

# Kapitalvarer og justeringsregler

Justeringsreglene er ment å ivareta at anskaffelser av kapitalvarer kan ha ulik tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid. Reglene gjør at mva-fradraget skal justeres ned eller kan justeres opp avhengig av hvordan anskaffelsen brukes.



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur.  
Camilla Brunfelt  
Den norske Revisorforening

Justeringsreglene er ment å sørge for en mer presis måling av fradraget enn det anskaffelsestidspunktet kan gi svar på. Reglene gjør at bruken av anskaffelsen over en lengre periode, justeringsperioden, får betydning for det endelige fradraget for inngående merverdiavgift.

## Hjemmel

Justeringsreglene er tatt inn i merverdiavgiftslovens kapittel 9. Utfyllende bestemmelser er gitt i merverdiavgiftsforskriftens kapittel 9. Reglene ble innført 1.1.2008, og får betydning for anskaffelser foretatt etter 1.1.2008. Reglene er tilpasset tilsvarende regler som gjelder i EU.

## Gjenstand for justering, begrepet kapitalvare

Justeringsreglene kommer til anvendelse på såkalte kapitalvarer, det vil si en anskaffelse som har en viss verdi og varighet. Kapitalvarene deles i to kategorier. En kategori for maskiner, inventar og andre driftsmidler (løsøre) og en kategori for fast eiendom.

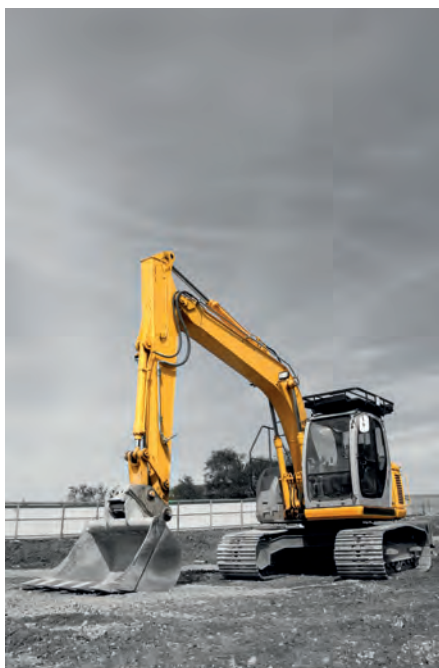
Maskiner, inventar og andre driftsmidler regnes først som kapitalvarer når inngående avgift av kostpris utgjør minst kr 50 000. Kjøretøy som er fritatt for merverdiavgift ved omsetning, er likevel ikke kapitalvarer i denne sammenheng. Dette er kjøretøy som det ved omsetning skal betales omregistreringsavgift av. Immaterielle verdier som lisenser, patenter, rettigheter og lignende, er ikke kapitalvarer.

Når en eiendom har gjennomgått en ny, om- eller påbygging og inngående avgift på kostnadene ved dette utgjør minst kr 100 000, regnes dette byggetiltaket som en kapitalvare. Kostnader til drift, reparasjon og vedlikehold regnes derimot ikke som en kapitalvare i denne sammenheng.

## Nærmere om beløpsgrensene

For maskiner, inventar og andre driftsmidler skal den enkelte gjenstanden vurderes i forhold til beløpsgrensen. Inneholder en faktura flere gjenstander, er anskaffelsen likevel ikke gjenstand for justering hvis merverdiavgiftsbeløpet for hver enkelt gjenstand ikke utgjør mer enn kr 50 000.

For fast eiendom skal det enkelte byggetiltaket vurderes i forhold til beløpsgrensen.



*TO KATEGORIER: Kapitalvarer deles i to kategorier. En kategori for maskiner, inventar og andre driftsmidler (løsøre) og en kategori for fast eiendom.*

Inngående avgift på det enkelte byggetiltaket skal minst utgjøre kr 100 000. Et bygg kan anses å bestå av flere kapitalvarer dersom man kan si at anskaffelsene gjelder flere byggetiltak.

Det må gjøres en helhetsvurdering av de aktuelle anskaffelsene for å komme frem til hva som er ett eller flere byggetiltak. Ved nybygg vil det som bygningsteknisk, funksjonelt og kommersielt fremstår som ett nybygg, anses som en kapitalvare. Det kan imidlertid forekomme at et nybygg kan anses å bestå av flere kapitalvarer, for eksempel når et bygg utvikler seg gradvis i flere byggetrinn. Det skal legges vekt på om det foreligger ett eller flere selvstendige prosjekter. Hvert byggetiltak må kunne identifiseres med eget oppstarts- og fullføringspunkt for å kunne utgjøre en egen kapitalvare.

