



Utleiers ABC - Del 36 - Skatte- og avgiftsmessige forhold tilknyttet leietakertilpasninger



Jonas Aartun
Partner, Faggruppeleder skatt



Lasse Lillelund Innleggen
Lawyer



Ellen Hestenes Merli
Lawyer

I en serie artikler setter DLA Piper fokus på hva utleiere og meglere bør være særlig bevisste på ved inngåelse av leieavtaler. I denne artikkelen ser vi nærmere på noen skatte- og avgiftsmessige forhold som bør hensyntas når partene planlegger og avtaler utførelse av leietakertilpasninger.

For både utleier og leietaker er det av stor betydning å avklare hvem som skal eie tilpasningene, forestå vedlikehold av disse, og hva som skal skje med dem ved endt leietid. Valgene kan få betydelige skatte- og avgiftsmessige konsekvenser.

Store beløp

Tilpasninger av leieobjektet kan være kostbare. Valg av løsning for gjennomføring og eierskap til arbeidene er derfor av stor betydning både for den finansielle risikoen tilknyttet investeringen og den totale kostnaden, herunder når det tas hensyn til skatte- og avgifts effekter.

DLA Piper har sett flere tilfeller hvor partene har valgt løsninger som medfører stor risiko for uønskede tilleggsregninger fra skattemyndighetene, hvor det klassiske tilfellet er at leietaker besørger og betaler for omfattende påkostninger som tilfaller utleier vederlagsfritt, og hvor dette medfører risiko for fordelsbeskatning.

Overordnet

Om leietaker eller utleier skal betale for en leietakertilpasning er normalt en kommersiell vurdering, men hvor det juridiske bakteppet kan være relativt komplisert og må hensyntas. Det som kan påvirke vurderingene som må foretas, er blant annet likviditetsmessige forhold, hvem som skal ta risikoen for investeringen og hvordan skatte- og avgiftsmessige forhold påvirker avveiningene for partene.

Skatterettslig vil leietakertilpasninger på utleiers hånd enten være å anse som vedlikehold, som er direkte fradragsberettiget, eller som påkostninger som skal aktiveres. Om leietakertilpasningene skal klassifiseres som vedlikehold eller påkostning har stor betydning for hvor raskt kostnadene kan fradragføres, og det er derfor viktig å være nøye i vurderingene.

Tiltak som skatterettslig anses som aktiveringspliktig, og som har en kostnad på NOK 500 000 inklusive merverdiavgift, vil som hovedregel utgjøre et såkalt justeringspliktig byggetiltak, med noen unntak. Det at et byggetiltak er justeringspliktig innebærer kort fortalt at det er en 10-års målingsperiode på fradragsretten for inngående merverdiavgift. Endringer av bruken av byggetiltaket innenfor/utenfor avgiftsområdet i 10-årsperioden vil kunne lede til plikt til å tilbakebetale eller rett til å fradragføre merverdiavgift.

Ved utforming av klausuler for leietakertilpasninger bør man alltid vurdere (a) hvem skal eie de aktuelle byggetiltakene, (b) hvem skal forestå drift, vedlikehold og utskiftinger på slike tilpasninger, (c) hvem skal sørge for forsikring av investeringene, (d) hvem er det naturlig at basert på (a), (b) og (c) at foretar investeringen, og (e) hvilke skatte- og avgiftsmessige implikasjoner leder valget til, hensyntatt konkrete forhold hos leietaker og utleier.

Noen utgangspunkter

Utleier gjennomfører og betaler – og skal eie

Det enkleste typetilfellet er hvor utleier inngår entreprisekontrakter, betaler for og skal eie leietakertilpasningene. I slike tilfeller må utleier vurdere hva som kan fradragføres direkte og hva som må aktiveres for avskrivninger, samt hvorvidt det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Den økte leien som utleier vil kreve inn fra leietaker for å finansiere tilpasningene, er skattepliktig leieinntekt for utleier.

