

Dårligere rammevilkår for utleiere av fast eiendom

Avgiftsmyndighetene har bekjentgjort endringer i sin praksis som vil gi aktørene merarbeid, og som kan påføre dem store uventede avgiftstap.



Artikkelen er forfattet av:

Partner/advokat (H)
Ivan Skjæveland
Deloitte Advokatfirma AS

Aktører som oppfører næringsseiendom for utleie til selskaper som driver avgiftspliktig virksomhet, kan frivillig registrere seg og få refundert sine mva-kostnader i forbindelse med oppføringen av næringsbygget. Disse aktørene har fått et komplisert regelverk å forholde seg til. Manglende kjennskap til regelverket, formaliafeil eller små overskridelser av tidsfrister kan medføre store tap. Avgiftsmyndighetene har nå kommet med to nye uttalelser som ikke kan karakteriseres som et skritt i riktig retning.

I siste versjon av Merverdiavgiftshåndboken er det nå publisert en uttalelse fra Finansdepartementet fra 13. september 2010 om tilbakegående avgiftsoppgjør. Denne uttalelsen vil nok overraske mange utleiere. Den rettsoppfatning som det i uttalelsen gis uttrykk for, innebærer at en rekke utleiere ikke har gjort nødvendige formelle grep, og risikerer store tilbakeføringer av fradragført merverdiavgift.

Skattedirektoratet har også i en melding av 4. juli 2011 kommet med en uttalelse som gjør det vanskeligere å overholde den såkalte seksmånedersfristen, med den konsekvens at flere aktører vil oppleve uventede avgiftskostnader i sine prosjekter. Uttalelsene i denne forbindelse skaper også usikkerhet om på hvilket tidspunkt fradrag for inngående merverdiavgift kan gjøres i

forbindelse med oppføring av næringsbygg for utleie.

I denne meldingen bekrefter avgiftsmyndighetene også for første gang at konsekvensen av ikke å inngå en avtale om overdragelse av justeringsforpliktelsen tidsnok ved overdragelse av fast eiendom, er at tidligere fradragført inngående merverdiavgift må tilbakebetales i sin helhet.

Søknadsfrist

Hvis en fører opp bygg for utleie, og ønsker å få refundert pådratt merverdiavgift, vil første bud være å sende inn søknad om frivillig registrering i merverdiavgiftsregisteret innenfor søknadsfristen. Søknadsfristen er siste dag i den avgiftsterminen hvor utleieomsetningen overstiger registreringsgrensen på kr 50 000. Oversettes denne fristen, taper man hele fradragretten for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene.

Rettspraksis og antall saker i Klagenemnda for merverdiavgift, viser at det er overraskende mange utleiere som ikke har sendt søknad innen fristen, og dermed gått i denne avgiftsfallen. Tidligere fremgikk ikke denne søknadsfristen av regelverket, men den er nå i det minste inntatt i merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2. En må imidlertid ha jobbet med merverdiavgift en stund for å forstå at det som fremkommer her faktisk er en viktig søknadsfrist.

I de fleste tilfellene overholdes likevel denne fristen. Dette skyldes at utleier selv sagt ønsker fradrag for betalt merverdiavgift så tidlig som mulig. I og med at registrering og delvis fradrag kan gjøres så snart første leieavtale er på plass, blir som regel registreringssøknad automatisk sendt inn lenge før utløpet av fristen.

Flere aktører har tapt millionbeløp i denne forbindelse, selv om søknadsfristen kun er oversittet med få dager. Den negative effekten av å oversitte fristen har heldigvis blitt redusert etter innføringen av justeringsreglene i 2008. Tidligere var det slik at hele merverdiavgiften gikk endelig tapt, nå vil en utleier som oversitter fristen, likevel kunne få merverdiavgiften refundert over en tiårs periode etter justeringsreglene.

