader til ubebygd fast eiendom, og således ingen kapitalvare. En eventuell rett til justering for påløpt inngående merverdiavgift på disse kostnadene ville dermed ikke kunne overføres til datterselskapet eller justeres opp hos morselskapet når bygget ble tatt i bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Det er på denne bakgrunn viktig å ikke dele opp kostnadene i tilknytning til bygget på denne måten, slik at alle forberedende kostnader ikke kommer med i justeringsgrunnlaget ved et eventuelt salg eller en fisjon/fusjon. Dette gjelder i de tilfeller der morselskapet ikke selv får fradrag for inngående merverdiavgift, eller får lavere forholdsmessig fradrag enn datterselskapet som kapitalvaren skal overføres til. Har man ikke tenkt på dette før utfisjoningeringen eller eventuelt overdragelsen av tomten, kan det være lønnsomt å begynne oppføringen av bygget, slik at det kan sies å være et byggetiltak (kapitalvare). Det vil da være mulig å overdra justeringsforpliktelsen og alle kostnadene vil være med i justeringsgrunnlaget.

I tilfeller der morselskapet selv får fradrag, eller eventuelt høyere forholdsmessig fradrag enn datterselskapet vil naturligvis det motsatte gjelde.

I tilknytning til det som er beskrevet ovenfor, og også i punkt 4.5, er det viktig å understreke at det i forbindelse med alle typer av omorganiseringer naturligvis er viktig å vurdere skatterettslige og selskapsrettslige konsekvenser i tillegg til justeringskonsekvensene .

4.7 Salg av eiendom for videresalg og utfisjonering av eiendom til "hjelpeselskap"

Etter merverdiavgiftsloven § 9-2 (3) utløses det en justeringsplikt eller -rett ved overdragelse av kapitalvare. Det oppstår da et spørsmål om dette skal omfatte salg til en næringsdrivende for direkte videresalg, eller om det skal gjøres et unntak fra bestemmelsen når en kapitalvare selges med intensjon om snarlig videresalg. Skattedirektoratet uttaler i sin uttalelse av 17. februar 2009 at det ikke gjelder et slikt unntak ved salg av kapitalvarer for snarlig videresalg. Dette er i overensstemmelse med forarbeidene, som bare gjør unntak fra justeringsplikt for de lovbestemte justeringsutløsende hendelser ved riving eller brann, slik at kapitalvaren ikke lenger eksisterer.

Når det gjelder utfisjonering av eiendom til såkalte "hjelpeselskap" er det i samme uttalelse fra Skattedirektoratet lagt til grunn at det ikke er grunnlag for et unntak fra bestemmelsene om utløsning av justering for slike tilfeller. Dette begrenser i stor grad mulighetene for å benytte seg av "hjelpeselskap" ved omorganiseringer, fordi "hjelpeselskapet" som regel ikke vil kunne overta en justeringsforpliktelse, fordi det ikke drives noen avgiftspliktig virksomhet i et slikt "hjelpeselskap". Selv med et unntak fra justering for utfisjonering av eiendom til "hjelpeselskap", ville det ha oppstått justeringsplikt for "hjelpeselskapet" når dette overførte eiendommen videre til "sluttkjøper", men det ville da kanskje være mulig å overdra justeringsforpliktelsen.

5 Enkelte konsekvenser og tilpasninger knyttet til utbyggingsavtaler (oppføring og overdragelse av infrastruktur)

5.1 Partenes avgiftsmessige utgangspunkt før inngåelse av utbyggingsavtale

Utbyggere av bolig- eller næringseiendom vil i de fleste tilfeller ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift fordi de driver utenfor avgiftsområdet. Et unntak vil være utbygger som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom, så lenge det som bygges skal benyttes i den avgiftspliktige virksomheten. Et annet unntak er tilfeller der utbygger driver avgiftspliktig virksomhet og infrastrukturen anses for å ha en tilstrekkelig nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Dette kan for eksempel være tilfelle for avgiftspliktig næringsdrivende som blir pålagt å bygge ut infrastruktur i forbindelse med oppføring av bygg, jf. Rt. 2001 s. 1497, Norwegian Contractors. I slike tilfeller kan det imidlertid oppstå rett eller plikt til justering når infrastrukturen overføres til stat eller kommune.

Mange utbyggere forutsetter allikevel ved avtaleinngåelse at de vil oppnå endelig fradrag for inngående merverdiavgift på utbyggingskostnadene i tilknytning til infrastruktur, som de eksempelvis etter utbyggingsavtalen er pålagt av kommunen å bygge, og som senere skal overdras til kommunen. Dette fordi kommunen i de fleste tilfeller vil ha rett til fradrag eller kompensasjon for inngående merverdiavgift i tilknytning til slike kostnader. Det aktuelle utbyggingsområdet/prosjektet blir dermed priset under denne forutsetningen, og i mange tilfeller blir også finansiering til prosjektet gitt under denne forutsetningen.

Utgangspunktet for utbygger som oppfører eiendom for videresalg er allikevel at denne ikke vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på utbyggingskostnadene i tilknytning til infrastrukturen, fordi virksomheten ligger utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette betyr at de totale kostnader for oppføringen av infrastrukturen vil bli betraktelig dyrere for utbygger enn de hadde blitt dersom kommunen selv hadde vært utbygger av den samme infrastrukturen.

Etter overdragelse skal kommunen som regel benytte vann- og avløpsanlegg innenfor avgiftspliktig virksomhet og den resterende delen av infrastrukturen innenfor

kompensasjonsberettiget virksomhet, for eksempel offentlige veier og friområder. Et vilkår for kommunens rett til refusjon av merverdiavgift er at bruken av infrastrukturen ikke senere endres i løpet av justeringsperioden på 10 år.

Dersom man ikke regulerer de forhold som er styrende for merverdiavgiftsspørsmålene i avtalen om utbygging, kan man fort komme i den situasjonen at verken utbygger eller kommunen vil oppnå rett til fradrag for merverdiavgift på utbyggingskostnadene.

5.2 Overdragelse av justeringsrett og -plikt i forbindelse med utbyggingsavtaler

Dersom en kapitalvare selges i løpet av justeringsperioden slik at den etter loven anses for å gå over til bruk utenfor avgiftsområdet, bør man før overdragelse vurdere mulighetene for samtidig å overdra justeringsforpliktelsen eller justeringsretten.

