

Skattedirektoratet
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO

Deres ref
2015/414962

Vår ref
15/1810 SL Wal/KR

Dato
13.09.2018

Merverdiavgift - tolkningsuttalelse om overdragelse av bygg under oppføring

1. INNLEDNING

Finansdepartementet viser til tidligere kontakt om Skattedirektoratets prinsipputtalelse avgitt 6. februar 2015. I prinsipputtalelsen tar Skattedirektoratet stilling til utvalgte spørsmål knyttet til reglene om fradragsrett, justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift når utleiebygg under oppføring overdras ved fisjon. Departementet har nå foretatt en vurdering av utvalgte spørsmål som aktualiseres ved overdragelse av utleiebygg under oppføring, se punkt 3. Departementet kan ikke slutte seg til den rettsforståelsen Skattedirektoratet har gitt uttrykk for i prinsipputtalelsen.

2. KORT OM SKATTEDIREKTORATETS PRINSIPPUTTAELSE

Skattedirektoratets prinsipputtalelse gjelder oppføring av bygg for utleie og praktiseringen av reglene om fradragsrett, justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven. Situasjonen som behandles er der et selskap overdrar fast eiendom til et overtakende selskap ved fisjon. Eiendommen som overdras inngår i selskapets frivillige registrering for merverdiavgiftspliktig utleie, jf. merverdiavgiftsloven § 2-3. På eiendommen pågår byggearbeider som utgjør en kapitalvare etter merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b og andre vedlikeholdsarbeider (ikke kapitalvare). I prinsipputtalelsen la Skattedirektoratet blant annet til grunn at det er forutsetning for fradragsrett at leietakerne er til stede i

utleiebygget når byggearbeidene pågår, og selskapet vedtar at eiendommen skal overdras ved fisjon.

3. DEPARTEMENTETS VURDERING

3.1 Rettslig utgangspunkt

Omsetning og utleie av fast eiendom er som utgangspunkt unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. § 3-11. Utleier skal som hovedregel ikke oppkreve merverdiavgift på leievederlaget og har heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i utleievirksomheten.

Ordningen med frivillig registrering for utleie av fast eiendom innebærer at utleier på nærmere vilkår likevel er avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav k, jf. § 2-3 første og tredje ledd. Avgiftsplikten innebærer at utleier skal oppkreve merverdiavgift på leievederlag og utleier har også fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den frivillig registrerte utleievirksomheten. Frivillig registrering kan skje før et bygg er oppført og klargjort for leietakers bruk, med den virkning at utbyggeren får løpende fradragsrett for oppføringskostnader, jf. HR-2017-1948-A avsnitt 33. Tilsvarende standpunkt følger også av Finansdepartementets tolkningsuttalelse 17. desember 2013. En forutsetning er at det må være avklart hvem som skal leie lokalene som er under oppføring og at det må dreie seg om en identifisert og avklart bruk til avgiftspliktig virksomhet, jf. HR-2017-1948-A avsnitt 36.

3.2 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

Spørsmålene som behandles under dette punktet gjelder fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i frivillig registrert utleievirksomhet, og omfatter både byggearbeider som utgjør en kapitalvare etter merverdiavgiftsloven og vedlikeholdsarbeider (ikke kapitalvare).

Hjemmel for fradragsrett følger av merverdiavgiftsloven § 8-1, som lyder:

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»

Bestemmelsen oppstiller tre vilkår for fradragsrett. Den næringsdrivende må være registrert i Merverdiavgiftsregisteret (registreringsvilkåret). Anskaffelsen må være til bruk i avgiftssubjektets virksomhet (tilordningsvilkåret). Anskaffelsen må være til bruk i den registrerte virksomheten (tilknytningsvilkåret). I tillegg må den inngående merverdiavgiften dokumenteres med bilag (legitimasjonsvilkåret), jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 første ledd.

Det grunnleggende utgangspunkt er at vilkårene for fradragsrett vurderes i lys av forholdene på anskaffelsestidspunktet, jf. Rt. 2006 side 293 avsnitt 33 og Rt. 2012 side 432 avsnitt 44. Tilsvarende standpunkt forutsettes også i forarbeidene til justeringsreglene i merverdiavgiftsloven, se Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 38. Utgangspunktet gjelder også for frivillig registrert utleievirksomhet, dvs. at det også her er forholdene på anskaffelsestidspunktet som er avgjørende for om vilkårene for fradragsrett er oppfylte.

