

## Større byggeprosjekter:

# Direkte fradrag vs. justering av merverdiavgift



Artikkelen er forfattet av:

Senioradvokat  
Marit Bonnevie Wollebæk  
Advokatfirmaet Haavind

Finansdepartementet trekker tilbake deler av Skattedirektoratets omstridte melding fra i fjor sommer.

Skattedirektoratet kom for et drøyt år siden med en uttalelse som blant annet strammet kraftig inn på mulighetene for direkte fradrag for mva i større utbyggingsprosjekter (SKD melding 8/2011 av 4. juli 2011). Utbygger ble henvist til å benytte seg av justeringsreglene som kan gi mindre samlet fradrag og uansett er likviditetsmessig mindre gunstig. Etter betydelig påtrykk fra bransjen utsatte direktoratet iverksettelsen av de to mest kontroversielle punktene i uttalelsen. I sommer har Finansdepartementet bedt direktoratet om å revidere deler av sin tidligere uttalelse slik at det nå er en betydelig mindre risiko for å tape avgiftskroner i større prosjekter. (Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 8. juni 2012)

Skattedirektoratets melding fra i fjor sommer er omhandlet i flere tidligere artikler i Revisjon og Regnskap, se «Dårligere rammevilkår for utleiere av fast eiendom» av Ivan Skjæveland og «Endringer i leieforhold og avgift» av Marit Bonnevie Wollebæk i henholdsvis nr. 6 og nr. 7 2011. I denne artikkelen er derfor hovedfokuset på

de delene av direktoratets melding som Finansdepartementet nå har trukket tilbake.

### Direkte fradrag gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør vs. justeringsrett

Den praktiske hovedregelen ved utleie av næringslokaler er at utleier har søkt om frivillig registrering i avgiftsregisteret etter mval. § 2-3, første ledd. Lokaler som leies ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet, vil da omfattes av avgiftsplikten og utleier vil kunne oppnå fradrag for mva på anskaffelser til næringslokalene. Fullt fradrag forutsetter at lokalene er fullt ut utleid til avgiftspliktig bruk. Delvis avgiftspliktig bruk, gir krav på delvis fradrag.

For å oppnå løpende fradrag for mva i byggeperioden, er det tilstrekkelig at det er *inngått* leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker. Dersom utbygger får leiekontrakten på plass i løpet av byggeperioden, kan det kreves løpende fradrag for anskaffelser fremover i tid. For allerede påløpte kostnader kan det med grunnlag i den inngåtte leiekontrakten søkes om tilbakegående oppgjør.

I de tilfellene leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker ikke er inngått i løpet av byggeperioden, krever MVA-forskriften § 8-6-2 at *byggetiltaket/kapitalvaren* må være *leid ut* innen seks måneder etter *fullføring* for at utbygger skal kunne kreve tilbakegående avgiftsoppgjør. Videre er det et krav at lokalene ikke i mellomtiden er tatt i bruk til ikke-avgiftspliktig formål. Det er forståelsen av vilkårene for slikt tilbakegående oppgjør Finansdepartementet klargjorde i sitt brev og som vi kommer nærmere tilbake til nedenfor.

En utbygger som verken er i posisjon til å oppnå løpende fradrag i byggeperioden eller til å få direkte fradrag gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør, er henvist til å bruke justeringsretten. Justeringsreglene er ment å bidra til at fradragets omfang skal reflektere bruken av eiendommen over tid. I korte trekk går reglene ut på at utbygger vil kunne oppnå delvis fradrag dersom lokalene i løpet av en 10-årsperiode etter ferdigstillelsen tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Utbygger kan i et slikt tilfelle hente ut 10 % av avgiftsfradraget pr. år for den gjenværende delen av justeringsperioden, dvs. 10 år fra fullføringen.

Fristregelen for tilbakegående avgiftsoppgjør innebærer at utleier risikerer å gå glipp av 10 % 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 inntil ti år, og ikke direkte.

