

Merverdiavgift

Publisert: 01.03.2017 kl 17:03

Oppdatert: 25.01.2022 kl 16:37

Vi vil i det følgende gi en oversikt over endringer som er foretatt innen merverdiavgift i den senere tid, herunder kort omtale noen sentrale temaer.

[Generelt om merverdiavgift](#) [Særlig om tiltak i forbindelse med koronapandemien](#) [Viderebelastning i konsernforhold](#) [Frivillig](#)

Generelt om merverdiavgift

Merverdiavgiften er en forbruksavgift som i utgangspunktet skal betales ved all omsetning, innførsel og uttak av varer og tjenester med mindre det foreligger et særskilt unntak fra avgiftsplikt i *merverdiavgiftsloven § 3-2 til § 3-20*. Avgiften skal kun være en kostnad for de som anses som forbrukere i merverdiavgiftslovens forstand. Forbrukere etter merverdiavgiftsloven, er de som helt eller delvis ikke er omfattet av merverdiavgiftslovens virkeområde. Privatpersoner (ikke næringsdrivende) og de som omsetter varer og tjenester som er særskilt unntatt fra lovens bestemmelser, er dermed forbrukere i merverdiavgiftslovens forstand. Avgiftsregistrerte næringsdrivende vil kunne gjøre fradrag for merverdiavgiften på anskaffelser til bruk i virksomheten, men også disse kan ha omsetning utenfor avgiftsområdet, slik at de kun oppnår et forholdsmessig fradrag.

Visse virksomheter som omfattes av merverdiavgiftsregelverket er imidlertid satt i en særstilling, ved at de ikke skal beregne avgift av sin omsetning (nullsats/avgiftsfrihet) eller ved at de skal beregne avgift med redusert/lav sats. Hvilke varer og tjenester som er avgiftsfritt, fremgår av *merverdiavgiftsloven kap. 6*. Hvilke varer og tjenester som skal omsettes med reduserte satser, fremgår av *Stortingets årlige avgiftsvedtak* og *merverdiavgiftsloven kap. 5*.

Det eksisterer også spesielle refusjons- og kompensasjonsordninger som innebærer at de som omfattes får tilbakebetalt merverdiavgift påløpt i Norge, selv om de ikke er omfattet av merverdiavgiftslovens bestemmelser. Vi kan for eksempel nevne refusjonsordningen for utenlandske næringsdrivende, kompensasjonsordningen for kommuner mv. og kompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner.

Særlig om tiltak i forbindelse med koronapandemien

Det gis etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8-6 ikke tilbakegående avgiftsoppgjør på kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b i den grad bygget eller anlegget ikke er leid ut innen seks måneder etter fullføringen av byggetiltaket. Som følge av pandemien, er det imidlertid innført en midlertidig ordning med lengre frister for inngåelse av leiekontrakt for å kunne kreve tilbakegående avgiftsoppgjør. For byggetiltak som er fullført i perioden 1. september 2019 til 30. juni 2021, er fristen for å leie ut bygget eller anlegget tolv måneder. For byggetiltak som er fullført i perioden 1. juli 2021 til 31. desember 2021, er fristen for å leie ut bygget eller anlegget 30. juni 2022.

Viderebelastning i konsernforhold

Fakturering av varer og tjenester i konsernforhold anses i utgangspunktet for å være omsetning. Dette kan eksempelvis være tilfelle ved kostnadsdeling tilknyttet ansatte i et konsern, og utgangspunktet er da at det skal beregnes og faktureres med merverdiavgift.

Fakturering av varer og tjenester kan også bli vurdert som viderebelastning av utlegg. I et slikt tilfelle skal utlegget ikke avgiftsbehandles av den som viderebelastet. For endelig mottaker, vil det i et slikt tilfelle heller ikke foreligge fradrag for mva når det opprinnelige bilaget er stilet til et annet selskap, dvs. til den som viderebelastet. Utlegg gjennomført på korrekt måte vil imidlertid sikre at faktura stiles til den som skal bære kostnaden til slutt med den følge at fradragrett for mva foreligger for vedkommende.

For å ta stilling til avgiftsbehandlingen ved viderebelastning i konsernforhold er avtalen av stor betydning. Det må ut i fra denne vurderes om det leveres en ytelse eller kun finner sted en viderebelastning av utlegg.

Frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg

For momsregistrerte virksomheter kan frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktig virksomhet enten finne sted gjennom tilkjennegivelse eller ved særskilt søknad. For virksomheter som ikke allerede er momsregistrert, er det fortsatt krav til særskilt søknad til skattekontoret for å bli frivillig registrert.

Momsregistrering med tilkjennegivelse eliminerer det som tidligere har vært en stor fallgruve for næringsdrivende. Som eksempel på tilkjennegivelse, kan det nevnes fakturering av leie med merverdiavgift. Selv om virksomheten er ordinært registrert for merverdiavgift, er vår anbefaling at disse fortsatt bør søke om frivillig registrering. Det vises til at "tilkjennegivelse" er en sikkerhetsventil, samt at en særskilt søknad sikrer større grad av notoritet og bevisstgjøring rundt avgiftsbehandlingen.

