

Þann 9. júní 2011 var í fjármálaráðuneytinu kveðinn upp svohljóðandi

Ú R S K U R Ð U R

Með bréfi, dags. 26. ágúst 2010, kærði X (hér eftir nefdur kærandi) til ráðuneytisins ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 1. júní 2010, vegna synjunar á endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna aðkeyprar vinnu verktaka við viðhald á fasteigninni Y.

Málavextir og málsástæður

Með bréfi dags. 23. september 2010 framsendi ríkisskattstjóri kærana til ráðuneytisins með vísan til stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Í kærinni kemur fram að kærandi hafi sent ríkisskattstjóra tvær endurgreiðslubeiðnir vegna aðkeyprar vinnu verktaka við endurbætur og viðhald á húseigninni Y þar sem óskað var eftir endurgreiðslu virðisaukaskatts að fjárhæð kr. 747.289. Endurgreiðslubeiðnin hafi byggst á heimildarákvæði í II. kafla reglugerðar nr. 449/1990, sbr. heimildarákvæði í ákvæði 42. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sbr. ákvæði reglugerðar nr. 440/2009, um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði auk annars húsnæðis sem er alfarið í eigu sveitarfélaga.

Forsendum ríkisskattstjóra fyrir synjun á endurgreiðslubeiðni kæranda er mótmælt sem röngum og vísar kærandi til þess að eign sú er endurgreiðslubeiðnin lýtur að sé lögbýli, þar sem um er að ræða m.a. íbúðarhúsnæði, fjárhús, skemmu og hlöðu. Samkvæmt 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, þá skuli endurgreiða byggjendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað. Með reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, sé kveðið á um það í 1. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar að endurgreiðsla skv. a-lið 1. gr. taki til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna sem unnin er á byggingarstað íbúðarhúsnæðis við nýbyggingu þess, þ.m.t. vinnu við framkvæmdir við lóð hússins, jarðvegslagnir umhverfis hús, girðingar, bílskúra og garðhýsa á íbúðarhúsalóð. Endurgreiðsla skv. b-lið 1. gr. taki á sama hátt til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna við endurbætur og viðhald íbúðarhúsnæðis. Samkvæmt þessu nái endurgreiðsluheimildin til viðhalds og endurbóta og nýbygginga einnig til framkvæmda við lóð hússins, girðinga, bílskúra og garðhýsa á íbúðarhúsalóð. Í tilviki kæranda þar sem um var að ræða endurbætur og viðhald á skemmu þá sé umrædd skemma notuð sem bílskúr þ.e.a.s. þar séu geymdir munir sem tilheyra rekstri bifreiða auk þess sem bifreiðum sé lagt við skemmuna. Á fundi umhverfis- og skipulagsnefndar sveitarfélagsins, dags. 28. júlí 2010 hafi verið samþykkt að skilgreina véla/verkfærageymslu (sem ríkisskattstjóri hafi tiltekið sem skemmu) sem bílskúr. Í fasteignamatsskrá séu véla/verkfærageymslur skilgreindar á lögbýlum en það sé í raun sama og bílskúr eins og á lögbýlum eins og Y endi þjóni véla/verkfærageymslur sama hlutverki og bílskúr í þéttbýli þ.e.a.s. þar séu geymdar vélar, búnaður og bifreiðar sem notaðar eru í tengslum við lögbýli en í bílskúr í þéttbýli séu geymdar vélar, hjól, bifreiðar og fylgihlutir. Ekki verði séð að eðlismunur sé á húsnæði hvort það sé skilgreint sem véla/verkfærageymsla eða bílskúr heldur sé það eðli og notkun mannvirkis sem skilgreini það en ekki orðanotkunin sem slík. Í þessu tilviki sé því í raun um að ræða endurbætur og viðhald á bílskúr við íbúðarhúsnæði Y. Þá vísar kærandi til ákvarðandi bréfs ríkisskattstjóra, dags. 29. maí 2002 þar sem fram komi að ekki skipti máli hvernig landareign þar sem fasteign stendur sé skráð heldur verði fasteignin að teljast íbúðarhúsnæði í skilningi 2. mgr. 42. gr. virðisaukaskattslaganna til að endurgreiðsla á virðisaukaskatti komi til greina. Þá kemur fram í bréfi kæranda að skilgreining á hugtakinu íbúðarhúsnæði sé hvorki að finna í lögum nr. 50/1988 né reglugerð 449/1990 og hafi í skattframkvæmd verið miðað við að íbúðarhúsnæði teljist heilsársíbúð í eftirfarandi skilningi: Húsnæði sem sé byggt samkvæmt skipulagi sem íbúðarhúsnæði, þ.e. við byggingu ætlað til samfelldrar notkunar á öllum tímum árs, það sé skráð sem íbúðarhúsnæði í skráð fasteignamats ríkisins og gæti gengið kaupum og sölum sem slíkt.

