

Endringer i leieforhold:

Viktige avgiftskonsekvenser for aktørene i eiendoms- markedet

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Bjørnar Elverhøy Michaelsen



Advokat
Marit Bonnevie Wollebæk

Den siste tidens finansielle uro har ført til at utleiere av næringseiendom står overfor et stadig vanskeligere utleiemarked. Leietakeres omlegging av driften og endringer i arbeidsstokken, kan gi endrede arealbehov og et ønske om reforhandling av leiekontrakten. Endringer i leieforholdet kan gi avgiftsmessige konsekvenser for både utleier og leietaker.

Hvilke muligheter partene har til å foreta endringer i leieforholdet og hva utleier og leietaker må være særlig oppmerksomme på, vil i stor grad avhenge av de konkrete forholdene. Hva som er avtalt i leiekontrakten og reglene i husleieloven, vil legge rammene for partenes valgmuligheter. Uansett om det avtales reduksjon i leid areal, endring i leiekontraktens tidsperiode, leiereduksjon eller annet, vil det kunne få konsekvenser for både utleiers og leietakers avgiftshåndtering. Avgiften kan utgjøre store beløp. Endringer i leieforholdet kan innebære krav om tilbakebetaling av tidligere fradragført merverdiavgift,

men også muligheter for økt avgiftsfradrag.

Artikkelen tar ikke sikte på å gi en generell oversikt over reglene om justering av merverdiavgift. En mer generell gjennomgang av justeringsreglene for fast eiendom er gitt i to artikler i Revisjon & Regnskap nr. 5 2007 og nr. 2 2008.

Kort om regelverket

Utleie av fast eiendom er etter hovedregelen unntatt fra merverdiavgift. Utleier skal derfor ikke fakturere leiebeløpet med merverdiavgift, og har heller ikke krav på fradrag for merverdiavgift på anskaffelser knyttet til eiendommen.

Den praktiske hovedregelen ved utleie av næringslokaler er likevel at utleier har søkt om *frivillig registrering* i avgiftsmanntallet. Lokaler som leies ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet, vil da omfattes av avgiftsplikten. Det er denne situasjonen som er utgangspunktet videre i artikkelen.

En frivillig registrering innebærer i hovedtrekk at utleier skal fakturere leiebeløpet med tillegg av merverdiavgift, mens utleier oppnår fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til eiendommen som leies ut. Som nevnt er det en forutsetning for slik registrering at leietaker driver avgiftspliktig virksomhet i lokalene. Leietaker vil derfor kunne fradragføre hele eller deler av merverdiavgiften på leievederlaget. En frivillig registrering er derfor i de fleste tilfeller til gunst både for utleier og leietaker.

Reglene om *justering av merverdiavgift* dreier seg om korreksjon av det avgiftsfradraget som ble gjort ved anskaffelsen av eller til utleieenheten. Justeringsreglene endrer ikke reglene om fradragets omfang på anskaffelsestidspunktet. Reglene er ment å bidra til at fradragets omfang skal

reflektere bruken av eiendommen over tid. Dette gjennomføres ved at fradragført merverdiavgift justeres til gunst (justeringsrett) eller ugunst (justeringsforpliktelse) ettersom eiendommens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet endres over en periode på ti år (justeringsperioden) fra fullføringen av det aktuelle byggetiltaket. Som byggetiltak anses ny-, på- eller ombygging med en kostnad på minst kr 400 000 eksklusiv merverdiavgift. Merverdiavgift på drift og vedlikehold omfattes ikke av justeringsreglene.

For at justering skal bli aktuelt må en såkalt justeringshendelse inntreffe. Det vil si at byggetiltakets tilknytning til avgiftspliktig virksomhet forandres. Endringen må være av et slikt omfang at byggetiltakets fradragprosent for merverdiavgift endres med minst 10 % sammenlignet med opprinnelig fradrag (bagatellgrensen). En justeringshendelse kan for eksempel oppstå ved bytte av leietaker fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig leietaker – eller omvendt, eller dersom leietakeren endrer sin virksomhet og dermed også sin avgiftsstatus. Fremleie av lokaler eller at leietaker flytter er også forhold som kan utløse justering. Det er denne typen situasjoner og konsekvensene av dem vi går nærmere inn på videre i artikkelen. Vi har da forutsatt at øvrige vilkår for justering foreligger.

