

Spesielt om utbyggingsselskap og private tomteiere

Det forekommer at utviklingsselskap i tillegg til å utvikle egne tomter også bygger ut vann- og avløpsanlegg for private tomteiere. Som kompensasjon for utviklingsselskapets kostnader oppkrever selskapet et anleggsbidrag fra tomteierne. Det er reist spørsmål om dette er avgiftspliktig omsetning eller om det er å anse som avgiftsfri utgiftsrefusjon.

Når det er et utviklingsselskap som forestår utbyggingen, vil det ikke være anledning til frivillig registrering, da utviklingsselskapet er næringsdrivende. For den private tomteieren vil det få stor betydning om vederlaget utviklingsselskapet oppkrever skal være med eller uten merverdiavgift. Spørsmålet blir om vederlaget er å anse som en refusjon av utgifter som ikke kan anses som omsetning eller om det foreligger avgiftspliktig omsetning.

Avgiftspliktig omsetning eller avgiftsfritt anleggsbidrag?

Omsetning defineres som levering av varer og tjenester mot vederlag. For at det skal foreligge omsetning, må det foreligge en gjensidig bebyrdende avtale mellom to eller flere parter. En avtale om refusjon av

utlegg er i utgangspunktet ikke en gjensidig bebyrdende avtale, og er dermed ikke å anse som omsetning. Det skal likevel veldig lite til før en avtale om refusjon av utlegg får karakter av gjensidighet og dermed blir å anse som omsetning. Eksempel på dette er oppkrevd vederlag for dekning av felleskostnader. En avtale om at en part påtar seg å dekke alle felleskostnader og deretter fakturerer disse videre, vil gjerne bli å anse som omsetning.

For anleggsbidrag har Skattedirektoratet uttalt at det må sondres mellom anleggsbidrag som er oppkrevd med hjemmel i lov eller forskrift, og anleggsbidrag som er avtalt vederlag for varer og tjenester. Det har utviklet seg en praksis for at anleggsbidrag oppkrevd med hjemmel i lov eller forskrift ikke er omsetning.

For det tilfellet at det er en kommune som oppfører et vann- og avløpsanlegg og får sine kostnader dekket ved anleggsbidrag fra tomteierne, er spørsmålet berørt blant annet i BFU 42/04 og BFU 33/05. Skattedirektoratet kom her til at anleggsbidrag kommunen oppkrevde fra tomteiere ikke kan anses som kommunens avgiftpliktige omsetning, så lenge kommunen har krav på refusjon av sine utlegg i forbindelse

med opparbeiding av anlegget etter plan- og bygningsloven kap. 18.

Etter bestemmelsen i plan- og bygningsloven § 18–3 kan både private og offentlige som bygger vei og hovedledningsanlegg, kreve refusjon. Private refusjonskrav er imidlertid betinget av at tiltaket kan pålegges i medhold av plan- og bygningsloven § 18–1.

Private kan altså kreve refusjon dersom vei, avløp eller vannledning må opparbeides og godkjennes før tomt innenfor reguleringsplan kan deles, endres, mv. Det er tilstrekkelig at bygningsmyndighetene under byggesaken gir uttrykk for at tiltaket må utføres som betingelse for å få byggetillatelse, jf. plan- og bygningsloven § 18–1.

Refusjonskrav etter plan- og bygningsloven rettes til tomteier.

Et utviklingsselskap vil etter dette kunne oppkreve anleggsbidrag fra tomteierne uten at det oppkreves merverdiavgift i de tilfellene selskapet har krav på refusjon etter plan- og bygningsloven. I de tilfellene bidraget ikke er basert på et lovhjemlet refusjonskrav, vil utviklingsselskapet måtte beregne merverdiavgift på anleggsbidraget.

Endringer i leieforhold og avgift

I forrige nummer av Revisjon og Regnskap tok advokat Ivan Skjæveland opp enkelte konsekvenser av Skattedirektoratets uttalelse av 4. juli i år for oppføring og overdragelse av fast eiendom. I denne artikkelen er temaet meldingens konsekvenser i utleieperioden.



Artikkelen er forfattet av:

Senioradvokat
Marit Bonnevie Wollebæk
Advokatfirmaet Haavind AS

Artikkelen er sånn sett også en oppdatering av en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 2 2009 om samme tema.