For overdragelse av justeringsplikt vises til det som er skrevet ovenfor i punkt 4.2 om overføring av justeringsrett og -plikt ved overdragelsesavtaler. En utbyggingsavtale vil som regel ha et element av overdragelse i seg, fordi utbygger som hovedregel blir pålagt å bygge ut infrastruktur som skal overføres vederlagsfritt til kommunen eller staten etter fullføring. I utgangspunktet kan man i disse avtaletilfellene overføre rett og plikt til justering på samme måte som beskrevet ovenfor, men det gjelder et viktig unntak for infrastruktur som overdras til staten. Staten er ikke avgiftsregistrert eller kompensasjonsberettiget, og kan derfor ikke overta noen justeringsforpliktelse eller -rett. Det vil også forekomme i mange tilfeller at kommunen ikke ønsker å overta justeringsforpliktelsen. Den justeringsforpliktelsen som utbygger som følge av dette da sitter igjen med kan avhjelpe med en avtale med kommunen eller staten om at overdragelsen av infrastrukturen ikke skal gjennomføres før justeringsperiodens slutt. Det vil da være nødvendig med en driftsavtale for infrastrukturen.

For utbyggingsavtaler vil det være aktuelt å overdra justeringsretten, dersom infrastrukturen er ferdigstilt uten at det er foretatt eller oppnådd en hensiktsmessig avtaleregulering gjennom ”anleggsbidragsmodellen” eller på annen måte, og

infrastrukturen skal overdras til kommunen. ”Anleggsbidragsmodellen” går ut på at kommunen selv er utbygger av infrastrukturen og oppkrever et anleggsbidrag av utbygger, som i størrelse tilsvarer anskaffelseskostnadene for infrastrukturen før merverdiavgift. Det kan da være en mulighet at kommunen og utbygger inngår avtale om overdragelse av infrastrukturen, og samtidig justeringsretten.

Overdragelse av fast eiendom vil være en justeringsutløsende hendelse, slik at overdrager da på visse vilkår vil kunne overdra sin fremtidige justeringsrett, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 (3), som lyder slik:

”Registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift når kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd, bokstav b overdras.”

I forskrift til merverdiavgiftsloven av 15.12.2009, § 2-1 går det enda tydeligere frem at overdrager som driver utenfor avgiftspliktig virksomhet vil ha en latent rett til justering:

”Med overføring av rett til å justere menes overføring av den fremtidige retten overdrageren har til å justere opp fradaget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradagsberettigede formål øker”.

I artikkel fra Skattedirektoratet av 23. juni 2009 gjengitt i Avgiftsnytt nr. 5 2009, går det også frem at overdragelse av fast eiendom som har vært benyttet utenfor avgiftspliktig virksomhet, vil være en justeringsutløsende hendelse:

”Salg og annen overdragelse av kapitalvarer er justeringsutløsende hendelser. Dette gjelder også i de tilfeller hvor for eksempel overdrager av fast eiendom har benyttet denne i næringsvirksomhet som ikke har gitt rett til fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen...”.

Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 9-3 (2) at justeringsrett for merverdiavgift på påløpte utbyggingskostnader i tilknytning til kapitalvarer, herunder infrastruktur, kan overføres fra en eier til en annen, for eksempel fra utbygger til kommunen som ved disse tilfellene:

”Den som overdrar kapitalvaren, skal foreta en samlet justering av inngående merverdiavgift for endringer som nevnt i § 9-2 første ledd som skjer i

vedkommendes eiertid. Den som overtar kapitalvaren får rett og plikt til å justere for senere endringer.”

Dette er også uttrykt i Skattedirektoratets artikkel av 23. juni 2009:

”... Ved salg /overdragelse av eiendommen til mottaker som skal bruke den fullt ut i avgiftspliktig virksomhet, vil mottaker få rett til en etterfølgende fradragsrett med 1/10 hvert år i den gjenværende delen av justeringsperioden...”

Forskriftens materielle vilkår for overdragelse av justeringsrett og gjennomføring av justering vil dermed være oppfylt for overdragelse av infrastruktur fra utbygger til kommunen jf. ovenfor i pkt. 4.2, så lenge kommunen skal benytte infrastrukturen innenfor avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet.

På samme måte vil vilkårene for å overdra justeringsforpliktelsen også være til stede. Dette vil være aktuelt dersom infrastrukturen er oppført i tiknytning til utbyggers avgiftspliktige virksomhet slik at det er gitt helt eller delvis fradrag for inngående merverdiavgift ved oppføringen. Når denne infrastrukturen skal overdras til kommunen ved ferdigstillelse vil det utløse plikt til justering, dersom kommunen ikke overtar justeringsforpliktelsen. Som regel skal infrastrukturen benyttes i kompensasjonsberettiget virksomhet slik at kommunen kan overta hele justeringsforpliktelsen slik at det ikke belastes unødvendig merverdiavgift hos utbygger i form av justering ved overdragelsen.

Dersom kommunen overtar justeringsretten som beskrevet ovenfor, vil det medføre at kommunen oppnår refusjon eller fradrag for merverdiavgift på utbyggingskostnadene i forbindelse med den overdratte infrastrukturen med 1/10 årlig i den gjenværende del av justeringsperioden, så lenge kommunen fortsatt bruker infrastrukturen fullt ut i avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet.

Videre er det trolig mulig for kommunen og utbygger å avtale at det fradrag som oppnås refunderes til utbygger årlig gjennom den resterende del av justeringsperioden på 10 år. I forbindelse med en slik avtale kan det være aktuelt å bli enige om et trekk i

refusjonsbeløpet til utbygger som dekker kommunens administrasjonskostnader til for eksempel årlig innrapportering til avgiftsmyndighetene.

Det er viktig at utbygger i forbindelse med en slik avtale sørger for å gi kommunen de nødvendige opplysninger om byggetiltaket i forhold til kostnader og innbetalt merverdiavgift som minst oppfyller dokumentasjonskravene i forskriftens § 9-3-5.

En søknadsprosess i forhold til kommunen om å endre tidligere avtale om vederlagsfri overføring av infrastrukturen i henhold til det ovenstående, kan være en tidkrevende prosess. Søknaden skal ofte behandles av folkevalgte organer og kommunen vil naturligvis normalt ønske å være rimelig sikker på at den ikke påtar seg noen unaturlig risiko ved å inngå en slik avtale. Det er spesielt viktig for kommunen å kartlegge merverdiavgiftskonsekvensene ved en avtale, dersom utbygger har fradragført hele eller deler av den påløpte merverdiavgiften. Det vil da ofte være tale om også en overdragelse av justeringsplikt, som det er viktig at kommunen kjenner rekkevidden av og risikoen for. Mye av justeringsperioden kan på bakgrunn av det ovennevnte allerede være gått når en avtale om overføring av justeringsrett og/eller justeringsplikt kommer i stand, hvis man ikke har tenkt på dette allerede ved inngåelsen av utbyggingsavtalen.