Justeringsreglene avløser de tidligere reglene om bruksendring som i korthet gikk ut på at dersom bruken av eiendommen ble endret slik at den ikke lenger ble brukt innenfor avgiftsområdet før det var gått tre år fra ferdigstillingen, skulle all fradragført avgift knyttet til oppføring og ombygging tilbakebetales til staten. Økt bruk av eiendommen innenfor avgiftsområdet etter anskaffelsen ga ikke rett til økt fradrag. Reglene om bruksendring er frem-

deles relevante frem til utgangen av 2010 for nybygg og ombygginger fullført før justeringsreglene ble innført 1. januar 2008.

Reforhandling av leiekontrakten

En nærliggende tilnærming for leietaker med endrede arealbehov er å forsøke å reforhandle leiekontrakten med utleier. En reforhandling av leieavtalen kan blant annet resultere i at leien reduseres, at leieareal reduseres eller at tidsperioden for avtalen endres.

En endring av leibeløpet vil ikke utløse justering av tidligere fradragført merverdiavgift i tilknytning til lokalene, kun en endring av avgiftsgrunnlaget. Når det gjelder både reduksjon av utleid areal, forkorting av leieperioden eller direkte fraflytting, er det imidlertid viktig for både utleier og leietaker å være klar over de eventuelle avgiftsmessige konsekvensene en slik endring kan medføre. Nedenfor tar vi opp noen typeeksempler.

En direkte utflytting av lokalene kan kanskje synes som en mulighet hvis driften hos leietaker går med tap. Om slik for tidlig fraflytting i det hele tatt er mulig, vil avhenge av hvordan dette er regulert i leiekontrakten og eventuelt av reglene i husleieloven.

Dersom utleier og leietaker blir enige om at leietaker skal flytte ut av lokalene før leieperioden utløper, eller utflytting skjer som følge av at kontraktstiden går ut, og

utleier umiddelbart får inn en ny leietaker, skjer det et *bytte av leietaker*.

Bytte av leietaker til en annen avgiftspliktig leietaker med samme avgiftsstatus utløser ikke justering for utleier. Dersom det skjer et bytte av leietaker fra ikke-avgiftspliktig leietaker til avgiftspliktig leietaker, vil utleier kunne ha en mulighet til økt avgiftsfradrag gjennom en justeringsrett. Et bytte av leietaker fra avgiftspliktig leietaker til ikke-avgiftspliktig leietaker, vil derimot kunne utløse plikt for utleier til å nedjustere tidligere fradragført merverdiavgift på de aktuelle lokalene.

Plikten til nedjustering gjelder både når tidligere avgiftspliktig leietaker byttes ut med en ny ikke-avgiftspliktig leietaker og dersom eksisterende leietaker endrer sin virksomhet slik at det ikke lenger drives avgiftspliktig virksomhet i lokalene. Ofte inneholder leiekontrakten en begrensning i leietakers adgang til å endre type virksomhet som drives i lokalene. Denne typen justeringshendelser vil også kunne medføre plikt til å nedjustere merverdiavgift på lokalets andel av eventuelle fellesarealer.

Utleier har for eksempel et utleiebygg som i utgangspunktet er leid ut 100 % til avgiftspliktige leietakere. Så skjer det et bytte av leietakere slik at bygget leies ut 60 % til avgiftspliktige leietakere og 40 % til ikke-avgiftspliktige leietakere. En slik redusert avgiftspliktig bruk av eiendommen vil gi en justeringsplikt for utleier, og

deler av tidligere fradragført avgift må betales tilbake til staten. Det har vært noe uklart hvorvidt justeringen i et tilfelle som dette skal skje årlig med 10 % av opprinnelig fradrag hvert år eller samlet slik at all avgift som knytter seg til resten av justeringsperioden skal betales tilbake til staten med en gang. Etter det vi forstår er det

Revisjon og Regnskap på nett

Alle med abonnement på Revisjon og Regnskap kan lese alle utgaver fra og med nr. 5 2003 på Internett. Gå til revisorforeningen.no. Velg «Bøker og tidsskrifter» i toppmenyen – deretter «Nettutgave Revisjon og Regnskap» i menyen til høyre på siden.

Første gang du logger deg inn, bruker du abonnementsnummeret (medlemmer i Revisorforeningen bruker sitt åttesyfrede medlemsnummer) både som brukernavn og som passord. Abonnementsnummeret er trykt bak på bladet sammen med adressen (sjekk før du river av plasten bladet vanligvis er pakket i).

Du kan selv endre passordet når du måtte ønske det. Det anbefales en kombinasjon av bokstaver og tall og min. fem tegn. Hvis du allerede har hatt påloggingsmuligheter på revisorforeningen.no, benyttes ditt eksisterende passord i stedet for abonnementsnummer/medlemsnummer.



