

Bindende forhåndsuttalelser om justering av inngående merverdiavgift

Artikkelen tar for seg fem bindende forhåndsuttalelser om justering av merverdiavgift som Skattedirektoratet har avgitt i løpet av det siste året.



Artikkelen er forfattet av:

Juridisk rådgiver
Maria Nerlien Gjelsnes
Den norske Revisorforening

I etterkant av at justeringsreglene ble innført 1. januar 2008, har avgiftsmyndighetene gitt flere presiseringer av reglene gjennom blant annet bindende forhåndsuttalelser. En bindende forhåndsuttalelse er kun bindende i den konkrete saken anmodningen gjelder. Imidlertid vil avgiftsmyndighetene kunne legge en slik uttalelse til grunn i liknende saksforhold. Se mer om bindende forhåndsuttalelser generelt i artikkelen «Bindende forhåndsuttalelser på skatteområdet i 2008».

Omdisponering av bygg ved endring av selskapsstruktur

I BFU 12/08, avgitt 22. februar 2008, har Skattedirektoratet vurdert om endring i selskapsstruktur, som medfører omdisponering av bygg, vil utløse en plikt til å justere eller tilbakeføre fradragført inngående merverdiavgift.

Innsender, selskap A, ønsket å oppføre et næringsbygg til både egenbruk og til utleie. A vurderte å overføre sin virksomhet med produksjon og montering av gjerder til et nytt selskap (B). Etter en overføring vil A bli et rent eiendomsselskap som

vil drive med utleie av fast eiendom til B og andre leietakere. A vil da søke seg frivillig registrert etter forskrift nr. 117 for utleien. Omdisponeringen fra A til B tenkes gjennomført enten like før bygget ferdigstilles eller like etter ferdigstillelse.

Spørsmålet som innsender ønsket besvart, var om omdisponeringen av bygget vil utløse plikt til enten å tilbakeføre eller justere fradragført inngående merverdiavgift på byggekostnadene.

Skattedirektoratet viser til at det er tidspunktet for omdisponeringen som er avgjørende for om bygget omfattes av bestemmelsene om tilbakeføring eller justering.

Ved omdisponering av bygget etter fullføring vil omdisponeringen kunne utløse justeringsplikt etter merverdiavgiftsloven

§ 26 d første til femte ledd. I denne konkrete saken er første ledd om endret bruk av kapitalvare¹ den relevante bestemmelsen. Bestemmelsen uttrykker at dersom en kapitalvare «endres i forhold til fradragberettiget formål», skal den inngående merverdiavgiften justeres. Omdisponeringen i den konkrete saken medfører at bygget kun skal benyttes til utleie. Under forutsetning av at A blir frivillig registrert etter forskrift nr. 117 for utleien av bygget, og registreringen omfatter arealene som tidligere ble brukt i selskapets avgiftspliktige virksomhet, legger Skattedirektoratet til grunn at det ikke foreligger en endring av byggets bruk i forhold til det fradragberettigede formålet. Omdisponering etter at bygget er fullført utløser derfor ikke en justeringsplikt.

Tilbakeføring følger av merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd. Bestemmelsen pålegger en tilbakeføringsplikt dersom bygget «selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor loven». Bestemmelsen viderefører tilbakeføringsplikten etter merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd² når omdisponeringen skjer for fullføring. Utleie nevnes uttrykkelig som en omdisponering som utløser plikt til å endre tidligere fradragføring, her i form av full tilbakeføring.



NÆRINGSBYGG: Innsender ønsket å oppføre et næringsbygg både til egenbruk og til utleie.

¹ «Kapitalvare» er definert i merverdiavgiftsloven § 26 c.
² Merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd med tilhørende forskrift nr. 72 er vedtatt opphevet med virkning fra 1. januar 2011, og gjelder frem til dette for bygg ferdigstilt/tatt i bruk før 1. januar 2008.

