

Høringsnotat
om utskillelse av faste tekniske installasjoner i bygg
til egen saldogruppe

Forslag til endring av Finansdepartementets skattelovforskrift
(FSFIN) § 14-41

1. INNLEDNING

Med virkning fra og med inntektsåret 2009 skal faste tekniske installasjoner i bygg skilles ut i egen saldogruppe og avskrives separat fra bygget med en avskrivningssats på 10 pst., jf. skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j og § 14-43 første ledd bokstav j. Endringene ble vedtatt ved lov 12. desember 2008 nr. 99. Det vises til forarbeider i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 13 og Innst.O. nr. 1 (2008-2009) kapittel 13. Etter § 14-41 fjerde ledd skal det være separat installasjonssaldo for hvert bygg, men flere installasjoner i samme bygg samles på dette byggets installasjonssaldo.

Før denne endringen skulle faste tekniske installasjoner avskrives sammen med bygget, jf. skatteloven § 14-41 tredje ledd første punktum. Et byggs avskrivbare saldo inkluderer dermed den nedskrevne verdi av slike installasjoner, men denne verdien er ikke spesifisert. Endringen innebærer at det ved utskillelse av faste installasjoner i bygg i en egen saldogruppe må foretas en fordeling av eksisterende saldo for bygg (saldogruppe h) og forretningsbygg (saldogruppe i) per 31. desember 2008, mellom saldo for bygget og saldo for dets faste installasjoner. I overgangsregel til skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j, er departementet gitt fullmakt til å gi nærmere bestemmelser i forskrift om denne fordelingen.

I dette høringsnotatet presenterer departementet et nærmere forslag til overgangsbestemmelser for utskillelse av saldo for faste installasjoner i bygninger. Utskillingen skal skje som en engangsoperasjon ved ligningen for inntektsåret 2009. For bygninger ferdigstilt etter 1998, og som ikke har skiftet eier, foreslås at installasjonenes faktiske andel av samlet kostpris legges til grunn. Kostprisandelen vil her være mulig å dokumentere på en relativ enkel måte, og bygningens alder vil normalt ikke ha forrykket verdiforholdet vesentlig i forhold til de opprinnelige kostprisandeler. I andre tilfeller (bygg over 10 år gamle og yngre bygg med eierskifte), foreslås en sjablonregel om at 40 pst. av byggets saldoverdi skilles ut som installasjonssaldo.

Forslaget gjelder installasjoner i bygg som er aktivert på saldo før 2009. Fra og med 2009 skal faktiske ervervskostnader for slike installasjoner føres direkte på installasjonssaldo. Overgangsbestemmelsene løser ikke de fordelingsproblemer som kan oppstå når nye

byggekostnader skal fordeles på bygget og dets tekniske installasjoner. Slike fordelingsproblemer må i stedet løses konkret ut fra hva kostnadene gjelder.

2. BAKGRUNN

Avskrivningssatsen er 2 prosent for forretningsbygg (saldogruppe i) og 4 (8) prosent for bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. (saldogruppe h), jf. skatteloven § 14-43. Regelen om at faste tekniske installasjoner skal avskrives sammen med bygget eller forretningseiendommen, har gitt sterke incentiver til å investere i gammel teknologi ved utskiftning av faste tekniske installasjoner i bygg, fremfor mer energieffektive løsninger. Bakgrunnen for dette var at reinvesteringer i tekniske installasjoner som ikke innebar en standardhevning, kunne utgiftsføres direkte, mens energieffektive løsninger, som ofte innebærer en standardhevning, måtte aktiveres og avskrives med kun 2 eller 4 prosent. Denne skattefavoriseringen av gammel teknologi er nå fjernet.

Faste tekniske installasjoner vil typisk være innretninger som er en integrert del av bygningen og tjener bygningens brukelighet som bygning, i motsetning til installasjoner som tjener den aktuelle virksomheten i bygget. Eksempler på hva som skal ansees som fast teknisk installasjon er gitt i skatteloven § 14-41 tredje ledd: ”varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.”

