

Boligsameie og beskatning av sameiere

En bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 4/09, avgitt 23.2.09) tar for seg spørsmålet om planlegging, bygging og salg av tre leiligheter på taket av et boligsameie er virksomhet, og beskatning av sameierne i den forbindelse. (Skatteloven §§ 5-1, 6-2, 9-3 og 9-4.)

Saken gjaldt spørsmål om prosjektering, bygging og salg av tre nye leiligheter på taket til et boligsameie er av en slik karakter at det foreligger virksomhet i skattemessig forstand, og om sameierne skal realisasjonsbeskattes i forbindelse med etablering av et ansvarlig selskap. Skattedirektoratet fant etter en konkret vurdering at den planlagte samlede aktiviteten vil innebære virksomhet i skattelovens forstand. Videre kom direktoratet til at den enkelte sameier gjennom sin overføring til ANSet, av retten til å bygge på taket, vil realisere sin forholdsmessige ideelle andel av denne. For sameiere som oppfyller vilkårene for eier- og botid, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd, vil en eventuell realisasjonsgevinst være skattefri, mens et tap ikke gir fradragrett, jf. skatteloven § 9-4.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn

at Sameiet er et boligsameie i Byen bestående av 23 boenheter (heretter Sameiet). Sameiet sto ferdig i 1984, og det har nå behov for omfattende rehabiliteringsarbeider, blant annet må alle terrasser skiftes ut og diverse vann- og betongskader utbedres, samt at heis og garasjeporter må skiftes.

Avsetning til vedlikehold har i alle år vært beskjedne, og Sameiet har derfor liten egenkapital til rehabiliteringen.

For å finansiere rehabiliteringen vurderer Sameiet derfor å oppføre og selge tre leiligheter på bygningens tak, og det ønskes en orientering om de skattemessige konsekvenser en eventuell gjennomføring av prosjektet vil få for Sameiet/sameierne.

Byggekostnader er i referat fra informasjonsmøte i Sameiet november 2007, grovt anslått til kr 30 000,- pr. kvadratmeter, og anslått salgspris til kr 50 000,- pr. kvadratmeter. Dette estimatet knyttet til en eventu-

tuell utbygging på taket, kan gi en gevinst på kr 20 000,- pr. kvadratmeter. Det vil si at en total byggekostnad på ca. kr 4 millioner og et salg på ca. kr 6 millioner, vil kunne gi Sameiet en «gevinst» på ca. kr 2 millioner, som skal benyttes til å finansiere rehabilitering av terrasser, betong- og vannskader og inngangsparti mm. Bygglånsrente, riggekostnader og garantikostnader er beregnet inn i anslaget.

Sameiets spørsmål er om byggeprosjektet skattemessig faller utenfor det som defineres som næringsvirksomhet, og i så fall om overskuddet derfor kun vil bli skattlagt som kapitalinntekt, dvs. med en skattesats på 28 %.

Hvis byggeprosjektet blir å regne som næringsvirksomhet, vil det etter innsenders oppfatning, medføre at Sameiet selskapsrettslig og skatterettslig blir å anse som et ansvarlig selskap, i så fall vil deltakerne (sameierne) bli skattlagt under den såkalte deltakermodellen. Dette vil medføre at overskuddet blir skattlagt med en sats på ca. 50 %. I et slikt tilfelle vil det også oppstå spørsmål om realisasjonsbeskatning når Sameiet går over til å bli et ansvarlig selskap.

Vilkårene for at en inntektsgivende aktivitet er å anse som næringsvirksomhet er slik innsender forstår det, at den:

- innebærer aktivitet,
- tar sikte på å ha en viss varighet,
- har et visst omfang,
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyterens regning og risiko.

I den foreliggende sak er problemstillingen ifølge innsender, hvorvidt aktiviteten har tilstrekkelig omfang og varighet – de andre vilkårene er utvilsomt oppfylt.



Skatt Rettsavdelingen i skattedirektoratet

Ved vurderingen av aktivitetens omfang må det etter de opplysninger innsender har innhentet, legges vekt på all type aktivitet, også aktivitet av rent administrativ karakter. I et byggeprosjekt som det her-værende, vil også den aktivitet som er utøvet av håndverkere mv. måtte tas med, da også denne må anses utøvet for sameiernes regning og risiko.

Når det gjelder spørsmålet om omfanget er tilstrekkelig til at det må sies å foreligge næringsvirksomhet, finner innsender det mest hensiktsmessig å sammenligne med avgjørelser i andre byggeprosjektsaker.

