



Merverdiavgift

Overdragelse av virksomhet

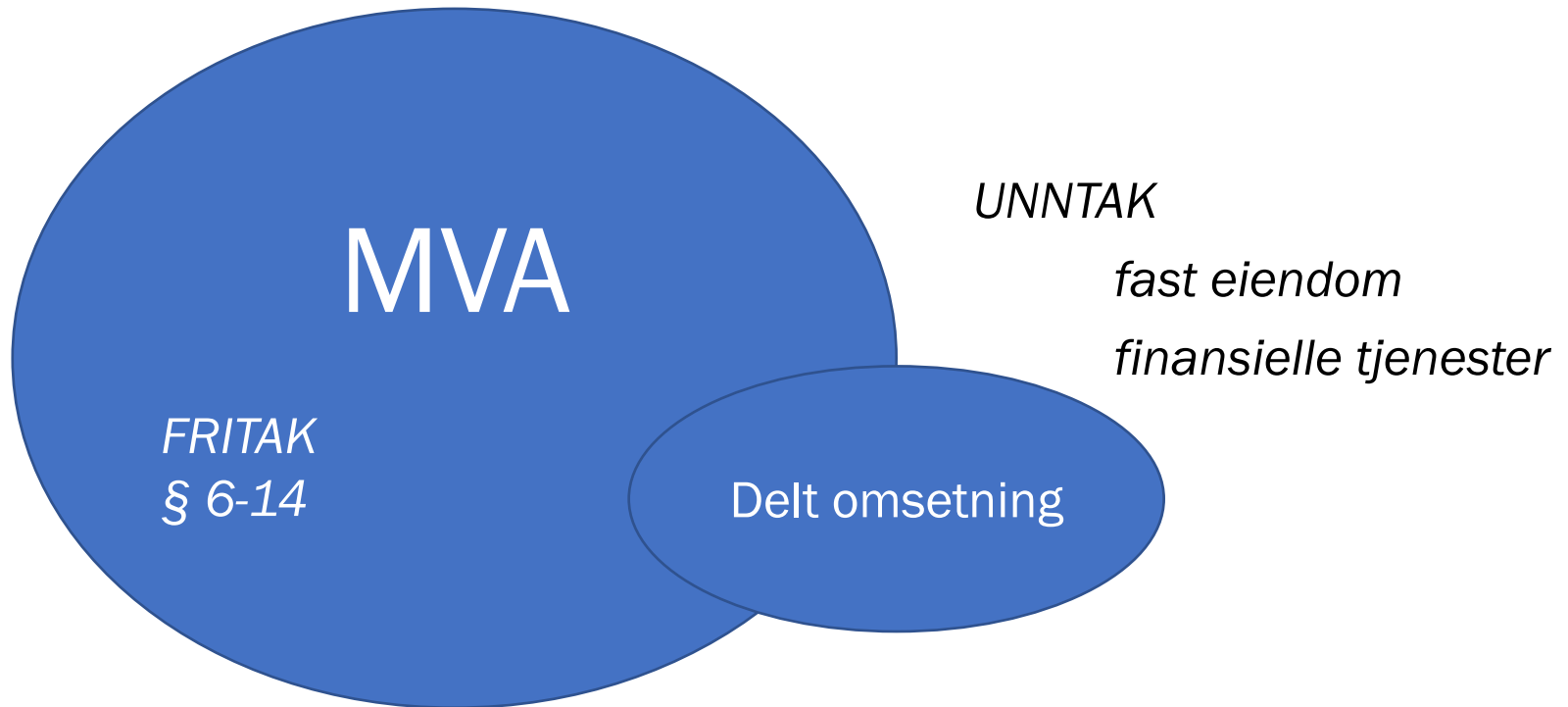
Agenda

Overdragelse av virksomhet

- Fritak mval. § 6-14
- Justering mval. kap.9
- Tilbakeføring av mval. § 9-7
- Transaksjonskostnader – fradrag?

MVA

Mva beregnes ved omsetning av alle varer og tjenester
med mindre omsetningen er spesielt **unntatt**
eller omsetningen er spesielt **fritatt** fra utgående mva





Fritak i mval. § 6-14

Fritak mval. § 6-14

Hovedregel: Omsetning av varer og tjenester = mva

Fritak: Omsetning av varer og tjenester som ledd i overdragelse av en virksomhet (eller del av denne) til ny innehaver = fritak i mval. § 6-14

Begrunnelse: Konkurs, fusjon/fisjon

Fritaket gjelder både varer og tjenester

Driftsmidler

Varelager

Immaterielle verdier

Fritak mval. § 6-14

Som ledd i overdragelse av en virksomhet

Vilkår:

Ny eier

Driften fortsetter

- i samme bransje

- over en viss tid

Hva betyr virksomhet?