Departementet antar at spørsmålet som i praksis volder mest tvil er om tilknytningsvilkåret er oppfylt, herunder om anskaffelsene er «til bruk i» den frivillig registrerte utleievirksomheten. Spørsmålet om anskaffelsen er til bruk i den registrerte utleievirksomheten beror på en alminnelig vurdering av de faktiske forholdene i saken på anskaffelsestidspunktet. Hvorvidt utbygger på et senere tidspunkt velger å overdra bygget som er under oppføring, har derfor i utgangspunktet ikke betydning for om det forelå fradragsrett på anskaffelsestidspunktet. Departementet antar likevel at faktiske omstendigheter inntråd etter anskaffelsestidspunktet kan belyse hva anskaffelsen var til bruk for. I den utstrekning leietakere er til stede i bygget før beslutning om overdragelse, vil dette kunne være et moment som peker i retning av at anskaffelsen var til bruk i avgiftspliktig virksomhet med utleie av fast eiendom. Og motsatt, dersom det treffes beslutning om overdragelse av utleiebygget før leietakere er til stede i bygget, kan dette være et moment for at anskaffelsene ikke var til bruk i den registrerte utleievirksomheten. Er ikke anskaffelsene til bruk i den registrerte utleievirksomheten, men f. eks. er tilknyttet en avgiftsunntatt overdragelse av utleiebygget, er ikke tilknytningsvilkåret oppfylt. Departementet understreker at tilknytningsvurderingen beror på en konkret vurdering av alle relevante omstendigheter i saken. Det er etter vår oppfatning ikke rettslig grunnlag for å oppstille en presumsjon om at det ikke foreligger fradragsrett utelukkende basert på leietakers manglende tilstedeværelse i bygget.

Departementet finner også grunn til å presisere at merverdiavgiftsloven § 8-1 kun er en bestemmelse om fradragsrett. Bestemmelsen kan ikke benyttes som hjemmel for tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift som følge av omstendigheter inntruffet etter anskaffelsen.

3.3 Justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift

Dersom forutsetningene for fradragsretten endrer seg etter anskaffelsen kan reglene om justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven kapittel 9 komme til anvendelse. Plikten til å justere eller tilbakeføre gjelder inngående merverdiavgift på kapitalvarer ved endret bruk, jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 første ledd. Det skal derfor ikke justeres eller tilbakeføres fradragsført inngående merverdiavgift knyttet til vedlikeholdsarbeider (ikke kapitalvare). I det følgende behandles justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift knyttet til byggearbeider som utgjør en kapitalvare.

Plikten til å foreta justering inntreer når et byggetiltak som utgjør en kapitalvare «overdras», jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd. Ved overdragelse forstås både salg, uttak fra den avgiftspliktige virksomheten og vederlagsfri overføring til ny eier, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 67. Dessuten er det også lagt til grunn i praksis at overdragelser ved fisjon og fusjon er justeringshendelser, se Merverdiavgiftshåndboken 2018 side 833-834 med videre henvisninger. Skjer overdragelsen *etter* ferdigstillingen av byggetiltaket plikter virksomheten som utgangspunkt å (ned)justere fradragsført inngående merverdiavgift. Plikten til å foreta justering kan likevel unnlates dersom mottakeren overtar justeringsforpliktelsen, jf. merverdiavgiftsloven § 9-3.

Overdras bygget *før* ferdigstillingen kommer merverdiavgiftsloven § 9-7 til anvendelse. Etter bestemmelsens første ledd skal fradragsført inngående merverdiavgift tilbakeføres dersom «kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b før fullføringen selges». Selv om lovteksten i § 9-7 omtaler transaksjonsformen salg, er det lagt til grunn at bestemmelsen også gjelder for de øvrige former for disposisjoner som er å anse som overdragelser etter § 9-2 tredje ledd, se Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 19. desember 2007. Se også Borgarting lagmannsretts dom 26. april 2016 inntatt i Utv. 2016 side 1084 der det ble konkludert med at fusjon utløser tilbakeføringsplikt etter merverdiavgiftsloven § 9-7. Utgangspunktet er dermed at et avgiftssubjektet må tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift knyttet til et byggetiltak (kapitalvare) dersom eiendommen overdras før ferdigstillingen. Tilbakeføringsplikten kan likevel unnlates dersom mottakeren overtar plikten til å tilbakeføre den fradragsførte inngående merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 9-7 annet ledd.

3.4 Forhåndsregistrering mv.

Dersom den frivillig registrerte virksomheten er i en forhåndsregistreringssituasjon, kan det oppstå særskilte spørsmål dersom utleiebygget som er under oppføring overdras.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 2-1 at næringsdrivende blir registreringspliktige når omsetningen overstiger 50 000 kroner over en periode på tolv måneder. Det kan gå lang tid fra prosessen med å forberede og etablere virksomheten til omsetningsgrensen er oppfylt. Merverdiavgiftsloven § 2-4 åpner derfor for forhåndsregistrering på nærmere vilkår. Forhåndsregistrering gis for et avgrenset tidsrom med den forutsetning at de generelle vilkår for registrering (avgiftspliktig omsetning over beløpsgrensen) blir oppfylt innenfor den gitte tidsperioden. Dersom forutsetningene ikke innfris skal virksomheten slettes fra Merverdiavgiftsregisteret med mindre skattekontoret finner at perioden bør forlenges, se Merverdiavgiftshåndboken 2018 side 185. Forutsetningene innfris ikke dersom virksomheten kun har enkeltstående omsetning som er av en helt annen karakter enn det virksomheten ble forhåndsregistrert for, se nærmere Gulating lagmannsretts dom 4. mars 2015 inntatt i Utv. 2015 side 970.

