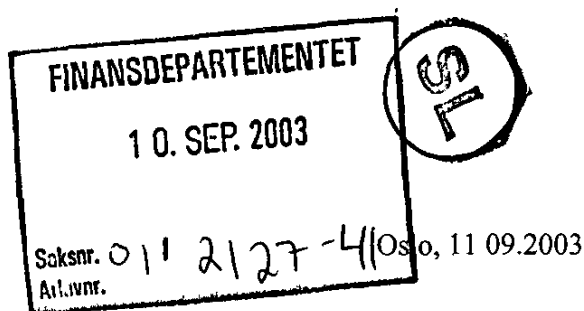


# foreningen Næringseiendom

Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo



## **Merverdiavgift - Forslag om endrede uttaksregler samt forslag om innføring av justeringsregler for kapitalvarer**

### **1. Innledning**

V1 viser til Finansdepartementets høringsbrev av 30. mai 2003.

V1 vil innledningsvis kort orientere om Foreningen Næringseiendom, og dens formål og medlemsmasse. V1 vil deretter kommentere en del forhold i Finansdepartementets høringsbrev og den underliggende rapport fra arbeidsgruppen som har vurdert merverdiavgiftslovens uttaksbestemmelser.

### **2. Om Foreningen Næringseiendom**

Foreningen Næringseiendom er en bransjeorganisasjon underlagt Byggenæringens Landsforening, som igjen er underlagt NHO. Foreningen har ca 60 medlemmer, herunder mange av de største eiendomsbesitterne i Norge.

Foreningen er en interesseorganisasjon for eiendomsselskapene, som blant annet har som formål å sørge for et sunt leiemarked med fri konkurranse hvor eiendomsselskapene har like vilkår. Foreningen arbeider videre for å sikre gode rammebetingelser for bransjen.

Foreningens medlemmer forvalter ca 12 millioner kvm, fordelt på flere tusen leieforhold. De foreslåtte endringene vil videre påføre bedriftene kostnader for titalls millioner kroner i så vel systemendringer som i økt bemanning.

### **3. Oppsummering av høringsuttalelsen**

Foreningen Næringseiendom har i sin høringsuttalelse i det alt vesentlige konsentrert seg om de foreslåtte justeringsreglene for kapitalvarer, herunder fast eiendom. Grunnen til dette er at de

forslåtte justeringsreglene vil få svært stor praktisk betydning for bransjen, mens de andre foreslåtte regelendringene vil ha relativt ubetydelige konsekvenser

Prinsipielt er vi av den oppfatning at det ikke bør innføres justeringsregler, da de foreslåtte reglene er svært kompliserte, og vil medføre betydelige økte administrative kostnader for eiendomsbransjen. Dette utdypes nærmere i punkt 5.1 nedenfor.

Dersom det til tross for ovennevnte blir innført justeringsregler, er det etter vår oppfatning en absolutt nødvendighet at reglene gjøres langt enklere å praktisere enn de regler som er foreslått av arbeidsgruppen. I punkt 5.2 nedenfor foreslår vi konkrete forenklinger av de foreslåtte regler på flere punkter.

I den utstrekning det fastsettes justeringsregler, er det viktig at reglene formuleres slik at man i størst mulig grad unngår tolkningstvil. Det er videre viktig å påse at regelendringene ikke får utilsiktede og urimelige konsekvenser. I punkt 5.3 nedenfor har vi derfor kommentert en del materielle og formelle forhold som bør hensyntas ved regelendringen.

#### **4. Faktisk fradrag for inngående avgift som vilkår for uttaksbeskatning**

Arbeidsgruppen som har vurdert uttaksreglene foreslår at det bare skal foreligge plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift ved uttak av en vare eller tjeneste i den utstrekning inngående avgift faktisk er fradragsført ved anskaffelse av varen eller tjenesten. Vi viser til arbeidsgruppens forslag til ny § 14 tredje ledd i merverdiavgiftsloven.

Foreningen Næringseiendom vil påpeke at det oppstår avgiftskumulasjon når næringsdrivende pålegges plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift av anskaffelser som ikke har gitt rett til fradrag for inngående avgift, eller der det bare er gjort forholdsmessig fradrag. En slik avgiftskumulasjon er i strid med det grunnleggende nøytralitetsprinsipp i avgiftssystemet, og er heller ikke i samsvar med hensynene bak uttaksreglene. Vi slutter oss derfor til arbeidsgruppens forslag på dette punkt.

### **5. Justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer, herunder fast eiendom**

#### **5.1 Vurdering av om det bør innføres justeringsregler for kapitalvarer**

Arbeidsgruppen har foreslått at det innføres justeringsregler for kapitalvarer, herunder fast eiendom og arbeider på fast eiendom. De nærmere regler om dette fremgår av arbeidsgruppens forslag til ny § 26b i merverdiavgiftsloven.

