



UtviklingsABC – Del 30 – Særlig om hensynet til merverdiavgift i utviklingsprosjekter



Thomas Rindahl Håkonsen
Partner



Ellen Hestenes Merli
Fast advokat



Lasse Lillelund Innleggen
Fast advokat

I en serie artikler setter DLA Piper fokus på hva eiendomsutviklere bør være særlig bevisste på i ulike faser av et utviklingsprosjekt. Denne artikkelen går nærmere inn på noen vanlige problemstillinger knyttet til håndtering og optimalisering av merverdiavgift i utviklingsprosjekter.

Merverdiavgiftsreglene knyttet til eiendom og eiendomsutvikling er kompliserte og i stadig endring. Med en merverdiavgiftssats på 25 % utgjør merverdiavgiften en vesentlig andel av totalkostnaden i ethvert utviklingsprosjekt. Ved god planlegging og gjennomføring av utviklingsprosjektet kan utvikler i mange tilfeller oppnå betydelige merverdiavgiftsbesparelser. På den annen side vil dårlig planlegging eller gjennomføring kunne påføre betydelige, og i flere tilfeller helt unødvendige, merkostnader.

Planlegging – start tidlig

DLA Piper erfarer at merverdiavgiftsoptimalisering av utviklingsprosjekter ofte blir vurdert for sent i prosjektløpet, med den konsekvens at når vurderingen foretas er prosjektet allerede kommet dit at noen merverdiavgiftskostnader i realiteten er endelige. Dette til tross for at de potensielt kunne vært fradragsført

med riktig strukturering fra begynnelsen av. Det er derfor viktig å ha merverdiavgiftsrettslige problemstillinger for øyet gjennom hele utviklingsløpet, særlig når det underveis foretas endringer i prosjektet, som for eksempel ved fusjoner, fisjoner eller inngåelse av nye kontrakter.

Det er videre viktig å huske at valg som foretas i planleggings- og gjennomføringsfasen kan få virkninger for eiendommen lenge etter ferdigstillelse. Som eksempel nevnes uheldig strukturering av et eierseksjonssameie eller anleggseiendom, eller inngåelse av langsiktige leieavtaler hvor de avgiftsmessige sider ikke er tilstrekkelig vurdert. Tidspunktet for når arbeidet gjennomføres kan også være av betydning, som eksempel nevnes situasjoner hvor et bygg skal tømmes for leietakere, deretter rehabiliteres og re-utleies. Gjennomføring av arbeidene i fasen hvor det ikke er leietakere i bygget, og kanskje heller ikke er inngått bindende leiekontrakter, kan medføre økt avgiftsbelastning.

I planleggingsfasen kan innhenting av såkalte bindende forhåndsuttalelser være et hensiktsmessig verktøy for å sikre at skattemyndighetene i ettertid ikke angriper de valg og beslutninger som tas av utvikler. Særlig viktig er dette i tilfeller som er uklare rent juridisk sett, hvilket ofte kan være tilfellet ved merverdiavgiftshåndtering i utviklingsprosjekter. Kostnadene ved å innhente bindende forhåndsuttalelser er relativt beskjedne, og uttalelsene kan innhentes innenfor en rimelig tidsramme.

Som alternativ til bindende forhåndsuttalelser kan man be om såkalte veiledende uttalelser. Slike uttalelser vil ikke være bindende for skattemyndighetene, men gir uttrykk for skattemyndighetenes syn på det spørsmål som uttalelsen gjelder. Veiledende uttalelser belastes ikke med gebyrer.

Tilrettelegging for eventuelt salg

Et tema som bør vurderes tidlig i prosjektfasen er om og hvordan utviklingsprosjektet skal realiseres. Særlig gjelder dette dersom utviklingsprosjektet inneholder næringsarealer, eller kombinasjon av nærings- og boligarealer. Derimot vil rene boligprosjekter sjeldent skape utfordringer knyttet til merverdiavgift, fordi det ikke er fradragsrett for merverdiavgift ved utvikling og salg av boliger.

