

# Fellesregistrering

## – en felle for eiendomsbransjen?



Advokat  
Siri Midling Larsen  
EY Tax & Law



Advokat  
Agnete Haugerud  
Partner EY Tax & Law

I denne artikkelen setter vi et særlig fokus på avgiftsmessige konsekvenser av å melde et eiendomsselskap med utleieeiendom under oppføring eller rehabilitering ut av eller inn i fellesregistrering.

Merverdiavgift og fast eiendom har over mange år vært et område under stor utvikling. Vår erfaring er at det er krevende for eiendomsbransjen å følge det kompliserte regelverket, og ikke minst stadige endringer i skattemyndighetenes praksis. En bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet har konsekvenser for eiendomsbransjen som høyst sannsynlig vil innebære store merverdiavgiftstap om uttalelsen blir stående.

### Uttalelser om overdragelse av utleiebygg under oppføring og rehabilitering

Skattedirektoratet publiserte i 2015 to uttalelser om overdragelse av utleiebygg under oppføring og rehabilitering. Disse uttalelsene har gjort at rettstilstanden oppleves som uoversiktlig og urimelig komplisert for eiendomsbransjen. I denne artikkelen vil vi rette særlig fokus på ett av forholdene som ble tatt opp i Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse publi-

sert 15. juni 2015 (BFU 02/15), som gjelder avgiftsmessige konsekvenser av å melde et eiendomsselskap med utleieeiendom under oppføring eller rehabilitering ut av fellesregistrering.

### Sterkt kritiserte vurderinger

Vurderingene i BFU 02/15 har møtt sterk kritikk fra eiendomsbransjen og rådgivere. Konkrete saker fra Skatteetaten det siste året viser at prinsippene i direktoratets vurderinger blir fulgt opp og at uttalelser i BFU 02/15 gis anvendelse på forhold som ligger utenfor de problemstillingene BFUen direkte omhandler. Etter vårt syn strider både BFU 02/15 og flere andre uttalelser fra myndighetene mot merverdiavgiftslovens system og lovgivers intensjon.

### Overdragelse av utleiebygg under oppføring og rehabilitering Salg mv. av fast eiendom før fullføring av byggetiltak

I tilfeller der bygg/eiendom under oppføring eller rehabilitering overdras, for eksempel ved en fisjon, tilsier merverdiavgiftsloven § 9–7 annet ledd at tilbakeføring av merverdiavgift kan unngås ved at mottakeren av byggeprosjektet/kapitalvaren overtar tilbakeføringsplikten gjen-



I fellesskrivet av 6. februar 2015 oppstiller direktoratet et krav om at leietakeren har overtatt leieobjektet for at fradragført merverdiavgift kan beholdes av utleieren.

nom en skriftlig avtale. Bestemmelsen gjelder imidlertid kun for kapitalvarer som overdras, og ikke kostnader til vedlikehold.

Når det gjelder merverdiavgift på vedlikeholdskostnader, avgjøres fradragretten av om anskaffelsene er «til bruk i» avgiftsregistrert virksomhet eller ikke, jf. merverdiavgiftsloven § 8–1. Når fradrag for slike kostnader er korrekt krevd i henhold til avgiftsreglene, tilsier denne bestemmelsen at det fradragførte beløpet kan beholdes med endelig virkning.

### Skattedirektoratets uttalelser

Skattedirektoratet har i et fellesskriv fra 6. februar 2015, som omhandler overdragelse av utleiebygg under oppføring eller rehabilitering, fraveket disse prinsippene. I fellesskrivet oppstiller direktoratet et krav om at leietakeren har overtatt leieobjektet for at fradragført merverdiavgift kan beholdes av utleieren, både når det gjelder kostnader til oppføring/påkostninger og vedlikehold.

Direktoratet mener altså at det ikke er mulig å overføre tilbakeføringsplikt til mottaker dersom utleiebygg under oppføring eller rehabilitering overdras, eksempelvis gjennom fisjon. Dette fellesskrivet har vært kommentert i en tidligere artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 4 i 2015.

