

Helomvending om merverdiavgift fra skatteetaten:

Finansielle OPS-prosjekter og frivillig registrering

Skattedirektoratet kom like før jul med en uttalelse som snur opp ned på tidligere **avgiftspraksis i forhold til finansielle OPS-prosjekter. Endringen vil, i den grad den** står seg, kunne innebære betydelige kostnadsøkninger både for private utbyggere, kommuner og fylkeskommuner.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Are Fagerhaug
Senioradvokat Advokatfirmaet Selmer

Offentlig/privat/samarbeid («OPS») har blitt mer utbredt den senere tid, og blir blant annet benyttet ved utbygging og drift av en rekke kommunale skoler, sykehjem, omsorgsboliger mv.

Det som ofte er typisk i slike prosjekter, er at det er en privat utbygger som eksempelvis får kontrakt med en kommune om å oppføre, leie ut og drifte/vedlikeholde et skolebygg over en periode på 25–40 år. Utbyggeren står normalt for finansieringen i utleieperioden, og kommunen betaler kun leie/driftskostnader. Etter leieperioden vil kommunen normalt overta skolebygget enten vederlagsfritt eller mot et avtalt vederlag.

Skattemessig har det vært viktig å fastslå om avtalekonstruksjonen er å anse som operasjonell eller finansiell leasing. Det skattemessige utgangspunktet er at i en operasjonell leasing-struktur anses OPS-selskapet skattemessig som eier av bygget gjennom leieperioden, mens i en finansiell leasing-struktur anses kommunen, og ikke OPS-selskapet, å være den skattemessige eieren av bygget i leieperioden. Normalt anses denne typen avtaler å være finansielle dersom kommunen skal overta leieobjektet vederlagsfritt etter utløpet av leieperioden, eller har en opsjon på slik overtakelse til en pris som er så gunstig at det må anses som

overveiende sannsynlig at kommunen vil overta leieobjektet.

I forhold til merverdiavgift har dette skillett ikke hatt betydning tidligere. I avgiftspraksis er det i flere bindende forhåndsuttalelser (BFUer), andre uttalelser og ved registreringer i Merverdiavgiftsregisteret lagt til grunn at leien som oppkreves anses som husleie, uavhengig av om leiestrukturen skattemessig er å anse som operasjonell eller finansiell leasing. I prosjekter hvor leietakers bruk er avgiftspliktig/kompensasjonsberettiget, innebærer dette at leieforholdet kan inngå i en frivillig registrering som utleier av bygg og anlegg, og at utbygger dermed får fradrag for merverdiavgift på oppførings- og driftskostnadene.

Ny praksis

Skattedirektoratet publiserte 23. desember 2015 en prinsipputtalelse som referer til en uttalelse de har gitt 7. desember 2015 til Skatt sør. Uttalelsen gjaldt et utbyggingsprosjekt av en skole i Kristiansand kommune hvor et OPS-selskap skulle oppføre og drifte en skole i 25 år, hvorefter kommunen skulle overta eiendommen vederlagsfritt. Spørsmålet som Skattedirektoratet skulle besvare, var om dette avgiftsrettslig var å anse som en utleieavtale, eller om kommunen var å anse som kjøper av fast eiendom både i forhold til skatt og merverdiavgift. I forhold til det konkrete prosjektet, mente Skatteetaten at resultatet ble at OPS-selskapet ikke kunne frivillig registreres som utleier, at OPS-selskapet ikke hadde fradragsrett for oppføringskostnadene for merverdiavgift, og at kommunen kunne få overført en justeringsrett som de kunne utnytte over ti år.

I uttalelsen til skatt sør gjennomgår Skattedirektoratet også deler av tidligere praksis

fra skatteetaten, hvor de blant annet uttaler at to bindende forhåndsuttalelser fra 2013 og 2014 og en veiledende uttalelse fra 2013 fra Skatt øst etter deres oppfatning er feil på dette punktet. I de tre uttalelsene fra Skatt øst var konklusjonen at prosjekter som skattemessig var å anse som finansiell lease/overdragelse, skulle anses som utleie for avgiftsformål og kunne inngå i frivillig registrert utleie. Skattedirektoratet mener Skatt øst sine vurderinger på dette punktet har vært feil og at avtaleforholdene tilsier at det må anses som overdragelse av fast eiendom og dermed ikke kan inngå i frivillig registrert utleie.

Etter det vi er kjent med har også Skatt øst i kjølvannet av dette avgitt en upublisert BFU av 14. desember 2015, hvor de



SPØRSMÅLET? Var et skoleutbyggingsprosjekt avgiftsrettslig å anse som en utleieavtale, eller var kommunen å anse som kjøper av fast eiendom både i forhold til skatt og merverdiavgift?

vurderer en utbygging av omsorgsboliger som skal leies ut til en fylkeskommune i 30 år hvoretter fylkeskommunen har rett til å overta bygget for én krone. Her viser Skatt øst til ovennevnte uttalelse fra Skattedirektoratet, og konkluderer med at avtaleforholdet skal anses som kjøp på kreditt og ikke leie, og at OPS-selskapet dermed ikke kan frivillig registreres som utleier i Merverdiavgiftsregisteret.

