

Fellesareal i bygg:

Har spøkelseser betydning for mva-fradrag?

I tre klagesaker, som ble avgjort 9. september 2020 og publisert 14. januar 2021, kom skatteklagenemnda til oppsiktsvekkende resultat. Spørsmålet i de tre sakene var om frivillig registrert utleier kan kreve fullt fradrag for mva på byggekostnader til fellesareal, når bare en del av bygget er leid ut og resten står tomt.



Rådgiver
Hilde Alvsåker
Skattebetalerforeningen

Skatteklagenemnda mente at en del av fellesarealene tilhørte og ble «brukt» av de tomme lokalene og dermed fikk utleier bare delvis fradrag for mva. Imidlertid fikk utleier fullt fradrag for mva når det gjaldt kostnader til rengjøring av fellesarealene.

Da blir jo spørsmålet om det virkelig er slik at det er noen som bruker fellesarealene, men som ikke møkker til gulvet. Eller for å si det på en annen måte: Det kan virke som om skatteklagenemnda tror på «åndenes makt».

Bakgrunnen for saken

Klagesak nr. 107, 108 og 109/20 gjaldt samme spørsmål, og de ble derfor behandlet samtidig. I det følgende er det sak nr. 107 som omtales.

Klagesaken gjaldt et selskap som rehabiliterte et bygg for utleie. Bygget besto av seks etasjer, men bare tredje etasje var leid ut. Resten av bygget sto tomt i påvente av leietakere.

Utleier har rett til fullt fradrag for mva på kostnader til lokaler som er leid ut og som er omfattet av den frivillige registreringen. Utleier har derimot ikke rett til fradrag for kostnader som

gjelder lokaler som er leid ut til leietakere som ikke er mva-pliktige, eller tomme lokaler hvor det ikke er inngått leiekontrakter med mva-pliktige virksomheter.

Fellesareal, som f.eks. inngangsparti, heis, trapper og korridorer, anses ikke som utleid, men leietakere har bruksrett til slike areal. Dermed omfattes ikke fellesarealet av utleiers frivillige registrering, men utleier har likevel fradragsrett, fordi det å stille fellesareal til leietakernes bruk anses som utleiers oppfyllelse av leiekontrakten.

I klagesaken hadde utleier krevd fullt fradrag for mva med 17,8 millioner kroner på kostnader til fellesareal. På tidspunktet for fradragsføringen var det én leietaker i bygget og bare denne leietakeren som faktisk brukte fellesarealene. Selskapet mente derfor at fellesarealene fullt ut var til bruk i utleiers mva-pliktige virksomhet og at fradragsretten følger av hovedregelen i mval. § 8–1.

Skattekontoret mente derimot at fellesarealene også var til bruk for de tomme lokalene. Med hjemmel i mval. § 8–2 hadde utleier derfor bare krav på delvis fradrag med 16,72 %, og skattekontoret tilbakeførte 14,8 millioner kroner.

Selskapet klaget på vedtaket, men nemnda stadfestet enstemmig skattekontorets vedtak.

Nemnda begrunnet ikke vedtaket, men sluttet seg til sekretariatets innstilling til vedtak. Sekretariatet var enig i skattekontorets vurdering og konklusjon. I det følgende vises det til hva skattekontoret og sekretariatet skriver i henholdsvis vedtak og innstilling til vedtak.

Fradragsreglene

Hovedregelen for fradrag er mva-loven § 8–1 hvor det heter:

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»

Sira-Kvina-dommen

Hvilke kostnader som er «til bruk» i mva-pliktig virksomhet, er et spørsmål som flere ganger har vært behandlet av Høyesterett. I Sira-Kvina-dommen den 30.1. 1985 var spørsmålet om et kraftselskap hadde rett til fradrag for mva på kostnader til et settefiskanlegg, som ble bygget for at selskapet skulle få konsesjon. Det er ikke nødvendig med fisk for å produsere strøm, men Høyesterett mente det ikke er avgjørende om anskaffelsene er til direkte faktisk bruk i virksomheten. Det vesentlige for fradragsrett er tilknytningen mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomheten, og i denne saken var det en slik tilknytning. Selskapet fikk derfor fradrag for mva på kostnadene til settefiskanlegget.