### Merverdiavgiften kan gå endelig tapt

I fellesskrivet gav direktoratet anvisning på at fradragført merverdiavgift på kostnader til oppføring og rehabilitering av utleiebygg må tilbakebetales til staten i tilfeller der bygget av ulike årsaker overdras før byggearbeidet er fullført og leietakere har flyttet inn. Merverdiavgiften som har påløpt før overdragelsen, vil da enten gå endelig tapt (dersom kostnadene gjelder vedlikehold som ikke omfattes av justeringsreglene) eller må hentes opp gjennom utnyttelse av rett til justering gjennom justeringsperioden som løper i ti år fra



Skattedirektoratet publiserte i 2015 to uttalelser om overdragelse av utleiebygg under oppføring og rehabilitering.

bygget blir fullført (når det gjelder kapitalvarer i form av nyoppføring/påkostninger).

Dette gjelder tilfeller der leietakeren ikke er til stede i lokalene, noe som jo er tilfellet i nyoppføringsprosjekter og svært mange rehabiliteringsprosjekter. Konsekvensen av uttalelsen er at utbygges fleksibilitet med hensyn til omorganisering eller salg i byggefasen er blitt vesentlig begrenset.

#### **Fradragsføring og utleie i samme subjekt**

Som begrunnelse for sitt syn viser direktoratet til at retten til fradragføring av merverdiavgift for en frivillig registrert utleier bygger på en forutsetning om at utleien kommer i gang i det avgiftssubjektet som har fradragført merverdiavgiften i byggeperioden.

Skattedirektoratet mener at denne forutsetningen brytes dersom eiendommen overdras til et nytt subjekt før utleien kommer i gang. Dette til tross for at bruken av bygget vil være nøyaktig den samme hos mottaker som (den planlagte bruken) hos overdrager fordi de leiekontrakter som overdrager har inngått overføres til mottaker sammen med bygget.

#### **Overdragelse innenfor fellesregistrering utløser ikke tilbakeføringsplikt**

I BFU 02/15, som ble avgitt noe senere i 2015 enn fellesskrivet, fastholdt Skattedi-

rektoratet sitt syn om at en overdragelse gjennom fisjon av utleiebygg under oppføring ville utløse plikt til å tilbakeføre fradragført merverdiavgift. Direktoratet var imidlertid enig i anmoderens anførsel om at tilbakeføringsplikt ikke ville utløses dersom fisjonen ble gjennomført ved at utleiebyggene ble overdratt til selskaper som var innlemmet i samme fellesregistrering som de overdragende selskapene før fisjon ble besluttet.

Denne konklusjonen harmonerer godt med tidligere uttalelser, basert på flere avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift, om at overdragelse av kapitalvarer innenfor en fellesregistrert enhet ikke utløser justeringsplikt for byggetiltak som er fullført forut for overdragelsen.

#### **Tilbakeføringsplikt ved utmelding av fellesregistrering**

Til tross for at BFU 02/2015 åpner for omorganisering innenfor fellesregistrering, innebærer denne BFUen og andre nyere uttalelser at avgiftssituasjonen har blitt mer komplisert for mange av aktørene i eiendomsbransjen. Dette gjelder i tilfeller der eiendomsselskaper med bygg under oppføring selges eller av andre grunner meldes ut av fellesregistrering før leietaker overtar leieobjektet. Som vi skal komme tilbake til nedenfor, tilsier Skattedirektoratets fortolkning av regelverket i BFU 02/15 at uttalelsen får betydning langt ut

over de spørsmålene som konkret var til vurdering i BFUen.