Ved om- eller påbygging skal det legges vekt på hovedentreprisen og hva som fremstår som en om- eller påbygging. I tillegg skal det legges vekt på i hvilken grad det enkelte prosjektet kan gjennomføres uavhengig av andre prosjekter. Ved flere om- eller påbygginger som gjennomføres i løpet av ett år, skal hver om- eller påbygging vurderes for seg selv i forhold til beløpsgrensen. Det er likevel ikke anledning til å dele opp ett prosjekt i flere prosjekter bare for å komme under beløpsgrensen.

## Restarbeider og leietakertilpasninger

Det forekommer at det utføres arbeider etter at bygget er tatt i bruk, enten fordi det står igjen restarbeid, eller fordi lokalet må tilpasses den enkelte leietaker. Spørsmålet er om disse arbeidene skal anses som del av byggetiltaket eller om de er selvstendige byggetiltak?

Gjennomgående vil restarbeider ikke være å anse som egne byggetiltak. Leietakertil-

# Avgift

pasninger vil derimot kunne være å anse som eget byggetiltak og dermed som egen kapitalvare. Gjennomfører leietaker tilpasningene, vil anskaffelsene være en kapitalvare for leietaker dersom inngående merverdiavgift utgjør minst kr 100 000.

## Aktiveringspliktige kostnader

For at anskaffelsene skal utgjøre en kapitalvare, må de være aktiveringspliktige. Den skatterettslige grensen mellom vedlikehold og påkostning skal legges til grunn og dermed omfattes kun kostnader som skal aktiveres skattemessig av justeringsreglene.

For tekniske installasjoner som er aktiveringspliktige etter særregelen i skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j, er det imidlertid uttalt at anskaffelsen ikke automatisk er justeringspliktig selv om anskaffelsen skal aktiveres. For kostnader som er aktiveringspliktige på grunn av en særregel i skatteretten, må det først vurderes om tiltaket representerer en standardheving eller er en reparasjon/vedlikehold. Kun hvis tiltaket er en standardheving, er tiltaket omfattet av reglene om justering.

## Når skal justering finne sted, justeringsutløsende hendelser

Justering skal finne sted når det inntreffer en justeringsutløsende hendelse. Justeringsutløsende hendelser er når bruken av en kapitalvare endres, kapitalvaren omsettes eller overdras på annen måte.

## Bruksendring

Når bruken av kapitalvaren endres fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål eller omvendt, skal det skje en justering. Dette gjelder både for maskiner, inventar og andre driftsmidler og for fast eiendom. Det typiske vil være at bruken av en maskin endres fra bruk i fradragsberettiget virksomhet til ikke-fradragsberettiget bruk og det ved anskaffelsen er gitt fradrag for inngående avgift. Forutsetningen for dette fradraget som var at maskinen var til bruk i avgiftspliktig virksomhet, er nå endret. Fradraget må derfor justeres.

Også når bruken av en kapitalvare endres fra ikke-fradragsberettiget formål til fradragsberettiget formål, vil det kunne foretas en justering. I disse tilfellene er det ikke gitt fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen. Via reglene om justering vil en ved en slik endring kunne få fradrag for inngående avgift. Forutsetningen er at anskaffelsen har skjedd til bruk i næring. En utleier som har leid ut fast eiendom

uten å være frivillig registrert, vil kunne foreta en positiv justering dersom han foretar en frivillig registrering av utleievirksomheten. For kapitalvarer som opprinnelig er anskaffet til privat bruk, vil en imidlertid ikke kunne foreta noen positiv justering. Er eiendommen opprinnelig anskaffet til privat bruk, vil det derfor ikke være mulig å få fradrag for inngående avgift på anskaffelsesverdien, selv om eiendommen omdisponeres til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Slutter man å bruke en kapitalvare, skjer det ingen justeringsutløsende hendelse. Blir et lokale stående tomt, eller en maskin ikke lenger er i bruk, skal det ikke skje noen justering. Heller ikke dersom kapitalvaren utsettes for brann eller rivning. Alle andre endringer av bruken vil være justeringsutløsende hendelser. Det er ingen mulighet for å søke om ikke å justere selv om omdisponeringen skyldes omstendigheter man ikke har herredømme over.

## Omsetning og overdragelse

For maskiner, inventar og andre driftsmidler skal justering skje når kapitalvaren omsettes, forutsatt at omsetningen er merverdiavgiftspliktig og at det ikke er gitt fullt fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen. For denne typen kapitalvarer vil det ved omsetning kun bli aktuelt å øke fradraget for inngående avgift, såkalt positiv justering.

