

må foreligge et gaveelement allerede på overdragelsestidspunktet for at man skal kunne fatte utsatt rådighetsvedtak.

Verdiøkning skapt av mottaker i utsatt rådighetsperiode

Mottaker av B-aksjene vil noen ganger være svært delaktig i driften av selskapet, oftest som ansatt i virksomheten. Dette reiser spørsmål om hvordan den verdiskapningen mottaker tilfører skal behandles arveavgiftsmessig.

Vi kan tenke oss at givers datter mottar B-aksjer uten utbytterett eller stemmerett. Samtidig blir vedkommende ansatt i virksomheten for å lære bedriften å kjenne. B-aksjene overdras for å skape medeierskap. Mottaker tar ut lønn som er under markedslønn ettersom hun anser det som fornuftig at verdier forblir i selskapet som hun med tid og stunder allikevel skal ta over. Mottaker besitter god kompetanse og er en vesentlig bidragsyter til at selskapet har stor verdiøkning.

Etter ti år blir B-aksjene omgjort til A-aksjer med fulle rettigheter slik at rådigh-

heten over aksjene anses gått over på mottaker. Aksjene skal da arveavgiftsberegnes ut fra skattemessig formuesverdi pr. 1. januar det året rådigheten går over.

Spørsmålet blir da hvordan den verdistigningen som skyldes mottaker og som ikke gjenspeiles i lønn, skal behandles ved avgiftsberegningen.

Ved overdragelse av fast eiendom med utsatt rådighet, følger det av praksis at man ved avgiftsberegningen holder den verdistigningen som kan tilskrives mottakers innsats/innvesteringer, utenfor avgiftsgrunnlaget ved verdsettelsen. Et eksempel er hvis mottaker bygger på boligen: Verdiøkningen som skyldes påbyggingen skal holdes utenfor ved verdsettelsen i forbindelse med avgiftsberegningen.

Dersom man skal overføre denne praksisen til ikke-børsnoterte aksjer, slik at verdistigning i selskapet som kan tilskrives mottakers innsats/investering skal komme til fradrag ved avgiftsberegningen, vil det skape svært store utfordringer med tanke på verdsettelsen av fradraget.

Avslutning

Et av hovedproblemene er at etter aal. § 11A verdsettes alle aksjer likt, uavhengig av hvilke rettigheter aksjene har i selskapet. Et system hvor det legges til grunn at ytterligere eierbeføyelser medfører en ny gave, vil skape nye problemstillinger, men vil være mer i tråd med det generelle verdsettelsesprinsippet i aal. § 11. En slik endring vil harmonisere bedre med skatteretten, samt at man unngår en del problemer i forhold til videre overdragelser. Zimmerutvalget foreslo at man ved verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer skulle legge til grunn den virkelige verdien og ikke den skattemessige formuesverdien.¹⁰ Skattedirektoratet gikk i mot forslaget, da de mente det ville by på for store utfordringer å fastslå verdien på ikke-børsnoterte selskaper. Dette spesielt med tanke på egenutviklet goodwill.

Håndboken i sin nåværende form fremstår som uferdig. Det er mange problemstillinger som står uløste og skaper lite forutberegnelighet for den avgiftspliktige.

¹⁰ NOU 2000:8 kap 10.6.

Fradragsrett for mva:

Kostnader til offentlig infrastruktur

Fradragsretten for merverdiavgift på kostnader til offentlig infrastruktur i utbyggingsprosjekter kan være større enn det skatteetaten har praktisert. Det er blant annet tvilsomt at overføring av slik infrastruktur utløser justeringsplikt etter justeringsreglene, slik etaten har hevdet.



I utbyggingsprosjekter kan merverdiavgift på kostnader til offentlig infrastruktur utgjøre betydelige beløp. Slike kostnader kan eksempelvis være knyttet til bygging av veier, sykkelveier, rundkjøringer, parker og lignende som det offentlige stiller som krav at utbygger oppfører og bekoster, for eksempel i forbindelse med godkjenning av reguleringsplan.

Ved vurdering av fradragsrett for merverdiavgift på kostnader til offentlig infrastruktur, er det særlig to forhold som er sentrale og som vil bli belyst i denne artikkelen. Det første er hva som skal til for å anse at kostnadene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, slik at det er grunnlag for fradragsrett for merverdiavgift¹. Det andre er om justeringsreglene for merverdiavgift kommer til anvendelse og innskrenker fradragsretten for merverdiavgift på infrastruktur som skal overføres til det offentlige etter ferdigstilling.