Departementet legger til grunn at disse utgangspunktene også gjelder for utleiery som er forhåndsregistrert i Merverdiavgiftsregisteret for å drive frivillig registrert utleievirksomhet av bygg og anlegg. Dette betyr at den som er forhåndsregistrert og frivillig registrert for utleie av bygg eller anlegg som utgangspunkt må generere avgiftspliktig omsetning (leievederlag) i utleievirksomheten over beløpsgrensen innenfor den gitte tidsfristen, for å bli ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dersom forutsetningene for forhåndsregistreringen ikke innfris, f. eks. fordi utleiebyggene overdras og avgiftspliktig omsetning i utleievirksomheten uteblir, skal virksomheten slettes fra Merverdiavgiftsregisteret. Skattemyndighetene kan ved sletting fra registeret også endre fastsettingen for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 12-1, se nærmere omtale nedenfor.

For å ta stilling til om virksomheten har oppnådd ordinær registrering må det undersøkes hvilke utleieforhold som omfattes av den frivillige registreringen. Frivillig registrering for utleie av bygg og anlegg kan skje på to måter. Enten ved søknad og registreringsvedtak fra skattekontoret (jf. merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd, jf. § 14-1 tredje ledd) eller dersom utleier allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og behandler utleieforholdet som avgiftspliktig (jf. merverdiavgiftsloven § 2-3 tredje ledd). Omfanget av den frivillige registreringen avhenger av hvilken registreringsform som benyttes. Søknad og vedtak på frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd gjelder «de utleide arealer» til bruk i avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1 første ledd. Vedtak på frivillig registrering gjelder derfor i utgangspunktet *alle utleielokaler* til bruk i avgiftspliktig virksomhet, se også Merverdiavgiftshåndboken 2018 side 167. Frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3 tredje ledd omfatter derimot kun det enkelte «leieforholdet» som behandles avgiftspliktig, se også her Merverdiavgiftshåndboken 2018 side 167. Departementet antar at spørsmålet om forhåndsregistrering i kombinasjon med frivillig registrering av virksomhet med utleie av bygg eller anlegg først og fremst vil være aktuelt ved frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd.

Finansdepartementet antar at betydningen av dette er at virksomheter som er forhåndsregistrert og frivillig registrert etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd kan oppnå ordinær frivillig registrering ved at avgiftspliktig omsetning i utleievirksomheten overstiger beløpsgrensen, dvs. de utleieforholdene som omfattes av den frivillige registreringen. Dette gjelder selv om noen av utleieforholdene ikke kommer i gang med å generere avgiftspliktig omsetning på avgiftssubjektets hånd, f. eks. fordi virksomheten overdrar utleiebygg(ene). Når virksomheten har oppnådd ordinær registrering i Merverdiavgiftsregisteret, kan ikke skattemyndighetene endre fastsettingen etter skatteforvaltningsloven § 12-1.

Dersom den forhåndsregistrerte virksomheten overdrar sine utleiebygg slik at forutsetningen om avgiftspliktig omsetning over beløpsgrensen i den registrerte utleievirksomheten ikke oppnås, skal virksomheten slettes fra

Merverdiavgiftsregisteret. Skattemyndighetene kan som nevnt også endre fastsettingen av merverdiavgift. Det fulgte av den tidligere § 18-1 første ledd bokstav c i merverdiavgiftsloven at avgiftsmyndighetene kunne endre fastsettingen dersom noen ble registrert eller stående registrert uten å oppfylle vilkårene for registrering, og staten ble påført et avgiftstap. Ved overgangen til skatteforvaltningsloven ble rettstilstanden forutsatt videreført på dette punktet, jf. Prop. 38 LS (2015-2016) side 165. Korrekt hjemmel for å kreve tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift er nå skatteforvaltningsloven § 12-1.

Det som er gjenstand for endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1 (tidligere merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav c) er det avgiftstapet staten er påført som følge av at noen uriktig har blitt registrert eller stående registrert. Selv om vilkårene for forhåndsregistrering på registreringstidspunktet var oppfylte, kan etterberegning foretas for hele perioden virksomheten har vært forhåndsregistrert når forutsetningene ikke innfris, jf. Rt. 2015 side 24 og Ot.prp. nr. 84 (1988-1989) side 3. Utgangspunktet er derfor at virksomheten i et slikt tilfelle må tilbakebetale avgiftsfordelen som følge av uriktig forhåndsregistrering. Denne avgiftsfordelen vil være den fradragsførte inngående merverdiavgiften på oppføringskostnader mv.

Departementet finner for øvrig av den grunn til å presisere at den som overtar utleiebygg(ene), kan overta justeringsretten og dermed få oppjustert fradraget for inngående merverdiavgift på kapitalvaren (bygget) over den gjenværende delen av justeringsperioden etter reglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9.

4. AVSLUTNING

Departementet ber Skattedirektoratet trekke tilbake prinsipputtalelsen av 6. februar 2015. Samtidig bes det om at denne tolkningsuttalelsen fra departementet publiseres, reflekteres i Merverdiavgiftshåndboken og gjøres kjent for skattekontorene.

Med hilsen

Frédéric Wilt
avdelingsdirektør

Ørjan Walseth
rådgiver

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer