

Memo

Dato: 3. april 2019

Til: Hordaland fylkeskommune
Eigedomsavdelinga ved direktør Jostein Fjærestad

Fra: Deloitte Advokatfirma AS
ved ansvarlig advokat Rolf Erik Disch og advokat Eirik Bjørhusdal

CC: Deloitte AS v/ Statsautorisert revisor Bjarne Ryland

Emne Strukturering av nytt bygg

Ansvarlig Partner: Rolf Erik Disch

1 Sakens faktum

Hordaland fylkeskommune (HFK) planlegger å rive sitt nåværende administrasjonsbygg (bygget) og oppføre nytt administrasjonsbygg på samme tomt (nybygget).

Bygget skal rives helt med unntak for kjelleretasjene. Kjelleretasjene er bygget vanntette og skal beholdes da kjelleren ligger under sjøvannstanden området.

Etter at nybygget er ferdigstilt vil dette være så stort at HFK ikke vil ha behov for hele bygget. HFK estimerer at de vil bruke 60 % av kontorlokalene i bygget, mens 40 % av kontorlokalene vil leies ut til eksterne. Fellesareal (møterom, kantine, resepsjon osv.) skal ligge som fellesfunksjon i bygget som skal betjene samtlige leietakere / brukere. Det er ikke avklart om fellestjenestene skal håndteres / leveres av HFK eller om dette skal håndteres av et annet rettssubjekt.

HFK har anmodet Deloitte Advokatfirma AS om å vurdere om det er hensiktsmessig å organisere eierskap, oppføring og drift av nybygget i et eget rettssubjekt.

HFK har opplyst at det er fordelaktig for HFK å organisere dette i et eget rettssubjekt fordi:

- HFK sin gjeldsgrad ikke vil påvirkes av nødvendige låneopptak for prosjektet
- Et rettssubjekt som ikke er en del av fylkeskommunen kan enklere få støtte / gunstig finansiering til «grønt bygg»

Spørsmålet er imidlertid om det medfører noen ulemper å legge prosjektet i et eget rettssubjekt, og om valg av type rettssubjekt kan påvirke dette.

2 Konklusjoner

Gitt de faktiske forhold er det vår totalvurdering, som det er nærmere redegjort for nedenfor, at HFK ikke kan overføre byggprosjektet til et aksjeselskap og leie det tilbake uten at dette vil kunne ha negative skatte- og avgiftsmessige konsekvenser. Årsaken til dette er at de forutsetninger/momentene som er nødvendige for en god avgiftsmessig løsning, bl.a. at selskapet driver avgiftsmessig virksomhet, vil ha en negativ skattemessig virkning ift selskapets skattestatus, bl.a. at ikke erverv til formål (selvkostleie), og vice versa. Videre vil en lang leiekontrakt (20 – 25 år) medføre at selskapsgjelden vil tilordnes HFK og dermed likevel påvirke HFK sin gjeldsgrad.

3 Vår vurdering

3.1 Valg av type rettssubjekt

Det fremstår etter vår vurdering som mest naturlig at bygget overføres til et aksjeselskap dersom eiendomsretten til det ikke skal ligge hos HFK. Ved at HFK eier alle aksjene i aktuelt eiendomsselskap er HFK sikret fortsatt kontroll over verdiene, samtidig som en kan oppnå de fordelene som HFK ønsker å oppnå.

Eie gjennom et ansvarlig selskap er ikke aktuell da HFK skal eie selskapet alene og under enhver omstendighet en ulovlig selskapsform for fylkeskommuner/kommuner.

Selveiende enheter (som stiftelse) synes heller ikke aktuell da HFK ved denne formen vil i større grad miste kontrollen over verdiene i bygget/nybygget. Selveiende enheter er i tillegg skattepliktige for formue, noe som vil være uheldig dersom en ikke oppnår skattefrihet for rettssubjektet.

3.2 Dokumentavgift

3.2.1 Avgiftsfritt

Overføring av bygget til et annet rettssubjekt vil kunne gjøres uten at dette utløser dokumentavgift ettersom det er tinglysning av hjemmeloverføringen som utløser dokumentavgift.

Etter avhendingsloven § 2-4 (2) følger det implisitt at det er det tidspunktet for faktisk overgang av risiko og kontroll som er avgjørende for å konstatere at overdragelsen har funnet sted. Utstedelse av skjøte har ingen innvirkning på denne vurderingen, da dette kun har betydning for spørsmålet om rettsvern.

For å avhjelpe risikoen knyttet til at reell eier av eiendommen ikke har grunnbokshjemmel til eiendommen, og således ikke rettsvern for sitt erverv ovenfor andre enn selger/HFK, bør det tinglyses en urådighetserklæring på eiendommen til fordel for reell eier. Dette vil innebære at rettighetshaver/ny eier skal samtykke til enhver frivillig tinglysningsdisposisjon for eiendommen. Dette vil ikke forhindre tinglysning av utlegg fra HFK sine kreditorer. Det vil også bli en problemstilling knyttet til tredjemanspant på eiendommen.

Det må også vurderes om disse forholdene får innvirkning på eiendommens verdi for overtager.

3.2.2 Særlig om aksjeselskap

De samme synspunkter er lagt til grunn i forarbeidene til aksjeloven vedr eiendomsrettens overgang.

Ved stiftelse av aksjeselskap med aksjeinnskudd i annet enn penger kreves det normalt at selskapet har overtatt eierrådigheten eller kontrollen over tingsinnskuddet, at overdragelsesdokumentet er utferdiget før selskapet kan registreres, jf. aksjeloven § 2-18. Består innskuddet i en fast eiendom, må skjøte være utstedt. Derimot stilles det ikke krav om at overføringen til selskapet har rettsvern, jf. NOU 1996: 3 kapittel 13.2.2 Til § 2-13 s. 112. Det er tilstrekkelig at eiendomsretten inter partes har gått over.

3.2.3 Klargjøring for videresalg

Dersom HFK ønsker å legge til rette for senere salg av bygget, eventuelt salg av selskapet som eier bygget, kan det være hensiktsmessig å legge til rette for dette allerede nå.

