

Formålet med å omfatte derivater under fritaksmetoden kunne tale for en slik netobetraktning som selskapet fremholdt. På den annen side hadde ikke lovgiver før innlemming av derivater under fritaksmetoden, foretatt noen gjennomgang av skatteeffekter for de ulike aktuelle derivatene.

Lovgiver hadde heller ikke utelukket at det i noen tilfeller kunne vedtas skatteplikt for gevinst uten fradragsrett for tap. Når dette også var en effekt av den asymmetrien som fulgte direkte av lovteksten som gjelder generelt, la skatteklagenemnda til grunn at

rimelighets- eller formålsbetraktninger ikke var tilstrekkelig til å fravike lovteksten.

Det ble dermed lagt til grunn at selskapet hadde skatteplikt for realiserte gevinster, men ikke fradragsrett for tap.

Avgiftsplikt ved oppføring av bygg i egen regi



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur.
Camilla Brunfelt
Den norske Revisorforening

Næringsdrivende som i egen regi oppfører, moderniserer eller pusser opp bygg ment for salg eller utleie, skal beregne merverdiavgift av egeninnsatsen ved slike arbeider.

Med oppføring av bygg i egen regi menes oppføring av bygg for egen regning som er ment for salg eller utleie. Oppføring av bygg i fremmed regi er oppføring av bygg for andre.

Ved oppføring av bygg for andre beregnes det merverdiavgift av avtalt vederlag etter hvert som leveranse av varer og tjenester finner sted. Den næringsdrivende er registreringspliktig i merverdiavgiftsmanntallet og skal beregne merverdiavgift etter de ordinære bestemmelsene. Salg og utleie av fast eiendom er derimot ikke avgiftspliktig, og næringsdrivende som oppfører eiendom for salg eller utleie skal i utgangspunktet ikke registreres i merverdiavgiftsmanntallet. På grunn av reglene som gjelder for bygg i egen regi vil det likevel kunne foreligge en registrerings- og avgiftsplikt.

Når skjer oppføringen i egen regi?

Normalt vil det være enkelt å fastslå om et bygg oppføres i egen eller i fremmed regi. I utgangspunktet reguleres dette av avtalen mellom kjøper og selger. Ved bygg i egen regi er det inngått avtale med en kjøper om overdragelse eller utleie av fast eiendom, eller det er intensjonen at slik avtale skal inngås. Ved bygg i fremmed regi er det inngått avtale med en byggherre om leveranser av varer og tjenester i forbindelse med byggearbeider.

Som hovedregel kan det legges til grunn at arbeidet skjer for egen regning i de tilfellene det bygges på egen eiendom, mens byggearbeidene skjer for fremmed regning

når det bygges på annen manns eiendom. I praksis er det lagt til grunn at hjemmelsoverføringen er avgjørende for skillet mellom oppføring i egen regi og oppføring for fremmed regning, se for eksempel BFU 85/02. Arbeid som utføres etter at hjemmelen til eiendommen er overført til ny eier, er konsekvent blitt ansett som utført for fremmed regning. Men det kan også være at arbeid som utføres før hjemmelsoverføringen, må anses utført for fremmed regning. Det vil i tilfelle bero på avtalen. Som utgangspunkt vil man imidlertid kunne legge til grunn at arbeidet skjer i egen regi så lenge hjemmelen til eiendommen ikke er overført til ny eier.

Hjemmel for registrerings- og avgiftsplikt

En næringsdrivende som har prosjekter både i egen og i fremmed regi, vil være registreringspliktig i merverdiavgiftsregisteret for sin omsetning til andre. For disse vil hjemmelen for avgiftsplikt på prosjektene som gjennomføres i egen regi følge av de ordinære reglene om uttak i mval. § 3-21 og § 3-22.

I henhold til disse bestemmelsene skal den næringsdrivende beregne merverdiavgift når varer og tjenester tas ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten. Merverdiavgift som skal beregnes ved uttaket, omtales som uttaksmerverdiavgift.

En næringsdrivende som bare har prosjekter i egen regi, vil i utgangspunktet ikke være registreringspliktig som følge av at han ikke har avgiftspliktig omsetning. Men i og med at registreringsplikten etter mval. § 2-1 også gjelder ved uttak, og fordi det er gitt en egen bestemmelse i mval. § 3-26 om



EGEN REGI: Som hovedregel kan det legges til grunn at arbeid skjer for egen regning når det bygges på egen eiendom, mens byggearbeidene skjer for fremmed regning når det bygges på annen manns eiendom.

Avgift

beregning av uttaksmerverdiavgift for virksomheter som oppfører bygg i egen regi, vil det foreligge registreringsplikt.

For næringsdrivende som bare har prosjekter i egen regi, er hjemmelen for avgiftsplikt mval. § 3–26. I henhold til denne bestemmelsen skal næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, beregne og betale merverdiavgift som ved uttak når varer eller tjenester tas i bruk i virksomheten.

