



Handelshøyskolen BI

MAN 29221 Merverdiavgift I - grunnleggende emner og EU Mua - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefined Information

Start date:	06-09-2023 09:00 CEST	Term:	202320
End date:	11-12-2023 12:00 CET	Grading scale:	Norwegian 6-point scale (A-F)
Examination type:	P		
Flow code:	202320 20447 IN02 W P		
Internal assessor:	(Anonymised)		

Navn:

Monika Skovgaard Djupegård

Information from participant

Title *:	Justeringsregler knyttet til fast eiendom		
Name of supervisor *:	Yvette Lind		
Does the submission contain confidential material?:	No	Can the submission be made public?:	Yes

Group

Group name:	(Anonymised)
Group number:	8
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Prosjektoppgave

ved Handelshøyskolen BI

- Justeringsregler knyttet til fast eiendom -

Eksamenskode og navn:

**MAN 29221 – Merverdiavgift I grunnleggende emner og EU
mva**

Utleveringsdato:

06.09.2023

Innleveringsdato:

11.12.2023

Stuedsted:

BI - Oslo

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHALDSFORTEGNELSE	1
1. SAMMENDRAG	2
2. INNLEDNING	3
<i>2.1 Tema</i>	<i>3</i>
3. PROBLEMSTILLING:	5
<i>3.1 Forklaring problemstilling:</i>	<i>5</i>
<i>3.2 Bagatellgrensen:</i>	<i>7</i>
<i>3.3 Kapitalvare:</i>	<i>8</i>
<i>3.4 Avgrensninger</i>	<i>9</i>
4: DRØFTING.....	10
<i>4.1 Konsekvensen om leietaker trekker seg før bygg er påstartet:</i>	<i>10</i>
<i>4.2 Salg av fast eiendom</i>	<i>12</i>
<i>4.3 Fisjon/Fusjon:</i>	<i>13</i>
5. KONKLUSJON:	14
LITTERATUR LISTE:	15

1. Sammendrag

Oppgaven formål er å vise hvordan bruksendringer og/eller salg for et frivillig merverdiavgift-registrert eiendomsselskap, kan få vesentlige konsekvenser for den næringsdrivendes avgifter. Er en ikke kjent med regelverket, kan det føre til betydelige kostnad for selskapet.

Ett viktig moment for å kunne identifiserer justeringsregler er definisjonen på kapitalvare. Hva inngår i kapitalvare, for maskiner og anlegg er det en definisjon og for fast eiendom en annen. Ved fast eiendom kan ett byggetiltak bestå av hele kapitalvare, men også flere byggetiltak kan være en samlet kapitalvare. Og hva består en kapitalvare av, når er det faktisk en kapitalvare.

Jeg har valgt å se på hva som kan være fallgruver når en har gått til anskaffelse av en forholdsvis ferdig planert tomt, der selskapet har fått leieavtale med en avgiftspliktig næring for utleie av produksjonsbygg. Hva skjer når leietaker velger si opp avtalen før bygg er påbegynt.

Hvordan blir det med ett salg av fast eiendom når en har brukt bygget selv noen år, for så å selge det til en ikke avgiftspliktig næringsdrivende. Hvordan slår justeringsregler inn for virksomheten som selger.

Hva skjer ved en fisjon/fusjon av fast eiendom. Er det samme regler som ved salg. Viktigheten av å gjøre justeringsavtalen i rett tid.

Det har vært ulike dommer på fast eiendom både når det gjelder hva er næring, Ramme gård dom av 19 des 2022 HR-2022-2404-A. Når skal justeringsavtalen inngås dom av 27 okt 2020 HR-2020-2060-A. Med mange ulike saker som har vært oppe til rettslig vurdering tyder dette på at regelverk for fast eiendom kan være vanskelig å tyde.

2. Innledning

2.1 Tema

Temaet for denne oppgaven er belyse hvordan en bruksendring av en eiendom i et aksjeselskap kan medføre avgifts-rettslige utfordringer.

I 2023 forventer staten inntekter på 2875 milliarder kroner, og av disse utgjør merverdiavgiften 393 av dem¹. Merverdiavgiften utgjør med andre ord rundt 15% av den samlede offentlige inntekt.

Mval § 1 sier at det skal «betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd». I praksis er merverdiavgiften en alminnelig omsetningsavgift og rammer i utgangspunktet alle varer og tjenester i alle ledd i omsetningskjeden.