Vilkår for fradragsrett

Hovedregelen i merverdiavgiftsloven angående fradragsrett, angir at et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.²

Høyesterettspraksis har lagt til grunn at det ikke er tilstrekkelig at en anskaffelse fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen være relevant for den avgiftspliktige virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. Hvor grensen går for hva som er «tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning», kan i enkelte tilfeller være vanskelig å fastslå.

¹ Muligheter knyttet til å få fradrag/kompensert merverdiavgift gjennom såkalte «anleggsbidrag-modeller», hvor kommunen selv står som utbygger av infrastruktur og utbygger yter anleggsbidrag, gjennomgås ikke i denne artikkelen.

² Merverdiavgiftsloven § 8-1.

I utbyggingsprosjekter vil bruken av eiendommen etter ferdigstillelse være avgjørende for om det i det hele tatt finnes en avgiftspliktig virksomhet som infrastrukturkostnader kan anses å være til bruk i. Som kjent vil boligeiendom ikke kunne inngå i en avgiftspliktig virksomhet, da både salg og utleie av bolig er unntatt fra avgiftsplikt³. Derimot vil avgiftspliktig virksomhet oppstå dersom utbygger selv skal benytte næringsseiendommen i egen avgiftspliktig næringsvirksomhet og i tilfeller hvor eiendommen skal leies ut til leietaker som bruker den i avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet⁴ og utleier blir frivillig registrert i merverdiavgiftsregisteret.

I tilfeller hvor næringsseiendom skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, har skattemyndighetene normalt godtatt at infrastruktur som utbygger er pålagt å bekoste, har så nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, at det i utgangspunkt foreligger fradragsrett. Dersom eiendommen bare delvis benyttes i avgiftspliktig virksomhet, og infrastrukturkostnadene ikke utelukkende relaterer seg til en særskilt del av eiendommen, vil kostnadene ses på som felleskostnader med delvis fradragsrett.

Grensen for hvilke typer kostnader som kan anses å ha en naturlig og nær tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i utbyggingsprosjekter, har flere ganger vært oppe til behandling i Høyesterett. Senest i «Elkjøp-dommen» fra mars i 2012, hvor spørsmålet var om Elkjøp hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføring av en tomannsbolig som de oppførte som bytte mot en tomt Elkjøp skulle benytte til et nytt varehus. Skatteetaten hadde nektet Elkjøp fradrag for merverdiavgift på disse kostnadene, da de mente at dette var å anse som salg av fast eiendom og dermed ikke fradragsberettiget. Skatteetaten mente også at de tidligere tilbakeføringsreglene (ved overdragelse av fast eiendom innen tre år etter ferdigstillelse) innebar at Elkjøp mistet fradragsretten. Høyesteretts flertall ga derimot Elkjøp medhold i at de kunne fradragsføre merverdiavgiften, da overføringen av boligen ikke utgjorde en særskilt virksomhet for Elkjøp, men

måtte anses som ledd i Elkjøps avgiftspliktige handelsvirksomhet. Høyesterett konkluderte videre med at oppføringskostnadene var relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og hadde en «tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne».

Forholdet til justeringsreglene

Offentlig infrastruktur skal ofte overdras til det offentlige etter ferdigstillelse. Skatteetaten har i flere saker og uttalelser i den forbindelse lagt til grunn at justeringsreglene, som ble innført med virkning fra 1. januar 2008, også vil omfatte overdragelse av offentlig infrastruktur. Dette innebærer at utbygger får en plikt til å justere (betale tilbake) fradragsført merverdiavgift på infrastruktur som blir overdratt til det offentlige, med mindre justeringsplikten overføres til mottaker. Da et av vilkårene for overføring av justeringsplikt er at mottaker må fortsette å bruke infrastrukturen i avgiftspliktig- eller kompensasjonsberettiget virksomhet etter overdragelsen, har det i mange tilfeller ikke vært mulig å overdra justeringsplikten, med det resultat at merverdiavgiften går tapt for utbygger. I andre tilfeller ønsker ikke mottaker å overta en slik forpliktelse, noe som fører til samme resultat.

En avgjørelse fra Klagenemnda for merverdiavgift fra tidligere i år⁵, sår imidlertid

⁵ KMVA 7578/2013.



