

## **Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 19. desember 2007 til forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer**

Finansdepartementet har i forbindelse med ikrafttreddelsen 1. januar 2008 av de nye justeringsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven fastsatt en forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (forskrift nr. 132). Med sikte på best mulig forutberegnelighet har departementet valgt å gi sitt syn på hvordan forskriften skal fortolkes, blant annet med utstrakt bruk av eksempler. Det vises i denne sammenheng også til [departementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007](#). Vi har valgt å bygge opp denne fortolkningsuttalelsen som kommentarer til de enkelte bestemmelsene i forskriften:

### **Til § 1-1 Årlig justering**

En registrert næringsdrivende skal hvert regnskapsår/justeringsår vurdere om virksomhetens kapitalvarer brukes mer eller mindre til fradragsberettigede formål sett i forhold til fradraget ved justeringsperiodens begynnelse, jf. merverdiavgiftsloven § 26 d første ledd. Dette kan medføre at virksomheten enten får rett til å justere fradrag for inngående merverdiavgift opp eller en plikt til å justere slikt fradrag ned. Dette skal gjennomføres som en årlig justering under justeringsperioden, jf. *første ledd*.

Det følger av *annet ledd* at en slik årlig justering skal foretas i omsetningsoppgaven for sjette termin eller i årsoppgaven det året som endringen(e) som utløser justering skjer. Ved avvikende regnskapsår skal årlig justering foretas i omsetningsoppgaven for terminen for regnskapsårets avslutning.

### **Til § 1-2 Samlet justering**

Ved overdragelse av kapitalvare eller opphør av avgiftspliktig virksomhet skal det skje en samlet justering av inngående merverdiavgift for den resterende delen av justeringsperioden, dersom ikke justeringsforpliktelsen overføres til mottakeren av kapitalvaren, jf. forskriften § 2-2.

Ved en samlet justering anses med andre ord kapitalvaren, i den resterende delen av justeringsperioden, for å ha gått over til ikke fradragsberettiget bruk.

Det følger videre av bestemmelsen at en samlet justering skal foretas i omsetningsoppgaven for den termin overdragelsen av kapitalvaren eller opphøret av den avgiftspliktige virksomheten skjer.

En samlet justering er i utgangspunktet definitiv, men på visse vilkår kan justeringsbeløpet som betales ved en slik samlet justering være gjenstand for en senere justering, jf. forskriften § 2-8.

### **Til § 1-3 Beregning av justeringsbeløp**

Denne bestemmelsen fastslår for det første hvilken merverdiavgift som skal inngå i justeringsgrunnlaget ved anskaffelse eller fremstilling av en kapitalvare. Dette vil utgjøre grunnlaget ved beregningen av det årlige eller et samlet justeringsbeløp. Dessuten angir bestemmelsen en metode for å beregne det årlige justeringsbeløpet.

Det følger av *første ledd* at for kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 1 (maskiner, inventar mv.) beregnes det beløpet som årlig skal justeres som en femdel av den inngående merverdiavgift som påløp ved anskaffelsen eller fremstillingen av kapitalvaren, sett i forhold til forskjellen mellom fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse og fradragsprosenten innenfor det enkelte regnskapsår.

Det årlige justeringsbeløpet for slike kapitalvarer kan beregnes ved å benytte følgende formel:

$1/5 \times$  (fradragsprosenten for kapitalvaren ved justeringsperioden begynnelse – fradragsprosenten for kapitalvaren innenfor det enkelte regnskapsår, det vil si i justeringsåret)  $\times$  inngående merverdiavgift som påløp ved anskaffelsen av kapitalvaren.

Dersom man ved denne beregningen kommer frem til et positivt beløp reduserer dette fradraget for inngående merverdiavgift, mens et negativt beløp tilsvarende vil øke fradraget for inngående merverdiavgift. Beløpet tas med i omsetningsoppgaven som henholdsvis en reduksjon eller økning av inngående merverdiavgift, jf. forskriften § 1-4. Se nærmere forklaring i eksempel 1 nedenfor.

Dersom endringen i fradragsprosenten omtalt ovenfor er mindre enn ti prosentpoeng, skal det imidlertid ikke foretas noen justering, jf. merverdiavgiftsloven § 26 e femte ledd.

Videre følger det av *annet ledd* at for kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2 (det vil si ny-, på- eller ombygging av fast eiendom, heretter også omtalt som byggetiltak) beregnes det beløpet som årlig skal justeres som en tidel av den inngående merverdiavgift som påløp i forbindelse med byggetiltaket, sett i forhold til forskjellen mellom fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse og fradragsprosenten innenfor det enkelte regnskapsår. Formelen som kan benyttes for å komme frem til det årlige justeringsbeløpet vil være den samme som over, bortsett fra at  $1/5$  byttes ut med  $1/10$  siden justeringsperioden for slike kapitalvarer er 10 år og ikke 5 år. Se nærmere forklaring i eksempel 2 nedenfor.

På samme måte som ovenfor skal det ikke foretas justering dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng, jf. merverdiavgiftsloven § 26 e femte ledd. Når det gjelder anvendelsen av denne såkalte bagatellgrensen der utleier er frivillig registrert for utleie av fast eiendom etter forskrift nr. 117, vises det til Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 pkt. 3.

I *tredje ledd* presiseres nærmere hva som skal regnes som inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med et byggetiltak, og som dermed utgjør grunnlaget for beregning av justeringsbeløpet (justeringsgrunnlaget).

Dette vil for det første være merverdiavgift som skal betales for en kjøpt tjeneste i forbindelse med byggetiltaket, jf. *bokstav a*, eller merverdiavgift som skal betales for varer som anskaffes (kjøpes, innføres, mv.) og som tilføyes eiendommen i forbindelse med byggetiltaket, jf. *bokstav c*. Når det gjelder den nærmere avgrensningen av hvilke kostnader (for varer og tjenester) som skal henføres til et byggetiltak, vises det til Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007, særlig pkt. 1.1.

I *bokstav b* presiseres det at merverdiavgift av egne byggetjenester skal inngå i justeringsgrunnlaget.

Dette vil for det første være merverdiavgift som skal beregnes etter merverdiavgiftsloven § 10 første ledd jf. § 14 tredje ledd annet punktum. I dette tilfellet driver virksomheten med oppføring av bygg for fremmed regning (entreprise), og den vil være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 10 første ledd. Dersom virksomheten også oppfører bygg for egen regning for senere salg eller utleie er dette ikke avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 5a første ledd. Det må imidlertid beregnes merverdiavgift av egne byggetjenester som utføres i den forbindelse, jf. merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd annet punktum, og slik merverdiavgift skal inngå i justeringsgrunnlaget.

For det andre inngår i justeringsgrunnlaget merverdiavgift som skal beregnes i henhold til merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, jf. § 14. I dette tilfellet driver virksomheten utelukkende med oppføring av bygg eller anlegg for egen regning for senere salg eller utleie. Virksomheten driver dermed i prinsippet fullt ut ikke avgiftspliktig virksomhet og vil ikke direkte omfattes av merverdiavgiftsloven § 14. For å få en mest mulig nøytral avgiftsbehandling av virksomheter som utelukkende driver med oppføring av bygg for egen regning (egen regi) med virksomheter

som oppfører bygg i fremmed regi, følger det derfor av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd at næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, skal beregne og betale merverdiavgift som ved uttak når varer og tjenester tas i bruk i virksomheten. Dessuten henviser bestemmelsen til merverdiavgiftsloven § 14 som gis tilsvarende anvendelse i disse tilfellene.

For det tredje inngår i justeringsgrunnlaget merverdiavgift som skulle vært betalt dersom egne byggetjenester hadde vært utført for et ikke fradragsberettiget formål. Det kan tenkes at en entreprenørvirksomhet er frivillig registrert etter forskrift om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg (forskrift nr. 117), og at den selv utfører byggetjenester til bruk i utleievirksomheten. I dette tilfellet vil det ikke skje noen avgiftsberegning av egne byggetjenester siden (den delen av) virksomheten som tjenestene benyttes i har rett til fradrag. Den merverdiavgift som skulle vært betalt dersom slike tjenester hadde vært utført for et ikke fradragsberettiget formål inngår likevel i justeringsgrunnlaget. Formålet med dette er å oppnå en likebehandling av situasjoner der entreprenørvirksomheten (også) er registrert etter forskrift nr. 117 (har avgiftspliktig leietaker) med situasjoner der virksomheten ikke er registrert etter forskrift nr. 117 (ikke har avgiftspliktig leietaker). Når det gjelder dokumentasjon av slik merverdiavgift vises for øvrig til forskriften § 3-2.

