

Overdragelse av fast eiendom før fullføring:

Overføring av plikten til tilbakeføring av inngående mva

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Bernt Ollestad
Deloitte advokatfirma



Advokat
Trygve Holst Ringen
Han har tidligere vært ansatt som advokat i Deloitte advokatfirma, og har hatt flere ulike stillinger i skatteetaten.

Skattedirektoratet kom i februar 2015 med en uttalelse som innskrenker adgangen til å overføre en justeringsplikt/overføringsplikt til ny mottaker. Forfatterne reiser tvil om både uttalelsen og den begrunnelsen som er gitt, er korrekt.

Reglene om justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift er tatt inn i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Det skal blant annet foretas negativ justering eller tilbakeføring av inngående merverdiavgift når kapitalvaren «fast eiendom» overdras. Fisjon og fusjon anses som overdragelse etter disse bestemmelsene. I stedet for negativ justering eller tilbakeføring er det adgang til å overføre justeringsplikten/overføringsplikten til ny mottaker når bestemte vilkår er oppfylt. Skattedirektoratet har i februar 2015 gitt en uttalelse som innskrenker denne adgangen, og har i et

senere brev til Finansdepartementet gitt en nærmere begrunnelse for sitt standpunkt.

Uttalelsen

Skattedirektoratet ga 6. februar 2015 en prinsipputtalelse om forståelsen av merverdiavgiftsloven § 9-7, jf. § 8-1 i forbindelse med overdragelse av utleiebygg under oppføring. Spesialregelen i § 9-7 omtaler salg mv. av fast eiendom før fullføring, mens hovedregelen i § 8-1 sier 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.

Denne prinsipputtalelsen bygger på en bindende forhåndsuttalelse som ble gitt i desember 2013, men som ikke er publisert. Uttalelsen har skapt negative reaksjoner, og i brev av 21. mai 2015 til Finansdepartementet har Skattedirektoratet gjort forsøk på en nærmere begrunnelse for sitt standpunkt.

Fisjon og fusjon anses som overdragelse i forhold til justerings- og tilbakeføringsreglene i merverdiavgiftslovens kapittel 9. Dette innebærer at det kan oppstå spørsmål om justering eller tilbakeføring av inngående avgift. I uttalelsen tar Skattedirektoratet stilling til om § 9-7, om tilbakeføring/overføring av tilbakeføringsplikt, kommer til anvendelse når et selskap gjennom fisjon skiller ut et utleiebygg under oppføring i et eget nystiftet selskap. Direktoratet kom til at det i et slikt tilfelle er § 8-1, og ikke § 9-7, som skal anvendes.

Etter vår mening kan det reises begrunnet tvil om direktoratets syn er riktig.

Tilbakeføringsplikten for bygg under oppføring

Dersom et bygg selges eller omdisponeres før fullføring, er det regelen i § 9-7, jf. merverdiavgiftsforskriften §§ 9-7-1 og 9-7-2, som kommer til anvendelse. Her heter det at fradragført inngående avgift skal tilbakeføres dersom 1) bygget selges, eller 2) bygget omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragrett. Det er således bare disse to hendelsene som pålegger eier å tilbakeføre avgiften.

Omdisponering av arealer

Når det under oppføringen av et utleiebygg foreligger leiekontrakter som viser at arealene skal benyttes av avgiftspliktig leietaker, vil inngående avgift være fradragberettiget.

Om en leietaker skiftes ut med en annen avgiftspliktig leietaker, har dette ingen avgiftsmessig betydning. Inngående avgift vil uansett være fradragberettiget for vedkommende arealer. Dersom leietakeren



FØR FULLFØRING: Fradragført inngående avgift skal tilbakeføres dersom bygget selges, eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragrett.

imidlertid blir skiftet ut med en leietaker som driver en virksomhet som er unntatt fra avgiftsplikt, skjer det en bruksendring med virkning for fradragsretten. Regelen er da at alle inngående avgifter som refererer seg til de aktuelle lokalene, skal tilbakeføres. For den senere vurderingen er det viktig å være klar over at dette følger direkte av § 9–7 (1), og at det ikke er nødvendig å knytte an til lovens § 8–1, jf. § 18–1 (1) bokstav c.