Tilbakeføringsplikten etter § 21 tredje ledd er imidlertid begrenset. Dette har sammenheng med den liberale dispensasjonsadgangen som er etablert med hjemmel i forskrift.³ Skattekontorene⁴ kan samtykke til unnlatt tilbakeføring blant annet når «en tilbakeføring av andre grunner vil virke særlig urimelig» overfor den avgiftspliktige. På bakgrunn av denne bestemmelsen er det i praksis akseptert at den næringsdrivende ikke må tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift når bygget overdras til ny eier som (også) skal leie ut bygget etter forskrift nr. 117. Denne praksisen er videreført i de nye reglene fra 1. januar 2008 ved at det i forskrift nr. 132 (justeringsforskriften) § 2–9 er bestemt at tilbakeføringsplikten ved overdragelse kan overføres til den nye eieren på samme vilkår som justeringsforpliktelsene kan overføres når overdragelsen skjer etter at bygget er fullført.

Dispensasjonspraksisen omfatter også tilfeller hvor bygg (som var) til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet blir utleid til bruk i avgiftspliktig virksomhet etter forskrift nr. 117. Et spørsmål Skattedirektoratet tar stilling til i uttalelsen, er om denne praksisen er videreført i de nye justeringsbestemmelsene? Direktoratet legger til grunn at ordlyden i merverdiavgiftsloven § 26 d sjettede ledd om tilbakeføringsplikt ved omdisponering i form av utleie skal leses som utleie som ikke er omfattet av en frivillig registrering etter forskrift nr. 117.

Den bindende forhåndsuttalelsen slår dermed fast at det utløses en tilbakeføringsplikt etter merverdiavgiftsloven § 26 d sjettede ledd ved omdisponering i form av utleie når utleien er unntatt merverdiavgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 5a første ledd. Under forutsetning av at A ble frivillig registrert for sin utleie, utløste omdisponeringen før ferdigstillelse således ingen tilbakeføringsplikt for A.

Fradragsrett for infrastruktur og andre kostnader påløpt i morselskapet

I BFU 29/08, avgitt 9. juli 2008, vurderte Skattedirektoratet blant annet muligheten for fradrag for inngående merverdiavgift på investeringer i infrastruktur («myke infrastrukturtenester») morselskapet pådro seg i tilknytning til et større utbyggingsprosjekt, der de enkelte eiendommer skulle legges i egne datterselskaper.

Planen var å utfisjonere eiendommene fra morselskapet til datterselskapene slik at det var datterselskapene som skulle bygge ut de aktuelle eiendommene. Datterselskapene skulle med andre ord være byggherre for de enkelte eiendommene. Morselskapet skulle også opprette et datterselskap som skulle fungere som et entreprenørselskap overfor de andre datterselskapene ved utbyggingen av felles infrastruktur m.m.

Morselskapet hadde i tiden før datterselskapene ble opprettet, pådratt seg kostnader til blant annet prosjektering og reguleringsarbeid. Innsender mente at morselskapet hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til prosjekteringen m.m. Tanken var at morselskapet skulle viderefakturere kostnadene til entreprenørselskapet med utgående merverdiavgift. Innsender mente at entreprenørselskapet ville ha fradragsrett for den inngående avgiften, da kostnadene refererte seg til avgiftspliktig videreomsetning til datterselskapene.

Skattedirektoratet mente at regulerings- og prosjekteringskostnadene morselskapet hadde pådratt seg i tilknytning til eiendommene som senere skulle utfisjoneres, måtte anses som kostnader på tomten. Kostnader knyttet til tomt faller utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette medførte at morselskapet ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene til prosjektering og regulering påløpt før datterselskapene ble opprettet.

Justeringsforpliktelse for utbygger der kommunen og staten overtar infrastruktur

I BFU 29/08 (se overfor) reiser innsender også spørsmål om infrastrukturkostnader skal henføres til en av de faste eiendommene.

Utbygger er gjennom reguleringsbestemmelsene forpliktet til å bygge og bekoste infrastruktur i tilknytning til området. Kommunen skal vederlagsfritt overta eksisterende vei, ferdig opprustet, samt ny gang- og sykkelvei. Statens Vegvesen skal vederlagsfritt overta en ny rundkjøring.