Igangværende virksomhet

Er det en virksomhet hvis driften har opphørt?

Hvis kjøper ikke allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, må kjøper først omsette for kr 50 000 før registrering?

Fritak mval. § 6-14

Momenter i vurderingen av om det er overdragelse:

Overtar kjøper

varebeholdningen

driftsmidler/inventar

lokalet

navnet

ansatte

kunder

leverandører

kontrakter

utestående fordringer

gjeld

tilgodelapper

Fritak mval. § 6-14

Hel eller delvis overdragelse

Delvis overdragelse = må kunne operere som selvstendig virksomhet

Ved hvilke typer overdragelser gjelder fritaket?

Omsetning - fritak § 6-14

Gave og arv - fritak § 6-17

Uttak av varer og tjenester er fritatt for uttaksavgift hvis
tilsvarende omsetning er fritatt

Fusjon og fisjon

Fritak mval. § 6-14

Eksempel 1:

Emballasjefabrikken Plast & Pose selges til Eske AS. Fabrikk-lokalet med inventar inngår i salget. Navnet skal ikke overtas, men ansatte og ledelsen følger med. Fritak?

Eksempel 2:

Per overdrar gården til sin sønn Pål og utstyr og maskiner til sin datter Elin. Fritak?

Eksempel 3:

Espen overdrar hele gården til sønnen, men fortsetter å drive den i to år. Fritak?

Kjøpers fradragsrett

Kjøper som skal fortsette driften har fradragsrett, men fritaket er likviditetsmessig gunstig.

Fritaket betyr en rett for selger til å fakturere uten mva, men også en plikt til å fakturere uten utgående mva.

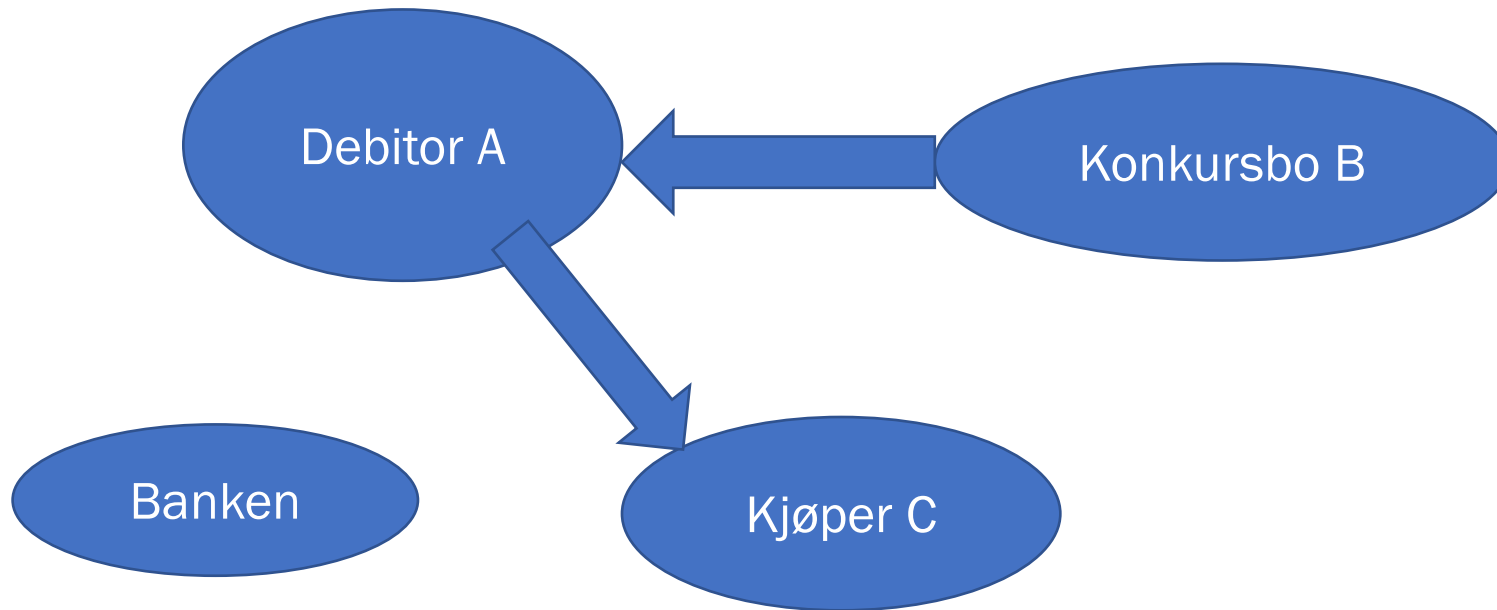
Hva skjer hvis selger allikevel fakturerer med utgående mva?