I de tilfeller der infrastruktur skal overdras til staten, vil man ikke ha samme mulighet til å overdra justeringsplikten. Det har derfor blitt stilt spørsmål ved om man kan unngå justering, dersom staten eier grunnen som infrastrukturen bygges på, slik at det dermed ikke vil skje noen faktisk overdragelse av fast eiendom fra utbygger til staten. Dette kan være et interessant spørsmål også for de tilfellene hvor kommunen ikke ønsker å overta justeringsforpliktelsen. Et annet spørsmål som har blitt reist er om ikke infrastrukturen og byggetiltaket forøvrig bør anses som samme kapitalvare slik at infrastrukturen følger byggets bruk og eventuelt justeres sammen med dette. Etter mitt syn vil det ikke kunne spille noen rolle om infrastrukturen ble behandlet sammen med bygget når infrastrukturen skal benyttes av staten fordi en del av den kapitalvaren som bygget da ville representert uansett ikke kunne anses å bli benyttet innenfor avgiftsområdet. Infrastrukturen, som en del av kapitalvaren ville bli benyttet av staten slik det var tiltenkt og vedlikeholdt og styrt av staten. Det burde dermed uansett blitt justert for den

delen av kapitalvaren som ville bli benyttet utenfor avgiftsområdet. For infrastruktur som benyttes av kommunen stiller dette seg annerledes fordi infrastrukturen hele tiden vil bli benyttet innenfor avgiftsområdet.

I BFU 29/08 avgitt 9. juli 2008 er de faktiske omstendigheter nettopp slik at et selskap er pålagt i henhold til utbyggingsavtale/reguleringsplan å opparbeide infrastruktur som for eksempel veier og rundkjøring i forbindelse med oppføringen av et bygg. Utbygger skal etter ferdigstillelse overdra infrastrukturen til stat og kommune. Oppføring av infrastrukturen vil gi rett til fradrag fordi det anses å ha en tilstrekkelig tiknytning til avgiftspliktig virksomhet fordi virksomheten er pålagt å bygge den aktuelle infrastruktur i forbindelse med oppføring av bygg som skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet. Dette er blant annet slått fast i Rt. 2001 s. 1497, Norwegian Contractors. Selskapet ønsket en uttalelse om det ved overføring av infrastruktur til henholdsvis kommune og stat oppstod plikt til justering. Det første spørsmålet er da om infrastrukturen er en kapitalvare og om overdragelse til kommunen er en justeringsutløsende hendelse. Selskapet mente at infrastrukturen, som senere skulle overdras til stat og kommune, måtte anses som samme kapitalvare som bygget. I skatteetatens merverdiavgiftshåndbok 6. utgave 2010 heter det om dette:

”Infrastrukturtiltak på egen tomt som i tid sammenfaller med for eksempel oppføring av utleiebygg, anses som samme kapitalvare som utleiebygget.”

Slike infrastrukturtiltak kan være opparbeidelse av tomt og uteareal i forbindelse med byggearbeider, herunder parkeringsplasser, tilførselsveier, grøntanlegg mv. ” Skattedirektoratet uttalte i den bindende forhåndsuttalelsen at infrastruktur utenfor egen tomt ikke anses som samme kapitalvare som byggetiltaket på denne tomten.

På bakgrunn av ovennevnte bindende forhåndsuttalelse sendte selskapet inn enda en anmodning om bindende forhåndsuttalelse som ble besvart i BFU 2/09 avgitt av Skattedirektoratet den 12. februar 2009. Spørsmålet var hvilken betydning det hadde for justeringsplikten hvem som eide tomten som infrastrukturen var bygget på. Innsender mente at det ikke forelå noen overdragelse og dermed ingen justeringsutløsende hendelse, dersom kommunen og staten selv eide tomten. Skattedirektoratet fastholdt at infrastrukturen er en selvstendig kapitalvare, og ikke er knyttet til bygget. Selskapet

viste til at kapitalvarebegrepet omfatter byggetiltak utenfor egen eiendom. Selskapet pekte også på at den opprinnelige fradragsrett var gitt fordi infrastrukturen ble ansett å ha en så nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet når det var pålagt gjennom reguleringsplan, og mente at man måtte opprettholde den samme tilknytningen ved anvendelse av justeringsreglene. Skattedirektoratet mente at tilknytningskravet var oppfylt på anskaffelsestidspunktet, men ikke etter en eventuell overdragelse fordi overdragelsen brøt nettopp den tilknytningen som var tilstede ved anskaffelsen. Skattedirektoratet mente videre at denne forståelsen best samsvarte med justeringsreglenes formål, nemlig å gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid.

Skattedirektoratet henviste til muligheten for å overføre justeringsplikten til kommunen ved overdragelsen.

Teoretisk er dette en god løsning, men det er som nevnt ofte en lang prosess å få behandlet en slik forespørsel og inngå avtale med kommunen. I mange tilfeller vil heller ikke kommunene inngå en slik avtale.

Skattedirektoratets vurdering av justeringsspørsmålene i BFUen ovenfor kan tenkes å bli gjenstand for rettslig prøving. Det er påpekt av innsender av BFUen at Skattedirektoratets vurdering ikke samsvarer med Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2001, s. 1497, Norwegian Contractors og Rt. 1985, s. 93, Sira-kvina, som fastslår at det skal gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til byggetiltak som er pålagt av stat eller kommune i forbindelse med oppføring av bygg til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Høyesterett mente altså at byggetiltaket hadde en tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, dersom det var nødvendig for å utvikle den avgiftspliktige virksomheten. Dette vil være tilfelle i mange byggesaker, ettersom utbyggingstillatelse ofte gis med pålegg om oppføring av diverse infrastruktur som senere skal overføres til stat og/eller kommune. Disse høyesterettsavgjørelsene ble avsagt før justeringsbestemmelsene trådte i kraft, slik at disse umulig kan ha blitt tatt i betraktning.