Að því er varði synjun ríkisskattstjóra vegna reiknings frá Raftækjavinnustofunni ehf. sé því alfarið mótmælt að það teljist ekki vera endurbætur á íbúðarhúsnæði. Þar hafi verið um að ræða uppsetningu á útiljósi sem sé mikið öryggisatriði að haust og vetrarlagi á Z þar sem bæði sé snjóþungt og allra veðra von.

Í ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 1. júní 2010, kemur fram að ríkisskattstjóra hafi borist tvær endurgreiðslubeiðnir frá kæranda. Tilgreindir eru þeir reikningar sem endurgreiðslubeiðnin byggir á og tekið fram að þeir séu tilkomnir vegna vinnu við skemmu á Y að frátöldum einum reikningi nr. R002875 frá Raftækjavinnustofunni ehf. Í ákvörðuninni kemur fram að skemma teljist ekki vera íbúðarhús eða frístundahús í skilningi reglugerðar nr. 440/2009 og sé virðisaukaskattur vegna vinnu við endurbætur eða viðhald á henni þar af leiðandi ekki endurgreiddur. Hvað varði reikninginn frá Raftækjavinnustofunni ehf. þar sem um var að ræða uppsetningu á ljósi teljist sú vinna ekki viðhald eða endurbætur við íbúðarhús og sé því virðisaukaskattur ekki endurgreiddur vegna þeirrar vinnu. Með vísan til þessa var beiðni kæranda um endurgreiðslu á greiddum virðisaukaskatti hafnað.

Með bréfi, dags. 17. september 2010, óskaði ríkisskattstjóri eftir frekari gögnum og skýringum frá kæranda vegna máls þessa. Óskað var eftir því að gerð yrði grein fyrir einstökum verkþáttum sem sundurgreindir eru á yfirlitum frá Raftækjavinnustofunnar ehf. og hvernig þeir tengdust endurbótum eða viðhaldi á íbúðarhúsnæðinu Y.

Með bréfi, dags. 29. september 2010, óskaði ráðuneytið eftir umsögn ríkisskattstjóra vegna málsins.

Ráðuneytinu barst bréf kæranda, dags. 30. september 2010 þar sem fram kemur að reikningur Raftækjavinnustofunnar ehf. byggir á því að verið sé að ganga frá því að tengja húsið aftur auk þess sem lagður var stofn að húsinu og mælikassi fyrir rafmagnsmæli hafi verið settur upp. Auk þess hafi útiljós og ljósastýring fyrir það verið sett upp.