Avslutningsvis i BFU 02/15 gir Skattedirektoratet uttrykk for at hvis de overtaende selskapene blir solgt, og dermed må meldes ut av den fellesregistrerte enheten før den frivillig registrerte utleien kommer i gang, vil den fradragførte merverdiavgiften på byggekostnadene måtte tilbakebetales til staten. Den tilbakeførte merverdiavgiften vil så kunne hentes opp igjen etter utmeldingen av fellesregistreringen gjennom at selskapene som selvstendig frivillig registrerte, eller i en ny fellesregistrert enhet, vil kunne kreve fradrag for 1/10 av avgiftsbeløpet i hvert år av den ti års justeringsperioden fra fullføringen av byggetiltaket.

#### **Går et skritt lenger**

Direktoratet viser i BFU 02/15 til samme begrunnelse som i fellesskrivet av 6. februar 2015. I BFU 02/15 går man et ytterligere skritt videre og sier at en forutsetning for fradragretten i byggeperioden er at utleien kommer i gang i det avgiftssubjektet som har fradragført merverdiavgiften i byggeperioden. Hvis utleien ikke kommer i gang i samme avgiftssubjekt, mener direktoratet at fradragretten ikke er i behold.

Poenget i forhold til fellesregistrering er at direktoratet mener at et selskap som trer ut av fellesregistrering må anses som et *annet* avgiftssubjekt enn den fellesregistrerte enheten. Dermed utløses det ifølge direktoratet en plikt til å tilbakeføre/tilbakebetale fradragført avgift på byggekostnadene når et selskap meldes ut av fellesregistrering.

#### **Ikke nok?**

Etter direktoratets syn er det altså ikke tilstrekkelig at bygget hele tiden eies av det samme *rettssubjektet*, og at det er dette rettssubjektet som har inngått leiekontrakter med avgiftspliktige leietakere, som hele tiden mottar avgiftsbelagte fakturaer fra entreprenører mv. og som faktisk vil komme i gang med utleie som omfattes av frivillig registrering.

#### **Merverdiavgift på vedlikeholdskostnader går tapt**

Skattedirektoratets syn som kommer til uttrykk i BFU 02/15 vil ha dramatiske konsekvenser dersom eiendomsselskaper i fellesregistrering, med pågående rehabiliteringsprosjekt med stor vedlikeholdsandel, meldes ut av fellesregistreringen. Konse-

## Bakgrunnsretten

### Frivillig registrering for utleie av fast eiendom

Utleiere av næringseiendom kan på visse vilkår få fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring, rehabilitering og drift av utleieeiendommen gjennom frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret etter merverdiavgiftslovens § 2–3 første ledd.

Såfremt en frivillig registrert utleier har inngått leiekontrakt med en leietaker som skal bruke lokalene i sin merverdiavgiftspliktige virksomhet, kan utleier fradragføre merverdiavgift på kostnader til for eksempel rehabilitering eller oppføring for utleien kommer i gang.

### Justering av merverdiavgift

Reglene om justering av merverdiavgift innebærer at endret bruk eller overdragelse av en eiendom utløser plikt til å justere/tilbakebetale fradragført merverdiavgift dersom eiendommen har vært eller er gjenstand for ny-, om- eller påbygging og merverdiavgiften på byggekostnadene utgjør kr 100 000 eller mer (kapitalvare).

Justering av den fradragførte merverdiavgiften må foretas ved bruksendringer eller overdragelser som skjer i den ti år lange justeringsperioden etter at byggetiltaket er *fullført*. Ved endret bruk justeres merverdiavgiften årlig med inntil 1/10, men ved overdragelse av eiendom/kapitalvare må justeringsbeløpet for den resterende delen av justeringsperioden justeres/tilbakebetales samlet.

For å unngå samlet tilbakebetaling av den fradragførte merverdiavgiften kan overdrager på visse vilkår overføre plikten til justering til mottaker av eiendommen/kapitalvaren gjennom at det inngås en avtale om overføring av justeringsforpliktelsen.

