



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

Skattedirektoratet  
Postboks 9200 Grønland  
0134 OSLO

Deres ref

Vår ref  
11/4679 SL SH/MAV

Dato  
8 .06.2012

### **Merverdiavgift og justeringsregler - fullføringstidspunktet mv.**

Vi viser til tidligere korrespondanse om Skattedirektoratets melding 4. juli 2011.

1.

Ved fortolkningsuttalelse 16. november 2007 kom Finansdepartementet med sitt syn på hvordan enkelte spørsmål knyttet til justeringsreglene skal løses. I melding 4. juli 2011 tok Skattedirektoratet stilling til noen utvalgte spørsmål innenfor dette temaet, blant annet spørsmålet om når et byggetiltak anses fullført. I etterkant av meldingen kom det flere reaksjoner på dens innhold, og det ble i Skattedirektoratets brev 6. desember 2011 til skattekontorene opplyst at det vil bli foretatt en fornyet vurdering.

Departementet har nå foretatt en vurdering av problemstillingen knyttet til tidspunktet for når et byggetiltak anses fullført. Som det vil framgå av gjennomgangen nedenfor, er vi uenige i Skattedirektoratets rettslige vurdering slik den har kommet til uttrykk i meldingen. Vår uttalelse nå supplerer fortolkningsuttalelsen 16. november 2007, og innebærer at Skattedirektoratets melding 4. juli 2011 på dette punktet må revideres. Vi ber om at vårt standpunkt gjøres kjent for skattekontorene og bransjen samt at dette blir reflektert i Merverdiavgiftshåndboken.

Departementets standpunkt er nærmere begrunnet i punkt 2 flg. nedenfor.

2.

Departementet vil kommentere hvordan fullføringen av et byggetiltak etter merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b (kapitalvaren) får betydning i to relasjoner. For det første vil justeringsperioden på ti år starte opp på dette tidspunkt, jf.

merverdiavgiftsloven § 9-4 annet ledd. For det andre vil fullføring av byggetiltaket innebære oppstart av en seks måneders frist for å søke tilbakegående avgiftsoppgjør, se merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 første ledd annet punktum. Full fradragsrett, gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør, for inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt før registreringstidspunktet, forutsetter at byggetiltaket/kapitalvaren benyttes fullt ut i avgiftspliktig virksomhet.

Vurderingen av når et byggetiltak (kapitalvaren) skal anses fullført, må ta utgangspunkt i lovens ordlyd. Det følger av merverdiavgiftsloven § 9-4 annet ledd annet punktum at et byggetiltak "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". I de fleste tilfeller vil det være alternativet om "midlertidig brukstillatelse" som er relevant, da slik tillatelse normalt vil gis forut for utstedelse av ferdigattest.

For registrerte avgiftssubjekt gjøres fradraget for inngående merverdiavgift på anskaffelsene til et byggetiltak ofte fortløpende etter hvert som den inngående merverdiavgift blir pådratt. Når det gjelder utgangspunktet for justeringsperioden, ble imidlertid fullføringstidspunktet ansett mest hensiktsmessig, se Ot.prp. nr. 59 avsnitt 7.6.4, side 56 første spalte hvor det ble uttalt:

"Utgangspunktet for justeringsperioden bør derfor etter departementets syn ikke bero på når i byggeprosessen merverdiavgiften påløper, og av praktiske hensyn bør det heller ikke gjelde flere ulike justeringsperioder ved samme byggetiltak. Departementet foreslår derfor at justeringsperiodens begynnelse knyttet til det tidspunktet ny-, på- eller ombyggingen anses fullført."

For en rekke byggetiltak vil det ikke være problematisk å fastslå fullføringstidspunktet. Mange større utbyggingsprosjekter kan imidlertid gå over flere år, og vil kunne innebære en trinnvis utbygging. I slike tilfeller vil utbyggere kunne søke om midlertidig brukstillatelse for enkelte lokaler etter hvert som disse ferdigstilles og klargjøres for utleie eller annen bruk, mens andre lokaler ferdigstilles på senere tidspunkter. Men ordlyden i merverdiavgiftsloven gir ikke direkte veiledning i et tilfelle hvor det for eksempel foreligger flere midlertidige brukstillatelser for suksessive deler av samme bygg eller byggkompleks. Spørsmålet om *hvilken* midlertidig brukstillatelse som i tilfelle skal anses for å medføre oppstart av justeringsperioden for et bygg under oppføring, må derfor avgjøres ved fortolkning.

