

# Avgift Rettsavdelingen i skattedirektoratet

Etter lovendringen fra 2008 er plikten til uttaksberegning for eiendomsutviklere den samme enten uttaksberegning skjer etter § 10 fjerde ledd eller § 14. Begge uttakshjemlene rammer kun arbeid med «oppføring, oppussing, modernisering mv». Forutsatt at vedlikeholdsarbeid faller utenfor disse begrepene, skal det etter lovendringen ikke beregnes uttaksmerverdiavgift på vedlikeholdsarbeid, uavhengig av om det er § 10 fjerde ledd eller § 14 som er aktuell hjemmel for uttaksberegning. Loven gir altså ikke lenger grunnlag for noen forskjellsbehandling mellom ulike eiendomsutviklere hva angår omfanget av plikt til uttaksberegning.

## Oppsummering

Som jeg har påpekt ovenfor, foreligger det både i juridisk teori og klagemndspraksis klar støtte for at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift av arbeider som omfattes av det skatterettslige vedlikeholdsbegrep. Som påpekt i mitt innlegg i RR 8-09 finnes det også reelle hensyn som

støtter opp under dette. Jeg vil stikkordsmessig repetere disse:

- Når blant annet forarbeider og Skattedirektoratets retningslinjer gir klar anvisning på at vedlikeholdsarbeider ikke skal uttaksberegnes, er det eneste naturlige å legge skatterettens vedlikeholdsbegrep til grunn. Noe annet vedlikeholdsbegrep er ikke utviklet innen skatte- og avgiftsretten. Det vil være praktisk umulig å operere med et særskilt avgiftsrettslig vedlikeholdsbegrep som ikke er definert verken i forarbeider, administrative retningslinjer eller andre rettskilder.
- I forarbeidene til justeringsreglene som trådte i kraft i 2008, gir lovgiver klart uttrykk for at vedlikeholdsarbeider faller utenfor reglene, og at man skal legge skatterettens grensdragnings til grunn ved den avgiftsrettslige vurderingen (se Ot. prp. nr. 59 2006–2007, side 52). Det er ingen grunn til å tro at lovgiver har ment å legge en annen løsning til grunn i forhold til merverdiavgiftslovens uttaksregler.

- Lovgiver har fra 2008 endret uttaksreglene slik at næringsdrivende som hovedregel kan utføre arbeid med egne ansatte uten at dette utløser plikt til uttaksberegning. Regelendringen medfører åpenbart konkurransevridning, men dette er akseptert av lovgiver. Likebehandlingshensyn tilsier derfor at de særskilte uttaksreglene for eiendomsutviklere bør tolkes snevert.

Artikkelforfatteren later til å mene at det nærmest vil foreligge et uhjemlet avgiftsfritak dersom merverdiavgiftslovens uttaksregler *ikke* rammer vedlikeholdsarbeider. Etter mitt syn må utgangspunktet være det motsatte; det er tale om å pålegge de næringsdrivende byrder, og legalitetsprinsippet krever da at de foreliggende rettskilder gir klar hjemmel *for* avgiftsplikt. Når rettskildebildet er uklart, og det dessuten er flere rettskilder som tilsier at vedlikeholdsarbeider i henhold til skatterettens regler *ikke* skal uttaksberegnes, må reglene tolkes i de næringsdrivendes favør.

## Bindende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet:

# Justeringsplikt ved utfisjonerings av selskap

**Spørsmål om justeringsplikt ved utfisjonerings av selskap som overtar hotellvirksomhet og hotellbygg (Merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd), ble behandlet i BFU 08/10 som ble avgitt 29. april 2010.**

Et selskap som drev hotellvirksomhet og utleie av fritidsleiligheter, skal utfisjonere et selskap som skal overta hotellvirksomheten og hotellbygget. Skattedirektoratet la til grunn at fisjonen innebærer en overdragelse av hotellbygget som medfører justeringsplikt etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd.

## Innsenders fremstilling av fakta og jus

Etter de fremlagte opplysninger legger vi til grunn at Selskapet ble stiftet 15. april 2005 med formål å forestå investering og forvaltning av fast eiendom. Formålet ble senere

endret til å omfatte bl.a. drift av hotell og «alt som står i denne forbindelse».

I 2006 kjøpte Selskapet eiendommen Fjellheimen, med en eldre og lite tidsmessig bebyggelse som tidligere var brukt som privat fjellstue/hotell. Alle aksjene i Selskapet ble i 2007 overdratt til Fjellheimen Utvikling AS (Morselskapet). Morselskapet har gjennom Selskapet forestått en omfattende rehabilitering, ombygging og utvidelse av bestående bygningsmasse og oppføring av et tilliggende nybygg med leiligheter. Etter åpningen i 2009 omfatter anlegget hotellrom, fritidsleiligheter og

godt utstyrte konferansefasiliteter i tillegg til serveringsarealer samt garasjer.

Det opplyses at Selskapet etter søknad datert 17. september 2008 ble registrert i avgiftsmanntallet (nå Merverdiavgiftsregisteret) 11. november samme år. Det ble samtidig gitt tilbakegående avgiftsoppgjør for påløpte byggekostnader. Selskapet har således fradragsført inngående avgift på byggekostnadene.

Registrering og fradragsføring ble basert på at bygningsmassen i sin helhet skulle eies og brukes i Selskapets virksomhet med drift av hotell og utleie av ferieleiligheter, jf. merver-

# Avgift Rettsavdelingen i skattedirektoratet

diavgiftsloven § 3–11 annet ledd bokstav a (tidligere lov § 5 a annet ledd nr. 2). Hotellet med tilhørende leiligheter ble i samsvar med planene åpnet for drift i 2009.