Som nevnt, må næringsdrivende som ikke er registrert, herunder nyetablerte selskap, fortsatt søke om frivillig registrering før man kan fakturere med påslag av merverdiavgift. I den anledning har det blitt foretatt en endring av tidsfristene for når registrering må søkes. Etter gjeldende regelverk oppnås fradragsrett for kostnader dersom søknad om frivillig registrering sendes inn senest i den terminen hvor leieinntekten overskrider NOK 50 000. Dersom det søkes etter denne fristen, gis det ikke fradrag. For sent fremsatt søknad har videre konsekvenser for adgangen til å søke tilbakegående avgiftsoppgjør for tidligere kostnader. I henhold til de nye reglene, åpnes det for at den frivillige registreringen kan gis virkning fra og med en oppgavetermin som utløper maks seks måneder før søknaden sendes. Dette vil medføre at en nystartet utleievirksomhet har et betydelig større tidsrom for å nå registreringsgrensen og levere søknaden.

Vi gjør videre oppmerksom på at det er ulike virkninger av frivillig registrering ved henholdsvis særskilt søknad og tilkjennegivelse. Frivillig registrering ved tilkjennegivelse gjelder kun det enkelte leieforhold, mens særskilt søknad medfører at virksomheten anses for å være frivillig registrert for alle leieforhold som oppfyller vilkårene for en slik registrering. I sistnevnte tilfelle må det gis særskilt melding til skattekontoret dersom det er leieforhold som skal holdes utenfor den frivillige registreringen.

Justeringsregler for fast eiendom og andre kapitalvarer

De generelle justeringsregler for fast eiendom og andre kapitalvarer innebærer at fradragsreglene for inngående merverdiavgift suppleres med generelle bestemmelser om justering av fradragsført inngående merverdiavgift når forutsetningene for fradraget faller bort eller endrer seg. Formålet med dette er å motvirke tilpasninger for å unngå merverdiavgift, herunder gi en mer korrekt avgiftsbehandling over tid og motvirke konkurransevridning.

Tidspunktet for fradragsføring av inngående merverdiavgift vil fortsatt være anskaffelsestidspunktet, men det må foretas en etterfølgende justering av fradragsført eller ikke fradragsført merverdiavgift når fradragsprosenten endres et enkelt år i forhold til hva som var fradragsprosenten på anskaffelsestidspunktet. Justeringsreglene kan således medføre at fradragsført inngående avgift delvis må tilbakebetales eller at man oppnår en delvis økning i fradragsretten på grunn av endret bruk, salg eller annen overdragelse. Forutsetningen for dette er selvfølgelig at anskaffelsen ble foretatt til bruk i næringsvirksomhet, herunder anskaffelser til hel eller delvis bruk i næringsvirksomhet som faller utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Er anskaffelser foretatt delvis til privat bruk, vil en forholdsmessig del som kan henføres til den private bruken, ikke være gjenstand for en etterfølgende justering.

Når det gjelder fast eiendom, vil justeringsreglene omfatte tjenester og materialer mv. som tilføyes fast eiendom i forbindelse med nybygg, påbygg, ombygging, og som representerer inngående merverdiavgift på minst kr 100 000, dvs. med en netto anskaffelsespris på kr 400 000. Flere byggetiltak gjennom året kan bli sett på som ett i forhold til beløpsgrensen og justeringsreglene, og dette gjelder uavhengig av om de er utført av eier eller leietaker på ett eller flere bygg. Det er ikke bare entreprisarbeider og lignende som skal tas med i justeringen, men også arkitekttjenester, byggeledertjenester, konsulenttjenester mv. som anskaffes i forbindelse med de ulike byggetiltak. Dessuten vil kostnader tilknyttet opparbeidelse av tomt, parkeringsplass og lignende inngå i grunnlaget for justering. Det er kun aktiveringspliktige kostnader som omfattes av justeringsreglene, slik at vedlikehold og reparasjoner vil ikke være omfattet.

Det har tidligere vært ansett avklart at ikke-fysiske tjenester som prosjekteringskostnader etc. (myk infrastruktur) i seg selv ikke vil bli ansett for å være en kapitalvare. Dette innebærer at retten til justering av inngående merverdiavgift ikke kan

overføres på prosjekt hvor det kun er påløpt slike kostnader, dvs. at det ikke foreligger noe fysisk byggetiltak. Det kan i den forbindelse vises til dom fra Høyesterett av 12. desember 2014 hvor det ble lagt til grunn at myk infrastruktur alene ikke kan anses for å være en kapitalvare. I en prinsipputtalelse datert 19. februar 2019 har Skattedirektoratet uttalt seg nærmere om kapitalvarebegrepet. I uttalelsen konkluderer skattedirektoratet med at klargjøring/planering av en tomt ikke er tilstrekkelig for at det anses å foreligge en kapitalvare.

