

Advokatenes fagdager

Aktuelle skatt- og avgiftsmessige
problemstillinger for eiendom

Lars Helge Aasen og Trond Ingebrigtsen
Mai 2022



1

Hva skal vi se på?

Skattemessige problemstillinger - Lars Aasen

Innenfor skatteretten er det årlig nye regler og 2021 var valgår. Det er også satt ned et nytt skatteutvalg (Torvik-utvalget) som skal avgi sin innstilling høsten 2022. Hva kan regjeringsskiftet bety for beskatning av næringsseiendom i Norge?

Vi ser på aktuelle problemstillinger for næringsseiendom slik som reorganiseringer, praktiseringen av lovfestet omgåelsesregel, rentebegrensningsreglene, praksis rundt beregning og forhandling av skatterabatt, og på aktuelle domstolsavgjørelser, administrative uttalelser og ligningspraksis på næringsbeskatningens område.

Avgiftsmessige problemstillinger - Trond Ingebrigtsen

MVA på oppføring og drift av næringsseiendom kan utgjøre store beløp for de næringsdrivende. Vi ser på aktuelle problemstillinger knyttet til blant annet fradrag for oppføringskostnader, kostnadsdeling og reorganiseringer, og på aktuelle domstolsavgjørelser og administrativ praksis på avgiftsrettens område.

2

Aktuelle skattemessige problemstillinger for eiendom

1. Nytt skatteutvalg
2. Statsbudsjettet 12. okt og tilleggsnummer 8. november 2022
3. Fast eiendom - hvordan skatteoptimalisere - og kort om hva man bør se på i transaksjoner
4. Lovfestet omgåelsesregel
5. Transaksjonskostnader
6. Skattefrie omdannelser av DLS /SDF
7. Rentebegrensingsregler
8. Eventuelt

3

Skattemessige rammebetingelser for eiendom

Noe likt:

- Ikke eget skatteregime – 22 skatt på driftsoverskudd i 2018, ved uttak 35,2%
- Fritaksmetode ved salgsgvinst av aksjer
- Alminnelig skatteplikt for gevinst/fradragrett ved tap ved salg av innmat i eiendom

Noe fordelaktig:

- Liberale avskrivningsregler?
- Direkte fradrag for skattemessig vedlikehold
- Næringseiendom kan velge fritaksmetoden
- Normalt mulig å unngå dokumentavgift ved planlegging

Noe (negativ) utvikling:

- Skjerpet formueskatt på eiendom
- Eiendomsskatt i alminnelighet på fremmarsj de siste årene
- Rentebegrensingsreglene skjerpes
- Lovfestet regler gjennomskjæring fra 1.jan 2020
- Hva kan vi vente fremover?

4

Skatteutvalg - mandatet

- Professor Ragnar Torvik, Trondheim (leder)
- utfordringer og hensyn:
 - Globalisering og digitalisering
 - OECD BEPS-Prosjektet/global minimumsbeskatning
 - EØS-Avtalen
 - Nye markedsplasser og delingsøkonomi
 - Klimapolitikk
 - EUs-kvotestystem?
 - Omfordeling gjennom kvoteinntekt
 - Pandemien - skattesystemets rolle på vei ut av krisen
 - Utvalget skal levere sin innstilling innen 1. november 2022
 - Forholdet til andre høringer, eks. Omlegging av petroleumsskatten

Hovedoppgaver:

- Holde samfunnsøkonomiske kostnader ved skattesystemet lavt
- Vurdere skattegrunnlaget
- Effektivisering av skatter og avgifter samt hvordan inntektene er fordelt og bør fordeles
 - Arbeidsinntekt
 - Selskaps og kapitalbeskatning
 - Formuesskatt
 - Skatt på forbruk/MVA
- Forslagene bør samlet sett være provenynøytrale

Statsbudsjettet 2022 av 12. okt og tilleggnummer 8. november

Hovedpunkter i forslaget - Mer skatt!

Aksjeinntekter

- Regjeringen vedtok å øke skatten på aksjeinntekter for personlige aksjonærer ved å øke justeringsfaktoren fra 1,44 til 1,6. Flere hevinger i vente?
- Den effektive skattesatsen på aksjeinntekter øker dermed fra 31,68 % til 35,2 %
- Begrunnelsen for forslaget er å motvirke at aksjonær i arbeidsgiverselskapet, sparer skatt ved å ta ut arbeidsinntekter som utbytte

Maksimal effektive marginale skattesatser

Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift	46,4 pst.	47,4 pst.	1,0 pst.-enhet
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift	53,0 pst.	53,9 pst.	0,9 pst.-enheter
Pensjonsinntekt7	43,3 pst.	44,5 pst.	1,2 pst.-enheter
Næringsinntekt8	49,6 pst.	50,6 pst.	1,0 pst.-enhet
Utbytte8	46,7 pst.	49,5 pst.	2,8 pst.-enheter

Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

Mai 2022
7

7

Formue (og eiendom)

Skattesats

- Skattesatsen økes med 0,1 prosentpoeng fra 0,85% til 0,95 %.
- Nytt trinn i formuesskatten for formue over 20 millioner kroner (skattesats 1,1 %)

Endringer i verdsettelsen

- Arbeidende kapital: reduseres verdsettelsesrabatten "i denne omgang" fra 45%. → 25% (Solberg foreslo 50%). Hurdalsplattformen → 20%
- Primærbolig:** økes fra 25%. → 50%. for den delen av verdien som overstiger kr 10m. (Solberg kr 15m)
- Sekundærboliger:** økes fra 90%. → 95% (Opprettholdes).
- Fritidsboliger:** økes med 25% (Solberg 10%)

Bunnfradrag

- Bunnfradraget økes fra NOK 1 500 000 til NOK 1 700 000 (100' opp fra Solberg)

Formuesskatt13

Kommune			
Innslagspunkt	1 500 000 kr	1 700 000 kr	13,3 pst.
Sats	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt, trinn 1	1 500 000 kr	1 700 000 kr	13,3 pst.
Sats, trinn 1	0,15 pst.	0,25 pst.	0,1 pst.-enhet
Innslagspunkt, trinn 2	-	20 mill. kr	ny
Sats, trinn 2	-	0,4 pst.	ny

Verdsettelse14

Primærbolig	25 pst.	25 pst.	-
Primærbolig med høy verdsettelse15	25 pst.	50 pst.	25 pst.-enheter
Sekundærbolig (og tilordnet gjeld)	90 pst.	95 pst.	5 pst.-enheter
Aksjer og driftsmidler (inkl. næringsseiendom og tilordnet gjeld)	55 pst.	75 pst.	20 pst.-enheter

Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

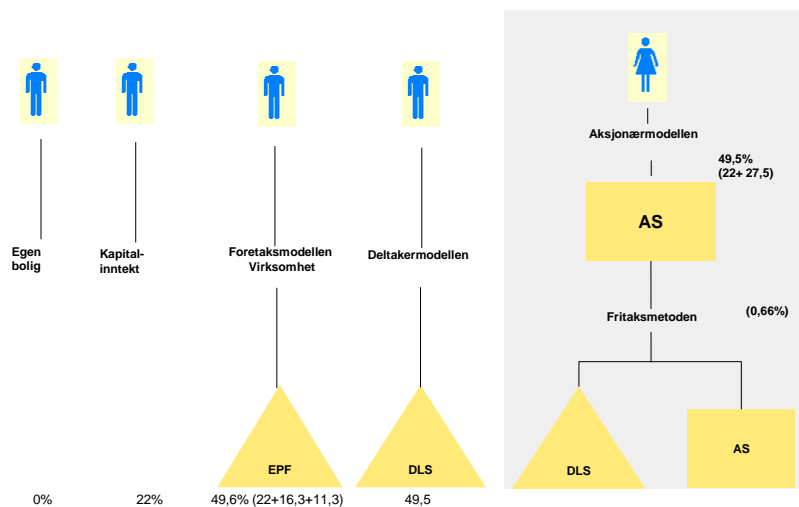
Mai 2022
8

8

Hvordan optimalisere med nye skattesatser?