En maskin innkjøpt for videresalg ville gitt fullt fradrag for inngående avgift. Er maskinen derimot innkjøpt til bruk i en

kombinert virksomhet, gis det bare forholdsmessig fradrag. Ved salget skal det beregnes utgående avgift. Kapitalvarens bruk endres dermed til fullt fradragsberettiget formål. Dersom det ikke er gitt fullt fradrag ved anskaffelsen, er det adgang til å justere opp fradraget.

Har gjenstanden tapt seg i verdi, vil det likevel ikke kunne justeres med et høyere beløp enn den utgående merverdiavgiften selger skal innberette ved en eventuell omsetning.

For maskiner, inventar og andre driftsmidler er det kun overdragelse i form av salg som regnes som en justeringsutløsende hendelse. Overdragelse i form av fusjon eller fisjon gir ikke rett til justering.

For byggetiltak vil både omsetning og annen overdragelse av fast eiendom til ny eier medføre justering. I disse tilfellene blir det aktuelt å redusere fradraget for inngående avgift, såkalt negativ justering. Har eiendommen vært til bruk i avgiftspliktig virksomhet, er det gitt fradrag for inngående avgift på anskaffelsen av byggetiltaket. Når eiendommen selges, går eiendommen for selger over til å være i ikke-fradragsberettiget bruk. Omsetning av fast eiendom skal skje uten beregning av merverdiavgift. Det opprinnelige fradraget for inngående avgift på anskaffelseskostnadene skal justeres ned.

Med overdragelse menes alle typer overføringer av fast eiendom til ny eier. Også vederlagsfri overdragelse og i tilfeller der eiendom-



**JUSTERINGSTIDSPUNKTET:** For maskiner, inventar og andre driftsmidler skal justering skje når kapitalvaren omsettes, forutsatt at omsetningen er merverdiavgiftspliktig og at det ikke er gitt fullt fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen.

men tas ut av virksomheten, vil utløse justering. Videre anses fisjon og fusjon som overdragelse, og det er ikke noe unntak fra reglene om justering ved konkurs.

## Justeringsperioden

Justering skal foretas for endringer som skjer med kapitalvaren i den såkalte justeringsperioden.

For maskiner, inventar og andre driftsmidler er justeringsperioden fem år. For fast eiendom er justeringsperioden ti år.

Det første året i justeringsperioden er det regnskapsåret kapitalvaren ble anskaffet. For byggetiltak regnes perioden fra det regnskapsåret byggetiltaket ble fullført.

Byggetiltaket anses fullført når det er utstedt ferdigattest, midlertidig brukstillatelse eller når bygget er tatt i bruk, hvis slik attest eller tillatelse ikke er nødvendig. Er et bygg tatt i bruk før det er utstedt slik attest, må det normalt legges til grunn at justeringsperioden har startet.

Restarbeider utsetter i utgangspunktet ikke justeringsperioden. Tilleggsarbeider vil derimot kunne være å anse som egne byggetiltak, med egne justeringsperioder.

## Beregning av justeringsbeløpet

For hvert år i justeringsperioden skal det justeres med 1/5 av den inngående merverdiavgiften som påløp ved anskaffelsen for maskiner, inventar og løsøre. For fast eiendom/byggetiltak skal det justeres med 1/10 av merverdiavgiftskostnaden ved anskaffelsen.

Justeringsbeløpet beregnes på grunnlag av endringen i fradragprosent som finner sted innenfor det enkelte regnskapsåret i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Bruken av kapitalvaren må vurderes årlig. I de tilfellene den fradragberettigede bruken i året avviker fra bruken i «år 1», skal det beregnes et justeringsbeløp på grunnlag av endringen i fradragprosent.

Justering skal likevel ikke skje dersom endringen i fradragprosenten i året sett i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse («år 1»), er mindre enn 10 prosentpoeng. For utleiebygg skal bestemmelsen forstås slik at den gjelder det enkelte utleide lokalet. Utgjør endringen for bygget mindre enn 10 prosentpoeng, skal det likevel foretas justering for endring som skyldes at en avgiftspliktig



*JUSTERINGSBELØP: Når den fradragberettigede bruken i året avviker fra bruken i «år 1», skal det beregnes et justeringsbeløp på grunnlag av endringen i fradragprosent.*

leietaker i ett utleid lokale er skiftet ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker.