Forarbeidene til justeringsreglene, se Ot. prp. nr. 59 (2006-2007), gir ingen konkrete fortolkningsbidrag om justeringsperiodens oppstartstidspunkt ved trinnvis fullføring av bygg.

3.

Problemstillingen henger tett sammen med spørsmålet om et bygg under oppføring kan anses å bestå av flere kapitalvarer (for eksempel per lokale) med dertil hørende flere løpende justeringsperioder. Utgangspunktet for vurderingen av hva som er én

kapitalvare, er merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd. Etter bokstav b vil "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging, der inngående merverdiavgift ved dette utgjør minst 100 000 kroner", være kapitalvarer.

I fortolkningsuttalelsen 16. november 2007, jf. avsnitt 1.2, uttalte departementet at det er byggetiltaket som er utgangspunktet, og ikke det fysiske bygget byggetiltaket resulterer i:

"At kapitalvarebegrepet for fast eiendom skal knyttes opp mot byggetiltak som går ut på en ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette overstiger 100 000 kroner i inngående merverdiavgift, innebærer etter departementets oppfatning at det i utgangspunktet ikke vil være nødvendig å vurdere om byggetiltaket relaterer seg til ulike bygg, seksjoner osv."

Etter å ha oppstilt dette utgangspunktet pekte departementet på at den nærmere vurderingen av hva som utgjør ett byggetiltak, vil kunne stille seg forskjellig ettersom byggetiltaket går ut på ny-, på-, eller ombygging. Ved oppføring av bygg hvor deler av bygget ferdigstilles på ulike tidspunkt, vil det være kommentarene knyttet til nybygging som er av mest interesse. Om dette trakk departementet fram:

"Ved byggetiltak som går ut på *nybygging* vil det trolig være relativt enkelt å fastslå om det foreligger samme eller flere byggetiltak, og slike byggetiltak vil gjerne være så kostbare at beløpsgrensen på 100 000 kroner i inngående merverdiavgift uansett overstiges. Det kan imidlertid reises spørsmål om det foreligger ett eller flere byggetiltak – en eller flere kapitalvarer – ved større utbygninger som gjennomføres i flere byggetrinn. I slike tilfeller kan det være naturlig å anse de ulike byggetrinnene som flere byggetiltak og dermed som flere kapitalvarer. Det kan for eksempel tenkes at et kjøpesenter eller større kontorbygg blir utviklet som to forskjellige byggetrinn (i egne prosjekter) der byggetrinn 1 fullføres før byggetrinn 2 begynner. I slike tilfeller antar departementet at det vil være både naturlig og hensiktsmessig å behandle de to byggetrinnene som to byggetiltak og dermed som to kapitalvarer. Dette vil gjelde selv om hele utbyggingen for eksempel omfattes av den samme hovedentreprisen eller byggetillatelsen (se under). Det forhold at byggeprosessen står stille en tid, vil imidlertid ikke dermed bety at det foreligger flere byggetiltak."

For på- eller ombygginger uttalte departementet:

"Når det gjelder byggetiltak som går ut på *større på- eller ombygginger*, vil det trolig på samme måte som ved nybygging ofte være relativt enkelt å fastslå om dette skal anses som ett eller flere byggetiltak. Det forhold at byggetiltaket omfattes av den samme byggetillatelsen eller av den samme hovedentreprisen, vil typisk kunne være forhold som taler for at man står overfor samme og ikke flere byggetiltak."