9

Alternative organiseringer



Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

Mai 2022
10

10

Aksjonær - utvikling i beskatning av aksjeinntekter

	2016	2017	2018	2019	2022
Sats	25	24	23	22	22
Oppjusteringsfaktor	1,15	1,24	1,33	1,44	1,6
Effektiv skattesats	28,75	29,76	30,59	31,69	35,2
Eksempel - inntekt: 100	100	100	100	100	100
Skatt selskap	25	24	23	22	22
Utbytte til aksjonær	75	76	77	78	78
Skatt aksjonær (Utbytte x oppjusteringsfaktor x skattesats)	21,6	22,6	23,6	24,7	27,5
Sum skatt selskap og aksjonær	46,6	46,6	46,6	46,7	49,5

- Regjeringen har økt skatten på aksjeinntekter for personlige aksjonærer ved å øke justeringsfaktoren fra 1,44 til 1,6
- Den effektive skattesatsen på aksjeinntekter øker dermed fra 31,68 % til 35,2 % eller med 3,52%

11

Kapitalinntekter – 22 % vs. 35,2 %



Høy sats 35,2%:

- Aksjer/utbytte
- KS, ANS mv.
- Aksjefond
- Aksjesparekonto

Lav sats 22%:

- Individuell Pensjonssparing
- Renter
- Derivater
- Annen kapitalinntekt
- Utleie av fast eiendom (ikke næring)

Hvordan eie dersom du er:

- Nyrik
- Gammelrik
- Tror du skal bli rik
- Skal gi bort formue
- Tenker generasjonsskifte
- Penger du (eller neste generasjon) ikke trenger i AS
- Mindre enn 5 utleieleiligheter på privat hånd
- Aksjesparekonto vs Holdingselskap

12

Eiendomstransaksjoner og skatt - hva bør du tenke på ?

13

Skatterabatten

- Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.
 - Verdien av kostnad ved direkte fradrag: 22%
 - Aktivering på tomt: 0% (?)
 - Verdien av aktivert påkostning forutsatt hhv 6 og 5% internrente:
 - Saldogr. J, tekniske installasjoner, 10% avskrivning: **13,8/14,7 %**
 - Saldogruppe h, logistikk og lager, 4 % avskrivning: **8,8/9.8 %**
 - Saldogruppe i, kontor, 2 % avskrivning: **5,5/6,3 %**
- PwC sin kjennskap til rabatt i transaksjoner i 2022:
 - Kontorbygg %: 9-10 %
 - Logistikk/lager: 9-12 %
- Det er **teoretisk** tre skjønnsmessige faktorer som særlig styrer den teoretisk verdien av tapte avskrivninger på en konkret eiendom:
 - Andel av eiendommens virkelig verdi som allokeres til tomt
 - Valg av rabattsats
 - Allokeringen av verdi på bygget mellom og saldogruppe med 2/4 % og 10 %
- **Praktisk** sett er det forhandlingsposisjon
- Viktig å sette "tonen" i Prospekt/LOI

Markedesverdi bygg, inkl tomt:	NOK 240 000 000
Tax base	<u>NOK 130 000 000</u>
Missing tax base	NOK 110 000 000

Discount 10 % NOK 11 000 000

Hva om tomten er verdsatt til MNOK 20?
Rabatten bør da reduseres med MNOK 20 x 10 % = MNOK 2

14

Andre “hot tax topics” i transaksjoner/DD - 2022

- Leietakertilpasninger - for utleier eller leietakers risiko, og hvem blir eier
- Leiefritak - betydning for skattemessig periodisering?
- Garantieleie - er det skattemessig leieinntekt, eller en korrigerende kjøpesummen
- Skatteeffekten av renteswaper - refinaseringskost
- Skattemessig påkostning eller vedlikehold
- Infrastrukturbidrag
- Reorganiseringer - særlig fisjoner
- Dialog med skattemyndighetene
- Eierskap; Utlandske eier, joint venture

Omgåelse - Praksis

Skatteloven § 13-2, Omgåelse - Generelt

- Med virkning fra og med inntektsåret 2020 er det innført en lovfestet omgåelsesregel i skatteloven § 13-2, som skal erstatte den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen
- Skatteloven § 13-2 fastsetter to vilkår som begge må være oppfylt for at det skal foreligge en omgåelse som gir grunnlag for at skattlegging kan gjennomføres etter bestemmelsen. Det første er at hovedformålet med en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner er å oppnå en skattefordel, jf. annet ledd bokstav a
- Det andre vilkåret er at disposisjonen(e) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. annet ledd bokstav b
- Ved totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på de momenter som fremkommer i bestemmelsens tredje ledd
- Regelen fremstår som noe strengere og med et utvidet anvendelsesområde, blant annet ved at formålsvurderingen er gjort objektiv, skattefordeler i utlandet kan rammes og omtalt omgåelsesmulighet uten oppfølging ikke anses som et argument i skattyters favør

§ 13-2 Omgåelse

1. Ved omgåelse kan skattlegging gjennomføres etter denne paragraf
2. En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som a) tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og b) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd
3. Ved totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på følgende:
 - a. forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet,
 - b. skattefordelens størrelse og graden av skatteformål,
 - c. om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,
 - d. om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf,
 - e. de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte,
 - f. om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn

Skatteloven § 13-2, Omgåelse - Praksis

- I høringsrunden var fisjonssalg mest omdiskutert, men Stortingets finanskommite vedtok at regelen ved lovfestelsen ikke skulle få materiell endring på dette punktet
- Så langt lite praksis, men 4 BFU i 2020 (4,5,7 og 8/2020) med henvisning til § 13-2 går på nettopp fisjonssalg hvor formålene med transaksjonsrekkene er å komme inn under fritaksmetoden
- BFU 5/20 - omdanning av ENK til AS
 - *“Omdanningen til aksjeselskap og den etterfølgende omorganiseringen for å etablere en holdingstruktur med tanke på fremtidig salg av aksjer innenfor fritaksmetoden, må vurderes som sammenhengende disposisjoner”*
- *“(…) Selve omdanningen og omorganiseringen som sådan synes å ha liten forretningsmessig egenverdi og begrensede andre virkninger enn skattefordeler for skattepliktige”*
- Hvor naturlig transaksjonsrekken fremstår er et moment som synes å ha fått økt oppmerksomhet:
 - *“I et tilfelle hvor omorganiseringen skjer med forutsetning om etterfølgende salg, vil momentet “uhensiktsmessig vei”, tale for at det foreligger en omgåelse. Det vil være enklere å realisere eiendommen direkte, og omorganiseringen av virksomheten forut for salget, fremstår ikke som nødvendig for å oppnå dette formålet.”*

Skatteloven § 13-2, Omgåelse - Praksis forts.

Generasjonsskifte - privat holding BFU 4/20 om skattemotivet:

“Selv om den nevnte fleksibiliteten til reinvestering nok henger nært sammen med betydelig lavere beskatning innenfor fritaksmetoden, legger Skattedirektoratet til grunn at den skisserte omorganiseringen har en ikke ubetydelig forretningsmessig egenverdi.”