Overdragelse

Tilbakeføringsplikten gjelder for overdragelse. På samme måte som for justering, er også fisjon og fusjon omfattet. Tilbakeføringen skal skje samlet i salgsterminen, og det er hele avgiftsbeløpet vedrørende oppføringen som skal tilbakeføres. For overdragelsestilfellene er det av enda større viktighet å være klar over at tilbakeføringsplikten følger direkte av § 9–7 (1). Skattedirektoratet har for disse tilfellene basert sin forståelse av regelverket på at det er lovens § 8–1, jf. § 18–1 (1) bokstav c, som kommer til anvendelse. Dette er etter vår mening feil, se nedenfor under punktet Er direktoratets regelforståelse korrekt?

Det er presisert fra direktoratets side at mottaker av eiendommen kan foreta en årlig positiv justering i den utstrekning vilkårene for fradrag er til stede.

Overføring av tilbakeføringsplikt

Adgang til overføring gjelder også for tilbakeføringsplikten, og det stilles vilkår til mottakerens avgiftsmessige status og til omfanget av fradragsretten. Et typisk eksempel på at vilkårene er oppfylt, er at det foreligger leiekontrakter med avgiftspliktige leietakere for arealene i bygget, og at ny eier trer inn i disse leiekontraktene.

Når overdrageren ikke plikter å foreta tilbakeføring, vil selve overdragelsen ikke ha noen avgiftsmessige konsekvenser fordi tilbakeføringsplikten nå påhviler mottakeren. Dette viser at det er symmetri mellom adgangen til å overføre en justeringsplikt etter § 9–3 (et fullført bygg hvor det drives avgiftspliktig utleievirksomhet) og adgangen til å overføre en tilbakeføringsplikt i medhold av § 9–7 (bygg under oppføring hvor det foreligger leiekontrakter).

Overdragelse ved bruk av midlertidig mottaker (hjelpeselskap)

I flere tilfeller skjer overdragelse av fast eiendom ved såkalt fisjonfusjon og bruk av «hjelpeselskap». Som det fremgår av omta-

len ovenfor skal fradragsført inngående avgift tilbakebetales til staten ved overdragelse av fast eiendom, men dette kan unnlates i den utstrekning mottaker av kapitalen oppfylder vilkårene for å overta justerings-/tilbakeføringsplikten. Ved bruk av «hjelpeselskap» ville overtakeren ikke ha mulighet til å overta forpliktelsen fordi et slikt selskapet ikke er registrert som næringsdrivende.

Skattedirektoratet sendte i juli 2012 ut et forslag om endring av merverdiavgiftsfor-skriften på høring. Dette forslaget tok sikte på å utvide adgangen til å overta justerings-/tilbakeføringsplikten ved bruk av hjelpeselskap.

Med virkning fra 31. mars 2014 foretok Skattedirektoratet endring i merverdiavgiftsfor-skriften §§ 9–3–2 (overføring av justeringsplikten), 9–3–4 (overføring av justeringsretten) og 9–7–1 (overføring av tilbakeføringsplikten).

Det fremgår av høringsnotatet at det blant annet er hensynet til avgiftsmessig kontinuitet som ligger til grunn for regelen om overføring og den foretatte utvidelse av virkeområdet for denne regelen. Verken i Skattedirektoratets høringsnotatet eller kunngjøringsbrev av 3. april 2014 er det tatt noe forbehold om at § 8–1 kommer til anvendelse, slik at fradragsført inngående avgift skal tilbakeføres før fisjonen er gjennomført.

Skattedirektoratets regelforståelse Fortolkningsuttalelsen av 6. februar 2015

Skattedirektoratets fortolkningsuttalelse tar stilling til de avgiftsmessige konsekvensene når et aksjeselskap ved fisjon skal skille ut flere av sine eiendommer i *single purpose*-selskaper. Hver eiendom vil bli utfisjonert i et eget, nystiftet selskap.

På mange av eiendommene ble det utført byggearbeider. Det legges i det følgende til grunn at arbeidene startet før fisjonen var planlagt, og at fisjonen var gjennomført før byggetiltakene var fullført. Videre legges det til grunn at de byggearbeidene som ble utført, utgjør en kapitalvare.

Leietaker er til stede i lokalene

Byggearbeidene ble i noen tilfeller utført i utleiebygg, hvor leietaker var til stede og betalte leie i byggeperioden. Skattedirektoratet uttalte at et vedtak om fisjon i generalforsamling, i dette tilfellet ikke ville ha noen avgiftsmessige konsekvenser. Fra-

dragsretten var fortsatt i behold for arbeider utført før vedtak i generalforsamlingen, og det forelå også rett til fradrag frem til gjennomføring av fisjonen. I medhold av § 9–7 kunne tilbakeføring av fradragsført inngående avgift unnlates, dersom denne plikten ble overtatt av mottaker. Begrunnelsen for at det ikke skal foretas noen tilbakeføring av fradragsført inngående avgift i disse tilfellene, synes å være at bygget da var tatt i bruk i den avgiftspliktige utleievirksomheten.

Ingen leietaker i lokalene

I andre tilfeller ble byggearbeidene utført i bygg hvor det var inngått leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker, men hvor leietaker ikke ville ta lokalene i bruk før arbeidene var fullført. Fullføringen skjedde i disse tilfellene etter at fisjonen var gjennomført. Skattedirektoratet kom her til en annen løsning enn den som er skissert ovenfor, idet det ble lagt avgjørende vekt på om leietaker hadde tatt lokalene i bruk eller ikke. Således heter det i direktoratets uttalelse at vedtaket i generalforsamling utgjør et skjæringspunkt ved at både tidligere fradragsført inngående avgift må tilbakeføres, samtidig som det heller ikke foreligger fradragsrett for byggearbeider frem til gjennomføring av fisjonen.

Skattedirektoratet begrunner sitt standpunkt på følgende måte:

«Bygget ble i disse tilfellene rent faktisk aldri tatt i bruk i utleievirksomhet av selskapet. Etter at leiekontrakter var inngått, forelå imidlertid en indikasjon eller antakelse om at bygget vil bli tatt i bruk i virksomhet med utleie av fast eiendom. Ved vedtak om at fisjon skulle gjennomføres, ble denne antakelsen brutt. Beslutningen innebar en bruksendring (i forhold til antakelsen om utleie), og hadde som resultat at fradragsretten for inngående merverdiavgift ble tapt, jf. merverdiavgiftloven § 8–1.»

Noen ytterligere begrunnelse ble ikke gitt, men det ble vist til at mottaker kunne gjøre bruk av sin justeringsrett dersom vilkårene for dette var til stede. Dette er, som vist ovenfor, en langt dårligere økonomisk løsning enn overføring av en tilbakeføringsplikt.

Et slikt syn innebærer i praksis at § 9–7 blir illusorisk når overdragelsen gjelder en frivillig registrert utleier som har et byggetiltak under oppføring og hvor det foreligger en leieavtale, men leietaker først skal ta



Skattedirektoratet la avgjørende vekt på om leietaker hadde tatt lokalene i bruk eller ikke.

lokalene i bruk ved ferdigstilling. Dette gjelder, ifølge direktoratet, uavhengig av om utleier er forhåndsregistrert eller er frivillig registrert for andre utleieforhold.

I alle andre tilfeller som gjelder oppføring av byggetiltak hvor det foreligger fradragsrett på oppføringstidspunktet, legges tidspunktet for gjennomføring av fisjonen til grunn, og § 9-7 (2) vil kunne anvendes. Man ser i slike tilfeller bort fra beslutningen, og lar de avgiftsmessige virkningene inntre på tidspunktet for gjennomføring av fisjonen.

