

Overdragelse av utleiebygg under oppføring og rehabilitering



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Frode Heggdal Larsen
Partner i Bing Hodneland
advokatselskap

Skattedirektoratet innfører et nytt avgiftsregime som kan få dramatiske konsekvenser ved overdragelse av utleiebygg under oppføring og rehabilitering.

Frivillig registrering og mva-fradrag

Virksomheter som leier ut fast eiendom, kan på visse vilkår få fradragført inngående avgift på oppføring, rehabilitering og drift av utleiebygget (frivillig registrering). Dersom et bygg under oppføring/rehabilitering blir overdratt til ny eier, utløses i utgangspunktet plikt for tidligere eier til å tilbakeføre eller justere fradragført inngående avgift. I praksis har imidlertid tidligere eier unngått tilbakeførings- og justeringsplikten ved at erververen av bygget har overtatt tilbakeføringsplikten/justeringsplikten, slik at fradragretten ikke har gått tapt. I Skattedirektoratets fellesskriv av 6. februar 2015 gis det nå anvisning på en noe mer restriktiv regelfortolkning vedrørende fradragretten for inngående avgift på slike byggetiltak når bygget skifter eier.

I Skattedirektoratets fellesskriv oppstiller direktoratet et skille mellom den avgiftsmessige behandlingen av oppførings- og rehabiliteringskostnader avhengig av om de utleide arealene er i fysisk bruk av leietakeren under rehabiliteringen, eller om leietaker ikke fysisk bruker de leide loka-

lene mens rehabiliteringen pågår. Denne sondringen som Skattedirektoratet gir anvisning på, kan innebære dramatiske avgiftsmessige konsekvenser. Uttalelsen i fellesskrivet gjelder konkret fisjon, men vil også gjelde ved ordinære innmatsalg, fusjoner og ved omdanning.

Skattedirektoratet innfører et krav for fradragrett om at leietakeren er fysisk til stede under byggetiltaket. Det kan reises spørsmål ved om dette er rettslig holdbart. Nedenfor skal vi se nærmere på enkelte sider ved dette.

Skds fellesskriv av 6. februar 2015

Fellesskrivet gjelder egentlig en upublisert bindende forhåndsuttalelse avgitt tilbake til 2013.¹ I sitt fellesskriv av 6. februar 2015 innleder Skattedirektoratet nokså treffende med at:

«Det har i ettertid vist seg at de spørsmål som ble tatt opp i uttalelsen har aktualitet. Skattedirektoratet finner det derfor hensiktsmessig å informere om direktoratets syn på de rettslige forhold som ble tatt opp i uttalelsen.»

Saken dreide seg om et eiendomsselskap som ønsket å utfisjonere sine ulike bygg i hvert sitt single-purpose-selskap som skulle stiftes ved gjennomføringen av fisjonen. Som vederlag i fisjonen ville aksjeeier i selskapet motta samtlige aksjer som ble utstedt i de nystiftede selskapene. Denne selskapsrettslige omorganiseringen skulle skje i en periode hvor det pågikk byggearbeider i flere av byggene som skulle utfisjoneres. Om dette uttalte direktoratet:

«Det ble til enhver tid gjennomført større eller mindre byggearbeider på mange av selskapets eiendommer. Det ville således kunne pågå slike arbeider i enkelte av eiendommene som ville bli skilt ut. Arbeidene kunne starte forut for vedtak om fisjon i

generalforsamlingen og strekke seg ut over tidspunktet for gjennomføring av fisjonen ved innmelding og registrering i Brønnøysund (perioden mellom vedtak og registrering benevnes «fisjonsperioden»). Det ble lagt til grunn at fisjonene ble gjennomført før byggetiltakene var fullført.

Noen av byggeprosjektene ville bli gjennomført i utleide bygg hvor leietaker var til stede i bygget og betalte leie i byggeperioden. Noen byggeprosjekter ble gjennomført i bygg hvor leiekontrakter var inngått, men hvor leietaker ikke ville flytte inn før etter at byggearbeidene var fullført etter fisjonen.»