Når eiendomsselskaper har full eller delvis fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil dette være en følge av at de er frivillig registrert etter forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven (forskrift av 6. juni 2001 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven) for hele eller deler av sin utleievirksomhet. Forskriften trådte i kraft 1. juli 2001, mens dokumentasjonskravene i forskriftens § 6 først ble innført ved en senere forskriftsendring.

Forskrift nr 117 stiller krav til at frivillig registrerte utleiery av hensyn til avgiftsberegningen fortløpende må holde rede på utskifting av leietakere, endringer i leietakerenes virksomhet, fremleieforhold mv. Det er i tillegg gitt omfattende krav til dokumentasjon i forskriftens § 6

Før merverdiavgiftsreformen ble gjennomført, falt eiendomsselskapenes virksomhet utenfor avgiftsområdet. Det må antas at mange av de eiendomsselskapene som er blitt frivillig registrert etter 1. juli 2001, ennå ikke har vært i stand til å etablere tilfredsstillende rutiner for å etterleve dokumentasjonskravene i forskrift nr 117, og at selskapene fremdeles arbeider med å opparbeide avgiftskompetanse hos sine regnskapsmedarbeidere. Spesielt store eiendomsbesittere som må håndtere merverdiavgift i forbindelse en rekke utleieforhold i mange ulike bygg og anlegg, har store utfordringer på dette området. Vi vil i denne forbindelse også påpeke at fortolkningen av reglene i forskrift nr 117 ofte byr på tvil, blant annet fordi det fremdeles finnes lite praksis vedrørende bestemmelsene.

Når det gjelder uttak/bruksendringer, forholder eiendomsbransjen seg i dag i første rekke til merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, der det fremgår at fradragsført inngående merverdiavgift ved oppføring og ombygging av fast eiendom skal tilbakeføres dersom bygget eller anlegget innen tre år etter ferdigstillelse tas i bruk utenfor merverdiavgiftslovens område. Som det blant annet fremgår av 4.2.1.2 i arbeidsgruppens rapport, forstås bestemmelsen slik at den bare kommer til anvendelse dersom fast eiendommen tas helt ut av avgiftspliktig virksomhet, det vil si at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse ved endret sammensetning av bruk henholdsvis innenfor og utenfor avgiftsområdet. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd innebærer altså ikke at eiendomsbesitterne i dag har noen plikt til å registrere endringer i sammensetningen av bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet av det enkelte bygg med henblikk på å korrigere tidligere fradragsført avgift.

Til tross for at forskrift nr 117 oppstiller omfattende dokumentasjonskrav, oppstiller forskriften ingen krav til at reparasjons- og vedlikeholdskostnader skal registreres særskilt i regnskapet, eller til at slike kostnader skal henføres konkret til ulike deler av bygget. Det er i dag tilstrekkelig at man tar stilling til hvorvidt kostnadene er fradragsberettiget eller ikke. De foreslåtte justeringsreglene vil innebære vesentlig skjerpede krav til registrering av selv mindre bruksendringer. Eiendomsbesitterne vil måtte innhente og registrere en rekke opplysninger som ikke er relevante for avgiftsbehandlingen i dag. Det antas at dette vil forutsette betydelige endringer i eiendomsselskapenes regnskapssystemer, herunder oppretting av en rekke nye konti. Det vil også måtte etableres nye rutiner for regnskapsføring, og gjennomføres omfattende opplæring av regnskapsmedarbeidere.

Vi vil påpeke at innføring av justeringsregler ikke bare vil medføre en overgang fra dagens tre-års bruksendringsfrist til justeringsperioder på henholdsvis ti år for nyoppføring, ombygging og påbygging og fem år for reparasjon og vedlikehold på over kr 200 000. I og med at de fleste større næringsbygg er gjenstand for reparasjons- og vedlikeholdsarbeid for minst kr 200 000 i de fleste år, vil justeringsreglene i realiteten innebære at eiendomsbesitterne blir pålagt en evigvarende plikt til å holde full oversikt over alle bruksendringer i bygget. Det er ingen tvil om at dette vil kreve store administrative ressurser.

Etter vår oppfatning vil det være svært uheldig å påføre en bransje som allerede har problemer med å forholde seg til et nytt og komplisert avgiftsregelverk, og som allerede er pålagt strenge dokumentasjonskrav, nye omfattende krav til avgiftsbehandlingen

V1 vil videre påpeke at de foreslåtte reglene fremstår som kompliserte, og at de kan by på tolkningstvil på en rekke områder, jf også våre merknader under punkt 5.3 nedenfor. Etter vår oppfatning er det sannsynlig at bare et fåtall av aktørene i bransjen vil være i stand til å praktisere de foreslåtte reglene korrekt.