Frdragstidspunktet

Frdrag når leieavtalen inngås

Frdrag kan tidligst oppnås på det tidspunkt leieavtalene inngås. Hvis det på registreringstidspunktet kun foreligger leieavtaler for 10 % av byggets arealer, kan det på dette tidspunktet kun oppnås fradrag med 10 % av de hittil påløpte mva kostnadene i forbindelse med oppføringen. Ytterligere fradrag kan kreves etter hvert som det inngås leieavtaler for de resterende areal i bygget.

Flere utleiere har hevdet at det ikke kan oppstilles noe krav om leieavtale, og at fradrag kan gjøres fra første spadetak, hvis det er klarlagt at en har til hensikt å leie lokalene ut til avgiftspliktig virksomhet. Avgiftsmyndighetene har imidlertid vunnet frem med at fradrag først kan gjøres når bruken av arealet er klarlagt gjennom en leieavtale med en avgiftspliktig leietaker. Borgarting lagmannsrett har i dom av 31.3.08 (IT Fornebu Eiendom AS) konkludert med følgende:

«Før inngående avgift kan føres til fradrag, må avgiften faktisk være fradragberettiget. Det følger av lagmannsrettens forståelse av forskriften at inngående avgift ikke er fradragberettiget før arealene som anskaf-



AVGIFTSTAP: Endret praksis kan gi utleiere uventede avgiftstap.

felsen er knyttet til, faktisk er leid bort til en avgiftspliktig bruker...

Lagmannsretten tilføyer at det neppe stilles krav om at lokalene også er tiltrådt. Den fremtidige bruk må imidlertid være avklart. For at arealenes omfang og brukens avgiftsmessige status kan sies å være avklart, må det etter lagmannsrettens syn kreves at det finnes en bestemt leietaker som har forpliktet seg rettslig til å leie bestemte lokaler.»

Avgiftsmyndighetene har også stilt et absolutt krav om at det er inngått skriftlig leieavtale før fradrag kan gjøres, og at det ikke er tilstrekkelig at partene kan sannsynliggjøre at det forelå muntlig enighet om utleie. I avgjørelse av 19.2.10 (Bryggeriparken AS) sluttet Gulating lagmannsrett seg til Borgarting sitt utgangspunkt gjennom ovenfor, men gav likevel Bryggeriparken AS medhold i at det var korrekt å gjøre fradrag allerede på det tidspunktet det forelå muntlig enighet om utleien. Vi fikk altså medhold i at det ikke kunne oppstilles et krav om skriftlig leieavtale, når leieforholdet kunne dokumenteres på andre måter.

Krav om virksomt leieforhold?

I Skattedirektoratets melding av 4. juli 2011 sås det tvil om hvorvidt fradragstidspunktet etter avgiftsmyndighetene syn skal være tidspunktet for når leietaker har overtatt de leide arealer, og ikke tidspunktet for inngåelsen av leieavtalen. I meldingens punkt 3 med overskriften «Leiekontrakten som grunnlag for fradragsrett fremkommer det blant annet følgende:

«Skattedirektoratet har så langt akseptert signert leiekontrakt som tilstrekkelig for å bli tilkjent tilbakegående avgiftsoppgjør. At leieforholdet er iverksatt, har ikke vært påkrevd så lenge kontrakten er signert innen seks måneder etter fullføring.»

«Det følger et stykke på vei av de ovenstående avsnitt at bare et virksomt leieforhold vil anses som fradragsberettiget bruk. En signert leiekontrakt, som ikke har begynt å løpe, vil ikke gi grunnlag for fradrag eller positiv justering.»

En naturlig forståelse av dette er at det ikke vil bli innrømmet såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør på grunnlag av inngått leieavtale, og at dette først vil bli gitt når leieforholdet kan anses som virksomt dvs. ved leietakers overtakelse av lokalene.

En slik omlegging av praksis ville vært rimelig dramatisk. Konsekvensen ville vært at utleier selv må finansiere hele merverdiavgiftskostnaden i byggeperioden, og at fradrag i utgangspunktet først kan oppnås når leietaker overtar lokalene etter ferdigstillingen av bygget.

