

Oversikt over justeringsreglene for fast eiendom

Artikkelen gir en oppdatert oversikt over justeringsreglene for fast eiendom. Reglene **har vært gjeldende i snart fire år, og mange synes å ha behov for en oversiktlig og oppdatert innføring i temaet.**

Artikkelen er forfattet av:



Advokattfullmektig
Richard Haave Hanssen
Advokattfirmaet PricewaterhouseCoopers AS

Richard har det siste året jobbet som advokattfullmektig med særlig fokus på avgiftsbehandlingen av fast eiendom. Før det har han jobbet i Skatt øst i Avdeling for kontroll og rettsanvendelse med særlig fokus på merverdiavgift.



Advokat
Bjørnar Elverhøy Michaelsen
Advokattfirmaet PricewaterhouseCoopers AS

Bjørnar har flere års erfaring som advokat med merverdiavgift som spesialområde. Han har tidligere arbeidet i Skattedirektoratets avgiftsavdeling og han har også erfaring som dommerfullmektig.

Justeringsreglene for fast eiendom trådte i kraft fra og med 2008. Avgiftsmyndighetene har etter dette kommet med en rekke presiseringer og tolkingsuttalelser. Som avgiftsrådgivere for næringslivet har vi sett hvilke utfordringer reglene byr på i praksis, og vi opplever at mange fortsatt har lite kunnskap om reglene. Vi ser derfor behov for å gi en oppdatert oversikt over temaet.

Justeringsreglene kan ses som et tillegg til de vanlige reglene om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Generelt er vilkåret for fradragsrett at anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Justeringsreglene åpner for at man ved visse større anskaffelser skal se på bruken av disse over en lengre periode ved beregningen av fradraget. Formålet med justeringsreglene er å bidra til en mer presis måling av fradraget over en lengre tidsperiode.

Anskaffelser av en viss verdi og varighet er nærmere definert i loven som **kapitalvarer**. For fast eiendom er det kapitalvaren «byggetiltak» som er omfattet av justeringsreglene.

Det tidsrommet der man skal se på bruken av byggetiltaket, kalles **justeringsperioden**. Denne perioden er på ti år. Ved endret bruk av anskaffelsen i løpet av dette tidsrommet kan det opprinnelige fradraget bli endret, dvs. **justert**. De tilfellene som fører til justering kalles **justeringsutløsende hendelser**, typisk bruksendringer eller salg.

Vi vil i det følgende gå nærmere inn på hva som omfattes av justeringsreglene for fast eiendom. Deretter vil vi se på når justeringsperioden løper, og i hvilke tilfeller inngående avgift skal justeres. Videre vil vi gå inn på hva som utløser justering og hvordan rett og plikt til å justere kan overdras. Vi vil også gi noen eksempler på hvordan justeringsbeløp beregnes, og se på hvilke konsekvenser det har å overdra eiendom som omfattes av fellesregistrering.

Helt til slutt i artikkelen gir vi en oversikt over lov- og forskriftsbestemmelser og sentrale uttalelser om justeringsreglene.

Hva er et byggetiltak?

Tiltak på fast eiendom som omfattes av justeringsreglene, er definert som «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene utgjør minst 100 000 kroner». Dette betegnes gjerne som **byggetiltak**.

Det er selve ny-, på- eller ombyggingen på den faste eiendommen som er et byggetiltak. Materialene som innarbeides i en bygning eller en fast eiendom, er omfattet, og det samme gjelder tjenester. Eksempler på det siste er byggeledelse og tjenester fra konsulenter, arkitekter o.l. Opparbeidelse av tomt, uteområder og parkeringsplasser kan også inngå.

Ikke-fysiske tjenester kan ikke alene utgjøre et byggetiltak. Et typisk eksempel

på slike tjenester er prosjektering og annen konsulentbistand. For at det skal være tale om et byggetiltak, må det være utført fysiske arbeider der inngående mva utgjør minst kr 100 000. Dersom det er utført fysiske tjenester som overstiger denne beløpsgrensen, vil også de ikke-fysiske tjenestene inngå i byggetiltaket.