Norwegian Contractors-dommen

I Norwegian Contractors-dommen den 23.11.2001 var spørsmålet om et selskap som bygget betongplattformer hadde rett til fradrag for mva på kostnader ved bygging av en småbåthavn. Høyesterett uttalte at det avgjørende for fradragsrett er om anskaffelsene har en nær og naturlig tilknytning til den mva-pliktige virksomheten, og henviste til lovens forarbeider og Sira-Kvina-dommen. Bygging av småbåthavnen var nødvendig for å kunne utvide den mva-pliktige virksomheten, og selskapet hadde derfor rett til fradrag.

Hunsbedt-dommen

I Hunsbedt-dommen 22.12.2003 nektet skatteetaten fradrag for mva på kostnader til en racerbil, fordi bilen primært var til bruk utenfor mva-pliktig virksomhet (billøp) og sekundært til bruk i mva-pliktig virksomhet (reklame). Høyesterett avviste denne primærbrukslæren og mente mval. § 8-1 ikke kunne tolkes innskrenkende. Bilen var en nødvendig forutsetning for å oppnå reklameinntekter og dermed var den til bruk i mva-pliktig virksomhet. Førstvoterende uttalte at det ikke kan oppstilles andre vilkår for fradragsrett enn at kostnaden er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den mva-pliktige virksomheten.

Porthuset-saken

I Porthuset-saken i 2005 hevdet skatteetaten et lignende argument som i

Hunsbedt-dommen, men fikk heller ikke der medhold av Høyesterett.

Etter Hunsbedt- og Porthuset-dommene, som begge gjaldt spørsmålet om rett til delvis fradrag, ba Finansdepartementet Skattedirektoratet klargjøre rettstilstanden. Direktoratet uttalte i fellesskriv til skattekontorene den 25.9.2005:

«Skattedirektoratet forstår på denne bakgrunn dommene slik at den faktiske bruken spiller en sentral rolle ved vurderingen av om en anskaffelse har en naturlig og nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. ----

Det understrekes imidlertid at det ikke er krav om direkte faktisk bruk, jf. Sira Kvina og Norwegian Contractors-dommene.»

Delvis fradrag

Dersom kostnader også er til bruk for andre formål enn mva-pliktig virksomhet, kan det bare kreves fradrag etter den antatte bruk av kostnadene i mva-pliktig virksomhet.¹ Alternativt kan fradrag fordeles etter hjelpstørrelser som areal eller omsetning.²

1 Jf. mva-loven § 8-2.

2 Jf. mva-forskriften § 8-2-1 og § 8-2-2.

Antatt bruk

Hovedregelen ved delvis fradrag er kostnadens *antatte bruk* i mva-pliktig virksomhet. Hva som er «antatt bruk» beror på skjønn og må avgjøres konkret. Noen ganger kan bruken fastslås nøyaktig, fordi den kan måles for eksempel ved bruk av flere strømmålere. Andre ganger kan det være få sikre holdepunkter for å kunne vurdere bruken.

Siktemålet er å komme frem til den mest mulig riktige fordelingen av bruken innenfor og utenfor mva-området. Ved fordelingen må avgiftssubjektet foreta et forsvarlig forretningsmessig skjønn. Som støtte for skjønnet kan tidligere erfaringer brukes, men det er ikke mulig for en nystartet virksomhet. Fordi antatt bruk er skjønnsmessig og ofte ikke målbart, er reglene om forholdsmessig fradrag noe mange virksomheter og regnskapsførere synes er vanskelig å praktisere.

Areal

Ved oppføring og oppussing av bygg er det fradragsrett for mva på kostnader som kan henføres direkte til de delene av bygget som benyttes i mva-pliktig virksomhet. Dersom kostnadene antas å fordele seg tilnærmet likt pr. kvadratmeter gulvflate, kan fradrag fordeles etter areal.³

3 Jf. mva-forskriften § 8-2-1.

Fellesareal omfattes ikke av utleiers frivillige registrering, men utleier har likevel fradragsrett, fordi det å stille fellesareal til leietakernes bruk anses som utleiers oppfyllelse av leiekontrakten.



