

Om Avgiftsadvokaten svarer



Ivan Skjæveland er advokat og partner i Deloitte Advokatfirma og er spesialist på avgiftsrett. Han har prosedert en rekke skatte- og avgiftssaker for domstolene, og har møterett for Høyesterett. Han er også en ofte benyttet foreleser innenfor sitt spesialområde og vil i denne spalten svare på spørsmål knyttet til avgift. Ev. spørsmål kan sendes: iskjaeveland@deloitte.no

Overdragelse av bygg før ferdigstillelse

Spørsmål

Vi har et bygg under oppføring, hvor vi allerede har signert leieavtale med avgiftspliktig leietaker. Bygget er derfor allerede omfattet av vår frivillige utleiereregistrering. Vi har imidlertid nå fått en kjøpsinteresse på bygget, og lurer på om det er mulig å overdra bygget før ferdigstillelsen, uten at fradragretten for mva går tapt? Eksisterende leieavtale skal overtas av kjøper.

Svarene

Skattedirektoratet

Tidligere var det slik at fradragretten for inngående mva gikk tapt i tilfeller som dette. Skattedirektoratet var av den oppfatning at en forutsetning for fradagsrett, var at utleiebygget faktisk kom i utleie hos byggherren. Ble bygget overdratt før slik utleie var på plass, kunne fradagsretten ikke reddes gjennom en avtale om overdragelse av justeringsforpliktelsen til kjøper.

Finansdepartementet

I en fersk uttalelse fra departementet blir det konkludert med at Skattedirektoratet tok feil her. Departementet skiller imidlertid mellom de tilfellene der utleier er ordinært registrert, dvs. at utleier typisk allerede har leieinntekter knyttet til andre bygg, og de tilfellene hvor utleier kun er forhåndsregistrert, dvs. typisk de tilfellene hvor det er etablert et single purpose selskap for oppføringen av det ene bygget.

Hvis dere er ordinært registrert kan bygget overdras til kjøper uten at merverdiavgiften må tilbakeføres. Dette forutsetter at det inngås avtale om

overdragelse av justeringsforpliktelsen til kjøper. Hvis utleieselskapet deres kun er forhåndsregistrert, vil overdragelsen medføre at fradragført inngående mva må tilbakebetales til staten. Departementet konkluderer her med at avtale om overdragelse av justeringsforpliktelsen til kjøper ikke kan brukes.

Utsatt overdragelse?

Hva hvis en utsetter overdragelsen til etter utleier har blitt ordinært registrert?

Et godt spørsmål her er om forhåndsregistrert selger likevel kan redde sin fradagsrett ved å fullføre bygget selv, for så å overdra bygget etter en kort utleieperiode. Utleier vil da automatisk være ordinært registrert som følge av leieinntektene på over kr 50 000, og utleier vil da ifølge departementet være i posisjon til å unngå tilbakeføring av fradragført inngående mva ved å inngå avtale om overdragelse av justeringsforpliktelsen til kjøper. Her skal en imidlertid ha tunga beint i munnen, for departementet skriver også følgende:

«Spørsmålet om anskaffelsen er til bruk i den registrerte utleievirksomheten beror på en alminnelig vurdering av de faktiske forholdene i saken på anskaffelsestidspunktet. Hvorvidt utbygger på et senere tidspunkt velger å overdra bygget som er under oppføring, har derfor i utgangspunktet ikke betydning for om det forelå fradagsrett på anskaffelsestidspunktet ... Er ikke anskaffelsene til bruk i den registrerte utleievirksomheten, men f.eks. er tilknyttet en avgiftsunntatt overdragelse av utleiebygget, er ikke tilknytningsvilkåret oppfylt.»

En kan derfor risikere at utleier blir nektet fradrag for inngående mva i forbindelse med ferdigstillelsen av bygget etter at salgsbeslutningen ble tatt, siden det da kan hevdes at byggingen etter salgsbeslutningen knytter seg til en avgiftsunntatt overdragelse av bygget som opprinnelig var ment for utleie. Siden utleievirksomheten faktisk kom i gang, bør imidlertid tilknytningsvilkåret være oppfylt, og dette er også lagt til grunn i tre bindende forhåndsuttalelser fra Skatt vest.

Dette innebærer at også ordinært registrerte utleiere bør være forsiktige med å overdra bygg ved salg eller ved fisjon før byggene faktisk har blitt tatt i bruk i utleievirksomheten, jf. den diskusjonen som kan oppstå om fradagsrett for inngående mva etter salgs- eller fisisjonsbeslutningen er tatt.