Momenter knyttet til selve byggeprosjektet, som at utbyggingen dekkes eller ikke dekkes av samme byggetillatelse eller samme hovedentreprise, vil kunne få betydning for vurderingen av om det foreligger en eller flere kapitalvarer. Det samme gjelder konkrete forhold knyttet til ferdigstillelsen og oppstart av virksomhet (bruken av lokaler). Departementet er inne på disse momentene i fortolkningsuttalelsens avsnitt 5, side 9:

"I forarbeidene til denne bestemmelsen er blant annet pekt på at utgangspunktet for justeringsperioden ikke bør avhenge av når i byggeprosessen merverdiavgiften påløper og at det av praktiske hensyn ikke bør gjelde flere justeringsperioder ved samme byggetiltak. Om hva som anses som samme og ikke flere byggetiltak, se ovenfor i pkt. 1.2.

Ved oppføring av for eksempel et kjøpesenter eller kontorbygg kan det imidlertid tenkes at det gis brukstillatelse for deler av bygget - for eksempel en etasje - mens det fremledes pågår byggearbeider i andre deler av bygget. Spørsmålet er om justeringsperioden skal begynne å løpe for det enkelte lokale når det gis brukstillatelse for dette eller om justeringsperiodens skal begynne å løpe når det foreligger brukstillatelse for samtlige lokaler.

Hvis det som i eksempelet ovenfor forutsettes at oppføringen av kjøpesenteret/kontorbygget anses som en kapitalvare (og ikke flere kapitalvarer ved at kjøpesenteret/kontorbygget utvikles i flere faser som egne prosjekter, jf omtalen i pkt.1.2), er det nærliggende å anta at justeringsperioden skal begynne å løpe fra det tidspunkt det i dette tilfellet er utstedt ferdigattest eller gitt brukstillatelse for hele kjøpesenteret/kontorbygget. Det kan imidlertid tenkes tilfeller der man bør fravike dette utgangspunktet og i stedet legge til grunn at justeringsperioden begynner å løpe for enkelte lokaler selv om det for eksempel ikke er gitt brukstillatelse for alle lokalene."

Departementet har altså tidligere lagt til grunn at et byggetiltak vil kunne strekke seg over flere bygg såfremt bygningene inngår i et helhetlig byggeprosjekt. Samtidig vil flere delprosjekt i ett bygg kunne anses som separate byggetiltak. Det må således foretas en konkret vurdering av den enkelte utbyggingen.

4.

Hensynet til praktikable regler tilsier i utgangspunktet at et byggeprosjekt bør anses å utgjøre færrest mulig kapitalvarer og tilhørende løpende justeringsperioder. Dette utgangspunktet må likevel ikke strekkes for langt. Departementet vil presisere at formålet med justeringsreglene er at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over ti år. Med utgangspunkt i dette generelle prinsippet bør justeringsperioden for et lokale starte opp senest i forbindelse med at lokalet blir ferdigstilt/tatt i bruk. Dette vil måtte gjelde selv om andre lokaler ikke er ferdigstilt/tatt i bruk. Med unntak av omdisponeringer som vil kunne medføre tilbakeføring etter merverdiavgiftsloven § 9-6, vil det kunne være en risiko for at bruk før justeringsperioden starter, ikke vil reflekteres i fradragsretten gjennom justering. På samme måte bør heller ikke justeringsperioden for et lokale starte opp *før* lokalet er ferdigstilt/tatt i bruk, som en konsekvens av at andre lokaler er ferdigstilt/tatt i bruk. At justeringsperioden begynner å løpe før lokaler er ferdigstilt/tatt i bruk, vil i realiteten kunne innebære en forkorting av justeringsperioden og bruken vil dermed ikke kunne reflekteres i fradragsretten over ti år slik loven forutsetter.

For de fremtidige justeringsberegningene etter merverdiavgiftsloven § 9-5, etter at justeringsperioden har startet opp, kan ikke departementet se at det vil være av særlig betydning om et bygg i et konkret tilfelle anses som én eller flere kapitalvarer. Det

følger av merverdiavgiftsloven § 9-5 fjerde ledd at dersom endringer i bruken kun gjelder del av en kapitalvare, skal justering foretas for inngående merverdiavgift som knytter seg til denne delen.

