

tilbakegående oppgjør for 2. etasje forutsatt at leieforholdet for denne etasjen er *effektuert* innen 6 måneder etter fullføring. Vi kommer nærmere tilbake til kravet om effektuert leiekontrakt nedenfor. Etter departementets uttalelse løper justeringsperioden i dette eksempelet først fra 2013 og lokalene i første etasje får i realiteten et 11-årsperspektiv fra de leies ut før justeringsperioden er ferdig. Blant annet av den grunn vil det derfor normalt lønne seg for utbygger at prosjektet anses som flere kapitalvarer.

Når er et prosjekt én kapitalvare og når er det flere kapitalvarer

Om et utbyggingsprosjekt utgjør én eller flere kapitalvarer, vil måtte vurderes konkret. Om dette uttaler departementet: «Momenter knyttet til selve byggeprosjektet, som at utbyggingen dekkes eller ikke dekkes av samme byggetillatelse eller samme hovedentreprise, vil kunne få betydning for vurderingen av om det foreligger en eller flere kapitalvarer. Det samme gjelder konkrete forhold knyttet til ferdigstillingen og oppstart av virksomhet (bruken av lokaler).» Slik vi leser departementet, gis det her uttrykk for at dersom enkeltlokaler faktisk tas i bruk, vil det være et sterkt argument for at disse lokalene er en egen kapitalvare. Også tidsaspektet trekkes frem, men da i sammenheng med

at utbygging som i utgangspunktet er ett byggetiltak, vil kunne deles opp ved utsettelser, stans mv. Samtidig advares det mot en kunstig oppdeling av byggetiltak for å omgå reglene. For å begrense mulighetene for at det ved et mulig fremtidig boketter-syn stilles spørsmål ved den avgiftsbehandlingen som er foretatt, er det fornuftig å kunne dokumentere den vurderingen som er gjort av om utbyggingen er ett eller flere byggetiltak.

Fristavbrytelse ved effektuert leiekontrakt

Når det gjelder den konkrete avbrytelse av 6-månedersfristen, var praksis tidligere at det, på samme måte som for fradragsett i byggeperioden, var tilstrekkelig å ha *inngått* leiekontrakt. Da ble lokalene ansett som *leid ut* etter forskriftens bestemmelse. I fjor sommer strammet Skattedirektoratet inn på denne praksisen og uttrykte at det må foreligge en *effektuert leiekontrakt* for å avbryte fristen. Finansdepartementet gjør ingen endringer i Skattedirektoratets tolkning på dette punktet, og direktoratet har i en artikkel fra 13. juni i år presisert at kravet til effektuert leiekontrakt opprettholdes.

En effektuert leiekontrakt foreligger i henhold til Skattedirektoratets uttalelse fra i fjor sommer når leietaker har fått juridisk rett til

å bruke lokalene og har en plikt til å betale leie for disse. Det er ikke et krav at leietaker rent faktisk har tatt lokalene i bruk.

Dersom 6-månedersfristen for et lokale rent faktisk har startet sitt løp, dvs. byggetiltaket er fullført, er det altså ikke lenger nok for å oppnå tilbakegående avgiftsoppgjør å inngå en skriftlig leiekontrakt med mindre også leieperioden starter innen fristens utløp. Et alternativ kan da i noen tilfeller være å avvente fullføringen av lokalene, slik at et effektuert leieforhold er på plass innen 6-månedersfristen.

Også kravet til effektuert leiekontrakt ble stilt i bero av Skattedirektoratet i påvente av Finansdepartementets vurdering. Etter det vi kjenner til er det verken fra direktoratets eller departementets side sagt noe om når den strengere tolkingen av reglene gjelder fra. Etter vår vurdering er det gode argumenter for å kunne nå frem med at kravet til effektuert leiekontrakt tidligst kan gjelde fra Finansdepartementets brev av 8. juni 2012. Det er imidlertid viktig å sørge for at selve søknaden om tilbakegående oppgjør er behandlet av skattekontoret innen tre år fra fullføringen av det aktuelle byggetiltaket. Hvis ikke risikerer utbygger likevel å miste retten til direkte fradrag på grunn av foreldelse.