Skattedirektoratet har imidlertid på telefon bekreftet at det ikke var meningen å endre fradragstidspunktet. Når leieavtalen signeres, vil det fortsatt bli innrømmet tilbakegående avgiftsoppgjør. Fradraget gis imidlertid under den forutsetning at leieforholdet blir virksomt innen seks måneders fristen. Blir ikke leieforholdet virksomt innenfor seks månedersfristen, må fradragsført merverdiavgift tilbakebetales i sin helhet. Seks månedersfristen blir omtalt nærmere nedenfor.

Vi frykter at flere saksbehandlere ved Skattedirektoratene nå vil legge til grunn at fradragstidspunktet er forskjøvet, men vi håper dette kan unngås ved at Skattedirektoratet kommer med en ny uttalelse som presiserer det ovennevnte.

Eksplasjon i antall søknader om tilbakegående avgiftsoppgjør?

Selv om utleier har blitt frivillig registrert og har inngått leieavtale, gir dette kun fradragsrett for kostnader pådratt i og etter registreringsterminen. For å få fradragsrett og refundert betalt merverdiavgift for kostnader forut for registreringsterminen er en i tillegg nødt til å søke om og få innvilget et tilbakegående avgiftsoppgjør. Det er vanlig å sende slik søknad samtidig med søknaden om frivillig registrering.

Krav om ny søknad ved nye leieavtaler

Vi vil tro at de fleste utleiere som oppfører nye bygg, og som allerede er frivillig registrert, legger til grunn at det er tilstrekkelig å sende slik søknad i forbindelse med søknaden om frivillig registrering av selskapet. Hvis en på dette tidspunktet har leieavtaler for 10 % av byggets arealer, fradragsføres 10 % av den allerede pådratte merverdiavgift. Når det inngås flere leieavtaler for bygget, gjøres det automatisk ytterligere fradrag uten ny søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør. Mange utleiere vil nok bli overrasket over at Finansdepartementet nå legger til grunn at det må søkes på nytt for hvert nytt leieforhold som inngås, for at fradragsrett skal foreligge. Fra Skattedirektoratets seneste utgave av Merverdiavgiftshåndboken fremkommer følgende:

«Det har vært reist spørsmål om frivillig registrert utleier etter merverdiavgiftsloven § 2–3 første ledd må søke tilbakegående avgiftsoppgjør ved inngåelse av nye leiekontrakter. Finansdepartementet har i et brev av 13. september 2010 til et advokatfirma besvart spørsmålet bekreftende, dvs. at avgiftssubjektet ikke kan ta med inngående avgift på omsetningsoppgaven vedrørende de nye leiekontraktene uten at det er søkt om tilbakegående avgiftsoppgjør.»

Konsekvens

Mange utleiere har nok ikke løpende sendt inn slike søknader om tilbakegående avgiftsoppgjør, og kan risikere store etterberegninger hvis forholdet blir oppdaget av avgiftsmyndighetene. En slik etterberegning vil i utgangspunktet likevel ikke være dramatisk, da det vil være mulig å søke om og få innvilget tilbakegående avgiftsoppgjør lang tid etter kostnadene

ble pådratt. Dette fordi den alminnelige treårsfristen som gjelder for tilbakegående avgiftsoppgjør, ikke kommer til anvendelse for fast eiendom. Det innebærer at fradraget likevel kan gjøres når etterfølgende søknad blir innvilget. Utleieren kan likevel bli påført en betydelig ekstrakostnad gjennom ilagte renter og tilleggsavgift.

Anbefaling til avgiftsmyndighetene

Uavhengig av hva som er korrekt forståelse av regelverket her, må det kunne konkluderes med at Finansdepartementets tilnærming til spørsmålet gir en svært dårlig løsning både for utleier og for Skattekontorene.

Utleier påføres unødig mye merarbeid gjennom at han kan ende opp med like mange søknader om tilbakegående avgiftsoppgjør som han har leietakere i bygget. Det forhold at fradrag ikke kan gjøres før søknadene er innvilget, vil også medføre en betydelig likviditetsulempe for utleier, gjennom at fradraget først kan gjøres når Skattekontoret har fått behandlet og innvilget søknaden.