“Disposisjonen er ikke forretningsmessig unaturlig og skattereglene er ikke utnyttet i strid med sitt formål. Selv om skattebesparelsen er betydelig og den forretningsmessige egenverdien ved valg av fremgangsmåte kommer noe i bakgrunnen, har Skattedirektoratet etter totalvurderingen i annet ledd bokstav b kommet til at disposisjonene kan legges til grunn for beskatningen



Adgang til å utfisjonere eiendom for salg gjennom SPV

Finanskomiteens behandling - 2020

- Adgang til å utfisjonere eiendom for salg gjennom SPV også etter lovfestet omgåelsesnorm
- Flertallet i Finanskomiteen foreslo høsten 2019 å opprettholde den praksis som er etablert for fisjon av fast eiendom med påfølgende aksjesalg ved ConocoPhillips-dommen
 - **Den praksis som er etablert for denne typen transaksjoner, er det etter flertallets syn ikke grunn til å endre. Flertallet legger med dette til grunn at rettsstilstanden for denne typen transaksjoner ikke vil bli endret**
- Revidert statsbudsjett i mai 2020:
 - Finansdepartementet ga uttrykk for at omgåelsesregelen likevel kan anvendes på tilfeller med fisjon og aksjesalg når det solgte aksjeselskapet eier andre eiendeler enn fast eiendom eller kun virksomhet
 - Finanskomiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, Miljøpartiet De Grønne og Rødt, til forskjell fra departementet mener at den nylig vedtatte omgåelsesregelen med dagens praktisering, skal ligge fast inntil videre. Flertallet gir uttrykk for at ulike typer av eiendeler bør behandles mest mulig likt

Hva med 2022?

- Ingen kommentarer i tilleggsnr fra Støre:
 - Fisjoner i forbindelse med salg av eiendom vil fortsatt være tillatt.
- Kan man være trygg på at gjeldende rett står seg på andre typetilfeller enn der det eksplisitt er ønsket endring?
- Objektiv vurdering av grunnvilkår vil trolig gi flere gjennomskjæringsaker da skattemyndighetene slipper å sannsynliggjøre subjektivt skattemotiv. Klarer Skattekontoret å være "objektiv"?
- Vi venter i spenning på Statsbudsjetter for FY 23 og Torvikutvalget



Skattemessig fradrag for transaksjonskostnader

23

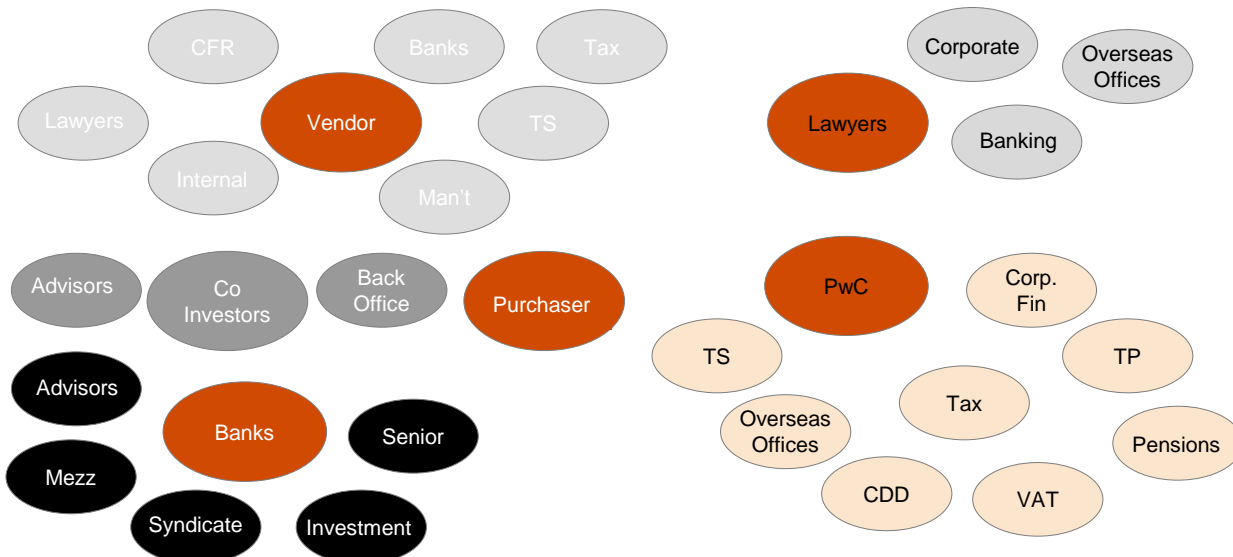
Transaksjonskostnader - Ulike kategorier kostnader



- De generelle prinsippene for aktivering /fradragsføring gjelder;
 - Oppkjøpskostnader; kostnader med tilknytning til erverv av aksjer er ikke direkte fradragsberettiget, men skal aktiveres (tilsv. andre formuesobjekter)
 - Driftskostnader/ eierkostnader tilknyttet den skattepliktige virksomheten/ løpende drift kan fradragsføres direkte (jf. § 6-24 (1)) (forvaltning, sikring av utbytte mv.)
 - Finansieringskostnader normalt fradragsberettiget
 - => Kostnadene må klassifiseres/ defineres
 - => Hva med kostnader med flere formål?
- Er det faktum eller reglene som er utfordringen?
- La oss se på faktasiden først

24

Aktører i en transaksjon



Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

Mai 2022
25

25

Hva er transaksjonskostnader?

Klassifikasjon: Ingen uttømmende legaldefinisjon

- **Skatte - ABC om kostnader i innledende fase:**

"(...) kostnader i innledende fase til vurdering av virksomhetens fremtidige strategi, kartlegging og vurdering av målselskaper etc. før man går inn i forhandlinger (...) og som har tilknytning til den løpende drift og ikke knytter seg til noe bestemt erverv, kan fradragsføres direkte etter sktl. § 6-1 eller sktl. § 6-24"

- **Skatte - ABC om transaksjonskostnader:**

"Kostnader pådratt for å forberede og gjennomføre et bestemt oppkjøp, må normalt anses knyttet til ervervet av aksjene eller virksomheten og må aktiveres. Eksempler på slike kostnader er kostnader til analyser, kontraktsforhandlinger, kontraktsutforming, bedriftsgjennomgang (due diligence) og gjennomføring av selve overtakelsen. Det samme gjelder kostnader til etteroppgjør/revisjon.."

Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

Mai 2022
26

26

Skattemessig behandling av transaksjonskostnader - Hjemler for fradrag / aktivering

§ 6-1 Hovedregel om fradrag

(1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.

§ 6-24 Kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt mv.

(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.

§ 10-32 Beregning av gevinst og tap

(1) Gevinst eller tap etter § 10-31 settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket aksjens inngangsverdi.

(2) Dersom ikke annet er bestemt, settes aksjens inngangsverdi til det beløp skattyter har betalt for aksjen, tillagt eventuelle kostnader som skattyter har hatt til mekler eller lignende ved anskaffelse av aksjen.

(...)