Skattedirektoratet kom i fjor sommer til at 6-månedersfristen for tilbakegående oppgjør normalt begynte å løpe for hele bygget når det forelå brukstillatelse for ett lokale. Da var med andre ord hele prosjektet fullført etter direktoratets tolkning av reglene. Det innebar en betydelig innstramming i muligheten for direkte fradrag for byggeprosjekter som ble ferdigstilt i flere trinn.

Ved oppføring av for eksempel kontorbygg eller kjøpesentre er det vanlig at det gis brukstillatelse til for eksempel første etasje, mens det fremdeles pågår byggearbeider i de øvrige etasjene. Skattedirektoratets tolkning av reglene medførte at utleie av ett lokale – for eksempel en parkeringskjeller – i et større bygg kunne stenge for retten til direkte fradrag for resten av bygget.

# Avgift

Avgiftsreglene slik direktoratet tolket dem, kunne dermed bidra til en både bedriftsøkonomisk og samfunnsøkonomisk uheldig praksis ved at parkeringskjelleren ikke ble tatt i bruk før hele prosjektet sto ferdig.

Finansdepartementet har nå (i brev til Skattedirektoratet 8. juni 2012) konkludert med at direktoratets forståelse av regelverket ikke er hensiktsmessig. Departementet har dermed kommet bransjen i møte når det gjelder det mest sentrale spørsmålet, nemlig *når* fristen skal begynne å løpe. Selve fristen på 6 måneder og at det innen denne fristen må foreligge en «effektuert leiekontrakt», endres ikke.

## Når fristen begynner å løpe – et spørsmål om én eller flere kapitalvarer

Reglene om tilbakegående oppgjør er knyttet til justeringsreglene ved at det er justeringsreglenes definisjon av byggetiltak, også omtalt som kapitalvare, og fullføringstidspunkt som bestemmer når 6-månedersfristen for tilbakegående avgiftsoppgjør begynner å løpe.

Finansdepartementet skiller systematisk i sitt brev mellom spørsmålet om når fullføring skjer og hva som er en eller flere kapitalvarer, før det på siste side av den seks sider lange og nokså komplekse drøftelsen erkjenner at «Spørsmålet om når fullføring skjer, er samtidig et spørsmål om hva som fullføres.»

Fullføringstidspunktet for en kapitalvare/et byggetiltak etter justeringsreglene er når det foreligger midlertidig brukstillatelse, ferdigattest eller når lokalene faktisk tas i bruk, jf. mval. § 9-4, andre ledd. Spørsmålet er altså hva som skal regnes som ett og samme byggetiltak/kapitalvare. Hver kapitalvare/hvert byggetiltak har sitt eget fullføringstidspunkt og dermed sin egen justeringsperiode og også sitt eget utgangspunkt for 6-månedersfristen for når byggetiltaket må være utleid for å oppnå tilbakegående avgiftsoppgjør.

### *Ett prosjekt, flere kapitalvarer*

Slik vi leser departementet, går det langt i å akseptere den praksisen som har vært i bransjen med å dele opp større utbyggingsprosjekter i ulike kapitalvarer i de tilfellene der det gis midlertidig brukstillatelse for deler av utbyggingen. Det er det motsatte utgangspunktet av det direktoratet tok i fjor sommer og fjerner langt på vei de uheldige økonomiske konsekven-

sene av direktoratets tolkning. Finansdepartementet viser i den sammenheng til justeringsreglenes formål om å regulere fradragretten ut fra den reelle, faktiske bruken av kapitalvaren over de 10 årene justeringsperioden løper etter anskaffelsen. I denne sammenheng påpeker departementet blant annet at:

