

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep

Drammen, 27. april 2009

Vår ref.:  
Oppdragsansvarlig:

## Vedrørende forslag til endring av Finansdepartementets skattelovsforskrift (FSFIN) § 14-41

Vi viser til høringsnotat av 30. januar 2009 vedrørende forslag til overgangsbestemmelser for utskillelse av saldo for faste installasjoner i bygninger. Bransjegruppen Eiendom, bygg og anlegg i Ernst & Young ønsker med dette å knytte noen kommentarer til forslaget selv om vi ikke er en høringsinstans.

Innledningsvis vil vi komme med noen generelle bemerkninger før vi kommenterer det konkrete forslaget, for så å komme med noen avsluttende kommentarer.

### Generelle bemerkninger

Formålet med å skille ut de tekniske installasjonen i egen saldo var å gjøre det mer lønnsomt å investere i nye og mer energieffektive løsninger ved utskiftning av tekniske installasjoner i en rehabiliteringssituasjon. Regelendringen har dessverre stikk motsatt resultat da rehabiliteringer nå har blitt langt dyrere etter skatt. Det har sin årsak i at kostnadene ved utskiftning nå må aktiveres på saldo, mens det tidligere normalt forelå direkte fradragsrett. Vi ser nå at Finansdepartementet har blitt oppmerksom på de feilaktige fortsetningene som er lagt til grunn i forarbeidene i og med at departementet på side 6 i høringsnotatet uttaler:

*"Eldre byggs gjenstående saldo verdi vil i de fleste tilfeller implisitt bare inneholde andelen av tekniske installasjoner fra starten av byggets levetid. Dette skyldes at vedlikehold av bygget og uskiftning av tekniske installasjoner normalt vil bli direkte utgiftsført."*

Dette faktum blir så brukt til å forslå overgangsregler, som etter vår oppfatning ikke kan beskrives som gunstige for skattyter, bl.a. fordi forslaget ikke på noen måte forsøker å reparere på den "skade" som har oppstått, og ikke gir regelsettet den miljømessig profil det var ment å ha.

På den annen side vil de nye avskrivningsreglene gi en mer korrekt avskrivningsrate for tekniske anlegg. Dette vil gi et mer riktig skattemessig resultat for nybygg. Nybygg utgjør imidlertid bare ca 1,5 % av det som investeres i byggebransjen.

Finansdepartementet uttaler videre at det tidligere ikke var nødvendig å trekke en grense mellom bygg og faste tekniske installasjoner. I den anledning kan det gjøres oppmerksom på at det før innføringen av saldosystemet var anledning til å avskrive teknisk utstyr i bygg særskilt. Denne muligheten ble fjernet ved innføring av saldosystemet grunnet ligningsadministrative hensyn. Det kan derfor ikke være omtvistet at det nye regelsystemet vil innebære et merarbeid både for skatteetaten og skattyterne, og antagelig flere rettstvister.

Departementet vurderer også om splitting av saldo h) og i) kan skje etter gjenanskaffelsesverdi, men går ikke inn for denne løsningen. I den forbindelse kan det for ordens skyld bemerkes at et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett er at driftsmidlers anskaffelseskostnad skal fastsettes med utgangspunkt i historisk kost.

#### Fordeling etter faktisk kost

Departementet foreslår at en fordeling etter faktisk kostpris bør foretas for bygninger som ikke er eldre enn 10 år, under forutsetning av at det i ettertid ikke har funnet sted et eierskifte. Det forutsettes her at kostprisandelen for de tekniske anleggene vil være mulig å dokumentere på en relativ enkel måte. Grunnen til at departementet foreslår at sjablonregelen skal gjelde ved eierskifte har sin årsak i at det kan være vanskelig å fordele etter faktisk kost, i og med at dokumentasjonen vedrørende tidligere kostnader tilhører tidligere eier.

Utgangspunktet om at det er relativt lett å finne fram til kostprisandelen for de tekniske anleggene baserer seg på en uriktig oppfatning av hvilken regnskapsmessig og skattemessig dokumentasjon som foreligger på byggherres hånd.

Forutsetningen for at byggherre har tilgang til underlagsmateriale i en byggeprosess kan være betinget av at det foreligger "åpen bok". Situasjonen er imidlertid at det ofte foreligger "lukket bok", dvs. at byggherre ikke har tilgang til entreprenørens eller underleverandørenes underlagsmateriale, og dermed de konkrete kostnadene vedrørende de ulike arbeidene.

Departementet viser i sin begrunnelse til bokføringsloven av 1. desember 2004 nr 1558 kapittel 8. Problemet er imidlertid at denne forpliktelsen gjelder for byggmester og ikke byggherre.

Begrunnelsen for å innføre sjablonregler for ervervede bygg i annenhånds markedet har derfor tilnærmet samme tyngde for alle bygningene som er 10 år eller yngre.

Når det gjelder kostnader ved rehabiliteringer vil tilgangen til underlagsmateriale være avhengig av omfanget av rehabiliteringen og tilgangen til underlagsmateriale. Gjelder rehabiliteringen flere ulike arbeider kan allokeringen by på problemer. Videre vil det her ofte være snakk om arbeider som ikke er begrunnet i noe vedlikeholdsbehov og derfor aktiveringspliktig i sin helhet, slik at klassifisering av arbeidene ikke har vært nødvendig ut fra en skattemessig synsvinkel. Når det gjelder vedlikeholdsarbeider skjer det ofte kun en (skjønnsmessig) fastsettelse av vedlikeholdskostnadene spesifisert på de ulike arbeider eller samlet sett. Graden av oppdelingen er avhengig av den informasjon byggherre mottar fra byggmester, og inneholder ofte ikke totalkostnaden vedrørende de enkelte arbeidene.