Selv om direktoratets uttalelse direkte gjelder fisjon, antas det at direktoratet mener at tilsvarende også vil gjelde ved ordinært salg av utleiebygg under oppføring. Vi kan tenke oss at styret i et selskap beslutter salg, mens salg finner sted i en senere termin.

Dette medfører at § 9-7 mister mye av sitt anvendelsesområde, og vil få svært begrenset betydning.

Brev av 21. mai 2015 til Finansdepartementet

I dette brevet har Skattedirektoratet begrunnet sitt standpunkt i et tilfelle der et bygg under oppføring ikke er tatt i bruk før overdragelsen. Det er vist til at det er

reglene om forhåndsregistrering som gjør det mulig å bli frivillig registrert for utleie før et bygg er fullført. Det er et krav om at fremtidig avgiftspliktig omsetning sannsynliggjøres, noe som i slike tilfeller skjer gjennom leiekontrakter. Når vilkårene for forhåndsregistrering er oppfylt, og slik registrering foreligger, kan inngående avgift fradragsføres i medhold av § 8-1.

Dersom vilkårene ikke oppfylles, vil registreringen bli reversert med virkning for fradragsført avgift, jf. § 18-1 (1) bokstav c. Denne bestemmelsen hjemler adgang til å tilbakeføre fradragsført inngående avgift når vilkårene for registrering ikke er oppfylt. Således heter det videre i direktoratets brev:

«Som det fremgår antar Skattedirektoratet at hjemmelen for å tilbakeføre fradragsført inngående avgift i dette tilfellet er merverdiavgiftsloven § 8-1, jf. den manglende oppfyllelsen av vilkårene for forhåndsregistrering i merverdiavgiftsloven § 2-4, og ikke § 9-7 som anført av Skattebetalerforeningen. Når § 9-7 første ledd ikke er den bestemmelse som hjemler tilbakeføringsplikt i disse tilfellene, vil bestemmelsens annet ledd heller ikke komme til anvendelse. Vi vil også bemerke at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 9-7 annet ledd ikke kan hjemle fradragsrett for den som overdrar bygget. Slik vi ser det kan

heller ikke overtakers bruk av bygget i avgiftspliktig virksomhet reparere overdragets manglende ikke-bruk av dette.»

Skattedirektoratet tar imidlertid et forbehold om bruk av § 9-7. Således heter det at bestemmelsen kan komme til anvendelse dersom et bygg oppføres til bruk i en eksisterende virksomhet, og at fradragsretten da kan gjøres gjeldende før bygget tas i bruk. For en virksomhet som er frivillig registrert for utleie av fast eiendom, og som omsetter slike tjenester, vil det foreligge fradragsrett for oppføring av arealer når avgiftspliktig bruk kan dokumenteres gjennom leiekontrakter.

Er direktoratets regelforståelse korrekt?

Det kan etter vår oppfatning reises betydelige innsigelser mot Skattedirektoratets regelanvendelse og den begrunnelsen som er gitt. Således er det vår oppfatning at det er § 9-7 som skal anvendes ved overdragelse av bygg under oppføring. Før vi går nærmere inn på vårt standpunkt, finner vi grunn til kort å peke på en av konsekvensene ved direktoratets regelforståelse.

§ 9-7 vil få et begrenset anvendelsesområde

Konsekvensen av direktoratets forståelse er at § 9-7 bare vil ha betydning i de tilfellene hvor det allerede drives ordinær avgiftspliktig virksomhet, og hvor byggetiltaket gjelder bygg til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet. Videre vil regelen kunne anvendes på utleiebygg hvor byggetiltaket gjelder areal med effektivert leiekontrakt. Dette begrenser anvendelsesområdet i stor grad, og slik vi har forstått direktoratets oppfatning, kan dette illustreres gjennom følgende eksempler:

Eksempel 1

Selskapet driver virksomhet med utleie av fast eiendom og er frivillig registrert for denne omsetningsvirksomheten. Det oppføres et nytt bygg, som også skal benyttes til utleie. Mens bygget er under oppføring, inngås det leiekontrakter med avgiftspliktig leietaker og inngående avgift føres til fradrag. Før fullføringen fisjoneres bygget i et nystiftet selskap og det nye selskapet trer inn i leiekontraktene. Ny eier har da samme fradragsrett som overdrager.