Skattemessig behandling av transaksjonskostnader

Mislykkede transaksjoner

- Spørsmålet om man kan kreve skattemessig fradrag for kostnader man har hatt ved mislykket aksjetransaksjon innenfor fritaksmetoden?
 - Skatteloven nekter fradrag for salgs- og kjøpskostnader ved slike aksjetransaksjoner (endret i 2016).
 - Skattedirektoratets tolkning – nekter fradrag.
 - Domstolens tolkning – nekter fradrag (Høyesterett, jf. dom av 2. november 2016 (Evry))
 - Hva når du ikke vet om du skal kjøpe aksjer, fusjonere, eller kjøpe innmat?
- Aksjer utenfor fritaksmetoden; kostnader til mislykkede transaksjoner er fradagsberettiget om kostnaden ville ha vært fradagsberettiget dersom transaksjonen var blitt gjennomført.
- Gjelder både kjøper og selgersiden

Hovedformåls læren

- Skatte ABC:

"Hvis en og samme kostnad har tilknytning både til aksjeervervet og den løpende driften, vil hovedformålet være avgjørende for fradragsretten"

- Rimelig med alt eller ingenting?
- Hva er "en og samme kostnad"?
- Skattyters subjektive hovedformål?
- Argentum-dommen (HR 2018 s. 391)
 - Formålene refererte seg til forskjellige deler av kostnaden
- Be rådgiverne spesifisere fakturaene, eller selv lage en begrunnet splitt?

Finansieringskostnader

- Finansieringskostnader er i utgangspunktet fradragsberettiget
- Omkostninger til långiver anses som renter
 - Fee til bank: Fradragsføring år 1

Lignings-ABC:

"[...] finansieringskostnader til andre enn långiver er fradragsberettiget etter sktl § 6-1 hvis det har tilknytning til en virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet"

- Vil krav fra bankene medføre at kostnader til due diligence av og til er fradragsberettiget fullt og helt?

Tilordning av kostnader

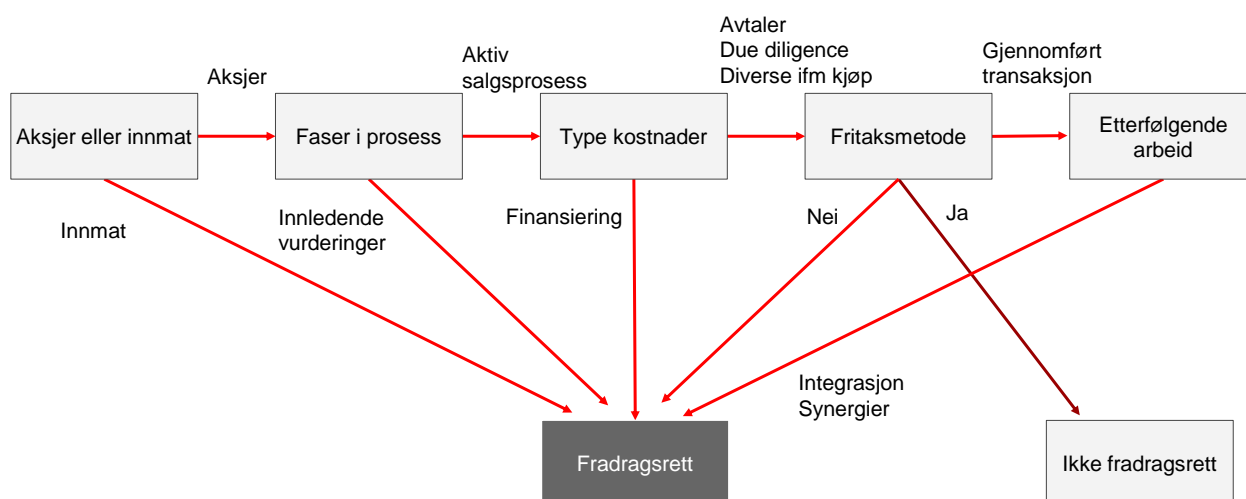
- Kan selskapet som selges bære kostnader knyttet til salget?
 - Kostnader til VDD?
 - Kostnader til å "pynte brura"?
 - Selskapsinteresse, eller akjonærinteresse
 - Styrets plikter
- Hva med kostnader til egne ansatte?
 - Lønn
 - Transaksjonsbonus
- Ulovlig utbytte dersom selskapet som selges bærer kostnaden?

Eiendom - En oppsummering av drift, transaksjon- og finansieringskostnader

- **Emisjonskostnader:** fullt ut fradragsberettiget som finansieringskostnad dersom de bæres av selskapet som gjør emisjonen.
- **Eiendomsmeidlerkostnader** ved kjøp av eiendomsselskaper: Må aktiviseres på aksjen.
- **Strategi og marked,** kostnader knyttet til kjøpers generelle strategiarbeid og utredning av markedsforhold i en tidlig fase, er i utgangspunktet en ordinær skattemessig fradragsberettiget kostnad.
- **Rene transaksjonskostnader/Oppkjøpskostnader** – Nei, ikke fradrag, f eks kostnader til DD (helt eller delvis), aksjekjøpsavtaler, forhandlinger og lignende frem til closing, men fradrag for kostnader etter kjøp, f eks ny holdingstruktur og lignende
- **Opprydding og integrasjon,** dvs. en tilpassing av strukturen i kjøperselskapet og det selskapet man har kjøpt er normalt en alminnelig fradragsberettiget kostnad

31

Transaksjonskostnader i et nøtteskall



32

Og helt til slutt - behandling i skattemelding

- Ved tvil om klassifisering behandling - vedlegg til skattemelding er "lurt"
- Sørg for at dokumentasjon er på plass
- Både ved kjøp av aksjer innenfor og utenfor fritaksmetoden så skal transaksjonskostnader aktiveres på aksjen
 - Forskjellen er at ved et fremtidig salg av aksjene utenfor fritaksmetoden vil da transaksjonskostnadene øke kostprisen og redusere en potensiell gevinst/øke fradragsberettiget tap
- Ved kjøp av innmat så skal transaksjonskostnader aktiveres på eiendelene som erverves og danner grunnlag for avskrivninger

Skattefrie omdannelser fra DLS til AS

Overordnet om skattemessig behandling ved omdanning fra en selskapsform til en annen

Hovedregel: omdanning skatteutløsende fordi det anses som realisasjon

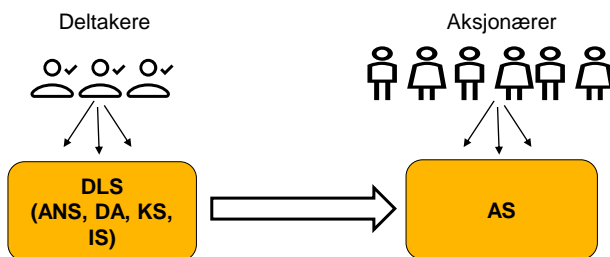
- Beskatning etter de ordinære reglene både på selskaps- og eiernivå
- Unntak for omdanning fra AS til ASA og motsatt – anses ikke som realisasjon etter skatteloven § 11-3

Skattefritak etter særlige regler i skattelovgivningen

- Gjelder for omdanning til AS/ASA fra Deltakerlignede selskap (DLS), dvs. selskap der en eller flere av deltakerne hefter for selskapets forpliktelser (ANS, DA, KS, IS), Enkeltpersons foretak, osv.
- Det er ikke plikt til å omdanne med skattefritak etter de særlige omdanningsreglene, dvs. kan unnlate å påberope disse reglene dersom omdanning utløser fradrag for latente tap