Etter vår oppfatning kan det derfor ikke være tvil om at det foreliggende forslag til overgangsregler vil ha store ligningsadministrative konsekvenser for skatteetaten og helt klart fremstå som ressurskrevende for skattyter.

#### Sjablonregelen

Departementet foreslår at 40 % av saldoverdien av hvert bygg pr 31. desember 2008 kan henføres til ny saldo for tekniske installasjoner fra 2009.

Ved nybygg har tekniske installasjoner frem til i dag utgjort minst 30 %. Ved en gjennomgående rehabilitering har kostnadene til tekniske anlegg utgjort ca 60 %. Ved en gjennomgående rehabilitering, hvor det ikke foreligger utbygning, har vedlikeholdsandelen vedrørende selve bygningskroppen, frem til i dag utgjort nesten hele kostnaden. Departementet synes imidlertid feilaktig å anta at rehabilitering av eksisterende bygningskropp medfører en høy aktiveringsplikt. Aktiveringspliktige kostnader vedrørende de tekniske anlegg er høyere hovedsakelig grunnet økte

krav til ventilasjon og utvidelse av det elektriske anlegget, altså ikke miljømessige investeringer. Det kan også bemerkes at eldre bygninger ofte er tilført tekniske anlegg lenge etter ferdigstillelse. Det medfører at bygningskroppen har vært gjenstand for en lengre avskrivningsperiode enn de tekniske anleggene.

På bakgrunn av ovennevnte synes sjablonregelen i utgangspunktet i hvert fall ikke å gi en for gunstig overgangsregel.

Videre burde det ha foreligget en mulighet til å velge historisk kost hvor dette kan dokumenteres. En slik valgrett vil også harmonere med det grunnleggende skattemessige prinsipp om at anskaffelsesverdien skal settes til historisk kost.

#### Avsluttende kommentarer

I følge Ot.prp. nr 24 (2008-2009) utgjør energibruken i bygningsmassen noe over 80 TWh per år. I den forbindelse kan det nevnes at utbygd vannkraft i Norge utgjør ca 121,8 TWh. Det er derfor ikke omtvistet at en reduksjon av energiforbruket i eksisterende bygg vil være et stort miljøtiltak i klimamessig sammenheng. Det er videre i de eksisterende byggene energipotensialet ligger. Det er derfor svært uheldig at det nye saldossystemet bidrar til å gjøre rehabiliteringer mindre lønnsomt etter skatt enn det som var tilfelle under de tidligere reglene. Med de nye reglene oppnår man derfor ikke de miljøgevinstene som forslaget var ment å tilstrebe, heller tvert i mot. For å avhjelpe den uheldige situasjonen regelendringen har medført for eksisterende bygg, kan et tiltak være at konvertering til det nye saldossystemet er valgfritt for eksisterende bygg, eller at konverteringen for eksempel må skje innen 2015.

En senere fullstendig konvertering kan bidra til at energieffektive investeringer blir realisert tidligere enn forventet. Dette kan gjennomføres ved at saldooverdrien på de tekniske anleggene blir fastsatt nå, men at det innrømmes vedlikeholdsfradrag for utskiftning av tekniske anlegg frem til et bestemt tidspunkt. På den måten kan man bidra til at de uheldige konsekvensene av det nye regelsystemet blir redusert.

En annen løsning kan være å kompensere selve skatteskjerpelsen med en høyere sjablonprosent for tekniske anlegg.

Videre kan det bemerkes at kostnader vedrørende miljøtiltak og universell utforming ikke hovedsakelig er knyttet til de tekniske anleggene, men gjelder investeringer i selve bygningskroppen.

Hvis departementet på alvor mener å innføre regler som realiserer energisparepotensialet i eksisterende bygningsmasse, er endringer i skattereglene et meget egnet verktøy å bruke i kombinasjon med andre tiltak. Departementet har også vist at de er villig til å bruke dette virkemidlet, noe som innebærer at det ikke foreligger noen prinsipiell motvilje mot dette.

De skjerpede energikravene som gjelder fra 1. juli 2009 for søknadspårliggende tiltak kan for eksempel kombineres med en høyere avskrivningssats på selve bygningskroppen. I den forbindelse kan det nevnes at de nye kravene er kostnadsdrivende og medfører aktiveringspliktige investeringer. Videre innebærer miljøkrav og teknisk utvikling at bygningsmassen raskere blir utidsmessig enn tidligere, noe som i seg selv begrunner høyere avskrivningssats. Nyere faglitteratur innenfor bygg viser også at forrige evaluering av avskrivningssatsene bl.a. bygger på uriktige byggfaglige forutsetninger.

Det kan også bemerkes at viss man i tillegg ønsker å indirekte subsidiere miljøinvesteringer gjennom økte avskrivninger så vil dette ikke være i strid med EØS-avtalen.

Med vennlig hilsen  
ERNST & YOUNG TAX



Petter Dragvold  
advokat