I noen tilfeller avtales det at leietaker skal betale for leietakertilpasninger som et engangsbeløp, typisk for endringsordre under leiekontrakter for bygg under oppføring eller rehabilitering. Her er det verdt å være oppmerksom på at Skattedirektoratet har uttalt at en slik engangsbetaling skal anses som et finansielt forskudd, som med hensyn til merverdiavgiftsmessig behandling må avregnes over leieperioden med utstedelse av salgsdokumentasjon og innberetning av merverdiavgift løpende.

Leietaker gjennomfører og betaler – og skal eie og beholde - eller få betalt for disse

Dersom leietaker gjennomfører leietakertilpasninger og betaler for disse, og skal anses som eier, oppstår vanligvis ingen særskilte problemer for utleier. Dette forutsetter normalt at leietaker har en plikt til å tilbakestille og/eller medta de aktuelle investeringene ved endt leietid, og at det ikke er åpenbart at en slik bestemmelse kun er inntatt «som et slag i luften» som følge av at begge parter har en klar felles interesse i at disse blir værende ved endt leietid – typisk utskifting av vinduer eller totalrehabilitering av bad. Et annet alternativ kan være at utleier betaler bokført verdi av investeringene ved endt leietid, og i så fall skjer normalt ingen fordelsbeskatning av utleier.

Hva gjelder merverdiavgift, følger det av meglersstandarden at leietaker beholder egne justeringsforpliktelser på byggetiltak foretatt i leieobjektet – slik at disse ikke overtas av utleier.

Leietakers endringsarbeider skal tilfalle utleier – uten vederlag

Hvis leietaker betaler for leietakertilpasninger, og disse er å anse som påkostninger av leieobjektet, vil en avtalemekanisme som medfører at disse tilfaller utleier vederlagsfritt kunne lede til fordelsbeskatning av utleier. Det sentrale poenget her er at fordelsbeskatningen kan være lav sammenliknet med leietakers totale investeringsbeløp, og dessuten bli fordelt over en lang periode.

Fradragsretten for merverdiavgift

I noen tilfeller kan fradragsrett for merverdiavgift være styrende for valg av løsning. Eksempelvis vil noen private kompensasjonsberettigede virksomheter få kompensert inngående merverdiavgift (i effekt nært det samme som fradragsrett), mens utleier ikke vil kunne få fradragsrett for de samme investeringene.

Viderefakturering og kostnadsdeling – vanskelige vurderinger

DLA Piper har i en rekke tilfeller sett leieavtaler hvor partene har avtalt viderefakturering fra utleier til leietaker eller omvendt, eller ulike varianter av kostnadsdeling. Slike løsninger kan by på problemer merverdiavgifts- og skatterettslig. Bruk av slike løsninger må gjøres med varsomhet.

BFU

Dersom partene er usikre på hvorvidt valgt løsning utløser uønskede skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, bør det vurderes å innhente en såkalt bindende forhåndsuttalelse. Dette kan være en hensiktsmessig og sikker måte å få de nødvendige avklaringer med skattemyndighetene på.

Generelt om dokumentasjon

Uansett hvilke løsninger som velges er det viktig å dokumentere, eksempelvis i form av notater og styreprotokoller, hvilke vurderinger som er gjort som grunnlag for valgene som foretas. For eksempel vil levetidsbetraktninger og forholdet mellom levetidsbetraktninger og tiltenkt bruk, samt tiltakets reelle verdi for utleier ved utløp av leieperioden, kunne inngå i vurderingene. Dersom skattemyndighetene senere ber utleier om å redegjøre for valg av løsning, vil styreprotokoller og notater kunne være til stor nytte.

Utleiere bør også alltid sørge for å gi tilstrekkelig informasjon ved innlevering av skattemeldingen, dersom man er i tvil om skatte- eller avgiftsmessig behandling.

Les også: [Utleiers ABC - Del 37 - Fornyelses- og forlengelsesklausuler](#)



Services Fast eiendom

Sectors Real Estate