Kostnader som gjelder vedlikehold, omfattes ikke av kapitalvarebegrepet, og dermed heller ikke av merverdiavgiftslovens regler om justering av merverdiavgift. Fradragretten for merverdiavgift på vedlikeholdskostnader avgjøres som utgangspunkt på anskaffelsestidspunktet – avhengig av om bygget/vedlikeholdsarbeidene er til bruk i merverdiavgiftsregistrert virksomhet. Når et byggetiltak er fullført og fullt ut tas i bruk i registrert virksomhet, beholdes fradraget med endelig virkning. Om bygget som har vært gjenstand for vedlikehold *ikke* tas i bruk i registrert virksomhet, kan merverdiavgiften på byggekostnadene verken fradragføres eller oppjusteres på et senere tidspunkt.

### Tilbakeføring av merverdiavgift

Nyoppføring/påkostninger på fast eiendom vil først anses som fullført når det er utstedt ferdigattest, midlertidig brukstillatelse eller når kapitalvaren faktisk tas i bruk. Før dette tidspunktet har justeringsperioden ikke startet opp. Justering av merverdiavgift vil ikke være aktuelt dersom en eiendom/kapitalvare overdras (ved for eksempel salg, fisjon eller fusjon) før fullførings-tidspunktet.

Merverdiavgiftsloven har imidlertid en særskilt bestemmelse i § 9–7 som regulerer overdragelse eller endret bruk av bygg og anlegg i en periode der de er under arbeid/oppføring. Bestemmelsens første ledd sier at merverdiavgift som er fradragført i byggeperioden i så fall må tilbakeføres, det vil si at hele det fradragførte beløpet skal tilbakebetales samlet til staten i den avgiftsterminen overdragelsen skjer.

Ifølge bestemmelsens annet ledd kan imidlertid plikten til å tilbakeføre merverdiavgiften overdras til mottaker av bygget/anlegget, såfremt mottakeren skal benytte bygget/anlegget i avgiftspliktig/frivillig registrert virksomhet.

På denne måten kan overdrager unngå å måtte tilbakeføre den fradragførte merverdiavgiften. Det må i så fall inngås en skriftlig avtale som tilfredsstiller merverdiavgiftforskriftens krav til innhold og form, som i det alt vesentlige tilsvarer krav til avtaler om overdragelse av justeringsplikt.

### Kort om fellesregistrering

Ifølge merverdiavgiftsloven § 2–2 tredje ledd kan to eller flere samarbeidende selskaper registreres som ett avgiftssubjekt dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Levering av varer og tjenester mellom selskapene i en slik fellesregistrering skal ikke avgiftsbelastes, noe som kan innebære økonomiske og administrative fordeler. Fellesregistrering vil også kunne ha betydning for de fellesregistrerte selskaperes fradragrett for inngående avgift.

Det viktigste hensynet bak reglene om fellesregistrering er hensynet til nøytralitet, det vil si å bidra til lik avgiftsbelastning uavhengig av om en virksomhet organiseres som ett eller flere juridiske subjekter.

kvenser av utleieselskapers utmelding av fellesregistrering i rehabiliteringsprosjekter belyses ikke direkte i BFU 02/15, da saken gjaldt et nybyggsprosjekt.

De prinsippene direktoratet gir uttrykk for i BFUen, må imidlertid nødvendigvis medføre at store avgiftsbeløp kan gå endelig tapt i rehabiliteringsprosjekter, selv om

eiendommen verken har skiftet eier eller endret bruk. Kostnader som gjelder vedlikehold/oppussing omfattes som nevnt ikke av reglene om justering av merverdiavgift, og merverdiavgift på slike kostnader kan derfor ikke oppjusteres. Merverdiavgift som må tilbakeføres som følge av utmelding av den fellesregistrerte enheten, går dermed endelig tapt.

