

Ny avklaring:

Forståelsen av utleiebegrepet i merverdiavgiftsloven

I et usikkert spørsmål har Skatt øst i en bindende forhåndsuttalelse konkludert med at det er adgang til frivillig registrering i tilfeller der to leietakere i fellesskap skal bruke det samme leieobjektet.



Advokat
Biljana Nedimovic
Senioradvokat i Advokatfirmaet
Ræder

Ifølge merverdiavgiftsloven er utgangspunktet at det er avgift på omsetning av alle varer og tjenester. Det finnes enkelte unntak fra dette. Blant annet er utleie av bygg og anlegg som et utgangspunkt unntatt fra merverdiavgiftsloven. Dette betyr at det i utgangspunktet ikke skal beregnes merverdiavgift ved utleie av bygg. Et unntak fra dette gjelder imidlertid for utleie av bygg hvor utleier er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Unntaket innebærer at utleier skal beregne merverdiavgift dersom utleieforholdet omfattes av hans frivillige registrering, og at utleier har rett til fradrag for merverdiavgift på kostnader som er til bruk i den avgiftspliktige utleievirksomheten.

En frivillig registrering omfatter (i) utleie av lokaler til (ii) leietaker som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og som (iii) bruker lokalene i sin registrerte virksomhet. Ordningen gjelder også ved utleie til bruk i offentlig virksomhet der øverste myndighet er kommunestyre, fylkesting mv. etter kommuneloven mv.

Utgangspunktet

Som nevnt innledningsvis, forutsetter retten til frivillig registrering at det finner sted «utleie». Ifølge skattemyndighetene er definisjonen av et leieforhold at en leietaker overtar den «totale bruksrettigheten til leieobjektet, slik at eksklusiv rådighet midlertidig overføres fra eier til leietaker», jf. Merverdiavgiftshåndboken (2018) side 168.

Som en konsekvens av dette har det vært usikkert om det foreligger adgang til frivillig registrering i tilfeller der to eller flere leietakere i fellesskap skal bruke det samme leieobjektet.

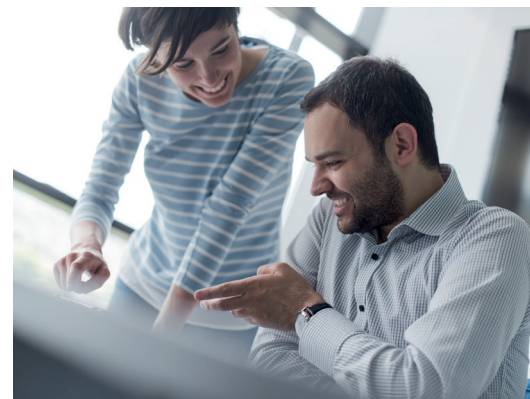
Den bindende forhåndsuttalelsen

Hovedspørsmålet i den bindende forhåndsuttalelsen var om leiekontrakten med en avgiftspliktig leietaker kunne anses omfattet av utleierens frivillige registrering til tross for at leiekontrakten gjelder leie av et areal som også samtidig skal leies ut til og brukes av en avgiftsunntatt leietaker, jf. merverdiavgiftsloven § 2–3 første ledd. De to leietakerne skulle altså hver leie en «ideell» andel av lokalene, og benytte disse om hverandre.

I bindende forhåndsuttalelse avsagt 26. oktober 2018 kom Skatt øst til at utleien til den avgiftspliktige leietakeren kunne omfattes av utleierens frivil-

lige registrering selv om leiekontrakten gjelder leie av et areal som skulle benyttes i fellesskap med en avgiftsunntatt leietaker. Av saksfremstillingen i saken fremgår det bl.a. at det i det konkrete tilfellet var på det rene at utleier ville overføre den totale bruksretten for arealet fra seg, til de to leietakerne. Kravet om at den eksklusive bruksretten var avgitt fra utleiers side, var altså oppfylt, jf. også formuleringen om dette som er inntatt i Merverdiavgiftshåndboken (2018) side 168.

Ovennevnte konklusjon ble avgitt i Skatt østs omgjørelsesuttalelse datert 26. oktober 2018. Omgjørelsesuttalelsen ble avsagt som følge av at skattyter klaget over skattekontorets opprinne-



Konklusjonen i en bindende forhåndsuttalelse er at det er adgang til frivillig registrering i tilfeller der to leietakere i fellesskap skal bruke det samme leieobjektet.

lige konklusjon i saken der utleier ble nektet å være frivillig registrert for ovennevnte utleie.