Overføring av justeringsposisjoner via hjelpeselskap

Ved fisjonfusjon av fast eiendom oppstår særlige utfordringer ved overføring av justeringsplikt/rett for inngående merverdiavgift. Skattedirektoratet har sendt ut et høringsforslag om endring av reglene, men løser forslaget problemet?



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Frode Heggdal Larsen
Partner Bing Hodneland
advokatselskap

Overdragelse av fast eiendom utløser justeringsplikt. Det innebærer at fradragsett inngående merverdiavgift skal tilbakebetales til staten. Slik tilbakebetaling kan unnlates dersom erververen i stedet overtar justeringsforpliktelsen.

En mye benyttet transaksjonsform ved overdragelse av fast eiendom er såkalt

fisjonfusjon og bruk av såkalt hjelpeselskap. Ved fisjonfusjon overføres ikke den faste eiendommen direkte fra selskap A til selskap C, men ved at selskap A (ved fisjon) overdrar eiendommen til hjelpeselskap B. Deretter innlemmes hjelpeselskap B i selskap C (ved fusjon). Overdragelsen til hjelpeselskap B er således kun en kortvarig mellomstasjon før endelig overføring til

selskap C. Bakgrunnen for transaksjonsformen er skatte- og selskapsrettslige regler¹.

Hjelpeselskap B er normalt ikke et registrert avgiftssubjekt. Hjelpeselskap B oppfyller dermed ikke vilkårene for overtakelse av justeringsforpliktelsen. Selskap A vil i slike tilfeller måtte foreta samlet justering og tilbakebetaling av fradragført avgift. Justeringsforpliktelsen kan ikke overdras til endelig mottaker – selskap C, selv om selskap Cs bruk av den faste eiendommen er identisk med den bruken som ble utøvet av selskap A.

Både skattereglene, regnskapsreglene og reglene om dokumentavgift legger til grunn kontinuitet ved slike transaksjoner. Også justeringsbestemmelsene bygger på kontinuitet, men ved bruk av hjelpeselskap blir altså ikke dette formålet ivaretatt. Den manglende adgangen til å overføre justeringsposisjoner ved bruk av hjelpeselskap øker partenes kostnader og reflekteres i vederlaget mellom partene.

I slutten av juli sendte Skattedirektoratet derfor ut et høringsforslag² om å utvide adgangen til å overta justeringsposisjoner. Høringsfristen er satt til 3. september 2012 og det er foreslått at endringsforskriften trer i kraft straks den blir vedtatt.

Forslaget er innrettet mot kapitalvaren fast eiendom og bruk av hjelpeselskap, men vil også gjelde ved overdragelse av kapitalvarer som ledd i overdragelse av virksomhet. Tilsvarende vil også andre typer overdragelser enn fisjon og fusjon være omfattet av forslaget.

Nedenfor skal vi se nærmere på bakgrunnen for og hovedpunktene i endringsforslaget. Som vi skal se inneholder forslaget en regel om solidaransvar. Dersom denne regelen vedtas, er det grunn til å tro at forslaget ikke løser det problemet forslaget er ment å løse.

Kort om justering

Fusjon og fisjon – justeringsutløsende begivenheter

Utgangspunktet er at retten til fradrag for inngående avgift vurderes på tidspunktet for anskaffelsen av varen/tjenesten. Fra dette utgangspunktet er det gjort visse unntak, altså at endringer i bruken etter anskaffelsestidspunktet gis avgiftsmessige konsekvenser. Ett eksempel er reglene om uttak, et annet er justeringsreglene.

Justeringsreglene ble innført med virkning fra 1. januar 2008 ved endringslov 29. juni 2007 nr. 45 og er videreført i ny lovs kapittel 9. Mer detaljerte regler er dessuten tatt inn i kapittel 9 i forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 (merverdiavgiftsforskriften)³. I korte trekk er formålet med justeringsreglene å sørge for at fradraget er i samsvar med den til enhver tid faktiske bruken av arealene. Mekanikken er å korrigere fradraget i forhold til forutsetningene på anskaffelsestidspunktet.

