

Slutt på momsfelle ved frivillig utleieregistrering?



Artikkelen er forfattet av:

Senioradvokat
Maj Hines Grape
Advokatfirmaet Grette DA

Skatteetaten har varslet om endret praksis knyttet til regelverket om frivillig registrering for avgiftspliktig utleie av fast eiendom. Det er på høy tid!

Dette etter at det har blitt kjent at flere bønder har havnet i en velkjent momsfelle knyttet til slik utleie. Skatteetaten begrenser foreløpig praksisendringen til bønder som i samdrift leier ut driftsbygning til andre bønder i samdriften. Skatteetatens «løsning» er at utleie av driftsbygning i samdrift ikke lenger skal anses som utleie av fast eiendom, men som en særskilt driftsform som avviker fra ordinær utleie.

Skatteetaten har inntil landbruksnæringen kom på banen, ikke vist nevneverdig engasjement for å rydde opp i momsfellen knyttet til frivillig utleieregistrering. I tillegg til at praksisendringen overfor bøndene også bør kunne påberopes av andre næringsdrivende som driver virksomhet i fellesskap med andre, bør tiden nå være moden for en opprydning i et regelverk og en praksis som inviterer til feil. Skatteetaten bekrefter at Finansdepartementet har bedt Skatteetaten vurdere muligheten for å endre reglene og fjerne momsfellen også for andre næringsdrivende.

Frivillig registrering

I snart 11 år har et utall næringsdrivende utleiende, på samme måte som bøndene,

havnet i en etter hvert velkjent momsfelle ved å fradragsføre moms på kostnader ved fast eiendom som leies ut, uten at det er satt et særskilt kryss på skjemaet som gjelder meldinger til Merverdiavgiftsregisteret.

Ordningen med frivillig registrering ble innført i 2001. Bestemmelsen, inntatt i merverdiavgiftslovens § 2–3 (1) (tidligere forskrift nr. 117), lyder som følger:

«Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg, kan frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom bygget eller anlegget brukes

- I virksomhet som er registrert etter denne loven,
- Av offentlig virksomhet der øverste myndighet er kommunestyre, fylkesting eller annet styre eller råd etter kommuneloven eller kommunal særlovgivning,
- Av interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller kommunal særlovgivning.»

Ved særskilt registrering for utleie oppnås at utleier kan fradragsføre merverdiavgift på investeringer og vedlikehold av leieobjektet. Momsfellen oppstår ofte ved at næringsdrivende som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for annen avgiftspliktig virksomhet, innretter seg som om registreringen i Merverdiavgiftsregisteret også omfatter utleievirksomheten. Etter som avgiftspliktig utleievirksomhet oppnås gjennom en særskilt registrering i Merverdiavgiftsregisteret, er ikke dette tilstrekkelig. Andre næringsdrivende har korrekt søkt om særskilt frivillig registrering for utleie, men har opplevd å miste fradragsrett som følge av at de har søkt for sent.

Det spesielle med momsfellen knyttet til frivillig registrering er at de næringsdrivende ikke har oppnådd noen fordel ved å gjøre

feil, men at de tvert imot mister en fradragsrett som lovverket var ment å sikre. Ordningen ble innført for å likestille næringsdrivende i leide og eide lokaler. I begge tilfeller bør det foreligge fradragsrett for merverdiavgift på kostnader til lokaler som benyttes i avgiftspliktig virksomhet. Staten har, gjennom krav mot de næringsdrivende om tilbakebetaling av tidligere fradragsført merverdiavgift, oppnådd betydelige ekstrainntekter.

Betydning for andre næringsdrivende?

Skattedirektoratets endrede praksis overfor bønder i samdrift er omtalt i et felleskriv til skattekontorene av 18. mai i år. I brevet fremgår at Skattedirektoratet, «etter en nærmere vurdering av de helt spesielle forhold som gjør seg gjeldende i samdriftstilfellene», har kommet til at bonden som utgangspunkt ikke kan anses å drive utleie av driftsbygning til samdriften. Det fremgår at virksomhet i samdrift skal anses som en særskilt driftsform som avviker fra andre virksomheter som driver med utleie av fast eiendom. Skattedirektoratet trekker særlig frem landbrukspolitiske hensyn som kravet om rasjonalisering av jordbruket, herunder hensynet til mest mulig effektiv kjøtt- og melkeproduksjon og økte melkekvoter.

Når det gjelder utleie av driftsbygninger som inngår i samdrift, fremhever Skattedirektoratet at ettersom innbetalingene fra den enkelte deltaker som hovedregel er begrenset til å dekke renter og avdrag, og ikke påslag eller fortjeneste til den som eier driftsbygningen, fremstår innbetalingen som en felles finansiering av kostnadene knyttet til driftsbygningen og ikke som et leievederlag. Skattedirektoratet mener at samdriftsformen da skiller seg fra et ordinært leieforhold, og at betalingen fra hver enkelt deltaker i samdriften til eier av driftsbygningen, som hovedregel ikke skal anses som leievederlag.

Skattedirektoratet reserverer seg for at det i enkelte unntakstilfeller kan tenkes situasjoner der samdriften er innrettet slik at det likevel må anses å foreligge et leieforhold. Det nevnes spesielt situasjoner der det er inngått separat leieavtale om fast eiendom, tilfeller der eiendomsmassen i samdriften er skilt ut i et eget eiendoms-selskap og/eller der samdriften er organisert gjennom et aksjeselskap.