For enhver bedrift er det viktig å sette seg inn i reglene for merverdiavgift. Feil tolkning eller bruk av regelverket kan medføre store økonomiske konsekvenser for den næringsdrivende. Etter loven skal næringsdrivende registreres i merverdiavgifts-registeret når omsetning og uttak som er omfavnet av loven overstiger kr 50 000,- jfr Mval § 2.1(1)

Utleie av næringsbygg er å regne som utleie av fast eiendom, hvilket er fritatt etter merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd. Dersom utleier ønsker å få fradrag for merverdiavgift, kan den næringsdrivende benytte seg av reglene om frivillig registrering i merverdiavgiftsloven § 2-3. Ved å anvende disse reglene kan den næringsdrivende oppnå fradrag for inngående merverdiavgift. Dette fordrer imidlertid at leietaker driver avgiftspliktig virksomhet, og dersom leietaker er unntatt fra merverdiavgiftsloven har ikke utleier anledning til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift.

Frivillig merverdiavgifts-registrering gir anledning til å fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser gjort i virksomheten. Dersom den næringsdrivende ikke er registrert fra oppstart i eiendomsutviklingsprosjekt, har den

¹ Introduksjon til merverdiavgiftssystemet, forelesningsfoil. Cecile Aasprong Dyrnes

næringsdrivende likevel anledning til få tilkjent tilbakegående avgifts-oppgjør. Dette fordrer imidlertid at det må foreligge en signert leiekontrakt senest seks måneder etter fullføring jfr. merverdiavgiftsforskriften § 8-6.

Formålet med merverdiavgiftsloven § 2-3 er å unngå at det skal være konkurransevridning i favør av å eie fremfor å leie. Dette er gjort for å legge til rette for en så god som mulig lik arbeidsbelastning som om leietaker selv hadde eid bygget.

Dersom en avgiftspliktig bedrift leier kontorbygg og utleier ikke er fradragsberettiget for inngående merverdiavgift, fører dette til at merverdiavgiften blir innelåst og en får en uønsket avgifts-akkumulasjon. Her får vi en «skjult» merverdiavgifts kostnad. Dette fører til at merverdiavgiftsbeløpet dekkes inn i form av høyere husleie². I følge merverdiavgiftsloven §3-11 annet ledd bokstav K blir utleie avgiftspliktig.

² Gjemst-Onstad. Lærebok i merverdiavgift s 197

3. Problemstilling:

Når slår justeringsreglene inn for utleier ved bruksendring av fast eiendom?

3.1 Forklaring problemstilling:

Justeringsreglene ble innført med virkning fra 01 januar 2008 ved lovendring 29 juni 2008 og reguleres av merverdiavgiftsloven kap 9. Justeringsreglens formål er å sikre at det endelige fradrag for merverdiavgift i størst mulig omfang skal gjenspeile kapitalvarens faktiske tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet gjennom justeringsperioden. Jft ot.prp.nr59 (2006-2007) kap 9³

Justering og uttak har delvis samme formål, og har begge sammenheng med fradragretten. De skal sikre at dersom varen likevel ikke blir brukt til avgiftspliktig omsetning som opprinnelig tenkt ved anskaffelse, så skal merverdiavgiften tilbakebetales. Uttaksregelen er mer begrenset og skal fange opp at en tilbakebetaler merverdiavgiften dersom en vare eller tjeneste blir tatt ut av registrert virksomhet og blir brukt til annet enn i avgiftspliktig virksomhet.

Justeringsreglene kommer til anvendelse der fast eiendom har fått nybygg, påbygg eller ombygging. Anledning til å anvende reglene fordrer en inngående merverdiavgift på minst hundre tusen kroner, som medfører at netto anskaffelse må overstige fire hundre tusen.

Med justeringsreglene betyr det en plikt eller rett til justering av inngående merverdiavgift ved oppføring, anskaffelse eller fullføring av kapitalvare.