Et eksempel viser hvilken betydning dette kan få. Et selskap har kostnader i forbindelse med prosjektering av et byggeprosjekt. Før spaden settes i jorden, fisjoneres tomten og prosjektet ut til et annet selskap. Kostnadene til prosjektering utgjør alene ikke et byggetiltak, og det nye selskapet kan ikke få fradrag for mva på disse kostnadene. Heller ikke det første selskapet får fradrag for mva på kostnadene, og fradraget går dermed tapt. Det kan derfor lønne seg å tilføre byggeprosjektet fysiske tjenester over beløpsgrensen før tomten overdras eller fisjoneres ut.

For å omfattes av justeringsreglene må byggetiltaket være aktiveringspliktig. Dette betyr at vedlikehold og reparasjoner ikke omfattes av justeringsreglene. Grensen mellom vedlikehold o.l. på den ene siden, og aktiveringspliktige påkostninger på den andre siden, skal normalt trekkes på samme måte som i skatteretten. Arbeid som opprettholder samme standard, blir som hovedregel ansett som vedlikehold, og er ikke omfattet av justeringsreglene.

Dersom et bygningsmessig tiltak er aktiveringspliktig på grunnlag av skattemessige særregler, er det ikke nødvendigvis omfattet av justeringsreglene. Et slikt tiltak som ikke innebærer en standardheving, kan derfor bli bedømt som vedlikehold uten justeringsplikt. Et eksempel er nye faste tekniske installasjoner som er aktiveringspliktige etter en særregel i skatteloven.

Avgift

Beløpsgrensen for at et tiltak skal omfattes av justeringsreglene er satt til minst kr 100 000 i inngående avgift. Grensen relaterer seg til all påløpt merverdiavgift som kan knyttes til byggetiltaket. Forutsetningen for å være et «byggetiltak» er likevel som nevnt at det er utført fysiske tjenester som overstiger beløpsgrensen.

Ett eller flere byggetiltak?

Det er viktig å vite om man står overfor ett eller flere byggetiltak. Dette har bl.a. betydning for beløpsgrensen på kr 100 000. Dersom man har to ulike byggetiltak der mva utgjør kr 90 000 for hvert av dem, gjelder ikke justeringsreglene.

Spørsmålet har også betydning for når justeringsperioden starter å løpe, og om det skal løpe flere justeringsperioder. Justeringsperioden starter ved fullføringen av byggetiltaket, og dette tidspunktet kan være forskjellig for ulike byggetiltak. Spørsmålet om ett eller flere byggetiltak vil også ha betydning for registrerings- og dokumentasjonsreglene.

Vi kommer tilbake til både justeringsperiode og dokumentasjonsregler nedenfor. Først skal vi se nærmere på hva som er ett eller flere byggetiltak.

Avgiftsmyndighetenes utgangspunkt er at et selvstendig prosjekt skal anses som ett byggetiltak. Arbeider som fremstår som et selvstendig prosjekt, vil ikke bli ansett som flere byggetiltak selv om det gjøres en entrepriserettslig oppsplitting, f.eks. ved ulike entreprisetavler for ulike deler av prosjektet.

Hva som skal til for at bygningsarbeider skal anses som et selvstendig prosjekt, er noe usikkert, og løsningen vil avhenge av en helhetsvurdering av prosjektets selvstendighet.

Når det gjelder nybygg, skal det svært mye til for at noe som bygningsteknisk, funk-

sjonelt og kommersielt fremstår som ett nybygg, kan anses som flere byggetiltak. Det kan likevel tenkes at det innenfor en utbygging foregår flere selvstendige prosjekter. Et eksempel er større utbygginger som gjennomføres i flere byggetrinn.

I vurderingen av om man har et selvstendig prosjekt, vil det også kunne legges vekt på om det kan identifiseres egne oppstarts- og fullføringstidspunkter for de aktuelle arbeidene.

Bygningsarbeider som knytter seg til flere bygningsmessige enheter, kan være ett enkelt byggetiltak. Dette kan gjelde et bygningsprosjekt som knytter seg til ulike bygg, bruksnummer, seksjoner eller lokaler. For eksempel kan felles parkeringsplasser eller tunneler/broer mellom bygg være ett enkelt byggetiltak.