Gjennomføring av fusjoner eller fisjoner i byggefasen er ofte svært utfordrende hva gjelder merverdiavgift. Dette fordi skattemyndighetene har gått langt i å tolke regelverket strengt i disfavør av utvikler, slik at den direkte fradragsretten for arealene som overføres kan gå helt eller delvis tapt. Det kan derfor være hensiktsmessig å utfisjonere næringsarealene som skal realiseres til et eget selskap så tidlig som mulig, slik at alle relevante kostnader faktureres direkte til det selskapet som eier næringsarealene. På denne måten vil utvikler kunne sikre både fleksibilitet med hensyn til fremtidig realisasjon, samt mulighet til direkte fradragsrett på utviklingskostnadene.

Fradragsrett under en frivillig registrering

Dersom utvikler skal utvikle næringsarealer til utleie, kan utleier oppnå fradragsrett gjennom reglene om såkalt frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Dette forutsetter at utleie av arealene skjer til avgiftspliktige eller kompensasjonsberettigede leietakere. Typiske eksempler på kompensasjonsberettigede leietakere er fylkeskommuner og kommuner. Så snart det foreligger en bindende leieavtale med en slik leietaker og leietakers faktiske bruk av arealene er avklart, vil utvikler kunne oppnå fradragsrett på byggekostnader som har tilstrekkelig tilknytning til de aktuelle arealene.

Merk at utleie til statlige enheter eller private kompensasjonsberettigede, eksempelvis barnehager, ikke vil gi utleier fradragsrett. Utleie til slike leietakere i nybygg- og rehabiliteringsprosjekter vil normalt lede til at utvikler vil måtte kreve en høyere leiepris for å oppnå tilfredsstillende økonomi i prosjektet. Dette gjøres normalt via et ikke ubetydelig tillegg til eller i leien, som omtales som merverdiavgiftskompensasjon.

Det finnes mange problemstillinger og fallgruver i relasjon til utviklers fradragsrett under ordningen med frivillig registrering. Eksempelvis følger det av merverdiavgiftsreglene at dersom en leieavtale for utleie av næringsarealene ikke er inngått innen seks måneder etter fullføring av prosjektet (faktisk bruk, brukstillatelse eller ferdigattest), vil utvikler ikke ha rett til såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør, men kun sitte igjen med en justeringsrett. Utviklere velger derfor ofte å tilrettelegge for trinnvis ferdigstilling for å redusere risikoen for at retten til tilbakegående avgiftsoppgjør går tapt.

På den annen side er det ved god planlegging også mange muligheter til å oppnå store avgiftsbesparelser. Eksempelvis vil tilrettelegging for myldrearealer på leietakers hånd kunne medføre at hele eller større deler av et leieobjekt vil kunne omfattes av utleiers frivillige registrering. Et annet eksempel er planlegging og beregning av utleiers fradragsnøkler for fellesarealer i et næringsbygg. Bakgrunnen er at slike fordelingsnøkler ofte kan beregnes på flere måter, noe som i mange tilfeller innebærer rom for avgiftsmessig optimalisering.

Fradragsrett for investeringer knyttet til parkeringsvirksomhet

Som nevnt i [UtviklingsABC del 22](#) kan utviklere i noen tilfeller, gjennom å drive såkalt «parkeringsvirksomhet», også oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på byggekostnader tilknyttet parkeringsarealer utenfor ordningen med frivillig registrering.

Parkeringsvirksomhet er avgiftspliktig, og det er således også fradragsrett for kostnader tilknyttet slik virksomhet. Hvorvidt det foreligger «parkeringsvirksomhet» beror på en konkret vurdering, men generelt kan det sies at virksomheten må være av et visst omfang og ha en viss varighet. I praksis har man sett tilfeller hvor utleie av 15-20 parkeringsplasser har blitt akseptert som parkeringsvirksomhet.

Merk at vilkårene for alminnelig registrering i Merverdiavgiftsregisteret må foreligge, slik at det blant annet er et krav om at virksomheten er egnet til å gå med overskudd over tid.

Infrastruktur

Som nærmere redegjort for i [UtviklingsABC del 21](#) kan det i mange tilfeller være mulig å oppnå avgiftsbesparelser på infrastruktur gjennom bruk av anleggsbidragsmodellen eller justeringsmodellen.

Se også: [Samleside for "UtviklingsABC"](#)



Fagområder Fast eiendom

Bransjer Real Estate
