

Avslutning

Flere aktører tilbyr kombinasjoner av ulike kontorkonsepter, noe som kan gjøre avgiftshåndteringen kompleks. Det er da fornuftig også å ha avgiften med ved planlegging av kontorkonseptet, slik at det legges til rette for gunstig, riktig og enklest mulig avgiftshåndtering.

Eksempelvis kan avgiften legges føringer for den fysiske utformingen av lokalene. Det kan i noen tilfeller være fornuftig å forbeholde bestemte lokaler til unntatt bruk, typisk hot-desking, mens andre deler av lokalet er forbeholdt avgiftspliktig bruk som co-working og avgiftspliktig utleie. Også utformingen av avtalene mellom gårdeier og driftsselskap og avtalene med sluttbruker bør ha en regulering av bruken som klart tilkjenner om

denne er avgiftspliktig eller ikke. For kontorhotell vil det for gårdeier være viktig å få dokumentert kontorhotells bruk av lokalene som myldreareal, mens det for co-working er sentralt å få frem «pakken av tjenester» som underbygger avgiftsplikt.

Er det gjort store påkostninger på lokalene, vil fradragsretten være sentral for gårdeier, noe som kan legge føringer for et konsept som ivaretar fradragsretten, og da fortrinnsvis helt til gårdeier har opptjent endelig fradrag etter ti år.¹⁵ Utleie til avgiftsunntatt virksomhet eller rene hot-desking-konsepter er da ikke gunstig. Eller det kan være motsatt; fradragsretten er ikke det avgjørende for gårdeier, men avgiften vil bli en endelig kostnad for sluttbruker. Da kan det være gunstig at

¹⁵ Merverdiavgiftsloven § 9-4 andre ledd, jf. § 9-5.

gårdeier ikke fakturerer med merverdiavgift. Bruken av ulike co-working-konsepter startet blant gründer- og kunstmiljøer som ofte ikke er i fradragsposisjon. Det kan derfor være aktuelt å vurdere om konseptet bør tilpasses slik at vederlaget for produktet som tilbys sluttbruker ikke, eller i minst mulig grad, skal tillegges merverdiavgift. Regulering som et bruksretts-konsept som er unntatt fra mva, eller utmelding av areal fra gårdeiers frivillige registrering, kan da være mulige tiltak.

Fremveksten av nye kontorkonsepter har skutt fart i utlandet. I London utgjør for eksempel «serviced offices» 10 % av byens kontorareal. Det blir spennende å følge utviklingen av et kontormarked i endring også her i Norge.

Justering av inngående avgift ved bruksendring og overdragelse av fast eiendom:

Bagatellgrensen

Det skal ikke foretas justering av inngående avgift når endringen i bruken av en kapitalvare er bagatellmessig. Regelen har fått ufortjent liten oppmerksomhet. Forfatterne peker på ulike problemstillinger som kan oppstå ved anvendelsen av denne regelen og som kan ha stor økonomisk betydning.



Advokat
Bernt Ollestad
Rådgiver i Sticos



Advokat
Trygve Holst Ringen

Han har tidligere vært ansatt som advokat i Deloitte advokatfirma, og har hatt flere ulike stillinger i skatteetaten. Han er medlem av Skattekolagenemnda.

Avgrensning

Merverdiavgiftsloven¹ inneholder en egen bestemmelse om at det ikke skal foretas justering dersom endring i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Er endringen under denne grensen, er det verken plikt eller rett til justering.

¹ Merverdiavgiftsloven § 9-5 (3).

Det handler artikkelen om Artikkelen omhandler betydningen av bagatellgrensen ved bruksendring og overdragelse av fast eiendom. Justeringsreglene ble innført 1. januar 2008. Det skal ikke gjennomføres justering dersom endringen utgjør under ti prosentpoeng. Det er lite praksis knyttet til denne bestemmelsen. Lovens utgangspunkt er at det er fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse som er styrende for om det må justeres. I artikkelen blir det reist spørsmål om dette kan legges til grunn i alle sammenhenger. Dette gjelder særlig ved overdragelse av fast eiendom når mottaker har en lavere fradragsprosent enn overdrager. De beste grunner taler for at mottakers fradragsprosent på overtakelsestidspunktet legges til grunn i disse tilfellene.

