



Norges miljø- og
biovitenskapelige
universitet

Masteroppgave 2016 30 stp
Institutt for landskapsplanlegging

Merverdiavgift og fradragsrett ved oppføring av fast eiendom for omsetning, utleie, parkering og infrastruktur

Forord

Det nærmer seg nå slutten på mine fem år ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet (NMBU). Denne tiden har gått veldig fort og vært preget av mye moro både faglig og sosialt. Oppgaven har vært veldig krevende og utfordrende, men ikke minst veldig lærerik. Kronjuvelen etter fem år med studier er nå ferdig.

Målet med oppgaven har vært å sette fokus på et område av fast eiendom hvor det er varierende kunnskap og ofte liten interesse. Merverdiavgiften er av vesentlig betydning for oppføring av fast eiendom, og påvirker måten fast eiendom er utformet. Neste gang du går inn i et bygg håper jeg at oppgaven gir deg ett nytt syn på hvorfor eiendom er utformet slik den er gjort.

Oppgaven har definitivt ikke skrevet seg selv, og det er flere personer som har vært sentrale for gjennomføringen av denne oppgaven. De fortjener litt ekstra oppmerksomhet.

Først og fremst vil jeg takke Einar Bergsholm, min veileder. Det har vært god hjelp med faglig veiledning, men det har kanskje vært enda viktigere å ha en person som har roet meg ned når jeg går for raskt frem, og sørger for at mitt budskap i oppgaven blir tydelig og forståelig. Du har vært konstruktiv og positiv, i et arbeid hvor jeg i stor grad har jobbet selvstendig har det vært til god hjelp.

Jeg må også takke Christopher Utne i Aspelin Ramm. Du har vært sentral for at jeg har fått en forståelse av merverdiavgift knyttet til fast eiendom, og gitt meg litteratur som har vært uvurderlig for oppgaven. Du fortjener også en stor takk for at du har hjulpet med korrekturlesning og faglige tilbakemeldinger underveis.

Til slutt vil jeg også gi en takk til min mor, for korrekturlesning og som en sparrings-partner ved faglige spørsmål.

Ås, 12.05.2015

Erik Gaarder

Sammendrag

Tema for oppgaven er merverdiavgift og fradragsretten ved oppføring av fast eiendom for omsetning og utleie. Oppgaven vil også ta for seg oppføring av fast eiendom for omsetning og utleie når oppføringsformålet er parkering og infrastruktur. Målet for oppgaven er å klarlegge merverdiavgift ved oppføring av fast eiendom ved bruk av juridisk metode. Til slutt vil jeg komme med synspunkter på hvordan det er mulig å strategisk legge til rette for å fradragsføre merverdiavgift.

Oppgavens spørsmål:

”Merverdiavgift og fradragsrett ved oppføring av fast eiendom for omsetning, utleie, parkering og infrastruktur”

Oppgaven er løst ved bruk av juridisk metode. Oppgaven er besvart ved å se på lovteksten til merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter og relevant rettspraksis. Det har også vært viktig å se på kompensasjonsloven og tolloven som komplementert regelverk for merverdiavgift. Oppføring av fast eiendom for omsetning, utleie, parkering og infrastruktur består i stor grad av blandet avgiftsplikt, hvor målet for oppgaven er å klarlegge avgiftsreglene for det enkelte oppføringsformål. Til slutt vil jeg komme med momenter for hvordan byggherre strategisk kan organisere seg for å fradragsføre merverdiavgiften ved oppføring av fast eiendom.

Eiendom er en kapitalkrevende bransje hvor merverdiavgiften kan utgjøre store summer. Som et resultat kan merverdiavgiften være avgjørende for lønnsomheten og dermed gjennomføringsevnen ved oppføring av fast eiendom. Merverdiavgift knyttet til fast eiendom er et komplisert fagfelt, samtidig er oppføring av eiendom preget av lite rom for påvirkning når oppføring først har blitt iverksatt. Dette gir mindre avgiftsmessig fleksibilitet, og øker kravet til nøyaktighet og god planlegging før oppføring av fast eiendom blir iverksatt. Oppgaven vil vise at merverdiavgiften for fast eiendom er preget av blandet avgiftsplikt avhengig av oppføringsformål og oppføringsmetode. Generelt sett viser oppgaven følgende:

Omsetning av fast eiendom er som utgangspunkt unntatt fra merverdiavgiftsloven. Ved oppføring av fast eiendom skal omsetning og uttak av varer og tjenester avgiftsbelegges med merverdiavgift, og byggherre blir i utgangspunktet sittende med merverdiavgiftskostnader ved oppføring av fast eiendom som han ikke får fradragsført. Ved oppføring av fast eiendom skilles det mellom oppføring i egen- og fremmed-regi, hvor oppføring i egen-regi vil ha et komparativ fortrinn enn ved fremmed-regi.

Ved utleie av fast eiendom er hovedregelen at utleie er unntatt fra merverdiavgiftsloven, og følger samme regler som ved vanlig omsetning. Utleier kan i midlertid bli frivillig registrert i merverdiavgiftsregisteret for sin utleievirksomhet. Det skal da pålegges merverdiavgift for utleieforholdet så langt leieforholdet omfattes av avgiftspliktig virksomhet, men utleier kan også fradragføre inngående merverdiavgift i fra anskaffelseskostnaden. I denne sammenheng vil anskaffelseskostnaden være det bygg- eller anlegget som er anskaffet for utleie. For å kunne fradragføre inngående merverdiavgift stilles det krav til bruken og tidsperioden for utleievirksomheten.

Oppføring av fast eiendom hvor formålet er parkering er et vanlig oppføringsformål som er preget av blandet avgiftsplikt, og er et godt eksempel på hva strategisk organisering har å si for merverdiavgift knyttet til oppføring av fast eiendom. Dette vil si at avhengig av hvordan byggherre organiserer seg vil avgiftsplikten variere. Noen organisasjonsformer vil være omfattet av loven, og noen vil være unntatt fra loven. Bakgrunnen for dette er at utleie av fast eiendom er unntatt fra loven, mens det er tatt inn et unntak i loven som sier at utleie av parkering i parkeringsvirksomhet er omfattet av loven. Videre vil skillet mellom utleie av fast eiendom, og utleie i parkeringsvirksomhet være avgjøre for om det er snakk om avgiftspliktig virksomhet, dette avhenger av hvordan byggherre velger å organisere seg.

Når det gjelder infrastruktur skilles det mellom intern og ekstern infrastruktur.

Den interne infrastrukturen er tilhørende et konkret bygg og følger avgiftsposisjonen til bygget. Eksempel på intern infrastruktur kan være intern VVS, interne veier eller lignende. For at infrastrukturen skal kunne anses som intern må den ha en eksklusiv tilknytning til bygg eller anlegget, og er ikke tilgjengelig for allmenheten forøvrig. Den eksterne infrastrukturen er i motsetning til intern infrastruktur tilgjengelig for allmenheten, og vil vanligvis bli forhandlet frem i samråd med kommunen, dette kan dreie seg om parker, veier eller lignende. Oppføring av fast eiendom hvor formålet er infrastruktur gir som utgangspunkt ingen fradragrett på linje med private byggherrer som oppfører annen fast eiendom¹. Dette innebærer at byggherre i utgangspunktet blir sittende med merverdiavgiften på egne hender. Videre vil omsetning eller utleie av infrastruktur i utgangspunktet være unntatt i fra loven². Dersom kommunale bedrifter oppførte infrastruktur ville

¹ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11

² Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11

det bli gitt fradrag for inngående merverdiavgift via kompensasjonsloven for kommuner³. På bakgrunn av dette har det blitt skapt to modeller som gir mulighet til å fradragføre inngående merverdiavgift i fra ekstern infrastruktur, justeringsmodellen og anleggsbidragsmodellen. For begge modellene er det gitt vilkår om at den eksterne infrastrukturen skal overdras til kommunen ved ferdigstillelse. Den eksterne infrastrukturen kan da blir fradragført ved bruk av Anleggsbidragsmodellen eller Justeringsmodellen.

Oppgaven viser at merverdiavgift er et komplisert tema hvor mangel på forståelse og kunnskap kan utgjøre store avgiftsmessige konsekvenser for den som oppfører fast eiendom. Den kan også ha vesentlig betydning for staten dersom merverdiavgiften er gjenstand for feil-behandling i fra skattevesenet. Kunnskap er nøkkelen til en riktig og god behandling av merverdiavgiften

Abstract

The topic of this master thesis is vat and the deduction of vat in building processes when the purpose of the real estate construction is sale, lease, parking and infrastructure. The theses will be using legal method to clarify the current set of rules and regulation that regulates the vat-system used in real estate. Towards the end of the theses I will also see how real estate developers can strategically organize the construction of real estate to deduct vat.

³ Kompensasjonsloven for kommuner (2003) §4

Innholdsfortegnelse

Forord	I
Sammendrag	III
Abstract.....	V
1. Innledning	1
1.1 Tema og aktualitet.....	1
1.3 Oppgavens spørsmål	2
1.4 Avgrensning	3
1.5 Metode.....	3
1.5.1 Anvendte rettskilder	4
1.5.2 Juridisk litteratur	5
1.6 Oversikt over fremstilling	6
2. Presentasjon av loven, aktuelle bestemmelser og begreper	8
2.1 Merverdiavgiftsloven	8
2.1.1. Historie	8
2.1.2. Begreper og prinsipper.....	9
2.1.2 Merverdiavgiften og satser	14
2.1.3 Merverdiavgift i EU.....	16
2.4 Kompensasjonsordningen for kommuner	17
3. Omsetning og utleie av fast eiendom	19
3.1 Omsetning av fast eiendom	20
3.1.1 Oppføring av fast eiendom for omsetning	21
3.1.3 Oppsummering	23
3.2 Utleie av fast eiendom.....	24
3.3 Utleie av fast eiendom ved frivillig registrering	26
3.4.1 Oppføring	29
3.4.2 Leietaker	33
3.4.3 Utforming	36
3.4.4 Justeringsperiode.....	38
3.4.5 Oppsummering	42
4. Parkering.....	44
4.1 Parkering som ledd i omsetning eller utleie	45
4.2 Parkering som ledd i frivillig registrert bygg eller anlegg.....	45
4.3 Parkeringsanlegg til bruk i egen parkeringsvirksomhet.....	46
4.4 Parkeringsanlegg frivillig registrert – Leid ut til parkering	46
5. Infrastruktur ved oppføring av fast eiendom.....	47
5.1 Intern infrastruktur	47
5.2 Ekstern infrastruktur(offentlig infrastruktur).....	48
5.2.1 Anleggsbidragsmodellen	49
5.2.2 Justeringsmodellen	50
6. Oppsummering og strategisk tilrettelegging	53
6.1 Oppføring av fast eiendom for omsetning og utleie.....	53
6.2 Utleie av fast eiendom v/frivillig registrering	53
6.3 Parkering.....	56
6.4 Infrastruktur	58
6.5 Generelle strategiske bemerkninger.....	60

7. Avsluttende refleksjoner	62
Kilder	63
Norske lover	63
Bøker	63
Artikler	64
Avgjørelser fra høyesterett	65
Avgjørelser fra lagmannsrettene	66
Bindende forhåndsuttalelser	66
Avgjørelser fra klagenemnda for merverdiavgift	66
Skattedirektoratets meldinger	67
Forskrifter	67
Lovforarbeider	67
Andre kilder	68

1. Innledning

1.1 Tema og aktualitet

Tema for oppgaven er merverdiavgift ved oppføring av fast eiendom for omsetning eller utleie. Oppgaven vil også se på merverdiavgift når fast eiendom blir oppført til parkering eller infrastruktur. Oppgaven tar for seg merverdiavgiften hvor målet er å belyse hvordan avgiftsplikten utarter seg ved oppføring av fast eiendom. Oppgaven er hovedsakelig løst ved lovteksten til merverdiavgiftsloven sammen med kompensasjonsloven og tolloven.

I oppgaven har jeg valgt å fokusere på oppføring av fast eiendom for omsetning og utleie. Dette er overordnet det vanligste oppføringsformålene ved oppføring av fast eiendom, i alt fra små prosjekter til større utbyggingsprosjekter. Videre vil oppgaven også ta for seg oppføring av fast eiendom hvor formålet er parkering og infrastruktur. Parkering er tatt med i oppgaven da det er et vanlig oppføringsformål for fast eiendom, og er et godt eksempel på hva strategisk planlegging har å si for merverdiavgiften. Videre vil infrastruktur være et annet vanlig oppføringsformål som ofte er forhandlet frem i samråd med kommunen, og er ofte et vilkår for å få tillatelse til å bygge. Ved oppføring av infrastruktur har det også blitt dannet to særegne modeller for å fradragføre inngående merverdiavgift ved oppføring av infrastruktur, justeringsmodellen og anleggsbidragsmodellen.

Mangel på kjennskap knyttet til merverdiavgiften er noe jeg finner interessant. I Læreboken til Gjems-Onstad "Praktisk merverdiavgiftsrett" sier han at merverdiavgiften er et under-forsket, under-teoretisert, underpublisert og for lite undervist læreområde⁴. Etter samtale med mennesker i eiendomsbransjen viser det seg at Gjems-Onstad sin vurdering stemmer godt overens med realiteten. Mitt mål med oppgaven er derfor å klarlegge og gi kjennskap til en tematikk hvor det er mangel på kunnskap, men som er sentralt for den økonomiske gjennomføringsevnen ved oppføring av fast eiendom

I skole-sammenheng er den juridiske merverdiavgiften et tema som i hovedsak kun blir undervist som en del av skatteretten for jurister ved Universitetet i Oslo og Bergen. I eiendomsbransjen er det ofte fokus på det byggeteknisk, økonomi og det juridiske, men det er langt mindre fokus på avgifts-

⁴ Kildal og Gjems-Onstad (2013) forord

problematikk⁵. Denne oppgaven ønsker å belyse tematikken knyttet til merverdiavgift for å få bedre kjennskap til et tema som jeg mener det er for lite fokus på. Samtidig har jeg et personlig ønske om å tilegne meg forståelse og kunnskap om en nisje som er sentral for oppføring av fast eiendom.

Oppføring av fast eiendom er kapitalkrevende, og kjennskap til merverdiavgiften kan være avgjørende for den økonomiske gjennomføringsevnen. På den annen side er merverdiavgiften en vesentlig inntektskilde for staten. I 2010 utgjorde den 21,7% av Norges skatteinntekter⁶. Dette innebærer at det er sterke interessemotsetninger når det kommer til merverdiavgift for fast eiendom. Oppføring av fast eiendom er preget av lite fleksibilitet når oppføringen først er igangsatt, samtidig er fast eiendom en kapitalkrevende bransje, og feil behandling av merverdiavgiften kan utgjøre store beløp. Dette gir merverdiavgift for fast eiendom økt aktualitet og kompleksitet. Som et resultat er det viktig med stor grad av nøyaktighet ved behandling av merverdiavgift innenfor fast eiendom. Dette ønsker jeg å klarlegge med denne oppgaven.

1.3 Oppgavens spørsmål

Oppgavens spørsmål er: ”*Hvordan merverdiavgift og fradragsretten ved oppføring av fast eiendom hvor oppføringsformålet er omsetning, utleie parkering og infrastruktur?*”.

Bakgrunn for oppgaven bygger på fast eiendom som en stor bransje som er preget av blandet avgiftsplikt. Dette innebærer at merverdiavgiften ved oppføring av fast eiendom kan være forskjellige avhengig av hvordan man organiserer oppføringen. Jeg ønsker derfor å klarlegge hvordan merverdiavgiften utarter seg når det oppføres fast eiendom for omsetning eller utleie. Jeg kommer også til å se på oppføring av fast eiendom for parkering og infrastruktur. Bakgrunnen for dette er å belyse ulike oppføringsformål som ofte forekommer ved oppføring av fast eiendom, spesielt i større eiendomsprosjekter. Mot slutten av oppgaven vil det også bli tatt opp momenter for hvordan inngående merverdiavgift kan fradragsføres i fra fast eiendom ved bruk av strategisk planlegging.

⁵ Øen (2015) s.1

⁶ Kildal & Gjems-Onstad (2013) s.22

1.4 Avgrensning

Det har vært nødvendig å foreta avgrensinger i oppgaven. Først og fremst har oppgaven blitt avgrenset til teoretisk og juridisk behandling av merverdiavgift. Det finnes utallige innfallsvinkler når det gjelder merverdiavgift for fast eiendom, men fokuset for den oppgaven har vært knyttet til den juridiske vurderingen av merverdiavgift. Videre har oppgaven blitt avgrenset til anskaffelseskostnader/oppføringskostnader ved oppføring av fast eiendom for omsetning eller utleie, hvor jeg også ser på oppføringsformålene parkering og infrastruktur.

Oppgavens formål er å klarlegge avgiftsplikten ved oppføring, omsetning og utleie av fast eiendom. Det vil også bli sett på hvordan inngående merverdiavgift kan fradragsføres i fra fast eiendom. Ettersom oppgaven skal se på den generelle avgiftsplikten har jeg valgt å ikke ta for meg konkrete tilfeller eller case-studier. Det er den generelle avgiftsplikten som er det vesentlige for denne oppgaven. Mot slutten av oppgaven vil det også bli tatt opp momenter for hvordan man strategisk kan legge til rette for å fradragsføre merverdiavgift ved oppføring av fast eiendom.

Oppgaven har også blitt avgrenset til å forholde seg om oppføringskostnader, og vil ikke ta for seg merverdiavgift knyttet til varer og tjenester som blir levert som ledd i utleievirksomhet ved frivillig registrering, eller mot forvaltning og utleie av fast eiendom. Oppgaven vil heller ikke se på bedriftskantiner eller driften av bedriftskantiner, da det foreligger særegne regler knyttet til slik virksomhet. I oppgaven har jeg også valgt å ikke ta for meg oppføring av ambassader, da dette er et oppføringsformål som er i særstilling når det kommer til merverdiavgiftsreglene⁷.

1.5 Metode

Oppgaven tar for seg et juridisk spørsmål og vil bli løst ved bruk av vanlig juridisk metode, basert på norsk rettskildelære⁸. Oppgaven vil ta for seg klarlegging av merverdiavgiften ved oppføring av fast eiendom til omsetning eller utleie med tilhørende parkering og infrastruktur. Juridisk litteratur vil hovedsakelig knytte seg til regelverket som regulerer merverdiavgiften. Relevante rettskilder vil derfor i stor grad være knyttet juridiske momenter som regulerer merverdiavgiften, typisk ved bruk av merverdiavgiftsloven, kompensasjonsloven for kommuner og tolloven med tilhørende forskrifter og rettspraksis.

⁷ Merverdiavgiftsloven (2009) §6-12, først ledd.

⁸ Eckhoff 1971 s.15

Ettersom oppføring av fast eiendom er regulert ved flere lovverk, vil oppgaven også ta for seg momenter i fra plan-og bygningsloven og skatteloven. Merverdiavgiften i Norge er også sterkt knyttet mot EU-regelverket via tolloven og merverdiavgiftdirektivet, og det vil være relevant å ta for seg momenter derfra⁹. EU-regelverket gjør seg spesielt gjeldende ved innførsel av varer og tjenester forbundet med oppføring av fast eiendom, dette kan for eksempel være i form av håndverkere eller varer i fra EU-området. Dette kommer jeg tilbake til senere i oppgaven.

1.5.1 Anvendte rettskilder

Oppgavens spørsmål om merverdiavgift reguleres I hovedsak av merverdiavgiftsloven. Fast eiendom påvirkes av flere forhold og kombinert med merverdiavgift vil det også være aktuelt å se på kompensasjonsloven for kommuner, plan- og bygningsloven, samt tolloven.

For å løse spørsmålet i oppgaven vil lovteksten være den sentrale rettskilde. Lovteksten vil være utgangspunktet for tolkningen av gjeldende rett¹⁰. Det vil også være sentralt å se på forarbeidene til loven. For å kunne tolke lovene har forarbeidene gitt forståelse og innsikt bak intensjonen til den enkelte lovtekst, og lovene som en helhet. Det har også vært sentralt å se på rettspraksis for å se på hvordan lovanvender vurderer avgiftsplikt.

I Norge finnes det en egen skatteetat og skattedirektorat. Begge vil være vesentlige i denne oppgaven, da de representerer myndighetenes praksis innenfor skattevurderinger og spesielt ved spørsmål som gir innsikt i merverdiavgiftsloven, dens forskrifter, og gjeldende rettspraksis på området. Ettersom merverdiavgiften er lite undervist under Master i Eiendoms studiet ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet, har det også vært viktig å anvende Gjems-Onstad sine bøker; ”Lærebok i Merverdiavgift” og ”Praktisk merverdiavgiftsrett”. De representerer juridisk litteratur innenfor emnet merverdiavgift. Det kan stilles spørsmål ved i hvilket grad de skal vektlegges som en rettskilde, da de kan inneholde subjektive hensyn og vurderinger, men de kan også gi en god innsikt i fagpersoner sitt synspunkt på tematikken i oppgaven.

Ved anvendelse av juridisk metode har det vært viktig å se på rettspraksis. Merverdiavgift er et komplisert tema, det har derfor vært sentralt å se på lov-anvender sin rettsanvendelse. Dagens merverdiavgift har vært innført i Norge siden 70-tallet. Det er allikevel nyere lovverk og forskrifter

⁹ Kildal & Gjems-Onstad (2013) s.86

¹⁰ Eckhoff (1971) kapittel 7

som er mest relevant for dagens avgiftsregler. Jeg kommer derfor til å fokusere på nyere rettspraksis, med noen eldre avgjørelser for å klarlegge prinsipper som fremdeles er relevante for dagens merverdiavgift. Lagmannsrettsavgjørelser vektlegges mindre rettskildemessig, men har også vært aktuelt å se på som supplement til høyesterettsavgjørelser, for å belyse tematikken i oppgaven¹¹.

Til slutt har det vært interessant å se på avgjørelser i fra skatteetaten, og uttalelser i fra skattedirektoratet. De belyser staten sin vurdering av aktuelle temaer som er belyst i oppgaven. Det er viktig å understreke at vedtak og uttalelser i fra skatteetaten er en rettskilde som står mindre sterkt enn en avgjørelse i fra rettssystemet, men kan hjelpe til å belyse hvordan skatteetaten vurderer ulike spørsmål som er tatt opp i oppgaven¹².