Uttalelsen fra Skattedirektoratet

Artikkelen fokuserer på nyhetene i Skattedirektoratets siste melding. Den tar ikke sikte på å gi en fullstendig oversikt over de avgiftsmessige konsekvensene som kan oppstå ved endringer i leieforhold. Artikkelen er tematisk delt opp etter tre typetillfeller: lokaler der det opprinnelig er gjort direkte fradrag for mva på oppføring av bygget, lokaler der det ikke har vært grunnlag for direkte fradrag for mva på oppføringen, og lokaler som står tomme

i en innledende periode der det har vært slik at utleier kan oppnå direkte fradrag dersom det ble signert leiekontrakt innen seks måneder etter at lokalene sto ferdige. Det er særlig i den sistnevnte situasjonen at Skattedirektoratet i sin siste melding kommer med betydelige innstramminger. Det er ikke lenger tilstrekkelig at det er inngått leiekontrakt, leieforholdet må også være effektivt og seksmånedersfristen begynner normalt å løpe for hele bygget når det foreligger brukstillatelse for ett lokale.

Skattedirektoratets forståelse av regelverket innebærer at flere utleiere vil måtte benytte seg av justeringsreglene fremfor å få avgiftskostnaden på utleiebygget fradragsført direkte. Justering i stedet for direkte fradrag gir en mulig avkortning i det totale fradraget og stor likviditetsmessig belastning for utleier. Det kan igjen være et insitamant for utleier til å avvente ferdigstillelse og utleie til hele bygget er utleid for dermed å oppnå direkte fradrag. Avgiftsreglene, slik Skattedirektoratet tolker dem, kan dermed bidra til en praksis som fremstår som både bedriftsøkonomisk og samfunnsøkonomisk uheldig.

Sett i lys av direktoratets innstramminger vil også grensen mellom vedlikehold og påkostninger bli ytterligere aktualisert. Vedlikeholdskostnader er ikke omfattet av justeringsreglene. Fradragsretten avgjøres med endelig virkning på anskaffelsestidspunktet eventuelt gjennom et tilbakegående

avgiftsoppgjør der det ikke løper noen seks-månedersfrist for inngåelse av effektivert leiekontrakt. Det er den alminnelige foreldelsesfrist på tre år som gjelder. Omfanget av fradraget på vedlikeholdskostnader kan, nettopp fordi det ikke er gjenstand for justering, påvirke størrelsen på leievederlaget og størrelsen på en eventuell kompensasjon ved opphør av et leieforhold før utløpet av den avtalte leieperioden.

Skattedirektoratets siste uttalelse har særlig fokus på når et lokale i avgiftsrettslig sammenheng anses utleid og når det anses som tomt. Det er disse situasjonene og konsekvensene av dem vi går nærmere inn på nedenfor.

Opprinnelig direkte fradrag på oppføringskostnadene

Utgangspunktet i dette avsnittet er at utleier med grunnlag i leieavtale med

avgiftspliktig leietaker har gjort direkte fradrag for all merverdiavgift påløpt ved oppføring av bygget.

Vi kan så se for oss at den avgiftspliktige leietakeren ønsker å komme ut av leieforholdet før utløpet av den avtalte leieperioden. Det er da ikke uvanlig at det avtales at **leietaker flytter 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 oppstår det spørsmål om utleier skal fakturere sin tidligere leietaker med eller uten mva. I Skattedirektoratets melding av 4. juli i år gis det uttrykk for at hvis leietaker ikke lenger har tilgang til lokalene, er lokalene ikke lenger til bruk i tidligere leietakers avgiftspliktige virksomhet. Betalingen er da en ren kompensasjon som det ikke skal beregnes merverdiavgift av, og utleier kan ikke fradragsføre mva på eventuelle **driftskostnader** som påløper i en periode før ny avgiftspliktig leietaker er på plass.

Det utløser imidlertid ikke nødvendigvis justering at en leietaker flytter ut før utløpet av leieperioden. Finansdepartementet har uttalt at **tomme lokaler** avgiftsrettslig anses som en **videreføring av den bruken som skjedde ved fullføring**. Skattedirektoratet bekrefter i sin siste melding at departementets uttalelse fremdeles gjelder.

Det innebærer at når en nyoppført eiendom ved ferdigstillelse benyttes fullt ut i utleiers avgiftspliktige utleievirksomhet, og utleier derfor har gjort fullt fradrag for merverdiavgift på oppføringskostnadene, utløser det ikke justering at lokalene i en periode blir stående tomme. Det skjer heller ingen justering av avgiftsfradraget om lokalene deretter på nytt blir leid ut til avgiftspliktig leietaker.

Hvis lokalene i avsnittet over etter å ha stått tomme i en periode, så leies ut til en ikke avgiftspliktig leietaker, må utleier foreta en nedjustering av fradragsført merverdiavgift fra tidspunktet den nye ikke avgiftspliktige leietakeren er på plass. Det skal heller ikke i dette tilfellet skje noen nedjustering i den perioden lokalene sto tomme.