Artikkelen begrenser seg til byggetiltak (kapitalvare),² og behandler betydningen av bagatellgrensen i tilfeller som gjelder endring i egen bruk av kapitalvaren samt overdragelse. Reglene om fradrag for inngående avgift, og da særlig fordeling av inngående avgift, er bare sporadisk berørt i de tilfellene hvor dette har betydning for anvendelsen av justeringsreglene, men er ikke ment som noen uttømmende og fullstendig behandling.

Først omtales bestemmelsen om bagatellgrensen og forarbeider og fortolkningsuttalelse til denne bestemmelsen. Deretter behandles ulike problemstillinger knyttet til praktisering av bagatellgrensen ved bruksendring og overdragelse av fast eiendom. De fleste spørsmålene oppstår særlig i tilknytning til overdragelse av fast eiendom, og enkelte problemstillinger vil bli illustrert ved eksempler.

Bagatellgrensen

Ikke enhver endring som skjer i justeringsperioden utløser plikt eller rett til justering og det er først når endringen utgjør minst ti prosentpoeng at det skal justeres.³

Bestemmelsen har følgende ordlyd:

«Det skal ikke foretas justering dersom endringen i fradragprosenten er mindre enn 10 prosentpoeng i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse.»

Dersom det er gjort 50 % fradrag for inngående avgift, skal ikke justering skje ved endringer innenfor intervallet 59 og 41 %.

Regelen er gitt av forenklingshensyn, slik at man skal slippe justering ved mindre endringer. Dette innebærer at det verken vil være plikt eller rett til å foreta justering i disse tilfellene. I utgangspunktet kan denne bestemmelsen fremstå som enkel å praktisere.

Justeringsreglene

Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging (byggetiltak), der inngående avgift på kostnadene utgjør minst NOK 100 000, anses som en kapitalvare.¹ Slikt byggetiltak vil være omfattet av justeringsreglene under forutsetning av at tiltakene er gjennomført som ledd i virksomhet.

Justeringsreglene gjelder ikke for drifts- og vedlikeholdskostnader.

Ved gjennomføring av et byggetiltak er det situasjonen på anskaffelsestidspunktet som styrer avgiftsbehandlingen, og reguleres av de alminnelige bestemmelsene om fradragsrett. Justeringsreglene regulerer situasjonen etter fullføringstidspunktet. For byggetiltak utgjør denne perioden (justeringsperioden) ti år etter fullføringstidspunktet.²

Justeringsreglene kommer kun til anvendelse dersom det skjer en endring i forutsetningen som lå til grunn for avgiftsbehandlingen på anskaffelsestidspunktet. Dette kan være ordinær bruksendring innenfor egen virksomhet,³ opphør av avgiftspliktig virksomhet eller at den faste eiendommen overdras.⁴ Overdragelse er ikke begrenset til ordinært salg, men kan også være vederlagsfri overføring eller overføring ved f.eks. fisjon/fusjon.

Når slike endringer finner sted innenfor justeringsperioden, vil dette kunne utløse justering av tidligere avgiftsbehandling. Justering kan da skje begge veier, enten i form av økt eller redusert fradrag. Hvordan justering skal skje, vil bero på hva endringen består i. Dersom dette gjelder en ordinær endring i bruken, er det endringer for det enkelte år som skal justeres. Det vil da være 1/10-del av påløpt merverdiavgift som vil være gjenstand for justering. Justering skal da skje på 6. termin (årlig justering).⁵

Gjelder endringen overdragelse eller opphør av avgiftspliktig virksomhet, skal det det skje en samlet justering for resten av justeringsperioden på den terminen overdragelse eller opphør skjer.⁶ Ved overdragelse kan samlet justering unngås dersom mottaker av kapitalvaren kan overta justeringsforpliktelsen.

1 Merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b.

2 Merverdiavgiftsloven § 9-4 (2).

3 Merverdiavgiftsloven § 9-2 (1).

4 Merverdiavgiftsloven § 9-2 (3).

5 Merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 (1).

6 Merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 (2).

Det er imidlertid lite praksis og det er sagt lite om bestemmelsen i forarbeidene. Finansdepartementet har avgitt en uttalelse om bagatellgrensen ved skifte av leietaker for utleiende som er frivillig registrert.⁴ Departementet antar at bagatellgrensen må vurderes i forhold til det enkelte arealet og ikke byggets totale areal.

Videre har departementet kommentert bagatellgrensen ved overdragelse av fast eiendom. Det skal tas utgangspunkt i fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse.