Finansdepartementet og arbeidsgruppen gir uttrykk for at de foreslåtte endringene i merverdiavgiftslovens uttaksregler og innføring av nye justeringsregler for kapitalvarer samlet sett vil innebære *administrative lettelse* for næringslivet. For eiendomsbesitterne vil de nye reglene imidlertid utvilsomt stille krav til *betydelig økte administrative ressurser*. Grunnen til dette er at bortfallet av plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift på tjenester må antas å ha liten praktisk betydning for bransjen. De foreslåtte justeringsreglene vil derimot som nevnt innebære betydelig merarbeid. Arbeidsgruppen later til å forutsette at de opplysninger som må registreres for at de foreslåtte justeringsreglene skal kunne følges vil kunne hentes ut av eksisterende regnskapstall, men dette medfører som nevnt ovenfor ikke riktighet.

V1 vil i denne forbindelse påpeke at de aller fleste større eiendomsbesittere vil drive kombinert virksomhet, siden deler av utleievirksomheten vil omfattes av frivillig registrering etter forskrift nr 117, mens andre deler av utleievirksomheten vil falle utenfor registreringen. Kombinert utleievirksomhet drives også i svært mange tilfeller innenfor ett og samme bygg, eksempelvis kombinerte butikk-, kontor- og boligbygg. Fradragsrett for inngående avgift på fellesanskaffelser foreligger i den utstrekning anskaffelsen skal benyttes i avgiftspliktig (eller frivillig registrert) virksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 23 og forskrift nr 18.

Særlig når det gjelder nyoppføring og andre større investeringer i utleiebygg som skal benyttes delvis innenfor og delvis utenfor merverdiavgiftslovens område, byr korrekt håndtering av inngående merverdiavgift allerede med de gjeldende regler på store utfordringer i praksis. For å komme fram til korrekt fradragsprosent for fellesarealer mv, må man ofte foreta omfattende vurderinger både for å komme fram til hvilke brukere/leietakerne i bygget som benytter de ulike typer fellesarealer, og hvordan bruken fordeler seg mellom de aktuelle brukere. For å foreta et forsvarlig skjønn over den antatte faktiske Foreningens medlemmer forvalter ca 12 millioner kvm, fordelt på flere tusen leieforhold. De foreslåtte endringene vil videre påføre bedriftene kostnader for titalls millioner kroner i så vel systemendringer som i økt bemanning. bruk av investeringene henholdsvis innenfor og utenfor avgiftsområdet, må man videre innhente opplysninger om relevante fordelingskriterier, eksempelvis antall ansatte, antall kundebesøk, intensitet i bruk mv hos de ulike brukerne av fellesarealene. Man vil også måtte hensynta ulik kvadratmeterpris for ulike lokaler i bygget, særlige investeringer som foretas av hensyn til enkelte leietakere mv. Fordelingsprosessen krever ofte betydelige ressurser både hos utleier og hos leietakerne samlet sett. Når utleier og leietakere har nedlagt de nødvendige ressurser for å komme fram til en korrekt fordeling av inngående avgift ved oppføringen av bygget, vil det fremstå som urimelig tyngende dersom de i tillegg skal måtte gjennomgå den samme prosess hvert år over en 10-årsperiode. Dette vil bli realiteten dersom arbeidsgruppens forslag gjennomføres.

V1 vil videre påpeke at innføring av justeringsregler trolig vil ha uheldige konsekvenser for eiendomsmarkedet, som følge av at selger i utgangspunktet vil ha plikt til å tilbakeføre en andel av

fradragsført inngående merverdiavgift på oppføringskostnader mv dersom et bygg selges før det er gått 10 år etter oppføringen. I lovforslaget forutsettes det at dette vil kunne avhjelpest gjennom at justeringsforpliktelsen overtas av kjøper. Vi antar imidlertid at kjøpere i praksis vil være skeptiske til å overta selger justeringsforpliktelser. Det må i hvert fall forventes at kjøper vil kreve en prisreduksjon for å overta den latente kostnad en slik overtakelse innebærer. Justeringsreglene vil medføre at det under ellers like forhold vil oppnås lavere priser for bygg med påhvilende justeringsforpliktelser enn for andre bygg. Dette vil igjen kunne føre til at eiendomsbesittere venter med å selge bygg til justeringsperioden løper ut, eller at til at det foretas avgiftsmessige tilpasninger, eksempelvis ved at bygg som ellers ville vært solgt blir leid ut til kjøper i en periode, for deretter å bli overdratt til kjøper ved justeringsperiodens utløp. I forbindelse med salg vil det ofte være nødvendig å foreta konkrete beregninger av hva en justeringsforpliktelse vil kunne innebære for den enkelte kjøper. Det vil også måtte tas inn bestemmelser om dette i kjøpekontrakter. Samfunnsøkonomisk sett vil disse formene for påvirkninger av eiendomsmarkedet være uheldig.