1.5.2 Juridisk litteratur

Juridisk litteratur har ikke samme relevans som en rettsavgjørelse, og kan ikke vektlegges på samme måte. En domstolsavgjørelse spesielt i fra Høyesterett vil være gjenstand for praksis som det kan bygges videre på. På den annen side vil en forfatter av juridisk litteratur stå langt friere til skrive det de selv ønsker. Dette innebærer at juridisk litteratur i større grad inneholder subjektive meninger og synspunkter. Som et resultat vil juridisk litteratur kunne være ufullstendig, og kan til tider fravike høyesterett sin rettsoppfatning. Det er allikevel slik at flere domstoler kan ta i bruk juridisk litteratur ved sine domsavgjørelser. Forfatter av juridisk litteratur er ofte spesialister eller fag-mennesker innenfor det juridiske emnet. Derfor kan juridisk litteratur være relevant for juridisk metode. Ettersom merverdiavgift er et tema som er lite undervist ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet har jeg valgt å ta for meg juridisk litteratur innenfor temaet merverdiavgift.

Det finnes en del litteratur om den generelle merverdiavgiften, men det kan være mangelfull dekning av litteratur i forhold merverdiavgiften knyttet til fast eiendom. Bakgrunnen for dette kan være den generelle juridiske vurderingen som kan forekomme i lærebøker. Som et resultat kan den juridiske dekningen av merverdiavgift innenfor fast eiendom i lærebøker være til ufullstendig eller for generell. Til tross for dette er det viktig med juridisk litteratur innenfor tematikken, for å få en

¹¹ Eckhoff (1971) s.23

¹² Dyrnes, Kildal & Gjems-Onstad (2012) s.227

helhetlig forståelse av emnet. I denne oppgaven har jeg valgt å ikke anvende utenlandsk litteratur, da jeg mener det ikke er nødvendig for å løse denne oppgaven.

1.6 Oversikt over fremstilling

Kapittel 1 har som formål å gi en presentasjon av tema for oppgaven, dens spørsmål, relevant avgrensning og metodebruken som er anvendt for å løse oppgaven. Dette blir gjort for å gi en helhetlig forståelse av oppgavens innhold, tematikken og hvorfor det er viktig med kunnskap knyttet til merverdiavgift. Kapittelet skal også danne rammene for den relevante kildebruken i oppgaven.

Kapittel 2 Skal gi en presentasjon av merverdiavgiften. Formålet er å skape en bedre forståelse av merverdiavgiftsloven, dens historie, sammen med relevante prinsipper og begreper. Den skal også gi en forståelse for kommunen sin kompensasjonsordning. Dette har blitt gjort ved å se på lovteksten til kompensasjonsloven, med tilhørende forskrift. Kapittelet skal sette leseren inn i bakgrunnen for merverdiavgiften og regelverket som regulerer merverdiavgiften i Norge.

Kapittel 3 skal se nærmere på hovedregelen for merverdiavgift knyttet til fast eiendom. Den skal også være en innledning for den videre redegjørelsen av merverdiavgift knyttet til fast eiendom.

Kapittel 4 Tar for seg omsetning av fast eiendom og hvordan merverdiavgiften fortøner seg når fast eiendom omsettes. Kapittelet ser på hovedregel for merverdiavgift knyttet til fast eiendom.

Kapittel 5 Vil ta for seg utleie av fast eiendom. Utleie av fast eiendom står i en særstilling når det gjelder merverdiavgift knyttet til fast eiendom. Kapittelet skal gi et helhetlig bilde for merverdiavgiften når fast eiendom er gjenstand for utleie. Kapittelet vil videre se på ett av unntakene for merverdiavgift, når fast eiendom er gjenstand for utleie via frivillig registrering.

Kapittel 6 Skal se nærmere på fast eiendom som blir oppført til parkering. Oppføring av parkering er preget av blandet merverdiavgift, avhengig av oppføringsmetode og organisering. Parkering er en vanlig oppføringsform for fast eiendom. For oppgaven vil det da være naturlig å se på ulike organiseringsmetoder, og hva det har å si for merverdiavgift ved oppføring av parkering.

Kapittel 7 Tar for seg infrastruktur. I oppgaven skilles det mellom intern og ekstern infrastruktur. Infrastrukturen er en vanlig oppføringsform som fremkommer i de fleste større eiendomsprosjekter, og er vesentlig for fast eiendom som en helhet. Oppføring av infrastruktur er i utgangspunktet avgiftspliktig for oppføringskostnadene. Ved påløpt merverdiavgift vil det for noen tilfeller hvor mulig å få denne fradragført ved bruk av to avgiftsmodeller som kombinerer merverdiavgiftsloven med kommunen sin kompensasjonsordning.

Kapittel 8 Er ment som et helhetlig sammendrag for merverdiavgiften i oppgaven. Kapitlet er ment som en oppsummering og vil ta for seg hovedpunktene som er anført i oppgaven. Det vil også bli tatt opp momenter for hvordan oppfører av fast eiendom kan strategisk legge til rette for merverdiavgift ved oppføring av fast eiendom.

Kapittel 9 vil ta for seg mine avsluttende refleksjoner og temaer som kan være interessante for nærmere undersøkelser.

2. Presentasjon av loven, aktuelle bestemmelser og begreper

2.1 Merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiften er en forbrukeravgift som har til formål å avgiftsbelegge merverdiene som blir skapt hos næringsdrivende. I nyere tid har merverdiavgiften blitt tatt i bruk i nesten alle OECD-land, med unntak av USA. Merverdiavgiften er blant statens viktigste inntektskilder. I 2013 utgjorde den 21,7% av det offentlige skatteinntekter, og nesten 10% av Norge sitt totale bruttonasjonalprodukt¹³

2.1.1. Historie

Dagens merverdiavgift er en videreutvikling av den ”alminnelige omsetningsavgiften” som ble innført i 1935. Den gangen ble avgiften pålagt med 1% i det enkelte omsetningsledd, men dette økte i de påfølgende årene. 1940 ble omsetningsavgiften flyttet i fra det enkelte omsetningsledd, og ble pålagt siste ledd i tilvirkningskjeden. Dette innebar at forbruker av varen måtte betale avgiften, i motsetning til det enkelte ledd i omsetningskjeden. I de påfølgende årene økte satsene for denne avgiften og gikk fra 10% i 1940, til 12% i 1964. Sisteleddsystemet ble opphevet i 1970, og vi gikk over til systemet vi har i dag¹⁴.

Etter 1950 har merverdiavgiften blitt implementert hos de fleste OECD-land, og har i en eller annen form blitt tatt i bruk hos store deler av den vestlige verden og i de fleste I-land.

Merverdiavgiftssystemet vi har i dag ble for første gang innført i 1970.

Målet med merverdiavgiften som ble innført i 1970 var å avgiftsbelegge merverdien som skapes ved tilvirkningen av vare, og pålegge avgiften til forbruker av varen. Med avgiftssystemet som eksisterte før 1970 kunne det være vanskelig å få en jevn fordeling av merverdiavgiften, og avgiften ble enten pålagt det enkelte ledd, eller siste ledd i tilvirkningskjeden¹⁵. Ved avgiften som ble pålagt det enkelte ledd ville avgiften ha en eksponentiell effekt senere i tilvirkningskjeden, og det ville skape en kumulativ effekt. Dersom avgiften ble pålagt siste ledd i tilvirkningskjeden ville avgiften treffe forbruker, men ville ikke treffe omsetningsleddene før siste-ledd. Dette innebar at merverdiavgiften kunne føre til en ujevn fordeling. På bakgrunn av dette har det blitt innført prinsipper som skal treffe både forbruker, og det enkelte omsetningsledd¹⁶

¹³ Kildal & Gjems-Onstad (2013) s.22

¹⁴ Wikipedia (2016)

¹⁵ Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) se forord

¹⁶ Kildal & Gjems-Onstad s.28

2.1.2. Begreper og prinsipper

Kapittelet skal gi en oversikt over begreper, definisjoner og prinsipper som vil bli brukt i oppgaven, og som er nødvendig for å forstå oppgaven som en helhet. Kapittelet er også ment som et oppslagsverk for senere begrepsbruken i oppgaven.

2.1.2.1 Begreper

Avgiftspliktig – Loven sitt saklige virkeområde

kjennetegnes ved at en vare eller tjeneste utløser avgiftsplikt når den omsettes av en registrert næringsdrivende. I slike tilfeller er det snakk om ”avgiftspliktige varer og tjenester”. Avgiftspliktig benyttes i midlertid også som et kjennetegn på en virksomhet som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester. For eksempel kan en entreprenør være avgiftspliktig ved omsetning av varer og tjenester. Denne bedriften vil da anses for å være avgiftspliktig dersom varene og tjenestene som den omsetter er avgiftspliktige. Dette er viktig begrep å være klar over senere i oppgaven.

Utgående merverdiavgift

Er den avgift en avgiftspliktig skal innbetale til staten ved omsetning og uttak av varer og tjenester¹⁷. Satsen for utgående merverdiavgift er generelt 25%, men det finnes unntak. For mat og drikkevarer er den 15%, og 8% for kinobilletter og persontransport¹⁸. Målet med utgående merverdiavgift er ikke å legge avgift på næringsdrivende, men å viderefakturere merverdiavgift til forbruker av varen eller tjenesten. Den næringsdrivende vil være ansvarlig for å innbetale den utgående merverdiavgiften til staten

Inngående merverdiavgift

Avgift som påløper ved anskaffelse av varer eller tjenester. Den utgående merverdiavgiften hos selger, blir inngående avgift for kjøper jf. Merverdiavgiftsloven §1-3, første ledd bokstav F. Er kjøperen registrert i merverdiavgiftsregisteret, kan den inngående avgiften som regel trekkes fra ved avgifts oppgjøret med staten, jf. merverdiavgiftsloven §8-1. Prinsippet om å få hevet den inngående merverdiavgiften kalles for Flerleddete indirekte subtraksjonsprinsipp¹⁹. Dersom det ikke er adgang for å få fradragsført den inngående avgiften, blir denne en ekstra kostnad for den avgiftspliktige.

¹⁷ Merverdiavgiftsloven (2009) §1-3, første ledd bokstav e.

¹⁸ E-economic (2016)

¹⁹ Kildal & Gjems-Onstad (2013) s.28

Uttak(uttaksmerverdiavgift)

Registreringspliktige næringsdrivende og offentlige virksomheter som er registrert etter merverdiavgiftsloven §2-1 skal i tillegg til å beregne merverdiavgift på omsetning, også beregne merverdiavgift når varer eller avgiftspliktige tjenester tas ut fra virksomheten til bruk privat eller til virksomhet med omsetning utenfor loven Jf. Merverdiavgiftsloven §3-21 til 3-22. For eksempel skal en matbutikk beregne merverdiavgift når matvarer tas med hjem for eget bruk.

Uttaksbestemmelsen fører også til at en virksomhet som har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet²⁰. må beregne avgift når varer eller tjenester anskaffet eller produseres i den merverdiavgift-pliktige delen av virksomheten benyttes utenfor avgiftsområdet. For offentlige virksomheter foreligger det i midlertid bare plikt til uttaksmerverdiavgift dersom mer enn 20% av de varer eller tjenester som produseres i virksomheten omsettes i avgiftspliktig virksomhet jf. Merverdiavgiftsloven §3-28

Innførsel av varer og tjenester(innførselsmerverdiavgift)

Innførsel vil dreie seg om varer og tjenester som kommer utenfor avgiftsområdet, og som blir tatt i bruk innenfor avgiftsområdet. Etter merverdiavgiftsloven §3-29 oppstår det merverdiavgiftsplikt ved innførsel av varer. Ved innførsel av varer skal merverdiavgift oppkreves av tollvesenet, eller ekspeditør av varen inn til Norge, som for eksempel posten²¹. Næringsdrivende hjemmehørende i Norge må selv beregne avgift når de kjøper tjenester som kan fjernleveres fra utenlandske tjenesteytere, jf. §3-30, første ledd. som tjenester som kan fjernleveres er det relevant å påpeke at blant annet konsulenttjenester, advokattjenester, arkitekttjenester, reklame, immaterielle rettigheter, opplysningstjenester og utleie av arbeidskraft, jf. Merverdiavgiftsloven §1-3.

Fast eiendom

Fast eiendom omfatter ubebygd grunn(tomt/tomtefeste), bygninger og anlegg, også innbefattet faste anlegg for ventilasjon, oppvarming mv. I bygninger/anlegg. Som fast eiendom anses også deler av fast eiendom(lokal, hotellrom, møterom mv.) Salg av bygning av på festet grunn er omsetning av fast eiendom. Salg av hus for nedrivning er også ansett som salg av fast eiendom. Salg av ferdighus er imidlertid avgiftspliktig varesalg, eventuelt som ledd i avgiftspliktig byggetjenester²².

²⁰ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-21 jf. §3-22

²¹ Merverdiavgiftsloven (2009) §4-11

²² Skatteetaten (2013) s.229

Utbyggingsavtale

Avtale mellom kommune og grunneier/utbygger som gir premisser for utbyggingen.

Utbyggingsavtaler kan ta for seg hva som skal bygges og når det skal bygges. Formålet er å avklare ansvarsforhold og betingelser for gjennomføring av planen. Utbyggingsavtaler er regulert i Plan- og bygningsloven kapittel 17²³

Entreprenør

Er den som utfører de tekniske og faktiske arbeidene ved bygget. Entreprenøren kan være en selvstendig aktør, eller være en avdeling innenfor byggherre. En entreprenør kan være alt i fra en murer/maler/rørlegger, til bedrifter som både eier og bygger hele bygg eller anlegg på egenhånd²⁴.

Byggherre

Den som skal motta ytelse forbundet med bygg og anlegg. Er nødvendigvis ikke eier av eiendom, men vil som regel være bestiller, kjøper eller oppdragsgiver. Begrepet brukes også om tiltakshaver i forbindelse med plan- og bygningsmyndighetene²⁵

Bygg eller anlegg

Bygg- eller anlegg er i merverdiavgiftsloven sin forstand et to-delt begrep. Bygg kjennetegnes av fire yttervegger, gulv og tak, og vil for mange være synonymt med hva de anser som en bygning. På den annen side kan anlegg være vanskeligere å definere. I merverdiavgiftsloven forstand kan anlegg omfatte alt i fra parkeringsanlegg til et opparbeidet uteområde²⁶. De to begrepene vil sammen dekke det meste som blir oppført på fast eiendom.

Justeringsperiode

Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000,- er definert som "kapitalvarer"²⁷. For kapitalvarer skal det bli foretatt en justeringsperiode på 10år. Dette innebærer at bruken av eiendommen blir vurdert ved starten av justeringsperioden på bakgrunn av i hvilken grad den blir brukt i avgiftspliktig virksomhet. Dersom bruken endrer seg i fra bruk i avgiftspliktig virksomhet til ikke-avgiftspliktig

²³ Kristoffersen & Røsnes (2014) s.228

²⁴ Skatteetaten (2013) s.829

²⁵ Skatteetaten (2013) s.829

²⁶ Skatteetaten (2013) s.106

²⁷ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-1, annet ledd bokstav b

virksomhet i løpet av 10år, skal kapitalvaren være gjenstand for justering. Dette vil kunne føre til tilbakebetaling av merverdiavgift til staten, eller tilgodegjørelse av mindre merverdiavgift.

2.1.2.2 Prinsipper

Det er flere prinsipper som ligger bak dagens merverdiavgiftssystem I Norge. Sentralt I merverdiavgiftssystemet er prinsippet om nøytralitet som er gjennomgående for tematikken senere I oppgaven²⁸. Jeg vil nå gå inn på konkrete prinsipper som blir praktisert i merverdiavgiftssystemet.

Flerleddete indirekte subtraksjonsprinsipp

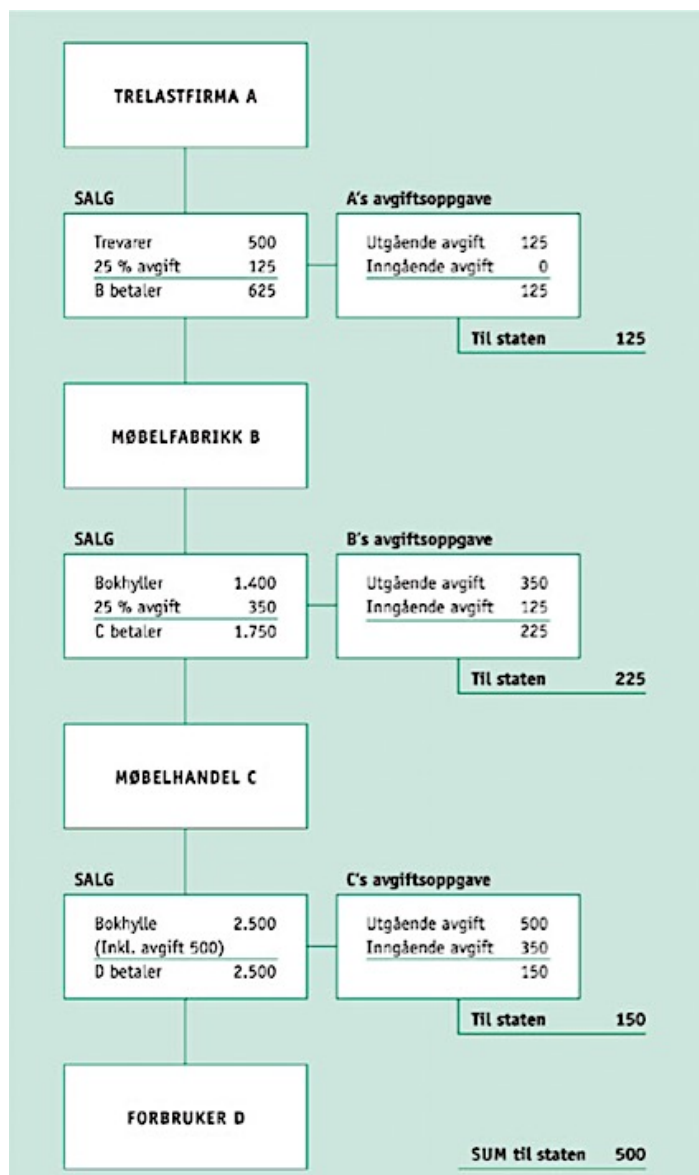
Ved merverdiavgift skal det ikke oppstå avgift på avgift(kumulativ avgift). For å forhindre en kumulativ avgift har det blitt innført den flerleddete indirekte subtraksjonsmetode. Når en vare blir tilvirket vil den ofte gjennomgå flere ledd. Et eksempel på dette kan være tilvirkningsleddene til en kommode, som kan se slik ut: Tømmerforretning → Møbelsnekker → IKEA → Forbruker.

I hvert enkelt ledd vil det påløpe inngående merverdiavgift ved kjøp av varer eller tjenester. Dette kan for tømmerforretningen være motorsag og diverse verktøy som er belagt med merverdiavgift ved innkjøp. Når de videre selger sitt tømmer vil dette bli avgiftsbelagt med utgående merverdiavgift. For å hindre kumulativ avgift, skal bedriften kunne få fradragsført den inngående merverdiavgiften i bedriften²⁹.

²⁸ Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) kapittel 3.2.1

²⁹ Kildal & Onstad (2013) s.35

Dersom vi ser på tilvirkningsskjeden for kommoden vil den kunne se slik ut:



Trelastfirma:

Vi har her et trelast firma som tilvirker med planker og andre trevarer. Bedriften har ingen inngående merverdiavgift. De omsetter trevarer for 500,-. Dette blir belagt med 25% merverdiavgift(125,-), som blir betalt av forbruker av varene, og som trelastfirmaet betaler inn til staten.

Møbelfabrikk/møbelhandel og salg:

Kjøper inn treverk i fra foregående selskap. Disse varene vil være belagt med utgående merverdiavgift, hvilket blir inngående merverdiavgift for møbelfabrikken(125,-). De får fradrag i fra staten for denne avgiften. De bygger og omsetter varer for 1400,- som blir belagt med 25% utgående merverdiavgift(350,-). Denne blir betalt av forbruker, og bedriften innbetaler nettoavgift til staten(225,-).

- Selvstendighetsprinsippet

Det enkelte ledd i omsetningskjeden er et selvstendig avgiftspliktig ved innbetaling av merverdiavgift til Staten. Dette innebærer at den enkelte avgiftspliktige er ansvarlig for sin andel av merverdiavgiften, og må betale dette til staten³⁰. Den enkelte næringsdrivende må da kunne dokumentere avgiften, og holdes ansvarlig for sin andel av merverdiavgiften. Det vil være den registrerte avgiftspliktige virksomheten som er omfattet av selvstendighetsprinsippet. Foreligger det fellesregistrering, vil selvstendighetsprinsippet omfatte hele fellesregistreringen

³⁰ Kildal & Onstad (2013) s.37

Når et selskap er selvstendig ansvarlig skal det ikke vurdere kjøpers situasjon eller bruk. Det er varen som er det vesentlige, og merverdien som blir skapt i forbindelse med tilvirkningen. Sådanne vil fradragsrett for inngående merverdiavgift heller ikke være avhengig av selger sitt ansvar for innbetaling av utgående(netto) avgift til staten³¹.

2.1.2 Merverdiavgiften og satser

Det skal som hovedregel beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester av enhver art³². Det er viktig her å forstå at det ikke bare gjelder varene, men også tjenester. Eksempel på varer kan være: Fysiske gjenstander; herunder fast eiendom³³. Som vare anses også elektrisk kraft, vann fra vannverk og gass. På den annen side har vi tjenester. I merverdiavgiftsloven blir tjenester definert som ”det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b³⁴”. Som tjeneste anses også begrensede rettigheter til fysiske gjenstander eller fast eiendom, samt hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier. Som immaterielle verdier regnes patenter, design, fremgangsmåter og andre verdier som ikke har fysisk substans³⁵.

Det blir utløst merverdiavgiftsplikt ved omsetning, uttak eller import av varer og tjenester³⁶. Etter merverdiavgiftsloven §1-3, første ledd bokstav A, defineres omsetning som ”levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag”. Også byttehandel, det vil si levering av vare eller ytelse av tjenester som helt eller delvis vederlag for mottatte varer eller tjenester anses som omsetning. For at det skal foreligge omsetning, forutsettes det at det foreligger en gjensidig bebyrdende avtale mellom en selger og en kjøper³⁷. Dette innebærer eksempelvis at generelle tilskudd som gis til en virksomhet fra det offentlige eller andre, uten at giveren får krav på noen konkret gjenytelse, ikke skal avgift beregnes, fordi tilskuddene ikke kan anses som vederlag i forbindelse med omsetning³⁸.