Restarbeider som utføres etter gitt brukstillatelse anses som samme byggetiltak som nybygget.

Leietakertilpasninger vil normalt kunne anses som et eget byggetiltak ved siden av selve nybygget. Dersom leietakeren har utført arbeidene, er dette et byggetiltak for leietakeren.

Infrastrukturtiltak på egen tomt som utføres samtidig som oppføring av f.eks. et utleiebygg, kan anses som samme byggetiltak som utleiebygget. Slike infrastrukturtiltak kan være opparbeidelse av tomt og uteareal, herunder parkeringsplasser, tilførselsveier, grøntanlegg mm.

I prinsippet kan et byggetiltak også omfatte arbeider utenfor egen eiendom. Dette vil likevel bero på en vurdering. I en konkret sak kom Skattedirektoratet til at infrastrukturtiltak utenfor egen byggetomt, og byggearbeider og infrastrukturtiltak på byggetomten, ikke skulle anses som samme byggetiltak. Det ble bl.a. lagt vekt på at infrastrukturtiltakene utenfor tomten ville bli ferdigstilt en del senere enn bygget, og at tiltakene ville bli overtatt av kommunen.

Når løper justeringsperioden?

Justeringsperioden for byggetiltak er ti år. Perioden starter å løpe når byggetiltaket er fullført.

Etter loven anses byggetiltaket fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, alternativt når kapitalvaren tas i bruk, hvis slik attest eller tillatelse

ikke er nødvendig. Det regnskapsåret tiltaket blir fullført, skal medregnes i justeringsperioden.

I tilfeller der brukstillatelse ikke er nødvendig, vil justeringsperioden starte når byggetiltaket tas i bruk. Dette kan f.eks. gjelde ombygginger og lignende som ikke trenger brukstillatelse, typisk oppgradering av ventilasjonsanlegg, flytting av bad, nye gulv etc. Avgiftsmyndighetene har uttalt at justeringsperiodens start i slike tilfeller av praktiske hensyn kan knyttes til oppdrags-takerens slutfaktura.

Ved oppføring av større bygg gis det gjerne brukstillatelse for deler av bygget, mens det fremdeles pågår byggearbeider i andre deler av bygget. Ved oppføringen av et kontorbygg i flere etasjer kan det eksempelvis bli gitt brukstillatelse for første etasje, mens det fortsatt foregår byggearbeider i de øvrige etasjene.

Skattedirektoratet har tidligere uttalt at det i slike tilfeller er nærliggende å legge til grunn at justeringsperioden begynner å løpe fra det tidspunktet det er utstedt ferdigattest eller brukstillatelse for hele bygget. Praksis fra skattekontorene i slike saker har imidlertid vært sprikende. I enkelte tilfeller er det lagt til grunn at det løper én særskilt justeringsperiode for hvert enkelt lokale fra det tidspunkt dette får brukstillatelse.

Denne praksisen er nå endret ved en ny melding av 24. juni 2011 fra Skattedirektoratet. Det skal nå legges til grunn at justeringsperioden starter på det tidspunkt det første lokalet i et byggetiltak får brukstillatelse. Dette gjelder uansett om det er tale om en midlertidig eller begrenset brukstillatelse.

Dette er en svært viktig endring og klargjøring i praktiseringen av justeringsreglene. Endringen innebærer at det kun vil løpe én justeringsperiode for hele byggetiltaket, og at denne kan starte lenge før hele byggetiltaket er ferdig. Ved oppføring av et kontorbygg i flere etasjer vil justeringsperioden starte med én gang det første lokalet får brukstillatelse, selv om det kan ta flere år før alle byggearbeidene i hele kontorbygget er ferdigstilt.

Innskrenket adgang til tilbakegående avgiftsoppgjør

Ovennevnte endringer fører også til en innskrenking i adgangen til å få tilbakegående avgiftsoppgjør.



FULLFØRT: Justeringsperioden starter ved fullføringen av byggetiltaket.