Etter dokumentavgiftsloven § 7 (1) er beregningsgrunnlaget for dokumentavgiften «salgsverdien». Høyesterett har i dom inntatt i Rt 2008 s 1160 slått fast at salgsverdien tilsvarer markedsverdien på tinglysningstidspunktet.

Dette, sammen med historisk prisutvikling på fast eiendom, tilsier at det kan være hensiktsmessig å overføre hjemmelen tidlig til selskapet.

Det ligger imidlertid ytterligere et handlingsrom i dette ettersom tinglysningstidspunktet ikke trenger sammenfalle med overgangen av eiendomsretten. HFK kan således overføre eiendommen til aksjeselskapet på et tidspunkt, og hjemmelen kan overføres på et annet tidspunkt. Hjemmelsoverføring kan dermed for eksempel skje når eiendomsverdien er på sitt laveste, for eksempel like etter at rivningen av bygget er påbegynt. Dersom verdien skiller seg vesentlig fra verdien som er lagt til grunn ved overdragelsen av bygget, bør selskapet være forberedt på å kunne underbygge verdiene med en takst, verdivurdering eller lignende.

3.3 Merverdiavgift – HFK står som byggherre

Vi legger til grunn at HFK i dag bruker bygget både i sin kompensasjonsberettigede virksomhet og i utleievirksomhet underlagt mval.¹ under en frivillig registrering iht. mval. § 2-3 (1).

3.3.1 HFK sin kompensasjons- og fradragsrett på rivnings- og nybyggingskostnader

HFK har som fylkeskommune kompensasjonsrett for inngående mva. på **rivningskostnadene** som knytter seg til de deler av bygget som er brukt i den kompensasjonsberettigede virksomheten, jf. kompl.² § 3 første ledd og § 4 første ledd.

HFK har som frivillig registrert avgiftspliktig utleier fradragsrett for inngående mva. på rivningskostnadene som knytter seg til de deler av bygget som er brukt i den avgiftspliktige utleievirksomheten jf. mval. § 8-1.

For arealer som det verken foreligger fradragsrett eller kompensasjonsrett for, f.eks. trimrom og parkeringsplasser til ansatte³, vil HFK verken kunne kreve kompensasjon eller fradrag for mva. på de deler av rivningskostnadene som må allokere til slike areal.

Rivningen utløser i seg selv ikke krav om justering/tilbakebetaling av mva., på eksisterende byggetiltak som er kapitalvarer etter mval. § 9-1 (1) bokstav b, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 53.

Når det gjelder **oppføringskostnader**, vil inngående mva. på de deler av bygget som oppføres med tanke om bruk i fylkeskommunens kompensasjonsberettigede virksomhet være kompensasjonsberettiget, under lovens alminnelige vilkår.

For kostnader til de deler av nybygget som oppføres med tanke om bruk i utleie, kan påløpt inngående mva. bare fradragsføres under en frivillig registrert utleievirksomhet.

HFK er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og trenger ikke søke om frivillig registrering av utleie etter mval. § 2-3 første ledd. Forutsetningen for å fradragsføre inngående mva. knyttet til frivillig registrert utleievirksomhet er at vilkårene for frivillig registrering er oppfylt, og det må foreligge *signerte* leiekontrakter med avgiftspliktige eller kompensasjonsberettigede leietakere. Intensjon om utleie til slike

¹ Lov om merverdiavgift, LOV-2009-06-19-58

² Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv., LOV-2003-12-12-108

³ Konferer her kompl. § 4 jf. mval. §§ 8-3 og 8-4

leietakere er ikke nok, jf. LB-2007-57596. Aktuelle leietakere må i tillegg bruke de leide lokalene på en slik måte at de ville oppnådd fradragsrett eller kompensasjon for mva. dersom de eide bygget/lokalet selv.

HFK bruker særskilt registrering etter mval. § 2-2 annet ledd for deler av sin virksomhet, ref. særskilt registrering av virksomheten som utøves av organisasjonsleddet Skyss. Vi nevner derfor at det kan vurderes om utleieaktiviteten fra HFK bør underlegges tilsvarende særskilt registrering.

Etter vår vurdering er det ingen økonomiske fordeler, men heller ikke ulemper, ved særskilt registrering av utleievirksomheten. En særskilt registrering av utleievirksomheten vil innebære at HFK og «HFK utleie» anses som to separate avgiftssubjekt, og dette vil kunne komplisere hvordan legitimasjonen for de to avgiftssubjektene skal organiseres.

Dette innebærer at HFK ikke oppnår fradragsrett for mva. som påløper på oppføring av de deler av nybygget som er tenkt utleid før det foreligger signerte leieavtaler for disse arealene.

For inngående mva. som er påløpt før signerte leieavtaler er på plass, kan det kreves tilbakegående avgiftsoppgjør straks etter at avtaler er inngått. Tilbakegående avgiftsoppgjør er imidlertid avskåret dersom de aktuelle arealene har blitt tatt i bruk i ikke-avgiftspliktig utleie før kontrakt med avgiftspliktig/kompensasjonsberettiget leietaker signeres. For byggetiltak, som her, er det ytterligere en forutsetning for tilbakegående avgiftsoppgjør at det ikke er gått mer enn seks måneder etter fullføringen før det er inngått leieavtale med avgiftspliktig/kompensasjonsberettiget leietaker, jf. fmva. § 8-6-2 første ledd andre setning.

Er adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør stengt, vil HFK kunne få tilbakebetalt inngående avgift på kapitalvarer knyttet til avgiftspliktig utleie gjennom justeringsreglene, jf. mval. § 9-1, men dette vil skje over en periode på 10 år og innebærer således en betydelig likviditetsulempe.

Det må gjøres en klar allokering mellom kostnader som er hhv. kompensasjons- og fradragsberettiget i prosjektet, da feilrapportering vil kunne innebære brudd på regelverket og derved utløse etterberegning og tilleggsskatt ved kontroll, selv om den avgiftsmessige nettoeffekten for HFK er lik.

Likeledes må det naturligvis foretas en allokering av de deler av oppføringskostnadene som det verken foreligger fradragsrett eller kompensasjonsrett for, jf. også eksempelet ovenfor knyttet til rivning.

