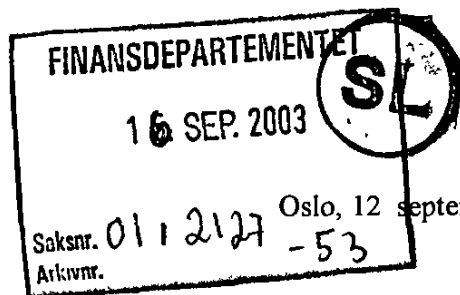


Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo



Høringsuttalelse - forslag om innføring av justeringsregler for fast eiendom

1. Innledning

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 30 mai 2003 vedrørende forslag fra en arbeidsgruppe til endringer av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven, samt forslag til innføring av justeringsregler for kapitalvarer, herunder fast eiendom

Siden utleiere av fast eiendom bare i begrenset utstrekning vil bli berørt av de foreslåtte endringene av merverdiavgiftslovens uttaksbestemmelser, og av de foreslåtte justeringsreglene for andre kapitalvarer enn fast eiendom, er herværende høringsuttalelse begrenset til å omfatte de foreslåtte justeringsreglene for fast eiendom

2. Fakta om Livselskapenes Eiendomsforum

Livselskapenes Eiendomsforum er et samarbeidsorgan for eiendomsselskaper eiet av norske livselskaper. Eiendomsforumet er en møteplass hvor problemstillinger som er felles for medlemmene kan diskuteres

Medlemmene i Livselskapenes Eiendomsforum er livselskapene i Sparebank1 Gruppen, Storebrand, Gjensidige NOR, Nordea, KLP, Vital, samt Aberdeen Property Investors Norway AS

Medlemmene i Livselskapenes Eiendomsforum eier til sammen cirka 3 500 000 kvm fordelt på 418 bygg. En stor del av endomsmassen leies ut til stat, kommuner og fylkeskommuner

Samlet bokført verdi av utleiebyggene er omlag NOK 48 milliarder. De til sammen cirka 3 500 000 kvm som leies ut, er fordelt på over 5 000 ulike leieforhold landet over

I løpet av et normalår foretar medlemmene i Livselskapenes Eiendomsforum direkte utgiftsføring relatert til utleiebyggene i størrelsesorden MNOK 400, mens det foretas skattemessige aktiveringer for omlag MNOK 500 som følge av ombygginger, påkostninger mv. I tillegg kommer aktivering av nybygg, som i stor grad varierer fra år til år

3. Overordnet vurdering av forslaget til innføring av justeringsregler

Som begrunnelse for forslagene til nye regler i merverdiavgiftsloven, anfører Finansdepartementet blant annet at de nye reglene vil føre til at merverdiavgiftsberegningen i langt større grad vil

gjenspeile de reelle forhold, både faktisk og økonomisk, og at reglene dessuten vil føre til forenklinger for næringslivet

Livselskapenes Eiendomsforum er for så vidt enig med arbeidsgruppen i at de foreslåtte justeringsreglene for fast eiendom vil kunne føre til at merverdiavgiftsberegningen i større grad vil gjenspeile de reelle forhold, både faktisk og økonomisk

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning vil de foreslåtte justeringsreglene for fast eiendom derimot *ikke* føre til forenklinger for næringslivet. Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning innebærer forslaget til justeringsregler for fast eiendom tvert i mot så store ulemper for næringslivet at reglene ikke bør innføres overhodet, jf nedenfor. Særlig gjelder dette når Finansdepartementet i sitt høringsbrev av 30. mai 2003 antar de samlede økonomiske virkningene av arbeidsgruppens forslag vil være begrensede, og at forslagene derfor vil ha svært liten virkning på statens inntekter. Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning vil det være samfunnsøkonomisk uheldig å innføre nye avgiftsregler som fører til betydelige ulemper for næringslivet uten at reglene fører til økt proveny for staten.

Alternativt bør det innføres justeringsregler som er mindre omfattende enn justeringsreglene som er foreslått av arbeidsgruppen.

At det ikke bør innføres justeringsregler for fast eiendom i tråd med arbeidsgruppens forslag, kan nærmere begrunnes med følgende forhold:

Reglene om merverdiavgift ved utleie av fast eiendom allerede etter gjeldende rett blant de vanskeligste innenfor avgiftsretten. Dette skyldes at eiendomsbesittere ofte driver kombinert virksomhet, med de kompliserte problemstillinger dette fører med seg eksempelvis i forbindelse med fastsettelse av fordelingsnøkler for fradragsføring av inngående merverdiavgift ved oppføring og drift av fast eiendom.

Eiendomsbesittere som er frivillig registrert for utleie av bygg eller anlegg er dessuten pålagt omfattende dokumentasjonskrav etter reglene i § 6 i forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven. Justeringsreglene som foreslås innført for fast eiendom, vil innebære at avgiftsreglene for utleieryttere av fast eiendom blir ytterligere komplisert.

I høringsbrevet av 30. mai 2003 uttaler Finansdepartementet at det er anslått at de endringer som foreslås av arbeidsgruppen *samlet sett* kan innebære administrative lettelser for næringslivet. For utleieryttere av fast eiendom slår denne antagelsen ikke til – snarere tvert i mot. Utleieryttere av fast eiendom er etter det gjeldende avgiftsregelverk bare i begrenset utstrekning berørt av kompliserte problemstillinger relatert til merverdiavgiftslovens uttaksbestemmelser. De forslag til endringer av merverdiavgiftslovens uttaksbestemmelser som arbeidsgruppen fremsetter, og som forutsetningsvis skal føre til at reglene om uttak skal bli mindre komplisert, vil derfor bare i begrenset utstrekning føre til forenklinger for selskaper som driver virksomhet med utleie av fast eiendom.