Tar departementet feil?

Vi mener Finansdepartementet tar feil.

I mval. § 9–7 fremkommer følgende:

«Salg mv. av fast eiendom før fullføring

(1) Fradragført inngående merverdiavgift skal tilbakeføres dersom kapitalvarer som nevnt i § 9–1 annet ledd bokstav b før fullføringen selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradagsrett.

(2) Tilbakeføring kan unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar plikten til å tilbakeføre den fradragførte inngående merverdiavgiften.»

Vi har altså en lovbestemmelse som uttrykkelig slår fast at inngående mva

kan reddes med justeringsavtale når eiendommen selges før fullføring og utleien tar til. Departementets vurdering er at denne bestemmelsen ikke gjelder for frivillig registrerte utleiere av fast eiendom som kun er forhåndsregistrert. De forhåndsregistrerte rammes av Skatteforvaltningsloven § 12–1 når bygget aldri kommer i utleie hos byggherren. Slik vi forstår lovforarbeidene må bestemmelsen i § 9–7 gå foran bestemmelsen i Skatteforvaltningsloven § 12–1. I lovforarbeidene finner vi følgende:

«Departementet foreslår en lignende bestemmelse for også å dekke hendelser med betydning for fradragsretten som inntreffer før fullføringen. En slik tilbakeføring av merverdiavgift vil særlig være praktisk der en utleier er frivillig registrert for utleie av fast eiendom.»

Når departementet fastsatte en bestemmelse om at tilbakeføringsplikten ved overdragelse av fast eiendom før fullføring kan unngås ved bruk av justeringsavtale, er det svært vanskelig

å lese dette på en annen måte enn at departementet, iallfall på dette tidspunktet, var av den oppfatning at bestemmelsen kunne påberopes av både ordinært og forhåndsregistrerte utleiere av fast eiendom. Hvis det var slik at nåværende bestemmelse i Skatteforvaltningsloven § 12–1 (tidligere mval. § 18–1 første ledd bokstav c) skulle gå foran § 9–7 måtte det ha vært presisert i lovteksten eller i lovforarbeidene etter vår vurdering.

Om ofte stilte spørsmål

I denne spalten gjengis utvalgte spørsmål som er kommet til Revisorforeningens henvendelsessystem. Revisorforeningen har etter beste evne avgitt svar basert på de konkrete saksforhold, men påtar seg ikke rettslig ansvar for riktigheten, fullstendigheten eller anvendeligheten av de svar som er gjengitt.

Kostnadsføring eller balanseføring av renter i leilighetsprosjekt

Kategori: Regnskap, skatt

Spørsmål: Et selskap utvikler et leilighetsprosjekt som skal selges. I byggeperioden anses prosjektet som varelager (omløpsmidler). Skal selskapet balanseføre renteutgifter (finansutgif-

ter) på prosjektet, eller skal det kostnadsføre disse løpende?

Svar – regnskapsmessig

Som en praktisk tilnærming fremgår det av NRS 1 *Varer* pkt. 3.1 femte avsnitt at omløpshastigheten for varer normalt vil være så høy at renter ikke tillegges varenes tilvirkningskost. Deres renteutgiftene som påløper i byggeperioden er vesentlige, skal disse

balanseføres som en del av leilighetsprosjektets (varenes) tilvirkningskost. Det fremgår av forarbeidene til regnskapsloven (Ot.prp. nr. 42 (1999–98) side 113) at renteutgifter knyttet til varer i mange tilfeller vil være minimale.

Ved tilvirking av anleggsmidler kan finansieringsutgifter kostnadsføres eller balanseføres, jf. regnskapsloven § 5–4 tredje ledd.

Svar – skattemessig

En skattyter ønsket i BFU 17/2014 å aktivere byggelånsrenter knyttet til oppføring av boligbygg for salg (vare), i stedet for å utgiftsføre rentene direkte. Skattedirektoratet mente imidlertid at bestemmelsen ikke åpner for å aktivere byggelånsrenter knyttet til vareproduksjon, og at det heller ikke er utviklet noen praksis som utvider adgangen til å aktivere byggelånsrenter knyttet til oppføring av boliger for salg.

Det følger av skatteloven § 6–40 åttende ledd at skattyter kan velge å aktivere renter i stedet for å fradragsføre disse direkte. Bestemmelsen omfatter imidlertid ikke byggelånsrenter knyttet til vareproduksjon.