Når det gjelder kostnader til rivning av eksisterende bebyggelse, må det foretas en konkret vurdering av tilknytningen til det etterfølgende byggeprosjekt, for å kunne avgjøre om rivningen i seg selv kan anses som en kapitalvare.

I fellesskriv av 12. juni 2012 har Skattedirektoratet etter innspill fra Finansdepartementet akseptert at det kan løpe flere justeringsperioder og frister for bygg som oppføres suksessivt. Direktoratet har således trukket tilbake sitt standpunkt fra SKD melding nr. 8/2011 pkt. 2,1 hvor det ble uttalt at det kun løper en justeringsperiode per bygg.

Hva angår andre kapitalvarer, vil justeringsreglene gjelde for maskiner, inventar og andre driftsmidler hvor den inngående merverdiavgiften representerer minst kr 50 000 per anskaffelse, dvs. en netto anskaffelsespris på kr 200 000. Disse reglene omfatter ikke kjøretøy som omfattes av reglene for omregistreringsavgift ved videreomsetning.

Justering må foretas når bruken av kapitalvaren endres etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen. For fast eiendom vil det for eksempel være aktuelt med justering opp eller ned av fradragføring på et bygg når det foretas utskiftning av leietaker, eller når leietaker endrer sin avgiftspliktige virksomhet. Justering skal ikke foretas hvis endringen av fradragprosenten i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens start er mindre enn 10 prosentpoeng. Det er også viktig å merke seg at for tomme lokaler eller lokaler som gjenoppbygges etter brann eller rivning, vil justering måtte foretas når lokalene tas i bruk. Justering kan ikke unntas som tidligere ved konkurs, dødsfall mv.

Justeringsperioden for fast eiendom er 10 år med start fra bygget, påbygget eller ombyggingen ble fullført, ferdigattest eller brukstillatelse foreligger, eller når bygget tas i bruk i de tilfeller hvor brukstillatelse ikke kreves. For andre kapitalvarer er det en justeringsperiode på 5 år. Justering skal foretas årlig for hvert regnskapsår, på bakgrunn av de endringer som skjer i løpet av året. Når det gjelder fast eiendom, kan det nevnes at justeringen vil innebære at 1/10 av den inngående merverdiavgiften på nybygget, ombyggingen eller påbyggingen skal justeres årlig ved endring av bruken, mens det for andre kapitalvarer vil være en årlig justering på 1/5 av merverdiavgiften ved eventuell endret bruk.

Vi gjør oppmerksom på at det ved salg av kapitalvarer og opphør av virksomhet skal foretas en samlet justering av merverdiavgiften for den gjenværende delen av justeringsperioden, enten som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift. Likeledes vil det ved opphør eller salg av fast eiendom måtte foretas en justering som innebærer at fradragprosenten settes til 0 resten av justeringsperioden. Som eksempel, kan nevnes et bygg som selges i år 5 etter ferdigstillingen; da skal 6/10 av tidligere fradragført merverdiavgift på oppføringen av bygget tilbakeføres, dvs. tilbakebetales via omsetningsoppgaven. Hvis det kun er tale om delvis endret bruk eller overdragelse av fast eiendom, vil justeringen kun omfatte merverdiavgift tilknyttet den delen av eiendommen som har endret bruk eller overdras. Delvis justering kan ikke foretas for andre kapitalvarer.

Selger av fast eiendom og andre kapitalvarer kan unnlate plikten til å foreta en samlet justering av merverdiavgiften i den utstrekning den nye eieren overtar justeringsforpliktelsen. Overdragelse av justeringsplikten i sin helhet forutsetter at kjøper er avgiftspliktig og har fradagsrett for merverdiavgift tilknyttet kapitalvaren i samme utstrekning som selger hadde på det tidspunktet kapitalvaren ble anskaffet. Dersom kjøper har mindre fradagsrett enn selger, kan kjøper kun overta den del av justeringsforpliktelsen som tilsvarer kjøpers fradagsrett for kapitalvaren. Selger må i dette tilfellet justere resterende del av justeringsforpliktelsen. Det forutsettes at det foreligger en skriftlig avtale ved overføring av justeringsforpliktelsen.

Høyesterett har i en dom av 27. oktober 2020 (HR-2020-2060-A) konkludert med at avtale om overføring av justeringsplikt må inngås innen oppgavefristen for den terminen hvor overdragelsen finner sted. Lagmannsretten hadde konkludert med at fristen for inngåelse av justeringsavtale ikke er lik oppgavefristen for terminen. Høyesterett sin avgjørelse er imidlertid en bekreftelse av hva som har vært praksis frem til nå. For mer informasjon om dommen kan det vises til artikkel på vår hjemmeside: <https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2020/10/fast-eiendom-og-justering-for-merverdiavgift.html>.

Virksomhetsoverdragelse, herunder fusjon og fisjon anses som en justeringsutløsende hendelse. Sistnevnte har blitt slått fast i en rettskraftig dom fra Borgarting lagmannsrett av 26. april 2016. Det gjøres oppmerksom på at en generell passus om overdragelse i fusjons- og fisjonstilfeller ikke er tilstrekkelig for at det skal foreligge en avtale i henhold til justeringsreglene.