Justeringsperioden er det tidsrom der en ser bruken av bygg. Perioden er på 10 år jfr mval § 9-4.2, og starter fra byggetiltaket ble fullført. Byggetiltaket anses som fullført når det foreligger en brukstillatelse og ferdigattest. Dersom bruken av anskaffelsen endres i løpet av denne perioden, kan det opprinnelige fradrag bli justert. De utløsende faktorer for justering er salg eller bruksendring jfr Mval § 9-2

³ Gjemst-Onstad. MVa kommentar s 565

Dersom det skulle gjøres en justering på bygg eldre enn 10 år, er dette utenfor justeringsperioden og justering bortfaller. Har det derimot vært ombygging og påkostning av det eldre bygget i løpet av de 10 årene, vil det bli justering for den gjenstående justeringsforpliktelse.

Det er overdrager som utarbeider oppstilling som danner grunnlaget for eventuelle senere opp eller nedjustering av fradrag for mottaker.

Ved anskaffelse og oppføring av kapitalvare skal de registreres på egne kontoer.

Det må blant annet fremkomme hva det gjelder, anskaffelses eller fullføringstidspunkt. Anskaffelses kost eks merverdiavgift og total merverdiavgift. Den fradragsførte merverdiavgift ved anskaffelse og

Dersom en utleier ikke har kjennskap til justeringsreglene kan det få store økonomiske konsekvenser, som for eksempel etterberegning av merverdiavgift.

Fra 1 januar 2022 kom det ny digital mva-melding. Denne rapporten er basert på SAF-T koder og SAF-T standard som ble obligatorisk for alle bokføringspliktige selskap fra 1 januar 2020. Dagens SAF-T koder har imidlertid ikke egne koder for tap på krav justering, tilbakeføring og uttak. Hver næringsdrivende er derfor avhengig av å ha god kontroll for å kunne rapportere dette inn riktig.

Justeringen for inngående merverdiavgift skal gjøres årlig, og skal rapporteres inn i sjetten termin. Den må rapporteres inn som økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift, med kode 1⁴.

⁴ <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/justeringsbelop-i-mva-meldingen-egen-spesifikasjonslinje>

Kode	Beskrivelse	Grunnlag	Sats	Mva
1. Kjøp av varer og tjenester med fradrag (høy sats)				
Felt markert med * må fylles ut.				
Hvordan fylle ut avgiften <input type="button" value="v"/>				
	Grunnlag	Sats	Mva*	<input type="checkbox"/> Legg til merknad
	-	25%	<input type="text" value="-"/>	
Justering av merverdiavgift for kapitalvarer				
	Grunnlag	Sats	Mva*	<input type="checkbox"/> Legg til merknad
	-	25%	<input type="text" value="-"/>	
Tap på krav				
	Grunnlag	Sats	Mva*	<input type="checkbox"/> Legg til merknad
	-	25%	<input type="text" value="+"/>	
Tilbakeføring av merverdiavgift for kapitalvarer (kun personkøretøy og fast eiendom)				
	Grunnlag	Sats	Mva*	<input type="checkbox"/> Legg til merknad
	-	25%	<input type="text" value="+"/>	

Formel for beregning av årlig justeringsbeløp- fast eiendom er:

$$1/10x(A - B)xC$$

A= Fradragprosenten for kapitalvaren ved justeringsperioden begynnelse

B= Fradragprosenten for kapitalvaren innenfor det enkelte regnskapsår (justeringsår)

C= inngående merverdiavgift som påløper ved anskaffelsen av kapitalvare

Et positivt beløp reduserer fradraget for inngående merverdiavgift, mens et negativt beløp vil øke fradraget for inngående merverdiavgift⁵

3.2 Bagatellgrensen:

Gjennomsnittlig bruk gjennom året er bakgrunn for Bagatellgrensen.

Bestemmelsen i Mval § 9-5.3 sier at det ikke skal foretas justering dersom fradragprosenten for kapitalvaren i justeringsåret endrer seg mindre enn 10 prosentpoeng, sett i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, som i praksis betyr det tidspunktet kapitalvaren er anskaffet eller tatt i

⁵ <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/mva/mva--beregning-av-arlige-justering-og-fa-pa-plass-dokumentasjon-til-den-10.-februar/>

bruk. Dette gjelder typisk for bygg der den næringsdrivende leier ut både til avgiftspliktige og ikke avgiftspliktige, og hvor leieforhold blant dem endrer seg.

