

Kontrollerfaringer i Skatt øst:

Håndteringen av justeringsreglene

Skatteetaten har de siste årene foretatt en del kontroller av de næringsdrivendes **håndtering av justeringsreglene. Kontrollene viser at det er flere skjær i sjøen.** I artikkelen vil vi ta for oss noen utvalgte temaer fra Skatt østs kontroller.

Artikkelen er forfattet av:



Seniorskattejurist
Sonja Berg Buxrud
Skatt Øst, Finans- og avgifts-
seksjonen



Seniorskattejurist
Marianne Løvgaard
Skatt Øst, Finans- og avgifts-
seksjonen

En del spørsmål er fortsatt ikke løst i regelverket. Her vil praksis være med på å skape rettskildebildet.

Justeringsavtale – hva kreves av innhold og utforming?

Merverdiavgiftsloven bestemmer at justering *kan unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen*. Overføringen må dokumenteres med en skriftlig underskrevet avtale som inneholder nærmere bestemte opplysninger og må foreligge innen oppgavefristen for den terminen overdragelsen finner sted.

Sak 1– KMVA 8016 – var justeringsforpliktelsen overdratt?

En eiendom hadde vært gjenstand for påbygging og inngående merverdiavgift ble fradragsført. I forbindelse med fusjon ble eiendommen overdratt, og spørsmålet gjaldt hvorvidt justeringsforpliktelsen var overdratt. Overføringen av justeringsforpliktelsen var ikke dokumentert med avtale, og skattekontoret fattet vedtak om samlet justering i det overdragende selskapet.

Selskapet anførte:

- Overtagende selskap har forholdt seg som om justeringsforpliktelsen er overført



OVERDRATT JUSTERINGSFORPLIKTELSE? I forbindelse med fusjon ble eiendommen overdratt, og spørsmålet var om justeringsforpliktelsen var overdratt?

- Selve avtalen er ikke det sentrale så lenge relevante opplysninger knyttet til den overførte justeringsforpliktelsen er tilgjengelig for den som har overtatt forpliktelsen.
- Det overtagende selskapet har ikke tatt kapitalvaren i bruk i virksomhet utenfor loven og det har hele tiden vært hensikten at kapitalvaren skal benyttes fullt ut i avgiftspliktig virksomhet.
- Ingen lovbestemt tidsfrist angitt for når avtale må inngås.
- Manglende justeringsavtale kan sammenlignes med formalfeil på faktura og kan ikke medføre så store konsekvenser.

Skattekontoret anførte:

- Justeringsforpliktelsen kan ikke overføres når det ikke foreligger signert avtale med nærmere angitte opplysninger hvor overtakende selskap samtykker til overføringen.
- Ikke tilstrekkelig at overtagende selskap har forholdt seg som om justeringsforpliktelsen var overført.
- I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 19. des. 2007 gitt til den daværende forskrift nr. 132 § 3–3 (nå FMVA § 9–3–3) er det uttalt at dersom overdrageren og mottakeren ikke lager slik avtale som nevnt i § 3–3, der mottakeren blant annet samtykker i å

overta justeringsforpliktelsen, vil ikke forpliktelsen overføres til mottakeren.

- I samme uttalelse fremkommer det videre at overtakende selskap «sin underskrift på avtalen om overføringen av justeringsforpliktelsen anses som samtykke om overføring av justeringsforpliktelsen.»
- Manglende justeringsavtale kan ikke sammenlignes med mindre formalfeil på faktura.

Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet skattekontorets innstilling.

Sak 2 – KMVA 8109 – fusjon

I 2008 ble det oppført et butikk/verkstedbygg til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Inngående merverdiavgift ble fradragsført. I desember samme år ble det gjennomført en fusjon. Overdragende selskap ble etter dette slettet. Midlertidig brukstillatelse ble gitt etter at eiendommen var overført til det overtagende selskapet. I forbindelse med fusjonen ble det utarbeidet fusjonsplan. I fusjonsplanen var det blant annet forutsatt at justeringsplikt ble overført til overtakende selskap og at det ble utarbeidet dokumentasjon i samsvar med forskriften og i samsvar med vedlagt utkast til oppstilling. Oppstillingen i vedlegget var verken datert eller signert. Skattekontoret fattet vedtak om samlet justering i det overdragende selskapet. Det vil si at fradragsført inngående merverdiavgift knyttet til kapitalvaren, må tilbakeføres.

