

## Justeringsreglene:

# Når et nyoppført bygg anses fullført



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Anders Midbøe  
Manager Advokatfirmaet PwC

Foreliggende tolkningsuttalelser gir ingen fullgod avklaring på problemstillingen om tidspunktet for fullføring av kapitalvarer vedrørende fast eiendom. Forfatteren gjennomgår uttalelsene og gir anvisning på en alternativ tilnærming til problemstillingen.

Justeringsreglene for merverdiavgift ble innført med virkning fra og med 1. januar 2008. Regelverket er teknisk og komplekst, og reiser problemstillinger som er krevende både for de næringsdrivende, for rådgivere, samt også for avgiftsmyndighetene selv. Regelverket kommer til anvendelse på såkalte kapitalvarer. Som kapitalvare anses blant annet ny-, på- eller ombygging av fast eiendom hvor inngående merverdiavgift utgjør minst 100 000 kroner.

En problemstilling som særlig har vært gjenstand for diskusjon er når en kapitalvare vedrørende fast eiendom kan anses fullført. Fullføringstidspunktet har betydning for to sentrale forhold. For det *første* er fullføringstidspunktet bestemmende for utgangspunktet for justeringsperioden, dvs. den tiårige bindingsperioden som kapitalvaren er gjenstand for. For det *andre* er fullføringstidspunktet utgangspunktet for seksmånedersfristen som utleier har på seg for å få bygget leid ut og dermed oppnå et samlet fradrag for inngående merverdiavgift gjennom søknad om tilba-

kegående avgiftsoppgjør, jf. merverdiavgiftsforskriftens § 8-6-2 første ledd.

Tidspunktet for fullføring av kapitalvarer vedrørende fast eiendom har vært drøftet i tolkningsuttalelser fra både Skattedirektoratet og Finansdepartementet. Slik jeg ser det gir imidlertid ikke foreliggende tolkningsuttalelser noen fullgod avklaring på problemstillingen. Jeg vil i det følgende gjennomgå foreliggende uttalelser, samt gi anvisning på en alternativ tilnærming til problemstillingen.

## Rettslig utgangspunkt og problemstilling

Det rettslige utgangspunktet for når en kapitalvare vedrørende fast eiendom kan anses ferdigstilt, er merverdiavgiftsloven (mval.) § 9-4 annet ledd. I bestemmelsen heter det at «(...)». 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.»

Når det gjelder nybygg, vil det i praksis være ved utstedelse av en midlertidig brukstillatelse at spørsmålet om kapitalvaren er fullført melder seg. En midlertidig brukstillatelse vil ofte kun gjelde en mindre del av nybygget, og det vil da i praksis kunne bli utstedt flere midlertidige brukstillatelser etter hvert som de øvrige delene av nybygget tas i bruk. Problemstillingen blir da hvilken av de midlertidige brukstillatelsene som skal være bestemmende for fullføringstidspunktet, og dermed også utgangspunktet for justeringsperioden og nevnte seksmånedersfrist.

## Lite vellykket forsøk på avklaring fra Skattedirektoratet

SKD behandlet ovennevnte problemstilling i sin melding av 4. juli 2011 (SKD 8/11). I meldingens punkt 2.1 ble det anført at i den grad nybygget fremstår som en enkel kapitalvare, vil innhenting av en midlertidig brukstillatelse ha den effekten at hele

bygget må anses fullført i henhold til justeringsreglene. Dette uavhengig av om brukstillatelsen begrenser seg til kun en del av bygget. SKD viser videre til at kun hvor nybygget unntaksvis kan anses som flere kapitalvarer, vil det kunne være rom for å operere med flere fullføringstidspunkter og tilhørende justeringsperioder og seksmånedersfrister.

SKDs rettsoppfatning innebar for det første en innskjerping av mulighetene for tilbakegående avgiftsoppgjør. Det vises her til at rettsoppfatningen medførte at seksmånedersfristen for å få på plass leietakere startet å løpe for samtlige lokaler så snart den første midlertidige brukstillatelsen var utstedt. Sagt med andre ord; om man hadde et nybygg på ti etasjer og fikk utstedt midlertidig brukstillatelse for 1. etasje, så hadde man seks måneder på seg for å fylle de resterende ni etasjene med leietakere og dermed oppnå et samlet tilbakegående avgiftsoppgjør.