Sagt med andre ord; dersom forutsetningene for fradrag som ble gjort/ikke gjort på anskaffelsestidspunktet, viser seg ikke å holde stikk, gir justeringsbestemmelsene regler om rett/plikt til å justere det fradraget som i sin tid ble gjort/ikke gjort.

Fusjon og fisjon anses som overdragelse etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd. Fusjon og fisjon er dermed såkalte justeringsutløsende begivenheter. Utgangspunktet er at det ved fusjon og fisjon skal skje en samlet justering av inngående merverdiavgift for den resterende delen av justeringsperioden.

Overtagelse av justeringsposisjoner

På visse vilkår åpner merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften for at justeringsforpliktelsen kan overføres til den som overtar kapitalvaren, slik at overdrageren kan unnlate å foreta en samlet justering. På samme måte kan erververen overta overdragerens justeringsrett der fradrag ikke er foretatt.

Dersom vilkårene for overtagelse av justeringsposisjoner er oppfylt, utarbeider partene en avtale om dette. Denne avtalen skal inneholde visse særskilte opplysninger som fremgår av merverdiavgiftsforskriften

§ 9-3-3 (justeringsforpliktelse) og § 9-3-4 (justeringsrett).

Virkningen av overføring av justeringsposisjoner er regulert i merverdiavgiftsloven og i merverdiavgiftsforskriften, begge § 9-3⁴. Forutsatt at avtalen oppfyller minimumsbestemmelsene og opplysningene for øvrig er korrekte, har avtalen i korte trekk den effekten at overføringen av justeringsposisjonen for fremtiden er gjennomført med endelig virkning. Overdrageren er eksempelvis ikke solidarisk ansvarlig for erververens senere eventuelle uriktige justering.

Systemet gir assosiasjoner til reglene om debitorskifte og kreditorskifte. Som kreditor gir staten samtykke til debitorskifte forutsatt at partene følger den metoden som loven foreskriver. Overdrageren slipper dermed å innhente særskilt samtykke fra kreditor (staten) for å overføre debitorskiftet til erververen, og dermed selv bli kvitt sitt ansvar overfor kreditor.

Hjelpeselskapet oppfyller ikke vilkårene for overtagelse

Dersom erververen skal kunne overta justeringsforpliktelsen, følger det av merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 at erververen må være et registrert avgiftssubjekt med fradragrett på overdragelsestidspunktet, eller at han blir det senest i samme termin som overdragelsen skjer.

Ved overføring av justeringsforpliktelse via hjelpeselskap er det særlig dette vilkåret som utfordres. Ettersom hjelpeselskapet ikke anses å drive virksomhet, kan avgiftsregistrering ikke påregnes.

Skattedirektoratet uttalte 17. februar 2009 at utfisjonering av fast eiendom ved bruk av hjelpeselskap utløser plikt til samlet justering på overdragerens hånd⁵. Videre ble overdragerens plikt til justering ved fisjonfusjon og bruk av hjelpeselskap tatt opp i Stortingets spørretime 23. mars 2009⁶. Daværende Finansminister innrømmet at regelverket kunne virke uheldig og varslet at de skulle se nærmere på om det eventuelt burde skje en regelendring.

¹ Fordi vederlagsaksjene ved en skattefri fisjon må utstedes til aksjonærene i det overdragende eller overtakende selskapet, eventuelt morselskapet, gjelder ikke reglene om skattefri fisjon ved et morselskaps overføring av eiendeler til datterselskap mot at datterselskapet utsteder vederlagsaksjer til morselskapet (vertikal fisjon), se FIN i UTV. 1998.1186. Det er imidlertid adgang til først å foreta en fisjon hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet. Deretter foretas det en fusjon mellom det overtakende selskapet og et datterselskap av det overdragende selskapet, se FIN i UTV. 2002.1106 og BFU 37/2002.