Opprinnelig ikke fradrag på oppføringskostnadene

For lokaler som ved ferdigstillelse var leid ut til ikke avgiftspliktig leietaker, har utleier ikke kunnet fradragsføre merverdiavgiften direkte på oppføring av bygget.

Regelverket

Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet unntatt fra merverdiavgift. Den praktiske hovedregelen ved utleie av næringslokaler er likevel at utleier har søkt om frivillig registrering i avgiftsregisteret. Lokaler som leies ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet, vil da omfattes av avgiftsplikten.

Justering av merverdiavgift dreier seg om korreksjon av det avgiftsfradraget som ble gjort ved anskaffelse av eller til utleieenheten. Reglene er ment å bidra til at fradragets omfang skal reflektere bruken av eiendommen over tid. Dette gjennomføres ved at fradragsført merverdiavgift justeres til gunst (justeringsrett) eller ugunst (justeringsplikt) ettersom eiendommens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet endres over en periode på ti år (justeringsperioden).

For at justering skal bli aktuelt, må en justeringshendelse inntreffe. En justeringshendelse kan for eksempel være at leietakeren endrer sin virksomhet og dermed også sin avgiftsstatus eller dersom det skjer et bytte av leietaker fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig leietaker – eller omvendt. Hvis det innenfor justeringsperioden for eksempel skjer et **bytte** av leietaker fra fullt ut avgiftspliktig utleie til delvis avgiftspliktig og delvis ikke-avgiftspliktig utleie, vil det utløse en justeringsplikt for utleier. Deler av

tidligere fradragsført avgift må betales tilbake til staten. Om det igjen skjer et bytte av leietaker slik at en større andel av bygget igjen leies ut til avgiftspliktig leietaker, vil utleier kunne øke avgiftsfradraget gjennom en justeringsrett. I tråd med intensjonen med regelverket 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. Bytte av leietaker med samme avgiftsstatus utløser ikke justering for utleier.

Fremutleie av lokaler eller at leietaker flytter, kan også utløse justering. Skattedirektoratets siste melding inneholder ikke noe nytt om **fremutleie**. Ved fremutleie av lokaler fra en avgiftspliktig leietaker til en avgiftspliktig fremleietaker er det avgjørende for å unngå justeringsplikt for utleier at også fremutleier søker seg frivillig registrert i avgiftsmanntallet for sin fremutleie. 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 at leietaker ikke alltid registrerer seg for sin fremutleie av lokalene, med den konsekvens at både utleier og leietaker kan komme galt ut i sin avgiftshåndtering.

Selv om utleie til ikke avgiftspliktig leietaker umiddelbart etter fullføringen bare skjer i en kort periode, vil det ikke bare få store konsekvenser for utleiers direkte fradrag for mva på byggekostnadene, men vil også kunne påvirke senere avgiftsfradrag og dermed også senere avgiftspliktig leietakers mulighet til å reforhandle sin leiekontrakt.

Vi kan tenke oss et tilfelle der en eiendom ved fullføringen blir leid ut til ikke avgiftspliktig leietaker, og at den deretter leies ut til avgiftspliktig leietaker i noen år, for senere å bli stående tom. Utleier vil ikke ha krav på fradrag før det kommer inn en avgiftspliktig leietaker. Det kan da kreves oppjustering av avgiftsfradraget med ti prosent av opprinnelig avgiftskostnad pr. år i de årene eiendommen leies ut til avgiftspliktig leietaker. Når eiendommen etterpå blir stående tom, har utleier ikke krav på fradrag/fortsatt oppjustering. Også dette er en følge av at tomme lokaler anses som en videreføring av den bruken som skjedde ved fullføringen.

Slik vi forstår Skattedirektoratets siste melding, vil det i enkelte situasjoner være mulig å tilpasse seg ved at den avgiftspliktige leietakeren i avsnittet over fremdeles har en juridisk rett til å bruke lokalene og betale leie selv om leietaker rent fysisk har flyttet ut. På den måten oppnås det at lokalene fremdeles anses som utleid til avgiftspliktig virksomhet og utleier kan fortsatt fakturere leietaker med tillegg av mva og foreta oppjustering av avgiftsfradraget.

Nyoppførte lokaler som står tomme i en innledende periode

Blir en eiendom ved fullføringen stående tom i en periode, har utleier normalt ikke kunnet fradragsføre merverdiavgift fortløpende under oppføringen av eiendommen.