Det kan allikevel hevdes at dersom man anser tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet som tilstrekkelig ved anskaffelsen, da det er klart at det skal oppføres til bruk av andre enn den avgiftspliktige virksomheten, endres ikke dette av at den faktiske overføringen skjer. Det som skaper tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten er nettopp det at den er tvingende nødvendig for å utvikle den avgiftspliktige virksomheten. Dette kan ikke sies å endre seg av at byggetiltaket overdras. Tilknytningen til virksomheten er i hovedsak den samme også etter dette, når byggetiltaket er pålagt selskapet som betingelse for å få byggetillatelse. I de fleste tilfeller vil heller ikke den faktiske bruken endre seg ved overføringen.

Dersom man skulle innta det standpunkt at justeringsplikt ikke inntre ved overdragelse av byggetiltaket som beskrevet ovenfor, vil man i motsatte tilfeller der det ikke er gitt rett til fradrag ved anskaffelsen, antagelig ikke kunne oppnå rett til justering ved overdragelse. Byggetiltaket vil da i stedet ha sin tilknytning til ikke-avgiftspliktig virksomhet slik som ved fullføringstidspunktet, og en overføring til stat og/eller kommune vil heller ikke innebære noen endret faktisk bruk. Dette ville langt på vei sette justeringsreglene til side, og gitt dårlig sammenheng i regelverket.

Etter mitt syn er Skattedirektoratets vurdering i samsvar med lovens ordlyd og formål. Det går klart frem at overdragelse er en justeringsutløsende hendelse, og det er ikke gjort noen unntak fra dette. Dersom en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet kunne anses å være uendret ved en overdragelse ville dette som påpekt ovenfor føre til dårlig sammenheng og dårligere oversikt over justeringskonsekvensene. Høyesteretts vurdering i Norwegian Contractors og Sira-Kvina-dommen tar kun stilling til fradagsretten på anskaffelsestidspunktet, og det er i tråd med justeringsreglenes formål at dette utgangspunktet skal vurderes på nytt gjennom hele justeringsperioden i tråd med kapitalvarens avgiftsmessige tilknytning til enhver tid. Det ville kunne føre til vide unntak fra justeringsplikten og -retten, dersom en kapitalvare kunne anses å ha tilknytning til avgiftspliktig virksomhet på tross av at den eies av og eventuelt også benyttes i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Før justeringsreglene trådte i kraft ble hele oppføringskostnaden behandlet som om den var ”oppofret” ved anskaffelsen, og fullt fradrag ble gitt i tråd med dette. Reglene gjenspeilte således ikke den økonomiske

realiteten som er at større driftsmidler og fast eiendom har lang levetid og tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet ofte endres over tid. Unntak fra dette i regelverket fantes bare gjennom tilbakeføringsreglene som bare kom til anvendelse i enkelte tilfeller. I tillegg måtte den næringsdrivende beregne uttaksmerverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 (nå § 3-21) når en vare ble tatt ut til bruk privat bruk eller til ikke-fradragsberettigede formål. Med innføringen av justeringsreglene var det meningen å endre dette, slik at fradraget har bedre sammenheng med den økonomiske realiteten, på en slik måte at kun 1/10 av oppføringskostnadene ble behandlet som ”oppofret” hvert år. De kostnader som hvert år er ansett som ”oppofret” mister således ikke sin tilknytning til den opprinnelige avgiftsstatus, men de kostnadene som ikke anses som ”oppofret” endrer sin tilknytning når det for eksempel skjer en overdragelse av bygget.

6 Enkelte konsekvenser og tilpasninger knyttet til leieavtaler

6.1 Generelle problemstillinger i forbindelse med utforming av leieavtaler

Den fradragsføringen som blir gjort ved anskaffelsestidspunktet for et bygg som senere skal leies ut, er ikke endelig. Dette kommer av at justeringsreglene innebærer at dette opprinnelige fradraget skal justeres ved eventuelle justeringshendelser som for utleietilfellene som regel vil bestå av endret faktisk bruk.

I tillegg til de ganske opplagte tilfellene av justering ved en endret faktisk bruk av lokalene er det en del særtilfeller av justeringsforpliktelser som kan oppstå for utleier av bygg. For eksempel må frivillig registrert utleier foreta en samlet justering dersom han ikke lenger har avgiftspliktige leietakere (opphør av avgiftspliktig virksomhet). I tillegg vil han måtte overta leietakers eventuelle justeringsforpliktelser for byggetiltak i lokalene når leietaker flytter ut. Hvilke justeringshendelser som vil kunne inntre vil i stor grad påvirkes av leietaker, og kan derfor kanskje i større grad enn ellers være uoversiktlige og vanskelig å kontrollere for utleier. Den største utfordringen for utleier er derfor å kartlegge mulige justeringskonsekvenser i forbindelse med utleieforholdet, og deretter regulere disse i leieavtalen på en slik måte at han oppnår kontroll med mulige justeringsutløsende hendelser.

For alle virksomheter som skal oppføre bygg for utleie, er det hensiktsmessig å planlegge og utforme arealene med tanke på justeringsreglene og de konsekvenser de kan medføre i bestemte tilfeller, som blir gjort rede for nedenfor. Det skal foretas en justering for hvert registrerte lokale årlig, og endringen i den årlige fradragprosenten fra fradragprosenten ved fullføringstidspunktet. Målet for arealplanleggingen må da være at størst mulig areal benyttes innenfor avgiftsområdet. For eksempel vil det på denne bakgrunn være hensiktsmessig å plassere fellesarealer/myldrearealer på en slik måte at minst mulig av arealet kan anses å deles med ikke-avgiftspliktige. Dette vil man for eksempel oppnå, dersom man i et bygg med 20 kontorer bygget i to lange rader med gang i midten, plasserer de avgiftspliktige virksomhetene nederst i gangen og de ikke avgiftspliktige øverst. På denne måten er det bare deler av fellesarealet som benyttes av både avgiftspliktige og ikke avgiftspliktige. I et slikt tilfelle er det også viktig å plassere for eksempel felles pauserom øverst i gangen, slik at ikke de ikke-avgiftspliktige allikevel må benytte hele gangen. Et annet eksempel er at man i et kjøpesenter over flere etasjer kan legge all avgiftspliktig virksomhet i de øverste etasjene, slik at alle fellesarealer, heisanlegg og rulletrapper i disse etasjene kun benyttes av avgiftspliktige.