## Gjennomføring av justering

Justering skal gjennomføres med et beregnet beløp enten årlig, for hvert av årene som er igjen av justeringsperioden, eller med et samlet beløp for den resterende delen av justeringsperioden. Justering som følge av bruksendring skal skje årlig, mens justering som følge av opphør av virksomhet eller overdragelse av kapitalvarer, skal skje samlet for den resterende delen av justeringsperioden.

En virksomhet som opprinnelig har fradragført kr 100 000 i inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av et byggetiltak, må årlig tilbakeføre kr 10 000 hvis bruken endres til ikke-fradragberettiget formål. Overdras eiendommen, må virksomheten gjennomføre tilbakeføringen samlet. Er det fem år igjen av justeringsperioden, skal virksomheten ved bruksendring tilbakeføre kr 10 000 i hvert av de fem neste årene, mens virksomheten ved salg skal tilbakeføre kr 50 000 det året salget gjennomføres.

Gjelder endringen i bruken eller overdragelsen bare deler av byggetiltaket, skal justering foretas bare for inngående avgift som knytter seg til denne delen. Bestemmelsen er praktisk ved for eksempel salg av deler av en fast eiendom, og medfører at

man ved delvis salg av fast eiendom ikke skal justere for andre kostnader enn det som gjelder det aktuelle lokalet. Inngående avgift som gjelder fellesarealer, skal man ikke justere for.

Justeringsbeløpet skal medtas på omsetningsoppgaven som en økning eller reduksjon av inngående avgift. Ved endret bruk skal den årlige justeringen innberettes i omsetningsoppgaven for 6. termin, eller i årsoppgaven. Ved overdragelsen av kapitalvarer eller ved opphør av virksomhet skal justeringen tas med samlet i oppgaven for den terminen overdragelsen eller opphøret skjer.

## Dokumentasjonskrav

I merverdiavgiftsforskriftens §§ 9-2-1 og 9-2-3 er det oppstilt krav til dokumentasjon av anskaffelsen, fremstillingen og bruken av kapitalvarer. Formålet bak dokumentasjonsreglene er at det i ettertid skal være enkelt å finne frem informasjon om fradragsposisjonen for hver enkelt kapitalvare. Dokumentasjonen er oppbevaringspliktig i ti år etter siste år i justeringsperioden.

Dokumentasjonsreglene kommer til anvendelse også for virksomheter som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. For en ikke-registrert virksomhet vil etterlevelse være nødvendig for at virksomheten skal kunne gjøre gjeldende justeringsrett

hvis virksomheten blir et registrert avgifts-subjekt. Etterlevelse er også nødvendig for å kunne overføre justeringsrett ved salg til kjøper.

Anskaffelser av kapitalvarer skal registreres på særskilt konto eller annen oppstilling, som for hver kapitalvare skal vise:

- hvilken kapitalvare det gjelder
- anskaffelses- eller fullføringstidspunkt
- anskaffelseskostnad uten merverdiavgift
- total merverdiavgift
- fradragført merverdiavgift ved anskaffelsen
- fradragrett ved anskaffelsen angitt i prosent
- de justeringene som virksomheten skal gjøre spesifisert med beløp pr. år

For byggetiltak er det i tillegg krav om at anskaffelseskostnadene må spesifiseres på fradragberettigede og ikke-fradragberettigede formål, og frivillig registrerte utleiery må kunne spesifisere anskaffelseskostnadene for hver enkelt leietaker.

## **Overføring av justeringsrett/plikt – avtale om overføring av justering**

Ved overdragelse av kapitalvarer oppstår det en adgang til å overføre retten og plikten til å justere fradraget for inngående avgift. Med overføring av justeringsplikten menes overføring av den fremtidige plikten overdrageren har til å justere ned fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragberettigede formål reduseres. Med overføring av justeringsretten menes overføring av den fremtidige retten overdrageren har til å justere opp fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragberettigede formål øker.

## **Vilkår for overføring av justeringsplikt**

Overføring av justeringsplikten krever samtykke av mottakeren. Det er videre et krav at mottakeren av justeringsplikten blir et registrert avgiftssubjekt med fradragrett senest i samme termin som overdragelsen finner sted. Med innen samme termin menes her innen oppgavefristen for den terminen overdragelsen skjer.

Mottakerens fradragrett må være minst like stor som overdragerens hvis mottakeren skal kunne overta hele justeringsforpliktelsen. Har mottakeren mindre fradragrett enn det overdrageren hadde, kan mottakeren bare overta den delen av overdragerens justeringsplikt som tilsvarer mottakerens fradragrett. Den resterende

delen av justeringsplikten må justeres samlet av overdrageren.