### Konsekvenser ved utmelding av fellesregistrering

En konsekvens av direktoratets uttalelse om at utmelding av fellesregistrering medfører tilbakeføringsplikt, er at en fellesregistrering får helt motsatt virkning av det nøytraliseringshensynet som ligger bak fellesregistreringsinstituttet. Fellesregistreringen er etter BFU 02/15 blitt en avgifts-

felle, i stedet for å bidra til nøytralisering. Dette illustreres i det følgende:

### Eksempel I

Eiendomsselskap A som inngår i fellesregistrering oppfører et stort bygg som fullt ut skal leies ut til avgiftspliktige leietakere, og pådrar seg MNOK 100 i inngående avgift. Rett før bygget tas i bruk blir aksjene i A solgt, og A går dermed ut av fellesregistreringen. A blir umiddelbart frivillig registrert som selvstendig avgiftssubjekt og beregner utgående avgift på hele husleien så snart utleien kommer i gang.

Som følge av at A har hatt leiekontrakter for hele bygget før utmeldingen, har den fellesregistrerte enheten krevd fradrag for hele avgiftsbeløpet på MNOK 100. Når selskapet meldes ut av fellesregistreringen må hele avgiftsbeløpet tilbakebetales til staten. A kan gjennom justeringsperioden oppjustere merverdiavgift med MNOK 10 pr. år. Avhengig av hvilken rentesats man regner med, vil nåverdien av justeringsretten kanskje utgjøre MNOK 70 – 80, og man vil dermed «tape» MNOK 20–30 på løsningen.

Dersom byggeprosjektet i eksempelet ovenfor er et totalrehabiliteringsprosjekt der 80 % av kostnadene er å anse som vedlikehold, vil MNOK 80 gå tapt med endelig virkning, mens MNOK 2 kan oppjusteres hvert år i justeringsperioden på ti år med til sammen MNOK 20. I rehabiliteringsprosjekter blir altså konsekvensene av BFU 02/2015 enda mer dramatiske enn i nyoppføringsprosjekter.

### Konsekvenser ved innmelding i fellesregistrering

BFU 02/15 omtaler en situasjon der et utleieselskap meldes *ut* av fellesregistrering. Basert på Skattedirektoratets begrunnelse for å konkludere med at utmelding av fellesregistrering innebærer plikt til å tilbakeføre merverdiavgift – nemlig at den frivillig registrerte utleien ikke kommer i gang i samme avgiftssubjekt som har fradragført avgiften – må en naturlig konsekvens av direktoratets syn være at også *innmelding* i fellesregistrering har samme konsekvens.

Også ved innmelding i fellesregistrering endres avgiftssubjektet, noe som etter prinsippene i BFU 02/15 må bety at en innmelding i fellesregistrering av et eiendomsselskap med igangsatte byggeprosjekter

medfører at tidligere fradragført merverdiavgift må tilbakeføres.

En innmelding av et utleieselskap i en fellesregistrert enhet vil altså også få dramatiske avgiftsmessige konsekvenser: Merverdiavgift knyttet til kapitalvarer må hentes opp gjennom oppjustering av merverdiavgift i den fellesregistrerte enheten, mens avgiften på vedlikeholdskostnader går endelig tapt.

### Betydelig forskjellsbehandling

En konsekvens av BFU 02/2015 vil være at det oppstår en betydelig forskjellsbehandling mellom ulike frivillig registrerte utleiere som i det alt vesentlige er i samme situasjon.

Disse tilfeldige og urimelige konsekvensene av Skattedirektoratets vurdering, anvendt på tilfeller der selskaper meldes inn i en fellesregistrering, illustreres i eksempel II.

### Eksempel II

Hvert av eiendomsselskapene A og B har pådratt seg MNOK 10 i inngående avgift ved oppussing av hvert sitt utleiebygg. Byggene har et stort vedlikeholdsetterlep, og kostnadene består i sin helhet av vedlikeholdskostnader som ikke omfattes av merverdiavgiftslovens justeringsregler.

Både A og B har før igangsettelse av byggeprosjektet inngått leiekontrakter med en avgiftspliktig leietaker for 100 prosent av begge byggene, er frivillig registrert og fradragfører merverdiavgift løpende i byggefasen.