Avgiftsområdet består av det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen. Unntaket består av Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene. Med andre ord er omsetning av varer og

³¹ Kildal & Gjems-Onstad (2013) s.37

³² Merverdiavgiftsloven (2009) §3-1, første ledd.

³³ Merverdiavgiftsloven (2009) §1-3, første ledd bokstav b

³⁴ Merverdiavgiftsloven (2009) §1-3, første ledd bokstav c

³⁵ Forskerforbundet (2013)

³⁶ Merverdiavgiftsloven (2009) §1-1, første ledd.

³⁷ Skatteetaten (2013) s. 25

³⁸ SKD 8/11

tjenester innenfor Norge sine grenser merverdiavgifts-pliktige. Svalbard og Jan Mayen er unntatt fra Merverdiavgift. Jf. Merverdiavgiftsloven §1-2.

Virksomheter som driver omsetning innenfor merverdiavgiftens saklige virkeområde har i utgangspunktet plikt til å la seg registrere i merverdiavgifts registeret, og plikt til å beregne utgående merverdiavgift for sin omsetning jf. Merverdiavgiftsloven §2-1. Videre har virksomhetene rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser etter reglene i merverdiavgiftsloven kapittel 8³⁹. Noen typer omsetning faller helt utenfor merverdiavgiftssystemets virkeområde. Dette innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift av omsetningen, men at det heller ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser. Omsetning som faller helt utenfor merverdiavgiftssystemet er nevnt i Merverdiavgiftsloven kapittel 3, og består blant annet av helsetjenester, sosiale tjenester, finansielle tjenester med mer⁴⁰. Det finnes også enkelte varer og tjenester som er innenfor loven sitt saklige virkeområde, men som hvor det foreligger såkalt ”nullsats”. Dette er varer og tjenester som følger reglene for omsetning innenfor loven sitt saklige virkeområde, men som ikke skal avgiftsbelegges⁴¹. Det kan herunder nevnes omsetning av aviser og bruktbiler⁴². Loven sitt saklige virkeområde kan illustreres slik:

Omsetning innenfor loven	Omsetning innenfor loven	Omsetning utenfor loven
Generell sats: 25 % Middel sats: 14 % Lav sats: 8 %	Fritak: kap. 6 (Nullsats)	Unntak: kap. 3
Hovedregel: Salg av varer og tjenester er avgiftspliktig	F.eks.: • Eksport	F.eks.: • Undervisning • Finansielle tjenester
• Utgående MVA • Fradrag for inngående MVA	• 0 % utgående MVA • Fradrag for inngående MVA	• Ingen utgående MVA • Ingen fradrag

³⁹ Merverdiavgiftsloven (2009) §8-1

⁴⁰ Kildal & Onstad (2013) s.27

⁴¹ Merverdiavgiftsloven (2009) §1-3, første ledd bokstav g

⁴² Merverdiavgiftsloven (2009) Kapittel 6

2.1.3 Merverdiavgift i EU

Selv om Norge ikke er en del av EU og skatt ikke er en del av EØS-avtalen, blir Norge likevel påvirket av EUs Merverdiavgiftsdirektiv. Dette gjør seg særlig gjeldende ved innførsel eller utførsel av varer og tjenester⁴³. På bakgrunn av EU-samarbeidet har det blitt vanlig med fri flyt av varer og tjenester på tvers av landegrenser. Dette har skapt et avgiftssystem for store deler av Europa, som skiller seg i fra resten av verden. Norge blir påvirket av EU-samarbeidet gjennom EØS-avtalen. En avtale som binder oss til EU sitt samarbeid og økonomiske forhold, uten å være medlem av EU.

Utgangspunktet for merverdiavgiften i EU, er et såkalt opprinnelseslandsprinsipp:

Registrerte (avgiftspliktige) næringsdrivende innenfor felleskapet skal beregne utgående merverdiavgift ved levering av varer og tjenester uavhengig av kjøper, eller hvor kjøper er etablert. Den som kjøper vare eller tjeneste i fra et annet EU(EØS) land skal deretter kunne fradragsføre inngående merverdiavgift i fra kjøpet dersom den har fradragsrett. Prinsippet om opprinnelsesland er det langsiktige målet for merverdiavgift i EU-samarbeidet, men har ikke blitt fullt ut blitt implementert i EU-samarbeidet. Som en overgangsregel brukes det for tiden en form for ”destinasjonslandprinsipp”. Dette blir en direkte motsetning til prinsippet om opprinnelsesland. Selger av varer og tjenester skal ta hensyn til kjøpers avgiftsposisjon og landet hvor kjøper er etablert. Dette vil videre innebære at det er landet som får varen som får merverdiavgiften knyttet til varen. Som tidligere nevnt er prinsippet om destinasjonsland en midlertidig løsning, hvor det langsiktige målet er prinsippet om opprinnelsesland. Det er i midlertid viktig å være klar over begge prinsippene ved innførsel og utførsel av varer og tjenester.

Uten å gå for mye inn på utfordringer med merverdiavgift via EØS avtalen vil jeg nevne at det finnes både fordeler og ulemper med å ha et felles system for merverdiavgift mot EU sine medlemsland. Stor deler av utfordringen kommer i fra virksomheter som opererer på tvers av landegrenser, og som har virksomhet både utenfor og innenfor EU. Det kan være vanskelig å fastsette merverdiavgift for slik virksomhet. En annen utfordringer ligger i utviklingen av teknologi. Med internett har det blitt vanlig med kommunikasjon og handel via nettet. Dette er også virksomhet hvor det kan være vanskelig å fastslå merverdiavgift. Merverdiavgiften i EU er i stor grad bakenforliggende for merverdiavgiften vi har i Norge. Vi er ikke direkte underlagt lovgivning for merverdiavgift av EU, men vi blir allikevel påvirket ved innførsel av varer og tjenester gjennom EØS-avtalen⁴⁴.

⁴³ Kildal og Onstad (2013) s.87

⁴⁴ Kildal og Onstad (2013) s.88

2.4 Kompensasjonsordningen for kommuner

I 2004 kom det en egen lov for kompensasjon av merverdiavgift til kommune og fylkeskommune med flere, heretter kalt kompensasjonsloven⁴⁵. Bakgrunn for loven er å forhindre konkurransevridning mellom det offentlige og private. Det offentlige har i stor grad blitt unntatt i fra merverdiavgiftsloven, hvilket betyr at det økonomisk er mer gunstig å produsere tjenestene innad i den offentlige bedriften fremfor å kjøpe det i fra andre bedrifter da slike varer vil være belagt med merverdiavgift⁴⁶. På bakgrunn av dette har det blitt innført en kompensasjonslov, for å forhindre konkurranse vridning og sørge for at tjenester som kjøpes av kommune i fra andre og som produseres innad i bedriften stiller på lik linje.

Kompensasjonsloven gjelder for kommuner, fylkeskommuner, interkommunale, Inter-fylkeskommunale og private eller ideelle virksomheter som produserer helse og omsorgstjenester med flere, jf. Kompensasjonsloven §2. Dersom det kjøpes varer og tjenester i fra avgifts-registrerte næringsdrivende, skal det gis full kompensasjon for inngående merverdiavgift i forbindelse med anskaffelsen. Det er da et vilkår om at det kun gis kompensasjon for anskaffelsen som er til bruk for en virksomhet som er kompensasjonsberettiget etter kompensasjonsloven for kommuner. Dersom det foreligger rett til kompensasjon av merverdiavgift ved merverdiavgiftsloven til bedrifter omfattet av kompensasjonsloven, skal det ikke ytes kompensasjon etter kompensasjonsloven⁴⁷.

Det er gitt enkelte unntak i fra loven sin hovedregel:

Som tidligere nevnt skal det ikke gis kompensasjon dersom det eksisterer rett på kompensasjon via merverdiavgiftsloven. Det skal heller ikke gis kompensasjon for personkjøretøy, selv om det er til bruk i virksomheten⁴⁸. Ved anskaffelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie, skal det ikke gis kompensasjon for merverdiavgift, på lik linje med merverdiavgiftsloven §3-11. Reglene følger også flere av linjene som er lagt i merverdiavgiftsloven. Det skal blant annet justeres for kompensert merverdiavgift dersom det er endringer i bruken av bygg, anlegg eller

⁴⁵ Lov om kompensasjon for kommuner (2003)

⁴⁶ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-9

⁴⁷ Lov om kompensasjon for kommuner (2003) §4, første ledd

⁴⁸ Lov om kompensasjon for kommuner (2003) §4, annet ledd

annen fast. Det skal også justeres for merverdiavgift ved overdragelse av slik eiendom. Det skal da bli foretatt en justeringsperiode på 10 år. Det er viktig å få med seg at dersom det offentlige anskaffer boliger som brukes til helseformål og sosiale formål og tilhørende anlegg, skal det gis kompensasjon⁴⁹.

Kompensasjonsloven skal som sagt hindre konkurransevridding ved anskaffelser til det offentlige. Dette er også gitt en antitetisk tolkning: Dersom det er økonomisk konkurranse med en bedrift som ikke er kompensasjonsberettiget, og det offentlige har kompensasjon, skal det ikke gis kompensasjon etter kompensasjonsloven⁵⁰.

⁴⁹ Lov om kompensasjon for kommuner (2003) §4, siste ledd

⁵⁰ Skatteetaten (2009) s.930

3. Omsetning og utleie av fast eiendom

Dette kapitelet vil ta for seg merverdiavgift ved omsetning eller utleie av fast eiendom. Jeg vil først ta for meg hovedregelen ved oppføring av fast eiendom. Jeg vil videre gå inn regelen for oppføring av fast eiendom for omsetning, utleie og utleie ved frivillig registrering.

Merverdiavgiftsloven har i utgangspunktet avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester⁵¹.

I merverdiavgiftslovens forstand er fast eiendom en vare⁵². Merverdiavgiftsloven har valgt å holde omsetning og utleie av fast eiendom unntatt fra loven⁵³. Bakgrunnen for ett slikt unntak stammer i fra innføringen av merverdiavgift i Norge på begynnelsen av 70-tallet. Det blir uttalt fra skatteetaten sitt underutvalg av 1966 at det var ønskelig å holde fast eiendom utenfor merverdiavgiftsloven på bakgrunn av de mange salg av bolig og hytter utenfor næringsvirksomhet⁵⁴. Det var da ønskelig å unngå kumulativ avgift ved omsetning av fast eiendom. Prinsippet om å holde omsetning og utleie av fast eiendom utenfor loven er et grunnleggende prinsipp i de fleste land sitt merverdiavgiftssystem, og var derfor heller ikke ønskelig å innføre i Norge. På bakgrunn av dette ble det innført en unntaksregel i merverdiavgiftsloven: ”*Omsetning og utleie av fast eiendom og rettigheter til fast eiendom er unntatt i fra loven. Unntaket omfatter også omsetning av varer og tjenester som levers som ledd i utleien*” – Merverdiavgiftsloven §3-11, første ledd.

Unntaket i §3-11 gjelder både omsetning og utleie av fast eiendom, samt rettigheter til fast eiendom. Selv om utgangspunktet er at fast eiendom er unntatt i fra loven vil det være enkelte forhold som likevel er omfattet av loven. §3-11, annet ledd. Gir en anvisning til forhold som likevel er omfattet av loven. Dette kan være utleie av rom i hotellvirksomhet, hytteutleie, utleie av lokaler til idrettsarrangementer, og kanskje mest relevant for denne oppgaven, utleie av fast eiendom og omsetning av rettigheter til fast eiendom som er omfattet av en frivillig registrering jf. Merverdiavgiftsloven §2-3. Dette er noe jeg kommer tilbake til senere.

⁵¹ Merverdiavgiftsloven (2009) §1-1, første ledd

⁵² Merverdiavgiftsloven (2009) §1-3, første ledd bokstav b

⁵³ Merverdiavgiftsloven (opphevet) (1969) §5, bokstav a.

⁵⁴ Skatteetaten (2013) s.229

3.1 Omsetning av fast eiendom

Omsetning av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er som tidligere nevnt unntatt i fra loven, jf. Merverdiavgiftsloven §3-11, første ledd. Med andre ord skal det altså ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning av fast eiendom. Det er viktig å skille mellom merverdiavgiften når et bygg eller anlegg blir oppført på fast eiendom, og når fast eiendom er gjenstand for omsetning. Det skal pålegges merverdiavgift ved oppføring av bygg eller anlegg på fast eiendom⁵⁵. Oppføring av bygg eller anlegg som blir fast inventar på eiendom vil deretter regnes som en del av fast eiendom⁵⁶. Rent praktisk innebærer det at den som oppfører bygg eller anlegg skal pålegges merverdiavgift ved oppføring av bygg eller anlegg som står på fast eiendom⁵⁷. Kjøper eller byggherre for bygg- eller anlegget vil være siste omsetningsledd i loven sin forstand, og vil dermed bli sittende med merverdiavgiftskostnaden for oppføring av bygg eller anlegg. Dersom eiendommen er gjenstand for videre omsetning eller utleie, vil dette være unntatt i fra loven⁵⁸. Når omsetning av fast eiendom er unntatt i fra loven⁵⁹, vil det heller ikke være adgang til å få fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til varer eller tjenester forbundet med oppføringen, jf. Merverdiavgiftsloven §8-1. Hovedregelen har også fått en ytterligere presisering i §8-3, første ledd bokstav g. Det gis ikke fradrag for oppføring av fast eiendom som skal dekke bolig eller velferdsbehov med løsøre og utstyr.

Kort oppsummert vil omsetning av fast eiendom være unntatt i fra loven. Det skal da ikke beregnes utgående merverdiavgift ved omsetning, og det skal heller ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift ved oppføring av fast eiendom som skal dekke bolig eller velferdsbehov⁶⁰. Videre vil jeg ta for meg merverdiavgifts ved oppføring av fast eiendom til omsetning.

⁵⁵ Se kapittel 4.1.1 og 4.1.2

⁵⁶ Kildal & Onstad (2013) s.255

⁵⁷ Kildal & Onstad (2013) s.256

⁵⁸ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11

⁵⁹ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11

⁶⁰ Merverdiavgiftsloven (2009) §8-3, første ledd bokstav g

3.1.1 Oppføring av fast eiendom for omsetning

Utgangspunktet er at oppføring av fast eiendom er en hendelse som utløser merverdiavgift for entreprenør. Dersom fast eiendom er gjenstand for omsetning vil dette være unntatt i fra loven. Det innebærer at den som er eier eller byggherre vil være siste omsetningsledd som er avgiftspliktig, og vil bli sittende med merverdiavgiften på egne hender. Det må i midlertid skilles mellom oppføring i egen- og fremmed regi. Merverdiavgiften vil kunne fortone seg noe ulikt avhengig av oppføringsmåte.

3.1.2.1 Egen- regi

Når et bygg eller anlegg blir oppført av eier til eiendommen vil dette i utgangspunktet bli betegnet som ”oppføring av bygg eller anlegg i egen-regi⁶¹”. Dette innebærer at eier av eiendommen er ansvarlig for oppføringen, og vil bruke egne midler og arbeidskraft ved oppføringen. Det skal da beregnes merverdiavgift ved uttak av både varer og tjenester for slik virksomhet, jf.

Merverdiavgiftsloven §3-26. Det er viktig å påpeke at det er både varer og tjenester som skal pålegges merverdiavgift. Det kan herunder nevnes at som vare regnes; Betong, murstein og andre direkte midler som blir brukt i tilvirkningsprosessen⁶². På den annen side vil tjenester kunne regnes som; Byggeledelse, byggeadministrasjon og andre tjenester som har gått med i tilvirkning av oppføringen⁶³. Med andre ord skal det regnes merverdiavgift for alle varer og tjenester som har gått med for å tilvirke oppføringen.

Når et bygg blir oppført i egen-regi vil det i midlertid være noe ulikt i forhold til når bygg eller anlegg blir oppført i fremmed-regi. Ved egen-regi vil det bli beregnet merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester. Det skal da beregnes merverdiavgift av den ”alminnelige omsetningsverdi” varen eller tjenesten ellers vil hatt, jf. Merverdiavgiftsloven §4-9. Hva som regnes som ”alminnelig omsetningsverdi” kan være et variabelt begrep. Rent praktisk vil det være den som foretar uttaket(oppfører) som fastsetter omsetningsverdien. Omsetningsverdien skal da fastsettes til hva lignende tjenester ville ha blitt omsatt for. Den fastsatt prisen kan variere og vil være basert på en skjønnsmessig vurdering⁶⁴. Den som oppfører fast eiendom i egen-regi vil dermed ha en fordel når det kommer til fastsetting av omsetningsverdien for det som skal avgiftsbelegges. Totalt sett vil det være prisen på alle varer og tjenester som det blir beregnet uttaksmerverdiavgift på vil være

⁶¹ LE 2006 s.125072

⁶² Merverdiavgiftsloven (2009) §1-3, første ledd bokstav b

⁶³ Merverdiavgiftsloven (2009) §1-3, første ledd bokstav c

⁶⁴ Rt. 2014 s. 1281

grunnlaget for den totale uttaks-merverdiavgiften som skal betales til staten. I fra byggherre sitt ståsted vil det være gunstigere å bygge i egen regi da byggherre står langt friere til å fastsette prisen for bruk av vare eller tjenesten. På den måte vil oppføring av fast eiendom ha en komparativ fordel enn ved oppføring i fremmed-regi. Videre vil jeg gå inn på oppføring i fremmed-regi, og skillet mellom egen og fremmed-regi.

3.1.2.2 Fremmed-regi

Ved oppføring av bygg eller anlegg i fremmed regi, vil det være en utenforstående entreprenør som oppfører bygg eller anlegget⁶⁵. Dette kan for eksempel være innleide enkelt tjenester som blir kjøpt av byggherre, eller det kan gå så langt som å være en totalentreprise for oppføringen av et helt bygg eller anlegg.

Når bygg og anlegg blir oppført i fremmed regi vil den som entreprenør ha kostnader forbundet med oppføringen. Som tidligere nevnt er fast eiendom en vare i merverdiavgiftsloven sin forstand, jf. Merverdiavgiftsloven §1-3, første ledd bokstav b. Dette innebærer at alle varer og tjenester den eksterne leverandøren har forbundet med oppføringen vil ha merverdiavgift knyttet til seg. Ved kjøp av fast eiendom som en vare skal den som oppfører eksternt beregne utgående merverdiavgift som skal faktureres til kjøper av fast eiendom⁶⁶. Grunnlaget for denne merverdiavgiften vil da være vederlaget for kjøp av varen, jf. Merverdiavgiftsloven §4-1.

Dersom det leveres enkelt varer eller enkelt tjenester i forbindelse med oppføringen som regnes som fremmed-regi vil dette også følge hovedregelen i merverdiavgiftsloven §4-1, hvor vederlaget for en slik tjeneste vil være grunnlaget for merverdiavgiften

Skillet mellom egen- og fremmed regi kan ofte være vanskelig definere. Oppgavene mellom byggherre og entreprenør kan til tider flyte over i hverandre. For eksempel kan en selvstendig entreprenør bistå med mer enn bare oppføringen av ett bygg i form av byggherre-tjenester. Spørsmålet blir da hvor man skal sette grensen mellom egen og fremmed-regi. Spørsmålet har blitt vurdert for domstolene. I Agder lagmannsretts dom av 2001 ble det uttalt i fra lagmannsretten at det må ta hensyn til utbyggingens karakter og hvilken rolle partene har ved

⁶⁵ Kolltveit, B. j., Lereim, J. & Reve, T. (2009) s.326

⁶⁶ Merverdiavgiftsloven (2009) §4-1, første ledd

oppføringen⁶⁷. Det må gjøres en konkret vurdering av hvilken part som er byggherre med ansvaret for bygget. Det skal da vektlegges hvilken part som har kjøpt inn materialer, engasjert håndverker og hvilke oppgaver som vanligvis tilligger byggherren.

Kort oppsummert:

Egen-regi: Eier(byggherre) er ansvarlig for merverdiavgiften ved uttak av varer og tjenester for oppføringen, og vil være ansvarlig for innbetaling av merverdiavgiften til staten

Fremmed-regi: Byggherre får fakturert en totalpris for varen og tjenesten inklusive merverdiavgiften. De som oppfører bygget er ansvarlig for innbetaling av merverdiavgiften til staten, samtidig får ikke byggherren fradragsført inngående merverdiavgift.

Overordnet vil det kunne være fordelaktig å oppføre fast eiendom i egen-regi, da byggherre har mulighet til å fastsette avgiftsgrunnlaget i større grad. På den måte vil egen-regi ha en komparativ fordel ved oppføring av fast eiendom, enn ved oppføring i fremmed-regi.

3.1.3 Oppsummering

Det er et grunnleggende prinsipp for merverdiavgiftsloven at det ikke skal avgiftsbelegges merverdiavgift ved generell omsetning og utleie av fast eiendom. En kumulativ avgift ved gjentatt omsetning eller utleie av fast eiendom ville medført store avgifter for både private og næringslivet. Omsetning og utleie av fast eiendom har derfor blitt unntatt i fra loven

Det må skilles mellom oppføring av bygg eller anlegg på fast eiendom, og omsetning eller utleie av fast eiendom. Oppføring av bygg eller anlegg på fast eiendom er i utgangspunktet et avgiftspliktig tiltak uavhengig om bygg- eller anlegget blir oppført i egen eller fremmed-regi. Når bygg eller anlegg har blitt oppført på fast eiendom blir det en permanent del av eiendommen, og skal sådan regnes som fast eiendom. Videre omsetning av fast eiendom etter at bygg- eller anlegget er oppført skal deretter være unntatt i fra merverdiavgift, og er ikke innebefattet av merverdiavgiftsloven.

⁶⁷ LA 2001 s.1352

3.2 Utleie av fast eiendom

Utgangspunktet er at utleie av fast eiendom er unntatt i fra merverdiavgiftsloven, og det skal ikke beregnes merverdiavgift av leieforholdet⁶⁸. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift ved varer eller tjenester som blir levert som ledd i utleien. Dette kan skape en skjevfordeling for næringsdrivende. Dersom næringsdrivende fører opp fast eiendom som blir tatt til bruk i avgiftspliktig virksomhet vil de kunne fradragføre inngående merverdiavgift for lokalene⁶⁹. For å bøte på denne skjevfordelingen har avgiftsmyndighetene innført ett unntak i fra hovedregelen.

”Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg, kan frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom bygg eller anlegget blir brukt av virksomhet som er omfattet av loven, eller av offentlig virksomhet” – Jf. Merverdiavgiftsloven §2-3. Dette innebærer at utleieforholdet kan frivillig registreres og det skal da pålegges merverdiavgift for utleieforholdet, men det kan også gis fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelsen av bygget. Som tidligere nevnt er eiendomsbransjen en kapitalkrevende bransje. Å kunne få fradrag for inngående merverdiavgift ved en slik anskaffelse kan utgjøre store verdier. Det vil derfor kunne være attraktivt for utleiere å la seg frivillig registrere. Selv om det er mulig å la seg frivillig registrere for å bli registrert i merverdiregisteret og dermed bli omfattet av merverdiavgiftsloven, vil det være enkelte utleieforhold som automatisk vil være omfattet av loven. Merverdiavgiftsloven §3-11, annet ledd tar for seg forhold som automatisk vil være omfattet av loven. Dette vil være:

- Utleie av rom i hotellvirksomhet, fast eiendom til camping, hytter, ferieleiligheter eller lignende virksomhet, jf. Merverdiavgiftsloven §5-5, første ledd.
- Utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering⁷⁰
- Utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet⁷¹
- Utleie av lokaler til idrettsarrangementer, jf. Merverdiavgiftsloven §5-11.

Ved utleie av slik virksomhet som er nevnt ovenfor vil reglene følge de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven for avgiftspliktig virksomhet.

⁶⁸ Merverdiavgiftsloven(2009) §3-11, første ledd.

⁶⁹ Merverdiavgiftsloven (2009) §8-1

⁷⁰ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11, annet ledd bokstav b

⁷¹ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11, annet ledd bokstav c

Det har også blitt gitt to unntak for andre bedrifter som kan frivillig registreres og dermed blir merverdiavgiftspliktig for sin virksomhet.

1. Dersom utbyggere utenfor næring oppfører vann- og avløpsanlegg i privat regi er det mulig å bli frivillig registrert⁷². Det har blitt gitt et videre vilkår om at bedriften som oppfører vann- og avløpsanlegget overdrar anlegget til kommunen ved ferdigstillelse.
Eksempel på når utbyggere oppfører vann- og avløpsanlegg utenfor næring, kan være når flere hytteiere går sammen for å oppføre vann- og avløpsanlegg for sine hytter.
Det er ikke adgang for å bli frivillig registrert dersom vann- og avløpsanlegget blir oppført for å betjene bolig eller næringsbygg, da dette vil være innenfor vilkåret om næringsdrift.
2. Næringsdrivende og offentlig virksomhet som mot vederlag stiller baneanlegg baneanlegg til disposisjon for virksomhet som er registrert etter denne loven, kan frivillig registreres⁷³.
Eksempel på dette kan være når en grunneier eier baneanlegg, eller grunn som brukes til baneanlegg, som stilles til disposisjon for et transportselskap (for eksempel jernbaneverket), og grunneier har vedlikeholdskostnader forbundet med baneanlegget, kan grunneier frivillig registreres for å få fradrag for inngående merverdiavgift for sine vedlikeholdskostnader⁷⁴.

Jeg vil nå gå over til å ta for meg utleie av fast eiendom ved frivillig registrering.

⁷² Merverdiavgiftsloven (2009) §2-3, femte ledd.

⁷³ Merverdiavgiftsloven (2009) §2-3, sjette ledd.

⁷⁴ Skatteetaten (2013) s.113

3.3 Utleie av fast eiendom ved frivillig registrering

Det skal beregnes merverdiavgift ved oppføring av fast eiendom for omsetning eller utleie, men det skal ikke faktureres utgående merverdiavgift ved videre omsetning eller utleie av fast eiendom. Det har blitt nedfelt ett unntak i fra hovedregelen for omsetning og utleie av fast eiendom:

”Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg kan frivillig registreres i merverdiavgiftsregisteret dersom bygg eller anlegg brukes i virksomhet som er registrert etter denne loven” – Merverdiavgiftsloven §2-3. Dette innebærer at næringsdrivende eller offentlig virksomhet som driver med utleie til andre som er registrert i loven kan velge å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret for å bli avgiftspliktige.

Dette er en videreføring av forskrift nr. 117 i fra merverdiavgiftsloven av 2001⁷⁵.

Unntaket i fra hovedregelen hvor utleier kan frivillig registreres har blitt etablert med tanke på utleiers fradragsrett, og for å hindre kumulativ avgift når det ikke er eier(byggherre) som er den endelige forbruker⁷⁶. Det er også andre hensyn som står bak ordningen med frivillig registrering. I Borgarting lagmannsretts dom av 10. Januar 2008 blir det uttalt; *”Ved frivillig registrering vil det oppnås konkurransemessig nøytralitet mellom næringsvirksomhet drevet fra eide og fra leide lokaler⁷⁷”*. Poenget er at den som leier ut bygg eller anlegg vil få fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelseskostnaden, på lik linje som om den skulle leid av andre, og dermed få fradragsført inngående merverdiavgift for slike arealer.

Dersom den som leier ut bygg eller anlegg velger å frivillig registrere seg, skal det pålegges merverdiavgift på leievederlaget for bruken av bygg- eller anlegget. Fordelen for en som velger å frivillig registrere seg er at det også gir adgang til å fradragsføre den inngående merverdiavgiften som utleier har hatt ved anskaffelsen av bygg eller anlegget⁷⁸. Utleier vil da kunne få fradragsført den inngående merverdiavgiften forbundet med anskaffelsen. Eiendom er en kapital-krevende bransje, og merverdiavgiftskostnadene forbundet med oppføring av bygget kan være betydelige. Frivillig registrering vil derfor kunne være attraktivt å frivillig registrere seg for dem som oppfører fast eiendom hvor formålet er utleie.

⁷⁵ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s.15

⁷⁶ Skatteetaten (2013) s.105

⁷⁷ LB 2007 s. 52641

⁷⁸ Kildal & Onstad (2013) s.257

Tidligere måtte hvert enkelt leieforhold være gjenstand for registrering, for å bli regnt som frivillig registrert. Fra og med 1. Juli 2014 har det blitt langt lettere å bli ansett som frivillig registrert. For avgiftsregistrerte som driver med utleie har kravet om søknad bli fjernet, og det vil være tilstrekkelig at det enkelte leieforhold blir behandlet som avgiftspliktig leieforhold, for å bli anset som frivillig registrert⁷⁹. På den annen side har det blitt strengere krav for dokumentasjon av leieforhold når bygg- eller anlegg er frivillig registrert⁸⁰.

1. Utleie skal dokumentere hvordan bygg- eller anlegget er disponert med målsatte tegninger, med tilhørende leiekontrakter. Det må fremgå hvilke arealer som er leid ut til fradragsberettiget formål
2. Ved utgangen av hvert år skal det foreligge en oversikt over bruken av lokalene gjennom året. Det skal foreligge en oversikt over nærmeste leietakers bruk av lokalene.
3. Hvert bygg eller anlegg skal registreres slik at oppføringskostnadene kan spesifiseres for hver enkelt bruker.
4. Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen anses som dokumentasjon av bokførte opplysninger og skal oppbevares i samsvar med bestemmelsene i bokføringsloven.

For virksomheter bestående av flere ulike selskaper har det blitt gitt adgang for å bli felles-registrert etter merverdiavgiftsloven §2-2, tredje ledd. Bakgrunnen for en slike registrering er å skape avgiftsmessig nøytralitet dersom et selskap er organisert som ett enkelt selskap, eller om det er delt opp i ulike selskaper⁸¹. Dette kan ofte være relevant i større utbyggingsprosjekter hvor det kan være strategisk å dele opp selskapene i flere deler, for eksempel i eget driftsselskap, entreprenørselskap, eller lignende.

Når en organisasjon er gjenstand for felles registrering vil hvert enkelt selskap være solidarisk ansvarlig for merverdiavgiften, og det opp til organisasjonen hvilket selskap som skal være det innberettende selskap⁸². For at en organisasjon skal kunne bli felles registrert er det opprettet tre vilkår:

1. Konsernet som en helhet må ha en ekstern avgiftspliktig virksomhet. Poenget er at et samarbeidende selskap kan omsette mellom selskapene, enn så lenge det fører til en ekstern omsetning av en vare. For eksempel kan et entreprenørselskap som er fellesregistret med ett

⁷⁹ SKD 5/14

⁸⁰ Merverdiavgiftsforskriften (2009) §2-3-2

⁸¹ Skatteetaten (2013) s.98

⁸² Alvsåker (2014) s.88

moderselskap, produsere byggetjenester til moderselskapet uten merverdiavgift, enn så lenge moderselskapet pålegger merverdiavgift ved det endelige salget. På den måten hindrer de merverdiavgift mellom egne selskaper⁸³.

2. Selskapene som er opprettet må være samarbeidene selskaper⁸⁴. Rent praktisk innebærer dette at det er skilt ut to enkeltstående selskaper, men som har samme ting som mål. For eksempel er det vanlig å dele opp et eiendomsselskap i en oppføringsdel, og ett driftsselskap. Samarbeidet her vil gå på eiendommen begge har som område. Det vil da foreligge samarbeid mellom selskapene.
3. Minimum 85% av egenkapitalen i hvert selskap må være eid av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Det er viktig å understreke at egenkapitalen i selskapet må være eid av det samarbeidende selskap. Det er sammenhengen mellom selskapene som er det vesentlige. Selskapene må være knyttet sammen via egenkapitalen i begge selskapene⁸⁵.

Det er selskaper etter selskapsloven eller aksjeloven som kan være gjenstand for felles registrering. Det vil ikke være adgang for en slik registrering dersom ett eller flere av selskapene er et sameie, stiftelse, forening eller lignende⁸⁶. Felles registrering er ofte brukt i fast eiendom hvor det er knyttet usikkerhet til eiendommen sin endelige bruk. I større utbyggingsprosjekter er det ofte vanlig å erverve tomter eller grunn som har til formål å bygges ut. Dersom man ikke kjenner den konkrete endelige bruken eller hvem som er den endelig leietakeren, vil det ofte være en fordel i fra utbygger sin side å legge alle rettighetene i ett enkelt selskap(moderselskap), for deretter å fisjonere ut enkelt selskaper etterhvert som tomten blir bebygd⁸⁷. På den måten vil en fellesregistrering sørge for avgiftsmessig-fleksibilitet for utbygger. Jeg kommer tilbake til dette i oppsummeringen av oppgaven.

⁸³ Skatteetaten (2013) s.98

⁸⁴ Skatteetaten (2013) s.101

⁸⁵ Skatteetaten (2013) s.99

⁸⁶ Skatteetaten (2013) s.101

⁸⁷ Tolkningsuttalelse (2012)

3.4.1 Oppføring

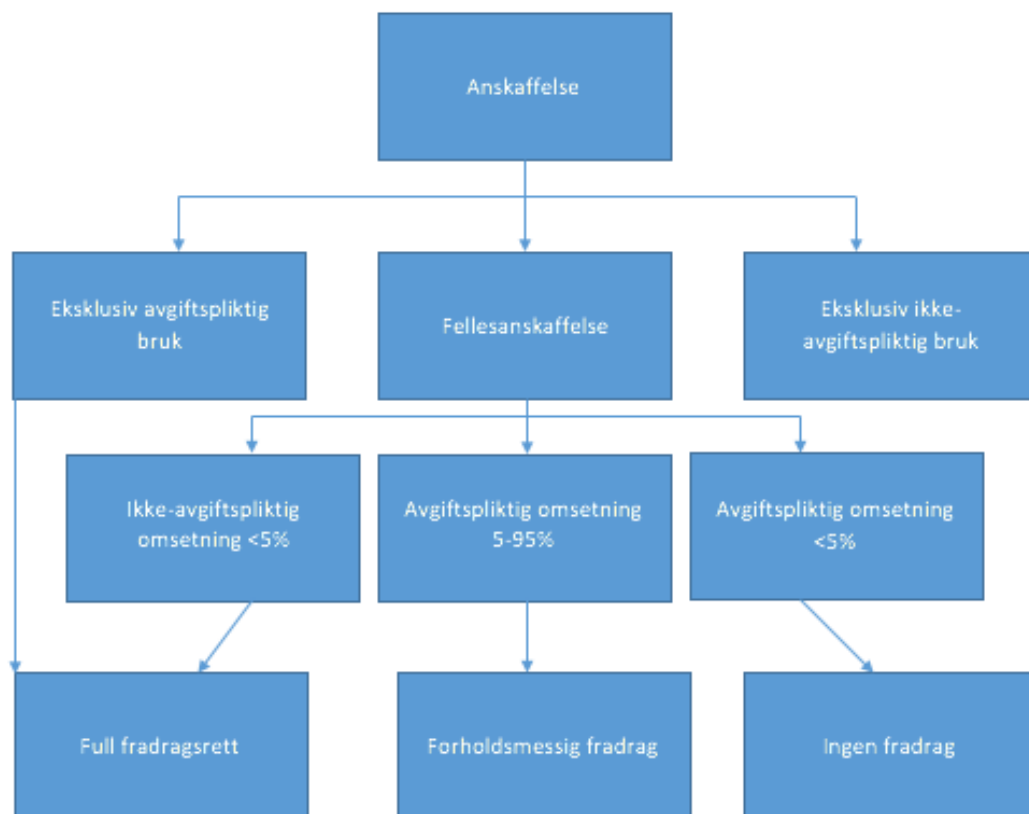
Ved oppføring av bygg eller anlegg for utleie kan det være mulig å få fradragført den inngående merverdiavgiften ved frivillig registrering i merverdiavgiftsregisteret. Hovedregelen er at den registrerte enheten får fradrag for den inngående merverdiavgiften på anskaffelsen av vare eller tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. Merverdiavgiftsloven §8-1. For en utleier som er registrert i merverdiavgiftsregisteret vil anskaffelsen som er til bruk i virksomheten kunne være det bygg eller anlegg som blir brukt til utleie. Dette fremsetter en nokså bred tilnærming til hva man kan få fradragført. Merverdiavgiftsloven anser at anskaffelser som er til ”eksklusiv” merverdiavgifts bruk gir full fradragrett, og anskaffelser som eksklusivt blir brukt i ikke-avgiftspliktig bruk, ikke gir fradragrett⁸⁸. Dersom det dreier seg om en anskaffelse som blir brukt i både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet(felles anskaffelser), skal det gis fradrag for den delen av varen som er tatt i bruk for den avgiftspliktige virksomheten, jf. Merverdiavgiftsloven §8-2, første ledd. Rent praktisk medfører dette at utleiere prøver å ”plassere” mest mulig av anskaffelsen inn i avgiftspliktig bruk. Dette kan ofte føre til problemstillinger i forhold til hvor langt man skal trekke begrepet ”anskaffelser”, og i hvilken grad den er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Når det dreier seg om anskaffelser har det også blitt tatt inn en spesial-regel for såkalte ”fellesanskaffelser”. Dette er anskaffelser som er til bruk i både avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig virksomhet. For slik anskaffelse har det blitt satt en omsetningsramme på 5-95%. Dersom anskaffelsen er til bruk i virksomhet hvor den ikke-avgiftspliktige andelen utgjøre mindre enn 5%, skal det gis full fradragrett for hele anskaffelsen⁸⁹. Dersom avgiftspliktig-virksomhet utgjør mindre enn 5% skal det ikke gis fradrag for noe av anskaffelsen⁹⁰. Når merverdiavgiftspliktig virksomhet utgjør mellom 5-95% av virksomheten sin omsetning, skal det bli foretatt en forholdsmessig fradrag basert på antatt bruk, omsetning eller areal. Anskaffelseskostnad kan illustreres slik:

⁸⁸ Merverdiavgiftsloven (2009) §8-1

⁸⁹ Merverdiavgiftsloven (2009) §8-2, tredje ledd

⁹⁰ Merverdiavgiftsloven (2009) §8-2, fjerde ledd



Oppføring av bygg-eller anlegg som er frivillig registrert vil bli regnet som en anskaffelse i merverdiavgiftslovens forstand. Det gis da fradrag for anskaffelser avhengig av bruk⁹¹. Dette kommer jeg nærmere tilbake til senere i oppgaven⁹².

Når et bygg blir oppført og hvor utleievirksomheten er frivillig registrert kan dette som tidligere nevnt bli gjort i enten egen eller fremmed-regi. Begge løsningene vil ha merverdiavgift knyttet til seg. Egen-regi skal beregne uttaks-merverdiavgift ved oppføringen⁹³. På den annen side skal Fremmed-regi beregne merverdiavgift ved omsetning av eiendommen som en vare når fast eiendom er gjenstand for oppføring⁹⁴.

Dersom man kjøper bygg eller anlegg i fremmed-regi vil merverdiavgiftsgrunnlaget være fastsatt fra den som er kontrahert, på bakgrunn av kostnadene den har hatt og hva som er avtalt. Dette vil være inngående merverdiavgift for den som kjøper anskaffelsen, og som er frivillig registrert. Dette vil være kostnader man kan få fradrag for⁹⁵.

⁹¹ Merverdiavgiftsloven (2009) §8-1

⁹² Se kapittel 5.1.2 om leietakere

⁹³ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-26

⁹⁴ Merverdiavgiftsloven (2009) §4-1

⁹⁵ Skatteetaten (2013) s.553

Når bygget blir oppført i egen-regi skal det foretas uttaks-merverdiavgift. Det er da interessant å se på hva som regnes som en del av anskaffelsen, og hva det gis fradrag for. Når anskaffelseskostnaden ikke blir fastsatt av en uavhengig entreprenør, kan det til tider være vanskelig å sette grenser for hva som skal regnes som en del av anskaffelseskostnaden. jeg vil derfor ta for meg hva som regnes som varer og tjenester forbundet med oppføring i egen-regi hvor bygg eller anlegg er frivillig registrert, og hva det gis fradrag for ved oppføring av bygg eller anlegg.

3.4.1.1 Varer knyttet til oppføringen av bygg eller anlegg i egen regi.

Som tidligere nevnt vil begrepet "Vare" i merverdiavgiftsloven forstand hovedsakelig dreie seg om fysiske gjenstander, men kan også dreie seg om elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde, jf. Merverdiavgiftsloven §1-3, første ledd bokstav B.

Når det komme til fysiske gjenstander i bygg og anlegg vil dette kunne være alle gjenstander som er nødvendig for at bygg/anlegget skal bli oppført. Dette kan for eksempel være betong, murstein, maling med mer. Begrepet "vare" vil også kunne dreie seg om andre fysiske gjenstander som ikke er direkte nødvendig for at bygget skal bli oppført, men som er en naturlig del av bygget; f.eks. toaletter, dører, heiser. Grensen for hva som kan anses som en vare i bygg eller anlegget må sees i sammenheng med byggets tilknytning. For eksempel vil et ventilasjonssystem individuelt sett ikke kunne regnes som en del av bygget. Det er nødvendig at det har en "fysisk" og "naturlig" sammenheng med bygget⁹⁶. Dersom ventilasjonssystemet blir installert i bygget vil det kunne regnes som en del av bygget, og vil dermed falle innunder "vare" begrepet i merverdiavgiftsloven sin forstand. Det vil kunne gis fradrag for inngående merverdiavgift for slike "varer"⁹⁷.

I nyere tid har det blitt langt vanligere å ta i bruk varer i fra utenlandske leverandører. Det er viktig å være klar over at dette er et fagområde som kan bevege seg mellom tolloven og merverdiavgiftsloven ved innførsel, og hvor tollvesenet er ansvarlig for påslag av merverdiavgift ved innførsel⁹⁸. Merverdiavgiften får sin anvendelse først ved videre omsetning av varen innenfor loven sitt geografiske virkeområde⁹⁹. Bruken av slike varer i fast eiendom vil bli ansett på lik linje

⁹⁶ Rt. 2001 s. 1497

⁹⁷ Skatteetaten (2013) s.553

⁹⁸ Tolloven (2007) §1-2, første ledd

⁹⁹ Kildal & Onstad (2013) s.232

med bruk av vanlige varer, men det er viktig å være klar over at det er to ulike regelverk som regulerer innførsel av varer, og vanlig omsetning av varer.

Dersom det blir tatt i bruk tjenester i fra utenlandske næringsdrivende som omsetter eller selger tjenester til Norge, skal disse være avgiftspliktige på lik linje med vanlig næringsdrivende. Dersom den som selger tjenesten ikke har forretningssted i Norge skal det fremdeles beregnes merverdiavgift av omsetningen. Det er viktig å merke seg at selger da må registreres i merverdiavgiftsregisteret med representant¹⁰⁰. En slik registrering vil være i tråd med merverdiavgifts prinsippene som blir tatt i bruk hos EU¹⁰¹.

3.4.1.2 Tjenester forbundet med bygg eller anlegg i egen-regi

Merverdiavgiftsloven anser tjenester for alt som kan omsettes, og som ikke er en "vare" i merverdiavgiftslovens forstand¹⁰². Ved bygg eller anlegg kan dette for eksempel dreie seg om byggeadministrasjon, konsulent-tjenester eller advokattjenester som er knyttet til oppføringen av fast eiendom. Begrepet er omfattende, og kan ta for seg de fleste tjenester i forbindelse med bygg eller anlegg. For å bedømme hva som kan regnes som en tjenester og hva det kan gis fradrag for er det nødvendig å se på tilknytningen det har i forhold til bygg eller anlegget. Som tidligere nevnt vil varer være en del av bygget på bakgrunn av sin tilknytning. Dette er tilsvarende for tjenester¹⁰³.

I merverdiavgiftslovens forstand er fast eiendom er en "kapitalvare" når den har vært gjenstand for ny-, på, eller ombygging med minimum 100 000,- i merverdiavgifts kostnader¹⁰⁴. Bruken av kapitalvaren skal da gis en justeringsperiode på 10år¹⁰⁵. Det har blitt fastsatt ved rettspraksis at en tjeneste som leveres som ledd i oppføring av bygg eller anlegg ikke uten videre er en tjeneste man kan få fradrag for. Det må også ha blitt foretatt fysiske arbeider i forbindelse med oppføringen av bygg eller anlegg¹⁰⁶. Rent praktisk innebærer dette at "tjenesten" ikke kan aktiveres som en del av kostnadene forbundet med oppføringen av bygg eller anlegget før det har blitt foretatt fysiske arbeider for å føre opp fast eiendom. Det er altså ikke nok at en tjeneste blir utført. Den må også ha

¹⁰⁰ Skatteetaten (2013) s.89

¹⁰¹ Se kapittel om merverdiavgift i EU

¹⁰² Merverdiavgiftsloven (2009) §1-3, første ledd bokstav c.