6.2 Tomme lokaler

Konsekvensene av at lokaler ikke er utleid i en periode i justeringsperioden vil avhenge av den avgiftsmessige bruken av lokalene ved fullføringstidspunktet. Den siste bruken av lokalene før de så blir stående tomme er således uten betydning. Dette fremgår av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 der de uttaler følgende:

”... tomme lokaler anses som en videreføring av bruken på fullføringstidspunktet og ikke som en videreføring av den siste bruken før lokalene ble stående tomme.”

Hvis en avgiftspliktig leietaker som har benyttet lokalene siden fullføringstidspunktet flytter ut og lokalene deretter blir stående tomme oppstår det ingen plikt til justering. Plikt til justering oppstår da først, hvis en ikke avgiftspliktig leietaker flytter inn. Dette

er i tråd med regelen om at tomme lokaler ikke utløser justeringsplikt eller -rett, og at bruken anses som å være den samme som ved ferdigstillingen. Det gjelder de samme regler enten det er leietaker eller utleier som har justeringsforpliktelsen/justeringsretten.

Dersom ny avgiftspliktig leietaker flytter inn vil det heller ikke oppstå noen justeringsforpliktelse for utleier. Hvis ny ikke-avgiftspliktig leietaker flytter inn i lokalene vil dette utløse plikt til justering.

Dersom lokalene derimot ble benyttet utenfor avgiftsområdet ved fullføringstidspunktet og deretter blir benyttet innenfor avgiftsområdet i en periode før lokalene blir stående tomme, gir ikke dette en rett til positiv justering den tiden lokalene stod tomme. Det samme gjelder dersom lokalene ble stående tomme allerede fra fullføringstidspunktet, og deretter blir utleid til avgiftspliktig virksomhet i en periode før lokalene igjen blir stående tomme.

6.3 Justeringskonsekvenser av brukstillatelse

Justeringsperiodens begynnelse er det tidspunkt da det gis brukstillatelse eller eventuelt når lokalene tas i bruk, dersom brukstillatelse ikke er nødvendig. En brukstillatelse har derfor den konsekvens at justeringsperioden begynner å løpe.

Brukstillatelse kan gis før alle arbeider er ferdigstilt. Det kan typisk stå igjen innvendig oppussingsarbeider og utvendig planerings og gartnerarbeid. Brukstillatelse vil typisk bli gitt allerede fra det tidspunkt et bygg kan benyttes uten risiko for skade. Det oppstår da spørsmål om disse avsluttende arbeidene skal anses som en del av byggetiltaket og ha den samme friststart som byggetiltaket ellers, eller om de skal regnes som et nytt byggetiltak. Skattedirektoratet uttaler i sin uttalelse av 17. februar 2009 at slike arbeider vil anses som en del av byggetiltaket og at justeringsperioden løper fra det tidspunkt det foreligger en brukstillatelse.

6.4 Opphør av avgiftsmessig utleievirksomhet

Ved opphør av virksomhet skal det skje en samlet justering etter merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 (2). Med virksomhet menes avgiftspliktig virksomhet. Dette følger av Skattedirektoratets artikkel av 23. juni 2009. Samlet justering skal følgelig skje, dersom all merverdiavgiftspliktig utleievirksomhet opphører, i den termin opphøret inntreffer. Dette vil si at dersom et avgiftssubjekt som har ett lokale som er frivillig registrert for utleie og som ikke lenger leies ut til avgiftspliktig leietaker, eller dette lokalet overdras, må det foretas en samlet justering for det resterende av justeringsperioden. Hvis samme avgiftssubjekt derimot har flere lokaler som er frivillig registrert for utleie, og ett av disse ikke lenger har en avgiftspliktig leietaker skal det kun foretas en årlig justering, fordi merverdiavgiftspliktig virksomhet ikke opphører for avgiftssubjektet. Et eksempel vil være dersom en frivillig registrert utleier er registrert for utleie av tre bygg. En av de avgiftspliktige leietakerne i det ene bygget flytter ut og erstattes med en ikke-avgiftspliktig leietaker. Den frivillige registreringen for dette bygget opphører dermed, fordi vilkårene ikke lenger er til stede.

6.5 "Bagatellgrensen" for justering

Det skal aldri justeres for endringer i fradragprosenten på under 10 prosentpoeng. Denne såkalte "bagatellgrensen" på 10 prosentpoeng skal vurderes ut i fra differansen mellom fradragprosenten for kapitalvaren ved justeringsperiodens begynnelse og fradragprosenten for det aktuelle regnskapsår. Fradragprosenten for det aktuelle år er den gjennomsnittlige bruken innenfor avgiftsområdet gjennom året. "Bagatellgrensen" for et bygg med flere lokaler skal vurderes isolert for det enkelte lokale og det enkelte fellesareal. Det skal ikke vurderes i forhold til hele bygget.¹² Det vises videre til beskrivelse av "bagatellgrensen" ovenfor under pkt. 2.2.4.

I Finansdepartementets uttalelse av 16. november 2007 pkt. 3, gis det to eksempler knyttet til departementets standpunkt om at endringen i fradragprosenten må beregnes for hvert enkelt lokale i forhold til bagatellgrensen. I ett av eksemplene er det beskrevet

¹² Jf. Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 17. november 2007 punkt 3.

et bygg på 10 000 kvm, der 80 % av lokalene er registrert for utleie. Det gjøres så en påkostning felles for hele bygget, og 80 % av inngående merverdiavgift fradragsføres. Deretter opphører registreringen for ett lokale på 500 kvm. Finansdepartementet uttaler at det i dette eksemplet ikke skal skje noen justering for denne påkostningen som var felles for hele bygget, fordi 500 kvm av totalt 10 000 kvm bare innebærer en endring på 5 prosentpoeng. Vurderingen blir altså den samme her som for fellesareal. Dette tyder på at det har stor betydning hvordan man allokere de ulike kostnadene til de ulike lokaler i bygget ved anskaffelsen. Innenfor en forsvarlig skjønsmessig vurdering, vil det altså være hensiktsmessig å allokere kostnadene til de ulike lokaler i minst mulig grad, men i stedet anse disse som felleskostnader, dersom man ønsker å unngå justering. I de tilfeller justering er gunstig, vil det motsatte gjelde.