KONKURS: Går leietaker konkurs, vil det kunne utløse justering for utleier.



Avgift

Skattedirektoratets syn at utleier i vårt eksempel skal foreta en årlig justering. En årlig justering er en likviditetsmessig fordel for utleier sammenlignet med en samlet justering.

Dersom utleien i vårt eksempel over endres, slik at en større andel av lokalene igjen leies ut til avgiftspliktig virksomhet før det er gått 10 år siden fullføringen av byggetiltaket, får utleier en justeringsrett. Justeringen skal skje årlig slik at utleier kan få tilbake 10 % av det opprinnelige fradragførte avgiftsbeløpet hvert år inntil utløpet av justeringsperioden.

På denne måten oppnår utleier fradrag for merverdiavgift i den perioden lokalene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, men ikke i den perioden lokalene brukes utenfor avgiftspliktig virksomhet, i tråd med intensjonen med regelverket.

Dersom all avgiftspliktig virksomhet hos utleier opphører, må det foretas en samlet justering. Et eksempel på opphør er at bytte av leietakere innebærer at all utleie skjer til ikke-avgiftspliktige leietakere, og at utleier derfor ikke lenger har rett til å være registrert i avgiftsmanntallet. Dersom eiendommen beholdes i virksomheten og den senere i justeringsperioden igjen blir benyttet til avgiftspliktig utleie, kan utleier søke om frivillig registrering og foreta en årlig oppjustering av avgiftsfradraget, dvs. få tilbakebetalt 10 % av avgiftsfradraget pr. år.

Ved opphør av et leieforhold før utløpet av den avtalte leieperioden, er det ikke uvanlig at det avtales at leietaker skal flytte ut med en gang, men likevel er forpliktet til å betale leie eksempelvis for ett år etter at leieforholdet har opphørt. I en slik situasjon kan utleier ikke lenger fakturere sin tidligere leietaker med tillegg av merverdiavgift. Leietaker har ikke lenger tilgang til lokalene og lokalene er ikke lenger til bruk i tidligere leietakers avgiftspliktige virksomhet. Dersom utleier umiddelbart får inn en ny leietaker, gjelder reglene om bytte av leietaker som beskrevet ovenfor. Blir lokalene i en periode stående tomme, vil konsekvensene for utleiers eventuelle justering av merverdiavgift avhenge av både tidligere og fremtidig utleie av lokalene.

Som utgangspunkt og hovedregel utløser det ikke rett eller plikt til justering av tidligere fradragført merverdiavgift *av lokalene i en periode blir stående tomme*. Det er

likevel viktig for utleier å være oppmerksom dersom en reforhandling av leieforholdet innebærer at lokalene blir stående tomme i en periode, fordi en eventuell justering kan bli aktuell når lokalene igjen tas i bruk. Nedenfor følger noen typeeksempler.

Vi kan for eksempel tenke oss at en nyoppført eiendom ved ferdigstilling benyttes fullt ut i utleiers avgiftspliktige utleievirksomhet og utleier gjør fullt fradrag for merverdiavgift på oppføringskostnadene. Eiendommen blir deretter stående tom i en periode før den igjen leies ut i sin helhet til avgiftspliktig leietaker. Det forhold at lokalene blir stående tomme i en periode, utløser i dette tilfellet ikke justering.

Dersom lokalene i eksempelet over først leies ut til en avgiftspliktig leietaker, så står de tomme i en periode før de deretter leies ut til en ikke-avgiftspliktig leietaker, må utleier foreta en nedjustering av fradragført merverdiavgift fra tidspunktet den nye ikke-avgiftspliktige leietakeren tar lokalene i bruk. Forutsatt at utleiers avgiftspliktige virksomhet ikke har opphørt, skal det foretas en årlig justering av avgiftsfradraget. (Se om årlig og samlet justering ovenfor under bytte av leietaker.) Det skal med andre ord ikke skje noen nedjustering i den perioden lokalene sto tomme.

Dersom vi endrer eksempelet slik at eiendommen ved fullføringen blir stående tom i en periode før den leies ut til avgiftspliktig leietaker, kan utleier foreta en årlig oppjustering av fradraget for merverdiavgift med 10 % pr. år. Dersom lokalene igjen blir stående tomme, stopper utleiers adgang til årlig oppjustering av avgiften. Utleier taper i dette tilfellet 10 % av avgiftsfradraget for hvert år lokalene blir stående tomme etter fullføringen.