BETYDELIGE BELØP: Merverdiavgift på kostnader til offentlig infrastruktur som bygging av veier, sykkelveier, rundkjøringer etc. og som utbygger oppfører og bekoster, kan utgjøre betydelige beløp.

tvil om denne praksisen er riktig. Den relevante delen av avgjørelsen gjaldt spørsmålet om fradragsrett for merverdiavgift på en erstatningshytte som en utbygger av et hotell- og leilighetskompleks hadde oppført og gitt som bytte mot en tomt som skulle benyttes i utbyggingsprosjektet. Skattekontoret hadde nektet fradragsrett, da det mente at det var omsetning av fast eiendom som er unntatt avgiftsplikt og dermed også unntatt fradragsrett. Videre hadde skattekontoret anført at justeringsreglene uansett måtte innebære at eventuelt fradragsført merverdiavgift måtte justeres tilbake ved overføringen av hytta. Klagenemnda omgjorde skatteetatens vedtak og innvilget forholdsmessig fradragsrett. Klagenemnda begrunnet dette med at saken var helt parallell med Elkjøp-dommen, og at oppføringskostnadene hadde en tilstrekkelig nær tilknytning til utbyggers delvis avgiftspliktige virksomhet. Videre uttalte klagenemnda:

«Når det gjelder forholdet til justeringsreglene, kan ikke disse komme til anvendelse i en sak hvor det ikke er grunnlag for å se på dette som salg av fast eiendom. Her er det snakk om en transaksjon foretatt som ledd i den avgiftspliktiges næringsvirksomhet. Oppføring av hytta var ikke en selvstendig målsetning for klageren, men må anses som et nødvendig middel for å kunne oppnå avgiftspliktig virksomhet. Erstatningshytta ble altså ikke anskaffet for å tjenestegjøre som et driftsmiddel i klagers virksomhet, og justeringsreglene kommer da ikke til anvendelse».

Resultatet er etter vår vurdering en naturlig konsekvens av Høyesteretts argumentasjonsrekke i Elkjøp-dommen, som igjen føyer seg inn i rekken av tidligere Høyesterettsdommer om grensene for fradragsrett for merverdiavgift. I Elkjøp dommen (som gjaldt en eiendom som ble ferdigstilt før innføringen av justeringsreglene i 2008), fastslo Høyesterett tilsvarende at de tidligere gjeldende regler om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift ved overdragelse av eiendom innen tre år (som var forløperen til justeringsreglene), ikke kom til anvendelse når bygget eller anlegget ikke gjorde tjeneste som et driftsmiddel i den avgiftspliktiges virksomhet.

Etter vår vurdering er klagenemndas og Høyesteretts avgjørelser og argumentasjon fullt ut overførbare til tilfeller som

³ Dette, med mindre utleie av boligeiendom er organisert som avgiftspliktig romutleie i hotellvirksomhet mv.

⁴ Kompensasjonsberettiget virksomhet som omfattes er offentlig virksomhet som faller inn under lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Utleie til private aktører som driver kompensasjonsberettiget virksomhet (eks barnehager) kan derimot ikke være avgiftspliktig og inngå i en frivillig registrering i merverdiavgiftsregisteret.

gjelder fradragsrett og overføring av offentlig infrastruktur. Så lenge offentlig infrastruktur ikke inngår som driftsmiddel i utbyggers avgiftspliktige virksomhet (noe som normalt ikke vil være tilfelle), bør heller ikke overføring av infrastrukturen utløse en justeringsplikt. Det er som utgangspunkt ikke den fysiske bruken av infrastrukturen som har begrunnet fradragsretten, men derimot kostnadene nære og naturlige tilknytning til utbyggers avgiftspliktige virksomhet gjennom at de har vært nødvendige for å kunne realisere utbyggingsprosjektet. Skatteetatens syn om at det ved overdragelse av infrastruktur til det offentlige likevel skal stilles krav til at infrastrukturen etter overdragelsen skal være fysisk til bruk i det offentliges avgiftspliktige eller kompensasjonsberettede virksomhet, fremstår på denne bakgrunn ulogisk og som en lite tilsiktet konsekvens av justeringsreglene. Et slikt krav vil etter vårt syn innebære at spesialbestemmelsene om justering urimelig innskrenker den avgiftspliktiges materielle fradragsrett, og synes å være i strid med ovennevnte klagenemnd- og Høyesterettsavgjørelse.