I tillegg til denne ”bagatellgrensen” på 10 prosentpoeng, finnes det en tilsvarende ”bagatellgrense” i merverdiavgiftslovens kapittel 8 om fradrag. Denne regelen går ut på at man oppnår full fradragsrett på anskaffelsestidspunktet for anskaffelser til bruk i både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, når omsetningen til den ikke-avgiftspliktige virksomheten ikke overstiger 5 % av den samlede virksomhetens omsetning. Motsatt, oppnår man ingen fradragsrett dersom den avgiftspliktige omsetning ikke overstiger 5 % av virksomhetens totale omsetning.

6.6 Utskifting av leietakere

Dersom en avgiftspliktig leietaker flytter ut og erstattes med en ikke-avgiftspliktig leietaker innenfor justeringsperioden, medfører dette en endret bruk av lokalet. Det skal da justeres i henhold til endringen i fradragprosenten som dette medfører. Utskifting av leietaker medfører i et slikt tilfelle også at bruken av eventuelle fellesarealer endres.

6.7 Endret bruk hos leietakeren

For å ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene til oppføring av bygg, må utleier være frivillig registrert, og han må leie ut bygget til avgiftspliktige leietakere. Dersom leietakerne senere endrer avgiftsstatus, oppstår det rett eller plikt for utleier til å justere. Det kan tenkes mange grunner til at avgiftsstatus

endrer seg. Det kan for eksempel skje en lovendring, eller leietaker kan legge om sin virksomhet, utvide sin virksomhet eller innskrenke sin virksomhet på måter som berører avgiftsplikten. I tillegg vil det i mange tilfeller være tillatt for leietaker å drive fremleie, og de samme endringene kan da oppstå i neste ledd. For å ha kontroll med, og begrense risikoen ved endret faktisk bruk hos leietakeren, kan det være et poeng med bestemmelser om nettopp dette i leiekontrakten. Dette kan gjøres i form av bestemmelser om hva slags virksomhet lokalene tillates benyttet til. Ved tillatelse til fremleie, bør det fastsettes at de samme bestemmelsene skal videreføres i avtalen med leietaker i neste ledd. I tillegg kan det avtales at en eventuell plikt til negativ justering som oppstår på bakgrunn av leietakers endring av faktisk bruk, kan kreves erstattet av leietaker. Det kan likevel ikke avtales med virkning overfor avgiftsmyndighetene at justeringsplikten skal påhvile leietaker, så et eventuelt krav etter leieavtalen må rettes mot leietaker.

6.8 Ny lovgivning som endrer avgiftsstatus

Lovendring som medfører at en avgiftspliktig virksomhet ikke lenger er avgiftspliktig vil medføre en plikt til justering. Motsatt, en lovendring som medfører at en ikke avgiftspliktig virksomhet blir avgiftspliktig vil ikke medføre noen rett til justering, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 (1).

Dersom en utleier leier ut lokaler til en klesbutikk i 2011, og dermed oppnår fullt fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader i tilknytning til oppføring av disse lokalene, og salg av klær deretter blir unntatt for merverdiavgift ved en lovendring i 2012, vil det altså oppstå en plikt til justering fra og med ikrafttreddelsen av lovendringen.

6.9 Fremleie

Dersom leietaker velger å leie ut lokalene til noen andre, er dette i utgangspunktet en justeringsutløsende hendelse, siden lokalene da ikke vil være i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette kommer av at utleie av fast eiendom i utgangspunktet ikke er avgiftspliktig virksomhet. Dette kan løses ved at leietaker som ønsker å leie ut lokalene

videre, også sørger for frivillig registrering for utleie av fast eiendom. Det er derfor viktig at man i leieavtalen sørger for en bestemmelse om at dette må gjennomføres før det gis rett til fremleie av lokalene. Dette kan suppleres med en bestemmelse om erstatning for eventuelle justeringsforpliktelser som oppstår for utleier på grunn av leietakers manglende registrering før fremleie. Videre er det slik at det vil oppstå plikt til justering også hvis fremleien blir gjort til en virksomhet som driver utenfor avgiftsområdet. Justeringsplikten oppstår for opprinnelig utleier, og det kan derfor, som nevnt, være en sikkerhet å regulere i avtalen hvilke typer av virksomheter lokalene tillates fremleid til, og som nevnt ovenfor, en plikt til å utbetale erstatning for de justeringskonsekvenser som eventuelt oppstår for opprinnelig utleier som følge av fremleien.

En annen ting som er viktig å huske på, er at dersom man leier et fremleid lokale vil man automatisk overta fremleiers justeringsrett og -plikt for kapitalvarer som fremleier har anskaffet, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-6 (1).

6.10 Justeringsplikt og -rett for utleier for byggetiltak på utleieeiendommen

Både utleier og leietaker kan ha plikt eller rett til justering for de byggetiltak som foretas på den aktuelle eiendommen. Utleier har justeringsplikt og -rett for sine byggetiltak og leietaker har justeringsplikt og -rett for sine. Det er også slik at byggetiltak utført av henholdsvis leietaker og utleier kan slås sammen ved vurderingen av om det foreligger en kapitalvare i forhold til beløpsgrensen, for eksempel der utleier og leietaker fordeler kostnadene til oppussing av leielokalene.¹³ Dersom byggetiltakene blir sett under ett, vil utleier og leietaker ha justeringsrett eller plikt i samme forhold som de har fradragført inngående merverdiavgift i tilknytning til byggetiltaket. Det kan være hensiktsmessig å vurdere å avtaleregulere en annen fordeling av justeringsforpliktelsene eller eventuelt justeringsretten. Som nevnt tidligere vil en slik regulering kun ha virkning overfor avtalepartene, ikke avgiftsmyndighetene.

¹³ Jf. Finansdepartementets uttalelse av 16. november 2007 pkt. 1.2.

De innstillinger som er gjort av leietaker vil ofte bli fjernet ved riving eller demontering ved bytte av leietaker enten av utleier eller av leietaker selv, fordi investeringene ofte er spesialtilpasset til leietakers bruk av lokalet. Ny leietaker vil ofte ha behov for en helt annen innredning av lokalet. Skattedirektoratet antar i sin uttalelse av 17. februar 2009 at slike investeringer ikke vil ha noen plikt til justering, dersom de rives. Skattedirektoratet viser til forarbeidene som fastsetter at det ikke skal skje noen justering, dersom kapitalvarer rives eller brenner ned. De viser samtidig til at det ville være urimelig, dersom det skulle være en justeringsplikt for leietakers investeringer i tilfeller der disse ikke lenger eksisterer.