Foreningen Næringseiendom har forståelse for arbeidsgruppens oppfatning om at innføring av justeringsregler vil gi et materielt resultat som er mer i samsvar med den reelle bruk av betydelige driftsmidler enn det som er tilfellet etter dagens regler. På bakgrunn av de forhold som er påpekt ovenfor, stiller vi oss likevel negativt til de foreslåtte lovendringene. Grunnen til dette er at vi mener at reglene vil være vanskelig å etterleve i praksis, og at de vil påføre eiendomsbesitterne svært store administrative kostnader. Selv om dagens regler i enkelttilfeller kan slå urimelig ut i både negativ og positiv retning for eiendomsbesitterne, er det grunn til å tro at dette for de fleste eiendomsbesittere jevner seg ut på noe sikt. Vi mener derfor at de nåværende reglene er til å leve med for eiendomsbransjen. Vi kjenner heller ikke til at det i bransjen gjennomføres avgiftsmessige tilpasninger i særlig omfang.

Forslaget til nye justeringsregler harmonerer etter vår oppfatning dårlig med regjeringens prosjekt "Et enklere Norge". I kommentarene til en sluttrapport relatert til dette prosjektet, som ble overlevert Justisdepartementet og Nærings- og handelsdepartementet (NHD) 15. mai 2002, uttales det bl a på NHDs hjemmesider på Internett

*"Bedre regelverk på enkeltområder*

Enkelte regelverksområder er spesielt viktige for næringslivet. NHD har en pådriverrolle i forenklingen av gjeldende lovgivning, også regelverk som forvaltes av andre departementer. *Eksempler er skatte- og avgiftsregler, arbeidslivsregler og HMS-regler. NHD skal arbeide for at næringslivet har gode betingelser på disse viktige områdene.*" (våre kursiveringer)

Det fremstår etter vår oppfatning som samfunnsøkonomisk uheldig at det gjennomføres en regelendring som ikke forventes å gi økt avgiftsproveny for staten, men som må forventes å påføre næringslivet store administrative byrder. Hensynet til et enkelt og håndterbart regelverk bør etter vår oppfatning veie tyngre enn hensynet til "millimeterrettferdighet" i avgiftssystemet. Vår konklusjon er derfor at man bør opprettholde dagens bruksendringsregler for fast eiendom og uttaksregler for andre kapitalvarer, i stedet for å innføre justeringsregler i merverdiavgiftsloven.

## 5.2 Subsidiært: Forslag til forenkling av de foreslåtte justeringsreglene

### 5.2.1 Innledning

Dersom det, til tross for de forhold som er påpekt ovenfor, blir innført justeringsregler for kapitalvarer, vil det etter vår oppfatning være nødvendig med betydelige forenklinger i forhold til det fremlagte forslaget. Vi vil nedenfor foreslå forenklinger av de foreslåtte reglene på flere viktige punkter.

### 5.2.2 Beløpsgrense for justeringsplikt for nyoppføring og ombygging av fast eiendom

Etter Foreningen Næringseiendoms oppfatning bør det innføres en beløpsgrense for plikt til justering av inngående avgift ved oppføring og ombygging av fast eiendom. Beløpsgrensen bør settes til *minst* kr 1 mill eks mva. En såpass høy beløpsgrense vil være atskillig enklere å praktisere enn de foreslått regler, som vil innebære at selv ubetydelige nybygg og påbygg, eksempelvis mindre garasjer, uthus og lignende, skal være gjenstand for justering. Man vil likevel langt på vei motvirke eventuelle tilpasninger for å redusere avgiftsbelastning. Slike tilpasninger er i seg selv ressurskrevende, og vil sjelden være aktuelle for investeringer på mindre enn kr 1 mill.

### 5.2.3 Høyere beløpsgrense for andre kapitalvarer enn fast eiendom

Etter vår oppfatning kan også beløpsgrensen for andre kapitalvarer enn fast eiendom med fordel settes til kr 1 mill eller høyere, jf de momenter som er trukket fram i punkt 5.2.2 ovenfor.

### 5.2.4 Kortere justeringsperiode for fast eiendom

Justeringsperioden for oppføring, påbygging og ombygging av fast eiendom bør etter vår oppfatning settes til fem år, på samme måte som for andre kapitalvarer. Med en slik frist vil man unngå å legge uforholdsmessig store administrative byrder på eiendomsbesitterne, samtidig som man både vil motvirke avgiftsmessige tilpasninger og avhjelpe de mest urimelige konsekvensene av de någjeldende regler. Dersom det skal innføres justeringsplikt for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, vil det dessuten være en fordel om justeringsperioden er *den samme* som for om- og påbygging, slik at de næringsdrivende unngår å måtte ta stilling til den vanskelige grensdragningen mellom vedlikehold og ombygging.

### 5.2.5 Det bør ikke innføres justeringsplikt for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom

Etter vår oppfatning bør det *ikke* innføres justeringsplikt for kostnader knyttet til reparasjon og vedlikehold av fast eiendom. Slike justeringsregler vil kreve svært store administrative ressurser for næringslivet, samtidig som de vil ha helt ubetydelige provenymessige konsekvenser for staten.