Selskapet har planer om å endre selskapsstrukturen i 2010 som ledd i det som betegnes som å rendyrke organiseringen. Dette innebærer at eierskap og drift av hotellet skilles ut fra eierskap og utleie/drift av leilighetene ved at dette utøves i hvert sitt aksjeselskap. Omorganiseringen tenkes gjennomført ved at hotellbygget og hoteldriften utfisjoneres til et nyopprettet 100 % eiet datterselskap som ikke vil bli fellesregistrert med morselskapet. Selskapet vil i første omgang beholde leilighetsbygget for utleie. Som følge av manglende interesse for leie, har Selskapet forsøkt å frigjøre kapital gjennom å legge leiligheter ut for salg i markedet enkeltvis med utleieklausuler (salg og tilbakeleie). Det antas likevel at Selskapet vil beholde eiendomsretten til de fleste leilighetene. Uansett vil det være engasjert i utleien av leilighetene. Begrunnelsen for omorganiseringen opplyses å være at man ønsker en bedre resultatmåling pr. driftsenhet. Et annet vesentlig moment opplyses å være at man oppnår en redusert kryssrisiko ved at eierskap og drift av hhv. leiligheter og hotell utøves i egne selskaper.

Innsender legger til grunn at fisjonen og salg av leiligheter vil utløse plikt for Selskapet til å justere den fradragførte inngående avgift på byggeomkostningene etter merverdiavgiftsloven kapittel 9. Spørsmålet ønskes imidlertid besvart i en bindende forhåndsuttalelse.

## Skattedirektoratets bemerkninger

Skattedirektoratet viser innledningsvis til at Selskapet allerede har lagt ut fritidsleiligheter for salg. Denne del av saken kan således ikke besvares i en bindende forhåndsuttalelse. Det vises til at det bare er «fremtidige rettsspørsmål som følge av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes» som kan være gjenstand for en anmodning om bindende forhåndsuttalelse i skatte- og avgiftssaker, jf. forskrift 14. juni 2005 nr. 550 § 5 femte ledd.

Videre presiseres det at Skattedirektoratet med denne uttalelsen ikke har tatt stilling til den foretatte registreringen i Merverdiavgiftsregisteret (tidligere avgiftsmanntallet) og fradragføringen av inngående avgift på byggekostnadene. Uttalelsen bygger kun på innsenders fremstilling av saken.

Skattedirektoratet forutsetter på grunnlag av spørsmålsstillingen om fisjonen at det

ikke er aktuelt å fellesregistrere Selskapet og det nye overtakende selskapet.

Den planlagte fisjonen innebærer en overdragelse av Selskapets hotellvirksomhet med tilhørende bygninger til ny eier. Omsetning av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven § 3–11 første ledd. Omsetningen av varer og tjenester for øvrig som ledd i overdragelsen av hotellvirksomheten, antas omfattet av fritaket for overdragelse av virksomhet og del av virksomhet i merverdiavgiftsloven § 6–14. Fisjonen vil følgelig ikke utløse noen plikt for Selskapet til å beregne utgående merverdiavgift.

Etter merverdiavgiftsloven § 9–1 første ledd skal inngående merverdiavgift på kapitalvarer som er anskaffet, fremstilt eller fullført etter 31. desember 2007, justeres eller tilbakeføres ved endret bruk. Overdragelse og omsetning anses i den forbindelse som endret bruk. Ved overdragelse av fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på-, eller ombygging der inngående avgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner, pliktes inngående avgift justert, jf. merverdiavgiftsloven § 9–2 tredje ledd sammenholdt med § 9–1 annet ledd bokstav b.

Justeringsperioden for fast eiendom er ti år etter fullføringen, medregnet året for fullføring, og justering skal skje samlet med en tidel for hvert regnskapsår av den resterende del av justeringsperioden, medregnet året for overdragelsen. Det vises til merverdiavgiftsloven §§ 9–4 annet ledd og 9–5 annet ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 9–3 kan justering unnlates i det omfang den som overtar den faste eiendommen (kapitalvare

som nevnt i § 9–1 annet ledd bokstav b), overtar justeringsforpliktelsen. Bestemmelsen sikrer at fast eiendom som fortsatt skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, ikke blir belastet merverdiavgift som følge av overdragelsen. De nærmere regler for overføring av retten og plikten til å justere inngående avgift er fastsatt i merverdiavgiftsforskriften (FMVA) § 9–3. Vilkår for overføring av justeringsplikten er fastsatt i FMVA § 9–3–2 og regler for registrerings- og dokumentasjonsplikt mv. er fastsatt i FMVA § 9–3–3.

Selskapet kan således unnlate å justere inngående avgift på hotellbygget dersom det utfisjonerte selskapet overtar justeringsplikten etter ovennevnte bestemmelser.

Selv om det faller utenfor den bindende forhåndsuttalelsen, vil vi avslutningsvis påpeke at Selskapet også blir justeringspliktig ved overdragelse av leilighetsbygget, herunder enkeltvis salg av leiligheter. Ved salg til privatpersoner og andre uten rett til fradrag for inngående avgift, vil det ikke være adgang til å overføre justeringsplikten. Tilsvarende gjelder ved overdragelse til kommune eller andre for bruk i virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift.

## Konklusjon

Den skisserte fisjonen innebærer en overdragelse av hotellbygget som utløser justeringsplikt av fradragført inngående avgift på bygget etter merverdiavgiftsloven § 9–2 tredje ledd. Justering kan unnlates i det omfang det utfisjonerte selskap overtar justeringsforpliktelsen etter merverdiavgiftsloven § 9–3 og FMVA § 9–3.



*JUSTERINGSPLIKT: Den skisserte fisjonen innebærer en overdragelse av hotellbygget som utløser justeringsplikt av fradragført inngående avgift på bygget.*