Begge selskapene avslutter sine byggeprosjekter på samme tidspunkt, og trer kort tid etterpå inn i en fellesregistrering. A sin leietaker overtar leieobjektet så snart byggearbeidene er avsluttet – før A og B trer inn i fellesregistreringen. B sin leietaker overtar derimot leieobjektet først et par måneder etter at byggearbeidene er avsluttet, og etter at de to selskapene har trådt inn i fellesregistreringen.

Konsekvensen av det synet som Skattedirektoratet har gitt uttrykk for i BFU 02/15 vil være at selskap A vil oppnå fullt fradrag for den inngående avgiften på MNOK 10, mens selskap B vil bli påført en endelig merverdiavgiftkostnad på MNOK 10 ved at B må tilbakebetale all den tidligere fradragførte merverdiavgiften. Den lille forskjellen i leietakernes innflyttingstidspunkt får altså helt avgjørende betydning

for avgiftsbelastningen. Dette til tross for at både A og B bruker sine bygg fullt ut i avgiftspliktig virksomhet.

### Vår vurdering av uttalelsene om overdragelse av utleiebygg

#### Skattedirektoratets regelverkstolkning gir urimelige og uheldige utslag

Eksemplene ovenfor viser at merverdiavgift på byggekostnader, som merverdiavgiftssystemet tilsier at enhver frivillig registrert utleier skal ha rett til å fradragføre, vil kunne bli en kostnad ved ut- eller innmelding i fellesregistrering mens byggeprosjekt pågår.

At avgiften blir en kostnad bare fordi selskap Bs leietaker overtok leieobjektet etter at selskapet ble innmeldt i fellesregistrering i det siste eksempelet, strider klart mot merverdiavgiftslovens system. Formålet bak reglene om frivillig registrering, nemlig avgiftsmessig nøytralitet med hensyn til om brukeren eier eller leier lokalene, vil ikke oppfylles om Skattedirektoratets syn i BFU 02/15 legges til grunn ved ut- og innmelding i fellesregistrering.

Den regelforståelsen Skatteetaten gir uttrykk for i denne BFUen vil altså gi helt tilfeldige og urimelige utslag. Mange utleiere vil dermed gå i slike «feller» som beskrives i eksemplene ovenfor. En slik konsekvens av å melde eiendomsskaper ut av eller inn i fellesregistrering vil være krevende å unngå, og fremstår som helt ulogisk og usannsynlig for de fleste.

Trolig vil bare de største eiendomsaktørene som benytter seg av profesjonelle avgiftsrådgivere være klar over fellen, og dermed være i stand til å unngå denne. Man vil dermed få en uheldig og urimelig forskjellsbehandling mellom aktører innen eiendomsbransjen.

#### Store praktiske og økonomiske konsekvenser

En rettsregel som går ut på at et frivillig registrert eiendomsselskap som trer ut av/inn i en fellesregistrering før fullføring av et byggetiltak alltid må tilbakebetale fradragført merverdiavgift, har utvilsomt store praktiske og økonomiske konsekvenser for svært mange av de aktørene som eier bygg og anlegg i Norge.

En stor andel eiendomsselskaper inngår av praktiske og internadministrative grunner i fellesregistreringer. I praksis innebærer dette at eiendomsselskapene som selges,



*Det vil ha store økonomiske konsekvenser dersom et frivillig registrert eiendomsselskap som trer ut av/inn i en fellesregistrering for fullføring av et byggetiltak, alltid må tilbakebetale fradragsført merverdiavgift.*

svært ofte trer ut av en fellesregistrering ved salget og at de ofte samtidig trer inn i en ny fellesregistrering hos kjøper. Videre er det av ulike grunner svært vanlig at eiendoms(selskaps)transaksjoner gjennomføres under en byggeprosess eller omtrent på det tidspunktet byggetiltak fullføres, og ofte på tidspunkt da samtlige eller noen lokaler ennå ikke er fullført/tatt i bruk.