35

Skattefri omdanning av DLS (ANS, DA, KS, IS) til AS



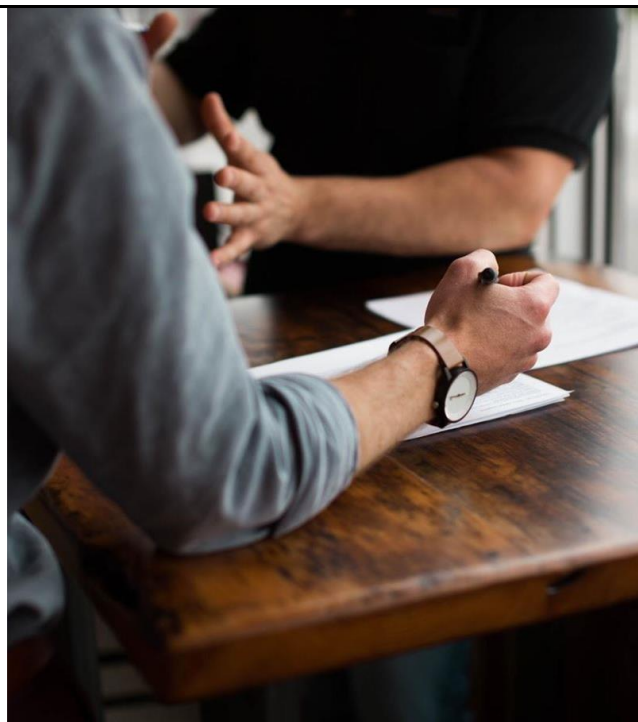
- Regulert i Finansdepartementets forskrift til skatteloven §§ 11-20-1 flg., jf. Skatteloven § 11-20
- Når, hvordan og hva er krav og virkninger
- Tidligere kunne kommandittister i KS og stille deltakere i IS – innenfor en fradragsramme. Denne samordningsadgangen ble avvirket fra og med inntektsåret 2015. Må nå avregnes mot fremtidig overskudd
- Rentebegrensing: Finansdepartementet har uttalt at selskapsansvar skal anses som sikkerhetsstillelse

36

Fritaket ved omdanning utvidet til også å gjelde dokumentavgift og omregistreringsavgift

- Med virkning fra 1. januar 2016 er fritaket ved omdanning basert på skattemessig kontinuitet etter 11-3 utvidet til også å omfatte:
 - Dokumentavgift ved overføring av hjemmel til fast eiendom
 - Avgift ved omregistrering av kjøretøy
- Avgiftsfritak forutsetter at omdanningen oppfyller alle vilkår som gjelder for skattefritak

Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

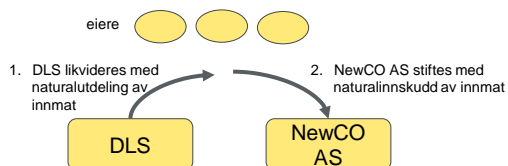


37

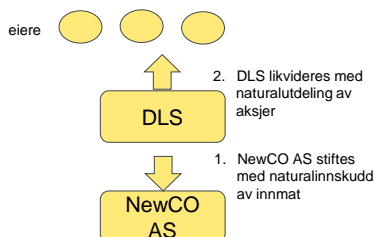
Selskapsrettslig fremgangsmåte ved omdanning

- Omdanning av DLS til AS er ikke noe eget selskapsrettslig fenomen eller institutt
- Må kombinere reglene som gjelder for likvidasjon av DLS og stiftelse av AS
- To alternativer

«horisontal» fremgangsmåte



«Vertikal» fremgangsmåte



Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

Mai 2022
38

38

RENTEBEGRENSNING - rammer fast eiendom

39

Kort gjennomgang av skatteloven § 6-41

- For selskap i konsern er det avskjæring av fradrag for alle typer rentekostnader som overstiger 25% av skattemessig EBITDA
- For selskap utenfor konsern er det kun avskjæring av fradrag for rentekostnader til nærstående som overstiger 25 % av skattemessig EBITDA
- Dersom netto rentekostnader i den norske delen av konsernet er mindre enn NOK 25m vil ingen rentekostnader avskjæres i det enkelte selskap
- Unntaket fra dette, er dersom det enkelte selskapet har rentekostnader til nærstående utenfor konsern, og at selskapet totalt har mer enn NOK 5m i netto rentekostnader. I så fall vil rentekostnadene til nærstående utenfor konsern kunne avskjæres etter EBITDA-regelen.
- To unntaksregler - fullt fradrag:
 - Dersom det enkelte selskapet har en egenkapitalgrad ikke mindre enn 2% lavere enn det globale konsernet som helhet
 - Dersom det norske konsernet samlet har en egenkapitalgrad ikke mindre enn 2% lavere enn det globale konsernet som helhet

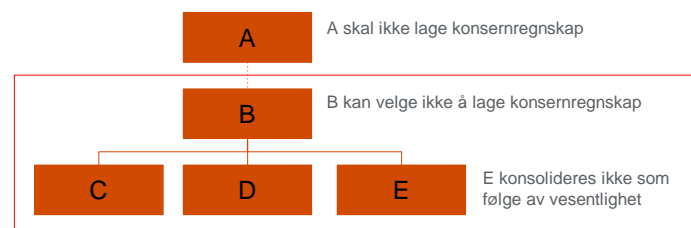
40

Rentebegrensning – konsernbegrepet

Konsernbegrepet

- Med "selskap mv. i konsern" menes nå selskap som "kunne ha vært" konsolidert linje for linje, ikke lenger "ville ha vært"
- Tar sikte på å ramme valgfrie konsolideringsunntak, som f. eks. for morselskap på mellomliggende nivå, eller vesentlighetsbetraktninger

Eksempel:



Rentebegrensningskonsern

Fusjonert selskap

Fusjonert selskap kan kun bruke unntak på konsernnivå

- Selskap som er overtakende selskap ved fusjon i inntektsåret, kan ikke benytte seg av egenkapitalunntaket på selskapsnivå, kun konsernnivå
- Begrunnelse: Skal ikke være mulig å utnytte unntaksregelen på selskapsnivå gjennom fusjon
- Eksempel:
 - Selskap A og Selskap B er i konsern ved inngangen til inntektsåret
 - Selskap A har 100% egenkapital og 0 i rentekostnader, Selskap B har 1% egenkapital og 100 i rentekostnader
 - Konsernet har 50% egenkapital
 - Selskap B fusjonerer med Selskap A som overtakende selskapet i løpet av inntektsåret
 - Hadde Selskap A kunne benyttet unntaket på selskapsnivå ville man fått fullt fradrag for rentekostnadene innfusjonert fra Selskap B fordi sammenligningen gjøres basert på IB-balanse
 - Nå kun mulig for Selskap A og Selskap B å anvende konsernunntaket

Måletidspunkt for konsern og terskelbeløpet på NOK 25m

Måletidspunkt for konsern og terskelbeløpet på NOK 25m

- Ved beregning av terskelbeløpet på NOK 25m er det de norske selskapene som er del av samme konsern ved utgangen av inntektsåret som er avgjørende
- For selskap som var del av konsern ved inngangen til inntektsåret, men ikke utgangen gjelder NOK 25m terskelen for dette selskapet alene

Definisjon av nærstående part utenfor konsern

- For renter til nærstående part utenfor konsern er det begrenset fradrag uavhengig av egenkapitalunntakene
- Nærstående utenfor konsern er selskap, mv. som ikke er konsolidert linje-for-linje i konsernregnskapet som skal benyttes som grunnlag for beregning av egenkapitalunntakene
- Måletidspunktet for hva som er en nærstående part utenfor konsern er imidlertid ved utgangen av inntektsåret
- Med andre ord, selskaper man kjøper i løpet av året vil ikke anses som nærstående utenfor konsern, men innenfor samme konsern dersom disse kan konsolideres basert på eierforhold ved utgangen av inntektsåret

Fremføringsadgang og bruk av fremførte rentekostnader - viktig å få med seg

Maksimalt fradrag er det høyeste av årets netto rentekostnader eller fradragsrammen (sistnevnte forutsetter at man har tilstrekkelig med fremførte rentekostnader) - aldri mer!