Overdragelse av maskiner, inventar og lignende gjennom en fisjon eller fusjon eller som et tingsinnskudd, og som ikke finner sted som et ledd i en virksomhetsoverdragelse, vil ikke anses for å være en justeringsutløsende hendelse. I et slikt tilfelle vil overdrager i stedet kunne være pliktig til å beregne uttaksmerverdiavgift som vil bli en endelig kostnad. Se i den forbindelse Skattedirektoratets fortolkningsuttalelse av 15. april 2015.

Et vilkår for å overta justeringsforpliktelsen er at både selger og kjøper må være en registrert virksomhet. Det aksepteres imidlertid overdragelse av justeringsplikt via hjelpeselskap, uavhengig av hjelpeselskapets avgiftsmessige status. Det er en forutsetning at den endelige mottaker må være avgiftsregistrert, samt at fisjon og fusjon finner sted innenfor samme termin. Skatteetaten avga en prinsipputtalelse 16. november 2020 som særlig er aktuell ved restrukturering og overføring av fast eiendom. I uttalelsen legger direktoratet til grunn at det ikke er krav om at registreringen av mottaker faktisk må ha funnet sted innen utløpet av den oppgaveterminen hvor overdragelsen finner sted. For registreringer som finner sted i etterkant med virkning fra og med overdragelsesterminen, legges det imidlertid til grunn at registreringen senest må være på plass innen oppgavefristen for den terminen hvor overdragelsen finner sted. Dette vil vanligvis være 1 måned og 10 dager etter siste dag i en oppgaveterminen. For mer informasjon se: <https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2020/11/tidsfrist-for-merverdiavgiftsregistrering-ved-overforing-av-justeringsplikt.html>.

I den såkalte "Avinor-dommen" som ble avsagt i Høyesterett 1. november 2017, konkluderte Høyesterett med at bygging av infrastruktur i form av veianlegg etter pålegg fra det offentlige, er en kapitalvare i merverdiavgiftslovens forstand. Følgelig vil en overdragelse av infrastrukturen til det offentlige anses å være en justeringshendelse som utløser plikt til justering av inngående merverdiavgift.

Avinor-dommen innebærer at utbyggere av boligprosjekter fremdeles vil kunne få løftet av merverdiavgift ved utbygging av kommunal og fylkeskommunal infrastruktur, i den grad det inngås en justeringsavtale med kommunen. Enkelte kommuner har imidlertid som praksis å betinge seg hele avgiftsbeløpet som vilkår for utbygging. For selskaper i fradragsposisjon som oppfører infrastruktur som skal overføres til Staten, vil det måtte gjøres justering for inngående merverdiavgift på offentlig pålagte infrastrukturtiltak i den grad inngående merverdiavgift på disse fradragsføres i forbindelse med utbyggingen.

Tilbakegående avgiftsoppgjør ved frivillig registrering for utleie av fast eiendom

Krav om tilbakegående avgiftsoppgjør må fremmes innen tre år fra det tidspunktet retten til tilbakegående avgiftsoppgjør oppstod.

Det aksepteres tilbakegående avgiftsoppgjør dersom det foreligger signert leiekontrakt innen seks måneder etter fullføring, jf. *merverdiavgiftsforskriften* § 8-6-2 og Finansdepartementets prinsipputtalelse av 17. desember 2013. Som følge av pandemien, er det som nevnt ovenfor innført en midlertidig ordning med lengre frister for inngåelse av leiekontrakt for å kunne kreve tilbakegående avgiftsoppgjør. For byggetiltak som er fullført i perioden 1. september 2019 til 30. juni 2021, er fristen for å leie ut bygget eller anlegget tolv måneder. For byggetiltak som er fullført i perioden 1. juli 2021 til 31. desember 2021, er fristen for å leie ut bygget eller anlegget 30. juni 2022.

Avgiftsmyndighetene endret i 2014 praktiseringen av adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør for fellesregistrerte enheter. Tidligere ble det kun akseptert tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser i forkant av fellesregistreringen i de tilfeller fellesregistreringen var forhåndsregistrering for de deltakende selskap. Avgiftsmyndighetene legger nå opp til at det kan innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør på et selskaps anskaffelser forut for inntreden i en fellesregistrering selv om andre deltakende selskaper i fellesregistreringen var registrert fra før i Merverdiavgiftsregisteret. Ved overgang mellom flere fellesregistreringer eller uttreden fra fellesregistrering, kan det imidlertid være en risiko for at avgiftsmyndighetene vil nekte tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser foretatt i den tidligere fellesregistreringen, siden dette er en anskaffelser foretatt av et annet avgiftssubjekt.

Bestridte krav i bygg- og anleggsbransjen

Etter tidligere regelverk hadde entreprenører plikt til å beregne og fakturere merverdiavgift i tråd med fremdriften i prosjektet. Merverdiavgiften skulle videre innberettes i skattemeldingen for den terminen fakturaen ble utstedt.