Skattedirektoratet legger i uttalelsen til grunn at hvorvidt leietakeren er til stede i lokalene under rehabiliteringen, eller om leietaker midlertidig må flytte ut, er avgjørende for fradragretten for inngående merverdiavgift på rehabiliteringskostnadene.

Avgiftspliktig leietaker til stede

For lokaler der en avgiftspliktig leietaker er til stede i bygget hele tiden mens byggetiltaket gjennomføres, oppsummerer direktoratet sin forståelse av regelverket slik:

«Selskapet har rett til å beholde fradraget for merverdiavgift på kostnader påløpt forut for fisjonsperioden, samt rett til å fradragføre inngående merverdiavgift i fisjonsperioden på byggekostnader relatert til vedlikeholdsarbeider (ikke kapitalvare).

Selskapet har rett til å beholde fradraget for merverdiavgift på kostnader påløpt forut for fisjonsperioden, samt rett til å fradragføre inngående merverdiavgift i fisjonsperioden på byggekostnadene som utgjør en kapitalvare, så fremt det på gjennomføringstidspunktet overføres tilbakeføringsplikt til de utfisjonerte selskapene.»

¹ Skattedirektoratets upubliserte BFU av 16. desember 2013.



RETTLIG HOLDBART:

Skattedirektoratet innfører et krav for fradragsrett om at leietakeren er fysisk til stede under byggetiltaket, men er det rettslig holdbart?

Ingen leietaker til stede

For lokaler der det ikke er noen leietaker i lokalene mens byggetiltak utføres, men hvor selskapet har inngått leiekontrakt for lokalene med en avgiftspliktig leietaker som omfattes av selskapets frivillige registrering, oppsummerer direktoratet sin forståelse av regelverket slik:

«Selskapet har ikke rett til å beholde fradraget for merverdiavgift på kostnader påløpt forut for fisjonsperioden, og har ikke rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift i fisjonsperioden på byggekostnader relatert til vedlikeholdsarbeider (ikke kapitalvare).

Selskapet har ikke rett til å beholde fradraget for merverdiavgift på kostnader påløpt forut for fisjonsperioden, og ikke rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift i fisjonsperioden på byggekostnadene som utgjør en kapitalvare. Selskapets tilbakeføringsplikt kan ikke overtas, men de utfisjonnerte selskapene kan få overført rett til å justere ikke fradragsført inngående avgift på byggetiltak som utgjør en kapitalvare.»

Skattedirektoratets begrunnelse for sin rettsoppfatning

«I de tilfeller leietaker ikke var til stede i bygget, antok direktoratet at løsningen ville bli en annen. Bygget ble i disse tilfellene rent faktisk aldri tatt i bruk i utleiervirksomhet av selskapet. Etter at leiekontrakter var inngått, forelå imidlertid en indikasjon eller antakelse om at bygget vil bli tatt i bruk i virksomhet med utleie av fast eiendom. Ved vedtak om at fisjon skulle gjennomføres, ble denne antakelsen brutt. Beslutningen innebar en bruksendring (i forhold til antakelsen om utleie), og

hadde som resultat at fradragsretten for inngående merverdiavgift ble tapt, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.»

Konsekvenser av Skattedirektoratets uttalelse

Følgende eksempler kan illustrere de økonomiske effektene av direktoratets rettsoppfatning:

Gammel Eier AS eier et utleiebygg og er frivillig registrert. Bygget er under rehabilitering. Kostnadene til rehabiliteringen vil utgjøre MNOK 50 inkl. merverdiavgift. Av disse MNOK 50 utgjør fradragsberettiget inngående avgift MNOK 10. Fordelingen mellom vedlikehold og påkostning er lik. Inngående avgift på MNOK 5 gjelder vedlikehold, og MNOK 5 gjelder påkostning. Leietakeren er midlertidig flyttet ut mens rehabiliteringen pågår, og skal flytte inn igjen straks arbeidene er ferdigstilt. Underveis i rehabiliteringsperioden bestemmer Gammel Eier AS at bygget skal utfisjoneres i et single-purpose-selskap – Ny Eier AS.