Selskapet anførte:

- Fusjonsplanen er signert og datert, og fusjonsplanens vedlegg er avtalerettslig å anse som en del av avtalen på lik linje med hoveddokumentet.
- Utkastet til justeringsoppstillingen i fusjonsplanen ble korrekt utfyllt. Selskapet har dessverre ikke lyktes å fremskaffe den, men som dokumentasjon på dette ble det fremlagt e-post-korrespondanse mellom advokat og revisor hvor utkastet oversendes for utfylling og signering.
- Ikke grunnlag for å kreve at oppstillingen skal fremgå av egen avtale eller at det skal være signert på selve dokumentet. Skattekontoret legger for streng forståelse av regelverket til grunn.
- Det må skilles mellom materielle og formelle krav. Ikke enhver formalfeil kan medføre at justeringsplikten ikke anses overført.

Skattekontoret anførte:

- Ikke krav at avtalen om overføring av justeringsforpliktelsen er betegnet som justeringsavtale, men det er et krav at den som overtar kapitalvaren har tatt særskilt stilling til, og dermed særskilt bekrefter at han overtar justeringsforpliktelsen.
- Ihht. Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 19. desember 2007 gitt til den daværende forskrift nr. 132 § 3–3 (nå FMVA 9–3–3), er det mottakerens underskrift på avtalen om justeringsforpliktelsen som er avgjørende for om forpliktelsen overføres.
- Den signerte fusjonsplanen inneholder ikke tilstrekkelige opplysninger etter FMVA § 9–7–2.
- Oppstillingen i vedlegget er verken datert eller signert. Forutsetningen i fusjonsplanen om at det skal utarbeides dokumentasjon som oppfyller forskriftens krav, gir ikke dokumentasjon på at dette faktisk ble gjort.
- Manglende avtale kan ikke anses som en formalfeil.
- Ingen av de involverte partene har kunnet fremskaffe signert eksemplar av justeringsoppstillingen.

Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet skattekontorets innstilling.

Sak 3 – KMVA 7618

Klager oppførte et bygg med utleieavtale til G. Eiendommen ble overdratt til E som senere skiftet navn til F. Ved overdragelsen til E overdro klager justeringsforpliktelsen til E. I justeringsoppstillingen mangler adresse og organisasjonsnummer. Skattekontoret fattet vedtak om samlet justering i det overdragende selskapet.

Selskapet anførte:

- Mindre formalfeil ved justeringsavtalen kan ikke lede til så abnorme konsekvenser, det må foretas en forholdsmessighetsvurdering mht. hvilke konsekvenser feil skal få, jf. Bermingruddommen.
- Øvrige opplysninger støtter det materielle innholdet i transaksjonen.
- Ikke tvil om hvilke parter som har vært involvert. Selskapsnavnet E er unikt og ikke egnet til å skape forvirring om hvem som har påtatt seg justeringsforpliktelsen.
- Skattekontoret har selv funnet frem til organisasjonsnummeret.
- Formålet med kravene i FMVA § 9–3–3 er ivaretatt i det både partene og skattekontoret har identifisert sub-

jektet som overtok justeringsforpliktelsen.

- Uansett følger det av FMVA § 9–3–3 annet ledd at det er adgang til å korrigere opplysninger i en justeringsavtale. Dette tilsier at partene må kunne påføre organisasjonsnummer og adresse i etterkant for å unngå samlet justering hos klageren.

Skattekontoret anførte:

- Klar bestemmelse i FMVA § 9–3–3 bokstav a, denne er ikke oppfylt. Det kan ikke anses som en formalfeil. Formålet med bestemmelsen er å identifisere partene.
- Selv om skattekontoret i dette tilfellet klarte å finne frem til riktig organisasjonsnummer, kan det ikke forventes at en ordinær kjøper har de samme søkeverktøyene for å finne dette.
- Det er organisasjonsnummeret som identifiserer det enkelte avgiftssubjekt i offentlige registre. Navn på selskap kan endres og navnet alene vil ikke tjene som identifikasjon.
- Korrigeringshjemmelen i FMVA § 9–3–3 annet ledd forutsetter at det på forhånd foreligger en gyldig avtale.

Klagenemnda opphevet etterberegningen. De mente at partene i denne saken i all vesentlighet hadde forholdt seg etter reglene og at manglende organisasjonsnummer og adresse lot seg etterprøve når man hadde navn og dato på avtalen.

Ut i fra de tre ovennevnte sakene kan man trekke noen slutninger om hva Klagenemnda mener kreves av justeringsavtaler og innholdet i disse. Etter vårt syn er en streng håndhevelse av aktuelt regelverk helt nødvendig, noe vi oppfatter at Klagenemnda støtter.