Et tilbakegående avgiftsoppgjør innebærer at en næringsdrivende ved registrering i Merverdiavgiftsregisteret på visse vilkår kan få fradrag for mva på anskaffelser som er foretatt i tiden før registrering. For utleier vil det være best å få hele momsfradraget gjort opp gjennom et slikt tilbakegående avgiftsoppgjør i stedet for å få avgiften refundert gjennom årlige fremtidige justeringer i en tiårsperiode.

For utleievirksomhet som er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret, er det leiekontrakten for de enkelte arealene som gir grunnlag for fradragsrett. Det er først når det er inngått leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker for det enkelte lokale at dette lokale omfattes av registreringen.

I tiden etter frivillig registrering inngås det gjerne ytterligere leiekontrakter som gir grunnlag for fradragsrett. Det må søkes særskilt om tilbakegående avgiftsoppgjør også for disse leieforholdene. Utleier kan ikke fradragsføre avgiften direkte i omsetningsoppgaven uten å ha fått innvilget en slik søknad.

Det er satt som et vilkår for tilbakegående avgiftsoppgjør at lokalene er leid ut til avgiftspliktig bruk innen seks måneder etter at byggetiltaket er fullført. Dersom leiekontrakt kommer på plass på et senere tidspunkt, må den næringsdrivende i stedet kreve avgiften refundert gjennom årlige justeringer i en tiårsperiode.

Tidligere var en signert leiekontrakt tilstrekkelig til å oppfylle kravet om utleie innen seks måneder. Så lenge kontrakten var signert, hadde det ingen betydning at leietaker først ville flytte inn på et senere tidspunkt.

I den nye meldingen av 24. juni 2011 fra Skattedirektoratet ble imidlertid kravet til leiekontrakt innskjerpet. Kravet er nå at det må inngås en virksom (effektuert) leiekontrakt innen seks måneder. Kravet til virksom leiekontrakt innebærer at leietaker må ha rett til å bruke lokalene, og at leietaker må ha plikt til å betale husleie, begge deler innen det har gått seks måneder. Det er ikke noe absolutt krav om at leietaker fysisk har begynt å bruke lokalene.

Utover dette er det ikke helt klart hva som ligger i kravet til virksom leiekontrakt. Etter vårt syn åpner et slikt krav for mange mulige og til dels fantasifulle tilpasninger fra utleier og leietaker. Hvor grensen går

for å være innenfor kravet om virksom leiekontrakt, er usikkert.

Kombinasjonen av at justeringsperioden starter ved første brukstillatelse, og kravet om virksom leiekontrakt innen seks måneder, er svært upraktisk for utleiere av næringseiendom. Dersom det ikke er inngått virksomme leiekontrakter for hele bygget allerede seks måneder etter at første brukstillatelse ble gitt, må momsfradraget på oppføringskostnadene tas over ti år.

De økonomiske konsekvensene er store. Et momsfradrag på 100 millioner kroner vil være verdt vesentlig mindre ved en utbetaling over ti år, enn ved en umiddelbar utbetaling ved inngåelsen av leiekontraktene. I tillegg vil fradraget for det første året kunne gå helt tapt. Likviditetsulempen er også en konsekvens.

Av disse grunner vil det ha stor betydning for utleiere å være helt sikre på når justeringsperioden starter å løpe, og på at kravet om virksom leiekontrakt er oppfylt seks måneder etterpå. Det vil være gunstig for utleiere å sørge for at tidsrommet mellom første brukstillatelse, og virksomme leiekontrakter for hele bygget, ikke overstiger seks måneder. Hvorvidt dette er praktisk mulig, vil variere, men man bør vurdere mulighetene for tilpasninger.

Når skal justering skje?

Det er kun hendelser etter at justeringsperioden har startet å løpe som kan føre til justering.

For fast eiendom kan det tenkes bruksendringer før ferdigstilling av et byggetiltak. Matbutikken blir f.eks. byttet ut med et legekontor allerede før bygget er ferdigstilt. Dette er ingen justeringsutløsende hendelse. Dersom det er gitt løpende fradrag eller tilbakegående avgiftsoppgjør i et slikt tilfelle, vil merverdiavgiften måtte tilbakeføres i sin helhet.