Blir eiendommen ved fullføring leid ut til ikke-avgiftspliktig leietaker, før den deretter leies ut til avgiftspliktig leietaker i noen år og så blir stående tom, er spørsmålet om det skal foretas justering i den perioden eiendommen står tom. Avgiftsmyndighetene har uttalt at det er situasjonen ved fullføringen av bygget som skal legges til grunn for den perioden eiendommen blir stående tom. Det innebærer at utleier i dette eksempelet i utgangspunktet ikke har krav på fradrag, deretter kan det kreves oppjustering av avgiftsfradraget med 10 % pr. år i de årene eiendommen leies ut til avgiftspliktig leietaker, og i den siste perio-

den med tomme lokaler har utleier på ny ikke krav på fradrag. Det kan med andre ord få store konsekvenser å ha leid ut et lokale til bruk utenfor avgiftsområdet umiddelbart etter fullføringen, selv om dette bare skjer i en kort periode.

Byggetiltak utført av leietaker

Leietakere som utfører byggetiltak, typisk påkostninger, i leide lokaler, vil få en egen justeringsforpliktelse for egne utførte byggetiltak. Dersom leietaker flytter ut før justeringsperioden for leietakers byggetiltak er gått ut, vil retten eller plikten til justering som et utgangspunkt, overføres til utleier. Dersom det umiddelbart kommer inn en ny avgiftspliktig leietaker utløser tidligere leietakers utflytting ingen justering. Dersom den nye leietakeren ikke driver avgiftspliktig virksomhet i lokalene, må utleier foreta en nedjustering av leietakers tidligere fradrag. Det er antagelig denne uheldige konsekvensen for utleier som er bakgrunnen for at justeringsforskriften åpner for at partene kan avtale en annen ordning. Det er følgelig mulig å avtale for eksempel at leietaker selv skal være ansvarlig for en eventuell justering på egne byggetiltak som følge av fraflytting før utløpet av justeringsperioden. Ved reforhandling av et leieforhold er det følgelig viktig å ta høyde for mulig justering for både utleier og leietaker av leietakers eventuelle byggetiltak.

Fremleie

I et hardt presset marked, som vi ser i dag, kan det være vanskelig for leietaker å få til en reforhandling av leiekontrakten. Mange utleiere vil være best tjent med at den foreliggende kontrakten forblir uendret. Leietaker kan da vurdere mulighetene for fremleie av hele eller deler av lokalet.

De fleste leiekontrakter mellom næringsdrivende regulerer leietakers adgang til fremleie direkte. Vår erfaring er at leiekontraktene normalt gir leietaker adgang til fremleie etter samtykke fra utleier og at utleier ikke kan nekte å gi samtykke uten saklig grunn. Ofte ser vi at det som saklig grunn for å nekte fremleie er angitt at fremleien medfører endret avgiftsmessig belastning for utleier. Typisk vil det innebære at en avgiftspliktig leietaker ikke kan fremleie til en ikke-avgiftspliktig leietaker. Slik endring av leietakers avgiftsstatus vil som regel utløse justering av merverdiavgift. Dersom adgangen til fremleie ikke er regulert i leiekontrakten, gjelder husleielovens bestemmelser.

Ved fremleie av lokalene fra en avgiftpliktig leietaker til en avgiftspliktig fremleietaker er det avgjørende for å unngå justeringsplikt for utleier at også fremutleier søker seg frivillig registrert i avgiftsmantallet for sin fremleie. Gjøres ikke dette, drives det ikke lenger avgiftspliktig virksomhet i lokalene, og utleier får plikt til å foreta nedjustering av tidligere fradragsført merverdiavgift på eiendommens byggetiltak. I praksis ser vi ikke rent sjelden at leietaker ikke registrerer seg for sin fremleie av lokalene, med den konsekvens at både utleier og leietaker kan komme galt ut i sin avgiftshåndtering.

Utleier vil heller ikke drive avgiftspliktig virksomhet i lokalene dersom en avgiftspliktig leietaker fremleier til en ikke-avgiftspliktig leietaker. Utleier vil også da måtte foreta nedjustering av tidligere fradragsført avgift. Motsatt vil utleier kunne oppjustere tidligere avgiftsfradrag dersom en ikke-avgiftspliktig leietaker fremleier til en avgiftspliktig leietaker, også da under forutsetning av at leietaker søker om frivillig registrering for sin fremleie.

Endring under oppføring

En utleier som løpende har fradragsført merverdiavgift under oppføringen av et utleiebygg og som selger eiendommen før bygget er fullført, plikter i utgangspunktet å tilbakeføre inngående avgift som er fradragsført i byggeperioden. Tilsvarende gjelder ved overdragelse av bygget som følge av konkurs, ved virksomhetsoverdragelse og ved fusjon og fusjon.