Den spesielle regelen om uttakspunkt i mval. § 3–26 kommer først og fremst til anvendelse for virksomheter som ikke utfører byggeoppdrag for andre. Men også virksomheter som kun har en begrenset omsetning av byggetjenester til andre, omfattes av bestemmelsen.

Utfører virksomheten også oppføring i fremmed regi, vil virksomheten være uttakspunktig ved egenregi arbeider etter de ordinære bestemmelsene om uttak. For de aller fleste virksomheter vil dermed de ordinære reglene om uttak komme til anvendelse også når de har prosjekter i egen regi.

Men for virksomheter som kun har en begrenset omsetning av byggetjenester i fremmed regi, og for virksomheter som ikke har prosjekter for andre, bestemmes omfanget av uttakspunktig av bestemmelsen i mval. § 3–26.

Hvilke arbeider rammes av avgiftsplikt etter merverdiavgiftslovens § 3–26?

Avgiftspunktig for arbeid utført på eget bygg omfatter oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie. Også byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider omfattes av avgiftspunktig.

Bestemmelsen rammer ikke reparasjons og vedlikeholdsarbeid. Det må dermed trekkes en grense mellom hva som er rene reparasjons- og vedlikeholdsarbeider og hva som er oppussing, modernisering mv.

Hva som ligger i begrepet «oppussing» er nærmere omtalt i Borgarting lagmannsretts dom av 21.2.2013. En virksomhet drev med kjøp, oppussing og salg av boligeiendommer uten å være registrert i merverdiavgiftsregisteret. Virksomheten hevdet at arbeidet som var utført, lå utenfor bestemmelsen om uttakspunktig i mval. § 3–26 og at

det dermed ikke forelå plikt til registrering. Virksomheten anførte at begrepene reparasjons- og vedlikeholdsarbeid i denne sammenheng skal tillegges samme innhold som de har skattemessig, og at uttaksmerverdiavgift først utløses når arbeidene anses som påkostninger i skatterettslig forstand. Retten kom til at arbeidet som var utført på eget bygg var uttakspunktig for merverdiavgift. Skillet mellom vedlikehold og påkostning etter skattelovens bestemmelser var ikke relevant for avgiftspunktig. Retten la til grunn at vesentlige deler av profesjonelt utført istandsetting av boligeiendommer med tanke på salg vil være omfattet av avgiftspunktig. Rene reparasjons- og vedlikeholdsarbeid faller imidlertid utenfor avgiftspunktig. Dommen belyser at skillet mellom reparasjons- og vedlikeholdsarbeider og påkostnings/moderniseringsarbeider kan antas å gå ved profesjonelt utført istandsetting av eiendom med tanke på salg eller utleie.

I samme dom legges det til grunn at det ikke er anledning til å skille ut de delene av arbeidene som eventuelt er ikke-avgiftspunktige reparasjons- og vedlikeholdsarbeider. Når en næringsdrivende først er avgiftspunktig etter uttakspunktig, oppstår avgiftspunktig også for reparasjonsarbeider som utføres i egen regi innenfor de fagområdene der den næringsdrivende er uttakspunktig for merverdiavgift. Avgiftspunktig etter bestemmelsen i § 3–26 inntrer først dersom byggherren eller dennes ansatte selv utfører arbeider. Et selskap uten egne ansatte som leier inn all nødvendig kompetanse for å få oppført et bygg, utfører ikke noe arbeid selv. Det vil dermed ikke oppstå noen uttakspunktig etter bestemmelsen.

Det arbeidet som utføres trenger ikke å være fysiske byggearbeider. Også byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeid, vil være uttakspunktig. Rent internadministrativt arbeid som utføres av egne ansatte, for eksempel regnskapsføring, skal det imidlertid ikke beregnes uttaksmerverdiavgift av.

Avgiftspunktig omfatter det arbeidet man rent faktisk utfører selv eller med egne ansatte, og arbeid fra underleverandører som er av samme slag som det arbeidet man selv utfører. Dette betyr at en virksomhet som kun har egenregi-prosjekter, og som i stor grad benytter seg av underleverandører til arbeid han ikke utfører selv, ikke blir avgiftspunktig for disse leveransene. Virksomheten oppnår heller ikke

fradrag for inngående avgift på inngående fakturaer fra underleverandørene. For disse leveransene blir virksomheten å anse som sluttbruker, med endelig belastning for merverdiavgift.

Avgiftsgrunnlaget

Ved uttak av varer og tjenester er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende varer og tjenester, jf. mval. § 4–9. Det vi skal frem til er den prisen som den som skal betale avgiften av uttaket, ville ha krevd ved en tilsvarende omsetning til en vanlig kjøper.

Bestemmelsene i merverdiavgiftsloven om avgiftspunktig ved uttak innebærer at avgiftsbelastningen blir tilnærmet lik for bygg som oppføres i egen regi med tanke på senere salg, og for bygg som oppføres for fremmed regning. I begge tilfeller skal omsetningsverdien legges til grunn for avgiftsberegningen.

Har virksomheten også prosjekter i fremmed regi vil det ved fastsettelsen av den alminnelige omsetningsverdien være naturlig å legge virksomhetens egne kalkyler og beregninger som brukes ved levering av tilsvarende byggetjenester og materialleveranser til andre til grunn for uttakspunktig.