Fordi leiekontrakten ikke er effektivert på tidspunktet for beslutning om fisjon, må det etter direktoratets syn foretas en samlet tilbakeføring. § 9-7 (2), om overføring av tilbakeføringsplikt, kommer ikke til

anvendelse, da overdragelsen først skjer på et senere tidspunkt (gjennomføring av fisjonen).

Eksempel 2

Selskap A er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret og er i ferd med å føre opp et nytt bygg som skal brukes i egen avgiftspliktig virksomhet. Midt i byggeperioden omorganiseres virksomheten, og bygg under oppføring blir utfisjonert i et eget selskap B. Dette selskapet vil leie ut bygget til selskap A. B etablerer en leiekontrakt med A og søker forhåndsregistrering for utleievirksomheten.

I dette eksempelet kan A overføre tilbakeføringsplikten til B. Det vises her til at direktoratet i brev av 6. februar 2015 bl.a. uttalte:

«Skattedirektoratet bemerker ellers at merverdiavgiftsloven § 9–7 som anført av Skattebetalerforeningen ikke blir helt uten betydning ved vår tolkning av § 8–1. § 9–7 vil kunne komme til anvendelse i tilfeller hvor bygg føres opp til bruk i en eksisterende avgiftspliktig virksomhet. Oppføringskostnadene vil i slike tilfeller være fradragsberettiget som til bruk i avgiftspliktig virksomhet allerede i oppføringsfasen, dvs. før bygget rent faktisk tas i bruk.»

Disse to eksemplene viser at det blir helt tilfeldig når en overdragelse av bygg under oppføring får store avgiftsmessige konsekvenser, og når en slik overdragelse kan skje uten endring i fradragsført inngående avgift. De samme transaksjonene gir således en helt ulik og utilsiktet avgiftsbelastning, avhengig om man legger beslutningstidspunktet eller gjennomføringstidspunktet til grunn.

Ved å legge ulikt skjæringspunkt til grunn for de avgiftsmessige virkningene av like transaksjoner, skaper direktoratet stor usikkerhet blant de næringsdrivende. Dette kan best karakteriseres som snubletråder lagt ut av direktoratet. Det synes åpenbart at avgiftsmyndighetene ikke kan være tjent med at det på et, etter vår mening, uriktig juridisk grunnlag skapes åpenbare fallgruver for de næringsdrivende.

§ 9–7 er en spesialregel

Skattedirektoratet har i hovedsak basert sin uttalelse på de generelle reglene om adgangen til tilbakeføring av fradragsført inngående avgift ved en mislykket forhåndsregistrering eller ved at leieforholdet ikke

blir effektivt. Kjerneområdet for disse generelle reglene er når den planlagte virksomheten ikke kommer i gang, og det således ikke finner sted noen avgiftspliktig omsetning.

Når en fast eiendom under oppføring overdras til et annet subjekt, foreligger det en helt annen situasjon. Kapitalvaren skal da fortsatt benyttes i en avgiftspliktig virksomhet slik som forutsatt, men i regi av et annet avgiftssubjekt, og lovgiver har derfor valgt en annen løsning. I et slikt tilfelle er det gitt anvisning på den særskilte løsningen som følger av § 9–7. Når virksomheten videreføres av et annet subjekt, kan fradraget beholdes mot at det nye subjektet påtar seg en forpliktelse til tilbakeføring dersom forutsetningene for fradrag bortfaller.

Dette er en spesialregel som bestemmer de avgiftsmessige konsekvensene ved overdragelse av kapitalvaren «fast eiendom» før fullføring. Disse reglene går foran de generelle reglene om tilbakeføring av fradragsført inngående avgift ved bortfall av en forhåndsregistrering, eller at leieforholdet ikke blir effektivt hos den som overdrar byggetiltaket.