### **Strider mot grunnleggende hensyn**

At en utmelding av/innmelding i fellesregistrering skal ha slike konsekvenser som Skattedirektoratet synes å mene er etter vårt syn i direkte motstrid mot avgiftsrettens grunnleggende hensyn om at det skal gis fradrag for anskaffelser til bruk i avgiftsregistrert virksomhet. Direktoratets syn strider også mot fellesregistreringsinstuttets uttalte nøytraliseringshensyn.

Verken lovtekst, forarbeider eller praksis tilsier at avgiftsmessige rettigheter som selskapene ville hatt dersom de ikke var fellesregistrert, skal fratras dem fordi de inngår i fellesregistrering. Heller ikke ved utmelding av fellesregistrering er det noen grunn til at selskaper skal miste fradragsrett for anskaffelser som, helt uavhengig av den tidligere fellesregistreringen, er til bruk i utadrettet avgiftspliktig virksomhet.

Skattedirektoratet har sågar selv i et fellesskriv av 16. juni 2014 om fellesregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør, klart påpekt at formålet med fellesregistrering er at avgiftsreglene skal virke nøytralt, uavhengig av om aktivitet er organisert i ett selskap eller i et konsern bestående av flere selskaper og at hensikten med fellesregistrering *ikke* er å avskjære deltakernes fradragsrett. I BFU 02/15 tar Skattedirekto-

ratet imidlertid ikke konsekvensene av det rettslige utgangspunktet direktoratet selv ga uttrykk for i fellesskrivet, og som etter vårt syn er helt korrekt.

### **Planlegging og strukturering er avgjørende**

Etter Skattedirektoratets fellesskriv fra 2015 er det viktigere enn noen gang å være tidlig ute og etablere en struktur der hver eiendom og hvert bygg ligger i egne single purpose-selskaper som kan selges, dersom man i forkant av et byggeprosjekt antar at salg kan bli aktuelt. Etter BFU 02/15 er det også nødvendig med nøye planlegging av tidspunkt for inn- eller utmelding av fellesregistrering av selskaper som gjennomfører byggeprosjekter.

Ved «feil» plassering innenfor fellesregistrering av et utleieselskap med et pågående byggeprosjekt, vil selskapet kunne låses for eventuelt salg i en lang byggeperiode – med mindre man er forberedt på å ta en betydelig merverdiavgiftskostnad. Avgiftsplanlegging kan dermed få helt avgjørende betydning i forhold til ønskede og planlagte eiendomstransaksjoner.

### **Krevende å planlegge transaksjoner**

Det er blitt svært krevende for aktørene i eiendomsmarkedet å planlegge transaksjoner. I mange tilfeller vil det være avgiftsmessige hensyn, og ikke markedet, som styrer tidspunkt for planlegging og gjennomføring av transaksjoner. Videre vil avgiftstap kunne skape prismessige vridninger som ikke har noen sammenheng med eiendommens verdi eller inntektpotensial.

### **Må prøves i rettsapparatet?**

Uttalelsene fra 2015 har som nevnt fått kritikk fra både eiendomsbransjen og rådgivere. Skattedirektoratet synes imidlertid å fastholde sitt syn. Representanter for næringslivet ba allerede i 2015 Finansdepartementet om å overprøve vurderingene i direktoratets fellesskriv, men dette har foreløpig ikke gitt noen resultater.

I kjølvannet av BFU 02/15 har det dessuten som nevnt kommet flere upubliserte uttalelser som viser at skattekontorene synes å følge Skattedirektoratets syn fra 2015. Sannsynligheten er stor for at direktoratets syn vil bli prøvd for klage- og rettsapparatet dersom skattekontorene etterberegner merverdiavgift i tråd med direktoratets syn.

Om saker må gå helt til Høyesterett for å avklare retts situasjonen for eiendomsaktørene, gjenstår å se. I mellom tiden er usikkerheten i eiendomsbransjen stor og risikoen for avgiftstap betydelig.



*Om saker må gå helt til Høyesterett for å avklare retts situasjonen for eiendomsaktørene, gjenstår å se.*