## **Til § 1-4 Innberetning av justeringsbeløp i omsetningsoppgaven**

Det følger av denne bestemmelsen at justeringsbeløp, enten det skjer en årlig justering eller en samlet justering, skal tas med i omsetningsoppgaven som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift. Det er med andre ord ikke en egen post i omsetningsoppgaven til innberetning av justeringsbeløp.

Nedenfor følger to eksempler på hvordan årlig justering skal skje. Senere, i eksempel 3 til 6, vises hvordan samlet justering skal skje.

### **Eksempel 1: Endret bruk av maskin**

#### *Anskaffelsen/kapitalvaren*

A kjøper 1. mai 2008 en maskin til bruk i virksomheten, og i denne anskaffelsen inngår 1 000 000 kroner i merverdiavgift. Siden inngående merverdiavgift utgjør minst 50 000 kroner anses dette som en kapitalvare. A skal ved anskaffelsen bruke maskinen 80 prosent i avgiftspliktig virksomhet og 20 prosent i ikke avgiftspliktig virksomhet, og fradragsfører dermed 800 000 kroner.

#### *Justeringsår 1 (1.5.2008 – 31.12.2008)*

Maskinen brukes 80 prosent i avgiftspliktig virksomhet, og det skal dermed ikke skje noen justering.

#### *Justeringsår 2 (1.1.2009 – 31.12.2009)*

I løpet av det andre justeringsåret brukes maskinen 60 prosent i avgiftspliktig virksomhet. Denne reduksjonen i den avgiftspliktige bruken av kapitalvaren utløser en plikt for A til å justere inngående merverdiavgift, og beløpet som A må justere beregnes slik:

$$1/5 \times (80-60) \% \times 1\,000\,000 \text{ kroner} = 40\,000 \text{ kroner.}$$

Beløpet er positivt og inngående merverdiavgift må dermed reduseres med 40 000 kroner. Justeringen gjennomføres ved at A må redusere inngående merverdiavgift i omsetningsoppgaven for sjette termin 2009.

Det kan også tenkes at A ikke reduserer, men i stedet øker den avgiftspliktige bruken av maskinen i løpet av det andre justeringsåret. Dersom A bruker maskinen 100 prosent i avgiftspliktig virksomhet, vil beregningen av justeringsbeløpet for justeringsår 2 se slik ut:

$$1/5 \times (80-100) \% \times 1\,000\,000 \text{ kroner} = -40\,000 \text{ kroner.}$$

Beløpet er negativt og inngående merverdiavgift kan dermed økes med 40 000. Justeringen skjer ved at A kan øke inngående merverdiavgift i omsetningsoppgaven for sjette termin i 2009.

## **Eksempel 2: Endret bruk av fast eiendom og overdragelse etter justeringsperioden**

### *Anskaffelsen/kapitalvaren*

A driver en delvis avgiftspliktig virksomhet, og virksomheten har anskaffet et nybygg 19. april 2008. I forbindelse med byggingen har det påløpt 1 000 000 kroner i merverdiavgift, men siden bygget skal brukes 75 prosent i avgiftspliktig virksomhet har A bare fradragført 750 000 kroner.

### *Justeringsår 1 (19.4.2008 – 31.12.2008)*

Ved justeringsårets utgang konstateres det at det ikke har skjedd noen endringer i den avgiftspliktige bruken av bygget/kapitalvaren, og det skal dermed ikke skje noen justering dette året.

### *Justeringsår 2 (1.1.2009 – 31.12.2009)*

Den avgiftspliktige bruken av bygget endres i forhold til fradragretten ved anskaffelsen/justeringsperiodens begynnelse, og ved justeringsårets utgang konstateres det at den avgiftspliktige bruken av bygget i år 2 har økt til 90 prosent.

Justeringsbeløpet for år 2 fremkommer slik:

$$1/10 \times (75 - 90) \% \times 1\,000\,000 \text{ kroner} = -15\,000 \text{ kroner.}$$

Beløpet er negativt, og det betyr at fradrag for inngående merverdiavgift i år 2 øker med 15 000 kroner. Denne justeringen skal foretas i omsetningsoppgaven for sjette termin i 2009.

### *Justeringsår 3 (1.1.2010 – 31.12.2010)*

Den avgiftspliktige bruken av bygget reduseres i forhold til fradragretten ved anskaffelsen/justeringsperiodens begynnelse, og ved justeringsperiodens utgang konstateres det at den avgiftspliktige bruken i år 3 har vært 40 prosent.

Justeringsbeløpet for år 3 fremkommer slik:

$$1/10 \times (75-40) \% \times 1\,000\,000 \text{ kroner} = 35\,000 \text{ kroner.}$$

Beløpet er positivt og det betyr at fradrag for inngående merverdiavgift i år 3 skal reduseres med 35 000 kroner. Denne justeringen skal foretas i omsetningsoppgaven for sjette termin 2010.

### *Justeringsår 4 – 10 (1.1.2011 – 31.12.2017)*

Den fradragberettigede bruken av kapitalvaren er 75 prosent, som tilsvarer fradragprosenten ved anskaffelsen/justeringsperiodens begynnelse. Det skal derfor ikke skje noen justering av inngående merverdiavgift.

### *År 11*

Kapitalvaren overdras i juni 2018. Overdragelsen utløser ingen justering da justeringsperioden utløp ved utgangen av 2017.

## **Til § 2-1 Definisjoner**

Med rett og plikt til å justere menes den latente eller fremtidige rett og plikt som foreligger til å justere fradraget for inngående merverdiavgift opp eller ned dersom det inntreer en justeringshendelse etter overdragelsen av kapitalvaren. For å tydeliggjøre hva som menes med overføring av rett og plikt til å justere gis en definisjon av disse uttrykkene.

Med overføring av rett til å justere menes overføring av den fremtidige retten overdrageren har til å justere opp fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragberettigede formål øker.

Med overføring av plikt til å justere (justeringsforpliktelsen) menes overføring av den fremtidige plikten overdrageren har til å justere ned fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragberettigede formål reduseres.

## **Til § 2-2 Hovedbestemmelse**

Det følger av *første ledd* at ved overdragelse av kapitalvare som nevnt i merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2 – det vil si fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging (byggetiltak) der inngående merverdiavgift på kostnadene ved byggetiltaket utgjør minst 100 000 kroner – overføres på visse vilkår overdragerens rett og plikt til å justere til mottakeren. Det samme gjelder ved overdragelse av andre kapitalvarer som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av denne.

Virkingen av en slik overføring av rett og plikt til å justere følger av annet ledd, ved at overdrageren av kapitalvaren skal justere for de endringer i bruken av kapitalvaren (endring i fradragberettigede formål) som skjer i sin eiertid, mens mottakeren av kapitalvaren skal justere for de endringer som skjer i sin eiertid.

Ved overdragelse av en virksomhet hvor den overdragende virksomheten (overdrageren) allerede har begynt å justere inngående merverdiavgift knyttet til en kapitalvare (justeringsperioden løper), innebærer en overføring av rett og plikt til å justere at den overtakende virksomheten (mottakeren) fortsetter justeringen tilsvarende det overdrageren skulle ha gjort dersom vedkommende ikke hadde overdratt virksomheten.

Når det gjelder endret avgiftspliktig bruk som skjer i overdragerens eiertid, må overdrageren selv oppfylle justeringsforpliktelsen som følge av dette. Dette overføres med andre ord ikke til mottakeren. Når det gjelder endringer som skjer i det justeringsåret som overdragelsen finner sted, må en justeringsforpliktelse som følge av dette oppfylles samlet av overdrageren. Det samme gjelder utnyttelsen av en rett til å justere fradraget opp. Et eksempel på dette er gitt i eksempel 6, se justeringsår 2.

Dersom overdrageren gir feilaktige opplysninger kan vedkommende imidlertid også bli ansvarlig for hendelser som skjer etter overdragelsen av kapitalvaren, jf. forskriften § 2-7.

En ordning med overføring av rett og plikt til å justere vil i mange tilfeller være en praktisk ordning som innebærer at overdragelser av fast eiendom og virksomhetsoverdragelser kan skje uten at selve overdragelsen utløser noen justering av inngående merverdiavgift. Justering i forbindelse med overdragelsen skal bare skje dersom overdragelsen kombineres med en endring i den fradragberettigede bruken av kapitalvaren som overdras. Ordningen vil også forhindre at det oppstår kumulasjon av merverdiavgift ved slike overdragelser. Dette skjer ved at mottakeren langt på vei settes i overdragerens posisjon både med hensyn til dennes rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift. Både rett og plikt til å justere kan overdras i flere ledd.