I et bygg på for eksempel 10 000 kvm brukes 4000 kvm i mva-pliktig virksomhet og 6000 kvm i virksomhet som ikke er mva-pliktig. Ved fordeling etter areal kan virksomheten kreve fradrag med 40 % (4000 kvm/10 000 kvm).

Men enten virksomheten bruker bygget selv eller leier det ut, er det som regel fellesareal i bygget. For eksempel kan fellesarealet være 3000 kvm av et samlet areal på 13 000 kvm.

Utleier kan kreve fullt fradrag for arealet på 4000 kvm. Det utgjør 30,75 % av byggets totale areal (4000 kvm/13 000 kvm). Utleier har ikke fradragsrett for arealet på 6000 kvm, som utgjør 46,15 % av bygget (6000 kvm/13 000 kvm).

Fellesarealene utgjør 23 % (3000 kvm/13 000 kvm) og utleier kan kun kreve delvis fradrag. Spørsmålet er om fradraget skal fordeles på grunnlag av den antatte bruken, arealfordeling i bygget for øvrig eller omsetning.

Den antatte bruken

I MVA-håndboken fra 2021 punkt 8.2.8 side 800 er det henvist til Finansdepartementets brev 13. februar 1978. I siste avsnitt i brevet står det:

«Finnes det i et tilbygg som nevnt også rom hvor det ikke er mulig å fastslå nøyaktig hvor meget av gulvflaten som faktisk brukes i de forskjellige deler av virksomheten, f.eks. felles vaskerianlegg, resepsjon, korridorer o.l., må fordelingen baseres på et skjønn over den antatte bruk.»

Den neste setningen er ikke referert i MVA-håndboken og lyder:

«Dersom det vanskelig kan finnes frem til et forsvarlig skjønn for den faktiske bruk av rommene antar en at det vil være adgang til å foreta fordeling av inngående avgift for de byggekostnadene som refererer seg til omhandlede rom på bakgrunn av forholdet mellom virksomhetens avgiftspliktige omsetning og samlede omsetning.»

I MVA-håndboken fra 2021 punkt 8.2.8. side 800 er det henvist til NOU 1990:11 punkt 7.5.1.3.1 hvor det heter:

«I slike bygg vil det også være arealer som ikke kan henføres direkte til virksomhet innenfor/utenfor avgiftsloven. Dette kan være resepsjon, lagerrom, trapper, ganger etc. som ikke er til eksklusiv bruk i noen del av virksomheten, men som er til felles bruk i virksomhetens drift.

Fordelingen av fellesarealene skal ikke skje på grunnlag av arealfordelingen i bygget for øvrig, fordi dette ikke nødvendigvis gjenspeiler bruken. Etter regelen i § 1 i forskrift nr. 18 (nå § 8–2 første ledd) skal avgift på slike fellesarealer fordeles forholdsmessig etter en konkret vurdering av forventet bruk.»

Eksempel

Et eksempel kan illustrere dette:

I et bygg leies det ut til to leietakere. Den ene leietakeren driver kiosk (mva-pliktig) som er åpen 24/7 med gjennomsnittlig 600 kunder pr. dag. Den andre leietakeren er et fastlegekontor (ikke mva-pliktig) som er åpent fire dager i uken, hvor det gjennomsnittlig kommer 120 pasienter hver dag. Begge leietakerne leier eksklusivt like mange kvadratmeter, og begge leietakerne og deres kunder bruker hovedinngangen. Trafikken til og fra kiosken er mye større enn trafikken til fastlegekontoret, og dermed er hovedinngangen mer til bruk i utleiers mva-pliktige virksomhet enn til bruk i utleien som ikke er mva-pliktig. Selv om 50 % av det utleide areal er omfattet av utleiers frivillige registrering, vil utleiers fradragsrett for fellesarealet derfor være høyere enn 50 %. Hvor stort fradrag utleier kan kreve, må avgjøres konkret.

Dersom det er svært vanskelig å finne frem til den antatte bruk av fellesareal, åpner Skattedirektoratet i fellesskrivet 25.9.2005 for at fradrag kan fordeles etter areal eller omsetning under forutsetning av at hjelpetørrrelsene i rimelig grad gjenspeiler den antatte bruken.