I Høyesteretts dom gjengitt i Utv. 1968 s. 75, ble oppføring og salg av to tremannsboliger regnet som næringsvirksomhet og i en bindende forhåndsuttalelse av 26. oktober 2006 fra Skattedirektoratet ble utbygging av syv nye leiligheter regnet som omfattende nok.

I den foreliggende sak er det kun tale om oppføring og salg av tre leiligheter, slik at

aktiviteten fremstår som klart mindre omfattende enn i de to ovennevnte saker. Innsender kjenner ikke til noen avgjørelser om oppføring av bygg i tilsvarende størrelsesorden som i denne saken, men vurderer det slik at aktiviteten formodentlig ikke er av tilstrekkelig omfang til at det må sies å foreligge næringsvirksomhet.

Det fremstår som noe usikkert for Sameiet hvorvidt prosjektet blir å anse som næringsvirksomhet. Slik klassifisering vil kunne medføre en betydelig skattebelastning for Sameiet/sameierne og reiser etter innsenders syn enkelte uavklarte spørsmål. På den bakgrunn anmodes det om bindende forhåndsuttalelse.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om Sameiets skisserte prosjektering, bygging og salg av tre nye leiligheter på bygningens tak, er av en slik karakter at det foreligger virksomhet i skattemessig forstand. Ved bekreftende svar skal det tas

stilling til om sameierne skal realisasjons-beskattes i forbindelse med etablering av et ansvarlig selskap.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som saken reiser ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Det vises særskilt til at innsender i anmodningen har lagt til grunn at sameierne, dersom Skattedirektoratet kommer til at det foreligger virksomhet, vil måtte anses som personlige deltakere i et ansvarlig selskap, og at de da vil være omfattet av den såkalte deltakermodellen, jf. skatteloven §§ 10-40 flg. Skattedirektoratet vurderer derfor ikke dette spørsmål nærmere. Det tas heller ikke stilling til når (hvilket inntektsår) virksomheten i tilfelle anses påbegynt, jf. Lignings-ABC 2007/08 side 1294 pkt. 4.

Skattedirektoratet forutsetter at premisene og faktum som er tatt inn ovenfor, er

Som medlem av Revisorforeningen får din bedrift nye nettsider for kun 239,-/mnd



Norges
mest kjøpte
nettside-
løsning

Kontakt oss i dag for online demo!
Gå til www.idiumweb.no/revisor
Eller ring 22 00 84 30



Skatt Rettsavdelingen i skattedirektoratet

fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet «virksomhet», men det er gitt noen eksempler i skatteloven § 5-30. I retts- og ligningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at det skatterettslige virksomhetsbegrep forutsetter en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang, og at den er egnet til å gi overskudd samt drives for skattyters regning og risiko, jf. bl.a. Lignings-ABC 2007/08 side 1286 pkt. 3.1.

Slik saken er fremstilt, er det forutsatt fra innsenders side at aktiviteten drives for sameiernes regning og risiko og at den er egnet til å gi overskudd. Skattedirektoratet legger dette til grunn i det følgende. Spørsmålet blir da om den skisserte aktivitet har tilstrekkelig omfang og varighet til at det foreligger virksomhet i skattelovens forstand.

Det er ikke fremlagt noe estimat på hvilket kvantitativt omfang aktivitet knyttet til prosjektet vil få. Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at prosjektet vil medføre fysisk og ikke-fysisk aktivitet knyttet til planlegging, myndighetskontakt, prosjektering, bygging, oppfølging av bygging, markedsføring og salg av de tre leilighetene. I mangel av holdepunkter for noe annet legges det til grunn at aktiviteten vil ligge på et nivå som tilsvarende det som for tiden er vanlig for tilsvarende prosjekt.

Det er i praksis lagt til grunn at aktiviteten ikke behøver å være utøvet av skattyteren selv. Når skattyter har satt bort arbeidet til andre selvstendige næringsdrivende, må det således vurderes konkret om den andres aktivitet kan tilordnes skattyteren, dvs. om aktiviteten utøves for skattyterens regning og risiko, jf. Høyesterettsdom inntatt i Utv. 1968 side 75, Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 76 og 77 og Lignings-ABC 2007/08 side 1290 pkt. 3.3.2.

Av tilsendt informasjonsskriv samt styremøtereferat fremgår at den aktuelle aktivitet ble påbegynt i 2007, for så vidt som man da engasjerte arkitekt til å tegne leilighetene og til å bistå på formøter med Plan- og bygningsetaten i Byen. Aktivitet som skal lede frem til salg av de tre leilighetene, vil således pågå over noe tid.