## **Til § 2-3 Vilkår for overføring av plikt til å justere (justeringsforpliktelsen)**

Bestemmelsen oppstiller de nærmere vilkårene for overføring av justeringsforpliktelsen. I tillegg er det stilt krav til dokumentasjon i forskriften § 3-3.

Det er for det første et vilkår for overføring av justeringsforpliktelsen at mottakeren er en næringsdrivende registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Mottakeren må dessuten ha minst samme fradagsrett for inngående merverdiavgift for kapitalvaren som overdrageren hadde på det tidspunktet kapitalvaren ble anskaffet. Dersom mottakerens fradagsrett er mindre enn

overdragerens fradragrett, kan mottakeren bare overta den delen av overdragerens justeringsforpliktelse som svarer til mottakerens fradragrett for kapitalvaren. Den resterende del av justeringsforpliktelsen må i dette tilfelle justeres samlet av overdrageren.

Det kan også tenkes at kapitalvaren overdras til en mottaker som er en kommune eller en annen kompensasjonsberettiget mottaker, jf. lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. I dette tilfellet kan justeringsforpliktelsen også overføres, og da i den grad anskaffelsen/kapitalvaren er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Formålet med dette er å likestille anskaffelse av brukte kapitalvarer i en justeringsperiode med anskaffelse av nye kapitalvarer.

En overføring av justeringsforpliktelsen krever dessuten at mottakeren gir samtykke til en slik overføring. Dette vilkåret er imidlertid fraveket når det gjelder overføring av justeringsforpliktelsen ved opphør av bruksrett knyttet til fast eiendom, jf. forskriften § 2-5 annet ledd. Her overføres justeringsforpliktelsen til innehaveren av eiendommen dersom ikke annet er avtalt.

Mottakerens samtykke inntas i en avtale som nevnt i forskriften § 3-3.

Når det gjelder overføring av rett til å justere skjer dette uten at mottakeren samtykker. Men for å kunne utnytte retten til å justere i fremtiden må overdrageren samarbeide ved å lage en oppstilling som nevnt i forskriften § 3-4. I de fleste tilfeller vil imidlertid både rett og plikt til å justere være dokumentert i ett og samme dokument, det vil si i avtale som nevnt i forskriften § 3-3.

## **Til § 2-4 Vilkår for overføring av rett til å justere**

Det kan i utgangspunktet virke unødvendig å oppstille et eget vilkår for at retten til å justere overføres til mottakeren ved overdragelse av en kapitalvare. Bestemmelsens siktemål er å tydeliggjøre at en slik rett overføres til mottakeren ved overdragelsen av kapitalvaren dersom ikke annet er avtalt.

Vilkåret som oppstilles i § 2-4 er at mottakeren er næringsdrivende og at kapitalvaren anskaffes til bruk i dennes næringsvirksomhet. I tillegg er det stilt krav til dokumentasjon i forskriften § 3-4.

Bestemmelsen i § 2-4 innebærer at kapitalvarer som anskaffes til privat bruk ikke vil omfattes av en slik rett til justering. At justeringsbestemmelsene ikke gjelder for slike anskaffelser følger også av Ot. prp. nr. 59 (2006 – 2007) s. 49.

Som nevnt følger det av forskriften at retten til å justere også overføres i tilfeller hvor det ikke skjer en samtidig overføring av justeringsforpliktelsen. Det kan for eksempel skyldes at overdrageren ikke har fradragført noe inngående merverdiavgift eller at vilkårene for overføring av justeringsforpliktelsen ikke er oppfylt.

Når justeringsforpliktelsen ikke kan overføres må overdrageren foreta en samlet justering. Det kan imidlertid tenkes at mottakeren etter overdragelsen, men før utløpet av justeringsperioden, blir registrert for merverdiavgift/tar kapitalvaren i bruk i avgiftspliktig virksomhet. I så fall kan mottakeren justere årlig fra dette tidspunktet og i resten av justeringsperioden. Denne situasjonen tilsvare langt på vei forholdet hvor en avgiftspliktig virksomhet opphører, men igjen blir avgiftspliktig under justeringsperioden, jf. forskriften § 2-8. I begge tilfeller kan justeringen fortsette dersom og fra det tidspunktet kapitalvaren igjen brukes i avgiftspliktig virksomhet. Og i begge tilfeller forutsetter en slik rett til (fortsatt) justering at det faktisk er foretatt en samlet justering.

For å kunne utnytte sin rett til å justere er det videre nødvendig at mottakeren har opplysninger om kapitalvaren (størrelsen på inngående merverdiavgift osv.) som setter vedkommende i stand til å justere inngående merverdiavgift med riktige beløp, jf. forskriften § 3-4. I mange tilfeller vil

både rett og plikt til å justere være dokumentert i ett og samme dokument, det vil si i avtale som nevnt i § 3-3. Men dersom det ikke er noen justeringsforpliktelse å overføre eller vilkårene for justering ikke er oppfylt, vil det være behov for en oppstilling som nevnt i § 3-4.

Mottakeren av en rett til å justere inngående merverdiavgift vil imidlertid aldri få større rett til å justere enn det overdrageren hadde. Dersom overdrageren i oppstilling som nevnt i forskriften § 3-4 opplyser om at påløp merverdiavgift utgjør 300 000 kroner, mens det riktige beløpet er 100 000 kroner, får mottakeren bare rett til å justere med utgangspunkt i 100 000 kroner. Dette antar departementet må gjelde uavhengig av om mottakeren kjente til eller burde ha kjent til det riktige beløpet eller ikke.

Rett til å justere overføres ikke bare til andre næringsdrivende, men også til en kommune eller en annen kompensasjonsberettiget mottaker, jf. lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Nedenfor følger fire eksempler som har som siktemål å illustrere bestemmelsene beskrevet overfor:

### **Eksempel 3: Overdragelse av fast eiendom og justeringsforpliktelsen overføres ikke til ny eier (mottakeren)**

#### *Anskaffelsen/kapitalvaren*

Et nybygg fullføres 15. april 2008 og A tar bygget i bruk i sin avgiftpliktige virksomhet. Merverdiavgift som er påløpt i forbindelse med byggtiltaket/kapitalvaren er 1 000 000 kroner og A har fradragsført dette i sin helhet.

#### *Justeringsår 1 – 3 (15.4.2008 – 31.12.2010)*

I disse justeringsårene skjer det ingen endring i den avgiftspliktige bruken av kapitalvaren, og det skal dermed ikke skje noen justering av inngående merverdiavgift.

#### *Justeringsår 4 (1.1.2011 – 31.12.2011) og justeringsår 5 – 10 (1.1.2012 – 31.12.2017)*

A selger bygget 1. august 2011 til B. B er en ikke avgiftspliktig virksomhet, og kan derfor ikke overta A sin justeringsforpliktelse knyttet til bygget. Eller B er en avgiftspliktig virksomhet, men som ikke ønsker å overta justeringsforpliktelsen (manglende samtykke).

Siden justeringsforpliktelsen ikke overføres fra A til B, utløser overdragelsen en justering og A må justere samlet for den resterende delen av justeringsperioden. Bygget anses med andre ord for å gå over til ikke fradragsberettiget bruk i den resterende delen av justeringsperioden.

I det fjerde justeringsåret er imidlertid bygget blitt brukt syv måneder i avgiftspliktig virksomhet og fem måneder i ikke avgiftspliktig virksomhet, og den fradragsberettigede bruken dette året vil derfor være  $(100 \times 7/12 + 0 \times 5/12)$  58 prosent. Forskjellen mellom fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse/anskaffelsen og fradragsprosenten innenfor justeringsåret er 42 prosentpoeng (100-58). Siden merverdiavgift som inngår i anskaffelsen/kapitalvaren er 1 000 000 kroner, vil beløpet som justeringen skal skje med for det fjerde justeringsåret være:

$$1/10 \times (100-58) \% \times 1\,000\,000 \text{ kroner} = 42\,000 \text{ kroner.}$$

I det femte justeringsåret anses bygget fullt ut å være til bruk for formål som ikke er fradragsberettiget, og forskjellen mellom fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse og fradragsprosenten innenfor justeringsåret er 100 prosentpoeng (100-0). Det beløpet som justeringen skal skje med for det femte justeringsåret vil være en tiel av 1 000 000 kroner (også omtalt som årets andel), det vil si 100 000 kroner. Det samme gjelder for justeringsårene 6 til 10.