3.4 Merverdiavgift - AS står som byggherre

3.4.1 MVA konsekvenser for HFK som overdrager

3.4.1.1 MVA ved overføring av eiendommen fra HFK til AS

Overføringen (uansett i hvilken form) av eiendommen fra HFK til et aksjeselskap vil være unntatt mva. etter mval. § 3-11, og det skal derfor ikke beregnes utgående mva. av HFK ved overføringen.

Merverdiavgiftsmessig håndtering av andre varer og tjenester som ev. overdras i samme forbindelse må vurderes konkret. Dersom eksisterende utleievirksomhet hos HFK overdras til aksjeselskapet samtidig med eiendommen, for videreføring av denne utleievirksomheten hos selskapet, vil merverdiavgiftsfritaket i mval. § 6-14 kunne komme til anvendelse for varer og tjenester som overdras i forbindelse med overdragelsen av virksomheten.

3.4.1.2 Justering/tilbakebetaling av fradragsført/kompensert mva.

Med *kapitalvarer* er her ment byggetiltak på fast eiendom i form av ny-, på- eller ombygging, hvor inngående merverdiavgift per byggetiltak utgjør minst 100 000 kr, jf. mval. § 9-1 (2).

Ved overdragelse av eiendom med byggetiltak som er kapitalvarer, skal det i utgangspunktet skje en samlet justering (tilbakebetaling) på overdragers hånd av deler av mva. som er fradragsført i forbindelse med oppføringen av de byggetiltak som er kapitalvarer jf. mval. § 9-2 (3). Denne justeringsplikten er begrenset

til den enkelte kapitalvare sin justeringsperiode. Justeringsperioden er 10 år regnet fra ferdigstilling av det enkelte byggetiltak/den enkelte kapitalvare.

Dersom det er byggetiltak på eiendommen som er kapitalvarer, vil HFK sin ev. overføring av eiendommen til aksjeselskapet i utgangspunktet utløse justeringsplikt på fylkeskommunens hånd for mva. som HFK har fått kompensert og/eller fradragsført ved oppføringen/ferdigstillingen av de aktuelle byggetiltakene.

Justering kan imidlertid unngås ved en overføring av justeringsplikten som oppstår hos HFK til aksjeselskapet jf. mval. § 9-3 (1). Forutsetningen i dette tilfellet er at overtager/selskapet blir registrert i Merverdiavgiftsregisteret senest innen den avgiftsterminen hvor overføringen skjer, jf. fmva. § 9-3-2 (1), og at overtager/selskapet skal bruke byggetiltakene i avgiftspliktig virksomhet i samme grad som HFK har brukt byggetiltakene i sin kompensasjonsberettigede og/eller avgiftspliktige virksomhet.

Det kan foreligge en risiko for at HFK ikke befriende kan overføre justeringsplikten til selskapet, siden selskapet skal rive bygget/de aktuelle byggetiltakene. Det er også en utfordring for at selskapet kan overta justeringsplikten befriende, at selskapet ikke har fradragsrett for kostnader som må allokere til utleievirksomheten før det foreligger signerte leiekontrakter (se om dette nedenfor).

For det tilfelle at det er aktuelle byggetiltak som er kapitalvarer med gjenstående justeringsperioden når eiendommen ev. overføres til selskapet, bør justeringsforpliktelser og mulighetene for å overføre slike vurderes konkret.

For helheten nevner vi at fradragsført inngående mva. på andre kostnader enn byggetiltak som er kapitalvarer, typisk kostnader til drift og vedlikehold, er ikke omfattet av nevnte tilbakebetalingsplikt. Fradragsføring av mva. på driftskostnader mv. påvirkes ikke av eiendomsoverføringen.

3.4.1.3 HFK river bygget før overføring

Et scenario kan være at HFK river bygget (med unntak av kjeller) og deretter overfører eiendommen til selskapet.

Under et slikt scenario vil rivningen kunne bli vurdert som å være foretatt med øye for overføringen til selskapet. Under en slik allokering vil HFK ha pådratt seg rivningskostnadene med tanke på overføring/salg. HFK vil da verken oppnå kompensasjonsrett eller fradragsrett, siden rivningen da ikke er til bruk i verken kompensasjonsberettiget eller avgiftspliktig virksomhet hos HFK. Kompensasjonsretten er avskåret jf. kompl. § 4 og fradragsretten er avskåret jf. forutsetningsvis § 8-1 jf. § 3-11.

3.4.2 MVA konsekvenser for aksjeselskapet

3.4.2.1 Frivillig registrering av aksjeselskapet for mva.

Aksjeselskapet vil siden selskapet skal drive utleie av fast eiendom ikke komme i posisjon til mval. før selskapet er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleievirksomheten etter mval. § 2-3 første ledd, jf. unntaket for lovens anvendelse ved utleie av fast eiendom etter § 3-11.

En frivillig registrering kan gjøres før omsetningskravet i mval. § 2-1 på 50 000 kr er oppfylt, dersom selskapet har hatt «betydelige anskaffelser» knyttet til senere avgiftspliktig omsetning, jf. mval. § 2-4. Dette gjelder anskaffelser med verdi på minst 250 000 kr inkl. mva., jf. fmva.⁴ § 2-4-1 (1). Det er videre en forutsetning at ordinær avgiftspliktig omsetning vil ligge betydelig over beløpsgrensen på 50 000 kr, og at selskapet skal drive næringsmessig utleie (egen regning og risiko og egnet til økonomisk overskudd).

Ytterligere er det vilkår for frivillig registrering at det er inngått *signerte* leiekontrakter med avgiftspliktige eller kompensasjonsberettigede leietakere. Intensjon om utleie til slike leietakere er altså ikke nok, jf. også LB-2007-57596.

⁴ Forskrift til merverdiavgiftsloven, FOR-2009-12-15-1540

Vi forutsetter at leieavtale med HFK vil kunne danne grunnlaget for en frivillig registrering i dette tilfellet, og at det påløper kostnader for selskapet på minst 250 000 kr, slik at vilkårene for forhåndsregistrering vil kunne oppfylles.

Under en forhåndsregistrering vil selskapet kunne oppnå løpende fradragsrett for mva. som påløper i byggefasen under nærmere vilkår, se nedenfor.