Uavklart situasjon

Etter det vi har fått opplyst, har myndighetene ikke gått til søksmål for å få endret den ovennevnte avgjørelsen fra klagenemnda innen fristen på fire måneder, slik

at avgjørelsen er rettskraftig. Ut i fra alminnelige forvaltningsprinsipper, tilsier dette at skatteetaten har akseptert klagenemndas standpunkt om at overdragelse av fast eiendom som ikke er et driftsmiddel i utbyggers avgiftspliktige virksomhet, ikke utløser justeringsplikt. Det er imidlertid ikke kommet noen offisielle uttalelser eller signaler fra skattemyndighetene som vi kjenner til, hvor de gir uttrykk for dette. Ettersom rettsoppfatningen også er i strid med det skattemyndighetene tidligere har uttalt, herunder bindende forhåndsuttalelser hvor det hevdes at overføring av infrastruktur utløser justeringsplikt, er det imidlertid usikkert hvordan skattemyndigheten vil forholde seg til dette.

Dersom klagenemndas rettsoppfatning legges til grunn, vil det etter vår oppfatning åpne for en rekke krav om endring av tidligere avgiftsoppgaver for utbyggere som lojalt har forholdt seg til skattemyndighetenes praksis og unnlatt å fradragsføre merverdiavgift på offentlig infrastruktur i tilfeller hvor det ikke har vært mulig å overføre justeringsplikten. På grunn av skattemyndighetenes praktisering av tre års foreldelse på tilgodekrav og endringsoppgaver, vil allerede deler av kravene som har oppstått etter innføring av justeringsreglene i 2008 kunne være foreldet. For de som sitter på slike potensielle krav, vil det dermed kunne haste med å få sendt inn endringsoppgaver for forhold tilbake i tid,

og samtidig sikre at ytterligere krav ikke blir foreldet⁶.

En konsekvens av at utbygger innrømmes fradrag for inngående merverdiavgift på offentlig infrastruktur i tråd med Elkjøpdommen og Klagenemndas avgjørelse, er etter vår oppfatning at merverdiavgiften på infrastrukturkostnader må allokere og fordeles på prosjektet som øvrige kostnader. Dette vil innebære at utbygger må foreta en positiv/negativ justering av merverdiavgift på kostnader til infrastruktur i tråd med endret avgiftspliktig bruk av næringsbygget også i perioden etter at infrastrukturen er overført til det offentlige.

Et åpent spørsmål er hvordan en skal forholde seg til tilfeller hvor justeringsrett/plikt allerede er overført til det offentlige og hvor det offentlige har foretatt en løpende positiv justering eller fått kompensasjon for avgiften. Vil dette avskjære utbyggers mulighet til å korrigere og fradragsføre avgift tilbake i tid, eller vil det offentlige organet risikere å måtte tilbakebetale allerede justert/kompensert merverdiavgift? Dette og en rekke andre uavklarte spørsmål vil forhåpentligvis bli avklart i tiden som kommer.

⁶ For krav knyttet til avgiftsterminer utløpt før 1.1.2011, må dette skje gjennom å be Skattedirektoratet frafalle foreldelsesinnsigelsen eller ved å gå til rettslige skritt før foreldelsesfristen på tre år utløper.

Norske skattemyndigheter som medspiller

Skatteetaten har et særlig fokus på veiledning, samarbeid og dialog. For en skattyter som er i en planleggingsfase, vil et samarbeid med norske skattemyndigheter bidra til å oppnå gode og forutsigbare løsninger.



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver Internprising
Arild Roer
Aztek Consulting

Dette kan særlig være aktuelt dersom konsernet vurderer å gjøre endringer i internprisingsmetoder, reorganiseringer, etc. som medfører kompliserte skattemessige vurderinger og dermed en skattemessig usikkerhet for skattyter. Jeg har meget god erfaring med at dialog og samarbeid med norske skattemyndigheter gir et tilfredsstillende resultat. I en konkret sak medførte dette en nødven-

dig forutsigbarhet og ressursbesparelser for skattyter ved at kompliserte forhold ble avklart i forkant. Selv om ikke skattemyndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser innen internprisingsrådet, opplever jeg at norske skattemyndigheter er til å stole på, og at den etterfølgende behandlingen er lik den veiledningen som er gitt. Dette forutsetter selvsagt at man selv legger frem alle rele-