Dette innebærer at A i forbindelse med salget av bygget må justere samlet for til sammen  $(42\,000 + 600\,000)$  642 000 kroner, og dette beløpet skal foretas i omsetningsoppgaven for den termin overdragelsen skjedde, det vil si for fjerde termin 2011.

## **Eksempel 4: Overdragelse av fast eiendom og justeringsforpliktelsen overføres til ny eier (mottakeren)**

*Anskaffelsen/kapitalvaren*

Som i eksempel 3 over.

*Justeringsår 1 – 3 (15.4.2008 – 31.12.2010)*

Som i eksempel 3 over.

*Justeringsår 4*

A selger bygget 1. august 2011 til B. B er avgiftspliktig virksomhet som skal bruke bygget fullt ut i sin avgiftspliktige virksomhet, og B samtykker i å overta justeringsforpliktelsen. Salget utløser dermed ingen justering.

Dersom A i dette tilfellet hadde brukt bygget i ikke avgiftspliktig virksomhet fra 1. januar 2011 og frem til overdragelsen 1. august 2011, ville imidlertid A måtte justere for denne bruksendringen. I dette tilfellet skal A dermed foreta en samlet justering i fjerde termin. A er med andre ord ansvarlig for justeringshendelser som skjer frem til overdragelsen av kapitalvaren..

*Justeringsår 5*

B bruker bygget fortsatt fullt ut i sin avgiftspliktige virksomhet, og det skal dermed ikke skje noen justering.

*Justeringsår 6 – 10*

B selger bygget 1. august 2013 til C som ikke kan overta B sin justeringsforpliktelse siden C skal bruke bygget i sin ikke avgiftspliktige virksomhet. På samme måte som i eksempel 3 utløser dermed salget en justering, og B må i dette tilfellet justere samlet for den resterende delen av justeringsperioden.

## **Eksempel 5: Overdragelse av fast eiendom og justeringsforpliktelsen overføres delvis til ny eier (mottakeren)**

*Anskaffelsen/kapitalvaren*

A har anskaffet en kapitalvare i form av et nybygg som fullføres 1. januar 2009, og bygget er 70 prosent til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgift som er påløpt i forbindelse med byggingen utgjør 1 000 000 kroner og A har fradragsført 700 000 kroner. Kapitalvaren har en justeringsperiode på 10 år, og årets andel av påløpt merverdiavgift utgjør dermed  $1/10 \times 1\,000\,000 = 100\,000$  kroner. Mens årets andel av fradragsført merverdiavgift utgjør  $1/10 \times 700\,000 = 70\,000$  kroner.

*Justeringsår 1 – 5 (1.1.2009 – 31.12.2013)*

A bruker bygget 70 prosent i sin avgiftspliktige virksomhet, og det skal dermed ikke skje noen justering.

*Justeringsår 6 – 10 (1.1.2014 – 31.12.2018)*

A selger bygget 1. januar 2014 til B som ønsker å overta justeringsforpliktelsen. B har imidlertid bare 60 prosent fradragsrett for bygget/kapitalvaren, og B kan dermed ikke overta hele justeringsforpliktelsen. Den resterende delen av justeringsforpliktelsen må justeres samlet av A ved overdragelsen.

(Dersom B i dette tilfellet hadde hatt samme eller større fradragsrett for kapitalvaren ved overdragelsen 1. januar 2014 enn det A hadde ved anskaffelsen 1. januar 2009, kunne B ha overtatt hele justeringsforpliktelsen og overdragelsen av kapitalvaren ville dermed ikke utløst noen justering for A.)

For å beregne den justeringsforpliktelsen som overføres til B og den resterende delen som A må justere for, tas utgangspunkt i A sin totale gjenværende/resterende justeringsforpliktelse ved



overdragelsen. Dette vil være årets andel av fradragført merverdiavgift i resten av justeringsperioden, som i dette tilfellet vil være 5 år á 70 000 kroner = 350 000 kroner.

B overtar i dette tilfellet 60 prosent av de resterende års andeler, det vil si 60 prosent av 500 000 kroner = 300 000 kroner.

Den resterende delen av justeringsforpliktelsen som A må justere for ved overdragelsen vil dermed være (350 000-300 000) kroner = 50 000 kroner. Dette beløpet må A justere samlet, og justeringen foretas i omsetningsoppgaven for den termin overdragelsen skjedde (terminen for januar 2014).

For B innebærer overføringen av justeringsforpliktelsen at overtatt justeringsforpliktelse utgjør totalt 300 000 kroner. Dette fordeles over fem år, slik at årets andel av fradragført merverdiavgift for utgjør 60 000 kroner, og ikke 70 000 kroner slik det gjorde for A.

B må i dette tilfellet justere ned fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren i avgiftspliktig virksomhet blir mindre enn 60 prosent i løpet av justeringsperioden (frem til 31. desember 2018). Dersom B forsetter å bruke kapitalvaren 60 prosent i avgiftspliktig virksomhet, skulle dette i utgangspunktet ført til at B måtte justere ned fradraget for inngående merverdiavgift med 10 000 kroner per år. Men siden dette er justert samlet av A ved overdragelsen, vil B sin justeringsforpliktelse være redusert tilsvarende.

I forhold til å vurdere om endringen i fradragprosenten er mindre en ti prosentpoeng i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, jf. merverdiavgiftsloven § 26 e femte ledd, er det forskjellen mellom A sin fradragprosent på tidspunktet for anskaffelsen (70 prosent) og B sin fradragprosent etter endringen i den avgiftspliktige bruken av kapitalvaren som er avgjørende. Når B skal avgjøre om en endring i fradragretten utløser plikt til justering for B, er det dermed nødvendig at B kjenner fradragprosenten på det tidspunktet kapitalvaren ble anskaffet av den opprinnelige eier. Den opprinnelige eier vil i mange tilfeller være den samme person som solgte kapitalvaren til B, altså A i dette tilfellet. Men en kapitalvare kan også være omsatt i flere ledd, og det vil da være den opprinnelige eiers fradragprosent som B skal vurdere årets endring i forhold til. B skal ha kjennskap til dette gjennom den dokumentasjon som skal utstedes i forbindelse med overføring av justeringsforpliktelsen, jf. forskriften § 3-3.

## **Eksempel 6: Overdragelse av fast eiendom og endret bruk etter overdragelsen**

### *Anskaffelsen/kapitalvaren*

En næringsdrivende A som driver delvis avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet tar i bruk et nybygg som anses fullført 1. januar 2009. I forbindelse med byggingen har det påløpt 1 000 000 kroner i merverdiavgift, men siden bare halvparten av bygget skal brukes i avgiftspliktig virksomhet har A kun fradragført 500 000 kroner.

### *Justeringsår 1 (1.1.2009 – 31.12.2009)*

Det skjer ingen endringer i den avgiftspliktige bruken av bygget, og det skal således ikke skje noen justering.

### *Justeringsår 2 (1.1.2010 – 31.12.2010)*

Bygget selges 1. juli 2010 til B som skal bruke bygget 70 prosent i sin avgiftspliktige virksomhet. B samtykker i å overta justeringsforpliktelsen, og siden B har minst samme fradragrett for inngående merverdiavgift for kapitalvaren som det A hadde ved anskaffelsen kan B overta hele justeringsforpliktelsen. Både rett og plikt til å justere overføres dermed i sin helhet til B.

A har imidlertid endret sin avgiftspliktige bruk av bygget i sin eiertid (frem til 1. juli) ved at han brukte bygget i 75 prosent avgiftspliktig virksomhet i perioden 1.1.2010 – 30.6.2010. Siden A skal justere fradraget på grunn av de endringer i avgiftspliktig bruk som skjer frem til overdragelsen (det vil si i A sin eiertid), vil A sin justering i år 2 se slik ut:

Inngående merverdiavgift som inngår i anskaffelsen/kapitalvaren utgjør 1 000 000 kroner. Forskjellen mellom fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse/anskaffelsen og A sin fradragprosent i justeringsår 2 er 25 prosentpoeng (50-75). Dersom A hadde brukt bygget 75 prosent i avgiftspliktig virksomhet i hele år 2 ville justeringsbeløpet vært:

$$1/10 \times (50-75) \% \times 1\,000\,000 \text{ kroner} = - 25\,000 \text{ kroner.}$$

Men siden A bare har brukt bygget 75 prosent i avgiftspliktig virksomhet i 6 måneder, utgjør justeringsbeløpet for A i dette tilfellet 12 500 kroner (25 000 x 6/12). A kan dermed gjøre en justering i omsetningsoppgaven for juli 2010 ved å øke fradraget for inngående merverdiavgift med 12 500 kroner. Dette beløpet skal med andre ord innberettes samlet, og justeringen skal foretas i omsetningsoppgaven for terminen overdragelsen i dette tilfellet skjedde.