Skattekontorene synes også å bli påført et betydelig merarbeid gjennom at de må saksbehandle unødvendig mange søknader om tilbakegående avgiftsoppgjør, uten at vi helt klarer å se at kontrollmessige hensyn eller andre forhold berettiger dette.

Når en først har regelen om tilbakegående avgiftsoppgjør, synes den eneste fornuftige tilnærmingen til dette å være at utleier i forbindelse med søknaden om frivillig registrering, samtidig kan søke om tilbakegående avgiftsoppgjør for alle tidligere pådratte kostnader. Denne søknaden kan så innvilges med forbehold om at fradrag først foreligger når leieavtale for de aktuelle kostnader foreligger.

For kostnader etter at man er registrert, må det legges til grunn at det ikke er nødvendig å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør. For slike kostnader må det kunne gjøres direkte fradrag for når leieavtale inngås. Dette synes også å samsvare best med ordlyden i mval. § 8–6, som omtaler kostnader foretatt før registrering. Med en slik tilnærming vil antall søknader kunne begrenses til en søknad pr. utleier, til glede både for utleiere og Skattekontorene.

Seksmånedersfristen

For ikke å miste fradragsrett for pådratt merverdiavgift i forbindelse med oppføringen av et bygg, er det en forutsetning at de aktuelle lokalene blir utleid innen seks måneder etter fullføringen av bygget. Denne seksmånedersfristen følger av merverdiavgiftsforskriften § 8–6–2.

Overskrides fristen, vil fradragsretten for de areal som ikke er utleid være tapt, etter de ordinære fradragsbestemmelsene. Utleier vil da være henvist til å kreve merverdiavgiften refundert etter justeringsreglene. Noe som medfører at utleier ikke oppnår full refusjon, og at tilbakebetalingen skjer over en ti års periode.

Eksempel

Vi kan tenke oss at en utleier har pådratt seg MNOK 10 i mva-kostnader ved oppføringen av et næringsbygg. Hvis utleier ved byggets ferdigstillelse har klar leietakere til halve arealet i bygget, kan han ved ferdigstillelsen kreve fradrag for MNOK 5 i merverdiavgift. Hvis leietakerne til de øvrige lokalene i bygget for eksempel først er klare 1 år etter ferdigstillelsen, vil det ikke foreligge fradragsrett etter de ordinære regler. Utleier vil imidlertid kunne påberope seg justeringsreglene og få tilbakebetalt 90 % av de gjenværende MNOK 5 han hadde i mva-

kostnad på bygget over de neste ni årene. MNOK 0,5 vil gå endelig tapt som følge av at arealene først har stått ubrukt et år.

Når begynner fristen å løpe

Om fristens oppstartstidspunkt har Skattedirektoratet kommet med nye strenge fortolkninger i forhold hva som er uttalt tidlige.

I praksis forekommer det at utleier innhenter midlertidig brukstillatelse kun for deler av et nybygg, og da gjerne bare for den del hvor leiekontrakt er inngått. Etter Skattedirektoratets oppfatning må en slik midlertidig brukstillatelse, selv om den kun er begrenset til deler av bygget, anses å starte seksmånedersfristen for hele bygget. I meldingen fremkommer blant annet følgende om dette:

«Direktoratet er ikke enig i at brukstillatelsene kan tillegges en slik betydning. I den grad bygget ellers fremstår som en kapitalvare, må brukstillatelsen – begrenset eller ikke – anses som en igangsetting av brukstiden for hele bygget.»

Vi er skeptiske til riktighetene av den strenge fortolkningen som Skattedirektoratet nå legger til grunn i forhold til friststarten. I den forbindelse vil vi peke på at standpunktet som Skattedirektoratet nå forfekter, synes å stå i direkte motstrid med det standpunkt som Finansdepartementet har gitt uttrykk for i sin tolkningsuttalelse av 16.11.07 punkt 5:

«Ved oppføring av for eksempel et kjøpesenter eller et kontorbygg kan det imidlertid tenkes at det gis brukstillatelse for deler av bygget – for eksempel en etasje – mens det fremdeles pågår byggearbeider i andre deler av bygget. Spørsmålet er om juste-

Ny markedssituasjon krever nye verktøy

Revisormenyen på lederkilden er utviklet i samarbeid med DnR og tar for seg aktuelle rådgivningsområder med tilhørende fagstoff og verktøy. Som medlem av DnR får du 15% rabatt på www.lederkilden.no. Logg deg inn på DnR sin medlemsside for å få informasjon og tilgang.