Vi vil i denne sammenheng påpeke at det påløper minst kr 200 000 i reparasjons- og vedlikeholdskostnader pr år for de fleste større næringsbygg. Selv i tilfeller der man har budsjettert med mindre enn kr 200 000 i reparasjons- og vedlikeholdskostnader, vil eksempelvis enn lekkasje,

oppdagelse av et soppangrep el lett kunne medføre at beløpsgrensen overskrides I praksis vil eiendomsbesitterne derfor *alltid* måtte registrere og henføre reparasjons- og vedlikeholdskostnader til riktig sted i bygget/anlegget Det vil ikke være tilstrekkelig å henføre investeringene til den enkelte leietaker, da arealer som leies ut til én leietaker når reparasjon/vedlikehold foretas, på et senere tidspunkt vil kunne bli delt opp og leid ut til flere leietakere

Registrering av reparasjon- og vedlikeholdskostnader vil også måtte gjøres når det foreligger enten full eller ingen fradragrett på anskaffelsestidspunktet, siden man sjelden vil kunne utelukke at det vil kunne skje en bruksendring innen fem år For bygg der det er skjedd bruksendringer, vil eiendomsbesitteren ofte måtte foreta omfattende vurderinger og beregninger for å avgjøre hvorvidt bruksendringene berører lokaler der tidligere er foretatt reparasjon og vedlikehold, og hvorvidt bruksendringen overstiger 10 prosentpoeng Resultatet av dette ressurskrevende administrative arbeidet vil ofte være at det ikke foretas noen justering, eller at justeringsbeløpet utgjør helt ubetydelige beløp

Vi vil videre påpeke at man i Sverige ikke har noen justeringsplikt for reparasjons- og vedlikeholdsarbeider på fast eiendom I Danmark har man slike regler Fra bransjehold i Danmark har vi fått opplyst at kun et fåtall eiendomsbesittere i praksis etterlever justeringsplikten (eller benytter seg av justeringsretten) Før man eventuelt innfører justeringsregler for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom i Norge, vil vi anbefale at Finansdepartementet undersøker nærmere hvordan tilsvarende regler fungerer i andre land Vi vil for øvrig påpeke at praktiseringen av reglene trolig vil være *mer* ressurskrevende i Norge enn i EU-landene, da disse landene har færre unntak fra den generelle avgiftsplikten enn det Norge har

### *5.2.6 Høyere beløpsgrense for reparasjon og vedlikehold på fast eiendom*

Dersom det, til tross for de forhold som er påpekt ovenfor, skulle bli innført justeringsregler for reparasjons- og vedlikeholdskostnader, må det også her settes en langt høyere beløpsgrense enn kr 200 000, eksempelvis på kr 1 mill eks mva Man vil da unngå å påføre næringslivet uforholdsmessig tyngende administrative byrder, samtidig som man vil fange opp eventuelle forsøk på tilpasninger til avgiftsreglene

## **5.3 Diverse merknader til de foreslåtte justeringsreglene**

### *5.3.1 Innledning*

Da Foreningen Næringsseiendom i utgangspunktet stiller seg negativt til innføring av justeringsregler for kapitalvarer, har vi ikke fordypet oss i vurderinger av innholdet og formuleringen av de foreslåtte lovbestemmelsene Vi har likevel merket oss enkelte forhold som kommenteres nedenfor Noen av forholdene har stor materiell betydning, mens andre er av mer formell karakter

### 5 3 2 Forholdet mellom justeringsreglene og uttaksreglene

Arbeidsgruppen foreslår at merverdiavgiftslovens alminnelige uttaksregler ikke skal gjelde for kapitalvarer, herunder fast eiendom. Forutsatt at det innføres justeringsregler i merverdiavgiftsloven, slutter Foreningen Næringseiendom seg til arbeidsgruppens vurdering på dette punkt. Vi vil i denne forbindelse påpeke at justeringsreglene fremstår som svært kompliserte, og at det vil være uforholdsmessig tyngende dersom næringsdrivende som må forholde seg til justeringsreglene, samtidig skal forholde seg til uttaksreglene når det gjelder de samme driftsmidlene.

I motsetning til arbeidsgruppen, gir Finansdepartementet i sitt høringsbrev uttrykk for at man ser gode grunner for at eventuelle justeringsregler bør suppleres med uttaksregler. Dersom en slik løsning skal velges, må det være en klar forutsetning at det aldri skal beregnes uttaksmerverdiavgift av fast eiendom, dvs at fast eiendom *kun* skal underlegges justeringsregler.

At det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift av fast eiendom følger etter vår oppfatning av det forhold at *omsetning* av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt i henhold til merverdiavgiftsloven § 5a. Det er klar praksis innen avgiftsretten for at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester som etter sin art er unntatt fra avgiftsberegning ved omsetning. Arbeidsgruppen har imidlertid blant annet i punkt 4.2.1.2 i sin rapport gitt uttrykk for at bakgrunnen for at det etter gjeldende rett ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift av fast eiendom, ikke er at omsetning av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt, men at bruksendingsreglene i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd går foran uttaksreglene når det gjelder fast eiendom. Dersom § 21 tredje ledd oppheves, samtidig som justeringsreglene og uttaksreglene skal gjelde parallelt, vil konsekvensen av arbeidsgruppens syn være at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift dersom fast eiendom fullt ut tas i bruk utenfor avgiftsområdet.