² <http://www.skatteetaten.no/no/Artikler/Horing-MVA--Justering-og-tilbakeforing-av-inngaende-merverdiavgift/>

³ Se Lov 19.6.2009 nr. 58; Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og Innst. O. nr. 120 (2008–2009) og Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) kapittel 7. Generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer. Se også FINs forklaringsuttalelsen 19. desember 2007 vedrørende forskrift nr. 132 (nå opphevet).

⁴ Se nærmere om virkningen av overføring av justeringsposisjoner i «MVA-komentaren», 4. utgave, side 472 flg., Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, 2011.

⁵ <http://www.skatteetaten.no/no/Uttalelser/Justeringsregler-for-fast-eiendom-og-andre-kapitalvarer--anmodning-om-avklaring-av-enkelte-generelle-sporsmal/>

⁶ Se <http://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/Skriftlige-sporsmal-og-svar/Skriftlig-sporsmal/?qid=42899>

Nærmere om Skattedirektoratets endringsforslag

4.1 Overføring etter fullføring

Skattedirektoratets endringsforslag går ut på å utvide adgangen til å overføre justeringsposisjoner for fullførte byggeprosjekt.

Overdragelsen (fisjonen) fra overdragende selskap A til hjelpeselskapet B kan således skje selv om hjelpeselskap B ikke er eller vil bli avgiftsregistrert, uten at det inntrer plikt til samlet justering hos overdrageren. For å kunne oppnå dette foreslår direktoratet å innføre to tillegsvilkår.

Det første vilkåret er at den midlertidige mottakeren av den faste eiendommen (hjelpe-selskap B) innen samme avgiftstermin som overdragelsen, fusjonerer med en mottaker (selskap C) som oppfyller vilkårene for å overta justeringsforpliktelsen. Dette innebærer at ny og endelig mottaker må bli et registrert avgiftssubjekt senest i samme avgiftstermin som første overdragelse skjer. Som ved dagens regler vil overdragelser helt i slutten av en avgiftstermin og en avgiftsregistrering i starten av neste, ikke oppfylle reglene selv om det eksempelvis bare er en uke mellom overdragelsen og avgiftsregistreringen. Partene må altså være bevisste på avgiftsreglene og ha en effektiv prosess.

Det andre vilkåret er at hjelpeselskapet ikke tar den faste eiendommen i bruk.

Ved fisjonfusjoner skjer transaksjonene normalt simultant og eiendommen ender i selskap C umiddelbart etter at den ble overført fra selskap A til hjelpeselskap B. Dersom det tar lengre tid og hjelpeselskapet tar eiendommen i bruk, vil man være over i en vurdering av om hjelpeselskapet driver virksomhet og dermed kan oppnå avgiftsregistrering. Blir hjelpeselskapet avgiftsregistrert, er det ikke behov for særreglene ettersom justeringsposisjonene da kan overføres også etter dagens regler.

Direktoratet foreslår ingen begrensninger i antall hjelpeselskap. Man kan derfor tenke seg komplekse transaksjoner hvor eiendommen eksempelvis overføres til hjelpeselskap B1, deretter til B2, så til B3 og til slutt til endelig erverver, selskap C.

Adgangen til å overføre justeringsretten foreslås å utvides tilsvarende. Også overføring av justeringsposisjoner til kommuner eller andre kompensasjonsberettigede omfattes av forslaget.

Direktoratet begrunner sitt forslag med at manglende avgiftsmessige kontinuitet og likviditetsbelastningen for overdrageren «kan virke uheldig».

De to tillegsvilkårene som direktoratet foreslår, antas å avhjelpe den avgiftsmessige utfordringen som reglene hittil har medført.

Overføring før fullføring

Før fullføringen kan inngående avgift på byggekostnadene være helt eller delvis fradragført basert på de alminnelige reglene for fradagsrett og forhåndsregistrering.

Ved fisjon, fusjon eller salg av den faste eiendommen under oppføring, skal tidligere fradragført inngående merverdiavgift fullt ut tilbakeføres etter reglene i merverdiavgiftsloven § 9-7 og merverdiavgiftsfor-skriften § 9-7-1. Tilbakeføringsreglene er derfor adskillig tøffere for aktørene enn justeringsreglene.