På den annen side kan det ikke herske tvil om at de foreslåtte justeringsreglene for fast eiendom vil føre til *en betydelig økning* av de administrative kostnadene for utleieryttere av fast eiendom, se nærmere om dette i punkt 6 og 7 nedenfor. Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning må det derfor legges til grunn at de endringer som foreslås av arbeidsgruppen *samlet sett vil innebære betydelige administrative skjerpelser* for selskaper som driver virksomhet med utleie av fast eiendom.

Arbeidsgruppens forslag til justeringsregler innebærer at det ved bruksendring av fast eiendom vil foreligge plikt til å justere fradragsført inngående avgift ved reparasjon og vedlikehold for

avgiftsbeløp helt ned til kr 960 For nybygg, påbygg og ombygg er det ikke foreslått noen nedre grense overhodet

Sett i lys av de betydelige administrative kostnadene de foreslåtte justeringsreglene vil innebære for eiendomsbesittere, fremstår den nedre grensen for plikt til å foreta justeringer ved vedlikehold og reparasjon av fast eiendom på kr 960, som alt for lav Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning innebærer dette forslaget en rettstilstand som må anses for å være samfunnsøkonomisk uheldig Det vises i denne sammenheng også til at det i Sverige ikke er innført justeringsregler overhodet for vedlikehold og reparasjon av fast eiendom

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning synes det, av samme grunner som nevnt i avsnittet ovenfor, heller ikke velbegrunnet at det i tilfelle av bruksendringer i prinsippet foreligger justeringsplikt *fra første krone* for nybygg, påbygg og ombygg av fast eiendom Det vises også her til reglene i Sverige, hvor det ikke oppstår justeringsforpliktelser for nybygg, påbygg og ombygg, med mindre *avgiftsbeløpet* for slike arbeider overstiger SEK 100 000

Selskaper som driver virksomhet med utleie av fast eiendom ble i år 2001 underlagt et nytt avgiftsregime Dette var dels et resultat av Merverdiavgiftsreformen 2001 som sådan, og dels et resultatet av at det med virkning fra 1 juli 2001 også ble foretatt betydelige endringer i reglene om adgang til frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg

Det nye avgiftsregimet påførte selskaper som driver virksomhet med utleie av fast eiendom store kostnader forbundet ved opplæring av ansatte, etablering av nye rutiner for avgiftsbehandlingen, endringer i regnskapssystemer mv Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning fremstår det som lite rimelig at det bare to år etter at selskaper som driver virksomhet med utleie av fast eiendom sist ble påført store administrative kostnader som følge av endringer i avgiftsreglene, foreslås nye avgiftregler som vil påføre bransjen ytterligere administrative kostnader Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning bør det derfor ikke innføres justeringsregler for fast eiendom før det har gått enda noen år fra merverdiavgiftsreformens ikrafttredelse Særlig gjelder dette når Finansdepartementet selv legger til grunn at arbeidsgruppens forslag er provenynøytralt

I revidert nasjonalbudsjett for 2003 varslet Regjeringen at den i forbindelse med å gjøre ordningen med kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner generell, også ville vurdere å åpne adgang til frivillig registrering for merverdiavgift ved utleie til kommuner og fylkeskommuner Regjeringen varslet dessuten at den ville vurdere hvorvidt det bør innføres regler om kompensasjon av merverdiavgift også for *statlige* organer og institusjoner

Kommuner og fylkeskommuner, samt statlige organer og institusjoner, utgjør en stor andel av samlet antall leietakere av fast eiendom her i landet Avgiftsforholdene relatert til leieforhold inngått med slike leietakere er derfor av stor økonomisk betydning Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning bør det derfor ikke under noen omstendighet innføres justeringsregler for fast eiendom før det er innført regler om kompensasjon av merverdiavgift for, og adgang til frivillig registrering av utleie til, kommuner, fylkeskommuner, samt statlige organer og institusjoner

Det påpekes i denne sammenheng at det i Sverige er adgang til frivillig registrering av utleie til både kommuner og fylkeskommuner, samt statlige organer og institusjoner Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning bør det innføres tilsvarende regler i Norge

I sitt høringsbrev av 30 mai 2003 antar Finansdepartementet at arbeidsgruppens forslag til nye uttaksregler, samt forslag til justeringsregler for kapitalvarer, herunder fast eiendom, ikke vil føre til økte administrative kostnader for avgiftsmyndighetene Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning er det lite trolig at denne antagelsen vil slå til i praksis Som følge av

kompleksiteten i de foreslåtte justeringsreglene for fast eiendom, er det for Livselskapenes Eiendomsforum tvert i mot vanskelig å se for seg hvordan avgiftsmyndighetene skal kunne kontrollere at disse etterlevs uten tilføring av ekstra ressurser

Dersom avgiftsmyndighetene ikke tilføres ekstra ressurser til kontroll av de foreslåtte justeringsreglene, vil det være en betydelig fare for reglene ikke vil overholdes i praksis. Dette er erfaringsmessig til fordel for mindre seriøse aktører, hvilket må anses uheldig fra et samfunnsmessig synspunkt

4. Den videre fremstilling

I punkt 5 nedenfor vil det gis et eksempel på avgiftsbehandlingen etter gjeldende avgiftsregler for et middels stort utleiebygg, hvor det leies ut lokaler til både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige leietakere. Eksemplet vil bli benyttet for å illustrere konsekvenser av arbeidsgruppens forslag til justeringsregler for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, se punkt 6 nedenfor, og for nybygg, ombygg og påbygg av fast eiendom, se punkt 7 nedenfor

Bakgrunnen for at det er tatt inn et eksempel i herværende høringsuttalelse, er at dette på en god måte anskueliggjør konsekvensene av arbeidsgruppens forslag til justeringsregler for fast eiendom

I punkt 8 vil Livselskapenes Eiendomsforum, for det tilfellet at det vil bli innført justeringsregler for fast eiendom, tillate seg å fremsette enkelte forslag til endringer i de justeringsregler for fast eiendom som er foreslått av arbeidsgruppen