Spørsmålet er om infrastrukturen er kapitalvare(r)⁵, og om det i så fall inntreier plikt til å justere fradragsretten ved overdragelsen(e).⁶

Innsender mente at infrastrukturkostnadene i forhold til justeringsreglene skal henføres til bygget selskapet skal reise på sin tomt. Således vil kostnadene inngå i justeringsgrunnlaget for bygget og følge byggets bruk. Skattedirektoratet kom imidlertid til at infrastrukturtiltak utenfor selskapets eksklusive tomt og anskaffelser til selskapets bygg ikke er samme kapitalvare, og at det ved overdragelsen utløses en justeringsplikt for fradragsført inngående merverdiavgift på kostnader til infrastruktur for selskapet.

I forlengelsen av denne konklusjonen, reiste det samme selskapet en ny anmodning om bindende forhåndsuttalelse på bakgrunn av spørsmålet om hvilken betydning det har for virksomhetens justeringsforpliktelse at kommunen og staten overtar infrastruktur etter ferdigstillelse. Skattedirektoratet uttalte seg om dette i BFU 2/09, avgitt 12. februar 2009.

Direktoratet opprettholdt konklusjonen om at infrastrukturen er å anse som selvstendig(e) kapitalvare(r), og at denne ikke er knyttet til bygget som sådan. Dette selv om selskapet er forpliktet til å utføre infrastrukturen for å kunne føre opp den faste eiendommen.

Skattedirektoratet uttalte at kapitalvarebegrepet også omfatter byggetiltak utenfor egen eiendom.⁷

Innsender anførte at det er plikten til å opparbeide infrastruktur som skaper den nødvendige tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten etter merverdiavgiftsloven § 21. Det henvises i denne sammenheng til høyesterettsdommen vedrørende Norwegian Contractors AS.⁸ Høyesterett mente selskapet hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til opparbeidelse av en småbåthavn, til tross for at driften av havnen ikke var en del av den avgiftspliktige virksomheten til selskapet. Retten kom til at kostnadene hadde en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, fordi opparbeidelse av småbåthavnen var en nødvendig forutsetning for at selskapet skulle få utvidet sin virksomhet ved å bygge ny betongplattform i sjøen.

⁷ Om utbygger blir eier eller ikke av det aktuelle byggetiltaket på den faste eiendommen, vil imidlertid ha betydning for hvilken justeringssituasjon som er aktuell etter merverdiavgiftsloven § 26 d. Første ledd i § 26 d gjelder justering der kapitalvaren etter anskaffelsen endres etter fradragsberettiget formål, mens § 26 d tredje ledd regulerer justering der kapitalvaren overdras.

⁸ Dommen er inntatt i Rt. 2001 s. 1497.

³ Se § 4 i forskrift nr. 72.

⁴ Delevert fra Skattedirektoratet.

⁵ Jf. merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2.

⁶ Jf. merverdiavgiftsloven § 26 b.

Til dette bemerker Skattedirektoratet at justeringsplikten ved overdragelse av kapitalvare kan unnlates dersom den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen.⁹ Av dette utleder direktoratet at overdragerens tilknytning til kapitalvaren etter en overdragelse er uten betydning. Direktoratet mener å finne støtte for dette i forarbeidene til justeringsbestemmelsene.¹⁰

Direktoratets resultat kan for øvrig ses i lys av formålet bak justeringsbestemmelsene. Justeringsbestemmelsene har til intensjon å reflektere anskaffelsens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, og dermed fradragsretten, over tid. Selv om tilknytningskravet er oppfylt på anskaffelsestidspunktet, vil derfor en overdragelse bryte denne tilknytningen.

Oppføring av parkeringsplasser

I BFU 30/08, avgitt 11. juli 2008, vurderte Skattedirektoratet om rett til justering av inngående merverdiavgift på kostnadene til oppføring av parkeringsplasser som er pådratt, men ikke fradragsført, hos A, kan overføres til B. Innsender så for seg at B enten ble gitt en evigvarende bruksrett til parkeringsplassene eller at eiendomsretten til plassene ble overdratt fra A til B.