Justering skal foretas enten ved bruksendring av byggetiltaket, eller når byggetiltaket overdras.

Bruksendringer

Ved bruksendring skal det foretas en årlig justering. Med bruksendring menes at byggetiltaket går fra å være brukt til fradragsberettiget formål til ikke fradragsberettiget formål eller motsatt.

Både endring av den fysiske bruken, og endring som skyldes juridiske forhold, er

relevant. Bruksendring som skyldes juridiske forhold, kan f.eks. være at selskapet som eier en eiendom, blir tatt med i en fellesregistrering, eller at det blir innført et avgiftsunntak for den virksomheten som drives i lokalene.

Dersom et byggetiltak brukes i en type unntatt virksomhet som senere blir avgiftspliktig, vil imidlertid dette ikke medføre rett til justering. F.eks. ble det innført moms på inngangspenger til fornøynelsesparker med virkning fra 1. juli 2010. Dette medførte ikke at eieren av byggetiltak benyttet i slik virksomhet fikk oppjustert sin fradragsrett.

Et byggetiltak anskaffet til privat bruk vil ikke senere gi rett til oppjustering, selv om bruken av byggetiltaket endres til avgiftspliktig bruk.

Typiske fysiske bruksendringer av byggetiltak er skifte av leietaker, eller at bruker av lokalene starter opp eller avslutter avgiftspliktig virksomhet. For den som eier et byggetiltak hvor hele lokale brukes delvis i avgiftspliktig virksomhet, vil også en endring av forholdet mellom avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig virksomhet medføre en bruksendring. Et eksempel på dette er selskapet som på anskaffelsestidspunktet yter 80 % unntatte finansielle tjenester og 20 % avgiftspliktige rådgivningstjenester. Hvis forholdet endrer seg til f.eks. 60–40, vil dette være en bruksendring som utløser rett til justering.

Tomme lokaler mv.

Dersom lokaler blir stående tomme, f.eks. fordi leietaker flytter ut, anses dette ikke som bruksendring. Tomme lokaler anses som en fortsettelse av den tidligere bruken i forhold til justeringsreglene. Det er først når lokalene tas i bruk igjen at det må foretas en vurdering av om dette innebærer en bruksendring i forhold til den tidligere bruken.

Et interessant spørsmål er om denne praksisen gir muligheter for å tilpasse seg den strenge seks-månedersfristen for å få på plass avgiftspliktige leietakere og søke om tilbakegående avgiftsoppgjør.

Vi vil belyse dette med et eksempel. Et kjøpesenter står ferdig 1. november 2011. I halve første etasje har man fått på plass leieavtale med en klesbutikk som flytter inn allerede fra ferdigstilling. I resten av 1. etasje har man fått på plass leieavtale med en matbutikk som ikke ønsker å flytte

inn før 1. januar 2013. Man inngår så en avtale om å leie ut matbutikkens arealer til klesbutikken kun for desember, slik at klesbutikken kan ha sitt julemarked der. Vil avgiftsmyndighetene akseptere fullt fradrag for lokalet allerede på avtaletidspunktet med klesbutikken i et slikt tilfelle? Svaret er usikkert. Dersom en slik avtale mangler realitet, og utelukkende har til formål å spare avgift, er det risiko for at avgiftsmyndighetene nekter fradrag.

Dersom et byggetiltak rives, eller på annen måte blir tilintetgjort, er ikke dette å anse som en bruksendring. En eventuell gjenoppbygging vil anses som et nytt byggetiltak.

Samlet justering

Dersom det inntreffer en justeringsutløsende hendelse, skal det enten foretas en samlet justering, dvs. inngående avgift for resten av justeringsperioden skal tilbakebetales, eller det skal foretas justering med en tidel pr. år i resten av perioden. Samlet justering skjer bare i den avgiftspliktiges disfavør når det gjelder fast eiendom, mens den årlige justeringen kan være både til gunst og til ugunst.