Endelig vil Livselskapenes Eiendomsforum i punkt 9 påpeke ulike forhold som bør være avklart før det eventuelt blir innført justeringsregler for fast eiendom

5. Eksempel på avgiftsbehandlingen for et middels stort utleiebygg etter gjeldende avgiftsregler

I det følgende vil det gis et eksempel på avgiftsbehandlingen etter gjeldende avgiftsregler for et middels stort utleiebygg, hvor det leies ut lokaler til både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige leietakere. Som nevnt i punkt 4 ovenfor, vil eksempelet bli benyttet for å illustrere konsekvensene av arbeidsgruppens forslag til justeringsregler for henholdsvis nybygg, ombygg og påbygg av fast eiendom, og for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom

Eiendomsselskapet Utleiebygg AS driver virksomhet med utleie av fast eiendom. Selskapet leier ut til sammen 100 000 kvm fordelt på 20 eiendommer som selskapet eier rundt om i landet

Utleiebygg AS har latt oppføre et nytt bygg på seks etasjer til bruk for utleie. Bygget er på totalt 6 000 kvm

Hver etasje i bygget kan være leiet ut til én eller flere leietakere. Det er til sammen seks leietakere i bygget, hhv leietakerene A (800 kvm, inkl andel fellesareal), B (1 500 kvm, inkl andel fellesareal), C (1000 kvm, inkl andel fellesareal), D (850 kvm, inkl andel fellesareal), E (700 kvm, inkl andel fellesareal) og F (1150 kvm, inkl andel fellesareal)

A, som er et IT-selskap, skal drive såkalt kombinert virksomhet i de leide lokalene, dvs at selskapet skal drive virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftslovens område. B, C og D skal drive fullt ut avgiftspliktig virksomhet, mens E og F ikke skal drive avgiftspliktig virksomhet overhodet i bygget

Siden ikke alle leietakerene i bygget skal drive avgiftspliktig virksomhet, er Utleiebygg AS bare frivillig registrert for utleie av deler av bygget. I tråd med dette har Utleiebygg AS bare rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på oppføringskostnadene, jf forskrift nr 18 til merverdiavgiftsloven om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven.

Leietaker A skal som nevnt i en og samme etasje drive både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. A vil benytte 70% av arealene utelukkende i sin avgiftspliktige virksomhet med omsetning av IT-tjenester. Kursrommet i etasjen, som utgjør 30% av As areal, benyttes på den annen side utelukkende til As virksomhet med omsetning av undervisningstjenester som er unntatt fra avgiftsplikt.

A vil endelig disponere tre kontorer hvor det utføres administrative funksjoner knyttet til både den avgiftspliktige- og den ikke-avgiftspliktige virksomheten.

Utleiebygg AS er frivillig registrert for utleien av de arealene hvor A utelukkende driver avgiftspliktig virksomhet, og for arealene hvor det utføres administrative funksjoner knyttet til både den avgiftspliktige- og den ikke-avgiftspliktige virksomheten. Utleiebygg AS oppkrever følgelig merverdiavgift på de deler av husleien som må anses som vederlag for disse lokalene.

Det er i bygget fire ulike typer av såkalte "fellesarealer", dvs arealer som to eller flere av leietakerene har rett til å benytte i fellesskap.

Ett fellesareal er grøntarealene utenfor bygget, som kan benyttes av samtlige leietakere.

Et annet fellesareal er resepsjonsområdet, som benyttes av samtlige leietakere i bygget, med unntak for leietaker A som har egen inngang.

Kantinen er et tredje fellesareal. Dette arealet kan benyttes av samtlige leietakere, med unntak for den avgiftspliktige leietakeren C og den ikke-avgiftspliktige leietakeren E.

Det siste fellesarealet er et møterom på toppen av bygget, som bare de avgiftspliktige leietakerene A og D, samt den ikke-avgiftspliktige leietakeren E, har rett til å benytte.

I forbindelse med oppføringen av bygget er det utarbeidet fire forskjellige fordelingsnøkler til bruk for fradragsføringen av inngående merverdiavgift for hvert av de fire fellesarealene, dvs én fordelingsnøkkel for grøntarealene utenfor bygget, én for resepsjonsområdet, én for kantinen og endelig én fordelingsnøkkel for møterommet på toppen av bygget.

At det har vært nødvendig å utarbeide ulike fordelingsnøkler for hvert av de fire ulike fellesarealene, skyldes at andelen av avgiftspliktig bruk er forskjellig for de forskjellige fellesarealene.

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning illustrerer eksemplet ovenfor at den avgiftsmessige behandlingen av utleiebygg allerede etter dagens regler er svært komplisert. Det påpekes i denne sammenheng at eksemplet ovenfor bare tar for seg avgiftsbehandlingen i ett av utleieselskapets totalt 20 utleiebygg.

6. Konsekvenser av arbeidsgruppens forslag til justeringsregler for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom

I arbeidsgruppens forslag til ny § 26 b-2 er det foreslått at reparasjon og vedlikehold av fast eiendom skal anses som "kapitalvare", dvs at det vil kunne oppstå en justeringsforpliktelse, når slike utgifter i løpet av et regnskapsår overstiger 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning bør det *ikke* innføres justeringsregler overhodet for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom. Slike regler er heller ikke innført i Sverige

Det mest tungtveiende argumentet i denne sammenheng er at justeringsregler for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom vil føre til urimelig tyngende administrative byrder for større eiendomsselskaper

Slike regler vil føre til at større eiendomsbesittere vil måtte opprette et utall hjelpekonti for å være i stand til å overholde lovens krav. I tillegg vil det ved *enhver* endring i bruken av noen av byggene som leies ut av det enkelte utleieselskap, måtte vurderes om bruksendringen utløser plikt til å justere fradragført inngående avgift, og eventuelt med hvor mye

