

Tatt i betraktning at andelen IFRS-rapporterende selskaper på Euronext Growth som hadde nedskrivninger i 2020, er betydelig lavere enn for Oslo Børs som helhet, er det ikke urimelig at den førstnevnte gruppen også gir et mindre omfang av opplysninger. Det er imidlertid overraskende at kun ett GRS-rapporterende selskap ga opplysninger om nedskrivningstesten, herunder om forutsetningene som er lagt til grunn, siden regnskapsloven og NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* eksplisitt krever at selskapene som har nedskrivninger, gir slike opplysninger.

Avsluttende betraktninger

Selskapene som har balanseført goodwill, opplyste i stor grad om forutsetningene som er lagt til grunn for nedskrivningstesten. Mange av opplysningskravene for nedskrivningstestene for goodwill er imidlertid kun formulert som en oppfordring ved testing av andre eiendeler, og det gjenspeiles i mer begrensede opplysninger. Omfanget av opplysningene om nedskrivningstestene på Euronext Growth var lavere enn på Oslo Børs som helhet, uavhengig av regnskapsspråk. En tilsvarende sammenheng ble observert

for balanseføring av utsatt skattefordel. Denne trenden gjaldt uavhengig av regnskapsspråk.

En overordnet oppsummering er dermed at opplysningspraksis er varierende på Oslo Børs og at variasjonen er særlig stor om en sammenligner selskaper på Euronext Growth med andre børsnoterte selskaper.

Merverdiavgift, fast eiendom og felleskostnader

Mange eiendomsselskaper som er frivillig registrert for mva, betaler for mye merverdiavgift til Staten knyttet til felleskostnader. Det skyldes ofte en uriktig inngang til regelverket, og at selskapenes regnskaps- og forvaltningssystemer ikke alltid har samme tilnærming til mva-situasjonen.



Advokat
Odd Hylland
Partner i Svensson Nøkleby
Advokatfirma.

I mva-saker er det oftest snakk om etterberegninger og krav fra Statens side, men i denne artikkelen fokuseres det på situasjoner der skattyter krever for lite mva-fradrag og derfor betaler for mye merverdiavgift. Jeg har hatt flere saker der frivillig mva-registrerte eiendomsselskaper har fått tilbakebetalt til dels betydelige mva-beløp.

Problemet eller «feilen» i disse sakene er ofte basert på en uriktig inngang til regelverket, og at selskapenes regnskaps- og forvaltningssystemer ikke

alltid har samme tilnærming til mva-situasjonen. En del selskaper benytter for eksempel arealfordelingene fra forvaltningssystemet som grunnlag for fordeling av inngående merverdiavgift uavhengig av omsetningsfordelingen.

Ledige lokaler – begrenset fradragsrett

Hvis et eiendomsselskap som er frivillig mva-registrert, har en del ledige lokaler, vil fradragsretten som utgangspunkt være begrenset. Kostnader som direkte gjelder de ledige lokalene, gir ikke rett til mva-fradrag. Det er imidlertid mulig å søke om tilbakegående mva-oppgjør når og hvis det kommer inn en mva-registrert leietaker eller en kommune mv. i de ledige lokalene.

Om det samme selskapet, til tross for de ledige lokalene, normalt har en mva-pliktig omsetning som overstiger 95 % av samlet omsetning, vil selskapet etter mva-loven¹ ha rett til fullt mva-fradrag for felleskostnader.

«Normalt overstiger 95 %»

Begrepet «normalt overstiger 95 %» er naturlig nok skjønnspreget. Det har imidlertid vært noen klagenemndsaker som det er vist til i Merverdiavgiftshåndboken knyttet til mva-loven § 8-2 3. ledd (normalt ikke overstiger 5 %). Ut fra disse (KMVA 5719 og KMVA 3005) kan man anta at om omsetningen har vært over 95 % de siste tre årene, eller fire av de siste fem årene,

¹ Mva-loven § 8-2 4. ledd.



I mange tilfeller krever skattyter for lite mva-fradrag og betaler derfor for mye merverdiavgift.

bør dette i hvert fall oppfylle betegnelsen «normalt».

Felleskostnad

Hva som kvalifiserer til betegnelsen *felleskostnad*, er uklart for mange. Også her vil det naturlig nok være en veldig konkret vurdering av den enkelte kostnaden. Som jeg kommer tilbake til nedenfor, vil mva-behandlingen av felleskostnader i tillegg avhenge av om kostnaden er å anse som en drifts- og vedlikeholdskostnad eller en påkostning/rehabiliteringskostnad.

Slik det fremgår ovenfor, er fradragrett for felleskostnader et skjønsmessig område både når det gjelder jussen og faktum. Jeg tør likevel påstå at det er mange både i skatteetaten og i revisjons- og advokatbransjen som sprer et feil inntrykk av hva som er korrekt rettsforståelse, og av hva som er en felleskostnad.