Overdragelse

Byggetiltak som blir overdratt, utløser rett og plikt til å foreta samlet justering. Begrepet «overdragelse» favner vidt, og omfatter salg, uttak og overdragelse uten vederlag.

Ved fusjon og fisjon hvor byggetiltaket overdras til en ny eier, skal det også foretas en samlet justering. Salg av aksjer utløser derimot ikke justeringsplikt, f.eks. om samtlige aksjer i et singelpurpose selskap overdras.

Tidligere har Skattedirektoratet bl.a. i en bindende forhåndsuttalelse hevdet at også et selskaps inntreden eller uttreden av en fellesregistrering i seg selv er en justeringsutløsende hendelse. Skattedirektoratet er imidlertid nå kommet til at her følger overføringen av justeringsrett- og plikt direkte av ordlyden i mva-forskriften.

Overdragelse for riving

Vi har i praksis møtt på en interessant problemstilling som berører flere av punktene vi har berørt over. Et byggetiltak som står tomt, blir overdratt til ny eier som har til formål å rive byggetiltaket for å bygge boliger.

Vi illustrerer med et eksempel: A eier et kontorbygg. Bygget er leid ut til avgiftspliktig leietaker. I 2009 gjør A påkostning

ger på bygget, altså et nytt byggetiltak med ny justeringsperiode. I 2010 flytter leietaker ut. A bestemmer seg for å selge bygget. I 2011 selges bygget til B. B har til hensikt å rive byggetiltaket for å bygge leiligheter.

Her bør A rive byggetiltaket før bygget selges, ellers må A antagelig foreta en samlet justering ved salget.

Overføring av justeringsrett og -plikt

Ved overdragelse av et byggetiltak er utgangspunktet at det skal foretas en samlet justering. Den praktiske hovedregelen er imidlertid at tidligere eier (overdrager) overfører justeringsrett eller justeringsplikt til ny eier (mottaker).

Det er i merverdiavgiftsforskriften fastsatt en rekke formkrav for at slik overføring skal skje. Det er svært viktig at disse blir fulgt, særlig ved overføring av justeringsrett.

Konsekvensen av overføring av justeringsrett og -plikt er at mottaker trer inn i overdragers posisjon overfor avgiftsmyndighetene.

Dersom overdrager har hatt forholdsmessig fradrag ved anskaffelsen av et byggetiltak, vil det kunne overføres både justeringsrett og -plikt ved den samme overdragelsen.

Ved overdragelse av justeringsplikt må mottaker være registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller bli registrert senest i samme termin overdragelsen skjer.

Dersom mottakerens fradrag er mindre en overdragerens, kan mottakeren bare overta en justeringsforpliktelse som samsvarer med sitt fradrag. Et eksempel kan illustrere dette: Overdrager benytter byggetiltaket i delt virksomhet med 60 % fradragsrett. Mottaker skal benytte byggetiltaket i sin delte virksomhet med 40 % fradrag. Mottaker kan kun overta justeringsplikt tilsvarende sine 40 % her, og overdrager må foreta en samlet justering på de resterende 20 %.

Justeringsplikt – krav om avtale

Det må inngås en skriftlig avtale mellom overdrager og mottaker om overføringen av justeringsplikten. Avtalen må inneholde nærmere bestemte opplysninger om fradrag, justering, anskaffelseskost osv.

Skattedirektoratet har uttalt at avtalen må inngås senest innen oppgavefristen for den termin overdragelsen finner sted. Bakgrun-

nen for fristen er at det er på dette tidspunkt den samlede justeringen skulle vært foretatt.

Virkningen av at avtale ikke er inngått, er at justeringsplikten ikke anses overført. Konsekvensen av dette er at samlet justering skulle ha vært foretatt. Dersom avgiftsmyndighetene ved kontroll finner ut at man ikke har inngått slik avtale innen tidsfristen, vil det være risiko for at avgiftsmyndighetene vil foreta en samlet justering ved å etterberegne inngående avgift på overdragelsesterminen.

Bakgrunnen for de strenge reglene om overføring av justeringsplikt er at avgiftsmyndighetene her får en ny debitor å forholde seg til.