Vi vil understreke at det vil være helt uholdbart dersom eiendomsbesitterne, i tillegg til å være underlagt ressurskrevende justeringsregler i 10 år etter at en eiendom er oppført, også skal måtte beregne uttaksmerverdiavgift dersom eiendommen tas i bruk utenfor loven eksempelvis 30 år etter ferdigstillelse. Dersom departementet vurderer en lovendring som vil medføre slike konsekvenser, vil dette ha så stor betydning for eiendomsbesitterne at en ny høringsrunde vil være påkrevd.

### 5 3 3 Presisering av vedlikeholdsbegrepet

Arbeidsgruppen foreslår at det innføres justeringsregler for kostnader til reparasjon og vedlikehold av fast eiendom i tilfeller der kostnadene overstiger kr 200 000 pr år. Vi antar at arbeidsgruppen i denne sammenheng har hatt vedlikeholdsarbeider med en viss varighet i tankene. Vi vil imidlertid påpeke at begrepet vedlikehold innen avgiftsretten har vært ansett å omfatte en rekke tjenester som forbrukes i løpet av svært kort tid, eksempelvis vask/renhold, snøbrøyting, klipping av plen og luking av bed, oppsamling av løv mv. Dette fremgår blant annet i punkt 11.7.3 i Skattedirektoratets avgiftshåndbok.

Det er etter vår oppfatning ingen grunn til at tjenester som forbrukes i løpet av få timer eller dager skal omfattes av justeringsbestemmelser. Dersom renhold, snøbrøyting mv skal omfattes av



justeringsbestemmelsene, vil det medføre at de årlige vedlikeholdskostnadene vil overstige beløpsgrensen på kr 200 000 for de aller fleste bygg av en viss størrelse. Det er således et behov for at vedlikeholdsbegrepet i forhold til justeringsreglene avgrenses mot tjenester som forbrukes i løpet av kort tid. Det forhold at justeringsreglene vil medføre at det i avgiftsmessig sammenheng må trekkes opp en ny grensedragnning mellom ulike typer vedlikehold, er for øvrig i seg selv et argument for at det *ikke* bør innføres justeringsregler for vedlikehold.

#### *5 3 4 Beløpsgrensen må gjelde reparasjon og vedlikehold for den enkelte eiendom?*

Vi antar at beløpsgrensen på kr 200 000 pr år for reparasjon og vedlikehold er ment å gjelde for hver enkelt eiendom, ikke for den registrerte enheten som sådan. I motsatt fall vil nær sagt *alle* eiendomsselskaper i praksis ha årlige reparasjons- og vedlikeholdskostnader som overstiger beløpsgrensen. Forutsatt at beløpsgrensen er ment å gjelde det enkelte bygg eller anlegg, bør dette fremgå klart av lovteksten eller av merknader til denne.

#### *5 3 5 Hva anses som ett bygg eller anlegg?*

I tilknytning til de beløps- og arealgrenser som var oppstilt i den tidligere forskrift nr 80 til merverdiavgiftsloven om frivillig registrering for oppføring av bygg og anlegg for utleie til avgiftspliktig virksomhet, oppsto det i mange tilfeller spørsmål om hva som måtte anses som ett bygg eller anlegg. Eksempelvis anså man et bygg med tilhørende parkeringsplass og grøntareal som ett og samme bygg eller anlegg. På den annen side ble eierseksjoner innen ett og samme bygg ansett som ulike bygg eller anlegg.

Vi antar at praksis i forhold til forskrift nr 80 fremdeles vil være relevant ved vurdering av hva som skal anses som ett bygg eller anlegg i forhold til beløpsgrensen på kr 200 000. Det vil være en fordel om dette fremgår av merknader til lovteksten.

#### *5 3 6 Betydning av at både utleier og leietaker pådrar seg kostnader*

Vi antar at det ikke har vært departementets eller arbeidsgruppens mening at eiendomsbesitterne skal hensynta eventuelle reparasjoner eller vedlikehold som foretas av *leietaker* ved vurderingen av om beløpsgrensen på kr 200 000 er overskredet. Vi antar videre at leietakere selv ikke vil pådra seg plikt til justering selv om de foretar vedlikehold på mer enn kr 200 000. Det vil være en fordel om dette fremgår klart av lovtekst eller merknader til denne.

#### *5 3 7 "Ikke-bruk" bør ikke utløse justeringsplikt*

Det forekommer ofte at lokaler som har vært leid ut til en avgiftspliktig virksomhet, og som har gitt grunnlag for fradragsføring av inngående avgift, blir stående tomme i kortere eller lengre perioder. Dette har i henhold til avgiftsmyndighetenes praksis ikke vært ansett som noen bruksendring i forhold til bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd.