Tidligere har det ikke vært nødvendig å trekke en grense mellom bygg og faste tekniske installasjoner. Eksemplifiseringen av faste tekniske installasjoner i skatteloven (varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg), sammen med praksis som knytter seg til grensedragningen mellom faste tekniske installasjoner og maskiner (saldogruppe d), antas foreløpig å gi god veiledning om hva som skal regnes som fast installasjon i bygg. Departementet har for øvrig forskriftsfullmakt etter annet punktum i skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j til å avgrense dette begrepet, dersom det viser seg å bli behov for en slik nærmere regulering.

For en nærmere omtale av bakgrunnen for og innholdet i lovendringene, vises det til Ot.prp. nr. (2008-2009) kapittel 13.

3. DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

Ved utskillelse av faste tekniske installasjoner i en egen saldogruppe er det nødvendig å finne en praktikabel løsning for å skille ut saldoverdien av tekniske installasjoner i eksisterende bygg. Løsningen må samtidig ivareta hensynet til en økonomisk riktig fordeling av kostnader til henholdsvis bygg og installasjoner.

Det er driftsmiddelets kostpris som er utgangspunktet for avskrivningsgrunnlaget, jf. skatteloven § 14-40. Senere påkostninger på et driftsmiddel som avskrives, skal også føres på saldo.

Saldogruppene for bygg og forretningsbygg omfatter et vidt spekter av bygninger bygget på forskjellig tid og hvor det i ulik grad er foretatt påkostning på den opprinnelige bygningskroppen og de faste tekniske installasjonene. Det er videre praktisk for eldre bygninger at de kan ha skiftet eier en eller flere ganger, slik at det dermed er etablert nye skattemessige verdier (bygningssaldo inklusive installasjonene) i forbindelse med overdragelse.

Byggets alder kan ha betydning for hvilken regnskapsmessig og skattemessig dokumentasjon som fortsatt finnes for kostnader knyttet til faste installasjoner da bygget var nytt.

Bokføringsloven, som gjelder for enhver som har regnskapsplikt etter regnskapsloven, oppstiller en plikt til å oppbevare regnskapsmateriale i 10 år. I forskrift til bokføringsloven av 1. desember 2004 nr. 1558 kapittel 8 er det videre tatt inn tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer. For bygge- og anleggsvirksomhet er det i tillegg oppstilt et vilkår om at prosjektregnskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister, ordrelister og inngående pakksedler også skal oppbevares i 10 år.

For bygninger som er 10 år eller yngre vil man i utgangspunktet ha et grunnlag for å finne frem til historisk kostpris for de faste installasjonene. Dette gjelder imidlertid ikke uten videre dersom bygget i mellomtiden har skiftet eier,

En fordeling av saldoverdi i samme forhold som den opprinnelige kostprisen for bygget fordeler seg mellom installasjoner og bygget for øvrig, samsvarer med skattelovens alminnelige

system for avskrivninger. For bygg som er yngre enn 10 år antas dette å gi en noenlunde riktig økonomisk fordeling. Departementet antar at dette lar seg gjennomføre uten altfor store vanskeligheter på grunnlag av pliktig oppbevart regnskapsmateriale dersom bygningen ikke har skiftet eier ved skattepliktig realisasjon eller annen overdragelse som har ført til at det er dannet nye skattemessige verdier for bygningen.

Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig å legge tidspunktet for skattemessig aktivering (første avskrivningsår) til grunn som utgangspunkt for 10-årsgrensen i denne sammenheng. Et driftsmiddel kan ikke aktiveres før det er ervervet, jf. forutsetningsvis skatteloven § 14-40. For avskrivningsformål regnes et driftsmiddel som ervervet når det er levert, eller, dersom det er tilvirket av skattyteren selv, når det er ferdig, jf. skatteloven § 14-30. Det ses altså bort fra tidspunkt for aktivering av foreløpige kostnader under en byggeperiode, før bygget er ferdig og klart til avskrivning.

Departementet foreslår derfor at en fordeling etter faktisk kostpris som utgangspunkt bør foretas for bygninger som ikke er eldre enn 10 år, når det ikke har funnet sted eierskifte sidens ferdigstillelsen (avskrivningsstart). Med bygninger som ikke er eldre enn 10 år, menes bygninger som aktivert for avskrivningsformål senere enn 1. januar 1998.