3.4.2.2 Fradragsrett for mva. på rivnings- og oppføringskostnader

Etter en frivillig registrering av selskapet (herunder altså forhåndsregistrert), vil selskapet oppnå fradragsrett for mva. som påløper ved kjøp av varer og tjenester, i den grad varen/tjenesten er «til bruk» i selskapets avgiftspliktige virksomhet se mval. § 8-1.

Siden selskapet ikke har startet sin avgiftspliktige virksomhet, og derfor er forhåndsregisteret for frivillig registrert utleievirksomhet, er fradragsretten begrenset til den andelen av planlagt virksomhet som det foreligger signerte leiekontrakter for, og som oppfyller lovens vilkår (rett leietaker som bruker lokalene i avgiftspliktig virksomhet).

Selskapets fradragsrett for merverdiavgift vil således være forholdsmessig, slik som for HFK dersom fylkeskommunen selv oppfører, inntil det er signert leieavtaler som oppfyller vilkårene for hele nybygget.

Selskapets forholdsmessige fradragsrett vil gjelde både for kostnader til rivning og til oppføring.

I det grad selskapet ikke oppnår fradragsrett, vil selskapet som HFK kunne foreta gjentakende tilbakegående avgiftsoppgjør etter hvert som det inngås/signeres nye leiekontrakter. Dersom det er deler av bygget hvor leiekontrakt signeres først etter at det har passert seks måneder siden ferdigstillelse av bygget, er aksjeselskapet henvist til de samme justeringsregler som HFK (justere/fradragsføre andel av mva. kostnad per år i justeringsperioden).

3.4.3 Særlig om «bart hus» leie fra aksjeselskapet til HFK

Se også punkt 3.7 nedenfor for skattemessig vurdering av dette alternativet.

Ved leie av hele bygget som et «bart hus» fra aksjeselskap til HFK, vil selskapet fortsatt kunne frivillig registreres etter mval. § 2-3 (1) forutsatt at utleievirksomheten skjer som ledd i næring hos selskapet. HFK sin fremleie må *mest sannsynlig* ikke skje som ledd i næring for at HFK skal kunne underlegge (frem)leievirksomheten en frivillig registrering. Vår forbehold knytter seg til spørsmålet om HFK som fylkeskommune kan underlegge seg frivillig registrering etter § 2-3 (1) uten å oppfylle næringsvilkåret. Etter lovens ordlyd «Næringsdrivende **og**⁵ offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg» tilsier at det ikke er krav til næring for frivillig registrering av kommunal utleievirksomhet. Denne fortolkningen stemmer også overens med fortolkningen av den «alminnelige» hjemmel for registreringsplikt/avgiftsplikt ved salg av vare og tjenester fra kommunal virksomhet, se § 2-1. Det er ikke omtvistet at kommunal virksomhet er avgiftspliktig ved salg av varer og tjenester, selv om salgsvirksomhet ikke er egnet til å gi kommunen/fylkeskommunen økonomisk overskudd. Avgiftsplikten ved «kommunalt salg» av varer og tjenester er imidlertid begrunnet i konkurransehensyn, og etter vårt syn er ikke dette konkurransehensynet direkte overførbart til en *frivillig* registrering. Vår begrunnelse for dette er for det første at ordningen er nettopp frivillig, og at det også kan argumenteres for at konkurranseeffekten ved at kommunen kan leie ut under en frivillig registrering uten krav om å kunne generere økonomisk overskudd. For de konkurrerende utleievirksomheter som må ha sedvanlig påslag/fortjeneste for å bli frivillig registrert, kan det være vanskelig å tilby konkurransedyktige leievilkår sett mot en kommune som kan leie ut til kostnadsdekning. Vi vurderer likevel at det er flere rettslige argumenter for at fylkeskommunen kan fremleie uten å gjøre det som ledd i næring, enn mot. Sett hen til aktuelle byggekostnader her, anbefaler vi at forholdet ev. avklares med myndigheten.

⁵ «Og»; ordlyden i bestemmelsen skiller offentlig virksomhet fra næringsdrivende

Vi gjør for helhetens skyld oppmerksom på at ved ev. (frem)leie fra HFK til virksomheter som er nærstående til HFK, vil kunne måtte beregnes merverdiavgift på husleien etter «alminnelig omsetningsverdi», dvs. tilnærmet ordinær markedsleie på grunn av bestemmelsen i mval. § 4-4.

Dersom det må være to utleieledd som begge må være egnet til å gi økonomisk overskudd, vil (frem)leien fra HFK fordre høyere husleie enn om utleien skjedde direkte fra selskapet, og dette vil selvsagt kunne gjøre det vanskeligere for HFK å være konkurransedyktig (kunne tilby markedsattraktiv husleie).

HFK vil ved fremleien ha fradrag for inngående mva. tilsvarende og på samme vilkår som ved utleie som eier (direkte utleie fra HFK).

Det kan etter nærmere forutsetninger oppnås en viss likviditetsfordel ved økt fradrag for mva. hos selskapet knyttet til byggets fellesareal (areal som brukes av flere brukere av bygget) under denne organiseringen, dersom noen leietakere er andre enn avgiftspliktige virksomheter (typisk bank, forsikring, helse). Selskapet vil under denne organiseringen kunne oppnå fullt fradrag for mva. på kostnader som skal allokere til fellesareal, mot at HFK som (frem)utleier bare oppnår forholdsmessig fradrag for den delen av husleien som knytter seg til fellesarealet. Likviditetsfordelen oppstår ved at HFK sin forholdsmessige fradragsrett fordeles/jevnes ut over leieperioden, i omsetning til at HFK eller selskapet som eiere og (direkte) utleier bare ville oppnådd forholdsmessig fradragsrett på oppføringskostnader som skal allokere til fellesareal.