Av provenymessige hensyn ønsker skatteetaten naturlig nok at nedslagsfeltet for den varslede praksisendringen skal begrenses mest mulig. Som følge av dette trekker Skattedirektoratet særlig frem «de helt spesielle forhold» i landbruket. Skatteetaten har imidlertid ikke anledning til å praktisere regelverket ulikt overfor ulike bransjer eller grupper av næringsdrivende. Dersom de faktiske forhold er identiske, er Skatteetaten henvist til å praktisere regelverket på samme måte overfor alle bransjer. Det er ikke skatteetatens oppgave å ivareta landbrukspolitiske hensyn.

Det er opplagt at det innen samdrift i landbruket foreligger en stor grad av samarbeid og fellesskap mellom aktørene som deltar i samdriften. Det er imidlertid vanskelig å komme forbi at den deltakeren som fører opp en eller flere driftsbygninger, og leier ut disse til de øvrige deltakerne i samdriften, leier ut fast eiendom. En typisk samdriftsavtale vil som regel også inneholde egne bestemmelser om utleie av fast eiendom.

Skatteetatens praksisendring overfor bønder i samdrift bør derfor kunne påberopes av andre næringsdrivende. Også i andre bransjer forekommer det driftsformer der fellesskap og samarbeid er sentralt for driften. Det må også for disse kunne argumenteres med fradragsrett ut fra en vurdering av at aktørene bidrar til hverandres avgiftspliktige virksomhet.

Dette vil typisk være aktuelt ved ulike interessefellesskap, lag og foreninger, f.eks. privat infrastruktur med flere private eiere. Man kan imidlertid også tenke seg at andre mer ordinære leietakere i et bygg, der ulike virksomheter utfyller og bidrar til hverandres omsetning, f.eks. flere leietakere i et bransjebygg, også bør kunne argumentere med fradragsrett uavhengig av hvorvidt det foreligger frivillig registrering for utleie.

Rettsikkerhetsproblem

I de snart 11 årene hvor ordningen med frivillig registrering for utleie har eksistert,



ENDRET PRAKSIS: Skatteetaten varsler om endret praksis knyttet til regelverket om frivillig registrering for avgiftspliktig utleie av fast eiendom etter at flere bønder havnet i en velkjent momsfelle knyttet til slik utleie.

har det ikke vært mulig å avdekke hvorvidt en næringsdrivende er korrekt registrert gjennom oppslag i offentlige registre, firmaattest fra Brønnøysund etc. Den eneste opplysningen som er offentlig tilgjengelig, er hvorvidt den næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, dvs. ikke hvorvidt det foreligger særskilt registrering for utleievirksomhet. Dette har resultert i at en rekke næringsdrivende har vært i den tro at deres registreringsforhold har vært i orden ved at det har vært registrert med bransjekode utleie av fast eiendom og/eller at de har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Flere har derfor fått seg en overraskelse når skatteetatens kontrollører har påvist manglende *frivillig tilleggsregistrering* for utleie.

På tross av gjentatte henvendelser fra Narf og rådgivere i bransjen, har Skatteetaten fortsatt ikke gjort det mulig å avdekke hvorvidt en næringsdrivende er frivillig registrert ved oppslag i Brønnøysundregistrene. Den eneste muligheten for å avklare frivillig registrering, er ved å ringe Skatteopplysningen, eller ved å bestille særskilt registerutskrift fra Merverdiavgiftsregisteret.

Det største problemet med dagens ordning er at den virker villedende ved at de næringsdrivende ikke gis grunn til å mistenke at noe er galt med gjeldende registrering. Så lenge registeropplysningene i Brønnøysund er begrenset til å angi hvorvidt virksomheten er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, gjerne også med bransjekode og formål Utleie av fast eiendom, har

ikke de næringsdrivende noen grunn til å betvile at gjeldende registrering er i orden.

Regelverket bør endres

Skatteetaten har annonsert at fast eiendom skal være et fokusområde i tiden fremover. Når Skatteetaten lanserer fokusområder, innebærer det normalt økt fokus og ressursbruk på kontrolltiltak. For aktører innen næringseiendom, er det en kjent sak at avgiftsmyndighetene gjennom flere år har hentet betydelige inntekter på momsfellen knyttet til utleie av fast eiendom. At skatteetaten etter så mange år, på tross av gjentatte henvendelser, ikke har funnet grunn til å bidra til større notoritet rundt ordningen med frivillig registrering, bidrar til mistanke om at avgiftsmyndighetene kan ha en egeninteresse i at mange næringsdrivende havner i denne fellen.

Dersom Skatteetaten med satsingen på fast eiendom planlegger å opprettholde fokuset på formalfeil og utvise samme rigide holdning overfor alle andre næringsdrivende utleiere enn bønder, er dette et forhold som kan bidra til å svekke skattemoralen. Skatteetaten bør heller bruke sine ressurser på aktører som bevisst unndrar skatt og avgift.

Ettersom Finansdepartementet nå har bedt Skatteetaten vurdere om reglene knyttet til frivillig registrering for utleie kan og bør endres, er tidspunktet feil for en satsing på formalfeil. Tiden bør tvert imot være inne for at regelverket forenkles og at momsfellen fjernes for alle næringsdrivende utleiere.