Ovennevnte gjaldt uavhengig av om det skulle oppstå uenighet rundt vederlaget for allerede utført arbeid.

Entreprenøren ble følgelig ansvarlig for at merverdiavgiften ble betalt inn til staten, uavhengig av om kunden ville betale eller ikke. Ofte tar det lang tid å løse tvister i utbyggingsprosjekter. Ovennevnte regelverk medførte derfor at merverdiavgiften ofte ble en del av den likviditetsbelastningen entreprenørene utsettes for når oppdragsgiveren bestrider kravet.

For å bidra til å redusere entreprenørenes likviditetsbelastning ved bestridte krav, har lovgiver fra 1. januar 2021 endret bokføringsforskriften § 8-1-2a. Etter endringen kan entreprenøren utsette utstedelsen av salgsdokument til arbeidet er fullført. Dette skal være et alternativ til å utstede salgsdokument i samsvar med arbeidets fremdrift. Før arbeidet er fullført vil entreprenøren følgelig ha en rett, men ikke en plikt, til å fakturere i samsvar med fremdriften. Et unntak fra dette foreligger der entreprenøren faktisk mottar en delbetaling i samsvar med fremdriften. I slike tilfeller skal entreprenøren utstede salgsdokument for det mottatte beløpet.

Endringen vil løse problemet med bestridte krav i byggeperioden, men den vil dessverre ikke medføre endringer i rettstilstanden for bestridte krav etter fullføring av prosjektet. Når prosjektet er fullført, må entreprenøren fortsatt fakturere det fulle vederlaget, inkludert krav som det fortsatt er strid om. Lovendringen gir altså partene frihet til å løse tvister så lenge byggeperioden pågår, men så snart arbeidet er avsluttet, er situasjonen som før; entreprenøren må da fakturere og betale merverdiavgift, uavhengig av om kravet er omtvistet eller ikke.

Frdrag for reise- og leiekostnader knyttet til overnatting

Høyesterett avsa 30. september 2011 en prinsipiell dom (Halliburton-dommen) vedrørende frdrag for merverdiavgift på reisekostnader ved ansattes reiser til og fra fast arbeidssted. I Skattedirektoratets melding 2/13, datert 24. januar 2013, gir direktoratet en utfyllende vurdering av hvilke konsekvenser dommen gir. I senere tid har også skatteetaten i et fastsettelsesvedtak av 17. desember 2020 gitt nærmere klargjøring av frdragsretten for losjikostnader.

Et utgangspunkt er at en næringsdrivende skal ha frdragsrett for merverdiavgift som er pådratt ved den daglige driften. Det klare utgangspunktet her er at kostnaden må være relevant og nødvendig for den avgiftspliktige virksomheten. Dette vil ofte inkludere merverdiavgift på transport, da det i mange bransjer er nødvendig å sende de ansatte rundt slik at de kan utføre sine arbeidsoppgaver, og sikre at de ansattes kompetanse brukes der den er nødvendig.

Et annet utgangspunkt er at den ansattes reise mellom hjemmet og sin faste arbeidsplass er den ansattes private ansvar. Om arbeidsgiver dekker denne reisen, kan arbeidsgiver ikke kreve frdrag for merverdiavgiften.

Disse to hensynene må balanseres. Bedriften skal sikres frdragsrett for merverdiavgift som er relevant for virksomheten. Samtidig skal ikke bedriften dekke de ansattes private kostnader. Skattedirektoratets melding 2/13 legger etter vår oppfatning uforholdsmessig stor vekt på det siste hensynet, med det resultat at en rekke reisekostnader som vil være både relevant og nødvendig for virksomheten likevel avskjæres.

Skattedirektoratets uttalelse synes blant annet å legge til grunn at der hvor en bedrift har kontorer flere steder, vil hvert enkelt kontor regnes som et fast arbeidssted for den ansatte. En følge av dette er at det etter direktoratets syn ikke nødvendigvis vil være frdragsrett for reiser mellom hovedkontor og underkontor, da dette med en viss regelmessighet i reiseaktiviteten kan være reiser til forskjellige faste arbeidssteder.

Skattedirektoratet gir flere eksempler som etter vår vurdering representerer en betydelig innskrenkning av frdragsretten for reisekostnader. Det er flere steder vist til kontrollhensyn som begrunnelse for en slik streng praksis.

Skattedirektoratets melding går etter vår oppfatning langt utover det man med rimelighet kan lese ut fra Halliburtondommen. Det må legges til grunn at Skatteetaten vil følge direktoratets anvisninger. KPMG er imidlertid ikke overbevist om at direktoratets syn vil stå seg ved en rettslig prøving. Ved en etterberegning begrunnet i de nye retningslinjene, vil vi ikke uten videre anbefale at en bedrift aksepterer skatteetatens syn.