- Skattedirektoratets avgrensning ville gi uheldige effekter i form av tapt rett til direkte fradrag (tilbakegående avgiftsoppgjør).
- Bruk av separate justeringsperioder for ulike deler av et bygg vil gi et fradrag som best reflekterer bruken i avgiftspliktig virksomhet over tid.
- Problemstillingen med trinnsvis ferdigstilling vil ofte knytte seg til utleiebygg hvor regelverket allerede i dag oppstiller strenge dokumentasjonskrav og legger opp til at det vil løpe ulike justeringsperioder for ulike deler av et bygg. Skattedirektoratets tolkning innebar da ingen nevneverdig forenkling for utbyggere, slik uttalelsen var ment å bidra til.
- Næringsdrivende utbyggere vil ha et betydelig økonomisk incitament til å få sine lokaler utleid så tidlig som mulig, både for å få avkastning i form av leie, men også for å få fradrag for avgift på oppføringskostnadene gjennom reglene om tilbakegående oppgjør.

Det siste momentet over kan vanskelig leses som noe annet enn en erkjennelse av at utbyggere ikke har noen som helst nytte

av å sitte med tomme lokaler etter ferdigstilling. Den mest naturlige konsekvensen av dette hadde etter vårt syn vært å fjerne 6-månedersregelen i sin helhet, men det er altså ikke gjort.

Finansdepartementet oppsummerer med at: «... bygg kan anses å bestå av flere kapitalvarer, slik at bygg som utvikles gradvis, må kunne anses å bli fullført gradvis.»

### *Ett prosjekt, én kapitalvare*

Det er imidlertid viktig å ha med seg at Finansdepartementet også holder fast ved sin tidligere uttalelse fra 2007 (Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007) der det gis uttrykk for at ett utbyggingsprosjekt i utgangspunktet vil være én kapitalvare. I disse tilfellene begynner justeringsperioden å løpe når det siste lokalet er fullført, altså også dette motsatt av hva direktoratet uttalte i fjor sommer. Dermed vil det etter departementets uttalelse være enklere for utbygger å ha alle lokalene utleid innen 6-månedersfristen slik at det kan oppnås direkte fradrag gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør for hele prosjektet.

Det er mulig å se for seg et utbyggingsprosjekt som er én kapitalvare, og der leietaker flytter inn i første etasje i for eksempel 2012, mens andre etasje først er ferdig og leietaker flytter inn i 2013. Slik vi forstår departementet, vil det kunne søkes om tilbakegående oppgjør for første etasje når det er *inngått* leiekontrakt for 1. etasje og



**STRAMMET INN:** Skattedirektoratet kom for et drøyt år siden med en uttalelse som blant annet strammet kraftig inn på mulighetene for direkte fradrag for mva i større utbyggingsprosjekter.

tilbakegående oppgjør for 2. etasje forutsatt at leieforholdet for denne etasjen er *effektuert* innen 6 måneder etter fullføring. Vi kommer nærmere tilbake til kravet om effektuert leiekontrakt nedenfor. Etter departementets uttalelse løper justeringsperioden i dette eksempelet først fra 2013 og lokalene i første etasje får i realiteten et 11-årsperspektiv fra de leies ut før justeringsperioden er ferdig. Blant annet av den grunn vil det derfor normalt lønne seg for utbygger at prosjektet anses som flere kapitalvarer.

*Når er et prosjekt én kapitalvare og når er det flere kapitalvarer*

Om et utbyggingsprosjekt utgjør én eller flere kapitalvarer, vil måtte vurderes konkret. Om dette uttaler departementet: «Momenter knyttet til selve byggeprosjektet, som at utbyggingen dekkes eller ikke dekkes av samme byggetillatelse eller samme hovedentreprise, vil kunne få betydning for vurderingen av om det foreligger en eller flere kapitalvarer. Det samme gjelder konkrete forhold knyttet til ferdigstillingen og oppstart av virksomhet (bruken av lokaler).» Slik vi leser departementet, gis det her uttrykk for at dersom enkeltlokaler faktisk tas i bruk, vil det være et sterkt argument for at disse lokalene er en egen kapitalvare. Også tidsaspektet trekkes frem, men da i sammenheng med

at utbygging som i utgangspunktet er ett byggetiltak, vil kunne deles opp ved utsettelser, stans mv. Samtidig advares det mot en kunstig oppdeling av byggetiltak for å omgå reglene. For å begrense mulighetene for at det ved et mulig fremtidig boketter-syn stilles spørsmål ved den avgiftsbehandlingen som er foretatt, er det fornuftig å kunne dokumentere den vurderingen som er gjort av om utbyggingen er ett eller flere byggetiltak.