Forarbeider og fortolkningsuttalelser

Generell omtale i Ot.prp. nr. 59 (2006–07)

Den nærmere begrunnelsen for å innføre en bagatellgrense fremgår av den generelle omtalen på side 55 som følger:

«Som nevnt bør det av forenklingshensyn ikke skje justering av inngående merverdiavgift for mindre beløp. Dette gjelder både ved fastsettelsen av hva som skal anses som en kapitalvare, men også ved vurderingen av om enhver forandring i de faktorene som bestemmer fradraget for en kapitalvare, bør utløse rett og plikt til å justere inngå-

2 Merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) bokstav b.

3 Merverdiavgiftsloven § 9-5 (3).

4 Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av

16. november 2007 punkt. 3.

ende merverdiavgift. Departementet foreslår at det ikke skal foretas justering dersom endringen i fradragprosenten sett i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse er mindre enn ti prosentpoeng. Dette innebærer at dersom fradraget for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av kapitalvaren var 50 prosent, må endringen skje til 60 prosent eller 40 prosent for at det skal skje en justering.

Innføring av en bagatellgrense er ment som en forenkling både for næringslivet og skatteetaten, og det bør derfor ikke være anledning til å gjøre justeringer hvis svingningene er mindre enn ti prosentpoeng. Dette bidrar også til at bestemmelsen virker provenynøytral.»

Dette er fulgt opp ved forslaget til fastsettelse av mval. § 26 e femte ledd. Bestemmelsen er nå tatt inn i mval. § 9–5 (3).

Lovkommentaren

I merknader til de enkelte bestemmelsene heter det på side 68 i proposisjonen⁵ følgende til forslaget om en bagatellgrense:

«§ 26 e femte ledd sier at det ikke skal justeres dersom endringen i fradragprosenten er mindre enn ti prosentpoeng. Dette må forstås slik at den avgiftspliktige heller ikke kan velge å justere dersom endringen er under denne grensen.»

Dette innebærer at det heller ikke kan foretas justering selv om endringen er til gunst for den avgiftspliktige.

Fortolkningsuttalelser

Finansdepartementet kom 16. november 2007 med en fortolkningsuttalelse til de nye reglene om justering av inngående avgift. I denne uttalelsen er bagatellgrensen omtalt under punkt 3, og det er særlig forholdet til frivillig registrert utleier og endringer i det enkelte utleieforholdet som er behandlet. Departementet legger til grunn at bagatellgrensen skal vurderes isolert for hvert utleieforhold. Dersom bruken av vedkommende lokale for eksempel

endres med mer enn 10 %, skal det foretas justering selv om dette er mindre enn 10 % for hele bygget.

Videre heter det i uttalelsen at en slik bruksendring ikke utløser justering for fellesarealer fordi endringen da faller inn under bagatellgrensen. Imidlertid kan senere endringer av andre lokaler tilsammen føre til justering også for fellesarealer dersom bagatellgrensen for hele bygget er oversteget.

Departementet ga 19. desember 2007 også en fortolkningsuttalelse i tilknytning til at det ble fastsatt forskrift om justering. Bagatellgrensen er omtalt i eksempel 5 hvor det blant annet heter at ved overdragelse må mottakeren forholde seg til overdragers avgiftsbehandling ved justeringsperiodens begynnelse. Etter vår mening kan det reises tvil om dette er en riktig forståelse som kan legges til grunn i alle sammenhenger, se nærmere om dette under avsnittet om endring i mottakers bruk etter overtakelsen.

Bruksendring av bygg til bruk i egen virksomhet

Kostnader til oppføring av bygg til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet gir rett til fradrag for inngående avgift.⁶ Dersom det drives delt virksomhet, må fradraget som hovedregel fordeles på avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet. Det må da fastsettes en fordelingsnøkkel. Hvordan denne fordelingsnøgkelen skal fastsettes, vil blant annet bero på om byggets areal brukes under ett (fellesareal) til begge typer virksomhet, eller om arealer brukes eksklusivt i den ene eller andre delen av virksomheten.

Bygget brukes som fellesareal

I de tilfellene hvor både den avgiftspliktige og den unntatte virksomheten drives i de samme lokalene, er det som regel ikke mulig å benytte arealet som grunnlag for fordeling av inngående avgift. Det kan tenkes flere mulige måter som kan benyttes for å fastsette en fordelingsnøkkel, for eksempel at



Det skal ikke foretas justering av inngående avgift når endringen i bruken av en kapitalvare er bagatellmessig.

virksomheten velger å bruke omsetningen som fordelingsgrunnlag.