Imidlertid kan overdrageren unnlate tilbakeføring dersom erververen overtar tilbakeføringsforpliktelsen. Et vilkår for overføring av tilbakeføringsplikten, er at erververen er et registrert avgiftssubjekt på overdragelsestidspunktet eller blir et registrert avgiftssubjekt senest i samme termin som overdragelsen skjer. Ved bruk av hjelpeselskap oppstår samme utfordring som ved fullførte bygg.

Skattedirektoratet foreslår derfor å endre reglene for tilbakeføring tilsvarende som ved overføring av justeringsforpliktelsen.

For fullstendighetens skyld nevnes at ikke-fradragført inngående merverdiavgift knyttet til et bygg under oppføring kan overføres til erververen som en justeringsrettighet. Overtagelse av slik latent fradrag som en justeringsrett følger ikke klart av ordlyden, men er alminnelig antatt⁷.

Solidaransvar – rykk tilbake til start?

Skattedirektoratet foreslår at overdrageren og samtlige mottakere som er involvert, vil bli solidarisk ansvarlige for justeringsforpliktelsen/tilbakeføringsforpliktelsen knyttet til den faste eiendommen.

Forutsatt at de nye reglene vedtas slik de foreligger i dag, innebærer altså solidaransvaret at selskap A likevel ikke helt blir kvitt sin justeringsforpliktelse.

Dersom justering utløses og hjelpeselskap B og selskap C ikke betaler, kan Staten gå på den gamle eieren av eiendommen (selskap A) for avgiftsbeløpet. Selv om den gamle eieren av eiendommen har overført justeringsforpliktelsen til den nye eieren, kan altså den gamle eieren ikke nødvendigvis sove godt om natten av den grunn.

Skattedirektoratet oppgir ingen begrunnelse for dette punktet i forslaget.

I Merverdiavgiftshåndboken 2012 side 660 uttaler Skattedirektoratet at de har utarbeidet et forslag til forskriftsendring som ikke er sendt på høring. I dette forslaget skulle samlet justering ved fisjonfusjon og bruk av hjelpeselskap utsettes inntil ett år. Det var et vilkår at overtakende selskap innen denne fristen fusjonerte med en ny mottaker. Selskapene skulle være solidarisk ansvarlige for justeringsplikten i denne perioden. Det er mulig at det solidaransvar som er inntatt i det forslag som nå er på høring, «henger igjen» fra dette ikke-utsendte forslaget.

Forslaget om solidaransvar bryter med de alminnelige vilkår for overføring av justeringsansvar hvor det jo ikke gjelder et solidaransvar for overdrageren. Som nevnt minner de alminnelige reglene om overtagelse av justeringsforpliktelse om reglene for debitorskifte. Effekten av et solidaransvar er ikke debitorskifte, men at staten får to debitorer i stedet for en. Det er ikke lett å se åpenbare grunner for at staten skal ha behov for to debitorer når fast eiendom skifter eier ved bruk av hjelpeselskap, men ikke ved ordinære innmatssalg.

Dersom forslaget blir vedtatt, vil slike transaksjoner eksponere selskap A for risikoen ved solidaransvaret. Selskap A vil ha behov for å redusere sin risiko. En mulighet er å bake risikoen inn i vederlaget for eiendommen. I motsetning til ved ordinære innmatstransaksjoner må imidlertid fastsettelsen av dette vederlaget følge aksje-lovens regler om fisjon og fusjon. Dette kan begrense partenes handlingsrom. En annen mulighet er at selskap C avgir garantier eller lignende overfor selskap A. Hvorvidt dette er praktisk og gir selskap A tilstrekkelig komfort, kan være tvilsomt.

Det er derfor grunn til å tro at dette forslaget – slik det nå lyder – ikke alene er tilstrekkelig for å løse momsutfordringen ved fisjonfusjon av fast eiendom og bruk av hjelpeselskaper. Og forslagets punkt om solidaransvar skaper flere problemer enn det løser.

⁷ Se nærmere om overføring av justeringsrett for latent fradrag i «MVA-kommentaren», 4. utgave, side 487, Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, 2011.