Konsekvenser og vår vurdering

Ovennevnte forhåndsuttalelse har avklart et spørsmål som til dels har vært oppfattet som usikkert, noe som er positivt. Uttalelsen er dessuten en positiv nyhet for alle utleiere som vil kunne befinne seg i en situasjon hvor det kan være aktuelt å leie ut lokaler til to leietakere som skal bruke lokalet i fellesskap. Utleier vil nå, også i slike tilfeller, kunne bli frivillig registrert for sin utleie med plikt til å beregne utgå-

ende merverdiavgift på husleien og rett til fradrag for merverdiavgift på kostnader som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Avsagt under tvil

Det som trekker uttalelsens rettskildemessige vekt noe ned, er at den er avsagt under tvil. Etter vårt syn bør sistnevnte imidlertid ikke tillegges så stor betydning idet både lovens ordlyd «leier ut», og lovens formål med ønsket om å unngå avgiftskumulasjon ved utleie av fast eiendom som følge av innføringen av avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom, tilsier at også utleie til to leietakere som benytter

lokalene i fellesskap, kan anses som utleie i avgiftsmessig forstand.

Det er dessuten slik at det foreligger flere rettsavgjørelser knyttet til reglene for frivillig registrering, men ingen der det er lagt til grunn at uttrykket «leier ut» ikke kan omfatte den situasjonen at to parter sammen leier lokaler til felles bruk. Når det gjelder forvaltningspraksis, vises bl.a. til at Skattedirektoratet i sin tolkning av regelverket for frivillig registrering i samdriftstilfeller har åpnet opp for at det kan finne sted utleie som kan frivillig registreres selv om flere parter benytter samme driftsbygning.

Innstramming i fradragsretten for konsernselskaper

Rentebegrensningsreglene endres

I statsbudsjettet (for 2019) foreslås en innskjerping for konsernselskaper ved at fradragsretten for rentekostnader også til uavhengig part begrenses. Den nye regelen for konsernselskaper slår inn når konsernets samlede netto rentekostnader overstiger kr 25 millioner.



Advokat
Tone Kaarbø
Partner i advokatfirmaet Ham-
mervoll Pind

Etter gjeldende regler begrenses låntakers adgang til å fradragføre rentekostnader dersom lånet er gitt fra nærstående part, eller der nærstående part har stilt sikkerhet for lån gitt av en uavhengig part.

Bakgrunn

Det ble i 2014 innført nye regler om begrensningsregler for rentekostnader.¹ Regelen om begrensningsregler for renter innebærer at

et låntakende selskap ikke fullt ut får fradragført rentekostnadene.

I utgangspunktet gjelder begrensningsreglen mellom nærstående parter («internt lån»). Lån gitt av uavhengig part kan imidlertid også omfattes når det er stilt sikkerhet fra nærstående part («omklassifisering» fra eksternt lån til internt lån). Regjeringen har i statsbudsjettet for 2019 foreslått å utvide rentebegrensingsregelen til å omfatte renter betalt til långiver («eksternt lån»), selv om det ikke er stilt sikkerhet fra nærstående. Finansdepartementet sendte våren 2017 ut høringsnotat med forslag til utvidelse av rentebegrensingsreglene. Forslag til endringer i statsbudsjettet samsvarer i stor grad med det som ble foreslått i høringsnotatet, dog er det gjort noen

justeringer, bl.a. er terskelen for innslagspunktet for konsernselskaper hevet fra kr 10 millioner til kr 25 millioner.

Regler i strid med EØS-avtalen?

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har i en grunnlagt uttalelse i 2016 konkludert med at den norske rentebegrensingsregelen sett i sammenheng med konsernbidragsreglene, er i strid med EØS-avtalen fordi den innebærer en indirekte diskriminering og strider mot retten til fri etablering. Selv om reglene i utgangspunktet gjelder likt for innenlandske konsern og konsern over landegrensene, har det vært ESAs syn at det ikke er sannsynlig at begrensningsreglene vil bli anvendt på lån innenfor et norsk konsern. Konsekvensen er en ulempe for selskap som opererer på

¹ Skatteloven § 6-41, Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.