§ 9–7 kommer til anvendelse uansett om overdrager driver en tilsvarende utleievirksomhet i et annet bygg, eller om det i bygget som overdras, skjer forhåndsregistrert virksomhet. Noen annen forståelse kan verken utledes av forarbeidene til bestemmelsen, eller av høringsbrevet vedrørende utvidelsen av virkeområdet for bestemmelsen. Etter vår oppfatning har det formodningen mot seg at lovgiver har hatt til hensikt å gi regelen en så betydelig innskrenking uten at dette er omtalt i forarbeidene.

Vår forståelse betyr derfor at § 9–7 (1) om tilbakeføring skal anvendes som en generell regel der mottaker ikke kan overta tilbakeføringsplikten. Dersom vilkårene for overføring i medhold av § 9–7 (2), jf. merverdiavgiftsforskriften § 9–7–1 er til stede, kan plikten uansett overføres til ny mottaker. Vi finner i denne sammenheng grunn til å understreke at det er overdragelsesterminen som skal legges til grunn som tidspunkt for tilbakeføring eller overføring. Dette betyr også at det ikke finner sted noen endring før en fisjon eller et frivillig salg er gjennomført. Et vedtak om fisjon i generalforsamling, eller en forberedelse til frivillig salg, kan ikke karakteriseres som en bruksendring i denne forbindelse. Leiekontraktene er ikke endret, og leieforholdet forut-

settes opprettholdt mellom leietaker og det nye selskapet etter fisjonen.

Hensynet til avgiftsmessig kontinuitet

Et ytterligere argument som viser at Skattedirektoratets regelanvendelse ikke er korrekt, er hensynet til avgiftsmessig kontinuitet. Adgangen til å overføre en justeringsplikt/-rett eller en tilbakeføringsplikt er i hovedsak begrunnet i hensynet til kontinuitet. Dette vil si at det, så langt det lar seg gjøre, ikke skal ha avgiftsmessige konsekvenser for en kapitalvare om det skjer et subjektskifte på eiersiden. Så lenge kapitalvaren brukes på samme måte av mottaker som av overdrager, skal en overdragelse ikke føre til endringer i kapitalvarens avgiftsmessige status.

Det beste eksempelet på at det er lagt avgjørende vekt på hensynet til avgiftsmessig kontinuitet, er den utvidelsen av adgangen til å overføre justeringsplikt/-rett og tilbakeføringsplikt ved bruk av hjelpeselskap, se tidligere punkt Overdragelse ved bruk av midlertidig mottaker (hjelpe-selskap).

Etter vår oppfatning har bestemmelsen i § 9–7 størst betydning ved nyoppføring av utleiebygg, hvor det er inngått leiekontrakter slik at inngående avgift kan føres til fradrag før leietaker har tatt lokalene i bruk. Dersom Skattedirektoratets oppfatning legges til grunn, vil bestemmelsen være illusorisk for en oppfører som ikke allerede driver omsetning av utleietjenester. Dette er åpenbart i strid med det kontinuitetsprinsippet som direktoratet selv legger stor vekt på. Det kan derfor se ut som om Skattedirektoratet ikke ser rekkevidden av sin egen regelforståelse, sett opp mot de prinsippene som er uttalt i det høringsbrevet som er omtalt tidligere under punktet Overdragelse ved bruk av midlertidig mottaker (hjelpe-selskap).

Avslutning

Etter vår oppfatning er Skattedirektoratets rettsanvendelse ikke korrekt. Bestemmelsen i § 9–7 er en spesialbestemmelse for overføring av tilbakeføringsplikten ved overdragelse av kapitalvaren fast eiendom før fullføring. Denne regelen går foran de generelle reglene om tilbakeføring av inngående avgift ved avvikling av en forhåndsregistrering. I tillegg bryter Skattedirektoratets syn med kontinuitetsprinsippet, et prinsipp som direktoratet selv har tillagt betydelig vekt.