Høyesterett konkluderte i dommen inntatt i Utv. 1968 s. 75, med at oppføring og salg av to tremannsboliger var å anse som virksomhet. Også Skattedirektoratet konkluderte med at virksomhet forelå ifm. utbygging og salg av syv nye leiligheter i en bindende forhåndsuttalelse av 26. oktober 2006 (BFU 51/06). Skattedirektoratet kan ikke se at disse avgjørelser setter den nedre grense for hva som anses som virksomhet for så vidt gjelder denne typen aktivitet.

Til sammenligning av hvor omfattende aktivitet som kreves, kan det være naturlig å se hen til den praksis som gjelder for utleie av fast eiendom. I praksis er det lagt til grunn at man skal foreta en helhetsvurdering, men likevel slik at man som et utgangspunkt kan gå ut fra at det skattemessig er virksomhet å leie ut mer enn ca. 500 kvm til forretningsformål eller 5 eller flere leiligheter til boligformål, se Lignings-ABC 2008/09 side 1328 pkt. 3.3.11.

Skattedirektoratet legger til grunn at Sameiets samlede aktivitet (herunder næringsdrivende hjelperes aktivitet) vil variere over den tid prosjektet varer. Det synes likevel klart at prosjektering, oppføring og oppfølging av byggeprosessen for de tre leilighetene og de senere salg av disse, vil innebære betydelig aktivitet. Samlet sett vil den etter direktoratets syn i betydelig grad måtte forventes å overstige vanlig aktivitetsnivå knyttet til utleie av fast eiendom i den størrelsesorden som er skissert over. Skattedirektoratet finner etter en konkret vurdering at den planlagte samlede aktivitet vil ha tilstrekkelig omfang og varighet til at det foreligger virksomhet i skattelovens forstand.

Det neste spørsmål vi skal ta stilling til er om sameierne skal realisasjonsbeskattes i forbindelse med at det etableres et ansvarlig selskap.

Skattedirektoratet har ovenfor kommet til at byggeprosjektet på et tidspunkt vil innebære oppstart av virksomhet. På det tidspunkt vil det foreligge et nyetablert ansvarlig selskap (ANS) hvor et tilstrekkelig antall av sameierne etter det opplyste i realiteten har besluttet å la det ansvarlige selskap benytte Sameiets felles tak/takterasse som underlag for de planlagte leilighetene.

I Lignings-ABC 2008/09 side 290 pkt. 4.1.3 heter det bl.a. følgende om innskudd av formuesobjekter i nyetablert selskap:

«Overdragelse av et formuesobjekt fra deltaker til selskapet i forbindelse med nyetablering av selskapet (tingsinnskudd), behandles som en realisasjon av hele formuesobjektet hos deltakeren etter de vanlige regler for realisasjon av varer, driftsmidler, fast eiendom mv....»

I dette tilfellet vil den enkelte sameier overføre retten til å bygge på taket til det ansvarlige selskapet. Vedkommende har dermed realisert sin forholdsmessige ideelle andel av denne. Vederlaget til sameier vil være en andel i det ansvarlige selskap. En eventuell realisasjonsgevinst vil i utgangspunktet være skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 annet ledd og tap fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2.

Slik Skattedirektoratet oppfatter saken, gjelder det her et yttertak for hele bygningen hvor det utelukkende er boliger. Taket tilhører boligsameiet i fellesskap. Taket inngår følgelig som en del av den enkelte sameiers leilighet i forhold til skatteloven § 9-3 annet ledd. For de av sameierne som oppfyller vilkårene for eier- og botid slik det er beskrevet i bestemmelsens bokstav a og b, vil en eventuell realisasjonsgevinst være skattefri mens et tap ikke gir fradragsrett, jf. skatteloven § 9-4.

Konklusjon

Sameiet vil ved den planlagte samlede aktiviteten som ovenfor er beskrevet, bli ansett for å drive virksomhet i skattelovens forstand.

Den enkelte sameier har ved å overføre retten til å bygge på taket til det ansvarlige selskapet, realisert sin forholdsmessige ideelle andel av denne og en eventuell realisasjonsgevinst vil i utgangspunktet være skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 annet ledd og tap fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2.

Skatteloven § 9-3 annet ledd kommer til anvendelse, og for sameiere som oppfyller vilkårene om eier- og botid, vil en eventuell realisasjonsgevinst være skattefri, mens et tap ikke gir fradragsrett jf. skatteloven § 9-4.