Rekkefølgen er imidlertid at fremførte rentekostnader benyttes før årets rentekostnader - gjelder selv om konsernet er under terskelbeløpet på NOK 25m eller benytter seg av unntaksregel

Fremførte renter vil alltid benyttes før årets netto rentekostnader, men et selskap vil aldri få et høyere fradrag enn det aktuelle årets faktiske netto rentekostnader eller 25% av skattemessig EBITDA

Bruk av fremførte renter - rekkefølgeksempel

- Årets netto rentekostnader er på 10 millioner
- Fradragsrammen er på 15 millioner
- Renter til fremføring er på 25 millioner.
- 15 millioner av renter til fremføring kommer til fradrag først, og årets netto rentekostnader på 10 millioner fremføres.
- Totalt til fremføring etter inntektsåret er NOK 20 millioner

Spørsmål?

Lars Helge Aasen

✉ lars.helge.aasen@pwc.com

☎ + 47 95 26 02 74

🏢 Dronning Eufemias gate 71, Oslo

🌐 www.pwc.no



© 2022 PwC. Med enerett. I denne sammenheng refererer «PwC» seg til PricewaterhouseCoopers AS, Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, PricewaterhouseCoopers Accounting AS og PricewaterhouseCoopers Tax Services AS som alle er separate juridiske enheter og uavhengige medlemsfirmaer i PricewaterhouseCoopers International Limited

45

MVA og næringseiendom



Trond Ingebrigtsen
Mai 2022



46

Agenda

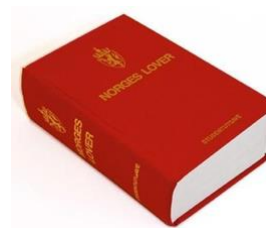
1. Frivillig registrering for utleie av eiendom
2. Hvordan oppnå optimalt MVA-fradrag for kostnader til oppføring og drift av eiendom, herunder bruk av fordelingsnøkler
3. Free seating og MVA
4. Muligheter og fallgruver ved fusjon/fisjon og salg av fast eiendom
5. Fradragsrett for transaksjonskostnader

47

Regelverket

Merverdiavgiftsloven

- Loven pålegger næringsdrivende å beregne, oppkreve og betale merverdiavgift
- Loven definerer avgiftspliktens omfang
- Selvdeklareringsprinsipp
- Loven regulerer den næringsdrivendes plikter/rettigheter



Supplerende regelverk

- MVA-forskriften
- Uttalelser fra Skatteetaten og avgjørelser i rettssystemet
- Bokføringsloven
- Bokføringsforskriften



Skatteetaten

48

Lovens system

Omsetning innenfor loven	Omsetning innenfor loven	Omsetning utenfor loven
Generell sats: 25% Middelsats: 15% Lav sats: 12%	Fritak: kap. 6 (Nullsats)	Unntak: kap. 3
Hovedregel: Salg av varer og tjenester er avgiftspliktig	F.eks.: <ul style="list-style-type: none"> • Eksport • <u>Salg av bøker</u> • 0 % utgående MVA • Fradrag for inngående MVA 	F.eks.: <ul style="list-style-type: none"> • Undervisning • Fast eiendom • Finansielle tjenester • Ingen utgående MVA • Ingen fradrag
<ul style="list-style-type: none"> • Utgående MVA • Fradrag for inngående MVA 		

1

Frivillig registrering for utleie av eiendom

Frivillig registrering

- Salg og utleie av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt
- Utleier kan søke om frivillig registrering ved utleie av fast eiendom til følgende leietakere:
 - Avgiftspliktige leietakere
 - Fylkeskommune/kommune
 - Fylkeskommunale/kommunale enheter
- Forhåndsregistrering for MVA dersom signert leieavtale og påløpt 250 i kostnader
- Utleie til private aktører som mottar MVA-kompensasjon fra Staten?
 - Ikke utleie med MVA til disse

Rettslig grunnlag:
Mval. § 2-3 (1)

2

Hvordan oppnå optimalt
MVA-fradrag for kostnader
til oppføring og drift av
eiendom



Fradragsrett



PwC

53

53

Hovedregelen – mval. § 8-1

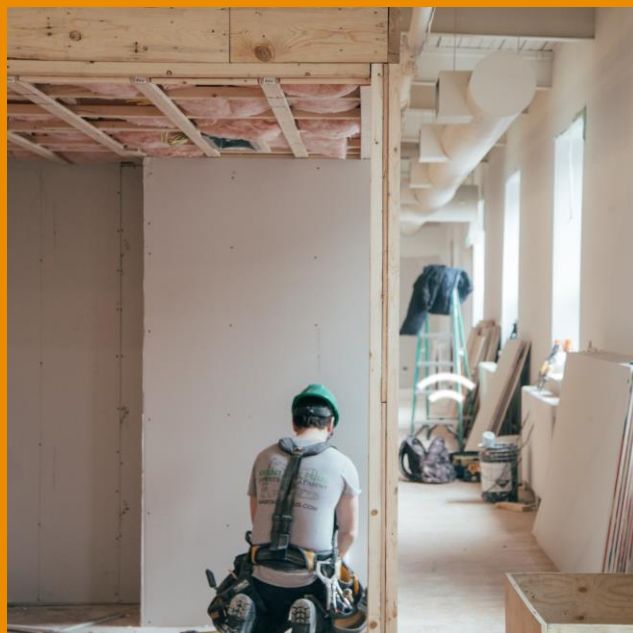
"Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten."

- Anskaffelsen skal være relevant for den avgiftspliktige virksomheten
- Det må foreligge en naturlig og nær tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten
- Dette er et vanskelig spørsmål, har vært oppe i Høyesterett flere ganger
- Sira Kvina Rt-1985-93, NC Rt-2001-1497, Hunsbedt Rt-2003-1821, Porthuset Rt-2005- 951, Bowling 1 Rt-2008-932, Tønsberg Bolig Rt-2008-983, Kristiansand Dyrepark (Lgm) 10.10.2008, Telenor-dommen Rt-2015-652

54



Utleiers fradragsrett i utviklingsprosjekter

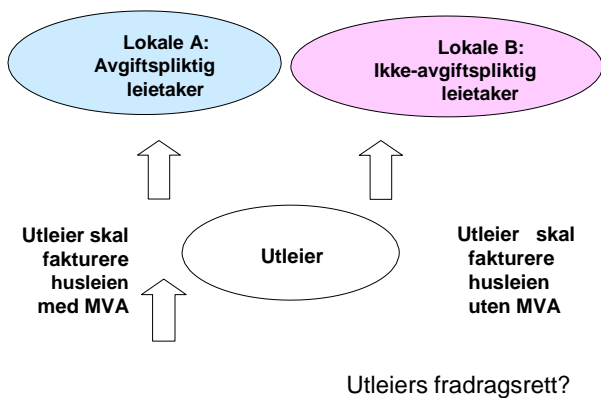


PwC

55

55

Fradragsrett ved frivillig MVA registrering



Utleiers fradragsrett:

1. Kostnader til A = 100 % fradrag
2. Kostnader til B = Ingen fradrag
3. Felleskostnader = Fordelingsnøkkel

56



Fradragsrett og “free seating”



PwC

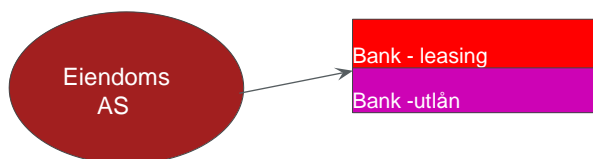
57

57

Free seating – momsmylldring

Hvordan oppnå opptil 100 % MVA-fradrag på oppføringskostnadene?