Vi gjør oppmerksom på at selskapets fradragsrett ellers avhenger av HFK sin bruk. Således dersom HFK ikke får leid ut lokaler eller (frem)leien skjer til virksomheter som ikke er avgiftsregistrerte eller kompensasjonsberettigete, så «smitter» dette tilbake på omfanget av selskapets frivillige registrering. Selskapets frivillige registrering virker bare i den grad HFK sin (frem)leie kan underlegges frivillig registrering. Fremleier HFK til f.eks. en bank så vil ikke denne utleie omfattes av HFK sin frivillige registrering, og da heller ikke av selskapet. Selskapet skal da ikke fakturere husleien til HFK for denne delen av nybygget med tillegg av mva., og oppnår korresponderende ikke fradragsrett for inngående mva. på oppførings- og driftskostnader knyttet til aktuelt areal.

3.4.4 Tilbakeføring av eiendommen til HFK

Dersom man på et senere tidspunkt ønsker å overføre eiendommen tilbake til HFK fra aksjeselskapet, vil dette være en avgiftsunntatt eiendomsoverdragelse etter mval. § 3-11. Overføring av utleievirksomheten og andre eiendeler vil normalt være fritatt mva. som virksomhetsoverdragelse etter mval. § 6-14.

Dersom det foreligger byggetiltak på eiendommen, der en fortsatt er innenfor justeringsperioden på 10 år, vil overføringen normalt utløse en plikt til samlet justering, jf. mval. § 9-3 (2). Som nevnt over kan justering likevel unngås under nærmere vilkår ved en overføring av justeringsplikten til HFK ved formriktig og rettidig justeringsavtale.

3.4.5 Avgiftsbehandlingen dersom salg/overføring og tilbakeleie anses som kredittkjøp

Dersom HFK overfører eiendommen til selskapet, for deretter å leie det tilbake (sale and leaseback), må det vurderes om forholdet kan bli allokert som et reelt salg fra selskapet til HFK.

Dersom avtalen anses som (kreditt)kjøp av fast eiendom fra HFK sin side, vil selskapet samtidig ha en avgiftsunntatt omsetning av fast eiendom, jf. mval. § 3-11.

Selskapet vil da ikke være berettiget til fradrag for påløpt mva. i forbindelse med oppføringen jf. forutsetningsvis § 8-1, kravet om «til bruk» i avgiftspliktig virksomhet for fradragsrett. Det samme vil da også gjelde ev. rivningskostnader pådratt i selskapet.

Det vil på den andre siden være mulig å overføre en justeringsrett (latent fradrag) for påløpt inngående mva. ved oppføringen, fra aksjeselskapet til HFK jf. vilkår nevnt ovenfor. Slik kan HFK få tilbakebetalt/justert 1/10 av inngående mva. per år i 10 år, forutsatt bruk i kompensasjonsberettiget virksomhet og/eller registrert virksomhet. Dette innebærer likevel en vesentlig likviditetsulempe sammenlignet med mva-registrering av og fradrag hos aksjeselskapet.

3.5 Oppsummering merverdiavgift

Det er ingen vesentlige merverdiavgiftsmessige fordeler som tilsier en overføring av eiendommen til et eget aksjeselskap for utleie. Ved «bart hus» utleie av hele nybygget fra selskapet til HFK for framleie til andre aktører, kan det likevel oppnås visse fradragsfordeler/likviditetsfordeler for mva. knyttet til fellesareal, dersom større deler av nybygget blir utleid til ikke virksomheter som ikke er avgiftspliktige.

Utføring av prosjektet hos HFK vil innebære en viss administrativ forenkling ved at man ikke må «avgiftsmessig administrere»⁶ to utleieledd.

En overføring av eiendommen vil på den andre siden heller ikke ha avgjørende avgiftsmessige ulemper, under visse forutsetninger. Selve overføringen avgiftsbelastes ikke, og ev. kapitalvarer kan håndteres ved bruk av justeringsavtaler. Det er heller ikke vesentlige forskjeller knyttet til avgiftsfradrag ved utleie fra HFK eller aksjeselskapet, forutsatt at man oppnår leiekontrakter som kan underlegges en frivillig registrering.

Dersom rivningen foretas av HFK før overføringen, kan dette innebære en noe større risiko for at det ikke gis kompensasjon for inngående mva. på disse kostnadene.

Det innebærer en særlig risiko dersom forholdet organiseres som «sale and leaseback», man kan da miste direkte fradrag og være henvist til tilbakebetaling av påløpt mva. over en ti års periode. Denne modellen anbefales ev. avklart gjennom en bindende forhåndsuttalelse.

3.6 Skatt

HFK er skattefritt, og skattekostnad kan derfor få betydelig vekt i vurderingen av hvordan prosjektet skal organiseres.

Det vil derfor innledningsvis vurderes om et annet rettssubjekt enn HFK som driver prosjektet vil kunne oppnå skattefrihet. Deretter vil vi skissere omfanget av skattekostnaden ved en eventuell skatteplikt.

Vi vil ut fra prosjektets økonomiske størrelse og at det knytter seg en viss usikkerhet til de skattemessige konklusjonene at sakskomplekset blir avklart med skattemyndighetene før endelig valg av modell foretas.

3.6.1 Skattefrihet - utgangspunkter

Enheten vil kunne innrettes med henblikk på å oppnå skattefrihet, men det er usikkert om den vil kunne oppnå dette.

Etter skattelovens § 2-32, 1. ledd er selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, fritatt for formues- og inntektsskatt.

Ved formålsvurderingen er det særlig tre hovedmomenter som skal vektlegges: det vedtektsbestemte formål, den faktiske virksomhet som utøves og institusjonens oppbygning. Det er også anledning til å vektlegge andre momenter så som hensyn til konkurransesituasjonen og likebehandling, hvordan inntekter skaffes og om det foreligger et ideelt formål.⁷ Også andre momenter er trukket frem som støttemomenter i rettspraksis, så som aktivitetens økonomiske resultat, kapitaloppbygging og utdelinger fra innretningen.⁸

Driver en innretning aktivitet med flere formål, vil hovedformålet være avgjørende.⁹

Etter skatteloven § 2-32 (2) vil skattefri enhet som driver økonomisk virksomhet ha skatteplikt for formue i og inntekt av den økonomiske virksomhet.

⁶ Dobbel rapportering, dobbel dokumentasjon etc.

⁷ Lignings-ABC (digital), Skattefrie institusjoner mv. punkt 3.2 og 3.3.