Skattedirektoratets standpunkt medfører at Gammel Eier AS må tilbakeføre all inngående avgift knyttet til vedlikehold (MNOK 5). For så vidt gjelder påkostningene (MNOK 5), må også disse tilbakeføres. Grunnen til dette er at justeringsreglene ikke starter å løpe før byggetiltaket er ferdigstilt. Skattedirektoratet aksepterer imidlertid at Ny Eier AS kan overta eventuell latent fradragsrett² fra Gammel Eier AS. Ny Eier AS kan dermed overta en justeringsrettighet for inngående avgift på de påkostningene som Gammel Eier AS ikke allerede har fradragsført. Justering skjer over ti år gjennom justeringsreglene med 1/10 pr. år. Nåverdien av justeringsretten er atskillig lavere enn verdien av et direkte fradrag i byggeperioden, og vil dessuten kunne skape likviditetsutfordringer.

I en situasjon der leietakeren har operativ virksomhet i lokalene under denne rehabiliteringen, blir løsningen en annen. I et slikt tilfelle vil Gammel Eier AS beholde sitt fradrag for inngående avgift på vedlikehold (MNOK 5). For fradragsført inngående avgift på påkostningene aksepterer Skattedirektoratet at Gammel Eier AS slipper tilbakeføring dersom Ny Eier AS

overtar tilbakeføringsforpliktelsen (MNOK 5).

Tvilsomt rettslig grunnlag

Fysisk til stede eller ikke

Som det fremgår av eksemplet ovenfor, blir den avgiftsmessige belastningen dramatisk forskjellig i de to situasjonene. I de tilfellene hvor leietaker har operativ virksomhet i lokalene under rehabiliteringen, vil fradragsretten være i behold dersom det skjer fisjon, fusjon, salg eller omdanning før fullføring av byggetiltaket. I de tilfellene hvor leietaker midlertidig har flyttet ut av lokalene under rehabilitering, vil derimot fradragsretten ikke være i behold.

Det er neppe rettslig grunnlag for den sonderingen som Skattedirektoratet gir anvisning på. I begge tilfellene foreligger skriftlig signerte leiekontrakter for de aktuelle lokalene, leietakerne er avgiftsregistrerte og utleierne er frivillig registrerte. I begge tilfellene gjennomføres fisjonen før byggetiltaket er fullført og bygget legges i et nystiftet selskap hvor aksjeeier i selskapet mottar samtlige aksjer i vederlag. Det dreier seg i begge tilfellene både om selskapsrettslig og skatterettslig kontinuitet. Transaksjonene er skattefrie.

Ut ifra de nokså knappe opplysningene som er gitt i fellesskrivet, synes det å være kun en eneste faktisk forskjell på de to ulike situasjonene; nemlig hvorvidt leietakeren er fysisk «til stede» i bygget mens byggetiltaket pågår. Skattedirektoratet innfører dermed et krav om fysisk tilstedeværelse. Nedenfor ser vi nærmere på om det er rettslig grunnlag for et slikt krav.

Overtakelse av tilbakeføringsplikt

For kapitalvarer er regelen at bruksendring før fullføring av byggetiltaket utløser tilbakeføringsplikt for fradragsført inngående merverdiavgift.³ Tilbakeføringsplikten kan på visse vilkår overtas av det overtakende selskapet i fisjonen. At leietakeren må være «til stede» i bygget mens byggetiltaket pågår for at tilbakeføringsplikten kan overtas av erververen, er imidlertid ikke et vilkår som følger av lov, forskrift eller forarbeider.