3.3 Kapitalvare:

Kapitalvare kan etter loven deles inn i to grupper, driftsmidler og fast eiendom. Merverdiavgiften loven § 9-1(2) definerer de slik:

«Med kapitalvare menes:

- a) Maskiner, inventar og ander driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst kr 50 000 kr, likevel ikke kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift etter § 6-7 tredje ledd
- b) Fast eiendom som har gjenstand for ny-, på – eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostandene ved dette utgjør minst 100 000 kroner»

Det er enklere å definere maskiner og utsyr som kapitalvarer enn det er for fast eiendom. For driftsmiddel vil hver vare være en kapitalvare så lenge kosten overstiger kr 200 000,-

For fast eiendom er kun nybygg og påkostninger på eksisterende bygg som defineres som kapitalvare. Et byggeprosjekt kan ha bestå av flere bygg og eiendommer, og det kan være utsikkerhet knyttet til om dette defineres som ett eller flere kapitalvarer. En næringsdrivende kan gjøre små endringer på produksjonsbygg i samme periode. Ved vurderingen om byggetiltaket er én eller flere kapitalvarer bør en se på om de ulike produksjonsbyggene og/eller eiendommene gjelder samme byggetillatelse, og om det er ett eller flere byggetrinn. Det er også relevant å avstemme om de er oppført i samme periode og med samme hovedentreprise, jamfør Skattedirektoratets artikkel av 23 juni 2009. I de aller fleste tilfeller vil en definere ulike byggetrinn som flere kapitalvarer. Skulle det imidlertid vise seg at flere byggetrinn ikke kan gjøres uavhengig av hverandre, vil det føre til at en ser på helheten som ett byggetiltak. Restarbeid etter at en har tatt byggetiltaket i bruk vil fremdeles defineres som kapitalvare, og en del av hovedbygget jamfør skattedirektoratets uttalelse av 17 feb 2009 pkt1 og presiseringen «Det forhold at byggeprosessen står stille en tid,

vil imidlertid ikke dermed bety at det foreligger flere byggetiltak,» jfr fortolkningsuttalelse pkt 12⁶.

Reparasjon og vedlikehold omfattes ikke av justeringsreglene. Dersom grensen for avgift overstiges på vedlikehold, drift og reparasjon omfattes dette ikke som kapitalvare. Jf Ot.prp.nr.59 (2006-2007) pkt 7.6.2

Selv om et bygningstiltak kan være aktiveringspliktig på grunnlag av skattemessige særregler, trenger det ikke inngå i justeringsreglene. Fast teknisk installasjon er aktiveringspliktig etter en særregel i skatteloven, men kan likevel bli vurdert til å være vedlikehold uten justeringsplikt⁷.

3.4 Avgrensninger

Justeringsreglene innenfor merverdiavgift er omfattende, og flere forhold kan utløse en justeringsplikt. Det kan for eksempel være skifte av leietaker fra avgiftspliktig til unntatt eller til statlig virksomhet. Endring fra næringsbygg til boligenheter, samt fisjon/fusjon eller salg av eiendom kan også utløse en justeringsplikt. Slike endringer vil som regel utløse en plikt til å tilbakebetale tidlige fradragsført merverdiavgift.

Det foreligger imidlertid også noen muligheter for unntak. Dersom den næringsdrivende selger eiendommen kan den unngå tilbakeføring dersom justeringsforpliktelsen overdras til kjøper. Mval §9-7.2

Avtalen må da følge formkravene i merverdiavgiftsloven kap 9. og det fordrer at det foreligge en kapitalvare. En avtale for justeringsforpliktelse kan imidlertid ikke inngås når som helst, og må lages før fristen for den termin der overdragelse skjer. Avtalen kan ikke inngås etter at overdragelsen er funnet sted. jmfør Høyesterett dom av 27 okt 2020 (HR-20202060-A)

⁶ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/mva-og-justering--noen-enkeltsporsmal-i/>

⁷ <https://www.revregn.no/asset/pdf/2011/8-61-5.pdf>

4: Drøfting

4.1 Konsekvensen om leietaker trekker seg før bygg er påstartet:

I et tenkt eksempel eier en bedrift en stor tom som er delvis planert fra tidligere eier. Selskapet ønsker å sette opp ett produksjonsbygg for utleie.

Produksjonsbygget står på en stor tomt, og den bedriften har også anledning å leie ut et område for oppbevaring av utstyr. Selskapet er frivillig registrert med tanke på utleie, og det foreligger en leiekontrakt på bygg.