Når det gjelder B sin justering i år 2 vil denne se slik ut dersom vi forutsetter at B skal bruke kapitalvaren 70 prosent i avgiftspliktig virksomhet:

Forskjellen mellom fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse/anskaffelsen og B sin fradragprosent i justeringsår 2 er 20 prosentpoeng (50-70). Dersom B hadde brukt bygget 70 prosent i avgiftspliktig virksomhet i hele år 2 ville justeringsbeløpet vært:

$$1/10 \times (50-70) \% \times 1\,000\,000 \text{ kroner} = - 20\,000 \text{ kroner.}$$

Men siden B bare har brukt bygget 70 prosent i avgiftspliktig virksomhet i 6 måneder utgjør justeringsbeløpet for B i dette tilfellet 10 000 kroner (20 000 x 6/12). B kan dermed gjøre en justering i omsetningsoppgaven for sjetten termin i 2010 ved å øke fradraget for inngående merverdiavgift med 10 000 kroner.

*Justeringsår 3 – 10 (1.1.2011 – 31.12.2018)*

B bruker fortsatt bygget 70 prosent i avgiftspliktig virksomhet. B kan dermed hvert år, i oppgaven for sjetten termin, øke fradraget for inngående merverdiavgift med 20 000 kroner (1/10 x (50-70) % x 1 000 000).

## **Til § 2-5 Særlig om overføring av leietakers rett og plikt til å justere**

Denne paragrafen inneholder særlige bestemmelser om overføring av rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift i forbindelse med overdragelse av bruksretten til fast eiendom, herunder opphør av en slik bruksrett. I utgangspunktet gjelder samme bestemmelser for en eier og en leietaker som utfører og fradragfører inngående merverdiavgift i forbindelse med et byggetiltak.

Dette innebærer at en leietaker som har anskaffet en kapitalvare som nevnt i merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2 – typisk utført en leietakertilpasning der påløpt inngående merverdiavgift overstiger 100 000 kroner – framleier eller på annen måte overlater bruksretten til andre, kan overføre justeringsforpliktelsen til den nye innehaveren av bruksretten på de samme vilkår som nevnt i forskriften § 2-3. Dersom den nye innehaveren av bruksretten har minst like stor fradragrett for anskaffelsen som det leietakeren hadde, vil overdragelsen av bruksretten i dette tilfellet innebære at det ikke skal skje noen justering.

Det kan også tenkes at leietakerens bruksrett til eiendommen opphører, for eksempel ved at leieperioden i henhold til leieavtalen utløper. Også i et slikt tilfelle vil leietakeren som har utført et byggetiltak på eiendommen i utgangspunktet være forpliktet til å oppfylle justeringsforpliktelsen. Bakgrunnen for dette er å forhindre utilsiktede tilpasninger i forholdet mellom innehaveren av eiendommen (utleieren) og leietakeren. I dette tilfellet overføres imidlertid leietakerens rett og plikt til å justere til innehaveren av eiendommen dersom partene ikke har avtalt noe annet. Leietakeren/overdrageren må i dette tilfellet gi opplysninger om kapitalvaren/byggetiltaket til mottakeren på samme måte ved overføring av

justeringsforpliktelsen ved samtykke, jf. forskriften § 3-3. Ellers vil ikke mottakeren/innehaveren av eiendommen i resten av justeringsperioden kunne utnytte sin rett til å justere eller oppfylle sin plikt til å justere.

## **Til § 2-6 Særlig om overføring av rett og plikt til å justere ved fellesregistrering**

Denne paragrafen inneholder særlige bestemmelser om overføring av rett og plikt til å justere i forbindelse med inntreden eller uttreden av en fellesregistrering av samarbeidende selskaper, jf. merverdiavgiftsloven § 12. Bestemmelsen tydeliggjør hvem som skal oppfylle (ansvarsforholdene) for justeringsforpliktelsen i denne forbindelse. Dersom partene ikke har avtalt noe annet overføres den næringsdrivendes rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift til den fellesregistrerte virksomheten/gruppen.

Selve inntreden i en fellesregistrert virksomhet/gruppe utløser nødvendigvis ikke noen justering. Det kan for eksempel tenkes at alle selskapene i gruppen har full fradragsrett. Men det kan også tenkes at inntreden i en fellesregistrering innebærer at bruken av kapitalvaren endres i forhold til fradragsberettigede formål, for eksempel dersom et selskap med full fradragsrett fellesregistreres med et selskap som ikke har (full) fradragsrett for kapitalvaren.

## **Til § 2-7 Tilfeller der overdrageren må oppfylle justeringsforpliktelsen etter overføring**

Bestemmelsen innebærer et unntak fra hovedbestemmelsen i forskriften § 2-2 annet ledd om at ved overføring av rett og plikt til å justere skal overdrageren justere for justeringshendelser som inntre i vedkommendes eiertid og mottakeren for hendelser som inntre deretter. Oppfyllelsen av justeringsforpliktelsen, herunder betalingsforpliktelsen for justeringsbeløpene, vil dermed i utgangspunktet være overført til mottakeren. Men i enkelte tilfeller må den som overfører en justeringsforpliktelse selv oppfylle justeringsforpliktelsen ved hendelser som inntre etter at justeringsforpliktelsen er overført

Dette er aktuelt i tilfeller der overdrageren har gitt feilaktige opplysninger til mottakeren i avtalen om overføring av justeringsforpliktelsen, jf. forskriften § 3-3, og mottakeren på grunn av dette må endre avgiftsberegningen i sin disfavør. Dette vil for eksempel kunne være opplysninger om hvor stort beløp overdrageren har fradragsført, når kapitalvaren ble anskaffet, hvordan inngående merverdiavgift fordeler seg på ulike lokaler, osv.

En endring i avgiftsberegningen i mottakerens disfavør vil gjerne oppstå dersom mottakeren senere reduserer den avgiftspliktige bruken av kapitalvaren eller overdrar kapitalvaren videre. Videre kan de feilaktige opplysningene både stamme fra den aktuelle overdrageren, men også fra en tidligere overdrager/eier som har fradragsført merverdiavgift som ikke er oppgitt overfor dennes mottaker.

For å beskytte en mottaker mot følgene av en feil som en tidligere overdrager av justeringsforpliktelsen har begått, følger av forskriften § 2-7 at en slik overdrager i enkelte tilfeller må oppfylle justeringsforpliktelsen også ved justeringshendelser som inntre etter at justeringsforpliktelsen er overført. Dette vil også gjelde dersom justeringsforpliktelsen er overført videre i flere ledd.

Bestemmelsen gjelder for det første det tilfellet at en overdrager av justeringsforpliktelse har fradragsført inngående merverdiavgift som ikke er tatt med i avtalen som nevnt i § 3-3 og en mottaker på grunn av dette må endre avgiftsberegningen i sin disfavør. Det kan for eksempel tenkes at overdrageren har fradragsført 300 000 kroner, men bare oppgitt 100 000 kroner i avtalen overfor mottakeren. Dersom mottakeren i dette tilfellet overdrar kapitalvaren videre, og en slik overdragelse innebærer at det skal skje en samlet justering for den resterende delen av

justeringsperioden, vil mottakeren i tiltro til overdragerens opplysninger i avtalen anta at det skal skje en justering med utgangspunkt i 100 000 kroner og ikke 300 000 kroner. For at denne mottakeren (og senere mottakere) skal kunne stole på de opplysningene som følger av avtalen som nevnt i forskriften § 3-3, bestemmer derfor § 2-7 at overdrageren i dette tilfellet må oppfylle justeringsforpliktelsen som skyldes de feilaktige opplysningene. Overdrageren vil i dette tilfellet være ansvar for oppfyllelsen av justeringsforpliktelsen med utgangspunkt i 200 000 kroner og mottakeren med utgangspunkt i 100 000 kroner. Overdrageren må med andre ord ikke oppfylle justeringsforpliktelsen med et større beløp enn det som skyldes den feilaktige opplysningen.

Bestemmelsen gjelder ikke bare hvor overdrageren har fradragført merverdiavgift som ikke er tatt med i avtale som nevnt forskriften § 3-3, men også hvor opplysningene i en slik avtale på andre måter er feilaktige eller mangelfulle og mottakeren ved en senere justeringshendelse, og på grunn av dette, må endre avgiftsberegningen i sin disfavør. Dette kan for eksempel være opplysninger om kostnadsfordelingen mellom ulike lokalene i et utleiebygg.