Selskapssekretær
Restrukturering
Økonomistyring og ledelsesrapportering
Lønnsomhetsforbedringer
Finansiering og likviditetsstyring
Strategi og risikostyring
Kjøp og salg av virksomhet
Generasjonsskifte
Verdivurdering

”Lederkilden.no er valgt av DnR som et verktøy som kan bidra til at rådgivningstjenester kan skje på en kvalitetsmessig god og lønnsom måte.”
Per Hanstad

 : [lederkilden.no](http://www.lederkilden.no)

ringsperioden skal begynne å løpe for det enkelte lokale når det gis brukstillatelse for dette eller om justeringsperioden skal begynne å løpe når det foreligger brukstillatelse for samtlige lokaler.

Hvis det som i eksempelet ovenfor forutsettes at oppføringen av kjøpesenteret/kontorbygget anses som en kapitalvare, er det nærliggende å anta at justeringsperioden skal begynne å løpe fra det tidspunkt det i dette tilfellet er utstedt ferdiggattest eller gitt brukstillatelse for hele kjøpesenteret/kontorbygget.»

Hva avbryter fristen

Skattedirektoratet har så langt akseptert at signert leiekontrakt vil være fristavbrytende i forhold til seksmånedersfristen. Skattedirektoratet legger nå om sin praksis, og krever at leietaker i praksis har overtatt lokalene for at fristen skal anses avbrutt. I den forbindelse innføres begrepet «virksomt leieforhold», som blir definert slik:

«Det er imidlertid ikke noe absolutt krav om at leietaker fysisk har begynt å bruke lokalene. For så vidt er uttrykket tomme lokaler noe misvisende. Det er som utgangspunkt tilstrekkelig at det løper hhv. en juridisk rett for leietaker til å bruke lokalene og en plikt til å betale leie.»

Virksomt leieforhold vil dermed først oppstå når leietaker overtar lokalene, eller på det tidspunkt leietaker har rett til å overta lokalene, forutsatt at leietaker samtidig begynner å betale leie. Vi forstår det slik at det ikke er tilstrekkelig at leietaker begynner å betale forskuddsleie.

Vi deler ikke Skattedirektoratets syn her, og er av den oppfatning at inngåelse av leieavtale må være tilstrekkelig for å avbryte fristen. Seksmånedersfristen er formulert slik i forskriften:

«Det gis 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.»

Vurderingstemaet «leid ut» synes å være sammenfallende med det vurderingstemaet Borgarting lagmannsrett tok stilling til i saken vedrørende IT Førnebu Eiendom som er nevnt ovenfor. Her la retten til grunn at det måtte være tilstrekkelig at det var inngått avtale om utleie, og at det neppe kunne oppstilles noe krav om at

leietaker hadde tiltrådt arealene. Sann sett harmonerer direktoratets nye standpunkt dårlig med nevnte avgjørelse.

Det er også et paradoks at avgiftsmyndighetene først innrømmer tilbakegående avgiftsoppgjør på grunnlag av inngått leieavtale, for deretter å kreve fradraget tilbakebetalt hvis leieforholdet ikke blir virksomt innen seksmånedersfristen. Det innebærer at avgiftsmyndighetene i realiteten legger til grunn to forskjellige tolkninger av samme bestemmelse. Hvis inngått leieavtale ikke er tilstrekkelig for å anse lokalene leid ut, skulle det i utgangspunktet heller ikke blitt innrømmet noe tilbakegående avgiftsoppgjør ved inngåelsen av leieavtalen. Nå legges det først til grunn at vilkårene er oppfylt, for deretter å bli lagt til grunn at så ikke er tilfelle likevel, selv om faktum er det samme.