⁸ «Skatteloven § 2-32 første ledd» av Eyvinn Helgevold, inntatt i UTV 2008 s 1709, punkt 8.1

⁹ Rt 1982 s 491

Det bør ikke være problematisk å innrette et aksjeselskap slik at vedtektsfestet formål og oppbygning tilsier skattefrihet. Dette vil kunne håndteres gjennom selskapets vedtekter, at HFK er direkte eier av selskapet og at selskapet ikke eier datterselskaper (holding-struktur). Det er imidlertid sannsynlig at selskapets virksomhet vil bli avgjørende i vurderingen av om selskapet har erverv til formål.

3.6.2 Egen utleie av restkapasitet

Dersom enheten leier ut til HFK og restkapasiteten leies ut til andre aktører på markedsmessige vilkår er det tvilsomt om denne vil kunne oppnå full skattefrihet.

Utleie av fast eiendom på markedsmessige vilkår vil normalt være virksomhet som vil medføre skatteplikt etter skatteloven § 2-32 (2). Avgjørende for skattepliktens omfang vil være omfanget av virksomheten. Er virksomheten så omfattende at den fremstår som enhetens hovedformål vil ikke enheten kvalifisere til skattefrihet.

Det kan være et spørsmål hvordan hovedformålet fastlegges. I praksis er det lagt til grunn at hovedformålet er den eller de delene av en aktivitet som står for over 50 % av driften.¹⁰ Hvordan dette skal måles er imidlertid ikke helt klart. I Veritas II la Høyesterett vekt på andelen av inntekter. Dommens faktum skiller seg imidlertid fra det foreliggende faktum på et sentralt punkt. Veritas drev klassifikasjon og myndighetsutøvelse, og i tillegg drev Veritas annen virksomhet. Enheten i HFK sitt tilfelle skal ikke drive annen virksomhet enn utleie av fast eiendom. Spørsmålet blir da om målingen av hovedformålet kan gjøres på andre måter enn ved å se på inntektene. Dette vil være aktuelt dersom HFK kan leie bygget til en lavere leie enn øvrige leietakere.

Skattedirektoratet har i to uttalelser lagt til grunn at det er inntektenes størrelse skal være avgjørende i vurderingen av hva som er hovedformålet.¹¹ Også denne uttalelsen omhandler et selskap som drev forskjellige aktiviteter, men for en av aktivitetene selskapet drev var prisingen lovregulert til selvkost. Dette ble imidlertid ikke tatt hensyn til, og selskapet ble funnet å være skattepliktig. Dette tilsier at hovedformålet må fastlegges ut fra inntektene selv om enheten differensierer leien som kreves fra HFK og andre.

Delvis skattefrihet vil dermed antageligvis kun oppnås om leieinntektene fra HFK overstiger leieinntektene fra øvrige leietakere, noe som ikke fremstår særlig sannsynlig.

3.6.3 Utleie til HFK som leier ut restkapasitet

Dersom enheten leier ut hele nybygget til HFK og fremstår det å oppnå skattefrihet som mer sannsynlig.

For å innrette en slik enhet med henblikk på skattefrihet bør enheten ha vedtekter som fastslår at den:

- ikke skal ha til formål å skaffe sine eiere økonomisk utbytte
- ikke skal ha til formål å bygge opp kapital
- skal ha til formål å sikre at HFK har tilgang til adekvate lokaler
- skal kunne drive til selvkost

Også den faktiske virksomheten må innrettes på en slik måte at det fremkommer at enheten ikke har erverv til formål. Dette kan gjøres ved at enheten enten tilføres eller kjøper bygget, og forplikter seg til å leie ut nybygget til selvkost til HFK på kontrakt med lang varighet etter at det er ferdigstilt.

Om enheten er et aksjeselskap bør ikke dette medføre vesentlige utfordringer ift. skattefrihet så lenge forholdene over er ivarettatt.¹²

HFK sin utleie av bygget på markedsmessige vilkår til tredjeparter vil ikke være skattepliktig.

¹⁰ Rt. 1991 s 705 (Veritas II)

¹¹ Skattedirektoratet i UTV 2011 s 1226 og UTV 2013 s 898

¹² Skatte-ABC 2018/19, Skattefrie institusjoner 3.2.3

Utleie på nevnte vilkår (Bar hus leiekontrakt) vil kunne kategoriseres som hhv. en operasjonell eller finansiell leie.

I langvarige leieforhold oppstår det ofte problemstillinger knyttet til om avtalen skal anses som operasjonell eller finansiell leie. Spørsmålet har både en regnskapsmessig og en skattemessig side, og sontringen er ofte, men ikke alltid, sammenfallende. I det følgende redegjøres det kort for betydningen av sontringen for hhv. skatte- og regnskapsformål, samt de nærmere kriterier for vurderingen. Videre knyttes det avslutningsvis også enkelte kommentarer til den merverdiavgiftsmessige betydningen av sontringen. Da det nærmere innholdet av en eventuell leieavtale ikke er endelig klarlagt, konkluderes det ikke med hensyn til den konkrete vurderingen i herværende saksforhold.

3.7 Nærmere om skille mellom operasjonell og finansiell leie

3.7.1 Skattemessig betydning av klassifiseringen

I et skatteperspektiv er sontringen mellom operasjonell og finansiell leie reelt sett et spørsmål om hvem av avtalepartene som er skattemessig eier av leiegjenstanden i leieperioden. Dersom innholdet av leieavtalen tilsier at skattemessig eierskap til leiegjenstanden går over til leietaker (finansiell avtale), vil dette ha den konsekvens at utleier for skatteformål anses for å ha tilvirket bygget for levering til leietaker. Leievederlaget anses i så tilfelle å være betaling av kjøpesummen over tid (kredittkjøp).

Kjøpesummen vil noe forenklet utgjøre summen av avtalt leie i leieperioden, inkludert eventuell restverdi som skal betales ved utkjøp. Skatteretten bygger på et nominalistisk prinsipp, og dersom renteelement ikke fremgår av avtalen er det ikke anledning til å skille ut et stipulert renteelement av kostprisen. Hele den beregnede kjøpesummen vil i så tilfelle måtte tas til inntekt ved oppstart av leieforholdet, og dette vil kunne normalt medføre en betydelig skattebelastning dersom aksjeselskapet ikke blir godkjent som skattefritt.