¹⁰³ Rt. 2008 s. 939

¹⁰⁴ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-1, annet ledd bokstav b

¹⁰⁵ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-4, annet ledd

¹⁰⁶ Rt. 2014 s.1229 jf. LE 2006 s. 125702

fått en praktisk anvendelse tilknyttet oppføringen. Nok en gang er det tilknytningen tjenesten har til bygg- eller anlegget som er det vesentlige.

På lik linje med innførsel av varer, har det også blitt langt vanligere med innførsel av utenlandske tjenester. Dette kan for eksempel være arkitekttjenester, konsulenter, advokater eller lignende som blir brukt ved oppføring. Innførsel av slike tjenester skal som hovedregel pålegges merverdiavgift av vederlaget for tjenesten¹⁰⁷. Ved bruk av utenlandske tjenester som blir omsatt i Norge, skal foretaket som lever tjenesten la se registrere i merverdiavgiftsregisteret med representant i Norge¹⁰⁸. En slik registrering vil da følge de vanlige reglene for registrering¹⁰⁹.

Ved oppføring av bygg eller anlegg som er frivillig registrert gis det fradrag for varer og tjenester kun dersom bygg/anlegg blir leid ut til en avgiftsregistrert leietaker. Jeg kommer derfor videre til å se på leietaker for bygg/anlegg som er frivillig registrert.

3.4.2 Leietaker

Dersom en utleier skal frivillig registreres i merverdiavgiftsregisteret, og dermed få fradrag for inngående merverdiavgift er det viktig at leietakeren oppfyller kravene for registrering, og er innebefattet av loven sitt saklige virkeområde. Først å fremst må leietaker drive med en virksomhet som er merverdiavgiftspliktig og kan registreres i merverdiavgiftsregisteret. Eventuelt må leietaker være offentlig virksomhet som er omfattet av kompensasjonsloven §2¹¹⁰. Det gis kun fradrag for inngående merverdiavgift ved frivillig registrering dersom utleien blir gjort til en leietaker som er omfattet av loven, og som faller innunder merverdiavgiftsloven §2-3, første ledd.

Dersom en leietaker skal være av en slik type som faller innenfor kravene til frivillig registrering, blir det fremsatt vilkår om at leietaker bruker bygg- eller anlegget i en virksomhet som er omfattet av merverdiavgiftsloven §2-3, første ledd bokstav a til c:

- Leietaker må være registrert etter denne lov, eller være offentlig virksomhet hvor kommunestyret er øverste organ, eller innebefattet og organisert av kommuneloven, jf. Merverdiavgiftsloven §2-3, første ledd bokstav A-C.

¹⁰⁷ Merverdiavgiftsloven (2009) §4-12, første ledd.

¹⁰⁸ Merverdiavgiftsloven (2009) §14-4, annet ledd.

¹⁰⁹ Merverdiavgiftsloven (2009) §2-1, første ledd.

¹¹⁰ Kildal & Onstad (2013) s.257

- Leietaker må ha en omsetning og uttak som er innenfor loven sitt saklige virkeområde og ha en omsetning på minimum 50 000,- målt over en 12 måneders periode¹¹¹.
- Leietaker må drive med en form for næring som er omfattet av loven. For eksempel vil leietakere som driver med sosiale tjenester, undervisningstjenester eller finansielle tjenester være unntatt i fra loven, og det skal ikke beregnes merverdiavgift ved slike varer eller tjenester.

Dersom leietaker ikke oppfyller vilkårene for registreringsplikt, eller driver med en virksomhet som ikke er omfattet av loven, skal det ikke faktureres med utgående merverdiavgift ved leieforholdet, og det vil ikke være mulig å fradragføre inngående merverdiavgift for den andelen en avgiftspliktig leietaker tar i bruk¹¹². I noen tilfeller vil en leietaker drive med en virksomhet som innenfor og utenfor loven sitt saklige virkeområde(kombinert virksomhet). Leietaker skal da foreta en andelsvis fordeling i forhold til den type omsetning leietaker har, men utleier vil få fradrag for hele leieforholdet¹¹³. Dette kommer jeg tilbake til i neste kapittel.

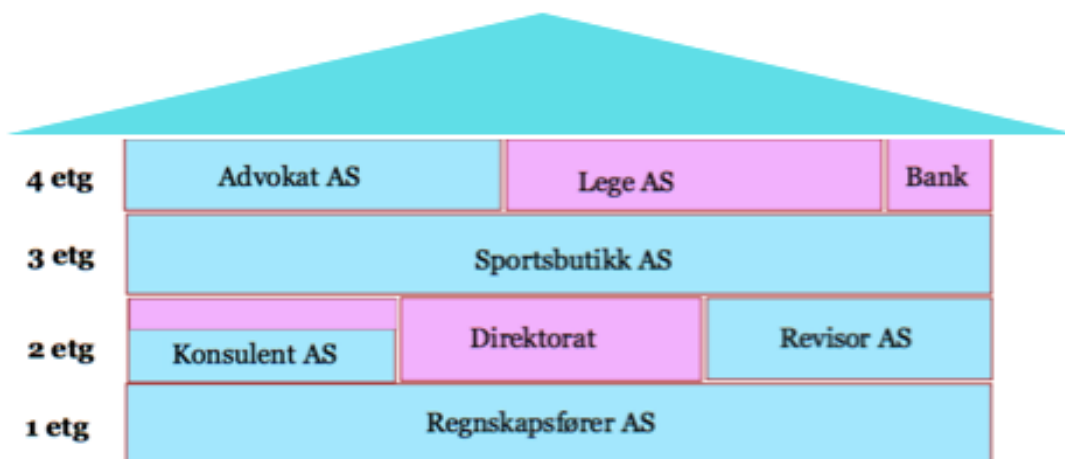
I praktisk forstand vil et bygg eller anlegg kunne ha ulike leietakere innenfor ett enkelt bygg eller anlegg. Det skal da bli foretatt en vurdering av hvilken andel av bygg/anlegget som blir brukt til den ulike virksomhet, og hvilken virksomhet den enkelte leietaker utøver. For å illustrere leietaker sin påvirkning på leieforholdet har jeg satt opp eksempelet nedenfor¹¹⁴.

¹¹¹ Skatteetaten (2013) s.107

¹¹² Kildal & Onstad s.257

¹¹³ Se kapittel 5.1.1 om anskaffelser

¹¹⁴ Kildal & Onstad s.259



Bedriftsfarge	Merverdiavgiftspliktig
Turkis	- Innenfor loven sitt saklige virkeområde(avgiftspliktig)
Rosa/lilla	- Unntatt i fra loven(ikke merverdiavgiftspliktige)
Kombinert	- delvis merverdiavgiftspliktig

Dette er et eksempel på et bygg som som er frivillig registrert i merverdiavgiftsregisteret.

Innad i bygget finner vi ulike leietakere. Noen er innenfor loven sitt saklige virkeområde, noen er unntatt i fra loven sitt virkeområde, og noen driver med kombinert virksomhet.

Ved en slik bruk skal det faktureres utgående merverdiavgift i leie-vederlaget til virksomheter som er innebefattet av loven. Det vil også blitt gitt fradrag for anskaffelseskostnaden for den andelen som er brukt i avgiftspliktig virksomhet(turkis-farge). Dersom en leietaker ikke driver med virksomhet som er merverdiavgiftspliktige skal det ikke faktureres utgående merverdiavgift på leieforholdet, og det er ikke mulig å fradragføre inngående merverdiavgift for anskaffelseskostnaden som andelsvis er i bruk, utenfor merverdiavgiftsloven sitt saklige virkeområde. Til slutt vil det være noen leietakere som driver med kombinert virksomhet. Noe av virksomheten deres vil være omfattet av loven, og noe vil være unntatt i fra loven. For slik virksomhet skal det gis fradrag for den delen av virksomheten som er avgiftspliktig. Dersom utleier ikke kjenner den endelige bruken av slike arealer skal det gis fradrag for hele arealet. Dette kommer jeg tilbake til i neste kapittel.

Eksempel på avgiftspliktige, ikke-avgiftspliktige og kombinert virksomhet kan være:

Avgiftspliktig virksomhet	Kombinert virksomhet	Ikke-omfattet av loven
Matvarekjeder	Bank og eiendomsmegler	Statlig virksomhet
Advokat firma	Konsulent og styre-virksomhet	Undervisningstjenester
Revisor	klesbutikk for nye og gamle klær	Bank(finans-tjenester)

Dersom utleieforholdet er gjenstand for fremleie, vil prinsippet bli det samme som for en vanlig leietaker. Det er den endelige leietaker som er av betydning for leieforholdet, og dens avgiftsmessige posisjon¹¹⁵. Det er i midlertid vilkår om at den som bruker lokalene til fremleie også er frivillig registrert i merverdiavgifts registeret¹¹⁶. Dersom leietaker som driver med fremleie ikke leier ut til leietakere som er avgiftspliktige, bortfaller retten for å fradragføre inngående kostnader for slike arealer i den perioden fremleien blir foretatt til en slik leietaker¹¹⁷. Det må være en uavbrutt kjede av frivillige registrerte mellom den som søker frivillig registrering og den som bruker arealene i avgiftspliktig-virksomhet¹¹⁸.

Det må også nevnes at det er gitt dokumentasjonskrav for utleier. Den som er frivillig registrert og leier ut bygg eller anlegg skal dokumentere hvordan bygget eller anlegget er disponert med tegninger av bygget og med utleiekontrakt. Det må også vises til hvilke arealer som blir leid ut til hvilken bruk¹¹⁹.

Dersom en utleier ikke får leid ut sine lokaler til avgiftspliktig virksomhet, og blir sittende med arealene på egne hender, vil det ikke være adgang for å fradragføre inngående merverdiavgift for slike arealer. Det vil derfor være viktig i fra utleier sitt ståsted å få leietaker til sine lokaler så fort som mulig, eller så blir manglende leietaker en ”mer-kostnad” for utleier. Dette kommer jeg tilbake til senere.

3.4.3 Utforming

Dette er et tema som faller innunder leietaker, men som er relevant for hvordan bygg og anlegg blir utformet og hva det gis fradrag for. I realiteten er det ofte vanlig med flere leietakere i ett enkelt bygg eller anlegg, leietakerne kan også ha ulik avgiftsposisjon. Det vil også være arealer som er omfattet av den frivillige registreringen, som kun er delvis brukt i avgiftspliktig virksomhet. Dette kan dreie seg om felles arealer, og såkalt ”myldre areal”.

Profesjonelle private aktører som leier ut bygg kan være kreative når det kommer til utformingen av bygg eller anlegg for å fradragføre inngående merverdiavgift. Temaet vil ikke bli drøftet alt for

¹¹⁵ Alvsåker (2014) s.88

¹¹⁶ Skatteetaten (2013) s.107

¹¹⁷ Merverdiavgiftsforskriften §2-3-1, annet ledd

¹¹⁸ Skatteetaten (2013) s.107

¹¹⁹ Merverdiavgiftsforskriften §2-3-2

mye i denne oppgaven, men i fra utleier sitt ståsted vil det ofte være en fordel å legge mest mulig arealer til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette kan bli gjort ved å legge arealer som brukes til avgiftspliktig virksomhet lengst inn eller bak i bygget. På den måten kan arealene som brukes for å komme frem til slike arealer(felles arealer) bli aktivert, og det kan gis fradrag for slike arealer som blir tatt i bruk. Det samme vil være gjeldende for arealer som ligger øverst i et bygg eller anlegg. dersom et lokalet som ligger øverst i ett bygg blir leid ut til avgiftspliktig virksomhet, kan heiser og trapper som fører til øverste etasje bli aktivert som ledd i avgiftspliktig virksomhet, og dermed bli fradragsført for inngående merverdiavgift¹²⁰. Ved oppføring av bygg- eller anlegg skilles det mellom ulike typer leieareal:

3.4.3.1 Arealer til eksklusiv bruk

Kjennetegnes ved at de er til eksklusiv bruk for en leietaker. Avgiftsposisjonen for arealet følger dermed avgiftsposisjonen til leietakeren. Arealer som er til direkte bruk i avgiftspliktig virksomhet vil da kunne få fullt fradrag for inngående merverdiavgift. Dette gjelder også arealer som er omfattet av leieforholdet til avgiftspliktig virksomhet. Dette kan for eksempel være parkeringsplasser som er direkte tilknyttet utleieforholdet, eller utearealer som er til eksklusivt bruk i utleieforholdet. Det er da et vilkår at slike arealer er til eksklusiv bruk i utleieforholdet, og ikke er åpne for allmenheten, dette kommer jeg tilbake til senere¹²¹.

3.4.3.2 Felles arealer

Dette kan dreie seg om arealer som er nødvendig for at bygget skal fungere. Det kan for eksempel være heis, trapper, resepsjon, og andre arealer som er til felles bruk for leietakere i bygget. Det skal da gis fradrag for inngående merverdiavgift i den grad slike arealer er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det skal da lages en andelsfordeling som viser i hvilken grad felles arealene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet¹²². Eksempelvis kan trapper i et bygg bli brukt av 50% avgiftspliktig virksomhet, og 50% ikke avgiftspliktig virksomhet. Det skal da gis fradrag for 50% av den inngående merverdiavgiften for slike arealer¹²³.

¹²⁰ Se kapittel 8

¹²¹ Skatteetaten (2013) s.553

¹²² Merverdiavgiftsforskriften (2009) §2-32

¹²³ Skatteetaten (2013) s.106

3.4.3.3. Myldre arealer

Dersom det leies ut arealer til en virksomhet som bruker arealene i virksomhet som er både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig (kombinert virksomhet) vil dette være ”myldre arealer”¹²⁴.

Utleier kjenner ikke til den eksakte bruken av arealene, og det skal gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelsen av slike arealer (for utleier).

For eksempel kan lokaler bli leid ut til en bank (ikke-avgiftsplikt), som også driver med eiendomsmegling i samme lokalet (avgiftspliktig). Selv om lokalene bare er til delvis bruk for avgiftspliktig virksomhet, skal det gis fradrag for inngående merverdiavgift av hele arealet. Dette samme gjelder arealer som eksklusivt er til bruk som ledd i et slikt leieforhold. For eksempel tilhørende parkeringsplasser eller utearealer som eksklusivt blir brukt i utleieforholdet. Dersom arealer blir brukt til ”myldre areal” skal utleier fakturere hele leieforholdet som avgiftspliktig. Myldre areal kan til tider ligne på ”felles arealer”. Forskjellen er at felles arealer er en nødvendighet for bygget for eksempel trapper, heiser og resepsjon. Slike arealer vil sådan være unntatt i fra en leieavtale, men vil allikevel bli tatt i bruk av leietakere i bygget. På den annen side vil myldre arealer være arealer som er omfattet av et leieforhold, men hvor det er blandet avgiftsplikt¹²⁵.

3.4.4 Justeringsperiode

I merverdiavgiftsloven sin forstand er fast eiendom en kapitalvare når den har vært gjenstand for ny- på- eller ombygging, og når merverdiavgiftskostnadene utgjør minimum 100 000,-. Jf.

Merverdiavgiftsloven §9-1, annet ledd bokstav B. Kapitalvare er et begrep som omfatter maskiner, inventar og andre driftsmidler. Begrepet blir også brukt om fast eiendom. Kapitalvare begrepet blir aktivert for fast eiendom når den har vært gjenstand for ny- på eller ombygging og hvor merverdiavgiftskostnadene utgjøre minimum 100 000,-. Det er altså beløpsgrensen som er det vesentlig for at noe skal tilkjennes å være ”kapitalvare” ved ny- på- eller ombygging. Ettersom oppføring av fast eiendom kan være en kapitalkrevende vare, vil ofte oppføring av fast eiendom tilkjennes å være en kapitalvare. Oppføring av Bygg eller anlegg som kan frivillig registreres for utleie vil være omfattet av definisjonen ”ny- på- eller ombygging”, og vil som regel være en ”kapitalvare” i merverdiavgiftslovens forstand.

¹²⁴ Skatteetaten (2013) s.553

¹²⁵ Skatteetaten (2013) s.553

Når en kapitalvare blir anskaffet, fremstilt eller fullført skal den inngående merverdiavgiften være gjenstand for justering hvis bruken endrer seg i fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig, jf. §9-1, første ledd. Oppføring av fast eiendom skal ha en justeringsperiode¹²⁶ på 10 år når det er registrert i merverdiavgifts registeret¹²⁷.

Fast eiendom vil være en kapitalvare i merverdiavgiftslovens forstand, og det er gitt noen praktiske vilkår for behandling av slike varer i merverdiavgiftsforskriften:

1. Anskaffelse og fremstilling av kapitalvare skal registreres på særskilt konto. Oppstillingen skal vise¹²⁸.
 - a. Hvilken kapitalvare det gjelder
 - b. Anskaffelses- eller fullføringstidspunkt
 - c. Anskaffelseskostnad eksklusive merverdiavgift
 - d. Total merverdiavgift
 - e. Fradragsført merverdiavgift ved anskaffelsen
 - f. Fradragsrett ved anskaffelsen gitt i prosent
 - g. De justeringer som virksomheten skal gjøre etter med kapitalvaren med spesifisert beløp
2. Anskaffelsen må registreres slik at anskaffelseskostnaden kan spesifiseres på fradragsberettiget og ikke- fradragsberettiget formål. Den som er frivillig registrert for utleie av bygg må kunne spesifisere anskaffelseskostnaden for den enkelte leietaker
3. Dokumentasjonen må oppbevares i fem år etter siste år i justeringsperioden¹²⁹.
4. Bruk av kapitalvaren må dokumenteres med målsatte tegninger eller lignende¹³⁰.
 - a. Det må fremgå av tegningene hvordan bygg- eller anlegget er disponert etter avgiftsmessige formål
 - b. Foreligge en oversikt over justering per år
 - c. Dokumentasjon må oppbevares i fem år etter siste år i justeringsperioden

Når det dreier seg om justering av kapitalvarer skal det i utgangspunktet gis fradrag for den totalt inngående merverdiavgiften ved anskaffelses tidspunktet med inntil seks måneder etter

¹²⁶ Se kapittel om begreper

¹²⁷ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-4, annet ledd.

¹²⁸ Merverdiavgiftsforskriften (2009) §9-1-2, annet ledd.

¹²⁹ Merverdiavgiftsforskriften (2009) §9-1-2, tredje ledd

¹³⁰ Merverdiavgiftsforskriften (2009) §9-1-3

ferdigstillelse¹³¹. Det vil deretter være mulig å opparbeide seg fradraget som er gitt med en tiendedel per år. Justeringen vil både kunne oppjusteres og nedjusteres avhengig av den videre bruken.

Justeringsperiode for bygg- eller anlegg vil starte å løpe enten når det foreligger ferdigattest, eller når tiltaket er gjenstand for overføring i fra entreprenør til byggherre¹³². Dersom bygget som er frivillig registrert blir oppført i egen-regi vil det være ferdigattesten som er avgjørende for justeringsperioden¹³³. Når det foreligger ferdigattest skal året hvor tiltaket ble ferdigstilt være år 1, og året skal regnes fult ut selv om tiltaket ble fullført sent på året. Dersom tiltaket blir oppført i fremmedregi vil det være overføring av tiltaket som utløser justeringsperioden. Når det foreligger overføring skal det gis justeringsperiode på 10 år. For utleiere som er frivillig registrert vil det da være en fordel å få leid ut mest mulig av bygg-eller anlegget så raskt som mulig for å få fradrag for inngående merverdiavgift. Dette kan være lettere sagt enn gjort. Det har derfor blitt innført et unntak for utleiere som er frivillig registrert. Retten til tilbakegående avgiftsoppgjør vil være i behold hvis lokalene er leid ut innen seks måneder etter fullføring¹³⁴.

Rent praktisk betyr dette at den inngående merverdiavgiften som man får fradragsført i forbindelse med anskaffelsen skal vurderes over en periode på 10 år. Dersom bruken endrer seg i fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig, skal den inngående merverdiavgiften bli tilbakebetalt til staten avhengig av perioden som gjenstår når bruken endrer seg. Det skal også bli avregnet inngående merverdiavgift dersom gjenstanden for justering blir omsatt i løpet av justeringsperioden på 10år.

For å illustrere poenget har jeg satt opp følgende eksempel:

Det blir oppført et bygg for utleie som er frivillig registrert i merverdiavgifts registeret.

Det har en anskaffelses kostnad på 400 000 000,- kroner. Merverdiavgiften ved anskaffelseskostnaden vil utgjøre 100 000 000,- kroner(25%). Oppføringen regnes som en kapitalvare, og merverdiavgiftskostnadene skal være gjenstand for justering over 10 år. Ved oppføringen blir bygget oppført eksklusive merverdiavgift. Det kan da være mulig å opptjene merverdiavgiften det har blitt gitt fradrag for med maksimalt 10 000 000,- per år¹³⁵. Eier av bygget

¹³¹ Skatteetaten (2013) s.649

¹³² Skatteetaten (2013) s.659

¹³³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s.67

¹³⁴ Merverdiavgiftsforskriften (2009) §8-6-2 jf. Skatteetaten (2013) s.649

¹³⁵ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-5, første ledd.

kan ”opptjene” maksimalt 10 000 000,- per. år men må betale tilbake til staten dersom det er deler av bygget som ikke blir leid ut til merverdipliktig virksomhet, eller dersom bygget blir omsatt innen det har gått 10år¹³⁶. Bygget blir brukt til utleie i 10 år, men det er deler av bygget som ikke blir leid ut til avgiftspliktig-virksomhet. Resultatet vil da se slik ut:

ÅR	Avgiftspliktigutleie i prosent	Opptjent MVA/ Mulig opptjent
År 1:	80%	8 000 000,- / 10 000 000,-
År 2:	80%	8 000 000,- / 10 000 000,-
År 3:	90%	9 000 000,- / 10 000 000,-
År 4:	90%	9 000 000,- / 10 000 000,-
År 5:	90%	9 000 000,- / 10 000 000,-
År 6:	50%	5 000 000,- / 10 000 000,-
År 7:	70%	7 000 000,- / 10 000 000,-
År 8:	70%	7 000 000,- / 10 000 000,-
År 9:	70%	7 000 000,- / 10 000 000,-
År 10:	70%	7 000 000,- / 10 000 000,-
SUM:	76%	76 000 000,- / 100 000 000,-

Fordi bygget ikke har blitt brukt i 100 % avgiftspliktig virksomhet i løpet av 10 år, må byggherre tilbakebetale den andelen som ikke blir brukt i avgiftspliktig virksomhet.