V1 antar at det ikke har vært departementets eller arbeidsgruppens mening at det skal oppstå plikt til justering i tilfeller der lokaler blir stående tomme. Dette bør presiseres i lovteksten eller merknader til denne.

### *5.3.8 Dispensasjonsadgang*

I § 4 i forskrift nr 72 til merverdiavgiftsloven har det vært åpnet for samtykke til unnlatt tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift i tilfeller der bygg eller anlegg tas i bruk utenfor avgiftsområdet innen tre år etter ferdigstillelse, men dette skyldes forhold den avgiftspliktige ikke har herredømme over, eller det av andre grunner fremstår som urimelig å kreve at fradragsført avgift tilbakeføres. Bestemmelsen har vært liberalt praktisert av avgiftsmyndighetene.

Foreningen Næringseiendom vil understreke at det er et sterkt behov for at dispensasjonsadgangen opprettholdes dersom det innføres justeringsbestemmelser for fast eiendom. V1 vil i denne forbindelse påpeke at det i dagens marked ofte forekommer at en avgiftspliktig leietaker går konkurs eller innskrenker sin virksomhet. Det forekommer ofte at utleier i slike tilfeller må "ta til takke" med en ikke-avgiftspliktig leietaker for overhodet å få leid ut lokalene. Utleiere som mister sine leietakere havner ofte i en utsatt økonomisk situasjon som følge av at leien ikke er betalt i perioder (ved konkurs og lignende), som følge av at lokaler blir stående tomme i påvente av ny leietaker eller som følge av at man må sette ned leieprisen for å få leid ut lokalene. Det vil fremstå som sterkt urimelig om utleiere som fra før av er satt i en vanskelig økonomisk situasjon, også skal bli tvunget til å tilbakeføre inngående merverdiavgift som følge av en uønsket utskiftning av leietakere.

### *5.3.9 Justering i tilfeller der inngående avgift ikke er fradragsført på anskaffelsestidspunktet*

Arbeidsgruppen forutsetter punkt 4.2.2.2 i sin rapport at justeringsreglene skal kunne medføre at det oppstår fradragsrett for en andel av inngående merverdiavgift også i tilfeller der en eiendom direkte etter ferdigstillelse tas i bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, men på et senere tidspunkt (innen 10 år) tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette er en riktig og logisk konsekvens av de foreslåtte regler. I arbeidsgruppens forslag til utforming av ny § 26 b-4 annet ledd, fremstår det imidlertid som en forutsetning for rett til justering at i hvert fall en andel av inngående avgift er fradragsført ved anskaffelse eller fremstilling av kapitalvarene. Lovteksten bør endres slik at det fremgår at dette *ikke* er tilfelle.

### *5.3.10 Forholdet til forskrift nr 117 og eventuelle senere lovendringer*

Etter vår oppfatning bør det foreligge adgang til justering eksempelvis dersom et bygg som direkte etter ferdigstillelse leies ut til en ikke-avgiftspliktig leietaker, etter to år blir leid ut til en avgiftspliktig leietaker. Rett til justering må foreligge uavhengig av om utleier var frivillig registrert (for andre utleierforhold) da det aktuelle bygget ble oppført, eller utleier først søker om frivillig registrering i forbindelse med at den avgiftspliktige leietakeren flytter inn i bygget.

V1 antar videre at utleier vil ha rett til justering dersom en tidligere ikke-avgiftspliktig leietaker blir avgiftspliktig som følge av endringer i merverdiavgiftsloven (eksempelvis som følge av at det blir

innført avgiftsplikt for persontransport og/eller hotellovernattingstjenester), forutsatt at lovendringen skjer innen 10 år etter at bygget er ferdigstilt

På bakgrunn av en utredning fra Rattsø-utvalget har Regjeringen varslet at det vil bli innført en generell merverdiavgiftskompensasjonsordning for kommuner og fylkeskommuner fra 1 januar 2004. Slik vi har forstått det, vil man for å sikre nøytralitet i avgiftssystemet trolig samtidig innføre adgang til frivillig registrering for utleie av bygg og anlegg til kommuner og fylkeskommuner. Forutsatt at en slik ordning iverksettes, bør eiendomsbesitterne som blir frivillig registrert for utleie til kommuner og fylkeskommuner gis adgang til å fradragsføre en forholdsmessig andel av inngående avgift i tråd med justeringsreglene. Dette må gjelde selv om det aktuelle bygg eller anlegg er oppført, ombygget eller før den nye kompensasjonsordningen blir innført.

Vi antar at de oppfatninger vi gir uttrykk for er overensstemmende med departementets og arbeidsgruppens syn, men dette kommer ikke klart til uttrykk i forslaget til lovtekst med merknader. Vi vil foreslå at forholdene presiseres, slik at det ikke oppstår tolkningstvill.