Når leietaker anses som skattemessig eier vil dette videre ha den konsekvens at utleier ikke kan avskrive investeringen for skatteformål. Leietaker vil som skattemessig eier ha avskrivningsrett, men denne vil være av liten betydning i tilfeller der leietaker er et ikke-skattepliktig subjekt, som tilfellet er for fylkeskommunen.

3.7.2 Regnskapsmessig betydning av klassifiseringen

Dersom en leieavtale er en finansiell leieavtale skal leietaker balanseføre det leide objektet og evt. avskrive dette over leieperioden. Driftsmidlet innregnes på eiendelssiden i balansen på overtakelsestidspunktet med et beløp som svarer til nåverdien av leiebetalingene i leieperioden. På samme tidspunkt skal også de fremtidige leiebetalingene innregnes i balansen med et tilsvarende beløp under øvrig langsiktig gjeld. Den balanseførte kostprisen avskrives på lik linje med andre driftsmidler over den antatte økonomiske levetiden. Regnskapsloven § 5-3 om krav til fornuftig avskrivningsplan gjelder tilsvarende.

Den balanseførte leieforpliktelsen reduseres gjennom leiebeløpene. Disse vil bestå av en rentekomponent og en avdragsdel, hvor renten regnskapsføres som finanskostnad og avdragsdelen reduserer forpliktelsen. Rentekostnaden fordeles over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restforpliktelse er konstant for hver periode. Rentedelen kostnadsføres som «Annen rentekostnad» i resultatregnskapet og avdragsdelen som gjeldsreduksjon i balansen.

Dersom en leieavtale er en operasjonell leieavtale begrenses effektene i leietakers regnskap til løpende kostnadsføring av leiekostnadene. Verken verdien av vederlaget eller forpliktelsen skal balanseføres av leietaker. Leiebeløpene presenteres som «annen driftskostnad» i resultatregnskapet og bokføres etter hvert som de påløper. Dersom ikke løpende kostnadsføring anses å gi en korrekt fordeling av leiekostnadene, skal en annen periodisering benyttes. Dette kan være tilfellet dersom leiebeløpet det første året vesentlig overstiger leiebeløpene de etterfølgende årene. Balanseposter som oppstår når kostnadsføringen ikke er identisk med leiebeløpet behandles som en vanlig tidsavgrensning.

3.8 Kriteriene for vurdering av om leieavtalen er operasjonell eller finansiell

3.8.1 Skattemessige kriterier for vurderingen

Utgangspunktet for vurderingen av skattemessig eierskap er at den som anses som privatrettslig eier også vil anses som skattemessig eier, jf. bla, Rt. 1998 s. 46, Utv. 2008 s. 172 og Skatte-ABC 2018/19 Leasing. Selv om utleier etter privatrettslige regler anses som eier, kan det likevel være forhold ved leieavtalen som gjør at leietaker må anses som skattemessig eier. De mest sentrale kriteriene for vurderingen oppsummeres i det følgende.

Et sentralt punkt ved vurderingen er hva som skal skje med objektet når leieperioden er over. I henhold til praksis, jf. Skatte-ABC 2018/19 Leasing, kan følgende utgangspunkter legges til grunn:

- Dersom leietaker etter avtalen blir eier av gjenstanden ved leieperiodens utløp, anses leietaker som eier i leieperioden. Tilsvarende gjelder også om leietaker har rett og plikt til å kjøpe gjenstanden til forhåndsbestemt pris etter en viss tid.
- Dersom gjenstanden vil ha en ikke ubetydelig markedsverdi ved utløpet av leieperioden, og leietaker har plikt til å kjøpe gjenstanden til markedsverdi ved utløpet av perioden, anses utleier å ha risikoen for verdinedgang, og leietaker anses da normalt ikke som eier.
- Dersom leietaker har rett, men ikke plikt, til å kjøpe gjenstanden ved leieperiodens utløp, medfører ikke dette i seg selv at leietaker anses som eier. Om utløsning kan skje til så vidt gunstig pris at det er altoverveiende sannsynlig at leietaker overta, anses skattemessig eierskap likevel normalt å ha gått over til leietaker.

I henhold til rettspraksis og rettsteori vil leieforholdets varighet, hold opp mot gjenstandens antatte økonomiske levetid også være av betydning for vurderingen av skattemessig eierskap, jf. bla. Utv. 2004 s. 906, Rt. 2005 s. 394 og Rt. 2009 s. 441. I tilfeller der det er sannsynlig at leiegjenstanden har ubetydelig eller ingen markedsverdi ved leieperiodens utløp, vil dette være et viktig moment for å anse leietaker som eier i leieperioden.

Ansvarsforholdet tilknyttet leiegjenstanden vil også være av betydning for vurderingen, herunder hvem av partene som har risiko for gjenstanden i avtaleperioden, jf. Rt. 2005 s. 394. Dersom leietaker har overtatt full operasjonell kontroll og den vesentlige økonomiske risiko for gjenstanden, herunder vedlikeholdsansvar mv., vil dette være et moment som taler i favør av å anse leietaker som skattemessig eier. Et tilleggsmoment i denne forbindelse vil også være hvem av partene som skal holde gjenstanden forsikret.

Kort oppsummert må hele avtalestrukturen i prosjektet måtte sees under ett for å avgjøre hvem som skal anses for skattemessig eier. Den reelle risikofordelingen (risiko for selve byggets verdi) mellom partene vil i henhold til ovennevnte vurderingskriterier ha sentral betydning.

3.8.2 Regnskapsmessige kriterier for vurderingen

HFK utarbeider sitt årsregnskap i samsvar med god kommunal regnskapsskikk hvor det er lagt til grunn samme vurderingskriterier som under Norsk regnskapsskikk. Vi har følgelig lagt til grunn at de regnskapsmessige spørsmål som behandles her kan vurderes i forhold til norsk God Regnskapsskikk. Dette notatet gjør rede for regnskapsmessige kriterier for klassifisering av finansielle og operasjonelle leieavtaler, samt de regnskapsmessige konsekvenser av klassifiseringen. Det tas ikke stilling til regnskapsmessig behandling av en konkret leieavtale.