Omsetning

Når det gjelder felles driftskostnader, som f.eks. rengjøring og strøm, kan virksomheten velge å fordele fradrag etter omsetning.⁴ På samme måte som areal, gir ikke omsetning nødvendigvis uttrykk for den antatte bruken. Det er derfor et vilkår for å bruke omsetning som fordelingsnøkkel, at omsetningen i rimelig grad gjenspeiler den antatte bruken.⁵

Slik vurderte skatteklagenemnda saken

I klagesaken var det enighet om at fradrag skal vurderes på det tidspunktet kostnadene anskaffes. Det var også enighet om at fellesarealene faktisk bare ble brukt av én leietaker. Det var derimot uenighet om klager hadde rett til fullt eller bare delvis fradrag.

Misvisende henvisning til Høyesterett

For å begrunne hvorfor utleier ikke har krav på fullt fradrag for fellesareal, viser sekretariatet til Høyesteretts dom den 12.10.2017 som gjaldt SPG Ole Deviks vei AS:

«Etter sekretariatets vurdering følger det klart av HR-2017–1948-A at det ikke foreligger fradragsrett for lokaler som står tomme da det følgerlig ikke er inngått noen leieavtale for disse lokaler, og således ingen identifisert og avklart bruk (i avgiftspliktig virksomhet). Etter sekretariatets vurdering må dette da også gjelde for kostnader vedrørende fellesareal som må henføres til slike ledige arealer.»

Sekretariatet trekker her en forhastet konklusjon. Dommen gjaldt spørsmålet om utleier faktisk hadde leid ut lokaler eller ikke. Høyesterett kom til at det ikke var inngått en reell leiekontrakt og dermed hadde utleier ikke fradragsrett. Saken gjaldt *ikke* hvorvidt utleier har fradragsrett for tomme lokaler som ikke er leid ut. Det følger av mval. § 2–3 (1) og § 8–1 at utleier bare har krav på fradrag for lokaler som er leid ut til mva-pliktig leietaker.

⁴ Se mva-forskriften § 8-2-2.

⁵ Jf. mva-forskriften § 8-2-2, 2. setning.

Til bruk

Skattekontoret mente at selv om det kun var én leietaker (F) som brukte fellesarealene, betyr ikke det at fellesarealene fullt ut er til bruk i mva-pliktig virksomhet. Fellesarealene var tiltenkt felles bruk av flere leietakere. Kostnadene til fellesareal var derfor også til bruk til «andre formål» når store deler av bygget foreløpig sto tomt, og de tomme lokalene måtte anses å være til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Skattekontoret skriver:

«Kun en andel av fellesarealet anses å være til utleiers bruk ved oppfyllelsen av leieavtalen med F, ikke hele fellesarealet.»

Utleier er forpliktet til å stille fellesareal til leietakernes disposisjon, og må bygge fullt ut funksjonelle fellesareal uansett om det er én eller flere leietakere som faktisk benytter arealene. Når F leier 3. etasje, må det finnes trapper og heis i bygget slik at det er tilgang til de eksklusivt leide lokalene. Utleier oppfyller ikke sin del av leieavtalen med F hvis bare 1/6 av trappetrinnene er bygget. Kostnader til fellesarealene var derfor fullt ut til bruk i utleievirksomheten.

Faktisk bruk

Ifølge Høyesterett, Finansdepartementet og Skattedirektoratet er det den faktiske bruken som skal vurderes.

Selv om det bare var én leietaker som faktisk brukte fellesarealene, hevder skattekontoret at det *ikke er leietakers bruk* som skal vurderes, men *utleiers bruk* av fellesarealene.

Her ser det ut til at skattekontoret bygger på en annen oppfatning av hva som ligger i ordet «faktisk» enn hva som følger av en naturlig språklig forståelse. Med faktisk bruk av en fysisk gjenstand, herunder fast eiendom, vil den naturlige forståelsen være fysisk bruk. En utleier som ikke selv er fysisk til stede i bygget, kan ikke faktisk bruke bygget. Riktignok bruker utleier bygget i sin utleievirksomhet, men det er leietakerne som faktisk bruker bygget.

Har formålet betydning for fradragsretten?