Hvis utleier får på plass avgiftspliktig leietaker innen seks måneder fra fullføringen, vil utleier kunne søke om såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør for byggekostnadene og på den måten få avgiften tilbakebetalt i en samlet sum. «Den innledende ikke-bruken reduserer ikke fradraget», som Skattedirektoratet uttrykker det i sin melding av 4. juli. Det er imidlertid viktig å være klar over at direktoratet i den samme meldingen kommer med en **ny tolkning av når lokalene anses for utleid**. Tidligere har det vært slik at det var tilstrekkelig for å oppnå tilbakegående avgiftsoppgjør at det var signert leiekontrakt. Direktora-



TOM EIENDOM: Blir en eiendom ved fullføringen stående tom i en periode, har utleier normalt ikke kunnet fradragsføre merverdiavgift fortløpende under oppføringen av eiendommen.

tet skriver nå at lokalene først anses utleid når det foreligger en virksom eller effektivt leieavtale. Og videre at det innebærer at leietaker er gitt juridisk rett til å bruke lokalene og har en plikt til å betale leie. Leietaker trenger imidlertid ikke fysisk ha tatt lokalene i bruk.

Slik vi forstår direktoratet er det fremdeles tilstrekkelig for å oppnå løpende fradrag i byggeperioden at det er signert leiekontrakt med leietaker som skal bruke lokalene i avgiftspliktig virksomhet. Innstrammingen gjelder tilbakegående avgiftsoppgjør der det ikke er tilstrekkelig med en inngått leiekontrakt; leiekontrakten må også være utført eller virksom innen seks måneder fra fullføringen av lokalene. Som den observante leser muligens har fanget opp, har vi på dette punktet en noe annen forståelse av Skattedirektoratets melding fra i sommer enn artikkelforfatteren i forrige nummer av Revisjon og Regnskap. Slik vi leser den artikkelen, sås det der tvil om at det er krav på løpende fradrag i byggeperioden fra tidspunktet for inngåelse av leiekontrakt. Vi kan ikke se at det er grunnlag for en slik innskrenkende fortolkning i Skattedirektoratets siste melding.

Blir lokalene stående uten at det foreligger virksom leiekontrakt i mer enn seks måneder, har utleier ikke lenger krav på tilbakegående oppgjør, men må foreta en årlig oppjustering av fradraget for merverdiavgift med ti prosent av opprinnelig avgiftskostnad pr. år fra lokalene blir leid ut til avgiftspliktig leietaker. Justeringsreglene innebærer i dette tilfellet at utleier går glipp av ti prosent fradrag for hvert år lokalene blir stående tomme etter fullføringen og at utleier får en betydelig likviditetsmessig belastning ved at avgiftsfradraget gis i rater over ti år, og ikke direkte. Også for å oppnå justering skriver direktoratet at det er et krav om utført leiekontrakt.

For å oppnå mest mulig avgiftsfradrag fortest mulig har det vært praksis for å avvente fullføringen av utleiebygg/deler av utleiebygg til leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker er på plass. Det er lagt til grunn at avgiftsfradraget da vil kunne kreves tilbakebetalt i en samlet sum gjennom reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør, og det unngås nedjustering i en eventuell fremtidig periode med tomme lokaler.

Skattedirektoratets melding av 4. juli innebærer en betydelig innstramming av denne praksisen. Direktoratet skriver at i den grad et nybygg fremstår som én kapitalvare, vil en midlertidig brukstillatelse for ett utleielokale i bygget anses som igangsetting av justeringsperioden for hele bygget. Seksmånedersfristen begynner dermed å løpe for hele bygget ved første brukstillatelse og muligheten for å oppnå tilbakegående avgiftsoppgjør for de deler av bygget som ved fristens utløp ikke har et virksomt leieforhold, vil ikke lenger være til stede. Utleier er henvist til å bruke justeringsreglene og få refundert avgiften i årlige rater til utløpet av justeringsperioden. Samtidig legger direktoratet til grunn at det skal svært mye til før noe som byggeteknisk, funksjonelt og kommersielt fremstår som ett nybygg kan defineres som flere kapitalvarer. Det uttales at oppsplitting av et nybygg i flere kapitalvarer normalt bare kan skje hvor det innenfor bygget foreligger flere selvstendige prosjekter. Hva som nærmere ligger i dette, gjenstår å se, men direktoratet legger føringer på at det skal svært mye til før et nybygg kan anses å bestå av flere prosjekter og dermed flere kapitalvarer med egne justeringsløp. Det vil si at det i avgiftsrettslig sammenheng ofte ikke er mulig å dele opp ferdigstillelsen av ulike lokaler i et nybygg i tråd med at det inngås leiekontrakter. Avventing av ferdigstillelse vil imidlertid fremdeles kunne være relevant for bygg med bare én leietaker.