Under Norsk God Regnskapsskikk er det Norsk Regnskaps Standard 14 Leieavtaler (NRS 14) som regulerer regnskapsmessig behandling av leieavtaler for leietaker og inneholder kriterier for når en leieavtale skal behandles som en finansiell leieavtale eller en operasjonell leieavtale.

En avtale er en leieavtale under NRS 14 når den gir leietaker mot betaling en bruksrett til en eiendel for en nærmere angitt periode. Det skiller mellom en leieavtale, kjøpsavtale og avtale om tjenesteleveranser. Eksempelvis vil en leieavtale som inneholder både en rett og plikt til å kjøpe eiendelen ved utløpet av leieperioden anses regnskapsmessig som et kjøp på avbetaling og faller således utenfor NRS 14. Tilsvarende

vil rene tjenesteleveranser hvor det ikke overføres noen bruksrett til en eiendel fra en part til en annen heller ikke omfattes av NRS 14 (Jf. NRS 14.3-6). Generelt sett kan en si at NRS 14 vektlegger følgende;

Det er leiekontraktens reelle innhold som er avgjørende i vurderingen av om leieavtalen skal anses som finansiell eller operasjonell leieavtale. En finansiell leieavtale er en leieavtale der det vesentligste av den økonomiske risikoen og kontrollen som knytter seg til driftsmidlet, er overført til leietaker, men uten at selve eiendomsretten blir overført. I slike tilfeller har leietakeren i realiteten overtatt driftsmidlet og finansiert det gjennom en leieavtale med et finansieringsselskap som selgeren av driftsmidlet samarbeider med. En operasjonell leieavtale er en leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale. I vurderingen av om en leieavtale regnskapsmessig skal anses som en finansiell leieavtale, er det ifølge regnskapsstandarden tilstrekkelig at ett av følgende kriterier er til stede (punkt 1-4):

- 1) Leietaker har rett til kjøp av eiendelen til en pris som forventes å være vesentlig lavere enn markedsverdien på det tidspunktet retten kan benyttes. På tidspunktet for inngåelsen av leieavtalen er det derfor rimelig sikkert at leietakeren vil kjøpe eiendelen.
- 2) Estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid.
- 3) Nåverdien av estimerte leiebetalinger svarer hovedsakelig til markedsverdien av eiendelen ved inngåelse av leieavtalen.
- 4) Eiendelen er av så spesiell karakter at den ikke kan brukes av andre enn leietaker uten vesentlige endringer eller modifikasjoner.

I tillegg nevner standarden andre indikasjoner som alene eller sammen kan føre til at leieavtalen kan klassifiseres som finansiell leieavtale (punkt 5-8):

- 5) At leietaker ved å si opp leieavtalen står ansvarlig for et eventuelt tap for utleier.
- 6) Det vesentligste av gevinst og tap som følge av variasjoner i markedsverdien på eiendelen tilfaller leietaker.
- 7) Leietaker har etter utløpet av den opprinnelige avtalen rett til å fornye denne for en tidsbegrenset periode, til en leie som ligger vesentlig under markedsleie for en tilsvarende eiendel.
- 8) Hvis det foreligger andre forhold som gjør det rimelig sikkert at leietaker vil overta leieobjektet i løpet av avtaleperioden eller senere.

3.9 Kort om merverdiavgiftsmessige forhold

På bakgrunn av uttalelser i juridisk litteratur mv. har den merverdiavgiftsmessige vurderingen av leiekontrakter tidligere vært ansett løsrevet fra den skatte- og regnskapsmessige vurderingen, og det har som utgangspunkt vært lagt til grunn en presumpsjon om at leiekontrakt anses som leie for MVA-formål uavhengig av den skatte- og regnskapsmessige klassifisering. Denne rettsstillingen er endret ved en prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet av 7. desember 2015, hvor den merverdiavgiftsmessige vurderingen knyttes opp mot den skatterettslige klassifiseringen. Direktoratet legger i uttalelsen til grunn at spørsmålet om hvorvidt leietaker i merverdiavgiftsrettslige forstand har kjøpt eiendommen på avbetaling eller leier denne, i praksis er det samme spørsmålet som om leietaker skattemessig skal anses som eier av eiendommen i leieperioden.

3.10 Selskapsrett

3.10.1 Overføring av bygget til aksjeselskap

Overføring av bygget til aksjeselskapet kan skje som et salg eller ved tingsinnskudd. Begge deler er realisasjon etter skatteloven, men vil ikke utløse skatt for HFK. I begge tilfeller vil aksjeloven § 3-8 tilsi at bygget ikke kan prises høyere enn markedsverdi i transaksjonen. Dette innebærer at det må innhentes en verdivurdering av bygget.

For å tilrettelegge for enhetens finansiering av nybygget fremstår det som hensiktsmessig å overføre bygget ved tingsinnskudd, ettersom enheten da vil ha en betydelig egenkapital ved låneopptak.

Tingsinnskudd kan skje ved stiftelse av nytt selskap eller kapitalutvidelse i eksisterende selskap. I begge tilfeller skal stifter / styret besørge at det utarbeides en redegjørelse for tingsinnskuddet som skal bekreftes av en revisor, jf. aksjeloven §§ 2-6 og 10-2 (3)

Ved tingsinnskudd vil aksjeloven § 2-7 annet punktum antakeligvis medføre at byggets verdi ikke kan settes høyere enn bokført verdi. Dette bør ikke påvirke enhetens mulighet for låneopptak ettersom man ut fra den foreliggende verdivurderingen kan sannsynliggjøre en høyere virkelig verdi.

3.10.2 Utleie av bygget til HFK

Aksjeloven § 3-8 innebærer i utgangspunktet at selskapets utleie til HFK skal skje på markedsmessige vilkår. Utformes selskapets vedtekter i tråd med det som er skissert i punkt 3.6.3 bør markedsleie kunne settes i størrelsesområdet selvkost.

Leieavtalen må like fullt godkjennes av eierselskapets generalforsamling etter aksjeloven § 3-8. Dette innebærer at styret skal utarbeide redegjørelse for avtalen, og denne skal bekreftes av revisor.