For bygg/seksjoner/enheter under oppføring vil leietakerne i praksis neppe være fysisk «til stede» med operativ virksomhet i de aktuelle lokalene i byggeperioden. Det samme gjelder for mer omfattende rehabi-

² Overtagelse av latent fradragsrett fremgår ikke direkte av loven, men er hjemlet i FIN fortolkningsuttalelse 19. desember 2007 tidligere forskrift 19. desember 2007 nr. 1589 (Nr. 132). Her åpnes det for slik overtagelse for fullføring på samme måte som lovens anvisning på overtagelse av justeringsrett etter fullføring.

³ Merverdiavgiftsloven § 9-7 og Merverdiavgiftsforskriften § 9-7-1 flg.

literingsarbeider. Innføring av et slikt skjerpene vilkår om tilstedeværelse vil i realiteten derfor gjøre reglene om overtakelse av tilbakeføringsplikt til en nullitet.

For så vidt gjelder overtakelse av tilbakeføringsplikt for kapitalvarer, er det vanskelig å se at den rettsoppfatningen som Skattedirektoratet legger til grunn i fellesskrivet kan være i samsvar med gjeldende rett.

Ikke krav om effektivt leiekontrakt

I 2011⁴ la Skattedirektoratet til grunn at kun «effektuerte» leiekontrakter ga grunnlag for frivillig registrert utleiers fradragføring av merverdiavgift. Standpunktet innebar at en inngått leiekontrakt først ga grunnlag for fradragføring av inngående merverdiavgift når leietaker hadde en juridisk rett til fysisk å bruke lokalene mot en tilsvarende løpende plikt til å betale leie (også omtalt som «virksomt» eller «effektivt» leieforhold).

Tidligere ble en signert leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker ansett tilstrekkelig for å komme i fradragssposisjon. Direktoratets innføring av kravet til «effektivt» leiekontrakt medførte derfor en betydelig innstramming av tidligere praksis. Finansdepartementet var uenig med Skattedirektoratet og konkluderte i 2013⁵ med at et krav om «effektivt» leiekontrakt ikke hadde grunnlag i gjeldende rett.

Finansdepartementet uttalte at:

«Finansdepartementet er etter dette kommet til at bindende avtale er tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret om «leier ut». Etter vår vurdering er det ikke rom for å innfortolke et vilkår om at leietaker må ha en aktuell adgang til å tiltre bruken mot en løpende plikt til å betale leievederlag».

Skattedirektoratet trakk i 2014⁶ derfor tilbake kravet om «effektivt» leiekontrakt som vilkår for fradragrett.

Leier ut og tatt i bruk

I fellesskrivet av februar i år begrunner direktoratet sin regelfortolkning med at fradragretten til den frivillig registrerte utleieren er betinget av at man rent faktisk kommer i gang med utleievirksomheten. I de tilfellene hvor leietakeren ikke fysisk var «til stede» i bygget i byggeperioden, legger direktoratet til grunn at bygget ble «rent

faktisk aldri tatt i bruk i utleievirksomhet av selskapet».

Direktoratets begrunnelse synes vanskelig å forene med Finansdepartementets uttalelse vedrørende «effektivt» leiekontrakt. Det fremgår av Finansdepartementets uttalelse at utleier «leier ut» fra det tidspunktet bindende leieavtale er inngått. Utleievirksomheten må derfor anses å være i gang selv om leietaker fysisk enten ennå ikke har flyttet inn eller om leietaker er midlertidig flyttet ut i byggeperioden. Dersom det foreligger signert leiekontrakt, foreligger det ikke «tomme lokaler» i merverdiavgiftsrettslig forstand. Skattedirektoratets fellesskriv sonder derfor – helt korrekt – ikke mellom tilfeller hvor leietakeren midlertidig er flyttet ut under rehabiliteringen, tilfeller hvor det gis leiefritak i rehabiliteringsperioden og tilfeller hvor leietakeren først skal overta lokalene etter fullføring.