Eksempel: Overdragelse av restauranten «Lanternen» faktureres med utgående mva. Har kjøper fradragsrett?

Kjøpers fradragsrett

Konkurstilfeller

A går konkurs. Konkursboet abandonerer varelager og driftsmidlene, som banken har pant i. A selger dette til C med utgående mva. Skal A fakturere med mva eller er det fritak? Har C fradragsrett?



Fritak i mval. § 6-14

Høyesteretts dom 24.mai 2012 – Grasmo AS

Norsk Pellets AS gikk konkurs, og boet abandonerte driftsmidlene, som deretter ble solgt til Grasmo AS med mva. Staten nektet fradragsrett.

Grasmo AS hevdet det ikke var overdragelse av virksomhet. Verken varelager, driftsløsøre, kunde- eller leverandørkontrakter, ansatte eller firmanavn ble overtatt. Det var heller ikke sammenheng og kontinuitet mellom virksomhetene. Grasmo videreførte ikke virksomheten med produksjon og salg av pellets, men driver en helt annen type virksomhet.

Høyesterett: Overdragelse av virksomhet. Ledelsen og ansatte var de samme. Vedtektsformålet var det samme i begge selskapene. Grasmo solgte et annet produkt enn Norsk Pellets, men retten la vekt på at Norsk Pellets før konkursen hadde deltatt i utviklingen av dette produktet. Et driftsavbrudd på 6-7 måneder var ikke til hinder for at virksomheten kunne anses overdratt.



Justering av inngående mva

Justering

Skal inngående mva justeres ved overdragelse av virksomhet?

Justeringsreglene gjelder kapitalvarer – mval. kapittel 9

- **fast eiendom** - byggetiltak hvor inngående mva er mer enn kr 100 000 på kostnader til ny-/ til-/påbygg, eller ombygging
- **driftsmidler av betydelig verdi** som maskiner og inventar hvor inngående mva mer enn kr 50 000

Gjelder ved bruksendring i justeringsperioden – 10 år og 5 år

- egen bruk
- overdragelse/salg

Justering – Fast eiendom

Skal inngående mva på fast eiendom (byggetiltak) justeres ved overdragelse av virksomhet?

Fast eiendom selges uten utgående mva.

Mval. § 9-2 (4) - Plikt til eventuelt å justere ved overdragelse av virksomhet selv om det er fritak for å beregne mva på varelager og driftsmidler.

Overføring av rett og plikt til justering – mval. § 9-3

Justering kan unnlates hvis kjøper kan overta justeringsplikten

Fellesregistrering:

Selskaper kan søke om å bli fellesregistrert – mval. § 2-2 (3).

Overdragelse innad i en fellesregistrert enhet er ikke en justeringshendelse.

Justering – Fast eiendom

Vilkår for å overta justeringsplikt

- kjøper er næringsdrivende eller kompensasjonberettiget
- kjøper er registrert i Merverdiavgiftsregisteret
- kjøper har **samme eller større** fradragsrett
- hvis kjøper har **mindre** fradragsrett, må selger justere differansen samlet ved overdragelsen
- kjøper/mottaker må samtykke

Justering – Fast eiendom

Vilkår for å overta justeringsrett

- kjøper er næringsdrivende eller kompensasjonberettiget
- kapitalvaren er til bruk i virksomheten

Registrerings- og dokumentasjonsplikt

Mva-forskriften § 9-3-3 og § 9-3-4

Overføring av justeringplikt og - rett skal dokumenteres med en skriftlig underskrevet oppstilling fra overdrageren

Justering - Driftsmidler

Skal inngående mva på driftsmidler justeres ved overdragelse av virksomhet?

Hovedregel: Driftsmidler selges med utgående mva.

Justering: Hvis selger ikke fikk 100 % fradrag ved anskaffelsen i år 1, kan inngående mva justeres opp ved salg (aldri ned).

Justeringsretten gjelder ved omsetning, ikke overdragelse generelt.

Begrensing: Mval. § 9-2(2)

- forutsetter at salget er mva-pliktig

Justering – Fisjon/fusjon

Fisjon/fusjon – er overdragelse, men ikke omsetning.

Forskjell på fast eiendom og driftsmidler når det gjelder justering.

Fast eiendom – justeringsplikt og -rett kan overføres ved overdragelse, og fisjon/fusjon er overdragelse.

Driftsmidler – justeringsplikt og -rett gjelder omsetning, ikke overdragelse generelt.



**Overdragelse av bygg
under oppføring**

Bygg under oppføring

Justeringsreglene gjelder kapitalvarer som er ferdig oppført.