For eldre bygninger enn dette er det lite forsvarlig å basere seg på at dokumentasjon på historisk kostpris kan fremskaffes. I tilfeller der det er foretatt rehabiliteringer og påkostninger både på selve bygningskroppen og installasjoner en eller flere ganger, kan gjerne den opprinnelige kostnadsfordelingen mellom bygget og installasjonene dessuten ha endret seg, og det kan være en komplisert oppgave å rekonstruere denne fordelingen i dag. Det vil også være mer ressurskrevende for skattemyndighetene å kontrollere en fordeling basert på faktiske kostnader i disse tilfellene.

Bygninger som har skiftet eier vil normalt ha fått nye skattemessige verdier i forbindelse med overdragelsen. Ved kjøpstransaksjon er det kjøpesummen som utgjør historisk kostpris for ny eier. Ved arv og gave kan ikke avskrivningsgrunnlaget settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. skatteloven § 9-7. I disse tilfellene vil ikke bygningens skattemessige verdi være fordelt mellom bygningskropp og faste installasjoner. Dokumentasjon for opprinnelige bygningskostnader og senere påkostninger tilhører dessuten tidligere eier(e). Det kan være

tilfeldig om ny eier har tilgang til dette. Selv om eiendommen er yngre enn 10 år, vil eierskifte vanskeliggjøre bruken av historiske byggekostnader som grunnlag for fordeling av den nye eiers (nedskrevne) ervervskostnader mellom bygning og faste installasjoner.

Både for over 10 år gamle bygg og for yngre bygg med annen eier enn den opprinnelige må det derfor velges en annen metode for fordelingen enn forholdet mellom historisk kostpris for henholdsvis bygget og installasjonene.

Hensynet til en mest mulig riktig økonomisk fordeling kunne tilsi at det foretas en splitting av saldo h) og i) etter gjenanskaffelsesverdier mellom de faste tekniske installasjoner og bygningskroppen for øvrig. Etter departementets oppfatning er dette imidlertid en ressurskrevende løsning som forutsetter taksering av hvert enkelt bygg ved overgangen til det nye avskrivningssystem fra 2009. Det vil departementet ikke gå inn for.

Etter departementets vurdering taler hensynene til enkelhet, kostnader og forutsigbarhet for en ren sjablonmessig løsning for bygg som er eldre enn 10 år eller som har undergått eierskifte. Sjablonen må gå ut på at en bestemt prosentandel av saldoen per 31.12.2008 anses å utgjøre saldoverdien av installasjoner som skal overføres til egen saldo.

Den andelen som utgjør verdien av de tekniske installasjoner varierer trolig mye fra bygg til bygg, avhengig av byggets omfang av slike installasjoner, samt alder, slitasje, vedlikehold m.v. Eldre byggs gjenstående saldoverdi vil i de fleste tilfeller implisitt bare inneholde andelen tekniske installasjoner fra starten av byggets levetid. Dette skyldes at vedlikehold av bygget og utskiftning av tekniske installasjoner normalt vil bli direkte utgiftsført. Dersom man tenker seg at andelen tekniske installasjoner i nybygg har økt over tid, taler dette isolert sett for at eldre bygg har en relativt lavere andel tekniske installasjoner enn nyere bygg. Forholdet mellom gjenanskaffelsesverdiene for tekniske installasjoner og selve bygningskroppen kan imidlertid være annerledes enn ved starten av byggets levetid. Eldre bygg, som normalt er avskrevet betydelig, vil i praksis ha fått skiftet ut flere tekniske installasjoner. Andelen tekniske installasjoner målt i gjenanskaffelsesverdier kan derfor være relativt stor i forhold til byggets totalverdi, dersom tekniske installasjoner er skiftet ut nylig. I tillegg vil det også ha betydning for andelen (i motsatt retning) om bygningskroppen nylig er renoveret.