Selskapet har mottatt faktura på tomtearbeid, i tillegg til at de har inne eksterne konsulenter for prosjektering. De påløpte fakturaene er løpende blitt krevd fradrag for som inngående merverdiavgift. Utbyggingen drar ut i tid og leietaker velger derfor å trekke seg fra leieavtalen, da det ikke virker rimelig at noe bygg vil bli oppført i nær fremtid. Hvilke konsekvenser har dette for den næringsdrivende?

Her må en se på hva er faktisk er blitt gjort av byggetiltak så langt. Utleier hadde fått gjort endringer på tomt av entreprenør og prosjekteringsarbeid, og hvordan påvirkes justeringsreglene her? Har utleier faktisk etablert en kapitalvare og hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift?

Byggetiltak på fast eiendom som omfattes av justeringsreglene:

Merverdiavgiftsloven § 9-1.2b fast eiendom som har vært gjenstand for ny-,på - eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostandene ved dette utgjør minst 100 000,- kroner

Ut fra mval § 9-1.2. b er det litt uklart definert når og hva som skal til for å ha en kapitalvare på eiendom. Skattedirektoratet har kommet med en veiledende uttalelse i ett forsøk på å presisere nærmere hva som kreves av fysisk arbeid for å kunne anse en eiendom som kapitalvare. Veiledende uttalelse av 20.02.2019. I veilederen tar de utgangs punkt i både Avinor-saken HR 2017-2017-2065 A og og dom av 12 desember 2014 Mandal Kommune⁸.

Avinor-dommen: Avinor driver merverdiavgiftspliktig virksomhet i ved drift av sine flyplasser, og Høyesterett konkluderte med at bygging av infrastruktur som veianlegg etter pålegg fra det offentlige er kapitalvare i dom av 01 november

⁸ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/merverdiavgift.-uttalelse-om-tomtearbeider-er-en-kapitalvare/>

2017. Dermed vil overdragelse av infrastruktur til det offentlige utløse justeringsplikt til å justere for inngående merverdiavgift. Dette gir mulighet for utbyggere å kunne få løfte om merverdiavgift når en bygger ut infrastruktur for kommune og fylkeskommune, så lenge det er inngått en justeringsavtale med kommunen.

Mandal kommune-saken tok for seg mval § 9-1 annet ledd bokstav b og hva som ligger i kapitalvare. Sakens kjerne var om nedrivning på tomt, graving og prosjektering var en kapitalvare, før det skulle overdras kommunen. Det var ikke inngått utbyggingskontrakt på overdragelsestidspunktet, men fundamentering av tomt var startet. Her var en enig i at prosjektering alene ikke kunne være en kapitalvare. I denne dommen la man til grunn at rivning og planering av grunn defineres som «klargjøring» av tomt. Den videre konklusjonen er at klargjøring, planering av tomt ikke er nok for at det kan sees på som en kapitalvare⁹.

Skattekontoret uttaler at de antar at tjenester som knytter seg til et planlagt byggetiltak som ikke gjelder fysiske byggearbeid, altså prosjekteringskostnader, isolert sett ikke kan etablere en kapitalvare¹⁰. Dette til tross for at inngående merverdiavgift overstiger kr 100 000,-. Dersom et prosjekt kun har hatt prosjekteringskostnader, vil den næringsdrivende ikke ha rett til overføring etter mval § 9-3, da dette bare kan skje når man har en kapitalvare. Merverdiavgiften derfor en endelig kostnad for selskapet.

For bedriften beskrevet i eksempelet var det prosjektering og planering som var utført. Prosjektering alene vil ikke alene utgjøre en kapitalvare, men sammen med planering kunne det vært det. I dette spesifikke tilfellet har det kun vært mindre mindre arbeid av entreprenør, og vil derfor heller ikke komme inn som fysisk tjeneste. Jeg vil derfor konkludere med at selskapet her ikke kommer inn under justeringsregel, som følge av at en kapitalvare ikke er etablert. Selskapet har dermed ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift og må tilbakebetale tidligere refundert beløp. Mval § 9-7.1

⁹ <https://www.domstol.no/globalassets/upload/hret/avgjorelser/2014/saknr2014-878.pdf>

¹⁰ (<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/mva-og-justering--noen-enkeltspormaal-i/>)

4.2 Salg av fast eiendom

Salg av eiendom er unntatt avgiftsplikt mval § 3-1.1 og dermed oppstår det ingen inngående merverdiavgift. Eiendommen har nå fått oppført bygg og eier har selv brukt lokalene i avgiftspliktig virksomhet i to år. Eier har hatt fradrag for 15 mill i inngående merverdiavgift. Selskapet velger å selge eiendommen til en ikke avgiftspliktig virksomhet.