Vedtaket er begrunnet med at ikke bare den faktiske bruken, men at også **formålet** med anskaffelsene har betydning for fradragsretten. Dette støttes ikke av Finansdepartementet, som i brevet fra 1978 understreker at det er den faktiske bruken av fellesareal som er avgjørende ved vurdering. At den faktiske bruken av anskaffelsene er det sentrale, fremgår også av Hunsbedt- og Porthuset-dommene, som omtales av Skattedirektoratet i fellesskriv den 25.9. 2005. Det er heller ikke i samsvar med Høyesteretts uttalelse om at det ikke kan stilles andre vilkår for fradragsretten enn at kostnaden har en nær og naturlig tilknytning til den mva-pliktige virksomheten.

Fellessarealene var ment benyttet av flere leietakere. Det er riktig som skattekontoret hevder at formålet med fellesarealene ikke endres selv om bygget foreløpig kun er leid ut til én leietaker, men fradragsretten skal vurderes etter den faktiske bruken, ikke etter formålet eller fremtidig bruk. Som klager påpeker, er rehabiliteringskostnadene en kapitalvare, som er omfattet av justeringsreglene i mva-lovens kapittel 9. Hvis det senere leies ut til leietakere som ikke er mva-pliktige, vil bruken av fellesareal endre seg. Utleier må da justere ned fradraget.

Gir betaling uttrykk for faktisk bruk?

Skattekontorets begrunnelse for delvis fradrag er knyttet til leietakers betaling.

«F betaler således en forholdsmessig andel av kostnadene knyttet til fellesarealet. Sentralskattekontoret har på bakgrunn av ovennevnte komme til at denne forholdsmessige kostnaden til fellesareal anses å være til «antatt bruk i den registrerte utleievirksomheten.»

Kostnader til fellesareal kan ikke fullt ut belastes den første leietakeren, men må fordeles på alle leietakere – nåværende og fremtidige. Størrelsen på betalingen sier kanskje noe om Fs antatte fremti-

dige bruk, men den sier ikke noe om Fs faktiske bruk av fellesarealene.

Skal fradrag fordeles etter bruken av bygget for øvrig?

Skattekontoret hevder at for å få fullt fradrag for fellesareal, må hele bygget være leid ut og omfattet av utleiers frivillige registrering. Når kun 1/6 av bygget var leid ut, har utleier bare krav på fradrag med 1/6 av mva-kostnadene til fellesareal.

Dette er i strid med NOU 1990:11, hvor det uttrykkelig står at disponeringen av bygget for øvrig ikke har betydning for hvor stort fradrag det kan kreves for fellesareal, fordi det ikke nødvendigvis sier noe om bruken av fellesareal.

Det er også i strid med Høyesteretts uttalelse om at det ikke kan stilles andre vilkår for fradragsrett enn at kostnaden er til bruk i mva-pliktig virksomhet.

Er fradragsrett avhengig av hva skattekontoret synes er en grei løsning?

I skattekontorets vedtak begrunnes fordelingen på følgende måte:

«Den løsning som er lagt til grunn i vedtaket, er enkel å dokumentere og kontrollere, og tar utgangspunkt i de faktiske forhold på fradragstidspunktet. Ved flere leietakere i et bygg, som leies ut til avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige leietakere, vil det med skattepliktiges utgangspunkt bli vanskelig å vurdere objektivt i hvor stor grad fellesarealene brukes innenfor og utenfor avgiftsområdet. Man ville lett ende opp med en usikker sannsynlighetsvurdering eller «påstand mot påstand.»

Det er riktig at fordeling etter antatt bruk er vanskelig å praktisere og kan ende opp med «påstand mot påstand». Når det er mulig, foretrekker derfor avgiftssubjekter ofte fordeling etter areal eller omsetning, fordi det er konkrete størrelser. På samme måte som avgiftssubjekter må forholde seg til kompliserte

regler, må imidlertid også skattekontoret og skatteklagenemnda gjøre det. Akkurat i denne saken var det dessuten ikke vanskelig å komme frem til reell bruk.

Felles driftskostnader og manglende logikk

Klager hadde krevd fullt fradrag for mva på felles driftskostnader til fellesarealene, og det ble akseptert av skattekontoret. Spørsmålet om fradragsrett for driftskostnader var derfor ikke en del av klagesaken.

