

Memo

Dato: 6. juli 2015

Til: Hordaland fylkeskommune

Fra: Disch, Rolf Erik/Johnsen, Knut (NO - Bergen)
Ansvarlig partner: Rolf Erik Disch

Emne: Strandgaten 195 AS

Selskapet Strandgaten 195 AS

Strandgaten 195 AS ble kjøpt av Hordaland fylkeskommune den 15. mai 2006. Selskapet eier eiendommen Strandgaten 195. Bygget leies ut til Hordaland fylkeskommune som benytter bygget i sin skolevirksomhet, i dette tilfellet Bjørgvin videregående skole.

Skattekontoret ga en uttalelse 03.07.2006 hvor de antok at selskapet var en skattefri innretning etter skatteloven § 2-32, 1.ledd.

I brev av 23.08. 2010 kom skattekontoret til motsatte konklusjon og la til grunn at selskapet ikke var en skattefri institusjon.

Dette ble begrunnet med at selskapet hadde erverv til formål.

Det ble videre lagt til grunn at selskapet ikke driver virksomhet, men at selskapet er skattepliktig etter sktl. § 5-20, 1.ledd bokst. b, det vil si for kapitalinntekter.

Dette medfører blant annet at selskapet vil være skattepliktig ved salg av fast eiendom og løsøre.

Vi anser det ikke som hensiktsmessig å ta opp dette spørsmålet på nytt med skatteetaten og anbefaler at man forholder seg til den avgjørelsen som ble fattet av skatteetaten i 2010.

1. Salg av eiendommen

Skatt

Hvis Strandgaten 195 AS selger eiendommen vil gevinsten komme til beskatning med 27 %.

Siste år selskapet ble lignet ordinært var i 2005. Det vises til at Hordaland fylkeskommune overtok bygningen i 2006. Pr 31.12.2005 var bygningen skattemessig nedskrevet til kr 19 424 989. Så langt vi kan bringe på det rene har det ikke vært foretatt skattemessige avskrivninger på bygget i perioden deretter. Det vises i den forbindelse også til skattekontorets brev av 12.10.2010 hvor renteinntekter ble gjort skattepliktig og hvor man beregnet fremførbart underskudd pr 31.12.2009. Det ble heller ikke her gjort justeringer for skattemessige avskrivninger noe som også underbygger det forhold at det ikke har vært foretatt skattemessige avskrivninger etter inntektsåret 2005. I tillegg er tomten bokført til kr 1 000 000. Aktiveringspliktige påkostninger på eiendommen i eierperioden kan dette eventuelt tillegges inngangsverdien på eiendommen. Vi antar derfor at kr 20 424 898 i tillegg til påkostninger kan legges til grunn som skattemessig inngangsverdi på eiendommen. Hvis aksjeselskapet selger eiendommen vil dermed gevinstberegningen bli salgssum minus skattemessig nedskrevet som verdi utgjør skattepliktig gevinst. Gevinsten vil i 2015 bli beskattet med 27 %.

I forbindelse med ligningen av selskapet for 2015 hvor blant annet gevinsten kommer til beskatning vil man kunne utnytte det fremførbare underskuddet som pr 31.12.2014 utgjør kr 6 648 120. Dette beløpet vil i realiteten da komme til fradrag i inntekten før det endelige skattemessige resultat fastsettes for inntektsåret 2015.

En gevinst kan eventuelt inntektsføres på gevinst-og tapskonto, det vil si med 20 % pr år av gjenværende saldo.

Dokumentavgift

Ved hjemmelsoverføring av fast eiendom til et annet rettssubjekt vil det påløpe dokumentavgift med 2, 5 % av kjøpesummen.

Likvidasjon av aksjeselskapet etter eventuelt salg av eiendommen

Likvidasjon av aksjeselskapet vil bli ansett som realisasjon. Fylkeskommunen er med få unntak fritatt for skattepliktig etter sktl. §2-30, 1.ledd bokst. c og oppløsning av aksjeselskapet vil ikke utløse noen beskatning på fylkeskommunens hånd.

I forbindelse med oppløsning av selskapet bør eventuelt vedtektene endres. Det vises til vedtektens § 7 hvor det fremkommer at ved oppløsning av selskapet skal formuen tilfalle en institusjon som drives med samme eller lignende ikke ervervsmessige formål. Det må antas at det i vedtektene er ment en institusjon av samme karakter som Strandgaten 195 AS. Skal likvidasjonsutbyttet tilfalle fylkeskommunen som «frie midler» må vedtektene derfor endres, slik at det ikke oppstår spørsmål rundt dette punktet.

2. Salg av aksjer

Hvis Hordaland fylkeskommune selger aksjene i Strandgaten 195 AS vil salget av aksjene kunne skje skattefritt. Det vises til sktl. § 2-30 og også § 2-38, 1.ledd bokst. d, jf. 2.ledd hvor fylkeskommunen er fritatt for skatt ved salg av aksjer.

Ved salg av aksjer vil kjøper kreve en rabatt i forhold til skattemessig avskrivninger. Det vises i den forbindelse til notat utarbeidet av revisor Tom Sagvaag vedrørende rabattens størrelse.

I selskapet er det et fremførbart skattemessig underskudd på kr 6 648 120. Dette må også tas med i vurderingen i forbindelse med salg av aksjer.