Í umsögn ríkisskattstjóra, dags. 3. maí 2011, kemur fram að samkvæmt meginreglum um virðisaukaskatt beri þeir aðilar sem ekki eru í virðisaukaskattsskyldri starfsemi þann virðisaukaskatt sem þeir greiða við kaup á vörum og þjónustu. Í samræmi við almenn lögskýringasjónarmið beri að túlka undanþáguákvæði þröngt en líta beri á ákvæði um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem undanþágur frá framangreindri meginreglu. Skilgreiningu á hugtakinu íbúðarhúsnæði sé hvorki að finna í lögum nr. 50/1988 né reglugerð nr. 449/1990. Í skattfrankvæmd hafi verið miðað við að til íbúðarhúsnæðis teljist heilsársífbúð í eftirgreindum skilningi: Húsnæði sem sé byggt samkvæmt skipulagi sem íbúðarhúsnæði þ.e. við byggingu ætlað til samfelldrar notkunar á öllum tímum árs, það sé skráð sem íbúðarhúsnæði í skrá Fasteignaskrár Þjóðskrár Íslands og gæti gengið kaupum og sölum sem slíkt. Þá þyki rétt að taka það fram að samkvæmt fyrirliggjandi fundargerð fundar bæjarráðs Z séu engin stærðarmörk á bílageymslum samkvæmt byggingarreglugerð nr. 441/1998. Eingöngu séu gerðar kröfur um að uppfylla skuli brunavarnir og notagildi og aðeins megi geyma þar bíla og það sem þeim fylgi. Samkvæmt skrá Fasteignaskrár sé skráð einbýlishús á Y sem sé um 77 fermetrar að stærð en skemman/bílskúrin sé um 212 fermetrar. Þá kemur fram í umsögninni að í fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra sé skráður tilgangur kæranda kaup, sala og eignarhald á verðbréfum, kaup, sala og rekstur fasteigna og lausafjár ásamt lánastarfsemi tengd rekstrinum og annar skyldur rekstur. Þá sé félagið skráð með atvinnugreinanúmerin 64.20.0 (starfsemi eignarhaldsfélaga) og 68.20.0 (leiga atvinnuhúsnæðis). Eigandi félagsins, Þ, sé með skráð lögheimili á Y. Hann telji þó hvorki fram til skattskyldra hlunninda afnot af fasteignunum í skattframtali sínu 2011 né geri grein fyrir greiðslu á leigu til kæranda með skilum á greiðslumiða, þ.e. RSK 2.02. Skylda til þess að skila þeim hvíli m.a. á þeim sem innt hafa af hendi hvers konar greiðslur fyrir leigu eða afnot af lausafé, fasteignum og fasteignaréttindum, sbr. 1. og 2. tölul. C- liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Svo sem mál þetta liggja fyrir virðist skemma sú sem um ræðir hafa verið hluti þeirra eigna sem tilheyrðu landbúnaði á umræddri jörð. Skemman sé byggð árið 1991 á sama tíma og hlaða, en fjárhús sé byggt árið 1995. Á

skemmuni urðu skemmdir í ofsaveðri þann 27. janúar 2008 og sé hluti reikninga vegna vinnu í tengslum við það tjón. Vinnan sé unninn á árunum 2008-2010. Þann 13. september 2010 hafi skráningu skemmunnar verið breytt í bílskúr hjá Fasteignaskrá Íslands. Að þessu virtu og því að ekkert liggi fyrir um not framangreindrar skemmu var það mat ríkisskattstjóra að synja bæri umræddri beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna vinnu við skemmuna. Þá var þess getið að engin ökutæki virðast vera skráð í eigu íbúa jarðarinnar. Að teknu tilliti til skýringa kæranda varðandi uppsetningu á útljósi þótti ríkisskattstjóra mega fallast á kröfu um endurgreiðslu virðisaukaskatts.

Forsendur og niðurstaða

Í XIII. kafla laga nr. 50/1988 er fjallað um endurgreiðslu virðisaukaskatts. Í 2. mgr. 42. gr. laganna segir að endurgreiða skuli byggjendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað. Jafnframt skuli endurgreiða eigendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess. Fram kemur að fjármálaráðherra setji með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd þessara endurgreiðslna.

Með 2. gr. laga nr. 10/2009 um breyting á lögum nr. 50/1988, með síðari breytingum var bráðabirgðaákvæði XV lögfest og tóku löggin gildi þann 1. mars 2009. Ákvæðið kveður á um 100% endurgreiðslu virðisaukaskatts sem byggjendur íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis greiða af vinnu manna á byggingarstað á tímabilinu 1. mars 2009 til 1. janúar 2012. Jafnframt var á sama tímabili veitt heimild til endurgreiðslu 100% þess virðisaukaskatts sem eigendur íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis greiða af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess. Í kjölfar laganna var sett reglugerð nr. 440/2009, um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði auk annars húsnæðis sem er alfarið í eigu sveitarfélaga.

Það er meginregla laga nr. 50/1988 að greiða skuli virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands af öllum stigum viðskipta, sbr. 1. gr. laganna. Af því leiðir að virðisaukaskattur leggst á endanlega neytendur vöru eða þjónustu. Samkvæmt almennum lögskýringarsjónarmiðum ber að skýra undanþágur frá skattalögum þröngri lögskýringu. Með vísan til þess telur ráðuneytið að líta verði á ákvæði 2. mgr. 42. gr. og bráðabirgðaákvæði XV í lögum nr. 50/1988 sem undanþágu frá þeirri meginreglu að þeir aðilar sem ekki eru í virðisaukaskattsskyldri starfsemi beri að jafnaði þann virðisaukaskatt sem þeir greiða við kaup á vörum og þjónustu.