I ovennevnte uttalelse tar direktoratet også opp merverdiavgiftslovens § 8-3 bokstav g. Denne bestemmelsen sier at det ikke gis frdrag for oppføring, vedlikehold, innleie og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov. Utgangspunktet her er at privatboligen er den ansattes personlige ansvar. Dersom bedriften innlosjerer sine ansatte i et hus, blir frdrag som

hovedregel avskåret, siden et hus vil være fast eiendom. Dersom arbeidsgiver dekker dette, vil han ikke få fradrag for merverdiavgift som pådras i den sammenheng.

Når det gjelder leie av overnattingsplass i brakker, har det vært en oppfatning i juridisk teori at det foreligger fradragsrett for slike kostnader, siden brakker er definert som en vare og ikke som fast eiendom. Tilsvarende har det vært en oppfatning av at kjøp av overnattings tjenester fra hotellvirksomheter mv for innlosjering av arbeidere i tilknytning til anleggsprosjekter er fradragsberettiget. Skatteetaten har imidlertid i flere saker lagt til grunn at slike kostnader ikke er fradragsberettiget. I en av sakene krevde et selskap fradrag for kjøp av driftstjenester til brakkerigg som selskapet leide. Selskapet viste blant annet til at brakker ikke anses som fast eiendom slik at avskjæringsregelen i mval. § 8-3 bokstav g ikke kommer til anvendelse. Skattekontoret var enig med selskapet i at mval. § 8-3 første ledd bokstav g gjelder fast eiendom, og at brakkeleir med midlertidige og flyttbare brakker ikke anses som fast eiendom i relasjon til denne bestemmelsen. Etter en konkret vurdering kom skatteetaten likevel til at anskaffelsen hadde mer karakter av privat forbruk, og dermed ikke kunne anses å være til bruk i den registrerte virksomheten jf. § 8-1. Det forelå således ikke fradragsrett for kostnadene til brakkeriggen. Skatteetatens nye vedtak ser altså ut til å være en ytterligere innstramming av fradragsretten ved losjikostnader.

Selv om vi forventer at praksisen ovenfor vil bli nærmere vurdert i rettsapparatet, anbefaler vi anleggsvirksomheter å vurdere egen praksis tilknyttet innlosjering av egne og innleide ansatte som arbeider ved anlegg. Det er særlig aktuelt hvor innlosjeringen overskrider 14 dager på det samme stedet.

Frdrag for transaksjonskostnader

Fradragsretten for tjenester knyttet til oppkjøp av selskaper, aksjer og eiendommer har vært et tema for flere skattekontor ved kontroller. Bakgrunnen for dette er at kjøp og salg av aksjer og eiendommer er unntatt fra merverdiavgift. Av den grunn har avgiftsmyndighetene i flere saker uten noen nærmere vurdering lagt til grunn at det ikke foreligger fradrag for merverdiavgift på kostnader til Due Diligence o.l. knyttet til slike prosesser. Merverdiavgiftsloven har ingen særregler som regulerer denne situasjonen. Spørsmålet om fradragsrett må derfor løses etter den generelle hovedregelen om fradragsrett i mval. § 8-1.

Spørsmålet har i senere tid vært behandlet flere ganger i rettsapparatet og i Skatteklagenemda. Det har også vært gjenstand for omfattende diskusjon i teori og i uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet.

Høyesterett behandlet senest høsten 2021 i HR-2021-2025-A (Staten mot Staten II) fem vedtak fra Skatteklagenemda om fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Høyesterett fant ikke grunn til å fravike utgangspunktet etablert i Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) og Rt. 2015 s. 652, om at det ikke foreligger fradragsrett for anskaffelser tilknyttet unntatt omsetning. Uttalelser i avgjørelsen peker imidlertid retning av at Høyesterett ikke stenger døren helt for fradragsrett.

I tråd med nyere praksis har Høyesterett en transaksjonsbasert tilnærming til spørsmålet og viser til at symmetrihensyn ved unntatt omsetning tilsier at det som utgangspunkt ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelser tilknyttet den unntatte omsetningen. Utgangspunktet er ikke unntaksfritt, og det kan innvilges fradragsrett etter en konkret vurdering dersom anskaffelsen er «relevant for virksomheten og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne». Det er transaksjonskostnaden – anskaffelsen – som er tilknytningsgjenstanden etter § 8-1, ikke det unntatte objektet.

Anskaffelsens formål og virkning for virksomheten vil være sentrale momenter. Transaksjoner med primært positive økonomiske ringvirkninger for den avgiftspliktige virksomheten, vil normalt ikke ha tilstrekkelig tilknytning for fradragsrett.

Dette skaper et skille mellom kjøps- og salgstilfellene. Etter rettspraksis er unntatt omsetning i form av salg mot vederlag i penger tilnærmet utelukket fra fradragsrett. Begrunnelsen er at salg svært sjeldent vil direkte styrke den avgiftspliktige produksjonen eller være en nødvendig forutsetning for den, samtidig som vederlaget gir transaksjonen et bedriftsøkonomisk preg. Høyesterett vektlegger investornøytralitet og viser til at slike salg ikke skiller seg vesentlig fra andre avgiftsfrie salg. Fradragsrett vil dermed innebære en subsidiering av avgiftsfri aktivitet.