Konsekvenser av ny praksis

Slik vi ser det, innebærer de seneste uttalelsene en helomvending av avgiftspraksis på området, som i den grad den står seg, kan få store konsekvenser for OPS-prosjekter og innebære betydelige kostnadsøkninger både for private utbyggere, kommuner og fylkeskommuner.

Som nevnt ovenfor innebærer tidligere praksis, hvor avtaleforholdene ble klassifisert som utleie, at merverdiavgiften kunne fradragsføres av utbygger forutsatt at leietakers bruk var avgiftspliktig/kompensasjonsberettiget. Ved utleie til en kommune vil kommunens bruk normalt være kompensasjonsberettiget etter Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. («Kompensasjonsloven»), slik at kommunen også får tilbake merverdiavgiften på husleien.

Dersom avtaleforholdet derimot anses som overdragelse av fast eiendom, slik Skattedirektoratet har lagt til grunn i ovennevnte uttalelse, vil det ikke foreligge fradragsrett for OPS-selskapet (alternativt kan det være plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift). Samtidig kan det overføres en justeringsrett til kommunen, slik at kommunen kan kreve merverdiavgiften kompensert i løpet av en justeringsperiode på ti år.

Eksempelvis i et utbyggingsprosjekt hvor byggekostnadene utgjør 100 millioner kroner ekskl. mva, vil dette innebære en ekstrakostnad for OPS-selskapet på 25 millioner kroner. Samtidig vil kommunen kunne få justert tilbake merverdiavgiften over en tiårsperiode etter ferdigstilling. De totale ekstrakostnadene med finansieringen av dette vil være betydelige, da OPS-selskapet ellers ville hatt fradragsrett for merverdiavgiften allerede i byggefasen. I forhold til allerede inngåtte avtaler, vil det også kunne være en utfordring at merverdiavgiftsregningen kommer på én part (OPS-selskapet), mens det er kommunen som får kompensasjonsretten, noe som vil måtte innebære krav om reforhandling av avtaleforholdene.

Et annet spørsmål er hvilken betydning den nye praksisen vil få for eksisterende avtaleforhold som er basert på tidligere praksis. For aktører som har innhentet BFUer, er den nye praksisen uten betydning da BFUen gjelder uansett. For andre aktører som har basert seg på den tidligere etablerte praksisen, er rettsstillingen mer usikker. Vi vil mene at det er gode argumenter for at ny praksis ikke kan innebære endring i allerede igangsatte prosjekter som har basert seg på den tidligere etablerte praksisen, men vi kan ikke utelukke at skatteetaten vil hevde noe annet. I den grad det kreves endringer tilbake i tid, vil det også kunne oppstå foreldelsesproblematikk.

Overdragelse av fast eiendom eller entreprise?

En viktig problemstilling som Skattedirektoratet synes ikke å ha berørt i denne sammenhengen, er spørsmålet om alternativet til klassifiseringen som utleie er at det anses som overdragelse av fast eiendom, eller om det som utføres av OPS-selskapet egentlig er å anse som en entreprise?

Utgangspunktet i denne typen finansielle OPS-prosjekter er normalt at kommunen selv har en tomt hvor de ønsker å få satt opp et bygg etter egne spesifikasjoner og funksjonskrav, og det utlyses et anbud for å få tilbydere til å stå for oppføring og drift

av bygget. Det er i den forbindelse nærliggende at dersom man skal skjære gjennom og si at dette ikke er å anse som utleie, er avtalekonstruksjonen av en slik art at det OPS-selskapet utfører er å anse som en totalentreprise og ikke overdragelse av fast eiendom. Det må imidlertid gjøres en konkret vurdering av dette i hvert tilfelle.

Dersom avtaleforholdet blir klassifisert som en totalentreprise, vil det foreligge full avgiftsplikt/fradragsrett på OPS-selskapets hånd, samtidig som kommunen vil kunne kreve kompensasjon av avgiften etter kompensasjonsloven. Forskjellen i forhold til en utleiemodell vil da kun være tidspunktet for faktureringen av avgiften, da dette må skje senest i forbindelse med ferdigstillingen/overtakelsen av bygget ved en entreprise.

Er den nye praksisen riktig?

Etter vår vurdering er det gode rettslige argumenter for å kunne utfordre eventuelle avgjørelser som baseres på den nye praksisen.

Det er en viss logikk i at skatte- og avgiftsretten skal ha lik praksis ved vurdering av hva som anses som utleie og hva som anses som overdragelse. Grunnen til at vi likevel mener at den endrede praksisen er feil, er at merverdiavgiftsloven etter vår oppfatning bygger på andre prinsipper enn skatteloven på dette området.



Er avtaleforholdet å anse som overdragelse av fast eiendom?