Klager anførte imidlertid at det ikke var logisk å få delvis fradrag med 16,72 % når det gjaldt rehabiliteringskostnadene, men 100 % fradrag for driftskostnader.

Skattekontoret hevdet dette ikke var ulogisk, fordi det benyttes ulike fordelingsprinsipp. Rehabiliteringskostnadene skal fordeles etter antatt bruk, mens driftskostnadene kan fordeles etter omsetning. Siden utleier bare hadde én leietaker og all husleie var fakturert med mva, mente skattekontoret at det var riktig at utleier fikk 100 % fradrag for mva på felles driftskostnader.

Sekretariatet var enig i skattekontorets vurdering. Spørsmålet var uansett ikke en del av klagesaken og da var det ikke nødvendig for sekretariatet å ta stilling til eventuell manglende logikk.

Det er riktig at klager skal ha fullt fradrag for mva på driftskostnadene, fordi kostnaden fullt ut er til bruk i mva-pliktig virksomhet, men skattekontorets begrunnelse er feil. Ifølge mva-forskriften § 8–2–2 **kan** driftskostnader, som f.eks. rengjøring, fordeles etter omsetning, men bare hvis fordelingen i rimelig grad gjenspeiler den antatte bruken. Når skattekontoret mente at den antatte bruken av fellesarealene i mva-pliktig virksomhet var 16,72 %, gjenspeiler ikke omsetningen den antatte bruken. Da skulle skattekontoret også tilbakeført fradraget som gjaldt driftskostnadene.

I stedet for å forholde seg til forskriften kommer sekretariatet med et postulat:

«... det er, både faktisk og rettslig, forskjell på driftskostnader og rehabiliteringskostnader.»

Det er vanskelig å se hva den rettslige forskjellen består i. Hovedprinsippet for fradrag for alle typer kostnader er antatt

bruk i mva-pliktig virksomhet. Byggekostnader til fellesareal kan subsidiært fordeles etter areal eller omsetning, hvis det gjenspeiler den antatte bruken. Felles driftskostnader skal fordeles etter antatt bruk, men man kan velge å fordele etter omsetning hvis det gjenspeiler den antatte bruken.

Avsluttende kommentar

Vedtakene, som ble fattet av en enstemmig nemnd i stor avdeling, bygger på feil forståelse av regler som er svært sentrale. Begrunnelsen for vedtaket er oppkonstruert og tyder på at skattekontoret må ha bestemt seg for resultatet før subsumsjon.

Klager ble etterberegnet nesten 15 millioner kroner. Bygget ble etter hvert leid ut til flere, og klager har antakelig kunnet kreve større fradrag senere. Det endrer imidlertid ikke det faktum at vedtaket har kostet klager penger i form av tapt fradrag og bistand med klagen.

Det er å håpe at vedtakene ikke blir stående, men at nemnda tar opp de tre klagesakene til ny vurdering basert på gjeldende rett.

Starten på slutten for grønnvasking

Standarder for selskapsrapportering på bærekraft har gått gjennom en modningsprosess de siste årene, og det kommer stadig nye endringer i rapporteringskrav og standarder. I tillegg vil det komme økende regulatoriske krav fra myndigheter om rapportering fremover, særlig for de som kaller seg grønne.



Master i samfunnsøkonomi
Marie Skara
Associate Climate Change and Sustainability Services i EY



Master i astrofysikk
Ingrid Marie Kjølseth
Associate Climate Change and Sustainability Services i EY

Investorer og kunder setter økte krav til bedrifters samfunnsansvar og dette har resultert i økt etterspørsel etter tredjepartsverifiseringer, ESG-rater og produktmerkeordninger. Bærekraftige selskaper må i større grad enn tidligere vise til faktiske resultater, verifiseringer eller produktmerker om de skal fremstå som pålitelige. Hensikten

med dette er at kunder og investorer skal kunne ta sine egne beslutninger og vurderinger.

Grønnvaskings opprinnelse

Grønnvasking er et begrep som har vært i bruk siden 1986 da Jay Westerveld i en kritisk artikkel rundt mil-