### Fristavbrytelse ved effektuert leiekontrakt

Når det gjelder den konkrete avbrytelse av 6-månedersfristen, var praksis tidligere at det, på samme måte som for fradragsett i byggeperioden, var tilstrekkelig å ha *inngått* leiekontrakt. Da ble lokalene ansett som *leid ut* etter forskriftens bestemmelse. I fjor sommer strammet Skattedirektoratet inn på denne praksisen og uttrykte at det må foreligge en *effektuert leiekontrakt* for å avbryte fristen. Finansdepartementet gjør ingen endringer i Skattedirektoratets tolkning på dette punktet, og direktoratet har i en artikkel fra 13. juni i år presisert at kravet til effektuert leiekontrakt opprettholdes.

En effektuert leiekontrakt foreligger i henhold til Skattedirektoratets uttalelse fra i fjor sommer når leietaker har fått juridisk rett til

å bruke lokalene og har en plikt til å betale leie for disse. Det er ikke et krav at leietaker rent faktisk har tatt lokalene i bruk.

Dersom 6-månedersfristen for et lokale rent faktisk har startet sitt løp, dvs. byggetiltaket er fullført, er det altså ikke lenger nok for å oppnå tilbakegående avgiftsoppgjør å inngå en skriftlig leiekontrakt med mindre også leieperioden starter innen fristens utløp. Et alternativ kan da i noen tilfeller være å avvente fullføringen av lokalene, slik at et effektuert leieforhold er på plass innen 6-månedersfristen.

Også kravet til effektuert leiekontrakt ble stilt i bero av Skattedirektoratet i påvente av Finansdepartementets vurdering. Etter det vi kjenner til er det verken fra direktoratets eller departementets side sagt noe om når den strengere tolkingen av reglene gjelder fra. Etter vår vurdering er det gode argumenter for å kunne nå frem med at kravet til effektuert leiekontrakt tidligst kan gjelde fra Finansdepartementets brev av 8. juni 2012. Det er imidlertid viktig å sørge for at selve søknaden om tilbakegående oppgjør er behandlet av skattekontoret innen tre år fra fullføringen av det aktuelle byggetiltaket. Hvis ikke risikerer utbygger likevel å miste retten til direkte fradrag på grunn av foreldelse.

# Overføring av justeringsposisjoner via hjelpeselskap

**Ved fisjonfusjon av fast eiendom oppstår særlige utfordringer ved overføring av justeringsplikt/rett for inngående merverdiavgift. Skattedirektoratet har sendt ut et høringsforslag om endring av reglene, men løser forslaget problemet?**



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Frode Heggdal Larsen  
Partner Bing Hodneland  
advokatselskap

Overdragelse av fast eiendom utløser justeringsplikt. Det innebærer at fradragsett inngående merverdiavgift skal tilbakebetales til staten. Slik tilbakebetaling kan unnlates dersom erververen i stedet overtar justeringsforpliktelsen.

En mye benyttet transaksjonsform ved overdragelse av fast eiendom er såkalt

fisjonfusjon og bruk av såkalt hjelpeselskap. Ved fisjonfusjon overføres ikke den faste eiendommen direkte fra selskap A til selskap C, men ved at selskap A (ved fisjon) overdrar eiendommen til hjelpeselskap B. Deretter innlemmes hjelpeselskap B i selskap C (ved fusjon). Overdragelsen til hjelpeselskap B er således kun en kortvarig mellomstasjon før endelig overføring til