Praktisering av bagatellgrensen vil i slike tilfeller være knyttet opp mot virksomhetens omsetning. Gitt at omsetningen endres med mer enn ti prosentpoeng, må fradraget justeres opp eller ned. Dette innebærer at det kan bli aktuelt å justere fradraget for inngående avgift på oppføringskostnader selv om bruken av arealene er uendret. En viktig forutsetning er likevel at dette i rimelig grad gir et riktig bilde av bruken.

Således skaper dette neppe særskilte problemstillinger i forhold til bagatellgrensen i justeringsreglene.

Bygget har areal til eksklusiv bruk i avgiftspliktig eller unntatt del av virksomheten

Det legges til grunn at avgiftspliktig omsetning og unntatt omsetning drives fra adskilte lokaler, men at enkelte trapper, korridorer etc. er felles.

Merverdiavgiftshåndboken⁷ viser til AV 19/81 hvor det heter at oppføringskostnader som kan henføres direkte til de forskjellige delene av et bygg ikke kan anses som anskaffet til bruk under ett. FIN har således uttalt at bygg som oppføres til bruk i avgiftspliktig virksomhet og til bruk som ikke gir rett til fradrag, ikke kan anses til bruk under ett når arealene er til eksklusiv bruk i de respektive virksomhetene. I slike tilfeller skal byggekostnadene henføres direkte til de forskjellige formålene. Forutsatt lik kvadratmeterpris, er det lagt til grunn at man kan bruke areal som fordelingsgrunnlag.⁸

⁷ Merverdiavgiftshåndboken 2017, 13. utgave.

⁸ Merverdiavgiftsforskriften § 8-2-1.

⁵ Ot.prp. nr. 59 (2006–2007).

⁶ Merverdiavgiftsloven § 8-1.

For fellesrom i slike bygg hvor det ikke er mulig å fastslå nøyaktig hvor stor del av gulvflaten som faktisk brukes i de forskjellige delene av virksomheten, må fordeling baseres på skjønn over antatt bruk. Det vil da være naturlig å bruke forholdet mellom areal til bruk i unntatt og avgiftspliktig virksomhet som fordelingsnøkkel for fellesarealet.

Ved bruksendring av areal som i utgangspunktet var til eksklusiv bruk i den ene eller andre delen av virksomheten, kan det oppstå spørsmål om bagatellgrensen i justeringsreglene kommer til anvendelse. Det er ikke uttalt noe om hvordan regelen skal forstås for ordinært registrerte virksomheter som selv bruker bygg i delt virksomhet. Spørsmålet vil være om man også her må se på det enkelte arealet slik som i utleietilfellene, jf. nedenfor, eller om endringen skal ses i forhold til byggets totale areal.

Eksempelvis kan en utvidelse av det arealet som eksklusivt benyttes i unntatt virksomhet utgjøre under 10 % av byggets samlede areal, men over 10 % av vedkommende areal. Det blir da spørsmål om bagatellgrensen kommer til anvendelse selv om utvidelsen utgjør under 10 % av hele byggets areal. Vi legger til grunn at det er vedkommende lokale som er til eksklusiv bruk i unntatt virksomhet som skal vurderes i forhold til bagatellgrensen og at det i dette tilfellet skal foretas justering.

Et annet eksempel kan være at det ikke skjer en utvidelse av lokalet, men at bruken endres slik at et areal som i utgangspunktet var til bruk i unntatt virksomhet nå tas i bruk med 20 % til avgiftspliktig virksomhet. Etter endringen fremstår således dette arealet som et fellesareal. Etter vår mening skal endringen i et slikt tilfelle ses i forhold til hele bygget nettopp fordi arealet nå fremstår som et fellesareal og ikke til eksklusiv bruk i unntatt virksomhet. Bagatellgrensen vil da få større betydning fordi det normalt vil kreves en større bruksendring før det blir aktuelt med justering.

Bruksendring av bygg til bruk i utleievirksomhet

Skifte av leietaker

En frivillig registrert utleier vil ved justeringsperiodens begynnelse (fullførings-tidspunktet) ha fradragrett for inngående avgift på kostnader knyttet til utleid areal som benyttes i avgiftspliktig virksomhet. Utleie til ikke-avgiftspliktige leietakere gir ikke rett til fradrag.