Det følger av justeringsforskriften § 2–2 første ledd at justeringsrett eller -plikt på kapitalvarer etter merverdiavgiftsloven § 26 c på visse vilkår kan overføres til kjøper. Skattedirektoratet vurderer kapitalvarebegrepet¹¹ slik at overføring av eiendomsrett til fast eiendom er omfattet, 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. Dette medfører at det blir en forskjell på muligheten til å overføre en justeringsrett i forhold til hvilken løsning A faller ned på.

Dersom A overfører en evigvarende bruksrett til parkeringsplassene til B, vil ikke den latente merverdiavgiften på byggekostnadene kunne overføres til kjøperen. Dersom A i stedet overfører eiendomsretten til parkeringsplassene, vil imidlertid en latent rett til å justere den inngående merverdiavgiften pådratt hos A kunne føres (delvis) til fradrag hos B,



OVERFØRING: Skattedirektoratet vurderte om rett til justering av inngående merverdiavgift på kostnadene til oppføring av parkeringsplasser som er pådratt, men ikke fradragsført, hos A, kan overføres til B.

gitt at de andre forutsetningene for overføring er tilstede.

Fisjon og fellesregistrering

I BFU 45/08, avgitt 8. oktober 2008, vurderte Skattedirektoratet avgiftsmessige konsekvenser ved at et eiendomsselskap (A) utfisjonerer eiendomsprosjekter i egne single purpose-selskaper som så fellesregistreres med morselskapet A etter forskrift nr. 117.

A hadde pådratt seg en rekke utviklings- og prosjektkostnader på sin utviklingseiendom. A ønsket å fisjonere ut de enkelte eiendommene og prosjektene i egne single purpose-selskaper. På tidspunktet for utfisjoningeringen hadde A ikke fradragsført inngående merverdiavgift på utviklings- og prosjektkostnadene. En utfisjonering regnes som en fullstendig bruksendring etter merverdiavgiftsloven § 26 d første ledd, slik at all inngående merverdiavgift i utgangspunktet må tilbakeføres. Kostnader som allerede er pådratt, men ikke fradragsført, vil etter bruksendring ikke kunne innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør. I den konkrete saken hadde A allerede før utfisjoningeringen pådratt seg en rekke utviklingskostnader der den inngående merverdiavgiften ikke var kommet til fradrag.

dig bruksendring der det utfisjonerte selskap umiddelbart etter fisjonen (innen samme avgiftstermin) lar seg fellesregistrere med det utfisjonerende selskap.

I forhold til dispensasjonspraksis¹² har (flere) skattekontor¹³ tidligere innrømmet unnlatt tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift i tilfeller der en utfisjonering etterfølges av en fellesregistrering med det utfisjonerte selskapet. Dette har ikke blitt ansett for å være en bruksendring som utløser plikt til tilbakeføring. Innsender ønsket vurdert om de nye reglene viderefører denne praksisen.

Skattedirektoratet kom til at fisjonen og fellesregistreringen sees som to hendelser som må vurderes hver for seg, og i den rekkefølgen de skjer, i forhold til reglene om bruksendring. En etterfølgende fellesregistrering vil derfor ikke kunne forhindre eller «reparere på» en bruksendring. Dette til tross for tidligere dispensasjonspraksis.

Skattedirektoratets avklaring medfører at man unngår justering der restruktureringen skjer før eventuelle kostnader er pådratt, eller eventuelt etter at kostnadene er fradragsført i det selskap som skal utfisjoneres.

⁹ Jf. merverdiavgiftsloven § 26 d tredje ledd.

¹⁰ Se Ot. Prp. nr. 59 (2006–2007) pkt. 7.6.3, og avsnittet «salg og annen overdragelse av kapitalvarer».

¹¹ Etter merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2 omfattes byggetilrak på fast eiendom der den inngående merverdiavgiften på kostnadene til byggetiltaket minimum utgjør kr 100 000.

¹² Jf. merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, jf. forskrift nr. 72.

¹³ Fylkesskattekontor før 1. januar 2008.

Et av spørsmålene til innsenderen var om fisjon likevel ikke vil anses som en fullstendig