

Samdrift og utleie av fast eiendom:

# Krever like regler for alle



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Marianne Brockmann Bugge  
Advokattirmaet Harboe & Co.

**Denne oppfordringen kom fra to av medlemmene i Klagenemnda for merverdiavgift i en avgjørelse truffet 18. juni i år. Saken gjaldt et selskap som hadde drevet virksomhet med bearbeiding av papir sammen med et annet selskap i de samme lokalene og viderefakturert en del av husleien uten å være frivillig registrert<sup>1</sup>.**

Avgjørelsen tar for seg blant annet Finansdepartementets og Skattedirektoratets håndtering av sakene som gjaldt samdriftsfjøs innen landbruket, hvor direktoratet i en uttalelse fra 18. mai i år la til grunn at det ikke forelå utleie i merverdiavgiftslovens forstand.

To av nemndas medlemmer sier seg enige med klager i at reglene for utleie av fast eiendom må gjelde likt for alle og uttaler i den sammenheng:

«Det kan ikke være tvil om at når en bonde leier ut et fjøs til et annet selskap som skal drive fjøset, er dette utleie av fast eiendom, uansett om bonden selv er med-eier eller ikke. Derfor å endre reglene for samdriftsfjøs med tilbakevirkende virkning, uten samtidig tilsvarende å endre reglene for annen utleie av fast eiendom,

er en meget klar forskjellsbehandling som ikke kan være hjemlet i norsk lov.»

## Samdriftsfjøssakene

Skattedirektoratet har derimot for samdriftsfjøsene lagt til grunn at det *«ikke vil oppstå noe reelt utleieforhold mellom den bonden som eier driftsbygningen og samdriftstakerne betaler renter og avdrag på lån til oppføring mv. av driftsbygning i fellesskap og at den årlige betalingen ikke innebærer noe påslag eller fortjeneste for den bonden som eier eiendommen samdriftsfjøset står på.*

En rekke bønder som fryktet de hadde gått i «momsfella» ved at de ikke hadde krysset av for frivillig registrering for den av skattekontorene påståtte utleien, kunne ved denne «avklaringen» fra direktoratets side, puste lettet ut. De aktuelle skattekontorene som mente å ha fulgt gjeldende regelverk, ble derimot tvunget til å reversere sine vedtak, endog med tilbakevirkende kraft.

Skattedirektoratets korreks kom etter påtrykk fra høyeste hold; landbruksministeren hadde lovet sine tilhengere å rydde opp i de åpenbart urimelig firkantede reglene, og vant finansministerens gehør. Det er sjelden kost, men sikkert klokt med tanke på et forestående valg.

Det oppfattes utvilsomt som riktig og positivt blant de fleste at direktoratet griper inn og retter opp i det man oppfatter som en rigid og firkantet praktisering av regelverket. Mange har likevel reagert negativt på at denne «endringen» av praksis har blitt begrenset til kun å gjelde for bønder, og nå også medlemmer av Klagenemnda.

## Kostnadsfordeling av husleie er ikke fremleie

For di Klagenemnda var i mindretall i å mene at saken skulle likebehandles med samdriftsfjøs-tilfellene, ble saken likevel

ikke sendt tilbake slik det primært ble anført av de to medlemmene. De får imidlertid støtte fra et tredje medlem i deres sekundære standpunkt, som var at viderefakturering av husleie fra det ene selskapet, som formelt sett var leietaker, til det andre selskapet som er i samdrift og bruker fabrikklokalene sammen med dem, var en kostnadsfordeling og ikke fremleie. Det er med andre ord flertallets oppfatning.

Dette standpunktet synes som et utgangspunkt å harmonere dårlig med mindretallets primære standpunkt som var at et samdriftstilfelle «utvilsomt» må anses som et utleieforhold. I resultatet harmonerer det derimot godt med direktoratets syn og vurderinger når det gjelder samdriftsfjøs, hvor det sentrale er at felles bruk av lokaler ved samdrift ikke nødvendigvis er å betrakte som utleie i merverdiavgiftslovens forstand.

## En terskel for hva som er utleie eller fremleie

I Merverdiavgiftshåndboken, 8. utgave 2012, s. 109, defineres utleie i relasjon til reglene om frivillig registrering som følger:

«Det må altså foreligge et utleieforhold, og i dette ligger at leietaker overtar den totale bruksrettigheten til leieobjektet, slik at eksklusiv rådighet midlertidig overføres fra eier til leietaker. Et leieforhold innebærer således noe mer enn en ren bruksrett.»

Denne terskelen for hva som utgjør utleie, og som det ikke er grunn til å tro at skal vurderes annerledes ved fremleie, er etter artikkelforfatterens syn i realiteten den samme som direktoratet anvender overfor samdriftsfjøs-tilfellene. Selv om det foregår bruk av lokaler av andre enn den som eier (eventuelt leier) lokalene, skal det noe mer til enn bruken alene, for at det skal betraktes som utleie eller fremleie.