Skifte av leietaker kan utløse plikt eller rett til justering. I bygg med mange leietakere kan det være slik at det enkelte utleide arealet utgjør mindre enn 10 % av byggets totale areal. I disse tilfellene har Finansdepartementet lagt til grunn at bagatellgrensen skal vurderes i forhold til det enkelte areal/lokale, ikke byggets totale areal.⁹ Det samme må selvsagt gjelde i de tilfellene hvor det enkelte utleide arealet er større enn 10 % av bygget. Det er uansett vedkommende areal som skal vurderes i forhold til bagatellgrensen.

Bytte fra en avgiftspliktig leietaker til en ikke-avgiftspliktig leietaker innebærer derfor en 100 % endring av det konkrete arealet, og det må justeres. Satt på spissen må det foretas en justering selv om dette arealet kun utgjør 1 % av byggets totale areal.

Så lenge skifte av leietaker ikke medfører en endring av byggets totale areal på minst 10 % av byggets fellesareal, skal det ikke foretas justering av fellesarealene.

Leietaker endrer bruk

På samme måte som ved skifte av leietaker, legger vi til grunn at det er det enkelte utleide lokalet som skal vurderes i forhold til bagatellgrensen i de tilfellene hvor leietaker endrer bruken. Dette innebærer at det må foretas justering når endringen overstiger 10 %, selv om dette ikke utgjør 10 % av byggets areal.

Overdragelse av fast eiendom

Overdragelse av fast eiendom er en justeringshendelse.¹⁰ Har selger hatt fra-

dragsrett for inngående avgift på oppføringskostnadene, og overdragelsen skjer i justeringsperioden, skal det som utgangspunkt foretas en samlet tilbakeføring på overdragelsestidspunktet. Fradragført avgift for den resterende delen av justeringsperioden skal tilbakeføres.

Tilbakeføring kan unnlates dersom justeringsforpliktelsen overføres til mottaker.¹¹

Når det gjelder bruk av bagatellgrensen i overdragelsestilfellene, legger Finansdepartementet til grunn at det er fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse som er styrende for om det må justeres. Det vises også til ordlyden i bestemmelsen.

Dersom overdrager og mottakers fradragrett er lik, vil en slik forståelse ikke skape utfordringer. Annerledes vil det stille seg dersom fradragretten er ulik på overdragets og mottakers hånd. Vi vil nedenfor gjennomgå noen eksempler som etter vår oppfatning viser at det ikke vil være riktig å legge fradragretten ved justeringsperiodens begynnelse til grunn når fradragprosenten er ulik.

Bagatellgrensen når justeringsforpliktelsen ikke overføres

Derom det ikke inngås noen avtale om overføring av justeringsforpliktelsen, må selger foreta en samlet tilbakeføring for den resterende del av justeringsperioden.¹² Mottaker av kapitalvaren vil ha en justeringsrett for resterende del av justeringsperioden.¹³

Eksempel

A fører opp et bygg. Fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse er 70 %. Bygget overdras til B i justeringsperioden. Det blir ikke inngått noen avtale om overføring av justeringsforpliktelsen, slik at A foretar en samlet tilbakeføring av fradragført merverdiavgift for den resterende delen av justeringsperioden. B har en fradragrett på 65 %.

⁹ Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 punkt 3.

¹⁰ Merverdiavgiftsloven § 9-2 (3).

¹¹ Merverdiavgiftsloven § 9-3 (1).

¹² Merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 (2).

¹³ Merverdiavgiftsloven § 9-3 (2).

Fradragsprosenten for B resten av justeringsperioden er 65 %.

Det må etter vår mening være åpenbart at B her vil ha rett til en årlig justering med 65 %. A har gjennom sin tilbakeføring for den samme perioden nullstilt avgiftsbehandlingen for den resterende delen av justeringsperioden, og det opprinnelige fradraget på 70 % har ikke lenger noen betydning for Bs rett til justering. I motsatt fall kunne det blitt et spørsmål om forholdet til bagatellgrensen. Dette eksempelet viser med all tydelighet at departementets uttalelse om at justeringsperiodens begynnelse alltid skal legges til grunn, ikke kan praktiseres i alle tilfeller.

Bagatellgrensen når justeringsforpliktelsen overføres

Ved overføring av justeringsforpliktelsen er det i utgangspunktet et krav at kjøper har samme eller større fradragsrett som selger.¹⁴ Har kjøper en lavere fradragsprosent, kan selger maks overføre en justeringsforpliktelse svarende til kjøpers fradragsrett.¹⁵ Har selger gjort fradrag for 100 % og kjøpers fradragsrett på overdragelsestidspunktet er 80 %, er det kun 80 % som kan overføres. For de resterende 20 % må selger foreta en samlet tilbakeføring på overdragelsestidspunktet.¹⁶

Spørsmålet er om bagatellgrensen vil kunne anvendes ved overdragelse av en justeringsforpliktelse når selger og kjøper har ulike fradragsprosent.