Høyesterett åpner for fradragsrett ved salg av unntatte objekter mot vederlag i penger, der det foreligger en «direkte interesse» for den avgiftspliktige virksomheten, og viser til at slik interesse kan foreligge der transaksjonskostnaden er en «forutsetning» for virksomheten. Det rettslige innholdet i uttalelsen er noe uklart, men det kan tenkes at noen finansieringspregede leaseback-transaksjoner og nødvendige eiendomssalg med reinvestering kan ha den tilstrekkelige tilknytningen.

Kjøpstilfellene stiller seg annerledes. De vil av natur ha en sterkere funksjonell tilknytning til den avgiftspliktige produksjonen. I HR-2021-2025-A var partene enige om at rådgivningskostnader ved kjøp av eiendom til bruk i avgiftspliktig virksomhet er fradragsberettiget.

De noe sjeldne nødvendige byttetilfellene stiller seg og annerledes. Her er vederlaget ikke-justerbart og en eventuell nektelse av fradragsrett ville ført til avgiftskumulasjon i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp).

Det har tidligere vært hevdet at vurderingen av tilknytning til fast eiendom, skiller seg fra vurderingen av tilknytning til aksjer. Høyesterett er ikke enig dette og påpeker at vurderingstemaet er det samme.

Høyesterett har i både Telenor-saken og i seneste i Skårer-Syd-dommen (HR-2017-1851-A) påpekt at fellesregistrering ikke medfører noen form for utvidet fradragsrett. Unntaket fra tilordningskravet som fellesregistrering åpner for, endrer med andre ord ikke tilknytningskravet.

Borgarting lagmannsrett har i en rettskraftig dom av 29. februar 2016 kommet med en nyansering på forholdet mellom kostnader pådratt ved salg av datterselskap, og kostnader ved omstrukturering av gjenværende virksomhet. Lagmannsretten opprettholder her prinsippet om at kostnader ved omorganisering er fradragsberettiget. Dommen nyanserer en del nyere praksis fra avgiftsmyndighetene som går lengre i å nekte fradrag for samtlige kostnader som er pådratt i forbindelse med salg av aksjer, uavhengig av formål. Dommen fastholder at det er fradrag for kostnader pådratt under omstruktureringer, såfremt de ikke er direkte knyttet til et aksjesalg.

Oppsummert kan det sies at avgiftsmyndighetene med bistand fra domstolene har beveget seg i en mer restriktiv retning i forhold til å akseptere fradrag for transaksjonskostnader som isolert sett fører til en transaksjon som er unntatt fra merverdiavgift.

Inntil det foreligger en ny rettsutvikling i domstolene kan det forventes at avgiftsmyndighetene vil nekte fradrag for transaksjonskostnader ved kjøp og salg av aksjer, samt salg av fast eiendom. Ved kjøp av fast eiendom (ikke gjennom AS) antas det fortsatt å være fradragsrett så lenge eiendommen skal benyttes i den avgiftspliktige virksomheten.

I Skatteinfo 6-2021 fra skatteetaten er det imidlertid lagt til grunn at en avgiftspliktig virksomhet har rett til fradrag for kostnader ved emisjoner, omorganiseringer og børsnotering.

Avgiftsbehandlingen ved kjøp og salg av fjernleverbare tjenester over landegrensene

Innledningsvis gjøres det oppmerksom på at det kun er næringsdrivende og offentlig virksomhet som har plikt til å beregne merverdiavgift ved anskaffelse av fjernleverbare tjenester fra utlandet. I den grad et subjekt anskaffer tjenester uten å bli ansett for å være næringsdrivende eller offentlig virksomhet, vil det ikke foreligge en slik plikt. Dette kan eksempelvis være tilfelle for enkelte holdingselskap og frivillige organisasjoner.

I Skattedirektoratets melding *SKD nr. 8/10* har avgiftsbehandlingen for kjøp og salg av fjernleverbare tjenester over landegrensene blitt presisert. Meldingen gjelder kjøp og salg av fjernleverbare tjenester til og fra utenlandske selskaper som anses å være hjemmehørende både i Norge og utlandet. Tilknytningen til Norge kan være at selskapet har en filial i Norge eller at selskapet er registrert for merverdiavgift ved representant i Norge.

Skattedirektoratet legger i meldingen til grunn at forbruksstedet for den fjernleverbare tjenesten ikke er av betydning for hvor tjenesten skal avgiftsberegnes. Det avgjørende er hvem avtalene er inngått med og hvor tjenesten faktureres. Dersom avtalen er inngått med, og faktureres til hovedkontor i utlandet, skal det ikke beregnes merverdiavgift av leverandør i Norge. Dette gjelder selv om tjenesten er til bruk for filial eller representantregistrert enhet i Norge.