Selger av fast eiendom kan slippe plikten for å ta en samlet justering av merverdiavgift dersom kjøper overtar justeringsplikten. Dette forutsetter at kjøper er avgiftspliktig og har fradragsrett for merverdiavgift i forhold til kapitalvaren på lik linje som selger hadde da kapitalvaren ble anskaffet. Dersom ikke kjøper har samme fradragsrett som selger kan han bare overta den del av justeringsforpliktelsen som tilsvarer kjøpers fradragsrett jamfør merverdiforskriften §9-3-2.1 Selger må da justere differansen av justeringsforpliktelsen. Dette kan imidlertid kun skje om det foreligger en avtale i bunn for justeringsforpliktelse i henhold til merverdiavgiftforskriften § 9-3-3.

I og med at inngående merverdiavgift utgjorde mer enn 100 000,- jamfør mval § 9-1 (b), er dette definert som kapitalvare. Her skjer overdragelsen innenfor justeringsperioden på ti år, og justeringsperioden starter det år byggetiltaket anses som fullført. Som nevnt ansees byggetiltak som fullført når det foreligger ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eventuelt i tilfeller hvor slik dokumentasjon ikke er nødvendig. Siden kjøper ikke er avgiftspliktig må den inngående merverdiavgift justeres ned. Justeringen utgjør en tiendedel for hvert regnskapsår som gjenstår av justeringsperioden. Her har bygget bare vært brukt i to år, slik at her vil justeringen være ni år (justering for år to til og med ti), i henhold til mval § 9-5.1, som sier at justering skal gjøres for en tidel for hvert regnskapsår som gjenstår i justeringsperioden. Årlig justeringsbeløp her blir en tidel av hundre prosent (femten prosent) av femten millioner som var det opprinnelige merverdiavgiftsbeløpet. Dette utgjør 1,5 millioner, og det totale justeringsbeløpet for selger vil dermed utgjøre 13,5 millioner og skal justeres samlet på siste termin i det gjeldende år.

4.3 Fisjon/Fusjon:

Fisjon og fusjon vil medføre justering etter mva §9-2 dersom byggetiltaket er det som fisjoneres ut eller inngår i fusjon. Justeringsforpliktelsen må da enten gjøres opp eller overføres til ny eier.

Vilkårene her er de samme som ved salg, og dersom en skal kunne overta justeringsforpliktelsen må både selger og kjøper være registrert virksomhet. Det kan aksepteres overdragelse av justeringsforpliktelse via hjelpeselskap, uavhengige av status på hjelpeselskap. Dette fordrer imidlertid at endelig mottaker må være avgiftspliktig. Fisjon og fusjon må finne sted i samme termin.

Prinsipputtalelse fra Skatteetaten som kom 16 nov 2020 er særlige aktuell ved restrukturering og overføring av fast eiendom. I uttalelsen sies det at for registrering som finner sted i etterkant, med virkning fra og med overdragelsesterminen, legges det imidlertid til grunn at registreringen senest må være på plass inne oppgavefristen for den terminen hvor overdragelsen finner sted. Normalt en måned og ti dager etter siste dag i en oppgave termin¹¹. At registrering må være på plass innen oppgavefristen for den terminen hvor overdragelse finnes sted, ble også presisert i en dom i Høyesterett 27 oktober 2020¹².