At justeringsforpliktelser for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom vil føre til urimelig tyngende administrative byrder for større eiendomsselskaper, kan illustreres ved et eksempel som bygger på eksempelet i punkt 5 ovenfor

I År 1 etter ferdigstillelse foretar Utleiebygg AS utvendige reparasjoner og vedlikehold på bygget for kr 80 000. I tillegg foretas det reparasjoner og vedlikehold i kantinen for kr 60 000, samt hos leietakerene A (kr 20 000), C (kr 40 000) og E (kr 10 000)

Samlet sett ble det således utført reparasjons- og vedlikeholdsarbeider for kr 210 000 i År 1, hvilket fører til at Utleiebygg AS i År 1 anskaffet en "kapitalvare" som vil kunne være gjenstand for justering, jf forslaget § 26 b-2 til § 26 b-4

I År 2 foretas det vedlikehold av grøntarealet, dvs Fellesareal 1, for kr 80 000, samt reparasjoner og vedlikehold av resepsjonsområdet for kr 60 000, og av møterommet i 8. etasje. I tillegg foretas det reparasjoner og vedlikehold hos leietakerene A (kr 20 000), C (kr 40 000) og E (kr 10 000)

Samlet sett ble det således utført reparasjons- og vedlikeholdsarbeider for kr 210 000 i År 2, hvilket fører til at Utleiebygg AS også i År 2 anskaffet en "kapitalvare" som vil kunne være gjenstand for justering

I År 3 foretar Utleiebygg AS utvendige reparasjoner og vedlikehold på bygget for kr 120 000. I tillegg foretas det vedlikehold av grøntarealet for kr 90 000, samt hos leietaker G som fra 1. januar År 3 overtok lokalene som tidligere ble leiet ut til B (kr 20 000), leietaker C (kr 40 000) og leietaker F (kr 10 000)

Samlet sett ble det således utført reparasjons- og vedlikeholdsarbeider for kr 280 000 i År 3, hvilket fører til at Utleiebygg AS også i År 3 anskaffet en "kapitalvare" som vil kunne være gjenstand for justering

I År 4 foretas det vedlikehold av grøntarealet for kr 80 000, reparasjon og vedlikehold av resepsjonsområdet for kr 60 000 og av kantinen for kr 30 000. I tillegg foretas det reparasjoner og vedlikehold hos leietakerene A (kr 20 000), D (kr 40 000) og F (kr 10 000)

Samlet sett ble det således utført reparasjons- og vedlikeholdsarbeider for kr 240 000 i År 4, hvilket fører til at Utleiebygg AS også i År 4 anskaffet en "kapitalvare" som vil kunne være gjenstand for justering

I År 5 foretas det vedlikehold av grøntarealet for kr 80 000, utvendig vedlikehold og reparasjon for kr 60 000, reparasjon og vedlikehold av kantinen for kr 30 000, samt reparasjoner og vedlikehold hos leietakerene G (kr 40 000), C (kr 30 000), D (kr 30 000) og F (kr 20 000)

Samlet sett ble det således utført reparasjons- og vedlikeholdsarbeider for kr 290 000 i År 5, hvilket fører til at Utleiebygg AS også i År 5 anskaffet en "kapitalvare" som vil kunne være gjenstand for justering

Siden det etter dette ble utført reparasjons- og vedlikeholdsarbeider for over kr 200 000, merverdiavgift ikke medregnet i henholdsvis År 1, År 2, År 3, År 4 og År 5, anskaffet Utleiebygg AS i samtlige av disse årene "kapitalvarer" som i utgangspunktet er gjenstand for justering dersom det finner sted bruksendringer i bygget

Siden Utleiebygg AS i samtlige år anskaffet "kapitalvarer" som kan bli gjenstand for justering dersom det finner sted bruksendringer i bygget, vil selskapet i samtlige år måtte registrere alle reparasjons- og vedlikeholdsarbeider i sitt regnskapssystem. Alle kostnadene må allokere til en bestemt del av bygget. Dette vil være nødvendig for at man for eksempel skal kunne vurdere hvorvidt en bruksendring som finner sted i År 4 medfører justeringsforpliktelser for de investeringer som er foretatt i hvert av årene 1, 2 og 3

I desember i År 2 flytter den avgiftspliktige leietakeren B ut, og erstattes med den ikke-avgiftspliktige leietakeren G. G, hvis leiekontrakt trer i kraft 1 januar År 3, har rett til å benytte grøntarealene, men ikke de to andre fellesarealene som B hadde rett til å benytte

Med virkning fra 1 januar År 4 endrer A bruken av lokalene gjennom at de leide lokalene utelukkende benyttes til unnatt kursvirksomhet

Begge de to begivenhetene som er beskrevet umiddelbart ovenfor reiser spørsmål om det har funnet sted slike bruksendringer at det oppstår plikt for Utleiebygg AS til å justere inngående merverdiavgift som er fradragført fra og med År 1 til og med År 5, og eventuelt med hvilke beløp

Som det fremgår av punkt 4 ovenfor, hadde leietakeren B - i tillegg til de arealer som var til eksklusiv bruk for denne - også adgang til å benytte grøntarealene utenfor bygget, resepsjonsområdet, samt kantinen. B hadde derimot ikke adgang til å benytte møterommet på toppen av bygget. Som det også fremgår av punkt 4 ovenfor, leietaker B, inklusive andel fellesareal, 25% av byggets samlede areal

At den avgiftspliktige leietakeren B med virkning fra 1 januar År 3 erstattes med den ikke-avgiftspliktige leietakeren G, fører til at det foreligger en "endring" i bruken av den faste eiendommen etter § 26 b-3 nr 1 i arbeidsgruppens utkast til justeringsregler. Utleiebygg AS må som følge av dette vurdere om det foreligger plikt for selskapet til å justere fradragført inngående avgift for År 1 og År 2