Etter merverdiavgiftsloven § 3–6 bokstav b skal finansiell leasing ikke anses som en finansieringstjeneste som er unntatt merverdiavgift. Prinsippet bak bestemmelsen er at finansiell lease, selv om dette er en form for kredittkjøp, ikke skal anses som en overdragelse med en etterfølgende finansiering, men en utleietjeneste. Dette er også bekreftet av finansdepartementet i en forklæringsuttalelse fra 2001, hvor de angir at finansiell leasing skal anses som en utleietjeneste. Det samme fremgår av Merverdiavgiftshåndboken utgitt av Skattedirektoratet, hvor det fremgår at «Finansiell leasing anses som en utleietjeneste og vil være avgiftspliktig». Skattedirektoratet har også gitt tilsvarende uttalelser i forbindelse med OPS-prosjekter. I en BFU fra 13. mai 2014 uttalte direktoratet følgende:

«Etter merverdiavgiftsloven § 3–6 bokstav b anses finansiell leasing ikke som en finansieringstjeneste. Tjenesten anses som en utleietjeneste, se også Merverdiavgifts-

håndboken 10. utgave side 179 og Finansdepartementets forklæringsuttalelse av 15. juni 2001. Det vil således i relasjon til merverdiavgiften ikke være avgjørende å trekke en grense mellom finansiell og operasjonell leasing.»

Det kan synes som skatteetaten gjennom den nye praksisen mener at ovennevnte lovbestemmelse og uttalelser likevel ikke skal gjelde for finansielle OPS-prosjekter, da de anser prosjektene for å være salg på kreditt, og at dette er noe annet enn det som omtales som finansiell lease. Etter vår oppfatning er det ikke grunnlag for å trekke et slikt skille, da finansiell lease i skatterettslig forstand har blitt benyttet både om avtaler hvor leietaker skal overta leieobjektet vederlagsfritt etter utløpet av leieperioden og avtaler hvor leietaker har rett til å overta leieobjektet til en symbolsk pris. I OPS-tilfellene vil vi også påpeke at OPS-selskapet normalt har et omfattende ansvar for drift, vedlikehold og mangler på eiendommen

i en periode på mellom 25 og 40 år, og at avtalene i så måte skiller seg betydelig fra tradisjonelle kredittkjøpsavtaler.

Uforutsigbar vingling

Denne saken illustrerer nok en gang at det er utfordrende innen avgiftsretten å skulle forholde seg til en mangfoldig skatteetat. Vi betviler ikke at de aktuelle saksbehandlere mener at deres tolkning av regelverket er riktig, men for næringsdrivende, kommuner og fylkeskommuner som forsøker å innrette seg etter regelverket etter beste evne, fremstår det som uholdbart når regelverket blir tolket så forskjellig både av ulike organer og av forskjellige saksbehandlere innen samme organer. Dette særlig tatt i betraktning at de ulike tolkningsalternativene i disse tilfellene innebærer omfordeling av titalls millioner av kroner. Hensynene til forutsigbarhet for skatteyterne og konsekvent praktisering av regelverket synes i den forbindelse dessverre å bli satt i annen rekke.

Næringsdrivende «i utlandet»:

Søknadsfristen for refusjon av merverdiavgift



Artikkelen er forfattet av:

Skattejurist
Geir Tollak Bjørndal Norli
Avdeling for fastsetting, MVA,
Skatt sør (Drammen)
Artikkelen gir ikke uttrykk for skatte-
etatens offisielle syn.

Utenlandske næringsdrivende kan søke refusjon for norsk merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 10–1. Fristen er seks måneder etter utløpet av kalenderåret søknaden gjelder for. Artikkelen kommenterer praksis knyttet til foreldelsesfristens utgangspunkt.

Refusjonsordningen

Det følger av merverdiavgiftsloven § 10–1 at næringsdrivende «i utlandet», som ikke har fradragsrett etter merverdiavgiftsloven, på visse vilkår kan ha rett til *refusjon* for norsk merverdiavgift som pådras til den utenlandske virksomheten.

I merverdiavgiftsforskriften § 10–1–2 første ledd er det angitt at søknad om refusjon må sendes «senest seks måneder etter utløpet av det kalenderåret søknaden gjelder for.» Videre heter det at søknaden normalt skal gjelde en periode på minst tre måneder, og maksimalt et kalenderår. Det følger også av bestemmelsen at søknaden «kan kun omfatte merverdiavgift på varer eller tjenester som er levert i denne perioden.»

Spørsmålet blir da: Fra hvilket tidspunkt begynner søknadsfristen for refusjon å løpe?

Avgiftsmyndighetenes praktisering av søknadsfristen har ført til at flere virksomheter har fått avslag på sine søknader om refusjon.

Skattedirektoratets praksis

Skattedirektoratets praktisering av søknadsfristen fremgår av prinsipputtalelse av 14. januar 2016, som omtaler direktoratets beslutning om ikke å gjøre om et tidligere vedtak der et avslag på søknad om refusjon ble stadfestet av direktoratet grunnet foreldelse.

Saken gjaldt en utenlandsk virksomhet som 7. mai 2015 søkte om refusjon for norsk merverdiavgift. Refusjonsperioden var oppgitt til juni 2014. Søknaden gjaldt en faktura utstedt 23. juni 2014. Skattedirektoratet viste til at leveransen fakturaen omhandlet hadde funnet sted i 2013, og at søknadsfristen for leveranser i 2013 var 30. juni 2014.