For det andre kan det også nevnes at en effekt av SKDs rettsoppfatning var at justeringsperioden begynte å løpe for ikke-ferdigstilte lokaler. Dette medførte en forkortning av justeringsperioden for disse lokalene, hvilket neppe kan anses å være i overensstemmelse med lovens forutsetning om at bruken av kapitalvaren skal reflekteres i fradragsretten over en tiårsperiode.

Tatt i betraktning de ovennevnte virkningene av SKDs rettsoppfatning, ble problemstillingen vedrørende fullføringstidspunktet tatt opp til fornyet vurdering av Finansdepartementet.

## Avklaring fra Finansdepartementet – men fortsatt tolkningsvil?

Finansdepartementets vurdering av problemstillingen fremkommer av tolkningsuttalelsen av 8. juni 2012. Departementet opphever her den delen av SKD sin melding som gjelder fullføringstidspunktet, og søker å komme de næringsdrivende i møte ved at

# Avgift

man i større grad enn SKD synes å åpne for at nybygg kan anses å utgjøre flere kapitalvarer med tilhørende separate justeringsperioder. Departementet uttaler blant annet i uttalelsens punkt 3 at «ferdigstillelsen og oppstart av virksomheten (bruken av lokaler)» vil være relevante ved vurderingen av om et byggeprosjekt utgjør én eller flere kapitalvarer. Departementet uttaler videre at «justeringsperioden for et lokale [bør] starte opp senest i forbindelse med at lokalet blir ferdigstilt/tatt i bruk», samt at justeringsperioden for et lokale heller ikke bør «starte opp før lokalet er ferdigstilt/tatt i bruk». Slik jeg ser det kan disse uttalelsene tas til inntekt for at de ulike lokalene i et nybygg er å anse som separate kapitalvarer hvor det løper egne justeringsperioder i den grad lokalene tas i bruk på forskjellige tidspunkter iht. separate midlertidige brukstillatelser.

Det finnes imidlertid formuleringer i Finansdepartementets uttalelse som etter mitt syn er egnet til å skape uklarhet i forhold til hvorvidt lokaler som tas i bruk på ulike tidspunkter i ethvert tilfelle er å anse som separate kapitalvarer. Det vises her til uttalelsens punkt 5 første avsnitt hvor det heter at spørsmålet «om når fullføring skjer, vil måtte bero på en konkret vurdering av tiltaket». Videre heter det at ved den konkrete vurderingen så vil «formålet om at justeringsreglene skal sørge for at fradragretten gjenspeiler bruken over ti år» være veiledende, samt også slik at «omfanget av en byggetillatelse eller hovedentreprise» synes å være av betydning. Slik jeg ser det gir disse uttalelsene rom for tolkningsvill da det kan synes som at det likevel ikke er noen automatikk i at lokaler som tas i bruk på forskjellige tidspunkter, utgjør forskjellige kapitalvarer. I stedet kan uttalelsene tolkes slik at fastsettelsen av fullføringstidspunkt beror på en helhetsvurdering hvor tidspunktet for når lokalene tas i bruk er et relevant – men ikke nødvendigvis et utslagsgivende – moment.

Tatt i betraktning uttalelsene i tolkningsuttalelsens punkt 5, er jeg av den oppfatning at det foreligger en risiko for at avgiftsmyndighetene, i enkelte tilfeller, vil kunne anføre at byggetiltak hvor lokaler tas i bruk på forskjellige tidspunkter må anses som en samlet kapitalvare. Eksempelvis kan man tenke seg et nybygg på to etasjer som oppføres i henhold til samme byggetillatelse og hovedentreprise, hvor 1. etasje tas i bruk i henhold til en midlertidig brukstillatelse i 2013. Videre tenker man seg at endelig ferdigstillelse av 2. etasje bevisst utsettes til man får på plass en leietaker i 2014 og at det på dette tids-

punktet utstedes brukstillatelse også for denne etasjen. Tatt i betraktning uttalelsene over, synes det for meg ikke opplagt at avgiftsmyndighetene her vil konkludere med separate kapitalvarer for første og annen etasje. Slik jeg ser det foreligger således risiko for at avgiftsmyndighetene vil konkludere med at bygget anses som en enkelt kapitalvare med ett felles fullføringstidspunkt.