Dette viser viktigheten av at overdrageren gir riktige og fullstendige opplysninger i avtalen som nevnt i forskriften § 3-3.

## **Til § 2-8 Særlig om rett til å justere etter opphør av avgiftspliktig virksomhet**

Opphør av avgiftspliktig virksomhet innenfor justeringsperioden innebærer i utgangspunktet at den avgiftspliktige virksomheten som opphører må justere for virksomhetens kapitalvarer for den gjenstående delen av justeringsperioden. En slik samlet justeringen vil i utgangspunktet være definitiv, men for å ta hensyn til at kapitalvaren faktisk kan tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet igjen (før justeringsperioden er utløpt), er det i denne paragrafen gitt en bestemmelse om at rett til å justere kan fortsette.

Denne bestemmelsen omhandler med andre ord det tilfellet at en avgiftspliktig virksomhet opphører, men kapitalvaren overdras ikke videre. Den blir i virksomheten. Dette vil typisk være tilfellet hvor en virksomhet er frivillig registrert for utleie av fast eiendom etter forskrift nr. 117, men så opphører den avgiftspliktige utleievirksomheten en periode fordi vilkårene for en slik registrering ikke er tilstede ved at utleien skjer til leietaker som ikke er avgiftspliktig. Dersom virksomheten igjen blir frivillig registrert i løpet av justeringsperioden, kan virksomheten etter denne bestemmelsen fortsette å justere årlig fra det tidspunktet virksomheten igjen ble avgiftspliktig.

En forutsetning for at virksomheten i dette tilfellet kan fortsette å justere er imidlertid at den faktisk har foretatt en samlet justering når den avgiftspliktige utleievirksomheten opphørte.

Dersom kapitalvaren ikke beholdes i virksomheten, men overdras til en ny virksomhet, vil retten til å justere overføres til mottakeren. Se nærmere om dette i forskriften § 2-4.

## **Til § 2-9 Særlig om tilbakeføringsforpliktelsen i merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd**

Det kan tenkes at fast eiendom som er gjenstand for ny-, på eller ombygging (byggetiltak) overdras eller på annen måte omdisponeres før byggetiltaket/kapitalvaren anses fullført i henhold til justeringsbestemmelsene, og justeringsperioden dermed har begynt å løpe, jf. merverdiavgiftsloven § 26 e annet ledd. Slik overdragelse eller omdisponering før fullføring reiser enkelte spørsmål som behandles her. I det følgende sondres det mellom overdragelse og annen omdisponering som skjer før fullføring.

### *Overdragelse før fullføring*

Det følger av merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd at en registrert næringsdrivende som for eksempel selger et ikke fullført nybygg skal tilbakeføre inngående merverdiavgift som er

fradragsført i forbindelse oppføringen av det uferdige bygget. Det samme vil gjelde annen overdragelse enn frivillig salg, for eksempel tvangssalg og overdragelse i forbindelse med konkurs, eller ved overdragelse som ledd i overdragelse av virksomhet.

Dersom overdragelsen hadde skjedd etter fullføringen kunne overdrageren på visse vilkår overført justeringsforpliktelsen til mottakeren/ny eier. Det er imidlertid gode grunner for at en slik adgang til overføring av forpliktelsen også bør gjelde tilbakeføringsforpliktelsen som gjelder før fullføring. Av første ledd følger derfor at ved overdragelse av byggetiltak før fullføring overføres tilbakeføringsforpliktelsen i merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd til mottakeren på de samme vilkår som ved overføring av en justeringsforpliktelse etter fullføring. Siktemålet er at merverdiavgiftsreglene i minst mulig grad bør gripe inn hvorvidt fast eiendom overdras før eller etter at et byggetiltak på eiendommen fullføres.

Dette innebærer blant annet at dersom overdrageren har fradragsført all inngående merverdiavgift i byggeprosessen, og så overdrar eiendommen (som byggetiltaket knytter seg til) til en mottaker som også har full fradragsrett for en slik anskaffelse, overføres tilbakeføringsforpliktelsen dersom mottakeren samtykker. Virkningen av en slik overføring er at overdrageren ikke må innfri tilbakeføringsforpliktelsen ved overdragelse av eiendommen før byggetiltaket er fullført. På samme måte som ved overføring av justeringsforpliktelsen må partene inngå en avtale som nevnt i forskriften § 3-3 (dokumentasjon).

I *annet ledd* presiseres det at i grunnlaget for tilbakeføringsforpliktelsen inngår merverdiavgift som nevnt i forskriften § 1-3 tredje ledd bokstav a til c.

Tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd gjelder bare tilfeller der det i forbindelse med et byggetiltak har blitt fradragsført inngående merverdiavgift. Det kan imidlertid tenkes at det ikke eller bare delvis har vært anledning til å fradragsføre inngående merverdiavgift i forbindelse med byggetiltaket fordi overdrageren som startet byggingen skulle benytte eiendommen som byggetiltaket gjelder i (delvis) ikke avgiftspliktig virksomhet. Dersom det uferdige byggetiltaket i dette tilfellet overdras før fullføring, vil imidlertid den latente retten til å justere følge med ved overdragelsen. På samme måte som ved overføring av rett til å justere etter fullføring – under justeringsperioden – må imidlertid mottakeren kunne dokumentere påløpt merverdiavgift mv. knyttet til byggetiltaket. Og i denne forbindelse må det kreves samme dokumentasjon som nevnt i forskriften § 3-4.

#### *Annen omdisponering enn overdragelse før fullføring*

Når det gjelder andre endringer i de fradragsberettigede formål (annen omdisponering) enn overdragelse før fullføring, reguleres ikke dette av denne bestemmelsen. Men for å tydeliggjøre hvordan regelverket etter departementets mening er å forstå i slike situasjoner behandles dette likevel her.

I dette tilfellet forblir eiendommen som byggetiltaket gjelder hos "overdrageren" (A), men det skjer endringer i de fradragsberettigede formål før byggetiltaket er fullført. Dersom endringene hadde skjedd etter fullføring, ville det være bestemmelsene om justering som ville regulert slike endringer.

Dersom byggetiltaket har gitt rett til fradrag for kostnader ved tiltaket fordi det var knyttet til et fradragsberettiget formål, må fradragsført inngående merverdiavgift tilbakebetales dersom tilknytningen til et slik formål reduseres eller bortfaller før fullføring, jf. merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd. Det kan for eksempel tenkes at A bygger med sikte på å benytte bygget i avgiftspliktig virksomhet, men underveis i byggeprosessen viser det seg at vedkommende bare skal benytte bygget delvis eller ikke i det helt tatt i slik virksomhet. I et slikt tilfelle må derfor A tilbakeføre hele eller deler av den inngående merverdiavgift som er fradragsført.

Tilsvarende kan det tenkes at et byggetiltak opprinnelig ikke har gitt rett til fradrag, eller bare delvis rett til fradrag, fordi formålet ikke har vært fradragsberettiget ved at A skulle bruke bygget

i ikke avgiftspliktig virksomhet. Men før fullføring skjer det en omdisponering/endring slik at bygget likevel helt eller delvis skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet. I dette tilfellet kan A søke om tilbakegående avgiftsoppgjør for merverdiavgift som er påløpt i forbindelse med byggetiltaket.

I begge tilfeller er siktemålet at A etter rettelsene – tilbakeføring eller tilbakegående avgiftsoppgjør – stilles som om anskaffelsen opprinnelig hadde skjedd til det formål som gjelder etter omdisponeringen.

## **Til § 3-1 Bruk av kapitalvare**

Justering av inngående merverdiavgift skal blant annet skje dersom den avgiftspliktige bruken av kapitalvaren endres, og endringen i fradragprosent utgjør 10 prosentpoeng eller mer. For å kunne ta stilling til om justering skal skje, er det derfor nødvendig å kunne dokumentere bruken av kapitalvaren.

Etter *første ledd* skal bruken av kapitalvare som ikke gjelder fast eiendom dokumenteres ut fra den tid kapitalvaren benyttes til henholdsvis fradragberettigede og ikke fradragberettigede formål. Et eksempel på slik måling kan være at det føres oversikt over de dager kapitalvaren benyttes til de ulike formål. I noen tilfeller kan det være svært vanskelig og/eller tidkrevende å registrere tidsbruken. Et eksempel på dette kan være anskaffelse av en større datasentral. I slike tilfeller åpner forskriften for at forholdet mellom avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig omsetning benyttes som mål på tidsbruken.