Siden det i År 1 ble utført reparasjons- og vedlikeholdsarbeider i og på utleiebygget for over kr 200 000, merverdiavgift ikke medregnet, foreligger det som utgangspunkt plikt for Utleiebygg AS til å justere den inngående avgiften som ble fradragført i År 1. Dette gjelder

likevel bare dersom bruksendringen fører til en reduksjon i fradragprosenten for bygget for År 1 på mer enn ti prosentpoeng, jf § 26 b-4 tredje ledd annet punktum 1 i arbeidsgruppens forslag

Det forutsettes for den videre redegjørelse at begge bruksendringene som finner sted i bygget, fører til en reduksjon i fradragprosenten for bygget for År 1 på mer enn ti prosentpoeng

Siden bruksendringen fører til en reduksjon i fradragprosenten for bygget for År 1 på mer enn ti prosentpoeng, må Utleiebygg AS for År 3 justere for 1/5 av den inngående avgiften på vedlikehold og reparasjoner foretatt i År 1 for arealer som B hadde eksklusiv bruksrett til. På tilsvarende måte må Utleiebygg AS for År 4 og År 5 justere for 1/5 av den inngående avgiften på vedlikehold og reparasjoner foretatt i År 1 for arealer som B hadde eksklusiv bruksrett til.

Siden bruksendringen fører til en reduksjon i fradragprosenten for bygget for År 1 på mer enn ti prosentpoeng, oppstår det også spørsmål om plikt for Utleiebygg AS til å justere inngående avgift som ble fradragført i År 1 for de forholdsmessige andeler av de ulike fellesarealer som B hadde rett til å benytte, og eventuelt med hvilke beløp.

Siden den ikke-avgiftspliktige leietakeren G – på samme måte som B hadde det – har rett til å benytte grøntarealene, foreligger det en bruksendring for dette arealet som utløser plikt for Utleiebygg AS til i År 4 og År 5 å justere for 1/5 av den inngående avgiften på vedlikehold og reparasjoner av Bs forholdsmessige andel av grøntarealene som ble foretatt i År 1.

Siden den avgiftspliktige B fra og med År 3 ikke vil benytte resepsjonsområdet eller kantinen, foreligger det også for disse arealene en bruksendring ved at den forholdsmessige andelen av disse fellesarealene som leies ut til ikke-avgiftspliktige leietakere (henholdsvis G og F), øker.

Som følge av dette må Utleiebygg AS i År 4, År 5 og i År 6 også justere for 1/5 av den inngående avgiften på vedlikehold og reparasjoner i År 1 av Bs forholdsmessige andel av resepsjonsområdet og kantinen.

Når Utleiebygg AS har foretatt vurderinger av om det foreligger justeringsplikt for inngående merverdiavgift som ble fradragført i År 1, blir det neste spørsmålet om bruksendringen fører til plikt til justering av inngående merverdiavgift fradragført i År 2, henholdsvis for de arealer som B hadde eksklusiv bruksrett til og til de forholdsmessige andeler av de ulike fellesarealer som B hadde bruksrett til. Dette er ikke gitt, da det kan tenkes at bruksendringen som fant sted i År 3 berører fradragretten for kostnadene som påløp i År 2 i mindre utstrekning enn den berører kostnadene som påløp i År 1.

Forutsatt at bruksendringen i År 3 medfører en justeringsforpliktelse for kostnadene som ble pådratt i År 2, vil Utleiebygg AS for År 3, År 4, År 5 og År 6 være pliktig å justere for 1/5 av den inngående avgiften på vedlikehold og reparasjoner av de arealer som B hadde eksklusiv bruksrett til, og for 1/5 av den inngående avgiften på reparasjon og vedlikehold av Bs forholdsmessige andel av de ulike fellesarealene.

Når så leietaker A med virkning fra 1. januar År 4 endrer bruken av lokalene gjennom at de leide lokalene utelukkende vil benyttes til unntatt kursvirksomhet, må Utleiebygg AS vurdere om også denne bruksendringen fører til plikt til å justere inngående merverdiavgift som er fradragført i År 1, År 2 og År 3.

Utleiebygg AS har ved bruk av sine ulike hjelpekonti som er opprettet utelukkende av hensyn til justeringsreglene allerede funnet ut at det i henholdsvis År 1 og i År 2 samlet sett ble utført reparasjons- og vedlikeholdsholdsarbeider på og i bygget for minst kr 200 000, merverdiavgift ikke medregnet. Selskapet har også funnet ut at bruksendringen som fant sted i År 3 alene førte til

at fradragsretten for bygget ble redusert med mer enn 10%. Som følge av dette vil også bruksendringen som finner sted i År 4 nødvendigvis måtte utløse plikt for Utleiebygg AS til å justere den inngående avgiften som ble fradragsført i disse to årene for arealer som A hadde eksklusiv bruksrett til, og for de forholdsmessige andeler av de ulike fellesarealer som A hadde rett til å benytte

Dette innebærer således at Utleiebygg AS både i År 4 og i År 5 vil måtte korrigere 1/5 av den inngående avgiften på kostnader pådratt i År 1 og År 2 for arealer som A hadde eksklusiv bruksrett til, og 1/5 av den inngående avgiften på kostnader for de forholdsmessige andeler av de ulike fellesarealer som A hadde rett til å benytte

Som et resultat av bruksendringen som finner sted i År 4, må Utleiebygg AS dessuten vurdere om det derfor foreligger plikt for Utleiebygg AS til å justere også inngående avgift som ble fradragsført i År 3- dels for arealer som A hadde eksklusiv bruksrett til, og dels for de forholdsmessige andeler av de ulike fellesarealer som A hadde rett til å benytte. Denne vurderingen må foretas uavhengig av tilsvarende vurderinger for År 1 og År 2. Dette skyldes at betydningen av bruksendringen som fant sted i År 3, dvs at den avgiftspliktige leietakeren B ble erstattet med den ikke-avgiftspliktige leietakeren G, ikke skal medregnes ved vurderingen av om As bruksendring i År 4 fører til at fradragsretten i bygget ble redusert med minst 10%.