En fordeling av kostnadene knyttet til bygget, alternativt av leievederlaget, gjør det med andre ord ikke til et leie- eller frem-

<sup>1</sup> Kl.nr. 7374 AS Papirdekk.

leieforhold. I samdriftsfjøs-uttalelsen sier direktoratet om dette:

«Unntak kan imidlertid tenkes der det foreligger mer tydelige utleieavtaler med stipulert leievederlag som innebærer avanse for utleier og særskilt bruksregulering av den aktuelle bygningen.»

Når skattedirektoratet har presisert at samdriftsfjøs-uttalelsen kun gjelder for samdrift i landbruket, kan de likevel ikke underslå at uttalelsen åpenbart bygger på allerede eksisterende prinsipper slik de er redegjort for i Merverdiavgiftshåndboken og som man må kunne legge til grunn er generelle.

## Norse-dommen er gjeldende rett også for Skatteetaten

I klagenemndsavgjørelsen vises også til Norse-dommen (Gulating lagmannsretts dom av 7. januar 2009, Norse Oilfield Services AS) som grunnlag for å innrømme klager fradragrett. Norse var, som klager, ikke frivillig registrert for utleie av egne lokaler til en leverandør, men ble likevel innrømmet fradrag fordi leverandørens produkter hadde betydning for Norges avgiftspliktige omsetning.

På samme måte som lagmannsretten i denne dommen, mente klagenemndas flertall i angjeldende sak, at fabrikklokalet var et fellesområde, hvor selskapet som var leietaker, måtte ha full fradragrett for den inngående merverdiavgiften på leievederlaget fordi det benyttet seg av hele lokalet.

I Merverdiavgiftshåndboken, 8. utgave 2012, s. 549 uttaler Skattedirektoratet om dommen:

«Skattedirektoratet mener at lagmannsretten bygger på en uriktig forståelse av merverdiavgiftsloven og ber derfor skattekontorene om å se bort fra dommen.»

Om dette sier Klagenemnda i sin avgjørelse:

«Så lenge det er en rettskraftig lagmannsrettsdom, synes det for meg arrogant å hevde at dommen er feil. I så tilfelle burde den vært påanket. Så lenge dommen er rettskraftig, må Skatteetaten forholde seg til den, selv om den ikke gikk i etatens favør. Selv om det ikke dreier seg om stålrør, ser jeg klare paralleller med Norse og er enig i klagers argumenter også på dette punkt.»

Det skal her bemerkes at lagmannsrettens avgjørelse ble påanket til Høyesterett av staten, men anken ble avvist. Konsekvensen av det er, slik Klagenemnda påpeker, at lagmannsrettens dom er rettskraftig og må anses som del av gjeldende rett.

## Avgjørelsens betydning

Klagenemndas avgjørelse er interessant på flere måter. Den slår for det første fast at kostnadsfordeling er en akseptabel måte, også i merverdiavgiftsrettslig sammenheng, å håndtere utgifter på mellom samarbeidende selskaper. Med det fokus skatteetaten har hatt på fradragretten de senere årene, herunder tilordningsproblematikken, har det også vært grunn til å reise spørsmål om betydningen av dette for kostnadsfordeling i form av viderefakturering av utgifter kontra omsetning. Det er i så måte betryggende at et flertall i Klagenemnda legger til grunn en kostnadsfordeling, og at den forutsetningsvis heller ikke begrenser fradragretten.

I forhold til fradragretten føyer avgjørelsen seg videre inn i rettspraksis og særlig den senere tids domsavgjørelser som går lengre i å innrømme avgiftspliktige rett til fradrag, enn skatteetaten selv forfekter. Det må kunne stilles krav om at dette tas til følge i forvaltningen av regelverket.

Sist men ikke minst, bekrefter avgjørelsen at det foreligger en terskel for hva som kan anses som utleie eller fremleie i merverdiavgiftslovens forstand. Enhver bruk av en virksomhets lokaler, av andre enn virksomhetens egne, kan med andre ord ikke kategoriseres som et utleie- eller fremleieforhold. Det må foreligge en kvalifisert og eksklusiv bruk, og faktureringen av husleie, drifts- eller eierkostnader må være mer enn en ren kostnadsfordeling. Skattedirektoratet kan slik sett, tross egne forutsetninger, ikke hevdes å ha lykket i å gjøre disse kriteriene eksklusive for samdriftsfjøs-tilfellene. Som ledd i etatens plikt til å klargjøre regelverket og sikre likebehandling, må man nå kunne forvente at de nye reglene som er varslet for utleie av fasteierdom, gjenspeiler dette.

## Vi søker partner i Oslo

Velrenommert revisjonsselskap beliggende i Oslo sentrum søker ansvarlig revisor – som kan erstatte partner som ønsker å redusere sin arbeidsinnsats – og tre inn som partner og aksjonær. Du er i dag en revisor/seniormedarbeider med relevant praksis som har ambisjoner om å bli partner/ medaksjonær i et mindre revisjonsselskap. Kanskje du er ansvarlig revisor med egen portefølge? Vi har en spennende og interessant kundemasse.

Henvendelser behandles selvsagt konfidensielt.

For nærmere informasjon, ring 976 976 00



*SAMDRIFT: Skattedirektoratet la til grunn at det «ikke vil oppstå noe reelt utleieforhold mellom den bonden som eier driftsbygningen og samdriften».*