Gitt det foreliggende tallmateriale er det etter vår vurdering mest fordelaktig å selge aksjer.

3. Justering av MVA ved opphør av leieforhold

Hordaland Fylkeskommune (HFK) eier 100% av aksjene i Strandgaten 195 AS. Dette selskapet eier eiendommen med adresse Strandgaten 195. HFK inngikk 15. mai 2005 avtale med Strandgaten 195 AS om leie av 1.- 9. etasje, totalt 4440 kvm til bruk i HFK undervisningsaktivitet eller kontorer i tilknytning til dette. Av leieavtalen punkt 3 fremgår det at HFK som leietaker skal stå for driften av eiendommen og dekke alle driftskostnader forbundet med eiendommen. Leietaker har også plikt til å besørge nødvendig vedlikehold av eiendommen og dekke utgiftene til dette.

I løpet av leieperioden har leietakeren, HFK foretatt enkelte påkostninger på bygget. Dette gjelder auditorium, brannsikring og klimaanlegg. Det er ikke angitt nærmere hva investeringene består i, men det legges inntil videre til grunn at dette er påkostninger som utgjør «kapitalvarer» jfr. mval.¹ § 9-1 (2) bokstav b) og komp.l.² § 16.

HFK sin undervisningsvirksomhet i lokalene er under avvikling og HFK ønsker å selge aksjene i Strandgaten 195. I den forbindelse ønsker HFK en redegjørelse for om det foreligger en plikt til å justere merverdiavgift som HFK tidligere har fradragsført i forbindelse med undervisningsaktivitet.

Etter reglene i mval. § 9-1 (2) bokstav b) vil det som utgangspunkt ved *overdragelse* av byggetiltak foreligge en plikt til å justere allerede fradragsført merverdiavgift. Justeringsperioden for byggetiltak på fast eiendom er 10 år og begynner å løpe fra tidspunktet byggetiltaket er ferdigstilt eller tatt i bruk. Tilsvarende regler er gitt for MVA som er kompensert jfr. komp.l. § 16 og tilhørende forskrift.³

For en leietaker som har påtatt seg å utføre byggetiltak, vil justeringsplikten normalt påhvile leietaker. Med mindre utleier og leietaker har avtalt noe annet, vil justeringsplikten bli overført fra leietaker til utleier når leieforholdet opphører. Leietaker som flytter ut av de leide

¹ Lov om merverdiavgift, 19. juni 2009, nr. 58

² Lov om kompensasjon for merverdiavgift, 12. desember 2003, nr. 108

³ Det er en liten nyanse i utformingen av justeringsperiodens lengde og oppstart mellom mval. og komp.l. Etter mval. Kap 9 er første året i justeringsperioden det året kapitalvaren er ferdigstilt og perioden er 10 år. I komp.l. er første året i justeringsperioden året etter ferdigstilling og justeringsperioden er 9 år. I foreliggende tilfelle vil denne nysansen ikke få praktisk betydning.

lokalene vil ha plikt til å inngå avtale med utleier om overføring av justeringsplikten. Avtalen må inneholde de krav til dokumentasjon som fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9-3-3.

Strandgaten 195 og HFK har ikke regulert i avtalen de avgiftsrettslige konsekvensene ved opphør av leieforholdet og Strandgaten 195 vil dermed få justeringsforpliktelsen overført til seg dersom leieforholdet opphører.

En eventuell bruksendring av eiendommen som påvirker retten fradrag vil medføre en plikt til å justere for merverdiavgift.

Konkret betyr dette:

- Opphør av leieforhold medfører at latent justeringsplikt overføres fra leietaker (HFK) til huseier (Strandgaten 195 AS)
- Strandgaten 195 AS sin latente plikt til å justere vil evt. utløses ved bruksendring, for eksempel dersom bygget tas i bruk til bolig, leies ut til ikke-avgiftspliktig virksomhet eller selges ut av selskapet.

Overdragelse av aksjene i Strandgaten 196 AS vil ikke være en hendelse som utløser justeringsplikt.

Den justeringsplikten som evt. overføres til Strandgaten 195 AS fra HFK avhenger av tidspunktet for evt. opphør av leieforholdet.

I tabellen nedenfor vises noen relevante størrelser knyttet til dette. Det understrekes at avgiftsbeløpet i tabellen er estimert ut fra oppgitte regnskapstall. Som underlag for overdragelse av justeringsplikt er det en forutsetning at avgiftsbeløpet som sådan knyttes til reell bokført MVA. Dersom leieforholdet opphører fra utløpet av 2015 vil justeringsplikten som overføres til Strandgaten 195 AS etter estimatet være på ca. NOK 835 000.

Påkostning, benevnelse	Anskaffet	Investering Netto TNOK	Kompensert MVA*) TNOK	Justeringsperiode	Årlig justeringsbeløp TNOK	Samlet rest justering inkl. 2015
Auditorium	2009	836	200	2010-2018	20,0	60,0
Brannsikring	2011	2 000	500	2012-2020	50,0	250,0
Klimaanlegg	2012	3 500	875	2013-2021	87,5	525,0
SUM					157,5	835,0

*) estimert

Kopi: Deloitte AS v/Tom Sagvaag