For virksomheter som kun har prosjekter i egenregi, må det foretas en konkret vurdering av omsetningsverdien for hvert prosjekt. For uttak av varer og innkjøpte tjenester kan avgiftsgrunnlaget baseres på inntakskost, med påslag for dekning av indirekte kostnader og fortjeneste. Ofte kan omsetningsverdien fastsettes på grunnlag av standard kalkylesatser, bransjesatser og sammenlignbare prosjekter i fremmed- og egenregi.

Ved uttak av egne arbeider på bygg godtas normalt ikke at avgiftsgrunnlag settes lavere enn timelønn pluss et påslag på 75 %.¹

Beregnet uttaksmerverdiavgift kan være gjenstand for korrigerings.² Forutsetningen er at verdien av det som ble tatt ut, på grunn av mangler i realiteten hadde en lavere omsetningsverdi enn det som opprinnelig ble lagt til grunn. Ytes det prisavslag for andre forhold, for eksempel erstatning for arbeid som ikke er utført, vil dette

1 Se blant annet klagenemndssak nr. 7068 av 20. juni 2011.

2 Dette fremgår av Oslo tingretts dom fra 16.3.2012.

ikke berettig korrigerende av beregnet uttaksmerverdiavgift.

Frdrag for inngående avgift

Næringsdrivende har frdragsrett for inngående avgift på varer og tjenester som er til bruk i den registreringspliktige virksomheten, og må beregne uttaksmerverdiavgift på eget og underleverandørers arbeid.

Dreier det seg om leveranser fra underleverandører av materialer og tjenester av et annet slag enn leveranser selskapet utfører selv, har selskapet imidlertid ikke frdragsrett for avgiften på leverandørens faktura. Denne merverdiavgiften blir en endelig belastning. Denne typen leveranser kan ikke tas ut av virksomheten, og skal heller ikke belastes med uttaksmerverdiavgift.

En virksomhet som også har fremmedregi-prosjekter vil gjerne benytte seg av underleverandører i fremmedregi-prosjektene. Virksomheten vil da ha frdrag for inngående avgift på underleverandørens leveranser da virksomheten har frdragsrett for alle leveranser som virksomheten benytter i den pliktige virksomheten. I disse tilfel-

lene skal det beregnes uttaksmerverdiavgift også av underleverandørens leveranser som benyttes i egenregi-prosjekter.

En virksomhet som både har fremmed- og egenregi-prosjekter vil ha både avgiftspliktig omsetning og omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. For felles driftskostnader må det foretas en fordeling. Frdrag for inngående avgift for varer og tjenester som anskaffes til bruk under ett for virksomhetens felles drift, kan foretas på grunnlag av virksomhetens omsetning, omsetningsbasert fordelingsnøkkel. Det er et vilkår for å kunne benytte omsetningsbasert fordelingsnøkkel at omsetningen i rimelig grad gjenspeiler bruken.

Når omsetningsbasert fordelingsnøkkel benyttes, skal uttak fra virksomheten regnes med i fordelingsnøkkelen.³ Uttaket vil dermed øke virksomhetenes forholdsmessige frdrag for inngående avgift.

Uttaksmerverdiavgift og justering

Når en eiendom har gjennomgått en ny-, om- eller påbygging og inngående avgift

på kostnadene ved dette utgjør minst kr 100 000, regnes dette byggetiltaket som en kapitalvare. For kapitalvarer kommer reglene om justering til anvendelse. Inngående avgift som påløper i forbindelse med byggetiltak, vil på nærmere bestemte vilkår være gjenstand for justering. Som inngående avgift regnes også uttaksmerverdiavgift som er beregnet i forbindelse med egenregi tiltak.

Uttaksmerverdiavgift vil dermed være gjenstand for justering, og skal inngå i justeringsgrunnlaget ved senere salg eller utleie.

I justeringsgrunnlaget inngår dessuten en tenkt uttaksmerverdiavgift dersom det er foretatt arbeider i egen regi som det likevel ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift av. Dette vil være arbeider på egne bygg som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, for eksempel en frivillig registrert utleievirksomhet. Den merverdiavgiften som skulle vært betalt dersom slike tjenester hadde vært utført for ikke frdragsberettigede formål, skal inngå i justeringsgrunnlaget.⁴

³ Se forskrift til mval. §8–2–2.

⁴ Se forskrift til mval. §9–1–1 bokstav b.

Få mer tid til rådgivningsoppgaver!

Tripletex er et webbasert og komplett økonomisystem.

www.tripletex.no – 22 83 60 00

EHF-faktura – send og motta uten ekstra kostnad

Webbasert – tilgjengelig overalt

Styr brukernes rettigheter – bevar kontrollen

Modulbasert – velg ut én eller bruk hele systemet

Integrasjon mot Altinn og Nets

Vi har nå over 20 000 brukere.
Tripletex fungerer både på PC og Mac.

Våre moduler:



tripletex