Justeringsrett – krav om erklæring

Ved overdragelse av justeringsrett kreves ikke samtykke fra mottaker. Det er heller ikke noe krav om at mottaker er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Overdrager kan ensidig avgi en erklæring om at justeringsretten overføres til mottaker.

Mottaker må imidlertid være næringsdrivende, og byggetiltaket må være til bruk i virksomheten. Også ved overføring av justeringsrett må det utarbeides en oppstilling med de samme opplysningene som nevnt ovenfor.

Etter vår oppfatning kan det i utgangspunktet ikke oppstilles noen frist for når en slik erklæring skal utferdiges. Den må imidlertid senest være på plass på det tidspunktet mottakeren skal kreve justert inngående avgift. Vi anbefaler at man er påpasselig med å få en slik erklæring på plass fra overdrageren senest på det tidspunktet eiendommen overdras.

Konsekvenser av feil i avtalen

Det hender at det er feilaktige opplysninger i overdragers oppstilling i forbindelse med overføring av justeringsrett- eller plikt.

Finansdepartementet har uttalt at mottaker aldri vil få større rett enn det overdrageren hadde. Det betyr at man som mottaker bør undersøke nøye om opplysningene om justeringsrett er korrekte.

Leietakers overføring

Det hender at leietaker gjør påkostninger på utleiers lokale. Hvis leietaker har fradragsført inngående mva på byggetiltaket, og deretter fratrer lokalene i justerings-

perioden, vil hovedregelen være at justeringsforpliktelsen overføres til utleier.

Man kan avtale en annen løsning dersom dette er ønskelig. Utleier bør i leieavtalen sikre seg mot at han ved avslutning av leieforhold med avgiftspliktig leietaker blir sittende igjen med justeringsplikt på byggetiltak som han kanskje ikke er klar over eksistensen av. Vi vil anbefale utleiere å ha med en klausul i leiekontrakter om at leietaker må avklare slik overføring med utleier i hvert enkelt tilfelle.

Beregning av justeringsbeløp og innberetning

For byggetiltak er det en tidel av den påløpte inngående merverdiavgiften som er gjenstand for justering hvert år. Hvis samlet inngående avgift på et byggetiltak er på kr 1 000 000, så er det kr 100 000 som kan være gjenstand for årlig justering.

Det er den gjennomsnittlige bruken i løpet av året som er avgjørende. Hvis et byggetiltak f.eks. brukes halve året i avgiftspliktig virksomhet, og halve året i ikke-avgiftspliktig virksomhet, vil det i forhold til justeringsreglene si at fradragsretten dette året er 50 %.

Det samme gjelder i det året byggetiltaket ferdigstilles. Hvis byggetiltaket ferdigstilles 1. juli og brukes i avgiftspliktig virksomhet, vil det gi rett på fullt fradrag. Hvis det derimot skiftes til ikke-avgiftspliktig leietaker 1. oktober, vil bygget være brukt 50 % i avgiftspliktig virksomhet dette året.

Dersom det skal foretas samlet justering, skal det gjøres på den terminen hvor bruksendringen finner sted. Årlig justering gjøres på 6. termin i inneværende år.

Bagatellgrense ved endret bruk

Ved endring i bruken av et byggetiltak der endringen i fradragsprosent utgjør mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, skal det ikke foretas justering, verken til gunst eller ugunst.

Dersom det i år to foretas en endring i bruken på 7 % skal det altså ikke justeres. Dersom det et etterfølgende år endres med ytterligere 4 %, skal det justeres. Da er den samlede endringen på 11 %.

Regelen er forstått slik at den gjelder enkelte lokaler, og ikke nødvendigvis bygget som helhet. Dette er belyst med et eksempel i Merverdiavgiftshåndboken.

Et kjøpesenter er delt inn i 20 like store butikklokaler. Et av lokalene går fra 100 % avgiftspliktig bruk til 100 % ikke-avgiftspliktig bruk. Dette utgjør en endring på 5 % på bygget som sådant. Her skal det likevel justeres da endringen for det enkelte lokalet er på mer enn 10 % (100 % i dette tilfellet). Når det gjelder byggets fellesareal, vil derimot endringen kun være på 5 %, og det skal dermed ikke justeres for dette.