Omfanget av den frivillige registreringen

Det kan nevnes at det heller ikke gjelder et krav om fysisk tilstedeværelse knyttet til omfanget av den frivillige registreringen. For så vidt gjelder selve bygningen, vil denne omfattes av den frivillig registrerte utleievirksomheten selv om leietakeren aldri fysisk flytter inn. Det typiske eksemplet her er når en virksomhet leier ekstra lokaler i forbindelse med planlagt oppbeholdning, men det av ulike grunner (eksempelvis negative markedssvingninger) likevel ikke blir behov for lokalene. Leietakeren vil da normalt være forpliktet til å betale husleie med merverdiavgift i hele den avtalte leieperioden selv om innflytting aldri har skjedd. Hvis enkelte enheter (bygg, seksjon, areal i bygg) ikke skal omfattes av den frivillige registreringen, må søkeren opplyse om det i registrerings-søknaden. Også enheter som i fremtiden oppfyller vilkårene til frivillig registrering vil automatisk anses omfattet, med mindre utleier selv beslutter å holde dem utenfor den frivillige registreringen, og informerer skattekontoret om dette.⁷

Strengere enn «effektivt» leiekontrakt

Direktoratet legger riktignok til grunn at når leiekontrakter er inngått, foreligger det en indikasjon eller antagelse om at bygget vil bli tatt i bruk i avgiftspliktig virksomhet selv om leietakeren ikke fysisk er til stede i bygget under byggetiltaket.

Etter Skattedirektoratets oppfatning blir imidlertid denne antagelsen brutt på tidspunktet for gjennomføring av fisjonen.

Effekten av Skattedirektoratets synspunkt er at man beholder fradragretten ved fisjon i byggeperioden dersom leietaker er «til stede» og at man mister fradragrett dersom leietakeren ikke er «til stede». Dette til tross for at det foreligger en bindende og gyldig inngått forpliktende leieavtale og til tross for at Finansdepartementet mener at utleieren «leier ut».

Enkelte vil kunne mene at Skattedirektoratets innføring av krav om fysisk tilstedeværelse fremstår som en snik-gjeninnføring av det opphevede kravet til «effektivt» leiekontrakt.

I realiteten går Skattedirektoratet lenger enn som så. Ved effektivt leiekontrakt dreide det seg om et krav om at leietakeren måtte ha en «aktuell adgang til å tiltre bruken». Ved et krav om fysisk tilstedeværelse må leietakeren rent faktisk ha benyttet seg av denne adgangen.

Det er vanskelig å se at Skattedirektoratets rettsoppfatning er i samsvar med gjeldende rett.

Avslutning

Det er tvilsomt om det finnes tilstrekkelig rettslig grunnlag for Skattedirektoratets innføring av et krav om leietakers fysiske tilstedeværelse i bygget. Kravet vil medføre et dramatisk skille vedrørende retten til fradrag for oppførings- og rehabiliteringskostnader i en situasjon der bygget skifter eier for fullføring av byggetiltaket. Retten til fradrag vil nå være avhengig av om de utleide arealene fysisk er i bruk av leietakeren under rehabiliteringen, eller om leietaker ikke er fysisk til stede i bygget under rehabiliteringen.

Dersom Skattedirektoratets regelfortolkning skulle bli stående, må man nå være svært forsiktig med å fisjonere (fusjonere, selge, omdanne) bygg som er under oppføring/rehabilitering. Synspunktene i fellesskrivet vil kunne medføre at planlagte og forretningsmessige fornuftige transaksjoner må utsettes. Dersom man gjennomfører transaksjonen på feil tidspunkt, eller på feil måte, risikerer man å måtte tilbakeføre fradragført inngående merverdiavgift. Avgiftsreglene vil derfor kunne være helt avgjørende for valg av tidspunkt og metode for gjennomføring av eiendoms-transaksjoner.

4 SKD-melding nr. 8/2011.

5 FIN prinsipputtalelse av 17. desember 2013.

6 Skattedirektoratets fellesskriv av 16. januar 2014.

7 Se Merverdiavgiftshåndboken 10. utg. 2014 kapittel 2-3.2.