Bygg under oppføring – egen bestemmelse.

Mval. § 9-7

- (1) Fradragsført mva skal tilbakeføres hvis bygget før fullføringen selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett
- (2) Tilbakeføring kan unnlates dersom den som overtar bygget overtar plikten til å tilbakeføre mva

Bygg under oppføring

Finansdepartementets uttalelse 13.9.2018:

Selger er

- ordinært registrert og frivillig registrert for utleie

Byggetiltak – mval. § 9-7 gjelder

- tilbakeføre fradrag ved salg
- kan unnlates hvis kjøper overtar tilbakeføringsplikten

- forhåndsregistrert og frivillig registrert

Byggetiltak – mval. § 9-7 gjelder ikke

- tilbakeføre fradrag etter skatteforvaltningsloven § 12-1 hvis salget medfører sletting

Kjøper kan kreve justert fradrag når bygget er ferdig oppført.



**Transaksjonskostnader
– fradrag?**

Transaksjonskostnader- fradrag?

Hovedregel: Mva-loven § 8-1

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

«til bruk» - vanskelig spørsmål – flere Høyesterettsdommer

Kostnaden må være relevant for virksomheten.

Naturlig og nær tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten.

Transaksjonskostnader- fradrag?

Transaksjonskostnader

ved salg og kjøp av varelager og driftsmidler

ved salg og kjøp av fast eiendom

ved salg og kjøp av aksjer

Fradrag – Hva er til bruk?

Elkjøp - Høyesteretts-dom 15. mars 2012

Elkjøp trengte større tomt for å bygge en «megastore». Inngikk avtale med to private familier om makeskifte. Elkjøp bygget ny tomannsbolig på sin egen tomt, og byttet deretter tomt og bolig med de private.

Makeskifte er byttehandel og dermed omsetning. Var boligbyggingen kostnad ved omsetning av fast eiendom eller av elektrovarer?

Høyesteretts flertall (3): Ja, fradrag. Boligen hadde ikke egenverdi for Elkjøp, men var ledd i omsetning av el-varer.

Mindretallet (2): Står klart i mva-loven at salg av fast eiendom er unntatt mva, derfor ikke fradragsrett.

Transaksjonskostnader

Telenor – Høyesteretts dom 8. juni 2015

Spørsmål om Telenor, som er fellesregistrert med 60 datter- selskaper, kunne kreve fradrag for mva på kostnader ved salg av alle aksjene i ett datterselskap.

Høyesterett: Aksjesalg er unntatt mva, derfor i utgangs-punktet ikke fradrag. Fellesregistrering gir ikke fradragsrett.

Var kostnadene allikevel relevante for den mva-pliktige virksomheten?

- selv om ringvirkninger for morselskapet var det ikke i seg selv nødvendig tilknytning til mva-pliktig virksomhet
- bedriftsøkonomisk motivert handel
- la vekt på Telenors betydelig gevinst

Transaksjonskostnader

Finansdepartementets brev 1. september 2015

Telenor-dommen klargjør fradragsrettens grenser

- fradragsretten negativt avgrenset
- bedriftsøkonomiske virkninger ikke nok til å få fradrag
- Elkjøp-dommen representerer et unntak, ikke hovedregelen

SKD 20. desember 2016 – trakk tilbake sine tidligere uttalelser

Spørsmål om fra hvilket tidspunkt endringen skal gjelde.

Transaksjonskostnader

Skatteklagenemnda – fem vedtak i 2018

Spørsmål om fradrag for mva på transaksjonskostnader ved salg av bygg som har vært til bruk i mva-pliktig virksomhet.

Salg i perioden 2010-2015, fradrag i perioden 2011-2016.

Nemnda ga klagerne medhold - mente det var et skille i 2016.

På tidspunktet for fradragsføringen hadde SKD ikke trukket tilbake tidligere uttalelser.

Finansdepartementet saksøkte Skatteklagenemnda.

Transaksjonskostnader

Oslo tingretts dom 28. mai 2019 – anket.

Finansdepartementet mot Skatteklagenemnda

Tingretten ga staten medhold.

Etter en konkret, samlet vurdering i hver av de fem sakene kom retten til at

- salgskostnadene var vesentlig mer relevant for det enkeltstående eiendomssalg enn for den avgiftspliktige virksomheten
- salgene hadde egenverdi for selgerne
- retten vurderte ikke før og etter 2016

Takk for oppmerksomheten!

Kontakt detaljer:

Navn: Hilde Alvsåker

Web: skatt.no

Epost: hilde.alvsaaker@skatt.no

Telefon: 22 97 97 00