En sjablonregel kan dermed ikke gi uttrykk for den økonomisk riktige fordelingen i hvert enkelt tilfelle, men vil etter departementets syn kunne gi en praktikabel overgangsordning. Departementet har overveiet å gradere sjablonen etter byggets alder, med en høyere prosentandel for tekniske installasjoner i bygg over 25 år enn for nyere bygg, men har ikke funnet tilstrekkelig grunn til å foreslå en slik komplikasjon i regelverket.

Departementet foreslår etter dette en sjablonmessig fordeling av saldo for bygg som er aktivert for avskrivningsformål før 1998, og for nyere bygg som har skiftet eier ved realisasjon eller annen overdragelse som har ført til etablering av ny skattemessig verdi for bygningen før 31. desember 2008. Etter forslaget skal 40 prosent av saldoverdien av hvert bygg pr. 31.12.2008 henføres til ny saldo for faste tekniske installasjoner fra 2009. Forutsetningen er at bygningen inneholder en eller flere relevante installasjoner som samlet ikke kan anses ubetydelige. Skattyteren må kunne gi nærmere opplysninger om installasjonsforholdene i bygningen sin som grunnlag for anvendelse av 40 pst. sjablonen.

Av praktiske grunner må denne sjablonregelen også gjelde delvise eierskifter i yngre bygg, selv om begrunnelsen da kan synes noe svakere (på grunn av den antatte tilgjengelighet for historisk kostpris i slike tilfeller). I deltakerlignet selskap skal imidlertid endringer blant andelseierne ikke regnes som eierskifte etter overgangsreglene.

Det vises til forslag til ny § 14-41 i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til skatteloven.

4. ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Fordeling av saldoverdier mellom bygg og faste tekniske installasjoner vil kunne medføre merarbeid for skattemyndighetene og skattyterne i en overgangsfase. Dette vil særlig gjelde bygninger som er yngre enn 10 år, der det skal foretas en fordeling basert på faktiske byggekostnader. For bygninger som er eldre enn 10 år eller som har vært gjenstand for overdragelse med skattemessig virkning, antar departementet at bruk av sjablonmessig fordeling av eksisterende saldoverdi vil gjøre oppgaven overkommelig.

5. IKRAFTTREDELSE

Overgangsreglene må gjelde for inntektsåret 2009, idet utskillingen av installasjonssaldi fra eldre bygg fra 2009 skal skje som en engangsoperasjon ved ligningen for 2009.

6. FORSLAG TIL FORSKRIFTSENDRING

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

I

Ny § 14-41 skal lyde:

Avskrivningsgrupper (saldogrupper)

§ 14-41 Overgangsregel til skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j.

§ 14-41-1 Overgangsregel ved utskillelse av faste, tekniske installasjoner i bygg som egen saldogrupper

(1) Med virkning fra og med inntektsåret 2009 skal faste, tekniske installasjoner i bygg i saldogrupper h) og forretningsbygg i saldogrupper i) avskrives på egen saldo, separat fra bygningens saldo, jf. skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j og § 14-43 første ledd bokstav j. Som følge av dette skal saldo for slike bygg pr. 31. desember 2008 fordeles mellom saldo for bygning og ny saldo for faste tekniske installasjoner i saldogrupper j etter bestemmelsen i annet og tredje ledd. De nye saldi etter fordeling blir inngående saldi før avskrivning for inntektsåret 2009.

(2) For bygning som var skattemessig aktivert til avskrivning før 1998, skal 40 prosent av saldoverdien pr. 31.12.2008 henføres til ny saldo for bygningens faste, tekniske installasjoner. Det samme gjelder for nyere bygninger som har skiftet eier ved realisasjon eller annen overdragelse som har ført til ny, skattemessig verdi for bygningen for 2008 eller tidligere. Utskilling av 40 pst. av saldoverdi bortfaller dersom bygningens installasjoner må anses ubetydelige.

(3) For bygninger som ikke omfattes av annet ledd skal saldoverdien per 31.12.2008 fordeles mellom bygningssaldo og ny saldo for faste, tekniske installasjoner etter faktisk kostpris, herunder senere påkostninger, på henholdsvis bygning og installasjoner.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2009.