I dette tilfellet utgjør dette 24 000 000,- kroner(100 000 000 – 76 000 000,-), som må tilbakebetales til staten i mervediavgiftskostnader forbundet med oppføringen.

Innenfor justering er det viktig å påpeke at bygg eller anlegg som frivillig registrert vil det kunne kreve tilbakegående oppgjør utover tre år, jf. Merverdiavgiftsloven §8-6, fjerde ledd. For vanlige kapitalvarer vil det være mulighet for å kreve tilbakegående oppgjør(justering) for anskaffelseskostnader som har påløpt med inntil tre år. Fast eiendom skiller seg i fra vanlige kapitalvarer da det vil være mulig å kreve tilbakegående oppgjør utover denne perioden. Dette må sees i sammenheng med at fast eiendom er en kapitalvare med en justeringsperiode på inntil 10 år¹³⁷. For at dette skal være mulig er det gitt et vilkår om at den frivillig registreringen har blitt foretatt før utleievirksomheten har passert omsetningsgrensen på 50 000,- jf. merverdiavgiftsloven

¹³⁶ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-7, første ledd.

¹³⁷ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-4, annet ledd.

§2-1, første ledd¹³⁸. Dersom dette ikke er tilfellet, og beløps grensen er overtrådt vil justeringsperioden ha begynt å løpe. Det vil da ikke være adgang til å kreve tilbakegående oppgjør for perioden før tilbakegående oppgjør ble krevd. Rent praktisk vil da perioden som har påløpt før det ble ønsket tilbakegående oppgjør være avskåret, og det vil kun være mulig å få fradrag for den gjenværende tiden av 10års perioden¹³⁹, dette har også vært stiftet ved rettspraksis¹⁴⁰. Oppføring av fast eiendom kan være en kapitalkrevende prosess, og minimums beløpet på 50 000,- kan fort bli overskredet. Det er derfor viktig å la seg frivillig registrere så fort som mulig i fra oppfører sitt ståsted, for å sikre at muligheten for å få fradrag ikke er avskåret.

Rent praktisk vil ofte eier av bygget legge rettigheten til eiendommen i et aksjeselskap¹⁴¹, ofte kalt SPV(single purpose vehicle). Dette gjøres med det formål at ved overdragelse av selskapet vil man overdra aksjene i selskapet, og ikke eiendommen i seg selv. Det unngås da justeringshendelse da omsetning av finansielle tjenester(herunder aksjer) er unntatt i fra loven¹⁴². På den måten vil man kunne hindre en avskjæring av justeringsperioden ved en eventuell overdragelse av eiendom¹⁴³. Jeg kommer tilbake til dette i oppsummeringen av soppgaven¹⁴⁴.

3.4.5 Oppsummering

For næringsdrivende og offentlig virksomhet har det blitt gitt unntak i fra hovedregelen om at fast eiendom er unntatt i fra loven, og de har mulighet til å la seg frivillig registrere i merverdiavgiftsregisteret dersom de driver med utleie av bygg eller anlegg. Som tidligere nevnt er bygg- og anlegg et omfattende begrep, og i merverdiavgiftsloven sin forstand kan begrepet ta for seg det meste som blir oppført på fast eiendom. Når bygg- eller anlegg er gjenstand for frivillig registrering skal det pålegges merverdiavgift på leieverderlaget til leietaker. Fordelen er at dette også gir adgang for den frivillig registrerte til å fradragføre inngående merverdiavgift i fra anskaffelseskostnaden. I denne sammenheng vil anskaffelsen dreie seg om det bygg-eller anlegg som brukes til utleie.

¹³⁸ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) kapittel 3

¹³⁹ Skatteetaten (2013) s.641

¹⁴⁰ Rt. 2010 s. 1131

¹⁴¹ Aksjeloven (1997) §1-1, annet ledd.

¹⁴² Merverdiavgiftsloven (2009) §3-6, bokstav e

¹⁴³ Tolkningsuttalelse (2012)

¹⁴⁴ Se kapittel 8

Når bygg- eller anlegg er gjenstand for frivillig registrering stilles det videre vilkår til bruken. Det gis fradrag når bygg- eller anlegget er leid ut til avgiftspliktig virksomhet, og det gis ikke fradrag dersom bygget er leid ut til ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Innad i bygget må de skilles mellom arealer til eksklusiv bruk, felles areal og myldre areal. Arealer til eksklusiv bruk er tilknyttet en leietaker og vil bli gitt fradrag for inngående merverdiavgift i den grad leietaker er avgiftspliktig. Videre vil felles areal være areal i bygget som er nødvendig, dette kan være heier, ganger og trapper. Det skal bli gitt en brøk som viser i hvilken grad felles arealene blir brukt i avgiftspliktig virksomhet, og gis fradrag for inngående merverdiavgift i den grad den blir brukt i slik virksomhet. Til slutt vil myldre areal dreie seg om areal som ikke er felles areal, men hvor det er kombinert virksomhet. For slikt areal skal utleier bli gitt fullt fradrag for inngående merverdiavgift, selv om det er deler av arealer som ikke blir brukt i avgiftspliktig virksomhet.

Ved oppføring av bygg- eller anlegg som skal frivillig registreres skal dette bli gitt en justeringsperiode på 10 år dersom merverdiavgiftskostnadene forbundet med oppføringen utgjør minimum 100 000,-. Rent praktisk er oppføring av fast eiendom kapitalkrevende, og derfor vil oppføring av bygg- eller anlegg nesten alltid medføre justering. Ved oppføring av bygg- eller anlegget skal dette bli gjort eksklusive merverdiavgift. Det skal deretter bli gjort en justering over 10 år, hvor det er mulig å opptjene 1/10 av de inngående merverdiavgiftskostnadene per år. Justeringsperioden avhenger deretter av i hvilken grad bygg- eller anlegget leies ut til avgiftspliktig virksomhet. Videre vil jeg ta for meg oppføring av fast eiendom hvor formålet er parkering.

4. Parkering

Merverdiavgift og spesielt fradragretten ved oppføring av parkering kan ofte være komplisert og dermed by på mange utfordringer. Parkering er også en viktig del av fast eiendom, og er et vanlig oppføringsformål ved oppføring av fast eiendom¹⁴⁵. Parkering er preget av blandet avgiftsplikt avhengig av hvordan den blir organisert, og er et godt eksempel på hva strategisk planlegging har å si for merverdiavgift knyttet til oppføring av fast eiendom. Bakgrunnen for dette er to-delt. På den ene siden er utleie av fast eiendom unntatt fra loven. Samtidig er det tatt inn et unntak i loven som sier at utleie av parkering i parkeringsvirksomhet er avgiftspliktig. Skillet mellom disse avgjør om virksomheten er avgiftspliktig. Det kommer da an på hvordan byggherre velger å organisere seg.

Merverdiavgiftsloven har en vid tilnærming til begrepet parkering. I merverdiavgiftsloven sin forstand omfatter det ikke bare parkeringsplasser for biler, men også oppbevaringsareal for fly, båter, eller områder for lagring mot avgift¹⁴⁶. For at ikke oppgaven skal bli for omfattende vil parkering i denne oppgaven dreie seg om parkeringsplass for biler. Det vil videre være av interesse å se på parkeringsanlegg av en viss størrelse. Oppgaven vil ta derfor ta for seg parkeringshus, parkeringsanlegg, eller parkeringsområde av en viss størrelse som vil ha merverdiavgiftskostnader forbundet med oppføringen. Oppgaven vil ikke ta for seg utearealer som blir tatt i bruk for parkering, eller parkering i offentlig områder som gater eller lignende.

Skillet mellom utleie av fast eiendom, og utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet kan tidvis være ett vanskelig skille. Hovedregel er at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt i fra loven¹⁴⁷. Dersom det blir oppført er parkeringsanlegg (bygg eller anlegg) for omsetning eller utleie vil byggherre bli sittende med merverdiavgiften for oppføring av et slikt anlegg på egne hender. Det har i midlertid blitt nedfelt ett unntak i fra hovedregelen. Dersom det dreier seg om parkeringsplasser som blir brukt i Parkeringsvirksomhet vil dette likevel være omfattet av merverdiavgiftsloven¹⁴⁸.

Rent praktisk vil det være en skjønsmessig vurdering når utleie av parkering skal regnes som parkeringsvirksomhet. Det vil for eksempel ikke være nok å leie ut to enkeltplasser, selv om det er

¹⁴⁵ Plan- og bygningsloven (2008) §12-5, annet ledd.

¹⁴⁶ Dyrnes, Kildal, Onstad (2012) s.191

¹⁴⁷ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11

¹⁴⁸ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11, annet ledd bokstav c

over minstegrensen for avgiftsplikt¹⁴⁹. Det er ikke fastsatt en konkret grense for når noe regnes som parkeringsvirksomhet, men det er klart at det må dreie seg om et flertall med parkeringsplasser, og må være tilrettelagt for parkering. Skattedirektoratet uttalte at for parkeringsanlegg vektlegges det hvorvidt anlegget som brukes er tilrettelagt for parkeringsvirksomhet i form av oppmerkede plasser, parkeringsautomater, bom eller lignende¹⁵⁰. Det er parkeringsvirksomheten sin form og hvorvidt den er tilrettelagt for parkeringsvirksomhet som er avgjørende, ikke størrelsen på parkeringsvirksomheten.

4.1 Parkering som ledd i omsetning eller utleie

Ved oppføring av bygg eller anlegg vil det kunne bli oppført parkeringsplasser som tilhører ett bygg som skal brukes til omsetning eller utleie. Dette kan bli pålagt av kommunen, for eksempel ved en utbyggingsavtale¹⁵¹. Dersom parkeringsplassene blir omsatt som et ledd i annen fast eiendom som ikke er frivillig registrert, eller de blir leid ut utenfor parkeringsvirksomhet, vil dette være unntatt i fra merverdiavgift. Det vil da være snakk om omsetning eller utleie av fast eiendom, og vil være unntatt i fra merverdiavgiftsloven¹⁵². Dette innebærer at eier(byggherre) vil ha merverdiavgiftskostnad forbundet med oppføringen av anlegg, som han ikke får fradragsført¹⁵³. Dette følger dermed merverdiavgiftsreglene ved normal oppføring av fast eiendom, som er unntatt fra loven.

4.2 Parkering som ledd i frivillig registrert bygg eller anlegg

I leieforhold som er frivillig registrert vil det til tider være inkludert parkeringsplasser i leieforholdet. Dette kan for eksempel være bygg som er frivillig registrert og hvor deler av bygget er lagt til parkering, hvor leietakerne har parkering inkludert i leieforhold. Det vil også gjøre seg gjeldende i andre tilfeller hvor leieavtale inkluderer tilhørende parkeringsplass. Dette innebærer at parkeringsplassene vil følge avtaleforholdet som er registrert, og den avgiftsposisjonen det leieforholdet vil ha. For eksempel: Dersom en leietaker som er omfattet av loven sitt saklige virkeområde også leier parkering som en del av leieavtalen, vil det være adgang for å fradragsføre inngående merverdiavgift for anskaffelsen av parkeringsplassene¹⁵⁴. Det er da viktig at leieforholdet

¹⁴⁹ Skatteetaten (2013) s.243

¹⁵⁰ Dyrnes, Kildal, Onstad (2012) s.193

¹⁵¹ Plan- og bygningsloven (2008) Kapittel 17

¹⁵² Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11

¹⁵³ Se kapittel 3s

¹⁵⁴ Kildal, Dyrnes, Onstad (2012) s.195

som er frivillig registrert har en spesifikk avtale om bruk av parkeringsplass i leieforholdet, og får fakturert merverdiavgift i leien for bruk av slike arealer. Dersom det leies ut til en leietaker som ikke er avgifts-pliktig, og som har parkering inkludert i leieavtalen vil det ikke være mulig å få fradrag for den tilhørende parkeringen. Med andre ord Parkeringen følger avgiftsposisjonen til leieavtalen.

4.3 Parkeringsanlegg til bruk i egen parkeringsvirksomhet

Dersom en næringsdrivende fører opp parkeringsanlegg eller parkeringsbygg som skal drives i egen parkeringsvirksomhet vil dette være omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven §3-11, annet ledd bokstav c, som sier at ”utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet” er omfattet av loven. Det det da blir oppført parkeringsplasser som blir brukt i parkeringsvirksomhet vil det da være adgang for å fradragføre inngående merverdiavgift ved oppføring av slike arealer. Vilkåret er da som tidligere nevnt at det driver parkeringsvirksomhet. Leievederlag for parkeringsplassene må da inkludere merverdiavgift¹⁵⁵, men parkeringsvirksomheten vil da inngå som ledd i næringsvirksomhet som man kan få fradrag for.

4.4 Parkeringsanlegg frivillig registrert – Leid ut til parkering

Oppføring av parkeringsanlegg faller innenfor begrepet bygg og anlegg. Det vil derfor være adgang for å frivillig registrere bygg eller anlegg etter merverdiavgiftsloven §2-3, første ledd. Dersom anlegget blir leid ut til parkeringsvirksomhet vil dette være en avgiftspliktig virksomhet som er omfattet av loven, og det kan gis fradrag for inngående merverdiavgift på lik linje med annet bygg eller anlegg som er frivillig registrert og leid ut til avgiftspliktig virksomhet¹⁵⁶. Reglene for slik utleie vil da følge reglene som er gitt for bygg eller anlegg som er frivillig registrert¹⁵⁷. Eksempel på parkeringsanlegg som er frivillig registrert og som er leid ut til parkering kan være når byggherre leier ut arealer, disse arealene blir leid av Q-park som driver parkeringsanlegg på slike arealer. Videre vil jeg ta for meg oppføring av fast eiendom hvor formålet er infrastruktur.

¹⁵⁵ Se kapittel 6.

¹⁵⁶ Merverdiavgiftsloven §3-11, annet ledd bokstav c

¹⁵⁷ Se kapittel 5

5. Infrastruktur ved oppføring av fast eiendom

Infrastruktur kan være et vidt begrep og kan være vanskelig å definere.

Generelt kan infrastruktur defineres som et rammeverk som får et område eller bygg/anlegg til å fungere. Dette kan dreie seg om veier, broer, VVS, men kan også dreie seg om utearealer, parker, barnehager med mer. Det må skilles mellom intern og ekstern infrastruktur.

Intern infrastruktur vil være tilknyttet et konkret bygg eller anlegg, dette kan være vann, avløp, eller kloakk med en direkte tilknytning til bygget. Ekstern infrastruktur vil på den annen side være rammeverket som får et område til å fungere i sin helhet. Dette kan være parker, veier, telefonlinjer med mer. Ekstern infrastruktur vil ofte være forhandlet frem i samarbeid med kommunen, gjerne ved en utbyggingsavtale¹⁵⁸.

Utgangspunktet er at oppføringen av infrastruktur er tiltak som faller innunder begrepet ”fast eiendom, og som dermed er avgiftspliktig ved oppføringen¹⁵⁹. I utgangspunktet vil det ikke være adgang for å fradragføre inngående merverdiavgift ved oppføring av infrastrukturtiltak¹⁶⁰.

Det har allikevel blitt utarbeidet noen ulike modeller og tiltak som gir adgang for å fradragføre inngående merverdiavgift for oppføringskostnaden av slike tiltak.

5.1 Intern infrastruktur

Ved oppføring av et bygg eller anlegg vil det være infrastruktur som er nødvendig for at bygget skal være funksjonelt. Dette kan VVS, tilkomstvei utelukkende for bygget, eller varmeanlegg. Når det har direkte tilknytning til et konkret bygg eller anlegg vil det være intern infrastruktur. Det er ikke nødvendig at infrastrukturen ligger innenfor byggets fire vegger, men det må ha en eksklusiv tilknytning til bygget. Det regnes også som intern infrastruktur dersom det er uteområde som er eksklusivt tilknyttet bygget, eller andre ting som regnes som infrastruktur og som utelukkende er tilegnet bygg eller anlegget.

Slik infrastruktur vil følge avgiftsposisjonen for det enkelte bygg eller anlegg. Det gis fradrag for merverdiavgift i den grad bygget brukes i avgiftspliktig virksomhet. Dersom det er et bygg eller anlegg som blir oppført med bolig formål for omsetning eller utleie, vil det dermed ikke være adgang for å fradragføre inngående merverdiavgift for slike infrastrukturkostnader, da formålet til

¹⁵⁸ Plan- og bygningsloven (2008) Kapittel 17

¹⁵⁹ Se kapittel 3

¹⁶⁰ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11

bygget ikke gir rett på fradrag. Dersom det blir opparbeidet intern infrastruktur i bygg eller anlegg som er frivillig registrert og hvor det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil det også bli gitt fradrag for intern infrastruktur som er opparbeidet. Med andre ord vil det bli gitt fradrag for inngående merverdiavgift for den interne infrastrukturen i den grad bygg- eller anlegget er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

5.2 Ekstern infrastruktur (offentlig infrastruktur)

Ekstern infrastruktur kan betegnes som rammeverket for et området. Det gir funksjon til et området som en helhet og kan være VVS, kloakk, telefonlinjer, parkområdet eller lignende¹⁶¹.

Ekstern infrastruktur vil skille seg i fra intern infrastruktur ved at det dreier seg om en infrastruktur som er tilgjengelig for allmennheten, og ikke er tilknyttet et enkelt bygg. Slik infrastruktur omtales derfor ofte som ”offentlig infrastruktur”. Ofte vil ekstern infrastruktur bli forhandlet frem i samarbeid med kommunen, for deretter å bli overdratt til kommunen ved ferdigstilling for videre drift og vedlikehold. Dette vil typisk være avtalt mellom byggherre og kommunen, gjerne ved en utbyggingsavtale¹⁶². Grunneier vil typisk bekoste anlegget i større eller mindre grad, hvor anlegget deretter blir overført til kommunen ved ferdigstilling¹⁶³. Dette vil ofte være en betingelse i utbyggingsavtalen for å få tillatelse for oppføring av annen fast eiendom¹⁶⁴. Når infrastrukturen blir oppført medfører det i utgangspunktet merverdiavgift på oppføringskostnadene for byggherre.

Når infrastrukturen skal overdras til kommunen kommer merverdiavgiftsreglene i en særstilling. Som tidligere nevnt eksisterer det et eget merverdiavgiftsregelverk for kommuner. Det blir da gitt kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra næringsdrivende når anskaffelsen skjer til bruk i den kommunale (kompensasjonsberettigede) virksomheten. Bakgrunnen for en slik hjemmel er for å hindre en skjevfordeling mellom kommune og private. Dersom kommunen ikke hadde en slik hjemmel ville det vært mer lønnsomt å produsere varer og tjenester i egen virksomhet. Ved å innføre en hjemmel som gir kompensasjon på merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester i fra det private hindres dermed en skjevfordeling mellom kommune og private. På bakgrunn av denne hjemmelen har det blitt utarbeidet to metoder for å fradragføre inngående merverdiavgift fra infrastruktur som skal overdras til kommunen¹⁶⁵.

1. Anleggsbidragsmodellen
2. Justeringsmodellen

¹⁶¹ Bergby & Brekke, 2014 s. 25

¹⁶² Plan- og bygningsloven (2008) Kapittel 17

¹⁶³ Brodtkorb (2014)

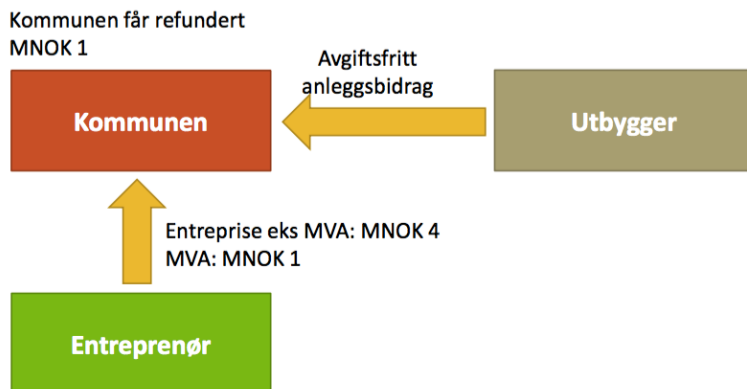
¹⁶⁴ Fagerhaug & With (2010)

¹⁶⁵ Fagerhaug & With (2010)

Det er via kommunen sin kompensasjonsordning at utbygger/grunneier kan få kompensert inngående merverdiavgift knyttet til oppføring av infrastruktur. Dette må være avklart med kommunen på forhånd, og man er avhengig av kommunen for å kunne gjennomføre en slik modell. Hovedvilkåret vil være at anlegget skal overdras til kommunen ved ferdigstillelse¹⁶⁶. Dersom det ikke blir inngått en avtale med kommunen vil utbygger/grunneier bli sittende med merverdiavgiften ved oppføring av infrastrukturen som han ikke får fradragsført.

5.2.1 Anleggsbidragsmodellen

Ved bruk av anleggsbidragsmodellen er det noen nøkkelmomenter som må være tilstede. Kommunen må være byggherre for prosjektet. Videre vil kommunen motta inngående faktura i fra en entreprenør som utfører arbeidene. Kommunen får tilbakeført alt av merverdiavgiften for oppføringen via kommunen sin kompensasjonsordning. Grunneier/utbygger betaler et avgiftsfritt anleggsbidrag til kommunen (kostnad for entreprenør eksklusive merverdiavgift). Ved ferdigstillelse vil anlegget bli overført i fra grunneier til kommunen, uten merverdiavgiften som kommunen har fått fradragsført via sin kompensasjonsordning¹⁶⁷. Rent praktisk inngås det en avtale om overtagelse av justeringsforpliktelsen, hvor resultatet er at private dekker nettokostnad for infrastruktur og kommunen trer inn i som eier/byggherre.



Som nevnt ovenfor er man avhengig av kommunen for å kunne gjennomføre anleggsbidragsmodellen. Dersom kommunen må være byggherre for anlegget betyr dette også at kommunen sitter med ansvar for det som blir opparbeidet. Når man da er avhengig av kommunen vil gjennomførbarheten til anleggsbidragsmodellen stå og falle på villigheten kommunen har til å stå som byggherre for prosjektet, med det ansvar som det medfører.