Etter *annet ledd* skal bruk av kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2 (det vil si ny-, på-, eller ombygging av fast eiendom) dokumenteres med målsatte tegninger slik at det klart fremgår hvordan slik kapitalvare (for eksempel et nybygg) er disponert til fradragberettigede og ikke fradragberettigede formål. Tilsvarende bestemmelse følger av forskrift om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117) § 6 første ledd. Annet ledd innebærer at enhver avgiftspliktig som anskaffer kapitalvare som nevnt i merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2 vil ha plikt til slik dokumentasjon. Frivillig registrert utleier skal i tillegg dokumentere bruken med utleiekontrakter, jf. forskrift nr. 117 § 6 første ledd.

Dersom det skjer endringer av bruken av kapitalvaren skal det ved slutten av året foreligge en oversikt over bruken gjennom året. For frivillig registrert utleier gjelder kravene i forskrift nr. 117 § 6 annet ledd, hvilket innebærer krav om årlig dokumentasjon for slike avgiftspliktige.

## **Til § 3-2 Registrering av kostnader og merverdiavgift**

For å kunne gjennomføre korrekt justering må det også holdes oversikt over hver enkelt kapitalvare.

Etter *første ledd* er det krav om å registrere opplysninger for hver enkelt kapitalvare på en slik måte at anskaffelsen kan følges fra anskaffelsestidspunktet og til justeringsperioden er utløpt. For de fleste avgiftspliktige som driver ordinær avgiftspliktig virksomhet, vil dette være en forholdsvis enkel oppgave siden plikten til å foreta justering sjelden vil inntre.

Etter *første ledd bokstav d* er det krav om at total merverdiavgift skal fremgå for hver kapitalvare. Når det gjelder hvilken merverdiavgift som skal medregnes i forbindelse med et byggetiltak vises det til forskriften § 1-3 tredje ledd. Det fremgår her at også merverdiavgift som betales av egne byggetiltak, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første og fjerde ledd, skal medregnes. Dersom det i slike tilfeller ikke betales merverdiavgift fordi anskaffelsen er til bruk til fradragberettiget formål, for eksempel ved frivillig registrering av utleier av bygg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, skal det likevel beregnes merverdiavgift tilsvarende den merverdiavgift som skulle vært betalt dersom tjenesten hadde vært utført til formål som ikke hadde vært fradragberettiget.

Nedenfor følger to eksempler på oppstilling etter forskriften § 3-2:

### **Eksempel 7: Frivillig registrert utleier av fast eiendom**

#### *Anskaffelsen/kapitalvaren*

A er frivillig registrert for utleie av fast eiendom, og A oppfører/anskaffer et utleiebygg. Bygget anses fullført 1. januar 2009 og det har påløpt 2 000 000 kroner i merverdiavgift forbindelse med byggetiltaket.

Ved anskaffelsen/fullføringen av kapitalvaren er leieforholdene slik:

Leietaker B, leier 50 % av lokalene – driver avgiftspliktig virksomhet

Leietaker C, leier 30 % av lokalene – driver avgiftspliktig virksomhet

Leietaker D, leier 20 % av lokalene – driver ikke avgiftspliktig virksomhet

Fradragsprosenten på fullføringstidspunktet, gitt at byggekostnaden fordeler seg tilnærmet jevnt på kvadratmeter gulvflate, vil dermed være 80 prosent.

#### *Justeringsår 1-5 (1.1.2009 – 31.12.2013)*

Det skjer ingen endringer i den avgiftspliktige bruken av bygget, og det skal således ikke skje noen justering.

#### *Justeringsår 6 (1.1.2014 – 31.12.2014)*

15. juli 2014 skrifies leietaker D ut med en avgiftspliktig leietaker. Fradragsprosenten dette året vil være 90 prosent ( $80 \times 6 + 100 \times 6$ )/12, som innebærer en endring i fradragsprosenten på 10 prosentpoeng.

Justeringsbeløpet for dette året vil dermed være:

$$1/10 \times (80-90) \% \times 2\,000\,000 \text{ kroner} = - 20\,000 \text{ kroner.}$$

Beløpet er negativt, og det betyr at A kan øke inngående merverdiavgift i år 6 med 20 000 kroner. Denne justeringen skal foretas i omsetningsoppgaven for sjette termin i 2014.

#### *Justeringsår 7 – 10 (1.1.2015 – 31.12.2018)*

Fradragsprosenten i disse årene, hvor eiendommen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet fullt ut hele året, vil være 100 prosent. Dette innebærer en endring i fradragsprosenten på 20 prosentpoeng.

Justeringsbeløpene for hver av disse justeringsårene vil dermed være:

$$1/10 \times (80-100) \% \times 2\,000\,000 \text{ kroner} = - 40\,000 \text{ kroner.}$$

Beløpet er negativt, og det betyr at A kan øke inngående merverdiavgift i år 7-10 med 40 000 kroner. Denne justeringen skal foretas i omsetningsoppgaven for sjette termin i hver av justeringsårene.

Med utgangspunkt i dette eksempelet kan en oppstilling etter § 3-2 se slik ut:

#### **Senterkvartalet, g.nr/b.nr.**

Anskaffet/fullført 1. januar 2009

Anskaffelseskost:	8 000 000 kroner
Total merverdiavgift:	2 000 000 kroner
Fradragsført pr. 1.1.2009	1 600 000 kroner
Fradragsprosent 1.1.2009	80%
Justeringsår 6 (1.1.2014 – 31.12.2014)	-20 000 kroner
Justeringsår 7(1.1.2015 – 31.12.2015)	-40 000 kroner

Justeringsår 8 (1.1.2016 – 31.12.2016)	-40 000 kroner
Justeringsår 9 (1.1.2017 – 31.12.2017)	-40 000 kroner
Justeringsår 10 (1.1.2018 – 31.12.2018)	-40 000 kroner

### **Eksempel 8: Frivillig registrert utleie av eiendom – ujevn fordeling av byggekostnader**

#### *Anskaffelsen/kapitalvaren*

I enkelte tilfeller vil forutsetningen om at byggekostnaden fordeler seg tilnærmet jevnt på kvadratmeter gulvflate ikke være korrekt. Dersom byggekostnaden som vedrører B, C og D sine lokaler i eksempel 7 ovenfor utgjør henholdsvis 5, 2 og 1 millioner kroner, vil fradragsretten ved anskaffelsen (B og C sin andel av anskaffelseskostnaden) utgjøre 87,5 prosent av merverdiavgiften. Hvis det så forutsettes at leietaker C erstattes av en ikke avgiftspliktig leietaker 15. juli 2014, vil 50 % av lokalene disponeres av ikke avgiftspliktige leietakere. B driver fortsatt avgiftspliktig virksomhet og As andel av oppføringskostnadene utgjør 62,5 % (5 millioner i % av 8 millioner)

#### *Justeringsår 6 (1.1.2014 – 31.12.2014)*

I justeringsår 6 vil fradragprosenten dermed være 75 prosent  $((87,5 \times 6 + 62,5 \times 6) / 12)$ , som innebærer en endring fradragsprosent på 12,5 prosentpoeng (87,5-75).

Justeringsbeløpet for dette året vil dermed være:

$$1/10 \times (87,5-75) \% \times 2\,000\,000 \text{ kroner} = 25\,000 \text{ kroner.}$$

Beløpet er positivt, og det betyr at A må redusere inngående merverdiavgift i år 6 med 25 000 kroner. Denne justeringen skal foretas i omsetningsoppgaven for sjette termin i 2014.

#### *Justeringsår 7 – 10 (1.1.2015 – 31.12.2018)*

Fradragsprosenten i disse årene er 62,5 prosent, og i forhold til den opprinnelige fradragsprosenten innebærer det en endring i fradragsprosenten på 25 prosentpoeng.

Justeringsbeløpene for hver av disse justeringsårene vil dermed være:

$$1/10 \times (87,5-62,5) \% \times 2\,000\,000 \text{ kroner} = 50\,000 \text{ kroner.}$$

Beløpet er positivt, og det betyr at A må redusere inngående merverdiavgift i år 7 til 10 med 50 000 kroner. Denne justeringen skal foretas i omsetningsoppgaven for sjette termin i hver av justeringsårene.