Eksempel

A fører opp et bygg. Fradragsretten utgjør 60 %. I år 3 overdrar A eiendommen til B som har en fradragsprosent på 55 %. Utgangspunktet er således at A kan overføre en justeringsforpliktelse tilsvarende 55 %.

Her må det tas stilling til om bagatellgrensen gjelder ved overdragelse og om A må foreta en samlet justering for de resterende 5 %.

Vi legger til grunn at bagatellgrensen ikke gjelder ved overdragelse. For A vil overdragelsen representere 100 % endring, og det fremstår derfor som naturlig at han må foreta en samlet justering for 5 %.

Bagatellgrensens betydning ved endring i mottakers bruk etter overtakelsen

Det skaper ingen problemer å legge fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse til grunn dersom overdrager og mottakers fradragsrett er den samme på overtakelsestidspunkt. Det samme gjelder dersom mottaker har en høyere fradragsprosent enn overdrager. Annerledes vil det stille seg dersom kjøpers fradragsprosent er lavere enn den som eide bygget ved justeringsperiodens begynnelse har.

Mottaker har høyere fradragsprosent enn overdrager

Eksempel

Vi tar utgangspunkt i samme eksempel som ovenfor, men slik at A har en fradragsrett på 60 % og B har en fradragsrett på 70 %. Det inngås en avtale om overtakelse av justeringsforpliktelse på 60 %.

B vil her kunne kreve en oppjustering for differansen mellom 60 og 70 % etter overtakelsen.

Fradragsrett til B reduseres til 55 % i justeringsperioden.

Her vil det være mest riktig å ta utgangspunkt i fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse på 60 %. Dette innebærer at B ikke skal foreta noen nedjustering. På overdragelsestidspunktet har B overtatt en justeringsforpliktelse lik fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse.

Mottaker har lavere fradragsprosent

Eksempel

A har en fradragsrett på 70 %. På overdragelsestidspunktet har B en fradragsrett på 60 %. Det inngås en avtale om overtakelse av justeringsforpliktelse på 60 %. A foretar en samlet justering for differansen mellom 70 % og 60 %.

Når B skal vurdere om endring i bruken etter overtakelsen gir grunnlag for en opp- eller nedjustering, må det tas utgangspunkt i A sin fradragsprosent ved justeringsperiodens begynnelse på 70 %. Dette synes å følge av bestemmelsens ordlyd og Finansdepartementets fortolkningsuttalelse.

På grunn av bagatellreglene betyr dette at B må foreta en nedjustering når fradragsprosenten faller under 60 %. Øker fradragsprosenten, vil B først oppnå rett til oppjustering fra 80 %.

Dette eksemplet viser at det ikke kan være korrekt å legge fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse til grunn når overdrager og mottaker har ulike fradragsrett. I de tilfellene hvor overdrager foretar en samlet justering for differansen, nullstilles avgiftsbehandlingen for differansen. På overtakelsestidspunktet vil utgangspunktet være en fradragsprosent på 60 % for den resterende del av justeringsperioden. Det bør da være mest riktig å ta utgangspunkt i mottakers fradragsrett på dette tidspunktet.

Overført til vårt eksempel innebærer dette at B verken har rett eller plikt til å justere i intervallet 69–51 %.

Konklusjoner

Etter det vi kjenner til, foreligger det ingen prinsipielle avgjørelser om bagatellgrensen ved justering av inngående avgift, og det er heller ingen omtale av problemstillinger knyttet til denne regelen i teorien. Selv om dette er en regel som innebærer at det ikke skal foretas justering av bagatellmessige endringer, kan feil praktisering av regelen likevel representere store beløp.

Gjennomgangen av bagatellreglene viser, etter vår mening, at departementets forståelse ikke kan legges til grunn i alle tilfeller av bruksendring. I særlig grad gjelder dette ved overdragelse av fast eiendom hvor mottaker foretar bruksendring etter overtakelsen. I noen tilfeller kan dette innebære at mottaker mister en betydelig justeringsrett.

14 Merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 (1) første setning.

15 Merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 (1) andre setning.

16 Merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 (1) siste setning.