¹⁶⁶ Brodtkorb (2014)

¹⁶⁷ Fagerhaug & With, 2010

De formelle rammene for å kunne iverksette anleggsbidragsmodellen har blitt gitt en yttergrense ved den såkalte "Valdres modellen". Avgiftsmyndighetene har da akseptert at utbygger forestår med den praktiske gjennomføringen av prosjektet på vegne av kommunen¹⁶⁸. I den konkrete saken (valdres modellen) ble det gjort følgende fordeling mellom kommune og utbygger:

- Kommunen inngår kontrakt med utbyggers som representant på vegne av kommunen for prosjektet. Kommunen fastsetter de tekniske kravene.
- Grunneier stiller bankgaranti for tilstrekkelig beløp for finansiering av utbyggingen
- Grunneier må overføre løpende midler til konto tilhørende kommunen med øremerkede tilskudd for utbyggingen
- Grunneier Inngår avtaler med entreprenører om utbyggingen i kommunen sitt navn. Kommunen bokfører fakturaer. Det blir deretter gjort et løpende oppgjør mellom kommune og grunneier/utbygger.

Valdres modellen anses som et minstekrav i forhold til organisering av utbygging av infrastruktur¹⁶⁹.

5.2.2 Justeringsmodellen

Ved infrastruktur som skal overdras vederlagsfritt til kommunen kan det også være adgang for å bruke justeringsreglene. Som tidligere nevnt er det kommunen som er nøkkelen for å kunne bruke de avgifts besparende modellene ved oppføring av infrastruktur. Fast eiendom vil som tidligere nevnt være en kapitalvare i merverdiavgiftslovens forstand når den har vært gjenstand for ny- eller ombygging, og hvor merverdiavgiftskostnadene utgjør minimum 100 000,-¹⁷⁰. Når en kapitalvare(eiendom) blir overdratt, eller når bruken av en kapitalvare endres fra fradragsberettiget til ikke-fradrags eller motsatt skal det bli foretatt en justering av inngående merverdiavgift, med en tidshorisont på 10 år¹⁷¹. Når da arealer som ikke er fradragsberettiget etter merverdiavgiftsreglene blir overdratt til noen som er fradragsberettiget skal det bli foretatt en justering. Kommuner er fradragsberettiget etter kompensasjonsloven, og vil derfor være i posisjon for justering. Rent praktisk betyr dette at den merverdiavgiften som har blitt betalt inn fra en ikke-kompensasjonsberettiget bedrift, skal bli kompensert over en 10års periode i tråd med merverdiavgiftsloven §9-2 jf. §9-4.

¹⁶⁸ LG 2012 s.106554

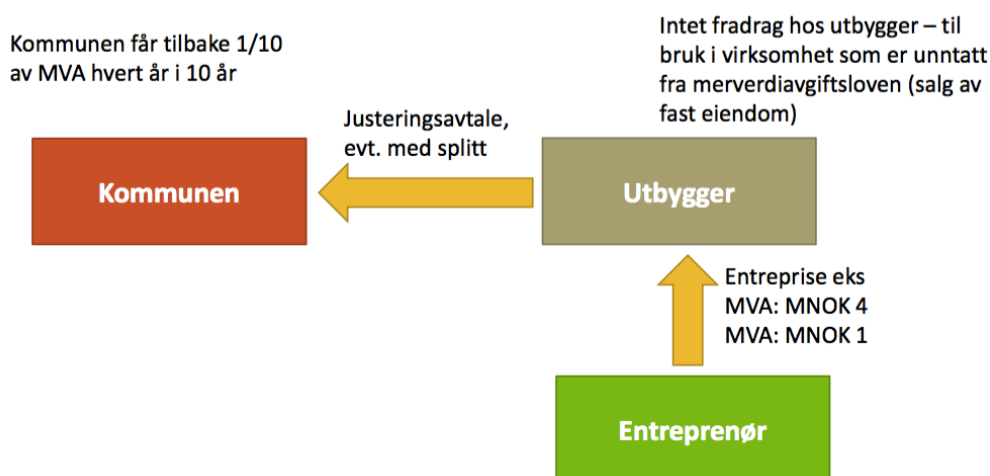
¹⁶⁹ Presentasjon (2012) s.8

¹⁷⁰ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-1, annet ledd bokstav b

¹⁷¹ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-4, annet ledd.

Nærmere forklart vil byggherre opparbeide infrastrukturen inklusive den totale merverdiavgiften for infrastrukturen. Kommune og byggherre inngår deretter en avtale om at infrastrukturen skal bli overdratt vederlagsfritt til kommunen ved ferdigstilling. Kommunen skal da tre inn i byggherre sin avgiftsmessige posisjon ved overtagelse av infrastrukturen¹⁷². Med andre ord inngår byggherre og kommunen en avtale om at kommunen skal tre inn i byggherrens justeringsposisjon, og dermed få tilbakeføring av merverdiavgift dersom infrastrukturen blir brukt i en virksomhet som har rett på kompensasjon av merverdiavgift. Ettersom kommunen er kompensasjonsberettiget og i teorien har innbetalt alt av merverdiavgift (når de trer inn i justeringsposisjonen til byggherre), vil de kunne få kompensert merverdiavgift som er betalt med 1/10 per år, i tråd med justeringsreglene. Det må da foreligge en avtale mellom byggherre og kommune, som innebærer at kommunen betaler tilbake den kompenserte merverdiavgiften til byggherre¹⁷³.

Som ved anleggsbidragsmodellen er det en avtale med kommunen som er avgjørende, da det er kommunen sin avgiftsposisjon som gir fradrag for merverdiavgift. Rent praktisk inngås det en avtale om overtagelse av justeringsforpliktelsen, hvor resultatet er at utbygger dekker nettokostnad for infrastruktur og kommunen trer inn i justeringsposisjonen ved ferdigstilling¹⁷⁴.



Justeringsmodellen er en forholdsvis nye modell som har sitt utspring i fra 2009, og justeringsreglene som ble innført i nye merverdiavgiftsloven¹⁷⁵. Selv om den har blitt tatt i bruk, har det blitt stilt spørsmål ved lovligheten av en slik modell, der hovedspørsmålet er om offentlig infrastruktur er å anse som en kapitalvare etter merverdiavgiftsloven. Dette har ført til at bruken av

¹⁷² Merverdiavgiftsloven (2009) §9-3, første ledd

¹⁷³ Kompensasjonsloven for kommuner (2003) §4

¹⁷⁴ Fagerhaug & With, 2010

¹⁷⁵ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-1

justeringsmodellen har blitt tatt opp for Oslo tingrett. Uten å gå inn på den konkrete saken valgte Oslo tingrett å underkjenne bruken av justeringsmodellen. Saken har blitt anket videre, og det er vanskelig si noe om det fremtidige utfallet av saken¹⁷⁶. Jeg velger derfor ikke å gå nærmere inn på bruken av justeringsmodellen, da vi ikke kjenner til om den fremtidige bruken vil være godkjent av domstolene¹⁷⁷.

¹⁷⁶ Nyhetsbrev (2016)

¹⁷⁷ Aktuelt (2016)

6. Oppsummering og strategisk tilrettelegging

Kapittelet er ment som en oppsummering av oppgaven med hovedpoenger som tidligere er tatt opp. Kapittelet vil også se på hvordan man strategisk kan legge til rette for å minimere merverdiavgift ved oppføring av fast eiendom. Oppsummeringen vil ta for seg hver enkelt del av oppgaven, for deretter se hvordan man strategisk kan legge til rette for å fradragføre merverdiavgift.

6.1 Oppføring av fast eiendom for omsetning og utleie

Hovedregelen er at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt i fra merverdiavgift.

Det skal da ikke pålegges merverdiavgift hvis fast eiendom blir omsatt eller er gjenstand for utleie.

På den annen side vil det heller ikke være adgang for å kunne fradragføre inngående merverdiavgift i fra oppføringskostnadene.

Det må skilles mellom oppføring av bygg eller anlegg på fast eiendom, og generell omsetning eller utleie av fast eiendom. Oppføring av bygg eller anlegg er i utgangspunktet en avgiftspliktig hendelse som det skal beregnes merverdiavgift av, uavhengig om det blir oppført av næringsdrivende i egen eller fremmed-regi. Det vil i midlertid være knyttet en komparativ fordel til oppføring i egen-regi, da det er knyttet mer fleksibilitet til uttaksmerverdiavgiften som da får sin anvendelse¹⁷⁸. Etter at bygg- eller anlegg har blitt oppført på fast eiendom anses det som en del av ”fast eiendom”. Videre omsetning og utleie vil deretter være unntatt i fra loven.

Dersom det oppføres bygg eller anlegg på fast eiendom for omsetning eller utleie vil dette i utgangspunktet medføre at byggherre blir sittende med merverdiavgift som han ikke får fradragført. For å unngå å bli sittende med merverdiavgiftskostnaden på egne hender, må byggherre ”bake inn” merverdiavgiftskostnaden i salgsvederlaget eller i leievederlaget for å unngå å bli sittende med merverdiavgiftskostnaden på egne hender.

6.2 Utleie av fast eiendom v/frivillig registrering

Det har blitt nedfelt et unntak i fra hovedregelen om at omsetning og utleie er unntatt i fra loven.

Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg kan frivillig registreres i merverdiavgiftsregisteret for sin utleievirksomhet. Det skal da beregnes merverdiavgift på leievederlaget, men det er også adgang for å fradragføre inngående merverdiavgift fra

¹⁷⁸ merverdiavgiftsloven (2009) §3-26

anskaffelseskostnaden. I denne sammenheng vil anskaffelseskostnaden man kan få fradrag for dreie seg om bygg- eller anlegget som brukes til utleie. Ettersom eiendom er en kapitalkrevende bransje kan merverdiavgiftskostnadene ved anskaffelsen være betydelige, og det kan derfor være en fordel utleiere av bygg- eller anlegg å la seg frivillig registrere. For at bedriften da skal kunne få fradrag for inngående merverdiavgift er det noen vilkår som må være oppfylt:

Først og fremst må leietaker drive med en avgiftspliktig virksomhet og være registrert i merverdiavgiftsregisteret. Det kan da bli gitt fradrag for inngående merverdiavgift for den del av anskaffelseskostnaden (bygg- eller anlegget) som den leietakeren bruker i avgiftspliktig virksomhet. Dersom leietaker er unntatt i fra loven, eller ikke er frivillig registrert, vil det ikke være adgang til å få fradrag for inngående merverdiavgift for arealene den leietakeren bruker. Det kan også forekomme leietakere som driver med såkalt ”kombinert virksomhet”. Dette er leietakere som driver med noe virksomhet som er avgiftspliktig og noe virksomhet som ikke er avgiftspliktig. For slikt areal kan utleie få fradrag for hele arealet som den leietakeren bruker. For større bygg og anlegg vil det kunne være flere leietakere i ett og samme bygg. Arealbruken innad i bygget vil da være av betydning. Det skilles mellom leieareal, felles-areal og myldre areal.

Leie-areal vil være det avtalefestede arealet som en leietaker bruker og vil være eksklusivt for den enkelte leietaker. Slikt areal følger avgiftsposisjonen til den enkelte leietaker. Er leietakeren avgiftspliktig og registrert i merverdiavgiftsregisteret kan det bli gitt fradrag for slik arealbruk. Dersom leietaker ikke er innebefattet av loven, eller ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret, vil det ikke bli gitt fradrag.

Felles areal vil være areal som er nødvendig for funksjonen til bygget, og vil være tilgjengelig for alle leietakere. Dette kan for eksempel være trapper, heiser, resepsjon eller ganger til felles bruk. For bruken av slikt areal skal det bli fastsatt en avgiftsmessig fordeling basert på bruken leietakerne har av felles arealene. Det blir da gitt fradrag for den andelen av bruken som blir brukt i avgiftspliktig virksomhet.

Myldre-areal er areal som blir brukt i både avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig virksomhet, og som ikke regnes som ”nødvendig” for bygget. Eksempel på myldreareal kan være et område i bygg- eller anlegg som er leid ut til en leietaker, hvor leietakeren driver med kombinert virksomhet hvor noe av virksomheten er avgiftspliktig virksomhet og noe er ikke-avgiftspliktig virksomhet. Til tross for at deler av arealet brukes i ikke-avgiftspliktig virksomhet, vil utleier kunne få fradrag for hele arealet

selv om deler av arealet brukes i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Et annet konkret eksempel på ”myldre areal” kan være et rom i et bygg som brukes til lager som alle i bygget har adgang til. Byggherre vil da også få fullt ut fradrag for slikt areal.

For utleiere vil det være fordelaktig å avsette mest mulig av anskaffelsen (bygg- eller anlegg) til avgiftspliktig virksomhet, da utleier kan få fradrag for slik bruk. Dersom utleier skal leie ut areal til ikke-avgiftspliktig virksomhet kan det være en fordel å legge dette i areal sammen med avgiftspliktig virksomhet, da det kan bli gitt fradrag som såkalt ”myldre areal”. Eksempel på dette kan være lokaler med ”åpent landskap” hvor det ikke er konkrete plasser, eller hvor det ikke er arealfastsatt leieareal, og hvor det er både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige leietakere. Dersom dette ikke er mulig vil det være en fordel å plassere den avgiftspliktige virksomheten så langt inn eller opp i anskaffelsen for å få aktivert mest mulig felles arealet til avgiftspliktig virksomhet. På samme måte vil det være en fordel å plassere ikke-avgiftspliktig virksomhet nederst og først i bygget, slikt at minst mulig fellesareal blir tatt i bruk av ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Dersom leieforholdet er gjenstand for fremleie vil dette følge samme regler som for en vanlig leietaker. Det er den endelige bruken som er det vesentlige. Ved fremleie til avgiftspliktig virksomhet vil det bli gitt fradrag for slike arealer. Dersom arealene er gjenstand for fremleie til ikke-avgiftspliktig virksomhet vil det ikke bli gitt fradrag for slike arealer. I fra byggherre sitt ståsted kan det da være en fordel å innføre leiekontrakter som sørger for at dersom arealene er gjenstand for fremleie må dette bli gjort til avgiftspliktig virksomhet, for å sikre fradrag for arealene som er gjenstand for fremleie.

For utleie av fast eiendom vil dette bli betegnet som kapitalvare når merverdiavgiften ved oppføring av bygg- eller anlegg minimum utgjør 100 000,-. Etersom fast eiendom er en kapitalkrevende bransje, vil dette ofte være tilfellet. Det skal da bli fastsatt en justeringsperiode for bruken av bygget med en periode på 10 år. Justeringsperioden vil starte ved bygg eller anleggets ferdigstillelse, overtagelse fra entreprenør til byggherre, eller når det foreligger ferdigattest. Det vil da bli gitt en seks måneders periode etter ferdigstillelse hvor byggherre har mulighet til å få tak i leietakere før justeringsperioden starter. Rent praktisk vil kostnadene ved oppføringen bli gjort eksklusive merverdiavgift. Det vil deretter være mulig å maksimalt opptjene fradrag for inngående merverdiavgift med 1/10 per år. Opptjeningen skal beregnes på bakgrunn av hvor stor andel av bygg eller anlegget som er tatt i bruk av avgiftspliktig virksomhet. Det skal fastsettes en brøk for hvor stor del av bygget som er tatt i bruk av avgiftspliktig virksomhet, og det skal tilbakebetales

merverdiavgift dersom deler av bygget ikke blir brukt i avgiftspliktig virksomhet. Dersom bygg eller anlegget blir omsatt i løpet av 10års perioden skal avgiftsbeløpet bli justert, og det må tilbakebetales merverdiavgift for de gjenstående årene av 10 års perioden

Utleier velger ofte å plassere eierskapet til bygget i ett såkalt ”Single Purpose Vehicle”(SPV). Dette vil som regel være et aksjeselskap eller lignende. Dette gjøres av både skattemessig og avgiftsmessige årsaker. I denne sammenhengen vil de avgiftsmessige årsakene være at overdragelse av aksjer er ikke en omsetningsform som gir grunnlag for justering, ettersom omsetning av aksjer er unntatt i fra merverdiavgiftsloven¹⁷⁹. På den måten kan utleier sikre seg mot tilbakeføring av merverdiavgift ved å overføre aksjeselskapet i stede for eiendommen ved en eventuell omsetning i løpet av 10 års perioden.

I større utbyggingsprosjekter hvor man ikke kjenner den endelige bruken av arealene eller hvor man ikke kjenner til hvordan arealene vil bli utformet, kan det være en fordel å legge eierskapet til eiendommene i et mor-selskap kombinert med felles-registrering. Etterhvert som arealene blir utformet er det mulig å fisjonere ut enkelt selskaper(SPV) for det enkelte bygg. Sammen med bruken av felles registrering vil dette føre til avgiftsmessig fleksibilitet for utbygger.

6.3 Parkering

Oppføring av fast eiendom hvor formålet er parkering er et vanlig oppføringsformål ved oppføring av fast eiendom. Parkering er preget av blandet avgiftsplikt, hvor merverdiavgiften vil kunne variere avhengig av hvordan byggherre organiserer seg.

Dersom parkering blir oppført med tanke på omsetning eller utleie, eller dersom parkeringen blir oppført hvor den tilhører et bygg- eller anlegg som omsettes, vil parkeringen følge hovedregelen i merverdiavgiftsloven for fast eiendom¹⁸⁰. Parkeringen vil da bli ansett som omsetning eller utleie av fast eiendom, og vil være unntatt i fra loven. Da vil oppføring av parkering være en avgiftspliktig hendelse, men omsetningen være unntatt i fra loven. Eier/byggherre vil da bli sittende med merverdiavgiften ved oppføring av parkering som han ikke får fradragsført. For å unngå å bli sittende med merverdiavgiftskostnaden må byggherre bake-inn merverdiavgiftskostnadene i salgs- eller leievederlaget.

¹⁷⁹ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-6, bokstav e

¹⁸⁰ Merverdiavgiftsloven (2009) §3-11, første ledd.

Dersom parkering er gjenstand for utleie kan det skilles mellom utleie av parkering i parkeringsvirksomhet og parkering som følger utleieforhold som er frivillig registrert. Når utleie av parkeringsplasser blir gjort som ledd i parkeringsvirksomhet hvor parkeringsvirksomheten drives i egen-regi vil dette være omsetning som er omfattet av loven. Det skal da pålegges merverdiavgift på leievederlaget, men det vil også være mulig å få fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelseskostnaden. Vilåret for en slik virksomhet er at utleien blir gjort som ledd i parkeringsvirksomhet. Det foreligger ingen klar grense for når noe regnes som parkeringsvirksomhet, men typiske vilkår kan være at parkeringen er tilrettelagt for parkering i form av parkeringsautomater, bom, oppmerkede plasser eller lignende. Dersom parkeringsutleie ikke blir gjort i parkeringsvirksomhet, vil dette dreie seg om utleie av fast eiendom og dermed være unntatt i fra loven.

For utleiere av bygg og anlegg som er frivillig registrert vil det ofte kunne medfølge parkeringsplasser i leieforholdet. Avgiftsposisjonen til parkeringsplassene vil da følge avgiftsposisjonen til leieforholdet. Dersom utleien av parkering følger et leieforhold til en avgiftspliktig leietaker, vil også parkeringsplassene ha den samme avgiftsposisjonen, og det vil være mulig å fradragsføre arealene for inngående merverdiavgift. Det skal da faktureres merverdiavgift på leievederlaget, men det vil også være mulig å få fradrag for inngående merverdiavgift ved oppføring av parkeringsplassene. Eksempel på dette kan være et bygg med parkering i kjeller, og med leiearealer i øvrige etasjer. Dersom avtaleforholdet til leieavtalen i øvrige etasjer omfatter tilgang på parkering i kjelleranlegg, og dette blir brukt i avgiftspliktigvirksomhet, kan byggherre få fradrag for den bruken kjelleranlegget.

Til slutt vil parkeringsvirksomhet være en form for avgiftspliktig-virksomhet som er omfattet av loven. Dersom utleier av bygg eller anlegg som er frivillig registrert leier ut til parkeringsvirksomhet, vil parkeringsvirksomhet være en avgiftspliktig-leietaker. Det skal da pålegges merverdiavgift på leievederlaget som parkeringsvirksomheten bruker, men det kan også gis fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelsen av bygg-eller anlegget. Eksempel på en slik form for parkering kan være hvor utleier eier arealene som blir tatt i bruk, og hvor det er et individuelt selskap som drifter og bruker anlegget til parkeringsvirksomhet. Typiske eksempler på en slik leietaker kan være Q-park eller Europark som da leier arealene og drifter disse som parkeringsvirksomhet.

Ved oppføring av bygg- eller anlegg vil det være en fordel å legge parkering til virksomhet som gir fradrag for inngående merverdiavgift. Dette kan gjøres på tre måter.

1. Frivillig-registrert bygg eller anlegg som blir leid ut til parkeringsvirksomhet
2. Utleie av parkeringsplasser i egen parkeringsvirksomhet
3. Legge inn parkeringsplasser som del av leieavtale for bygg eller anlegg som er frivillig registrert, og leie ut tilhørende parkeringsplasser til virksomhet som driver med avgiftspliktig virksomhet.

6.4 Infrastruktur

I de fleste større utbyggingsprosjekter blir det pålagt utbygger å opparbeide infrastruktur.

Dette kan være i form av uteområder, VVS, veier og andre ting som gir et område, bygg- eller anlegg sin funksjon. Opparbeidelse av infrastruktur er i utgangspunktet en hendelse som utløser merverdiavgift. Det skilles da mellom intern og ekstern infrastruktur.

Intern infrastruktur er tilknyttet et bygg eller anlegg, og er utelukkende for bygget. Dette kan for eksempel være intern VVS, inngjerdet uteområde eller interne veier for bygget. Slik infrastruktur følger avgiftsposisjonen til bygg eller anlegget, og regnes som en del av bygget. Dersom bygg- eller anlegget er frivillig registrert og utleid til avgiftspliktig virksomhet vil det være mulig å få fradrag for den tilhørende interne infrastrukturen. Dersom det oppføres bygg eller anlegg for omsetning vil merverdiavgiften ved oppføring av tilhørende intern infrastruktur være unntatt i fra merverdiavgiftsloven, og byggherre blir sittende med merverdiavgift han ikke får fradragsført.

Ekstern infrastruktur, ofte kalt offentlig infrastruktur, vil være infrastruktur som ikke er konkret tilknyttet ett enkelt bygg, men som er tilgjengelig for allmennheten. Dette kan for eksempel være opparbeidelse av uteområder, parker eller veier. Utgangspunktet er at slike arealer utløser merverdiavgift ved oppføring, på lik linje med oppføring av annen fast eiendom.