Dokumentasjonsregler

Som vi har vært inne på ovenfor, finnes det detaljerte dokumentasjonsregler som kommer til anvendelse ved anskaffelse og bruk av kapitalvarer.

Dokumentasjonsreglene er gitt for at den næringsdrivende til enhver til skal vite hvilke justeringsretter og -plikter som påhviler en. I tillegg, og minst like viktig, er reglene gitt for at avgiftsmyndighetene ved kontroll enkelt skal kunne kontrollere at det riktige beløpet er innberettet på omsetningsoppgaven. Vi vil i det følgende gi en kort oversikt over dokumentasjonsreglene.

Merverdiavgiftsforskriftens dokumentasjonsbestemmelser kommer også til anvendelse for næringsdrivende som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. For den som driver utleie av fast eiendom uten å være frivillig registrert, vil det være en betydelig oppside ved et eventuelt salg av eiendommen eller selskapet at kjøper kan oppnå fradragsrett (justering) dersom bygget tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det vil derfor være i den ikke-avgiftspliktige næringsdrivendes interesse at dokumentasjonskravene er oppfylt på en slik måte at justeringsretten kan gjøres gjeldende av en eventuell kjøper.

Ved anskaffelse av et byggetiltak skal anskaffelsen registreres på særskilt konto i regnskapet eller ved annen oppstilling. Det følger av merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2 hvilke opplysninger oppstillingen skal inneholde.

Videre følger det av Merverdiavgiftsforskriften at bruken av fast eiendom skal dokumenteres med målsatte tegninger eller lignende, slik at det klart fremgår hvordan bygget brukes i avgiftspliktige og ikke avgiftspliktige formål. Det skal ved utgangen av hvert år i justeringsperioden i tillegg foreligge en oversikt over bruken gjennom året.

Videre skal det foreligge leiekontrakter med alle leietakere som er omfattet av den frivillige registreringen, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-2. Vi har sett at skattekontorene i enkelte tilfeller har hevdet at den frivillige registreringen kun omfatter leieforhold hvor leiekontrakt er fremlagt for skattekontoret. Dette synet er uriktig, idet bestemmelsen kun viser til hvilken dokumentasjon som skal foreligge.

Avslutning

Vi har sett at avgiftsmyndighetene i de første årene etter at justeringsreglene ble innført, ikke hadde særlig fokus på dette området. Det siste året har vi imidlertid merket at myndighetene er blitt mer opptatt av å kontrollere om regelverket knyttet til justering er fulgt. Dette gir en pekepinn om at det er enda viktigere enn før at eiendomsbransjen har fokus på å etterleve regelverket.

Av særlig betydning for eiendomsbransjen er det at man ikke kan overføre justeringsrett ved utfisjonering eller salg av fast eiendom før det er foretatt fysiske arbeider på tomten. Vi antar også at avgiftsmyndighetene fremover vil ha fokus på at leiekontrakter blir effektivert innen seks-månedersfristen etter ferdigstillelse.

Vi vil avslutningsvis peke på viktigheten av å sørge for dokumentasjon og sporbarhet når det foretas investeringer i fast eiendom. Etter vår erfaring har mange næringsdrivende store utfordringer på dette punktet.

Lov- og forskriftsbestemmelser og sentrale uttalelser om justeringsreglene

- Merverdiavgiftsloven § 9-1 til § 9-5
- Merverdiavgiftsforskriften § 9-1 til § 9-5
- Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) kapittel 7
- Innst. O. nr. 94 (2006–2007) kapittel 5
- FIN 16. november 2007 – fortolkningsuttalelse til lovbestemmelsene
- FIN 19. desember 2007 – fortolkningsuttalelse til forskriftsbestemmelsene
- SKD 22. februar 2008 – BFU 12/08
- SKD 17. februar 2009
- SKD 24. juni 2011: MVA og justering – noen enkeltspørsmål
- Merverdiavgiftshåndboken 2011 kapittel 9