Det kan være hensiktsmessig for utleiere å ta inn i leieavtalen at utleier ikke skal overta leietakers justeringsforpliktelse når leietaker flytter ut. Dersom dette ikke gjøres, vil utleier automatisk overta justeringsforpliktelsen for leietakers investeringer som omfattes av kapitalvarebegrepet ved utflytting, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-6 (2). Utleier overtar likeledes leietakers eventuelle justeringsrett for kapitalvarer som leietaker har anskaffet, dersom annet ikke er avtalt.

6.11 Konkurs

Ved konkurs hos leietaker eller utleier opphører naturlig nok den avgiftspliktige virksomheten, og dette er i utgangspunktet en justeringsutløsende hendelse. Det var imidlertid gjort unntak for bruksendring som oppsto på bakgrunn av konkurs etter de tidligere tilbakeføringsreglene i forskrift nr. 72 §§ 3 og 4. Dette er ikke videreført for justeringsreglene, og en eventuell konkurs vil være en justeringsutløsende hendelse. Dette går blant annet frem av Ot. Prp. Nr. 59 (2006-2007) s. 54 der det uttales følgende:

”Departementet antar at det utover disse tilfellene ikke vil være særlig urimelig at det skal skje en justering av inngående merverdiavgift, og departementet vil på denne bakgrunn ikke foreslå noe tilsvarende unntak fra justeringsbestemmelsene”.

Dette vil igjen si at utleier vil måtte foreta en samlet justering for fradragsført inngående merverdiavgift i tilknytning til eiendommen.

7 Dokumentasjonskrav knyttet til enkelte relevante tilpasninger

Ved gjennomføring av nærmest alle de beskrevne mulighetene for tilpasninger til justeringsreglene i merverdiavgiftsloven, vil det oppstå krav til dokumentasjon etter merverdiavgiftsloven. I tillegg vil det ved alle transaksjoner som innebærer et eierskifte for kapitalvarer være gunstig, og i mange tilfeller også helt nødvendig for å kunne benytte en avgiftsposisjon, å få fremlagt dokumentasjon i henhold til loven, selv om dette ikke er pålagt. Dette vil ofte gjelde begge parter i like stor grad, fordi den som overdrar en justeringsforpliktelse vil være ansvarlig for å oppfylle denne forpliktelsen hvis det gis feil informasjon om justeringspliktenes omfang, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-8.

7.1 Dokumentasjonskrav ved registrering i avgiftsregisteret

En avgiftspliktig virksomhet som er registrert i avgiftsregisteret etter merverdiavgiftsloven § 2-1 må hvert år kunne dokumentere bruken av alle kapitalvarer i den avgiftsregistrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2. Hver enkelt kapitalvare må registreres i regnskapet under egen konto, og det må gå frem når kapitalvaren ble anskaffet, hva som var anskaffelseskostnad eksklusive merverdiavgift og hva som var total inngående merverdiavgift. Det må videre spesifiseres hva som ble fradragsført ved anskaffelsen og hvilken fradragsprosent som da ble lagt til grunn. Kontooppstillingen skal i tillegg vise hvilke eventuelle justeringer som skal foretas i justeringsperioden. I tillegg til dette bør man føre oversikt over den faktiske bruken av kapitalvaren dersom den er delt mellom avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig virksomhet, eller eventuelt føre oversikt over forholdet mellom omsetningen for de to virksomhetene. Det er ikke nødvendig å oversende denne dokumentasjonen til avgiftsmyndighetene hvert år, men dokumentasjonen må kunne fremvises ved en eventuell oppgavekontroll. Den nevnte dokumentasjonen må oppbevares i 10 år etter justeringsperiodens utløp. Det vil si at man i praksis vil måtte oppbevare dokumentasjonen i 20 år.

7.2 Dokumentasjonskrav ved frivilling registrering for utleie av bygg og anlegg

For avgiftspliktig næringsdrivende som er frivillig registrert etter merverdiavgiftsloven § 2-3 (1), er dokumentasjonskravene noe mer omfattende. Bruken av de enkelte lokaler må dokumenteres med målsatte tegninger som viser bruken av bygget til avgiftspliktige eller ikke avgiftspliktige formål. Bruken av eventuelle fellesarealer må også fremgå tydelig, og i de tilfeller der fellesarealene blir brukt av både avgiftspliktige virksomheter og ikke avgiftspliktige virksomheter, må bruken innenfor avgiftsområdet beregnes ut fra omsetningen til de ulike virksomhetene, eller ut fra antall ansatte eller liknende. Denne dokumentasjonen må oversendes avgiftsmyndighetene ved registrering. I tillegg må dokumentasjonen legges frem, dersom bruken endrer seg i løpet av justeringsperioden. Den ovennevnte dokumentasjon må også oppbevares i 10 år etter siste justeringsår.

7.3 Dokumentasjonskrav ved overføring av rett eller plikt til justering

Ved overføring av plikt til justering må det, som ved registrering i avgiftsregisteret, jf. ovenfor, dokumenteres når den aktuelle kapitalvaren ble anskaffet og hva som var anskaffelseskostnad eksklusive merverdiavgift og hva som var total inngående merverdiavgift. Det må videre spesifiseres hva som ble fradragført ved anskaffelsen og hvilken fradragprosent som da ble lagt til grunn. Videre må det dokumenteres hva som er justert så langt i justeringsperioden for det enkelte justeringsår, og hva som skal justeres hvert enkelt år i den gjenværende del av justeringsperioden. Også denne dokumentasjonen må oppbevares i 10 år etter siste år i justeringsperioden. Det er også et krav etter merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 (2) at den som skal overta en justeringsforpliktelse samtykker til overdragelsen. Dette samtykket bør gis skriftlig.

De samme dokumentasjonskrav gjelder for overføring av justeringsretten, men det kreves ikke at det foreligger samtykke fra den som overtar en justeringsrett. Det er heller ikke noe uttrykkelig krav om at den som overdrar justeringsretten samtykker, men man vil uansett være avhengig av til dels omfattende informasjon fra overdrageren for å kunne utnytte en eventuell justeringsrett.

Dersom man overtar et utleiebygg som er frivillig registrert, er det fornuftig å få fremlagt den ovennevnte dokumentasjonen, selv om det ikke overdras noen justeringsplikt.