Merverdiavgiftsloven gir som hovedregel ikke fradrag for inngående merverdiavgift for slike arealer. Det vil i midlertid kunne være mulig å få fradragsført inngående merverdiavgift på bakgrunn av kompensasjonsloven for kommuner. Dette innebærer i hovedsak at kommunen kan få fradrag for merverdiavgift dersom de opparbeider ekstern infrastruktur. Dersom det skal kunne gis kompensasjon for inngående merverdiavgift ved privat utbygging, er det et hovedvilkår om at slike arealer skal overdras til kommunen ved ferdigstillelse. Dette er i tråd med hovedvilkåret i kompensasjonsloven for kommuner som gir fradrag for merverdiavgift ved anskaffelser til bruk i en

kompensasjonsberettiget bedrift(kommunal bedrift). Dersom den eksterne infrastrukturen overdras til kommunen ved ferdigstilling vil dette regnes som en anskaffelse. Det finnes hovedsakelig to metoder som kan brukes for å få fradrag for inngående merverdiavgift ved privat utbygging, Anleggsmodellen og justeringsmetoden.

Anleggsbidragsmodellen kjennetegnes ved at kommunen er byggherre for opparbeiding av infrastrukturen. Kommunen får fakturert kostnader inklusive merverdiavgift for opparbeidelse av infrastrukturen. Dette kan bli gjort i egen- eller fremmed regi. Kommunen får da fradrag for merverdiavgiftskostnadene gjennom kompensasjonsordningen til kommunen. For å dekke nettokostnadene(75%) blir det bedt om et vederlagsfritt anleggsbidrag i fra utbygger. På den måten kan det fradragføres inntil 25% av merverdiavgiftskostnadene.

Justeringsmodellen skiller seg i fra anleggsbidragsmodellen da utbygger er byggherre. Byggherre inngår avtale med entreprenør og oppfører infrastrukturen inklusive merverdiavgift. Ved ferdigstilling vil infrastrukturen bli overdratt vederlagsfritt til kommunen for videre drift og vedlikehold. Det inngås da også en avtale om at kommunen skal tre inn i justeringsposisjonen til byggherre for oppføring av infrastrukturen. Ettersom bruken har endret seg fra å gå i fra en virksomhet som ikke har fradragrett(byggherre), til en bedrift som er kompensasjonsberettiget(kommunen), vil de kunne få tilbakebetalt 1/10 av merverdiavgiften som har blitt betalt inn i tråd med justeringsreglene¹⁸¹. Det må da være inngått en avtale mellom kommune og byggherre som innebærer at kommunen betaler tilbake den merverdiavgiften de får kompensert ved kompensasjonsloven sammen med justeringsreglene, tilbake til byggherre.

Som tidligere er justeringsmodellen til behandling i domstolene. Det er knyttet usikkerhet til det endelige resultatet, og det er mulig at domstolene underkjenner bruken av justeringsmodellen. Jeg velger i midlertid å ta med justeringsmodellen i denne oppgaven da det også er mulig at bruken av en slik modell blir godkjent for videre bruk.

Ved bruken av begge modellene er det avtale med kommunen som er vesentlig for gjennomføring av avgiftsmodellene. Det er via kommunen sin kompensasjonsordning at merverdiavgiften kan bli fradragført. For utbyggere som er pålagt å opparbeide infrastruktur kan slike avtaler være vesentlig for gjennomføring av prosjektet. Dersom det blir pålagt å opparbeide ekstern infrastruktur i fra

¹⁸¹ Merverdiavgiftsloven (2009) §9-2, første ledd.

kommunen vil det være en fordel å få til en avtale med kommunen for å fradragføre inngående merverdiavgift i fra opparbeidelsen av infrastruktur. Ofte må infrastruktur opparbeides tidlig i utbyggingsprosjekter. Det vil derfor kunne være en fordel å få til en avtale med kommunen tidlig i oppføringsprosessen.

Det finnes også tilfeller hvor infrastruktur kan være gjenstand for utleie via frivillig registrering. I Oslo har det blant annet blitt leid ut infrastruktur i form av havne promenader for næringsutnyttelse. Man kan også tenke seg festivaler som leier parker og uteområder for arrangementer og konserter. Dersom slik infrastruktur er gjenstand for utleie gjennom frivillig registrering vil det også kunne være mulig å få fradragføre inngående merverdiavgift i fra anskaffelseskostnaden. I et slikt tilfelle vil merverdiavgiften følge reglene for utleie ved frivillig registrering. Det kan stilles spørsmål ved hvorvidt en slik form for frivillig registrering vil kunne være lønnsom, da dette sjeldent blir gjort i praksis. Allikevel vil jeg påpeke at prinsippet ligger til grunn. Ved en eventuell usikkerhet kan dette avklares med skattemyndigheten på forhånd i form av en forhåndsuttalelse eller lignende.

6.5 Generelle strategiske bemerkninger

Oppføring av fast eiendom er en tidkrevende prosess, spesielt i større utbyggingsprosjekter hvor det ofte er vanlig med rekkefølgekrav. Det vil da ofte være vanlig å bygge ut infrastruktur og parkering, før man går over til å føre opp andre formål¹⁸². Det kan da være strategisk å frivillig registrere fast eiendom som blir oppført tidlig i prosjekter. På den måten kan man bruke prosjektets tidshorisont, for å fradragføre inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene/fundamenteringskostnadene. For eksempel er det mulig å føre opp parkering som første ledd i en byggeprosjekt som er frivillig registrert. Parkeringen kan legges som fundament i byggeprosjekter(undergrunns anlegg), eller som kjelleranlegg. Dersom parkeringen da blir brukt i en form som gir fradrag frem til prosjektet er ferdigstilt¹⁸³, vil det være mulig å fradragføre avgiftskostnader forbundet med oppføringen av slike anlegg. Det samme vil kunne være mulig ved å gjøre tilsvarende for andre oppføringsformer tidlig i byggeprosesser.

Videre vil selskapsformer kombinert med frivillig registrering være sentralt for å fradragføre inngående merverdiavgift og skape avgiftsmessig fleksibilitet ved oppføring av fast eiendom.

¹⁸² Veileder(2016) S.16

¹⁸³ Se kapittel 6.

Som tidligere nevnt er omsetning av aksjer eller andre finansielle instrumenter unntatt i fra loven. Det innebærer at omsetning av aksjer eller eier-rettigheter til fast eiendom hvor selskapet blir overdratt isteden for eiendom, ikke vil være en hendelse som er gjenstand for justering. Ved kombinasjon av SPV og ulike selskapsformer vil det kunne være mulig å fradragføre eller sikre fradragføring av inngående merverdiavgift, dersom eiendommen skulle være gjenstand for omsetning eller overdragelse, og dermed avslutte justeringsperioden.

Først vil bruken av SPV som er frivillig registrert kunne brukes som en sikkerhet ved en eventuell omsetning eller annen overdragelse som ellers ville ført til en justeringshendelse i forhold til justeringsreglene. I større utbyggingsprosjekter hvor man ikke kjenner til den endelige bruken av eiendommen eller dens utforming kan det være en fordel å legge eierskapet til eiendommene i et mor-selskap, for deretter utfisjonere enkelte SPV etter behov¹⁸⁴, på den måten kan man sikre avgiftsmessig kontinuitet og fleksibilitet ved senere bruk eller overdragelse av eiendommen.

Flere aktører kan være kreative når det kommer til selskapsformer kombinert med frivillig registrering. Temaet vil ikke bli drøftet ytterligere i denne oppgaven. Det er likevel viktig å vite at skattemyndigheten har presedens for å kunne gjennomskjære og avgiftsbelegge selskapsmodeller dersom formålet med selskapene kombinert med frivillig registrering er avgiftsunndragelse. Gjennomskjæring av avgifts besparende modeller har i det vesentlig blitt anvendt på skattebesparende modeller¹⁸⁵. Det er i midlertid nærliggende å vurdere gjennomskjæringsprinsippet analogisk, og at den også får anvendelse for avgifts besparende modeller. For at gjennomskjæringsmodellen skal kunne anvendes har det blitt gitt to vilkår¹⁸⁶.

1. Grunnvilkår
2. Totalvurdering

Først og fremst må det fremstå at det hovedsakelige formål med disposisjonen er å spare skatt/avgift(grunnvilkår). Deretter må de totale virkningene av disposisjonen vurderes, og det må drøftes hvorvidt en slik organisering vil være i strid med skattereglenes formål(totalvurdering)¹⁸⁷. For å være på den sikre side kan det derfor være en fordel for de som anvender en modell hvor det er knyttet avgiftsmessige uklarheter å klarlegge disse med avgiftsmyndigheten på forhånd i form av for eksempel en forhåndsuttalelse.

¹⁸⁴ Aksjeloven (1997) kapittel 14

¹⁸⁵ Rt. 2007 s.209

¹⁸⁶ KMVA-2011-7019

¹⁸⁷ Rt. 2012 s.1888 (Dyvi)

7. Avsluttende refleksjoner

Merverdiavgiften for fast eiendom består av et komplisert regelverk, hvor feil kan utgjøre store økonomiske konsekvenser. På bakgrunn av den kapitalkrevende prosessen forbundet med oppføring av fast eiendom, har merverdiavgiften i stor grad blitt styrende for organisering og utforming av større utbyggingsprosjekter. Merverdiavgiften har blitt stadig mer aktuelt, og er et tema som krever mye fokus ved oppføring av fast eiendom, spesielt i større prosjekter. Personlig har masteroppgaven om merverdiavgift kostet mye tid og arbeid, men har også gitt meg kunnskap om en nisje ved oppføring av fast eiendom hvor det er aktuelt med mer kunnskap. Forhåpentligvis har du som leser fått en bedre forståelse av merverdiavgiften, og om ikke annet kan oppgaven anvendes som et oppslagsverk ved senere oppføring av fast eiendom for omsetning, utleie eller for parkering og infrastruktur.

Oppgaven skrapper kun overflaten når det kommer til tematikk knyttet til merverdiavgift og fast eiendom, og det er mange del-temaer som man kan se nærmere på. Blant annet kan man se på områder som min oppgave ikke har blitt avgrenset mot. Dette kan for eksempel være videre utleie og drift av bygg som er frivillig registrert. Det kan også være mulig å se på case-studier for merverdiavgift, for å se hvordan profesjonelle aktører anvender merverdiavgiftssystemet i praksis. Samtidig som jeg skriver denne oppgaven er det en helt ny skatte-reform som er under bearbeidelse. I den sammenheng kan det være interessant å se på hva slag påvirkninger en slik reform vil ha for merverdiavgift knyttet til fast eiendom. Det kunne også være interessant å se på hvilke muligheter skattemyndighetene har for gjennomskjæring av avgiftsbesparende modeller. Som tidligere nevnt har staten mulighet til å gjennomskjøre skattebesparende-modeller, og dette er et tema som har bred anerkjennelse innenfor skatteretten. Det kunne i den sammenheng vært interessant å se på skillet mellom skatt og avgift, og se nærmere på staten sin gjennomskjæringsmulighet når det kommer til avgifts besparende modeller.

Gjennom mitt arbeid med denne masteroppgaven har jeg fått innsikt i en side av fast eiendom hvor jeg hadde lite kjennskap. Det har vært svært interessant å jobbe med merverdiavgift ved oppføring av fast eiendom, ettersom konsekvensene det har for oppføring av fast eiendom er betydelige. Jeg føler meg på ingen måte ferdig utlært innen for tematikken, men jeg regner dette som et nytt kapittel for å få en bedre forståelse av fast eiendom som en helhet.

Kilder

Norske lover

Aksjeloven	Lov 13. Juni 1997 nr.44 Lov om aksjeselskaper
Kompensasjonsloven for kommuner	Lov 12. Desember 2003 nr.108. Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
Merverdiavgiftsloven(opphøvet)	Lov 19. Juni 1969 nr. 66 Lov om merverdiavgift
Merverdiavgiftsloven	Lov 18. Desember 2009 nr.58. Lov om merverdiavgift
Plan- og bygningsloven	Lov 27. Juni 2008 nr.71. om planlegging og byggesaksbehandling
Selskapsloven	Lov 21. Juni 1985 nr.83. Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper
Skatteloven	Lov 25. Mars 1999 nr. 14. Lov om skatt av formue og inntekt
Tolloven	Lov 13. Desember 2013 nr.124. Lov om toll og vareførsel

Bøker

Bjaaland, M. R. (2009). *Eiendomsprosjekter: en praktisk juridisk håndbok*. Oslo: Cappelen akademiske forlag

Dyrnes, C. A., Kildal, T. & Gjems-Onstad, O. (2012). *Praktisk merverdiavgiftsrett*. Oslo: Gyldendal juridisk

Eckhoff, T.(1971) *Rettskildelære* Oslo: Tanum.

Kildal, T & Gjems-Onstad, O. (2013). *Lærebok i merverdiavgift*. Oslo: Gyldendal juridisk

Kolltveit, B. j., Lereim, J. & Reve, T. (2009) ”*Prosjekt – Strategi, organisering, ledelse og gjennomføring*”. Oslo: Universitetsforlaget

Kristoffersen, Ø. R. & Røsnes, A. E (2014). *Eiendomsutvikling I tidligfase*. Oslo: Senter for eiendomsfag

Skatteetaten. (2013). *Merverdiavgiftshåndboken*. Oslo: Skattedirektoratets håndbøker

Artikler

Alvsåker, 2014

Alvsåker, Hilde. 2014. ”*Nye regler for merverdiavgift på fast eiendom*”. Idunn (2014). 01. s.86-91. Tilgjengelig på https://www.idunn.no/pof/2014/01/nye_regler_for_merverdiavgift_paa_fasteiendom
Lastet ned 20. April 2016

Bergby & Brekke, 2014

Bergby, Synne. & Brekke, Therese. 2014. ”*Infrastruktur*”. Plan (2014), 01. s.25. Tilgjengelig på <https://www.idunn.no/plan/2014/01/infrastruktur>
ur
Lastet ned 21. April 2016.

Fagerhaug & With, 2010

Fagerhaug, Are & With, Alexander. 2010. ”*Nye avgiftsregler for fast eiendom – konsekvenser for kommunesektoren*” Kommunerevisoren (2010), 01. S.01-06. Tilgjengelig på http://tidsskrift.nkrf.no/01_2010/artikkel1.html

Lastet ned 21. April 2016

Øen, 2015

Øen, Erlend. 2015. *“Eiendomsutviklere har mye å hente på avgiftsplanlegging”*.
Tilgjengelig på <http://e24.no/betalt-innhold/bak-tallene/eiendomsutviklere-har-mye-aa-hente-paa-avgiftsplanlegging/23539752>
Laster ned 15. Februar 2016.

Brodtkorb, 2014

Brodtkorb, Sebastian. 2014. *”Infrastruktur og MVA-reduserer momskostnaden”*.
Byggeindustrien (2014), 09, s.46-48.
Tilgjengelig på:
<http://www.pwc.no/no/imedia/sebastian-brodtkorb/infrastruktur-mva-reduser-momskostnaden.html>
Lastet ned 22. Februar 2016

Avgjørelser fra høyesterett

Rt. 1985 s. 93

Rt. 2001 s. 1497

“Norwegian Contractors”

Rt. 2003 s. 1821

“Hunsbedt racing”

Rt. 2007 s. 209

”Hex-dommen”

Rt. 2008 s. 932

”Bowling-dommen”

Rt. 2008 s. 939

“Tønsberg Bolig”

Rt. 2010 s. 236

“Utleieboliger I Alta”

Rt. 2010 s. 1131	<i>“Bryggeriparken”</i>
Rt. 2010 s. 1184	<i>“Kragerø Golf og Spa”</i>
Rt. 2012 s. 432	<i>“Elkjøp - dommen”</i>
Rt. 2012 s. 1888	<i>”Dyvi”</i>
Rt. 2014 s. 1229	
Rt. 2014 s. 1281	

Avgjørelser fra lagmannsrettene

LA 2001 s. 1352	(Agder Lagmannsrett)
LE 2006 s. 125702	(Eidsivating Lagmannsrett)
LB 2007 s. 57596	(Borgarting Lagmannsrett)
LB 2007 s. 52641	(Borgarting Lagmannsrett)
LG 2012 s. 106554	(Gulating Lagmannsrett)

Bindende forhåndsuttalelser

BFU-2002-85
 BFU-2007-50
 BFU-2008-29

Avgjørelser fra klagenemnda for merverdiavgift

KMVA-2015-8678

 KMVA-2011-7019

Skattedirektoratets meldinger

SKD 5/14

Endringer I reglene om frivillig registrering for utleie av fast eiendom

SKD 8/11

Merverdiavgift fradragsretten ved utleie av fast eiendom

Forskrifter

Merverdiavgiftsforskriften

Forskrift 15. Desember 2009 nr. 1540 forskrift til merverdiavgiftsloven

Lovforarbeider

Ot.prp.nr. 2 (2000-2001)

Om endringer I lov 19. Juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Innst.O.nr. 20 – 2003

Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget

Ot.prp.nr.1 (2003-2004)

Skatte- og avgiftsopplegget

Ot.prp.nr.32 (2003-2004)

Om lov om planlegging og byggesaksbehandling(plan- og bygningsloven) (plandelen)

NOU 2008: 7

Kultur momsutvalget – Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet

Innst. O 120 – 2009

Innstilling fra finanskomiteen om lov om merverdiavgift

Ot.prp.nr.76 (2008-2009)

Om lov om merverdiavgift

Andre kilder

Menneskerettskonvensjon, 1948

Forente Nasjoner. (1948) ”FNs verdenserklæring om menneskerettigheter”. Tilgjengelig på: <http://www.fn.no/FN-informasjon/Avtaler/Menneskerettigheter/FNs-verdenserklæring-om-menneskerettigheter>
Lastet ned 19. April. 2016

Tolkningsuttalelse, 2001

Regjeringen. (2001) ”Merverdiavgiftsloven §70: Uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven etter merverdiavgiftsreformen 2001”. Tilgjengelig på:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/merverdiavgiftsloven--70/id102450/>
Lastet ned 14. Mars 2016

Konferansebidrag, 2011

Østrem, H. (2011). ”Forholdet til avgiftsreglene, skatt og regelverket for offentlige anskaffelser”. Tilgjengelig på http://www.nekunnskap.no/media/uploaded_presentation/HO_Mva_og_skatt.pdf
Lastet ned 4. april 2015

Nyhetsbrev, 2012

Wikborg & Rein, 2012. ”Merverdiavgift på utleie av parkeringsplasser”. Tilgjengelig på: https://www.wr.no/globalassets/artikkelbilder/nyhetsbrev_naringseiendom_mars_2012.pdf
Lastet ned 28. Februar 2016

Tolkningsuttalelse, 2012

Wiersholm, 2012. ”Prinsipiell avgjørelse fra høyesterett vedrørende gjennomskjæring ved utfisjonering av fast eiendom og etterfølgende aksjeselskap”. Tilgjengelig på:

<http://www.wiersholm.no/current/Nyheter/Utforsjoning-av-fast-eiendom-og-etterfoelgende-aksjesalg>

Lastet ned 14. Mars. 2016

Forskerforbundet, 2013

Forskerforbundet, 2013. ”*Immaterielle verdier og rettigheter – definisjoner*”. Tilgjengelig på: <https://www.forskerforbundet.no/arbeidsvilkar/opphavsrett/ipr-politikk/immaterielle-verdier-og-rettigheter--definisjoner/>

Lastet ned 26. April 2016.

Tolkningsuttalelse, 2013

Regjeringen, 2013. ”*Om merverdiavgift og fradragsretten ved utleie av fast eiendom*”.

Tilgjengelig på:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/merverdiavgift---fradragsretten-ved-utle/id748267/>

Lastet ned 25. April 2016.

Nyhetsbrev, 2014

Bing Hodneland, 2014. ”Siste nytt om moms og fast eiendom”. Tilgjengelig på:

<https://binghodneland.no/nyheter/siste-nytt-om-moms-og-fast-eiendom/>

Lastet ned 05. April 2015

Presentasjon, 2014

Advokatfirmaet Grette DA, 2014.

”Utbyggingsavtaler og merverdiavgift”.

Tilgjengelig på: <http://docplayer.no/6865317-Utbyggingsavtaler-og-merverdiavgift.html>

Lastet ned 20. April. 2016

Aktuelt, 2016

Hammervold Pind, 2016. ”MVA-fradrag ved bygging av offentlig infrastruktur”.

- Tilgjengelig på
http://www.hammervollpind.no/article/17196/MVA_FRADRAG_VED_BYGGING_AV_OF_FENTLIG_INFRASTRUKTUR)
Lastet ned 28. Mars 2016
- E-conomic, 2016
- E-conomic, 2016. ” *Utgående moms – Hva er utgående moms?* ” tilgjengelig på
[https://www.e-conomic.no/regnskapsprogram/ordliste/utgaend e-moms](https://www.e-conomic.no/regnskapsprogram/ordliste/utgaend-e-moms)
Lastet ned 21. April. 2016
- Nyhetsbrev, 2016
- Schjødt advokater, 2016. “*Nyhetsbrev – underkjenner avgiftsmyndighetenes forståelse av justeringsreglene ved offentlig infrastruktur*”. Tilgjengelig på:
<http://www.schjodt.no/aktuelt/nyhetsbrev/nyhetsbrev-underkjenner-avgiftsmyndighetenes-forstaelse-av-justeringsreglene-ved-offentlig-infrastruktur/>
Lastet ned: 14. mars 2016
- Veileder, 2006
- Statsministerens kontor, 2006. ”*Veileder utbyggingsavtaler*”. Tilgjengelig på:
[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload /KRD/Vedlegg/BOBY/Utbyggingsavtaler/281000-veileder_utbyggingsavtaler_bm2.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/KRD/Vedlegg/BOBY/Utbyggingsavtaler/281000-veileder_utbyggingsavtaler_bm2.pdf)
Lastet ned: 09. Mai 2016.
- Wikipedia, 2016
- Wikipedia, 2016. ”*Merverdiavgift*”
Tilgjengelig på:
<https://no.wikipedia.org/wiki/Merverdiavgift>
Lastet ned 21. April 2016



Norges miljø- og biovitenskapelig universitet
Noregs miljø- og biovitenskapelige universitet
Norwegian University of Life Sciences

Postboks 5003
NO-1432 Ås
Noreg