Vi understreker at justeringsavtaler pålegger den som overtar en kapitalvare omfattende plikter. Ved omdisponering av nyoppførte bygg eller bygg under oppføring, kan det oppstå plikt til å betale opptil en femtedel av brutto byggekostnader til Staten. Tilbakeførings- og justeringsplikt kan dermed utgjøre vesentlige forhold. Ikke minst hensynet til selskap som overtar kapitalvarer, tilsier at forpliktelsene ikke kan anses overført uten at det foreligger en bindende justeringsavtale som entydig identifiserer subjektet som har overtatt pliktene. **En slik fortolkning tydeliggjør også selve formålet med justeringsreglene, nettopp å sikre at fradragsretten gjenspeiler den avgiftspliktige bruken**

av en kapitalvare over tid. Vi bemerker at KMVA 7618 ikke endrer at organisasjonsnummer og adresse utgjør krav til justeringsavtale ihht. FMVA § 9–3–3 første ledd bokstav a. Organisasjonsnummeret er det eneste sikre kjennetegnet til et selskap, og ved eksempelvis fusjoner og fisjoner er det ikke uvanlig at navn byttes eller endres.

Bortfall av leiekontrakt før fullføring – omdisponering etter mval. § 9–7?

Hvilken avgiftsmessig betydning har det at en leiekontrakt faller bort før ferdigstillelsen av et næringsbygg under rehabilitering?

Utleie av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, men kan bringes inn under merverdiavgiftsloven gjennom frivillig registrering, slik at utleieren oppnår fradragsrett for inngående avgift. Samtidig skal utleieren beregne utgående avgift på leiebølet.

Registreringen omfatter utleide arealer der leietaker ville hatt fradragsrett for inngående avgift dersom brukeren hadde eid bygget eller anlegget. Det er tilknytningen til leietakerens fradragsberettigede aktivitet i lokalet som begrunner utleiers rett til fradrag for inngående avgift. Hvis leiekontrakten sies opp, faller tilknytningen bort.

Temaet ble behandlet i en ikke-rettskraftig dom avsagt av Oslo tingrett 31. mai 2014. Saksøker, Selskap A, var frivillig registrert på bakgrunn av en leiekontrakt inngått med avgiftspliktig leietaker Selskap B. I forbindelse med rehabilitering av næringsarealene hadde Selskap A fradragsført inngående merverdiavgift på anskaffelsene fullt ut. Rett før fullføringen av bygget ble leiekontrakten sagt opp av leietaker Selskap B.

Utgjør oppsigelsen av leieavtalen en omdisponering etter mval. § 9–7, slik at Selskap A skulle ha tilbakeført fradragsført inngående merverdiavgift på rehabiliteringskostnadene?

Saksøker anførte at mval. § 9–2 ivaretar justeringsregimet der et leieforhold opphører og lokalene blir stående tomme. Omdisponering skjer eventuelt først dersom man inngår avtale med en ny ikke-avgiftspliktig leietaker i tråd med justeringsreglene for tomme lokaler. Oppfatningen bygger på et syn om at oppsigelse av en leiekontrakt ikke innebærer noen

bruksendring i forhold til fradragsretten for inngående avgift og justeringsregverket.

Retten kom til at uttrykket «omdisponering» i mval. § 9–7 ikke begrenser seg til salg eller salgslignende omdisponeringer, men må forstås i sammenheng med lovens system, lovens ordlyd og forarbeider. Tingretten viste til Rt. 2011 side 1131, der Høyesterett legger til grunn «den systembetragtning at fradragsretten er avledet av avgiftsplikten og derfor bør begrenses i tråd med denne». **Plikten til tilbakeføring av inngående avgift hviler på sammenhengen mellom fradragsretten og fradragsberettiget bruk.**

Etter rettens syn utgjør bortfall av leiekontrakt før fullføring en «omdisponering» i forhold til justeringsreglene. Inngående merverdiavgift skulle ha vært tilbakeført på tidspunktet for oppsigelsen av leiekontrakten, jf. mval. § 9–7.

Justering og bygg i egenregi til egen bruk

Skatt øst har i 2014 fokus på kontroll av virksomheter som driver med oppføring av bygg eller anlegg for salg eller utleie (egenregi). I den forbindelse har vi vurdert avgiftsbehandlingen til et selskap som har ført opp kontorlokaler til egen bruk. I tillegg til 30 % egenregivirksomhet, består den totale virksomheten i kontrollselskapet av 20 % varesalg og 50 % annen ikke-avgiftspliktig aktivitet.

Utgangspunktet for næringsdrivende med egenregiprojekter er at det skal beregnes merverdiavgift når det tas i bruk varer og tjenester i virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, og det drives slik virksomhet bare for egen regning, jf. mval. § 3–26.