Seksmånedersfristen bør fjernes

Vi tar med at det er særdeles vanskelig å se berettigelsen av seksmånedersfristen. Merverdiavgift pådratt ved oppføring av lokaler som utelukkende skal brukes i avgiftspliktig virksomhet, bør gi fullt fradrag straks de er utleid. Hvor lang tid lokalene faktisk står tomme før de blir utleid, bør i utgangspunktet ikke ha betydning for fradragretten. Etter mitt syn kan det også diskuteres om denne strenge foreldelsesfristen i forskriften står i motstrid med den alminnelige fradragbestemmelsen i § 8–1 i merverdiavgiftsloven.

Transaksjonsfellen

Overdragelser av fast eiendom før det har gått ti år etter ferdigstillingen av bygget, medfører at tidligere fradragført merverdiavgift i utgangspunktet må tilbakebetales. Hvor mye som må tilbakebetales til staten, vil avhenge av hvor lang tid det har gått fra ferdigstillingen til overdragelsen. Har det gått fem år, må 50 % av fradragført merverdiavgift tilbakebetales.

Denne transaksjonsfellen gjelder alle typer transaksjoner som innebærer at en eiendom overføres fra et selskap til et annet selskap. Dette gjelder altså både ordinære salg og overdragelser i forbindelse med fisjoner og fusjoner.

Hvordan unngå fellen

For utleieeiendommer vil det likevel så å si alltid være kurant å unngå denne tilbakebetalingsplikten, forutsatt at en kjenner regelverket. Overtakende selskap vil som hovedregel videreføre den avgiftspliktige bruken av eiendommen, og fradragført merverdiavgift kan da reddes gjennom en

såkalt avtale om «overdragelse av justeringsforpliktelsen».

I regelverket fremkommer det ikke noe om når denne avtalen må være på plass. I den aktuelle uttalelsen gjentas det at nevnte avtale må være på plass innen oppgavefristen for den avgiftsterminen hvor transaksjonen finner sted. Det klargjøres også for første gang at konsekvensen av ikke å overholde fristen, vil være at fradragført merverdiavgift må tilbakebetales. Hvor mye som må tilbakebetales til staten, vil som nevnt avhenge av hvor lang tid det har gått siden ferdigstillingen av bygget.

Når det gjelder fisjons- og fusjonstilfellene, er det verdt å merke seg følgende:

«Det presiseres at en generell passus i fusjons- eller fisjonsplan om at det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser er overført til det overtakende selskapet som utgangspunkt ikke vil tilfredsstille kravet om avtale; de formelle og materielle vilkårene i merverdiavgiftsforskriften § 9–3–3 må være oppfylt.»

For oss er det ganske åpenbart at mange kommer til å gå i denne transaksjonsfellen. Dette kan utløse betydelige tilbakebetalingskrav fra statens side. Etter vårt syn bør slike krav ikke uten videre aksepteres. Siden det ikke er oppstilt noen særskilt frist i regelverket for når slike avtaler skal være på plass, foreligger det gode argumenter for å hevde at forholdet kan repareres gjennom at overdragende og overtakende selskap inngår avtalen lang tid etter at transaksjonen fant sted.

Hyggelig overraskelse for kjøper

Avslutningsvis tar vi med at denne transaksjonsfellen kan gi kjøper av fast eiendom en ganske høy utilsiktet gevinst. Hvis det i forbindelse med oppføringen av et bygg er påløpt og fradragført MNOK 10 i merverdiavgift, og det aktuelle bygget selges kort tid etter ferdigstillingen, samtidig som fristen ovenfor oversittes, vil selger måtte tilbakebetale MNOK 10 til staten. Regelverket er imidlertid satt opp slik at kjøper vil ha rett til å få tilbakebetalt selgers merverdiavgiftstap over de neste ti årene. Kjøper vil altså kunne få tilbakebetalt det selger må tilbakebetale til staten, hvis nevnte avtale om overdragelse av justeringsforpliktelsen ikke blir signert i forbindelse med transaksjonen.