Imidlertid må man her være oppmerksom på at dersom det utenlandske hovedkontoret ikke har beregnet eller mottatt faktura med lokal merverdiavgift ved kjøp av tjenestene som er til bruk for den norske filialen, f.eks. intern levering i utenlandsk fellesregistrering, vil "anti-avoidance"-regelen i *merverdiavgiftsloven* § 3-30, tredje ledd medføre at filialen må beregne norsk merverdiavgift på tjenestene, jf. *BFU 7/11*. Her er det viktig å være klar over at anti-avoidance regelen kun kommer til anvendelse når tjenesten rent faktisk overføres til bruk i Norge, dvs. avgiftsplikt etter denne regelen forutsetter at forbruksstedet er i Norge. Tilsvarende skal det beregnes merverdiavgift av norsk mottaker for kjøp av fjernleverbare tjenester

til bruk i utlandet, hvor avtalen er inngått med, og fakturering finner sted til selskapet i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 første og annet ledd hvor forbrukssted ikke har betydning for avgiftsplikt.

I *Skattedirektoratets melding nr. 7/2011* er det gitt en oversikt over relevante kriterier for å ta stilling til om en virksomhet er hjemmehørende i Norge. Dette vil ha betydning ved vurderingen av om mottaker skal beregne merverdiavgift på fjernleverbare tjenester, herunder tjenester som er til bruk i Norge, men som har blitt levert og fakturert til hovedkontor i utlandet. Relevante momenter er blant annet selskapets adresse og hvor de har sin daglige ledelse. I denne meldingen har direktoratet videre varslet at de har til vurdering om det skal innføres snudd avregning for flere tjenester i samsvar med hva som følger av EUs merverdiavgiftsdirektiv.

Fjerningen av 350-kronersgrensen

Sendinger fra utlandet med en verdi på under 350 kroner inkludert frakt og forsikring, har tidligere vært toll- og avgiftsfrie, populært kalt 350-kronersgrensen.

I statsbudsjettet for 2020 vedtok imidlertid Stortinget å fjerne avgiftsfritaket ved import av varer med verdi under 350 kroner. Etter endringen er altså utgangspunktet at det påløper toll og særavgifter fra første krone ved import av slike varer.

I stedet ble det opprettet en forenklet registrerings- og rapporteringsordning for beregning og betaling av merverdiavgift kalt VOEC (VAT On E-Commerce), der ansvaret for kalkulering og oppkreving av mva legges på den utenlandske selgeren eller e-handelsplattformen som tilbyr varer til norske forbrukere. Ordningen gjelder for varer med verdi inntil 3 000 kroner. For forbrukere innebærer ordningen at merverdiavgiften er inkludert ved selve kjøpet, slik at varene kan passere grensen uten at en selv må beregne toll og avgift. Når det gjelder klær og tekstiler, er dette i stor grad tollpliktige varer. Under VOEC-ordningen er det innført et generelt tollfritak for disse varene på forsendelser under kr. 3000.

VOEC-ordningen gjelder imidlertid ikke for varer med særavgifter (f.eks. alkoholholdig drikke og tobakksvarer) restriksjonsbelagte varer (f.eks. legemidler) og næringsmidler.

For å unngå opphopning av forsendelser på grensen, er det i en overgangsfase innført et midlertidig deklarasjonsfritak for varer med en verdi under 350 kroner, uavhengig av om mottaker er privat forbruker eller næringsdrivende/offentlig virksomhet. Finansdepartementet tar sikte på å videreføre deklarasjonsfritaket inntil EUs tilsvarende system er på plass 1. juli 2021, men med en stadig mer skjerpet kontroll av etterlevelsen. Deklarasjonsfritaket innebærer at mottakere ikke vil bli oppkrevd importavgifter for sendinger med verdi på under 350 kroner, og at transportører heller ikke vil belaste fortollingsgebyr for slike forsendelser. Merverdiavgiftsregistrerte næringsdrivende vil imidlertid ha plikt til å levere mva-melding for slik import.

Avsluttende merknader

Merverdiavgiftsregelverket byr på en rekke store utfordringer for de næringsdrivende, og kan i enkelte sammenhenger representere betydelig økonomisk risiko og kostnad. Av den grunn bør næringsdrivende ha en viss kjennskap til regelverket og praktiseringen av dette, samt benytte seg av advokater og rådgivere ved uklarheter og usikkerhet ved avgiftsbehandlingen.

Den næringsdrivende må også være oppmerksom på at det er anledning til å innhente veiledende uttalelse eller bindende forhåndsuttalelse fra avgiftsmyndighetene. Sistnevnte tjeneste er gebyrbelagt, og kan kun benyttes for planlagte disposisjoner.

Dersom en avgiftsrettslig problemstilling kommer opp i forbindelse med et bokettersyn, og avgiftsmyndighetene velger å etterberegne merverdiavgift, bør det vurderes å påklage vedtaket til Skatteklagenemnda. Vi gjør i denne forbindelse oppmerksom på at kostnadene til advokatbistand i forbindelse med en slik klage, vil kunne kreves dekket helt eller delvis, dersom man får helt eller delvis medhold i saken. Alternativet til å forfølge saken forvaltningsrettslig, er å bringe saken direkte inn for domstolene.

Om KPMG



Hold deg oppdatert





© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