Hvordan blir dette når det ikke er snakk om oppføring til salg eller utleie, men bygging i egenregi til bruk i egen virksomhet?

Avgiftsbehandlingen knyttet til uttak og justering avhenger av hvordan bygget skal benyttes.

De angjeldende lokalene i vår konkrete sak skal benyttes i virksomhet som er 50 % avgiftspliktig og 50 % unntatt fra merverdiavgiftsloven.

For den halvdelen av bygget som skal brukes til ikke-avgiftspliktig aktivitet, skal det beregnes, innberettes og betales uttaksmerverdiavgift til skattekontoret på egenregitjenestene i henhold til mval. § 3–22 (2), jf. § 3–26.

Vårt syn bygger på følgende resonnement:

I utgangspunktet er grunnlaget for beregningen av uttaksmerverdiavgift på selskapets egenregi-arbeid mval. § 3–26. Denne bestemmelsen medfører at selskapet driver merverdiavgiftspliktig byggevirksomhet. Videre følger det av mval. § 3–22 (2) at det for tjenester som består i oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, skal beregnes merverdiavgift også når tjenestene tas ut til formål som er unntatt fra loven. Egenregitjenestene skal altså uttaksberegnes fordi de tas ut til formål som er unntatt fra loven. Regelen i § 3–22 (2) tilsvarer § 3–26 og er begrunnet i konkurransesyn.

Selskapet har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på øvrige kostnader knyttet til denne delen av bygget, jf. mval. § 8–1.

I forhold til justering regnes uttaksmerverdiavgift som inngående avgift på byggetiltaket, jf. mval. § 9–1 (4) og FMVA § 9–1–1b. Den beregnede og betalte uttaksmerverdiavgiften skal legges til justeringsgrunnlaget og blir en potensiell justeringsrett.

Den halvdelen av bygget som skal benyttes i avgiftspliktig aktivitet (virksomhet med varesalg og egenregitjenester), belastes ikke med merverdiavgift ved oppføringen. Det etableres imidlertid en justeringsforpliktelse for denne delen av bygget, også for egenregitjenestene. Dette ved at merverdiavgiften, som skulle ha vært betalt etter mval. §§ 3–22 og 3–26 dersom prosjektet hadde vært utført for ikke-fradragsberettiget formål, skal regnes som «inngående avgift påløpt i forbindelse med byggetiltak, jf. mval. § 9–1 (4) og FMVA § 9–1–1b.

Da selskapet har fradragsrett for inngående avgift på kostnader knyttet til denne delen av bygget, jf. § 8–1, skal denne merverdiavgiften ved oppføringen av bygget kun beregnes og føres som en justeringsforpliktelse, jf. FMVA § 9–1–2, første ledd bok-

Avgift

stav e) «fradragsført merverdiavgift ved anskaffelsen».

Justering og fellesregistrering

Skatt øst har gjennomført tre kontroller knyttet til overføring av eiendom ved fusjon mellom selskaper som var fellesregistrerte på fusjonstidspunktet.

Skattekontoret fattet vedtak om samlet negativ justering av inngående avgift på bakgrunn av manglende justeringsavtale mellom selskapene, jf. mval. § 9–2 tredje ledd og FMVA § 9–3–3. I tråd med SKD nr. 8/11 pkt. 6.2 bygget vi vårt syn på at eiendomsoverdragelsen innebærer et subjektskifte med hensyn til kapitalvaren. Uavhengig av fellesregistreringen medførte fusjonen overføring av eiendomsretten, fra et juridisk subjekt til et annet.

De tre sakene ble påklaget til Klagenemnda for merverdiavgift, se KMVA 7856, 7857 og 7858. Klagerne mente at det ikke kunne stilles krav om justeringsavtale innenfor en fellesregistrering.

Klagenemnda opphevet skattekontorets vedtak. Det ble konkludert med at overdragelser innenfor en fellesregistrering ikke i seg selv utløser justeringsplikt, selv om det ikke er inngått noen justeringsavtale.

Skattedirektoratet har senere uttalt at man vil korrigere den oppfatningen som er kommet til uttrykk i SKD nr. 8/11 på dette punkt, jf. MVA-håndboken 10. utgave 2014.

Rettsoppfatningen som er lagt til grunn i de tre klagesakene, oppfattes å etablere en mulighet for at kapitalvarer rent faktisk «renses» for justeringsforpliktelser. Slike resultat anses å stride mot lovens system – og etter vårt syn også mot lovens bestemmelser. Skattekontoret tilrår derfor fortsatt at den som overdrar kapitalvarer selv gjør opp avgifts-

pliktene (tilbakeførings-/justeringsplikter), med mindre det subjektet som overtar kapitalvaren, påtar seg ansvaret for disse pliktene gjennom en justeringsavtale.