Eksempelet ovenfor illustrerer at Utleiebygg AS på tross av at det dreier seg om et middels stort utleiebygg, vil pådra seg betydelige administrative kostnader dersom det innføres justeringsregler for vedlikehold og reparasjon av fast eiendom. Det påpekes i denne sammenheng at det aktuelle bygget, som nevnt i punkt 5 ovenfor, er et middels stort utleiebygg. Videre er leietakersammensetningen i bygget, og bruken av bygget forholdsvís ukomplisert siden det ikke finnes særlig mange ulike fellesarealer, og siden det i relativt liten grad finner sted bruksendringer i bygget.

Eksemplet illustrerer således etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning at de administrative kostnadene ved utleie av bygg med mer kompleks leietakersammensetning, og hvor det oftere inntreffer bruksendringer, vil bli urimelig store. At de administrative byrdene ved en eventuell innføring av justeringsforpliktelser for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom vil være urimelig tyngende for eiendomsselskaper, blir enn klarere når en tenker på at utleieren i eksemplet ovenfor *i tillegg har 19 andre eiendommer*, hver med ulike leietakersammensetninger, hvor justeringsreglene må overholdes.

De administrative kostnadene for eiendomsbesitterne *samlet sett*, må i lys av ovennevnte antas å ville bli formidable.

I arbeidsgruppens forslag til ny § 26 b-2 er det riktignok foreslått at reparasjon og vedlikehold av fast eiendom skal anses som "kapitalvare", og dermed gjenstand for justering, først når utgiftene til dette overstiger 200 000 kroner i løpet av et regnskapsår, merverdiavgift ikke medregnet.

Gjennom denne 200 000-kroners grensen tas det *tilsynelatende* et stykke på vei tatt hensyn til at de administrative byrdene for eiendomsselskaper vil kunne bli urimelig store sett i forhold til gevinsten ved å innføre de foreslåtte reglene. At 200 000-kroners grensen bare *tilsynelatende* tar hensyn til at de administrative byrdene for eiendomsselskaper vil kunne bli urimelig store, skyldes at en utleier av bygg av en viss størrelse aldri med sikkerhet kan vite om det i det aktuelle år vil bli foretatt reparasjons- og vedlikeholdsarbeider til en verdi som overstiger kr 200 000. Eksempelvis kan en utleier av en fast eiendom ha budsjettet med at kostnadene ved reparasjon og vedlikehold av et utleiebygg i løpet av År X skal beløpe seg til kr 150 000. Som følge av en vannlekkasje i slutten av november År X, blir det nødvendig å utføre reparasjonsarbeider som fører til at samlede reparasjons- og vedlikeholdskostnader i År X beløper seg til kr 250 000.

Eksemplet ovenfor viser at utleiere av bygg av en viss størrelse – for å være sikre at de vil kunne tilfredsstillende lovens krav dersom de foreslåtte reglene blir innført – vil måtte opprette hjelpekonti for alle utleiebygg hvor det *kan tenkes* at 200 000-kroners grensen vil bli nådd

Etter § 26 b-4 tredje ledd annet punktum i arbeidsgruppens forslag til justeringsregler er det en forutsetning for plikten til å justere at bruksendringen fører til en reduksjon av fradragsretten med mer enn ti prosentpoeng ("10%-regelen") Også denne bestemmelsen tar tilsynelatende et stykke på vei hensyn til at de administrative byrdene for de næringsdrivende ikke bør bli urimelig store sett i forhold til gevinsten ved å innføre de foreslåtte reglene

På samme måte som 200 000-kroners grensen bare tilsynelatende virker forenkling, tar også bestemmelsen i § 26 b-4 tredje ledd annet punktum bare tilsynelatende hensyn til at de administrative byrdene for eiendomsselskaper vil kunne bli urimelig store sett i forhold til gevinsten ved å innføre de foreslåtte reglene Dette skyldes at 10%-regelen forutsetter at utleiere av fast eiendom under enhver omstendighet må foreta en beregning for å finne ut om de aktuelle bruksendringene fører til en reduksjon av fradragsretten med mer enn ti prosentpoeng eller ikke

7. Konsekvenser av arbeidsgruppens forslag til justeringsregler for nybygg, ombygg og påbygg av fast eiendom

I arbeidsgruppens forslag til ny § 26 b-2 er det foreslått at fast eiendom, herunder om- eller påbygginger, skal anses som "kapitalvarer" som er gjenstand for justeringsplikt ved bruksendringer Det er ikke satt noen nedre grense for hvor store nybygg, ombygg eller påbygg det må være tale om før det oppstår justeringsplikt ved bruksendringer, dvs at *ethvert* nybygg, ombygg eller påbygg utløser plikt til justeringer ved bruksendringer, uansett investeringsens størrelse

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning bør det *ikke* innføres justeringsregler overhodet for fast eiendom Det mest tungtveiende argumentet i denne sammenheng er at justeringsregler for fast eiendom vil føre til urimelig tyngende administrative byrder for utleiere av fast eiendom

De administrative forpliktelsene dersom det innføres justeringsregler for *nybygg, ombygg, påbygg* uavhengig av investeringsens størrelse, vil langt på vei være like tyngende for som de administrative forpliktelsene for disse dersom det innføres justeringsregler for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom Det vises derfor i det vesentlige til eksemplet i punkt 6 ovenfor for en illustrasjon av hvilke forpliktelser det reelt sett er tale om å pålegge selskaper som driver virksomhet med utleie av fast eiendom