1. Signert avgiftspliktig leieavtale med free seating
2. Intern rutine på faktisk flytting
3. Nedre grense på andel avgiftsplikt (5 %-regelen jf Mval §8-2 (3))



BFU 2/2019

«...Lokalene, som skal brukes av statlige og kommunalt ansatte om hverandre....Utleier vil få full fradragsrett mot å beregne utgående merverdiavgift av hele leiebeløpet»

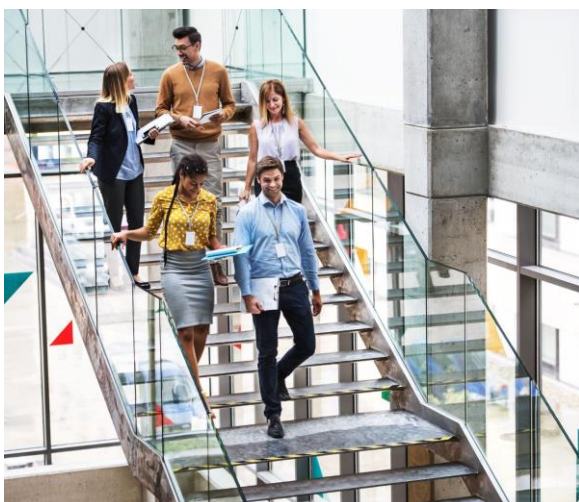
58

3

Kostnadsdeling og MVA

59

Kostnadsdeling ved utleie av næringseiendom – praktisk ordning



Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

“

Skattedirektoratets rundskriv 40 av
29. september 1975 og
Skattedirektoratets
prinsipputtalelse av 16. mars 2015

Mai 2022
60

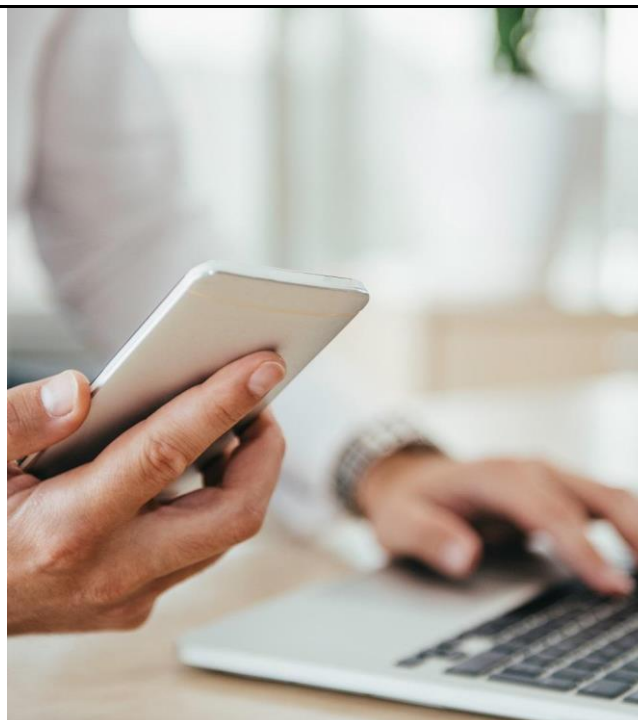
60

Hovedregel: Salgsdokumentet må stiles til kjøper

Faktura skal angi salg fra en enkelt selger til en enkelt kjøper. Der det er flere kjøpere, skal det som utgangspunkt utstedes en særskilt faktura til hver enkelt kjøper.

Mval§ 15-10 (1) jf bokf.forskrift.§§ 5-1-1 (2), 5-1-2 første ledd og 5-5-1 siste ledd

Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC



61

Hvordan fordele avgiften – Rundskriv 40-metoden

For interessefelleskap og sameier har imidlertid Skatteetaten akseptert at faktura utstedes kun til én av kjøperne, og at dette også kan gi de øvrige kjøperne grunnlag for fradrag for sin andel av inngående mva på kjøpet.

I de tilfellene der dette aksepteres, kan den såkalte «rundskriv 40-metoden» benyttes. (Skattedirektoratets rundskriv 40 av 29. september 1975 og Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 16. mars 2015.

Aktuelle skatt- og avgiftsmessige problemstillinger for eiendom
PwC

Mai 2022
62

62

Interessefellesskap/senterforeninger

Flere virksomheter kan danne et interessefellesskap som har et solidarisk økonomisk ansvar for medlemmene. Dette kan for eksempel være en senterforening.

Felles kostnader som er aktuelle å fordele er:

- renhold
- strøm
- felles reklamer
- vaktmestertjenester
- andre fellesanskaffelser

Merverdiavgift

Så lenge en senterforening er organisert som en forening med solidarisk økonomisk ansvar for medlemmene, kan foreningen fordele den inngående merverdiavgiften til medlemmene. Er kostnaden en næringsrelatert utgift og medlemmet en avgiftspliktig virksomhet med fradragsrett for inngående merverdiavgift, uten at fradragsretten er avskåret, vil avgiften kunne fradragføres på vanlig måte.

«Rundskriv 40-metoden»

Ved bruk av denne metoden kan mottaker samtidig fradragføre inngående mva for sin andel av kjøpet. Dokumentasjon for dette er den inngående fakturaen og fordelingsspesifikasjonen.

De øvrige sameierne kan også benytte fordelingsspesifikasjonen og kopi av originalfaktura som dokumentasjon for fradrag for inngående mva. på sin andel av kjøpet.

«Rundskriv 40-metoden»

Det beregnes ingen utgående mva på viderebelastningen fra sameierfakturmottaker og til de øvrige sameierne. Dette er en ren kostnadsfordeling som ikke anses som merverdiavgiftspliktig omsetning.

NB: Forutsetning at fakturmottaker ikke omsetter tilsvarende varer og tjenester

«Rundskriv 40-metoden»

Hva hvis fakturadressat ikke kjøper noen andel selv, men skal fordele til øvrige sameiere?

Da gjelder ikke rundskriv 40-metoden.

Dette blir å anse som videreomsetning hvor innkjøper selger tjenestene videre og bør beregne seg et påslag.