8 Sluttord

Ovenfor er det gitt en fremstilling av justeringsreglene som system, med vekt på hvilke utfordringer og muligheter justeringsreglene gir i de ulike avtaletilfellene. Det er viktig både for jurister, revisorer og ledere i næringslivet og det offentlige å være klar over hvilke utslag justeringsreglene kan tenkes å gi i forbindelse med ulike transaksjoner som planlegges gjennomført. For eksempel ved alle typer av omorganisering kan justeringsreglene tenkes å slå ut, og skape til dels store konsekvenser, dersom de ikke er tatt i betraktning før gjennomføringen. I slike tilfeller vil det altså ikke være tilstrekkelig å vurdere de selskapsrettslige og skatterettslige konsekvenser. I tillegg vil alle former for kjøp og salg, i næringsvirksomhet, av fast eiendom og varer over bestemte størrelser kunne påvirkes av justeringsreglene, slik at disse alltid bør vurderes i forkant av også disse transaksjonene. Til slutt bør justeringsreglene vurderes i forbindelse med all utleievirksomhet, for å kunne unngå eventuelle negative utslag av justeringsreglene, eller kunne benytte seg av de mulighetene som ligger i disse reglene.

Det er flere uavklarte spørsmål i forbindelse med de ”nye” justeringsreglene, som blant annet definisjonen av hva som er ett lokale og hva som er en kapitalvare når det gjelder driftsmidler. Det er foreløpig ingen rettsavgjørelser på området, antagelig fordi reglene fortsatt er såpass ferske, men det vil trolig komme flere rettsavgjørelser etter hvert som de praktiske avklaringsproblemene kommer på spissen. I tillegg har det vært til dels stor motstand mot reglens avvik fra det som gjelder i skatteretten ved fisjon og fusjon. Det er i slike tilfeller skattemessig og regnskapsmessig kontinuitet, men dette gjelder altså ikke i avgiftsretten, herunder bestemmelsene om justering. Dette følger, som beskrevet tidligere, ikke i alle tilfeller fullt ut uttrykkelig av lovens ordlyd, men det er klart at bestemmelsene skal tolkes slik, etter uttalelser fra både Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Det kan godt tenkes at dette vil bli gjenstand for domstolsprøving.

9 Litteraturliste

9.1 Lover og forskrifter

- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009, nr. 58.
- 1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 1969, nr. 66.
- 2003 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003, nr. 108.
- 2009 Forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) av 15. desember 2009, nr. 1540.
- 2003 Forskrift til kompensasjonsloven (kompensasjonsforskriften) av 12. desember 2003 nr. 1566.
- 2007 Forskrift av 19. desember, nr. 132 om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer.
- 2001 Forskrift av 6. juni 2001, nr. 117 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven.
- 1977 Forskrift av 31. mars 1977, nr. 72 om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift etter bruksendring.

9.2 Forarbeider

- Ot.prp. nr 59 (2006-2007) kapittel 7 og 9.
- Innst. O nr. 94 (2006-2007) kapittel 5.
- Ot.prp. nr. 1 (2003-2004).

9.3 Rettspraksis

- Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors).
- Rt. 1985 s. 93 (Sira-kvina).

9.4 Administrative uttalelser

9.4.1 Uttalelser fra Finansdepartementet

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

Fortolkningsuttalelse av 19. desember 2007 til forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer.

Merknader av 6. juli 2001 til forskrift om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhetsom er registrert etter merverdiavgiftsloven

9.4.2 Uttalelser fra Skattedirektoratet

Uttalelse av 23. april 2008. *Endring av retningslinjene for tilbakegående avgiftsoppgjør.*

Uttalelse av 17. februar 2009. *Justeringsregler for fast eiendom og andre kapitalvarer – anmodning om avklaring av enkelte generelle spørsmål.*

Artikkel av 23. juni 2009. *Merverdiavgiftsloven §§ 26b til 26e og forskrift nr. 132 – justeringsreglene.*

9.4.3 Håndbøker

Merverdiavgiftshåndboken. Kapittel 9. 6. utg. 2010.

Merverdiavgiftshåndboken. Kapittel 9. 7. utg. 2011.

9.4.4 Bindende forhåndsuttalelser

BFU 02/09 avgitt av Skattedirektoratet, 12. februar 2009.

BFU 29/08 avgitt av Skattedirektoratet, 9. juli 2008.

BFU 31/09 avgitt av Skattedirektoratet, 20. november 2009.

BFU 8/10 avgitt av Skattedirektoratet, 29. april 2010.

BFU 15/10 avgitt av Skattedirektoratet, 1. juli 2010.

BFU 45/08 avgitt av Skattedirektoratet, 8. oktober 2009.

BFU 30/08 avgitt av Skattedirektoratet, 11. juli 2008.

9.5 Litteratur

Nyhetsbrev fra KPMG Law av 16. januar 2008. *Justeringsreglene og fast eiendom.*

Nyhetsbrev fra Ernst & Young av 1. mars 2009. *Siste nytt om MVA-justeringsreglene Kluge – Utbyggingsavtaler og merverdiavgift.*

With, Alexander og Fagerhaug, Are. *Nye avgiftsregler for fast eiendom – konsekvenser for kommunesektoren.* I: Kommunerevisoren nr. 1 av 2010.

Sandborg, Per og Advokatfirmaet Grette DA. *Vedlikehold og påkostninger – hva inngår i kapitalvarebegrepet?* I: Avgiftsnytt nr. 2 av 2009.

With, Alexander og Fagerhaug, Are. *Virksomheter som eier bygg eller anlegg: Merverdiavgift ved omorganisering.* I: Revisjon og Regnskap nr. 3 av 2009 (s. 57-61).

Hartvigsen, Øyvind og Fjell, Joakim Zahl. *Ulovfestet gjennomskjæring på MVA-området.* I: Revisjon og Regnskap nr. 6 av 2008 (s. 66-70).

Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett.* 6. utgave, Universitetsforlaget 2009.

Refsland, Thor. *Lærebok i Merverdiavgift.* Skattebetalerforeningen 2008.

Wiik, Svein Harald, Johnsen, Tommy og Røstad, Jesper. *Justeringsreglene – regnskap, skatt og avgiftsmessig behandling i praksis.* 1. utg. Oslo, 2010.

With, Alexander og Andreassen, Knut. *Justeringsreglene for fast eiendom – en innføring.* 1. utg. Estate Media, 2008.

Wikborg, Ina. *Justeringsreglene – Justering av inngående merverdiavgift ved ny-, på- eller ombygging.* Masteroppgave. UiO, 13.11.2007.