Hvilken risiko det medfører for muligheten til å søke tilbakegående avgiftsoppgjør at et byggetiltak som i eksempelet over anses som en samlet kapitalvare, avhenger av hvilken av de to midlertidige brukstillatelsene som anses bestemmende for fullføringstidspunktet. Finansdepartementet har i tolkningsuttalelsen av 16. november 2007 uttalt at fullføringstidspunktet som hovedregel skal knyttes til tidspunktet hvor det er

gitt midlertidig brukstillatelse for hele bygget. Dersom dette legges til grunn, vil seks månedersfristen først starte fra utstedelse av siste midlertidige brukstillatelse i 2014, og retten til tilbakegående avgiftsoppgjør vil dermed tilsynelatende uansett være i behold. Det kan imidlertid innvendes at det prinsipielt sett er uheldig å knytte fullføringstidspunktet til den siste brukstillatelsen da unnlatelse av å fullføre et mindre lokale vil kunne få den virkningen at justeringsperioden for den resterende del av bygget heller ikke påbegynnes. Jeg er videre ikke kjent med noen konsekvent praksis hvor departementets uttalelser fra 2007 vedrørende fullføringstidspunktet er lagt til grunn. Slik jeg ser det har man dermed ingen garanti for at avgiftsmyndighetene vil innrømme fullt tilbakegående avgiftsoppgjør i eksempelet som skissert over.



*YTTERLIGERE PRESISERINGER: Finansdepartementet bør avgi ytterligere presiseringer av problemstillingen om når et bygg anses fullført.*



Det kan videre nevnes at dersom byggetiltaket i eksempelet over bedømmes som en enkelt kapitalvare fullført i 2014, så påvirker dette lengden på justeringsperioden. Som også påpekt av Marit Bonnevie Wollebæk (Revisjon og Regnskap nr. 6 2012) vil man i realiteten da få et 11-årsperspektiv for lokalene i første etasje ved at den samlede justeringsperioden først starter opp i 2014. For den næringsdrivende innebærer dette en uheldig forlengelse av bindingsperioden på lokalene.

### Alternativ tilnærming: Én kapitalvare – flere fullføringstidspunkter

I tillegg til den tolkningstvilen som hefter ved departementets uttalelse, mener jeg at det også kan stilles spørsmål ved det som synes å være departementets prinsipielle utgangspunkt ved angivelse av fullføringstidspunktet, nemlig at det kun gjelder ett fullføringstidspunkt med tilhørende justeringsperiode og seksmånedersfrist pr. kapitalvare.

Med et slikt standpunkt i bunn blir man nødt til å åpne for at byggeprosjekt som ellers fremstår som et samlet byggetiltak, splittes opp i flere kapitalvarer for å unngå uheldige virkninger i forhold til seksmånedersfristen og justeringsperiodens lengde, ref. her konsekvensene av uttalelsen fra SKD. Ut fra formålet med justeringsregelverket om at fradragføringsregler for større anskaffelser skal reflektere anskaffelsens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, er slik oppsplitting potensielt uheldig. Det vises her til at større byggetiltak som ellers fremstår som en samlet enhet, vil kunne bli delt opp i enheter som hver for seg er såpass små at man kommer under grensen på 100 000 kroner for hva som er å anse som en kapitalvare. Departementet uttaler i denne sammenheng, under punkt 5 i sin tolkningssuttalelse av 8. juni 2012, at det ikke må skje en kunstig oppdeling for å omgå reglene. Slik jeg ser det er det imidlertid nettopp dette departementet legger opp til ved at arbeider som ellers fremstår som ett enkelt byggeprosjekt splittes opp i flere kapitalvarer.

Slik jeg ser det vil en mer hensiktsmessig tilnærming til problemstillingen være at fullføringstidspunktet knyttes opp mot tidspunktet for innhenting av den enkelte midlertidige brukstillatelsen, uavhengig av om det aktuelle byggetiltaket er å anse som én eller flere kapitalvarer. En slik løsning vil følgelig innebære at det for en enkelt kapitalvare vil kunne løpe flere

fullføringstidspunkter med tilhørende separate justeringsperioder og seksmånedersfrister. Etter mitt skjønn vil en slik løsning for det første ivareta hensynet til den næringsdrivende ved at man sikres at både justeringsperioden og seksmånedersfristen starter opp ved innhenting av midlertidig brukstillatelse for det aktuelle lokalet. For det andre unngår man oppsplitting av arbeider som ellers fremstår som ett enkelt byggeprosjekt, i mindre enheter, og dermed også ovennevnte omgåelsesfare.