4

Muligheter og fallgruver
ved fusjon/fisjon og salg
av fast eiendom

67



Utviklingsprosjekter og
optimalisering av MVA



PwC

68

68

MVA fallgruve i utviklingsprosjekter – prosjektkostnader og fisjon/innmatsalg

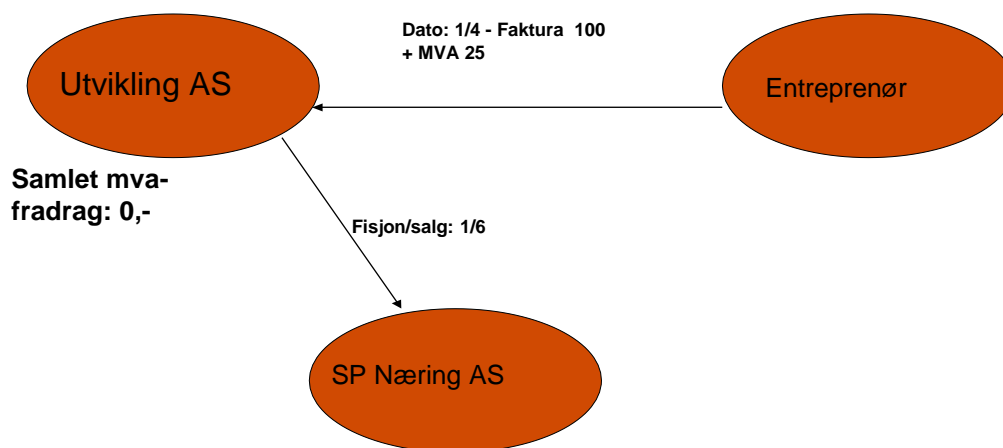
- Forprosjektkostnader og tomtekostnader pådras av andre enn fremtidig byggherre/tomteeier, eksempelvis utviklingsselskap. Kostnadene ligger "på lager"
- Bindende forhåndsuttalelse setter begrensninger. Forprosjektkostnader kan kun faktureres til tomteeier

BFU 29/08

«...Arbeidene kan mao. ikke "lagres" (avgiftsfritt) for senere å omsettes til fremtidige tomteerververe. Når arbeidene er utført, vil det følge av merverdiavgiftslovens regler for beregning og periodisering av avgiften at avgiften må belastes den som til enhver til er eier av det aktuelle området»

69

Prosjektkostnader og MVA – Hvordan optimalisere MVA i konsernstruktur ?



70

Prosjektkostnader i konsernstruktur

- Salg/fisjon av tomt regnes som ikke-avgiftspliktig aktivitet med avskåret fradragsrett
- En praktisk ordning kunne vært at Utvikling AS MVA registrerte seg for videresalg av konsulent/prosjekttjenester og tok MVA fradrag og viderebelastet med MVA – Men dette er avskåret ref BFU 29/08



Fradragsrett for
transaksjonskostnader



MVA-fradrag for transaksjonskostnader



PwC

73

73

Fradrag for transaksjonskostnader - kjøp

10.11.15: Oslo tingrett – Skårer Syd Holding AS – oppkjøpskostnader – eiendomsselskap

- Holding kjøpte samtlige aksjer i et selskap som drev med utleie av bygg og var frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret
- Begge ble fellesreg f.o.m. 5. termin 2013 (oppkjøpsterminen)
- Nektet fradrag for oppkjøpskostnader, også de som var fakturert i 5. termin 2013
- Begrunnet i at tilfellet er annerledes enn BFU 18/07; Holdingselskapet inngikk ikke i fellesregistrering før oppkjøpet
- Lagmannsretten godtok fradrag - dom av 23. januar 2017
- Anket til Høyesterett

74

Skårer Syd-dommen i Høyesterett

- Dom av 29. september 2017 - Staten vant
- Nektelse av fradrag for kjøp av eiendoms-AS
- Begrunnet i at anskaffelsen gjelder kjøp av aksjer, og kjøp av aksjer er MVA-unntatt
- Uttalt at kjøp og salg av aksjer likestilles – vist til Telenor-dommen mht. salg av aksjer
- BFU 2007 kan ikke tillegges rettskildemessig betydning

Salg av datterselskap - Telenor-dommen i Høyesterett av 8. juni 2015

Spørsmål om Telenor hadde fradrag for avgift påløpt ved salg av et datterselskap. Høyesterett svarte her nei, og viste til at slike "bedriftsøkonomisk motiverte transaksjoner" ikke anses å ha tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

Gjaldt telecom-selskap.

SKD klargjøring - uttalelse av 28. januar 2014

I korte trekk sier Skattedirektoratet følgende:

- Et morselskap kan få fradragsrett for MVA på transaksjonskostnadene ved salg av datterselskaper som har inngått i fellesregistrering (eiendoms konsern) med morselskapet
- Fradrag gis i henhold til utleieprofilen (fradragsnøkkelen) i det enkelte selskap
- Det gis ikke fradragsrett for MVA på transaksjonskostnadene i tilfellene der de solgte selskapene ikke har vært fellesregistrert med morselskapet

Uttalelsen ble trukket tilbake av Skattedirektoratet i desember 2016.

Dom i tingretten - “Staten mot Staten I”

- Nektelse av MVA-fradrag ved salg av tre eiendoms-AS
- De tre solgte selskapene inngikk i fellesregistrering med mor
- Skatteklagenemnda ga medhold i MVA-fradrag for salgskostnader (juni 2016)
- Finansdepartementet var uenige, og saksøkte Skatteklagenemnda (!)
- “Staten mot Staten” i Oslo tingrett
- Oslo tingretts dom av 3. oktober 2017: Nektet MVA-fradrag ved salg av de tre eiendoms-AS-ene
- Begrunnet med at kostnadene hadde tilknytning til MVA-unntatt aksjesalg, og ikke tilknytning til den MVA-pliktige utleievirksomheten
- Finansdepartementet vant over Skatteklagenemnda

Transaksjonskostnader - siste nytt

- **«Staten mot Staten II»**
- Sak i Høyesterett den 14.-15. september 2021
- 5 saker med felles behandling – alle gjaldt salg av eiendom som sådan (ikke aksjesalg)
- I en av sakene solgte et selskap sitt eget hovedkontor som innmatsalg. Brukt i selskapets egen avgiftspliktige virksomhet
- Skatteklagenemnda opphevet skattekontorets nekting av fradrag og aksepterte fradrag for MVA for transaksjonskostnader
- Finansdepartementet tok ut stevning mot nemndas vedtak - vant i tingretten
- Nemnda tapte i Høyesterett som sa at salget av eiendommene først og fremst var bedriftsøkonomisk motivert og at meglertingene ikke hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige utleievirksomheten

Transaksjonskostnader - oppsummering

- **Hva gjelder nå?**
- **Kjøp og salg av aksjer**
- Skatteetaten nekter mva-fradrag
- Domstolene nektet mva-fradrag i Telenor-dommen (salg) og Skårer Syd-dommen (kjøp)
- Ved kjøp av konkurrerende virksomhet var det dissens i Skatteklagenemnda (3-2, sak 13.02.2020) – mindretallet mente det var fradragrett
- Skattemyndighetene kan kanskje utfordres i domstolene for slike tilfeller?
- **Kjøp og salg av eiendom**
- Antas å være mva-fradrag for kostnader til kjøp, så fremt eiendommen skal brukes i mva-pliktig virksomhet. Men ingen klar bekreftelse fra Skatteetaten på dette
- Salg av eiendom – Høyesterett nektet fradrag
- Ny sak for Tingretten om kjøp av konkurrerende virksomhet

Transaksjonskostnader - oppsummering

- **Hva gjelder nå?**
- For kjøp av eiendom til bruk i mva-pliktig virksomhet, bør mva-fradrag kunne tas
- For kjøp av konkurrerende AS vil Skatteetaten normalt nekte mva-fradrag, men dette kan være mulig å utfordre i domstolene. Ny sak på gang nå!
- **Dersom man likevel tar mva-fradrag på transaksjonskostnader, bør det sendes et forklarende brev til Skatteetaten samtidig, slik at tilleggsskatt kan unngås**

Spørsmål?

Trond Ingebrigtsen



trond.ingebrigtsen@pwc.com



+ 47 95 26 08 10



Dronning Eufemias gate 71, Oslo



www.pwc.no