Forvaltningssystemet benyttet som grunnlag

Sakene som er nevnt innledningsvis, gjelder selskaper som er blitt klar over at det er forvaltningssystemet, og dermed summen av ledige og mva-unntatte arealer, som er blitt benyttet som grunnlag for fordelingsnøklene for felleskostnader. Dette til tross for at mva-pliktig omsetning normalt har utgjort mer enn 95 % av selskapenes samlede omsetning.

Etter en nærmere henvendelse og redegjørelse overfor skattemyndighetene har selskapene, via korrigerede mva-meldinger, fått tilbakebetalt for mye innbetalt merverdiavgift for inntil fem år tilbake i tid. Det er uansett mulig å korrigere inntil tre år tilbake i tid av eget tiltak. Det er tre år som er den alminnelige foreldelsesfristen. Skattekontoret kan imidlertid fastsette merverdiavgift for inntil fem år tilbake i tid.²

Ettersom det er snakk om feil over lengre tidsperioder og betydelige kostnader i eiendomsbransjen, er det fort snakk om millionbeløp i tilknytning til disse korreksjonene.

De rettslige tilnærmingene

Merverdiavgiftsloven kapittel 8 regulerer fradragretten for inngående merverdiavgift. Hovedlinjene knyttet til fradragretten er at det kun gis fradrag for kostnader som har en nær og naturlig tilknytning til mva-pliktig virksomhet. Hvis kostnaden gjelder både mva-pliktig og mva-unntatt omsetning/virksomhet, skal det som hovedregel gjøres en fordeling av inngående mva. Ettersom utleie av fast eiendom som hovedregel er mva-unntatt omsetning,³ vil mange frivillig registrerte utleiere ha plikt til å fordele inngående merverdiavgift.

Ubetydelighetsregelen

Som nevnt ovenfor har mva-loven et unntak fra denne fordelingsplikten hvis mva-pliktig omsetning normalt overstiger 95 % av samlet omsetning. Dette vurderes på selskapsnivå eventuelt for det enkelte avgiftssubjektet. Selskaper som er fellesregistrert for merverdiavgift,⁴ vil for eksempel derfor bli vurdert basert på den fellesregistrerte enhetens samlede omsetning utad.

Denne bestemmelsen (kalt ubetydelighetsregelen) innebærer at det kan oppnås fullt fradrag for felleskostnader selv om bruken i betydelig grad er knyttet til mva-unntatt omsetning. Motsetningsvis kan man miste mva-fradrag for felleskostnader som i all hovedsak er til bruk i mva-pliktig omsetning om enhetens mva-pliktige omsetning er ubetydelig.⁵

Dom – Stiftelsen Norsk Rikstoto

Borgarting lagmannsretts dom av 30. september 2019 (UTV-2019-823) viser at denne bestemmelsen kan treffe svært hardt. En samlet etterberegning på nærmere kr 38 millioner ble opprettholdt overfor Stiftelsen Norsk Riks-

³ Mva-loven § 3-11 (1)

⁴ Se mva-loven § 2-2 (3).

⁵ Jf. mva-loven § 8-2 (3).

² Skatteforvaltningsloven § 12-1, jf. § 12-6 første ledd.

toto (NR). Den fellesregistrerte enhetens avgiftspliktige omsetning oversteg ikke 5 %, og kostnadene knyttet til NR sin TV-produksjon ble ansett som en felleskostnad.

Grense fellesanskaffelse bagatellmessig bruk

Denne dommen omhandler i første rekke grensen for hva som er å anse som en fellesanskaffelse i forhold til bagatellmessig bruk. Lagmannsretten viser blant annet til Byggmester-dommen⁶ som igjen viser til Bowling 1-dommen.⁷ Når lagmannsretten først konkluderte med at det var en fellesanskaffelse, bortfalt fradragretten i sin helhet selv om kostnadene i all hovedsak var knyttet til mva-pliktig virksomhet. Som lagmannsretten uttaler om de betydelige økonomiske konsekvensene som dette fikk for NR:

«Som lagmannsretten har vært inne på, er dette etter rettens syn en følge av den sjablonmessig(e) bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 8-2 tredje ledd og som ikke åpner for en skjønnsmessig vurdering av forholdsmessigheten.»

Motsetningsvis skal dermed også en felleskostnad med begrenset tilknytning til mva-pliktig virksomhet kunne gi rett til fullt mva-fradrag. Dette følger av at det er en ren sjablonmessig regel som dermed ikke nødvendigvis gir et resultat som samsvarer med den alminnelige tilnærmingen til regelverket.