### *5.3.11 Overgangsregler*

Verken arbeidsgruppens rapport eller departementets høringsbrev nevner noe om overgangsregler ved innføring av eventuelle nye justeringsbestemmelser. Vi vil understreke at spørsmålet om hvorvidt det vedtas overgangsregler, og hvordan disse eventuelt blir utformet, vil kunne ha stor materiell betydning for eiendomsbransjen. Eventuelle overgangsregler bør derfor sendes på høring.

### *5.3.12 Regnskapsmessige konsekvenser*

Det antas at korreksjonene relatert til merverdiavgift også får konsekvenser for regnskapsrapportering og ligningsdokumenter, ved at tilbakeført fradragsberettiget merverdiavgift må øke regnskapsmessig og ligningsmessig kostpris på driftsmidlene. Motsvarende vil økt fradragsrett for inngående merverdiavgift måtte redusere kostprisen. Korreksjoner vedrørende reparasjoner og vedlikehold antas i visse tilfeller å kunne få betydelige regnskapsmessige følger, ved at tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på omdisponeringstidspunktet vil måtte klassifiseres som en kostnad i resultatregnskapet. Den lange frist for omdisponeringer på henholdsvis 5 og 10 år vil medføre at regnskapene blir beheftet med en betydelig grad av usikkerhet.

Før det eventuelt innføres justeringsregler i merverdiavgiftsloven, bør det etter vår oppfatning foretas en grundig vurdering av hvilke regnskapsmessige konsekvenser dette vil ha.

### *5.3.13 Ikrafttredelsestidspunkt for nye justeringsregler*

Som det fremgår av våre ovennevnte merknader til forslaget til justeringsregler for kapitalvarer, er det en rekke spørsmål av både materiell og mer formell karakter som ikke er regulert i lovforslaget. Det er viktig at justeringsreglene ikke trer i kraft før det er utarbeidet forskrifter som gir klar anvisning på hvordan reglene skal praktiseres.

Vi vil i denne forbindelse påpeke at eiendomsbransjen opplevde som svært uheldig at forskrift nr 117 om frivillig registrering for utleie til avgiftspliktig virksomhet trådte i kraft uten at var tatt inn bestemmelser om regnskapsføring og dokumentasjon i forskriften. Dette resulterte i at det var stor usikkerhet i bransjen med hensyn til den praktiske gjennomføringen av frivillig registrering, eksempelvis hvordan bruken av ulike bygg og anlegg skulle dokumenteres. Man fikk videre ulike tilbakemeldinger fra ulike fylkesskattekontorer med hensyn til hvilken dokumentasjon som skulle sendes inn i forbindelse med søknad om frivillig registrering, om det var nødvendig å sende inn ny dokumentasjon ved endringer i omfanget av den frivillige registreringen mv. Av hensyn til både næringslivet og avgiftsadministrasjonen er det viktig at man unngår tilsvarende uklarheter i regelverket vedrørende justering av inngående merverdiavgift.

Da forskrift(er) vedrørende gjennomføring av justeringsreglene nødvendigvis vil måtte regulere en rekke forhold som ikke er utredet i tilknytning til det lovforslag som nå er sendt på høring, legger vi til grunn at også forskriftene vil måtte sendes på høring før de kan vedtas, jf forvaltningsloven § 37.

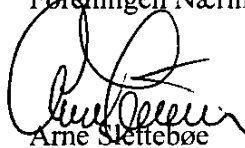
## **6. Uttak av tjenester til formål utenfor loven – delt virksomhet**

Foreningen Næringseiendom slutter seg til arbeidsgruppens forslag om at plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift på tjenester til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftslovens område fjernes, uavhengig av om virksomhetens eksterne omsetning av tilsvarende tjenester overstiger 20 % av totalproduksjonen av tilsvarende tjenester eller ikke. Den foreslåtte regelendringen vil motvirke de uheldige terskelvirkninger av 20 %-grensen, og vil åpne for at næringsdrivende som driver kombinert virksomhet, eksempelvis innen eiendomsbransjen, fritt vil kunne omsette tjenester til andre uten fare for å komme i uttaksposisjon. Samfunnsøkonomisk sett vil dette føre til bedret utnyttelse av ressurser, eksempelvis overskuddskapasitet.

## **7. Uttak av tjenester til privat bruk**

Vi ser at de foreslåtte bestemmelsene om at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift av ansattes bruk av driftsmidler og av privat bruk av arbeidskraft prinsipielt sett vil kunne medføre større avgiftsmessig nøytralitet enn dagens regler. Vi tviler imidlertid på at de foreslåtte reglene vil bli etterlevd av særlig mange næringsdrivende i praksis, da det typisk vil dreie seg om relativt ubetydelige forhold som det dessuten vil være vanskelig å kontrollere. Departementet bør derfor etter vår oppfatning vurdere om det vil være hensiktsmessig å innføre slike regler. Da dette uansett vil ha liten praktisk betydning for eiendomsbesitterne, velger vi å ikke kommentere dette forholdet nærmere.

Med vennlig hilsen  
Foreningen Næringseiendom



Arne Slettebø  
Daglig leder