## **Justeringsavtalen**

Justeringsavtalen skal være skriftlig og underskrevet av begge parter. Avtalen skal inneholde opplysninger om:

- overdragerens og mottakerens navn, adresse og organisasjonsnummer
- alle opplysninger som kreves ved anskaffelsen av kapitalvaren
- overdragerens og mottakerens fradragrett ved overdragelsen angitt i prosent
- resterende justeringsbeløp for overdrageren
- angivelse av beløp for den justeringsplikten som overføres
- hvordan inngående merverdiavgift fordeler seg på de ulike delene av kapitalvaren ved overdragelse som gjelder fast eiendom

Justeringsavtalen må foreligge innen oppgavefristen for den termin overføringen finner sted. Konsekvensen av at fristen ikke overholdes er at overdrageren må foreta samlet negativ justering.

## **Vilkår for overføring av justeringsrett**

Justeringsrett overdras i utgangspunktet automatisk til ny eier uten at det må foreligge en avtale om overdragelse. Men det er et vilkår at ny eier er næringsdrivende og anskaffer kapitalvaren til bruk i virksomheten, eller at ny eier er en kommune eller annen kompensasjonsberettiget virksomhet. Det er ikke noe vilkår at tidligere eier har brukt kapitalvaren i avgiftspliktig virksomhet. For eksempel vil en frivillig registrert utleier kunne overta en justeringsrett fra en virksomhet som har oppført et bygg uten å være frivillig registrert for utleien. Men er anskaffelsen opprinnelig gjort privat, oppstår det ingen justeringsrett, selv om kapitalvaren overdras til en avgiftspliktig næringsdrivende.

Medfører en lovendring at bruken av kapitalvaren endres fra bruk som ikke har gitt fradragrett, til fradragberettigede formål, er det likevel ikke anledning til å justere for inngående avgift på anskaffelser foretatt før lovendringen.

Som dokumentasjon for overføring av justeringsrett kreves en skriftlig underskrevet oppstilling fra overdrageren som inneholder de samme opplysningene som avtalen ved overdragelse av justeringsplikt. Overføring av retten til justering forutsetter ikke noe samtykke fra mottaker. Det er derfor ikke oppstilt noen tilsvarende frist

for når oppstillingen må foreligge som for justeringsavtalen.

## **Fisjon/fusjon ved bruk av hjelpeselskap**

Gjennomføres en fisjon og deretter en fusjon ved bruk av et såkalt hjelpeselskap, er det ikke anledning til å overføre justeringsforpliktelser. Helpeselskapet fyller ikke kravet til næringsvirksomhet og kan dermed ikke motta en justeringsforpliktelse. Overføres eiendom i forbindelse med en slik omorganisering, medfører det at overdrager må foreta en samlet justering. Skattedirektoratet har utarbeidet et forslag til endring, som myker opp disse reglene noe, men fremdeles forutsetter at den endelige mottakeren av eiendommen blir et registrert avgiftssubjekt senest i samme termin som overdragelsen finner sted. Pr. i dag er det imidlertid ikke gitt nye regler på området.

## **Leietakers justeringsforpliktelser**

Også en leietaker har anledning til å overføre sine justeringsforpliktelser til fremleietaker eller til en annen mottaker dersom leietakeren overfører bruksretten til lokalet til en annen.

I andre tilfeller vil leietakers justeringsforpliktelser bli overført til innehaver av eiendommen når leietakers bruksrett opphører. Partene kan imidlertid avtale at leietakers justeringsrett og plikt ikke skal overføres til innehaveren av eiendommen. Det må kunne forutsettes at justeringsforpliktelser som er korrekt overført til leietaker, ikke går tilbake til eier av eiendommen selv om leietaker ikke overholder sine forpliktelser for eksempel som følge av konkurs.

## **Fellesregistreringer**

Når et avgiftssubjekt trer inn eller ut av en fellesregistrering, er det ikke nødvendig å lage avtale om overføring av justeringsforpliktelser. Ved inntreden overføres selskapets forpliktelser automatisk til den fellesregistrerte enheten. Ved uttreden overføres forpliktelsene til det selskapet som trer ut av fellesregistreringen for dette selskapets kapitalvarer. Dette følger av forskriftens § 9–3–7.

Ved overdragelser av kapitalvarer mellom selskaper innenfor en fellesregistrering, har imidlertid skattedirektoratet uttalt at det må inngås avtale om justering. Overdragelsen innebærer at eiendelen skifter eier, og at fradragsposisjonen må oppdateres i forhold til den nye eierens aktivitet.