Tatt i betraktning uttalelser i justeringsregulenes forarbeider (Ot.prp. nr. 59 2006–2007), kan det nok stilles spørsmål ved om en løsning med flere fullføringstidspunkter pr. kapitalvare ligger innenfor rammen av foreliggende rettskildebilde, eller om det i tilfelle kreves en lovendring. Jeg tenker da på uttalelsene på side 56 i proposisjonen hvor det heter at «(...) av praktiske hensyn bør det heller ikke gjelde flere ulike justeringsperioder ved samme byggetiltak.» Som også departementet er inne på i punkt 4 i sin tolkningssuttalelse av 8. juni 2012 bør man imidlertid ikke strekke dette utgangspunktet for langt i den grad flere justeringsperioder er påkrevd for å ivareta sentrale hensyn bak regelverket. Slik jeg ser det må dette særlig gjelde all den tid det ikke kan anses å hefte seg nevneverdige praktiske utfordringer til en løsning med flere fullføringstidspunkter og tilhørende justeringsperioder pr. kapitalvare. Det vises her til at næringsdrivende som er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av fast eiendom uansett må holde oversikt over bruken av de ulike arealene i bygget, samt kunne spesifisere anskaffelseskostnadene pr. leietaker, jf. merverdiavgiftsforskriftens §§ 2–3–2 og 9–1–2 annet ledd. Videre må man i henhold til mval. § 9–5 fjerde ledd også være beredt til å justere merverdiavgift ved endringer som kun gjelder en del av en kapitalvare. Uttalelsene i lovens forarbeider bør dermed, etter mitt skjønn, ikke stå i veien for en løsning med flere fullføringstidspunkt pr. kapitalvare.

Slik jeg ser det kan det videre anføres at mval. § 9–4 annet ledd etter sin ordlyd åpner for en løsning med flere fullføringstidspunkter pr. kapitalvare når det bestemmes at en kapitalvare fullføres ved utstedelse av «midlertidig brukstillatelse». Det vises her til at iht. plan og bygningsloven § 21–10 tredje ledd følger det at en midlertidig brukstillatelse kan være begrenset til deler av et byggetiltak, og det er således

på det rene at det vil kunne bli utstedt flere slike tillatelser for ett enkelt byggetiltak. Dersom meningen var at det bare skulle være ett fullføringstidspunkt pr. kapitalvare, slik at enten kun den siste eller eventuelt kun den første midlertidige brukstillatelsen som utstedes skulle gis virkning i forhold til fullføringstidspunktet, måtte dette, slik jeg ser det, i tilfelle vært presisert nærmere i loven. Når annet ikke er presisert, er det etter mitt syn mest nærliggende å legge til grunn at enhver midlertidig brukstillatelse som utstedes i tilknytning til en kapitalvare, skal gis virkninger i forhold til fullføringstidspunktet etter mval. § 9–4 annet ledd, slik at det kan anføres at bestemmelsen etter sin ordlyd åpner for flere fullføringstidspunkter og tilhørende justeringsperioder pr. kapitalvare.

Om man i tillegg til det ovennevnte tar med seg at en løsning med flere fullføringstidspunkter pr. kapitalvare også er en løsning som motvirker muligheter for omgåelse av justeringsregelverket, er jeg av den oppfatning at løsningen kan forsvares ut fra foreliggende rettskildebilde.

### Oppsummering – behov for presisering fra Finansdepartementet

Tatt i betraktning eiendomsbransjens behov for forutberegnelighet, bør departementet avgi ytterligere presiseringer av problemstillingen om når et bygg anses fullført. Departementet bør her i det minste rydde av veien den tolkningstvilen som tolkningssuttalelsen av 8. juni 2012 etterlater seg, slik at utstedelse av midlertidig brukstillatelse for et lokalt anses synonymt med at det omhandlede lokalet utgjør en egen kapitalvare.

Slik jeg ser det er det imidlertid også grunn til å stille spørsmål ved departementets prinsipielle standpunkt om at det kun gjelder ett fullføringstidspunkt pr. kapitalvare, slik at vurderingen av fullføringstidspunktet knyttes opp mot en vurdering av hva som utgjør en eller flere kapitalvarer. Etter min oppfatning vil en mer hensiktsmessig tilnærming til problemstillingen være at fullføringstidspunktet knyttes direkte opp mot tidspunktet for innhenting av den enkelte midlertidige brukstillatelsen, uavhengig av om det aktuelle byggetiltaket er å anse som én eller flere kapitalvarer. En slik løsning synes å være i samsvar med ordlyden i mval. § 9–4 annet ledd, ivareta sentrale formål bak justeringsreglene, samt ta hensyn til den næringsdrivendes behov.