Kveðið er á um heimild til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna nýbygginga, endurbóta og viðhalds í reglugerð nr. 449/1990. Ber því að líta til þeirrar reglugerðar í máli þessu. II. kafli reglugerðarinnar ber heitið „Um endurgreiðslu vegna nýbygginga, endurbóta og viðhalds“. Í 3. gr. reglugerðarinnar kemur fram að endurgreiðslan taki til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna sem unnin er á byggingarstað íbúðarhúsnæði, við nýbyggingu þess, þ.m.t. vinnu við framkvæmdir við lóð hússins, jarðvegslagna umhverfis hús, girðingar, bílskúra og garðhýsa á íbúðarhúsalóð. Endurgreiðslan nái á sama hátt til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna við endurbætur og viðhald íbúðarhúsnæðis.

Í máli þessu er sótt um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna vinnu við viðhald á fasteigninni Y fyrir tímabilið janúar-nóvember 2008. Um var að ræða endurbætur og viðhald á skemmu sem skráð var sem véla/verkfæragæymsla í fasteignaskrá en skemman er hluti fasteignarinnar Y. Í kærinni kemur fram að skemman hafi verið notuð sem bílskúr þannig að þar hafi verið geymdir munir sem tilheyra rekstri bifreiða auk þess sem bifreiðum hafi verið lagt við skemmuna. Skemman var síðan skráð sem bílskúr í fasteignaskrá í desember 2010 eftir umsókn kæranda þar að lútandi. Með umsögn ríkisskattstjóra fylgdi útskrift úr fasteignaskrá þar sem fram kemur að íbúðarhúsnæðið að Y sé 76,9 fermetrar og bílskúrin 211,7 fermetrar. Í 42. gr. virðisaukaskattslaganna er tilgreint að endurgreiða skuli virðisaukaskatt vegna endurbóta og viðhalds íbúðarhúsnæðis. Í 3. gr. reglugerðar 449/1990 er heimilað að endurgreiðslan nái til framkvæmda við lóð hússins, jarðvegslagna umhverfis húsið, girðingar, bílskúra og garðhýsa á

íbúðarhúsalóð. Endurgreiðslan er því látin ná til fleiri þátta sem tengjast íbúðarhúsnæði meðal annars bílskúrs á íbúðarhúsalóð en um er að ræða atriði sem teljast almennt lítill hluti íbúðarhúsnæðis.

Endurgreiðslubeiðni virðisaukaskatts sem mál þetta lýtur að varðar 211 fermetra skemmu sem nú er notuð meðal annars til að geyma muni sem tilheyra rekstri bifreiða samkvæmt upplýsingum frá kæranda. Skemman var byggð árið 1991 sem hluti af fasteignum á lögbyli sem upphaflega var ætlað til landbúnaðarnota og skráð sem véla/verkfærageymsla. Skráningu skemmunnar hefur verið breytt í fasteignaskrá í bílskúr en það breytir ekki því hversu stór hluti skemman er á lóðinni í samanburði við íbúðarhúsnæðið. Íbúðarhúsið var byggt árið 2008 og getur skemman því vart talist hluti af því þar sem hún var byggð löngu fyrir þann tíma. Því verður að líta svo á að skemman sé sjálfstæð eining á fasteigninni. Með vísan til upphaflegs tilgangs skemmunnar og orðalags reglugerðar 449/1990 telur ráðuneytið að endurgreiðsla virðisaukaskatts á grundvelli 2. mgr. 42. gr. virðisaukaskattslaga nr. 50/1988 geti ekki náð til endurbóta og viðhalds hennar.

Af gögnum málsins má ráða að óljóst hafi verið hvort vinna á vegum Raftækjavinnustofunnar ehf. hafi verið vegna skemmunnar eða íbúðarhúsnæðis og óskaði ráðuneytið eftir staðfestingu kæranda á því hvort reikningar Raftækjavinnustofunnar ehf. hafi verið tilkomnir vegna vinnu við skemmuna. Með tölvupósti dags. 1. júní 2011 staðfesti kærandi að svo hafi verið.

Úrskurðarorð

Ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 1. júní 2010, um að hafna beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna vinnu við skemmu á fasteigninni Y er staðfest.