Her hadde selskapet VS Stein AS blitt pålagt å utføre påkostning av en fylkesvei, grunnet en utvidelse av ett stenbrudd. Arbeidene var gjort i avgiftspliktig virksomhet og de krevde derfor refusjon for inngående merverdiavgift. Arbeidet utgjorde en kapitalvare. Da arbeid var ferdig ble kapitalvaren overdratt til Statens Vegvesen på vegne av Fylkeskommunen. Overdragelsen fant sted juni 2015, men først i november 2016 ble overdrageleseavtale inngått. Skatt Vest vedtok i 2018 at samlet justering av inngående merverdiavgift med begrunnelse av avtalen var for sent inngått. VS Stein AS tok dette til retten med begrunnelse at det ikke finnes en frist i lov eller forskrift for dette. Tingrett og lagmannsrett var enig i dette, og begrunnet sin dom med at slik frist må komme frem av lov eller forskrift. Men i motsetning til Tingrett og lagmannsrett mener Høyesterett at justeringsavtale må unngås innen oppgavefristen for overdragelsesterminen, og de viser til merverdforskriften § 9-5-1, og tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet 19

¹¹ <https://verdtavite.kpmg.no/merverdiavgift>

¹² <https://www.domstol.no/globalassets/upload/hret/avgjorelser/2020/oktober-2020/hr-2020-2060-a.pdf>

desember 2007, skattedirektoratets uttalelse av 4 juli 2011 og at dette er lagt til grunn i merverdiavgifts-håndboken gjennom flere år.

Denne regelen kan være en fallgrube for den næringsdrivende, og det er derfor viktig å sjekke opp om det er nødvendig å inngå justeringsavtale. Dersom dette ikke gjøres, kan det få store økonomiske konsekvenser for den næringsdrivende. Dette kunne vært unngått dersom en automatisk kunne overført justeringsplikten til ny eier dersom det var en fisjon eller fusjon.

5. Konklusjon:

Det er mange fallgruver innenfor faste eiendom og justeringsregler.

De viktigste moment er definisjon på kapitalvare og når er den etablert.

Tidspunkt for når justeringsplikten slår inn, og hvordan beregne denne.

Betydningen av en justeringsavtale og hva den innebærer. Når må justeringsavtale inngås og når skal en gjøre opp justeringsforpliktelsen.

Om den næringsdrivende setter seg godt inn i punktene over og generelt om regelverk og følger med på endringer og presiseringer som kommer fra Skatteetaten vil de være godt rustet til å unngå ulike fallgruver når det gjelder fast eiendom.

Det er imidlertid heller ingen tvil om at det også er rom for forenkling i noen av situasjonene. Skatteetaten både vil og kan nok få gode innspill fra både næringsdrivende, huseiernes landsforbund og bransjeorganisasjoner.

Litteratur liste:

Gjemst-Onstad, O. Kildal, T. Dyrnes, C A. Kristensen, R K og Mikelsen, A B. (2016) *Mva-kommentarern*. Oslo: Gyldendal

Gjemst-Onstad, O. Kildal, T. Dyrnes, C A. og Mikelsen, A B. (2017, 6 utg) *Lærebok i merverdiavgift*. Oslo: Gyldendal

Gjemst-Onstad, O. Kildal, T. Dyrnes, C A. (2012) *Praktisk merverdiavgifts rett*. Oslo: Gyldendal

KPMG. (2022, januar) <https://verdtavite.kpmg.no/merverdiavgift/>

Regjeringen, Finansdepartementet (september 2013 Høringsnotat til endring i merverdiavgiftsregelverket om frivillig registrering av utleie av bygg eller eiendom.

https://www.regjeringen.no/contentassets/fb8a2b87327942038276d2c3d681b7f3/nkw_horingsnotat_forslag_merverdiavgiftsregelverket.pdf

Revisjon og regnskap: <https://www.revregn.no/asset/pdf/2011/8-61-5.pdf>

Skatteetaten. (2023) Merverdiavgiftshåndboken:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/merverdiavgiftshandboken/gjeldende/M-9/>

Skatteetaten. Mva og justering noen enkeltspørsmål:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/mva-og-justering--noen-enkeltporsmal-i/>

Skatteetaten: Skattedirektoratets artikkel av 23 juni 2009:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/justeringsregler-for-fast-eiendom-og-andre-kapitalvarer---anmodning-om-avklaring-av-enkelte-generelle-sporsmal/>

Skatteetaten: Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom 27 oktober 2020. Justeringsreglene i merverdiavgifsliven kap 9, herunder når avtale om overføring av justeringsplikt etter § 9-3 må være inngått for å ha rettsvirkning.

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/skattedirektoratets-kommentar-til-hoyesteretts-dom-27.-oktober-2020/>

Domstol: Norges Høyesterett HR 2020-2060-A

<https://www.domstol.no/globalassets/upload/hret/avgjorelser/2020/oktober-2020/hr-2020-2060-a.pdf>