100 % eller 0 % fradagsrett

I tillegg til den nedre bagatellmessige bruksgrensen for felleskostnader kan det også rent faktisk være litt diffust hva som er en felleskostnad og hva som er direkte henførbare kostnader. Kostnader som utelukkende gjelder enten mva-pliktig eller ikke-mva pliktig virksomhet, gir enten 100 % eller 0 % fradagsrett.

I forvaltningspraksis og Merverdiavgiftshåndboken er det ikke tvilsomt at fellesarealer i bygg som delvis brukes i avgiftspliktig virksomhet, er en felles-

anskaffelse. Således er drifts- og vedlikeholdskostnader for slike arealer en felleskostnad.

Vask, strøm etc.

Enkelte driftskostnader, som for eksempel vask av lokaler, er ikke pr. definisjon en felleskostnad. Om det inngås en avtale om innvendig vask av et bygg, vil den andelen av vasken som skjer i mva-unntatte eller tomme lokaler, være å anse som en direkteanskaffelse. Dette innebærer at det ikke vil være full fradagsrett for rengjøringskostnaden selv om avgiftspliktig omsetning normal overstiger 5 %. Arbeid som gjøres direkte i mva-unntatte eller ikke-utleide arealer, må dermed direkte allokteres. Det samme kan gjelde for strøm og oppvarming av disse arealene – i hvert fall om det betales for faktisk forbruk. Drift av et felles fyringsanlegg vil imidlertid trolig bli ansett som en felleskostnad basert på tidligere uttalelser fra avgiftsmyndighetene.

Kapitalvarer etter justeringsbestemmelsen

Oppføringskostnader eller kostnader som gjelder kapitalvarer etter justeringsbestemmelsen i mva-loven § 9-1 (2) b), vil ikke være å anse som fellesanskaffelser. Imidlertid mener jeg at enhver annen kostnad som gjelder drift og vedlikehold av fellesarealer, utearaler og bygningsskallet, vil være en felleskostnad som vil kunne gi rett til fullt mva-fradrag uavhengig av om ikke-utleide arealer er betydelige.

Vurderingen av fradagsrettens omfang skal som kjent gjøres på tidspunktet for anskaffelsen. Om det er en fellesanskaffelse som ikke er en kapitalvare, vil en frivillig mva-registrert utleier som har avgiftspliktig omsetning som normalt overstiger 95 % av samlet omsetning, etter mitt syn kunne kreve fullt mva-fradrag.

Aktive leieforhold i fradagsnøkkelen

Skatteklagenemnda har i SKNS1-2020-107 akseptert en omsetningsbasert fordelingsnøkkel for driftskostnader til fellesarealer, som innebar at det kun ble tatt hensyn til aktive leieforhold i fradagsnøkkelen. Denne avgjø-

relsen mener jeg støtter mitt syn.

Avgjørelsen gir også et resultat som er i samsvar med mva-lovens system. Skatteklagenemnda bemerker imidlertid at det er en forskjell på driftskostnader og rehabiliteringskostnader. Jeg mener at dette forutsetter at rehabiliteringskostnadene oppfyller vilkårene for en kapitalvare etter justeringsreglene. Jeg kan i hvert fall ikke se at skattemyndighetene har hjemmelsgrunnlag for å hevde noe annet. I hvert fall ikke om det ikke er umiddelbart forstående endringer i leieforholdene som tilsier at mva-unntatt omsetning vil øke utover 5 %-grensen.

Oppsummering av mitt syn

Mitt syn er etter dette at drift og vedlikehold av fellesarealer, utvendig vedlikehold av bygget, renovasjon, snømåking, oppvarming av fellesarealer mv. er felleskostnader etter mva-loven. Disse vil som utgangspunkt gi rett til 100 % mva-fradrag for virksomheter som normalt har mva-pliktig omsetning over 95 % av samlet omsetning. Jeg mener det samme også må gjelde for rehabiliteringskostnader som ikke er å anse som en kapitalvare etter justeringsreglene. Når det gjelder rehabiliteringskostnader som ikke er kapitalvarer, kan en imidlertid ikke se bort fra at skatteetaten vil predike et annet syn.

Mine råd til eiendomsbransjen, revisorer m.fl.

Hvis dere har selskaper som gjennomgående har avgiftspliktig omsetning over 95 % av samlet omsetning, men likevel fordeler inngående merverdiavgift på felleskostnader, bør dere se nærmere på om dette er korrekt. Ettersom jeg har avdekket flere tilfeller i de få selskapene jeg har vurdert, er det utvilsomt mange der ute som har samme utfordring.

Som nevnt er det også en foreldelsesfrist som løper for hver termin. Ingen ønsker å betale mer merverdiavgift enn nødvendig. Jeg vil derfor anbefale en snarlig kontroll av om dette er et aktuelt problem slik at krav ikke foreldes.

⁶ Rt-2014-1281.

⁷ Rt-2008-932.