Det er riktig nok grunn til å anta at antallet justeringer som må foretas ved eventuelle bruksendringer som utgangspunkt blir færre ved nybygg, ombygg eller påbygg, enn hva som er tilfellet ved reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, siden antall tilfeller av nybygg, ombygg eller påbygg forutsetningsvis er lavere enn antall reparasjoner og vedlikehold av fast eiendom Det er imidlertid grunn til å anta at denne forskjellen i praksis langt på vei vil oppveies ved at det er foreslått en justeringsperiode på 10 år for nybygg, ombygg eller påbygg, mens det bare er foreslått en justeringsperiode på 5 år for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom

8. Forslag til endringer i justeringsreglene for fast eiendom

8.1 Ikke justeringsforpliktelser for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom overhodet

For det tilfellet at det skulle bli innført et system med justeringsregler for fast eiendom, bør det etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning likevel ikke under noen omstendighet innføres justeringsforpliktelser for *reparasjon og vedlikehold* av fast eiendom. Dette er begrunnet i at gevinstene ved å innføre slike regler må antas å være helt ubetydelige sett i forhold til de betydelige administrative kostnadene det er tale om å pålegge utleierye av fast eiendom. Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning vil det dessuten i praksis så å si være umulig for avgiftsmyndighetene å kontrollere at justeringsreglene for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom overholdes.

Innføring av justeringsregler for reparasjon og vedlikehold vil som følge av ovennevnte etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning være samfunnsøkonomisk uheldig.

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning bør det derfor i høyden være tale om å innføre justeringsregler for nybygg, ombygg og påbygg, det vil si at det *bare* vil oppstå justeringsforpliktelser i situasjoner hvor det foreligger verdøkninger. Regler etter et slikt mønster vil dessuten føre til at det blir samsvar mellom justeringsreglene i avgiftsretten og reglene om aktiveringsplikt etter inntektsskattereglene, hvilket vil innebære en betydelig forenkling sammenlignet med arbeidsgruppens forslag.

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning bør imidlertid *ikke enhver* verdøkning føre til plikt til justering. I likhet med hva som er tilfelle i Sverige bør det derimot innføres en nedre grense for hvilke verdøkninger som skal føre til justeringsplikt, eksempelvis slik at bare verdøkninger hvor avgiftsbeløpet utgjør minst kr 200 000 skal være gjenstand for justeringsplikt.

8.2 Økning av den nedre grensen for når det oppstår justeringsforpliktelser for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom

I arbeidsgruppens forslag til ny § 26 b-2 er det foreslått at reparasjon og vedlikehold av fast eiendom skal anses som "kapitalvare" når slike utgifter i løpet av et regnskapsår overstiger kr 200 000, merverdiavgift ikke medregnet. Den nedre grensen som således er foreslått av arbeidsgruppen innebærer at justering skal skje for avgiftsbeløp *helt ned til kr 960*.

Hensyntatt de betydelige administrative kostnadene det vil innebære for større eiendomsbesittere dersom det innføres justeringsregler for vedlikehold og reparasjon av fast eiendom, fremstår en nedre grense som innebærer plikt til å foreta justeringer av avgiftsbeløp helt ned til kr 960, som alt for lav.

For det tilfellet at det vil bli innført justeringsregler, er Livselskapenes Eiendomsforum derfor av den oppfatning at den nedre grensen for når det oppstår justeringsforpliktelser for reparasjon og vedlikehold *må økes betydelig*. Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning bør reparasjon og vedlikehold av fast eiendom således ikke anses som "kapitalvare" før kostnader til dette overstiger kr 2 000 000 i løpet av et regnskapsår, merverdiavgift ikke medregnet.

Dersom den nedre grensen for når det oppstår justeringsforpliktelser for reparasjon og vedlikehold økes til kr 2 000 000 i løpet av et regnskapsår, vil dette ha som en positiv konsekvens at det vil være *et betydelig lavere antall* bygg eller anlegg hvor eiendomsbesittere vil være tvunget til å opprette hjelpekonti som følge av at det *kan tenkes* at 200 000-kroners grensen vil bli nådd, jf eksemplet i punkt 6 ovenfor.

En nedre grense på kr 2 000 000 i løpet av et regnskapsår vil på den annen side likevel innebære plikt til å foreta justeringer av avgiftsbeløp helt ned til kr 4 800. Sett i lys av de betydelige administrative kostnadene dette vil innebære, kan det spørres om selv dette avgiftsbeløpet fra et samfunnsøkonomisk perspektiv kan forsvare de betydelige byrder som eiendomsbesittere pålegges dersom det innføres justeringsregler for vedlikehold og reparasjon av fast eiendom.

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning vil justeringsregler basert på samlede utgifter til reparasjons- og vedlikeholdsarbeider *pr bygg*, i praksis føre til at slike arbeider alltid vil føre til justeringsforpliktelser for utleierye av større bygg. Dette vil gjelde selv om det bare skulle foretas mindre, helt ordinære vedlikeholdsarbeider på slike bygg.

Slik Livselskapenes Eiendomsforum ser det, er det imidlertid ingen grunn til at utleierye av bygg av noen størrelse skal være underlagt et strengere avgiftsregime enn utleierye som for eksempel driver virksomhet med utleie av flere, men *mindre*, utleiebygg. For å motvirke den urimelige forskjellsbehandlingen av utleierye av større bygg som ligger i dette, bør det etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning derfor vurderes å innføre regler hvoretter det eksempelvis *bare* foreligger plikt til justering ved bruksendringer dersom kostnadene ved reparasjons- og vedlikeholdsarbeidene beløper seg til minst kr 200 pr kvm pr år.

8.3 Reduksjon av justeringsperioden for reparasjon og vedlikehold til 3 år?

For det tilfellet at det vil bli innført justeringsregler for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom, er Livselskapenes Eiendomsforum under enhver omstendighet av den oppfatning at justeringsperioden for reparasjon og vedlikehold av fast eiendom bør reduseres til 3 år.

Også dette vil kunne bidra til å redusere de betydelige administrative kostnadene det vil innebære for større eiendomsbesittere dersom det innføres justeringsregler for vedlikehold og reparasjon av fast eiendom.