Justering og tilleggsavgift

I de fleste av justeringskontrollene har det også vært spørsmål om det skal ilegges tilleggsavgift. Et av vilkårene for tilleggsavgift er at staten er eller kunne blitt påført et tap.

Har staten lidt avgiftstap?

Vårt syn er at tapsvilkåret er oppfylt når justeringsforpliktelse ikke er overført ved avtale, selv om mottaker ville hatt en justeringsrett dersom overdrager hadde tilbakeført/foretatt samlet justering, eventuelt at den som har overtatt bygget får justeringsrett ved at skattekontoret fattet vedtak om tilbakeføring av inngående avgift på overdragers hånd.

Det er ikke korrekt at det blir et nullsumspill selv om overtager ville hatt en justeringsrett. Mottaker som ikke har påtatt seg forpliktelser, har i utgangspunktet ikke plikt til å foreta noen avgiftsinnbetalinger ved eventuelle omdisponeringer av bygget. Hva som vil skje med kjøpers fradragsrett de neste ti årene, kan ikke sies med sikkerhet. Manglende overføring av justeringsforpliktelse kan derfor medføre et avgiftstap for staten. Videre vil en unnlattelse av å foreta en påkrevd justering innebære en likviditetsmessig ulempe for staten.

Tilleggsavgiftens størrelse

Skattedirektoratet kom 10. januar 2012 med nye retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift. Et av formålene med de nye retningslinjene har vært å få en mer enhetlig praksis knyttet til hvilken sats som skulle benyttes.

I retningslinjene er det gitt tre normalsatser, og lovens system legger opp til en

reaksjon i prosent av etterberegnet beløp. En utmåling i prosent gir et forholdsmessighetsprinsipp basert på utvist uaktsomhet. Det følger av retningslinjene at 20 % skal benyttes på uaktsomme forhold, og 40 % eller 60 % på grov uaktsomhet/forsettlig overtredelser av loven. I retningslinjene er det gitt adgang til å utmåle tilleggsavgift med et bestemt beløp i tilfeller hvor avgiftssubjektets uaktsomhet anses som forholdsvis liten, og hvor denne uaktsomheten får store konsekvenser.

Etter en gjennomgang av praksis for ileggelse av tilleggsavgift i justeringskontrollene, har graden av uaktsomhet og reaksjonens konsekvens blitt styrende for vurderingen av tilleggsavgiften. I flere saker er det dermed utmålt tilleggsavgift med et bestemt beløp i stedet for ordinær sats.

Blant annet var dette tilfellet i KMVA 8010. Her var saken at det overtagende selskapet ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret på tidspunktet for overdragelsen, men ble det først fra terminen etter. I tillegg var justeringsavtalen, som fulgte salget, signert først nesten to år etter overdragelsen. Ved utmålingen av tilleggsavgift la skattekontoret til grunn at det var utvist uaktsomhet, men at en ileggelse på 20 % ga uforholdsmessig store konsekvenser og fastsatte tilleggsavgift med et bestemt beløp. Klagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling og fastholdt vedtaket.

Selv om det i enkelte tilfeller kan synes å være gode grunner for å ilegge tilleggsavgift med et bestemt beløp, er dette ikke helt uproblematisk. Retningslinjene for tilleggsavgift, med angivelse av 20, 40 og 60 % som normalsatser, er innført med mål om større grad av likebehandling, i form av samme prosentsats for likeartede forhold. Utmåling av tilleggsavgift med et bestemt beløp er ment benyttet unntaksvis, og bare ved lavgradig uaktsomhet. Vi fremholder her at utgangspunktet er at hensynet til forholdsmessighet anses ivarett ved utmåling ved prosentsats. For avgiftssubjektene er det nærliggende å sammenligne sin sak med lignende saker fra Klagenemnda. Det styrende ved vurderingen av ileggelse av tilleggsavgift må hele tiden være hensynet til likebehandling. Tilleggsavgiften skal stå i forhold til det tilbakeførte beløpet og den uaktsomheten som er utvist. Rettsutvikling og avklaringer av reglens innhold, medfører at gårsdagens aktsomhetsvurderinger ikke nødvendigvis er tungtveiende for behandlingen av kommende saker.



LIKEBEHANDLING: Retningslinjene for tilleggsavgift er innført med mål om større grad av likebehandling.

Fagdager

24. og 25. november 2014

Radisson Blu
Scandinavia Hotel,
Oslo

revisorforeningen.no