Reglene åpner imidlertid for at ny eier av bygget på visse vilkår kan overta selgers justeringsforpliktelse. I disse overføringstilfellene oppstår det ofte spørsmål om kompensasjon til ny eier av bygget som følge av overtakelsen av risikoen ved tidligere eiers avgiftshåndtering. Dette blir et forhandlingsspørsmål mellom partene.

Dersom byggherren ikke har fradragsført merverdiavgift i oppføeringsperioden, for eksempel fordi det ikke var inngått leiekontrakter for lokalene, kan kjøper av bygget på visse vilkår overta den latente retten til å oppjustere merverdiavgiften i fremtiden. I en slik situasjon blir det spørsmål om selger av bygget kan kreve kompensasjon av kjøper for den mulige fremtidige avgiftsfordelen kjøper overtar.

Salg av aksjene i et eiendomsselskap utløser ikke justering. Selskapets avgiftsforpliktelse og avgiftshistorikk følger med ved

kjøpet av selskapet. En grundig selskaps-gjennomgang (due diligence) vil derfor være viktig for å avdekke eventuelle risiko-områder knyttet til selskapets avgiftshåndtering. Det er vår erfaring at det ofte oppdages feil eller mangler ved avgiftshåndteringen ved due diligence av eiendomsselskaper.

Konkurs

Dersom leietaker går konkurs, vil det kunne utløse justering for utleier. Justeringen vil kunne følge av samme forhold som nevnt ovenfor, for eksempel at lokalene blir leid ut til en ny leietaker med en annen avgiftspliktig status enn leietakeren som gikk konkurs. Det er med andre ord ikke adgang til å søke om unnlatt tilbakeføring av merverdiavgift ved leietakers konkurs, slik det var etter de tidligere reglene om bruksendring.

Dersom utleier går konkurs, utløser det som regel plikt til nedjustering av tidligere fradragsført merverdiavgift på eiendommens byggetiltak. Nedjustering av fradraget kan unngås dersom konkursboet overtar utleiers (konkursdebitors) justeringsforpliktelse og boet overdrar virksomheten til en avgiftspliktig virksomhet med tilsvarende fradragsrett som konkursdebitor hadde.

Oppsummering

Gjennomgangen over viser at det er viktig å vurdere mulige merverdiavgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå for både utleier og leietaker ved endringer i leieforholdet. Avgiften kan utgjøre store beløp. Det er derfor viktig å ta høyde for mulige avgiftskonsekvenser både ved inngåelse og reforhandling av leiekontrakter. En even-

tuell justeringsplikt kan by på en lite hyggelig overraskelse for den som ikke er oppmerksom på avgiftens betydning. Samtidig er det slik at endringer i leieforholdet også kan gi justeringsrett og økt avgiftsfradrag. Det er derfor naturlig at avgiften utgjør et viktig punkt ved forhandling om avtaler om kompensasjon ved endringer i leieforholdet før utleieperioden er utløpt.

For utleier er det viktig å sikre seg mot at endringer i leieforholdet medfører plikt til å tilbakebetale tidligere fradragsført merverdiavgift. Det er derfor vesentlig å sørge for at forhold knyttet til merverdiavgift reguleres i leiekontrakten. Spesielt viktig er det at eventuelle avgiftskonsekvenser er med i vurderingen ved reforhandling av leieavtalen, ved spørsmål om leietakers endringer av virksomhet, eller ved leietakers fremleie av lokalene. Ved fremleie av lokalene er det sentralt å sørge for at leietaker forplikter seg til, og faktisk gjennomfører, frivillig registrering for sin fremleie.

Også for leietaker er det viktig å ha fokus på hva som avtales om merverdiavgift ved inngåelse av leiekontrakten. Leietaker vil da kunne ha et bedre utgangspunkt for å benytte mulighetene som ligger i reforhandling av leieavtalen og fremleie av lokalene ved endrede arealbehov. Leietaker bør ha et bevisst forhold til eventuelle avgiftsmessige konsekvenser både for seg selv og for utleier når spørsmålet om endring av leieforholdet tas opp med utleier. Dermed vil leietaker kunne se mulige egne avgiftskostnader ved endringene og være forberedt på avgiftens rolle dersom utleier krever kompensasjon for endringene i leieforholdet.



UNDER OPPFØRING: Selges eiendommen før bygget er fullført, skal i utgangspunktet fradragsført inngående avgift tilbakeføres.