Med utgangspunkt i dette eksempelet kan en oppstilling etter § 3-2 se slik ut:

#### **Senterkvartalet, g.nr/b.nr.**

Anskaffet/fullført 1. januar 2009

Anskaffelseskost:	8 000 000 kroner
Total merverdiavgift:	2 000 000 kroner
Fradragsført pr. 1.1.2009	1 750 000 kroner
Fradragsprosent 1.1.2009	87,5%
Justeringsår 6 (1.1.2014 – 31.12.2014)	25 000 kroner
Justeringsår 7(1.1.2015 – 31.12.2015)	50 000 kroner
Justeringsår 8 (1.1.2016 – 31.12.2016)	50 000 kroner



Justeringsår 9 (1.1.2017 – 31.12.2017)

50 000 kroner

Justeringsår 10 (1.1.2018 – 31.12.2018)

50 000 kroner

Dette eksempelet viser at dersom byggekostnaden ikke fordeler seg jevnt per kvadratmeter gulvflate er det nødvendig å holde oversikt over hvordan kostnadene fordeler seg på de ulike formål, eventuelt på hver enkelt leietaker. Dette er bakgrunnen for bestemmelsen i § 3-2 annet ledd.

## **Til § 3-3 Overføring plikt til å justere (justeringsforpliktelsen)**

I forbindelse overføring av rett og plikt til å justere inngående merverdiavgift vil det være nødvendig at utstedes dokumentasjon om kapitalvaren og merverdiavgiftsberegningen knyttet til denne. Slik dokumentasjon er helt avgjørende for at den som kapitalvaren overdras til (mottakeren) skal kunne justere inngående merverdiavgift med riktige beløp og at dette kan dokumenteres overfor avgiftsmyndighetene.

I utgangspunktet er det samme type dokumentasjon som kreves ved en overføring av plikt til å justere (justeringsforpliktelsen) som ved en overføring av rett til å justere. Virkningen av at slik dokumentasjon ikke utstedes vil imidlertid være forskjellig i de to tilfellene, og det er bare ved overføring av justeringsforpliktelsen at forskriften krever at det lages slik dokumentasjon, og da i form av en avtale mellom overdrageren og mottakeren. Dersom overdrageren og mottakeren ikke lager en slik avtale som nevnt i § 3-3, der mottakeren blant annet samtykker i å overta justeringsforpliktelsen, vil justeringsforpliktelsen ikke overføres til mottakeren. Når det gjelder virkningen av feilaktige opplysninger i avtalen, vises til forskriften § 2-6.

Når det gjelder overføring av retten til å justere krever dette som nevnt ikke mottakerens samtykke (ingen avtale), men dersom overdrageren ikke avgir en oppstilling som nevnt i § 3-4 vil mottakeren i praksis ikke kunne utnytte sin rett til å justere fordi dette ikke kan legitimeres. Det vil derfor være i mottakerens interesse at overdrageren gir slik dokumentasjon ved overdragelsen, men overdrageren er altså ikke pålagt en slik oppgave i forskriften.

Ved en (delvis) overføring av justeringsforpliktelsen vil det være tilstrekkelig at partene inngår avtale som nevnt i forskriften § 3-3. Denne avtalen inneholder også opplysninger som gjør at mottakeren eventuelt kan utnytte sin rett til å justere opp fradraget dersom kapitalvaren som overdras brukes mer i avgiftspliktig virksomhet under justeringsperioden.

Departementet vil i denne sammenheng påpeke at opplysningene som kreves i en slik avtale også vil være viktige dersom aksjer eller andeler i et eiendomseiende ("single purpose") selskap overdras. I et slikt tilfelle finnes det ikke noe krav om inngåelse av avtale som nevnt i § 3-3 eller at det foreligger en oppstilling som nevnt i § 3-4, fordi det ikke har skjedd noen overdragelse av selve eiendommen/overføring av justeringsforpliktelsen. Men for at de nye eierne av selskapet skal kunne oppfylle eventuelle justeringsforpliktelser og utnytte rett til justering som knytter seg til selskapets kapitalvare(r), er det nødvendig at de nye eierne har riktige opplysninger om kapitalvaren(e). Det kan for eksempel være hensiktsmessig at slik informasjon gis på samme måte som i en avtale som nevnt i § 3-3 eller oppstilling som nevnt i § 3-4. De nye eierne beskyttes imidlertid ikke mot feilaktige opplysninger, jf. forskriften § 2-7, slik dette må løses mellom partene på annen måte.

Når det gjelder det nærmere innholdet den avtalen som overdrageren og mottakeren skal utforme i forbindelse med overføringen av justeringsforpliktelsen vises til § 3-3 *første ledd*.

Av annet ledd følger det at dersom opplysninger som nevnt i § 3-3 første ledd endres etter at avtalen er inngått, skal overdrageren rette dette overfor mottakeren dersom opplysningene kan påvirke mottakerens plikt til å justere. Dette kan for eksempel skyldes at en faktura som gjelder

kapitalvaren kommer inn til overdrageren i ettertid, eller at overdragerens rett til fradrag for inngående merverdiavgift blir endret ved et bokettersyn.

Videre følger det av *tredje ledd* at dersom overdrageren har en avtale som nevnt i § 3-3 første ledd fra tidligere eier av kapitalvaren, skal en kopi av denne avtalen gis til mottakeren hvis den inneholder opplysninger som kan påvirke mottakerens plikt til å justere.

I *fjerde ledd* presiseres det at den som overtar en justeringsforpliktelse på samme måte som overdrageren må føre oversikt over kapitalvaren og de justeringer av inngående merverdiavgift som mottakeren har plikt til å gjøre etter forskriften § 3-2.

### **Eksempel 9:**

#### *Anskaffelsen/kapitalvaren*

A har ført opp/anskaffet et nybygg. Bygget anses fullført 1. januar 2009 og det har påløpt 2 000 000 kroner i merverdiavgift forbindelse med byggetiltaket. A har en fradragsprosent på 87,5 prosent ved anskaffelsen av kapitalvaren. 1. januar 2017 – det vil sin når det gjenstår to år av justeringsperioden – overdrar A bygget til B som har en fradragsprosent på 62,5 prosent ved overdragelsen av kapitalvaren. A og B blir enige om å overføre justeringsforpliktelsen som er knyttet til bygget, og det inngås en avtale etter forskriften § 3-3 som kan se slik ut:

#### **Avtale om overføring av justeringsforpliktelse**

Overdrager: Navn, adresse og organisasjonsnummer

Mottaker: Navn, adresse og organisasjonsnummer

Senterkvartalet, g.nr/b.nr.

Anskaffet/fullført 1. januar 2009

Anskaffelseskost:	8 000 000 kroner
Total merverdiavgift:	2 000 000 kroner
Fradragsført pr. 1.1.2009	1 750 000 kroner
Overdrager sin fradragsprosent	87,5%
Resterende justeringsbeløp	350 000 kroner
Mottaker sin fradragsprosent	62,5 %
Overføring av justeringsforpliktelse	250 000 kroner

Dato og underskrifter.....

B sin underskrift på avtalen om overføring av justeringsforpliktelsen anses som samtykke om overføring av justeringsforpliktelsen etter forskriften § 2-3 annet ledd.

I dette tilfelle blir for øvrig kun en del av justeringsforpliktelsen overført til B, siden B ved overdragelsen hadde en mindre fradragsprosent for kapitalvaren enn det A hadde ved anskaffelsen. I dette tilfellet innebærer dette at A skal foreta en samlet justering av differansen på 100 000 kroner. Dette skjer den termin overdragelsen skjedde (oppgavetermin for januar 2017).

### **Til § 3-4 Overføring av rett til å justere**

For at den som overtar en kapitalvare skal kunne utnytte sin rett til å justere er det som nevnt nødvendig at vedkommende har dokumentasjon om kapitalvaren og merverdiavgiftsberegningen knyttet til denne. Uten slik dokumentasjon vil ikke mottakeren kunne justere inngående merverdiavgift med riktige beløp.

Dette er bakgrunnen for at forskriften § 3-4 krever at en mottaker som ønsker å justere opp fradraget for inngående merverdiavgift – forutsatt at bruken av kapitalvaren til fradragsberettigede formål øker hos mottakeren – må dokumentere dette med de samme opplysninger som ved overføring og oppfyllelse av justeringsforpliktelsen.

Ved en delvis overføring av justeringsforpliktelsen (se eksempel 6), vil det være tilstrekkelig at partene inngår avtale som nevnt i forskriften § 3-3. Denne avtalen inneholder også opplysninger som gjør at mottakeren kan utnytte sin rett til å justere.

## **Til § 3-5 Oppbevaring**

Når det gjelder oppbevaring av dokumentasjon skal dokumentasjon som nevnt i §§ 3-1 – 3-4 oppbevares i 10 år etter siste år i justeringsperioden. Avtale og oppstilling som nevnt i forskriften § 3-3 og § 3-4 skal oppbevares av både overdrageren og mottakeren.