At et fysisk bygg anses å bestå av flere kapitalvarer som fullføres trinnvis, vil innebære at det vil løpe flere justeringsperioder som eier/utleier må ha oversikt over og som enkelt må kunne identifiseres dersom avgiftsmyndighetene ber om opplysninger. Departementet viser til at problemstillingen knyttet til trinnvis ferdigstilling og fullføring ofte vil gjelde utleiebygg. Ved frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd vurderes fradragretten/fradragprosenten ved anskaffelsen per lokale/areal. Frivillig registrerte utleiere må derfor, uavhengig av om et byggeprosjekt skal anses som én eller flere kapitalvarer, holde en detaljert oversikt over bruken av de enkelte lokalene gjennom året, se merverdiavgiftsforskriften § 2-3-2. Den som er frivillig registrert, må også spesifisere anskaffelseskostnaden for hver enkelt leietaker for den enkelte kapitalvare jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2 annet ledd annet punktum.

Med utgangspunkt i den dokumentasjonen som allerede skal utarbeides for bygg, antar departementet at det ikke vil innebære en særlig administrativ merbelastning å måtte holde oversikt over flere justeringsperioder i samme bygg. Departementet antar ellers at de næringsdrivende utbyggerne vil ha et betydelig økonomisk incitament til å søke midlertidig brukstillatelse og få sine lokaler utleid så tidlig som mulig. Dette gjelder ikke bare med hensyn til å opptjene leieinntekter, men også fordi ferdigstillingen av lokalene og oppstarten av avgiftspliktig utleievirksomhet/egenbruk er nødvendige forutsetninger for å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør med sikte på å få fradragført inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene.

At enkelte lokaler skulle anses fullført utelukkende som en konsekvens av at andre lokaler ferdigstilles/tas i bruk, vil også kunne stenge for adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør ved at merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 annet punktum knytter fristen på seks måneder til fullføringen av byggetiltaket. Dette vil etter departementets oppfatning ikke være hensiktsmessig. Etter merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1 omfatter den frivillige registreringen "de utleide lokalene hvor brukeren ville hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift eller kompensasjon [...] dersom brukeren hadde eid bygget eller anlegget". Dersom omsetningen knyttet til et lokale ikke har oversteget beløpsgrensen i § 2-1 før registreringsterminen, og bygget eller anlegget er leid ut innen seks måneder etter fullføringen av lokalet, bør det etter departementets oppfatning innvilges tilbakegående avgiftsoppgjør.

Departementet holder derfor fast ved at et bygg kan anses å bestå av flere kapitalvarer, slik at bygg som utvikles gradvis, må kunne anses å bli fullført gradvis.

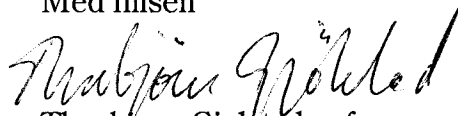
5.

Spørsmålet om når fullføring skjer, vil måtte bero på en konkret vurdering av tiltaket. Det overordnede formålet om at justeringsreglene skal sørge for at fradragsretten gjenspeiler bruken over ti år, vil imidlertid være veiledende for vurderingen.

Spørsmålet om *når* fullføring skjer, er samtidig et spørsmål om *hva* som fullføres. Når det skal tas stilling til om en bygning (eller deler av en bygning) skal anses som én eller flere kapitalvarer, framgår det av fortolkningsuttalelsen fra 2007 at det er relevant å se hen til omfanget av en byggetillatelse eller hovedentreprise. Det er som nevnt byggetiltaket som er det sentrale, ikke om tiltaket relaterer seg til flere bygg eller deler av et bygg.

Etter departementets oppfatning vil det kunne tenkes tilfeller der byggetiltak, som i utgangspunktet skal anses som ett byggetiltak, bør kunne deles i flere byggetiltak på grunn av utsettelse, stans mv. Dette vil være en naturlig konsekvens av lovmotivenes formålsbetraktninger om at fradragsretten skal reflektere den faktiske bruk av kapitalvaren i avgiftspliktig virksomhet. Departementet vil imidlertid presisere at det ikke må skje en kunstig oppdeling av byggetiltak for å omgå reglene, ved for eksempel å komme under grensen på 100 000 kroner i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b.

Med hilsen

  
Thorbjørn Gjølstad e.f.  
ekspedisjonssjef

  
Elisabeth Berge  
avdelingsdirektør