8.4 Innføring av en nedre grense for når det oppstår justeringsforpliktelser for nybygg, ombygg og påbygg?

I arbeidsgruppens forslag er det ikke satt noen nedre grense for når nybygg, ombygg eller påbygg skal omfattes av justeringsreglene.

For det tilfellet at det vil bli innført justeringsregler for fast eiendom, er Livselskapenes Eiendomsforum av den oppfatning at det bør settes *en nedre grense* for i hvilke tilfeller nybygg, ombygg eller påbygg skal omfattes av justeringsreglene, f.eks. ved at det ikke oppstår justeringsforpliktelser før verdien av nybygg, ombygg eller påbygg overstiger kr 1 000 000, merverdiavgift ikke medregnet. Begrunnelsen for dette er at de betydelige administrative byrdene det ville innebære for eiendomsbesittere dersom *ethvert tilfelle* av nybygg, ombygg eller påbygg – uansett størrelse – skulle omfattes av justeringsreglene, vanskelig kan forsvares ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv.

8.5 Reduksjon av justeringsperioden for nybygg, ombygg og påbygg fra 10 til 5 år

For det tilfellet at det vil bli innført justeringsregler for fast eiendom, er Livselskapenes Eiendomsforum under enhver omstendighet av den oppfatning at justeringsperioden for nybygg, ombygg eller påbygg av fast eiendom bør reduseres til 5 år.

Også dette vil kunne bidra til å redusere de betydelige administrative kostnadene de foreslåtte justeringsreglene vil innebære for større eiendomsbesittere.

9. Forhold som bør være avklart før det eventuelt blir innført justeringsregler for fast eiendom

9.1 Lovbestemmelser om unnlatt tilbakeføring

På side 60 i arbeidsgruppens rapport gis det uttrykk for at det antas at det i enkelte tilfeller vil være urimelig dersom det vil måtte foretas en justering, og at det bør vurderes om tilsvarende bestemmelser skal innføres i tilknytning til en justeringsordning. Arbeidsgruppen viser i denne forbindelse til at tidligere fradragført inngående merverdiavgift vedrørende bygg eller anlegg etter gjeldende avgiftsregler kan unnlates tilbakeført dersom bruksendringen skyldes årsaker den avgiftspliktige ikke har hatt herredømme over, eller en tilbakeføring vil virke særlig urimelig, jf merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd annet punktum og forskrift nr 72 til merverdiavgiftsloven.

Livselskapens Eiendomsforum er enig med arbeidsgruppen i at det i enkelte tilfeller vil være urimelig dersom det vil måtte foreta en justering. Livselskapens Eiendomsforum kan heller ikke se at det skulle være noen mindre grunn til at det inntas bestemmelser om unnlatt tilbakeføring dersom det innføres justeringsregler for fast eiendom enn hva tilfeller er i dag- snarere tvert i mot dersom det innføres justeringsregler etter mønster av

Etter Livselskapens Eiendomsforum sin oppfatning bør det derfor, dersom det innføres justeringsregler for fast eiendom, tas inn bestemmelser om unnlatt tilbakeføring etter mønster av gjeldende avgiftslovgivning.

9.2 Overgangsbestemmelser

Etter Livselskapens Eiendomsforum sin oppfatning bør det i forbindelse med en eventuell innføring av justeringsregler for fast eiendom, fastsettes overgangsregler som medfører at det ikke oppstår vesentlige konkurransevridninger til ulempe for utleiere av bygg og anlegg som allerede er oppført, sett i forhold til utleiere av bygg og anlegg som oppføres etter at justeringsordningen innføres. Etter Livselskapens Eiendomsforum sin oppfatning bør det derfor fra og med det tidspunkt justeringsordningen innføres, gis rett til oppjustering av fradragført inngående merverdiavgift også for bygg og anlegg som allerede er oppført, forutsatt at oppføringen fant sted mindre enn 10 år før vedtakelsen av justeringsreglene.

Etter Livselskapens Eiendomsforum sin oppfatning er det er dessuten viktig at justeringsreglene utformes slik at utleiere som blir frivillig registrert for nye utleieforhold fordi det gis utvidet registreringsadgangen som følge av utvidelser av merverdiavgiftslovens område mv, gis adgang til å fradragføre inngående avgift på oppføringskostnader mv i tråd med justeringsreglene.

Det vises i denne sammenheng til at Regjeringen har varslet man vurderer å innføre merverdiavgift på persontransporttjenester, noe som vil åpne adgang for frivillig registrering for utleie til flyselskaper, busselskaper mv. Dette vil føre til at utleiere av fast eiendom vil kunne la seg frivillig registrere for utleie av bygg og anlegg til slike virksomheter.

Regjeringen har også varslet at det vil bli innført en rett til generell merverdiavgiftskompensasjon for kommuner og fylkeskommuner fra 2004, og at man i denne forbindelse vurderer å åpne for adgang til frivillig registrering for utleie av bygg og anlegg til kommuner og fylkeskommuner. Det er dessuten varslet at det fra år 2006 vurderes innført regler som vil føre til at også statlige organer og institusjoner mv, skal kompenseres for merverdiavgift. Det antas at man i denne forbindelse - på samme måte som i kompensasjonsordningen for kommuner og fylkeskommuner - også vil vurdere å åpne for adgang til frivillig registrering for utleie av bygg og anlegg til statlige organer og institusjoner mv.

At utleiery som blir frivillig registrert for nye utleieforhold som følge av utvidelser av merverdiavgiftslovens område mv , gis adgang til å fradragsføre inngående avgift på oppføringskostnader mv i tråd med justeringsreglene, bør også gjelde også for bygg som er oppført før justeringsreglene trer i kraft I motsatt fall vil det oppstå en utilsiktet - og uheldig - konkurransevridning, som følge av at utleiery som i fremtiden oppfører bygg for utleie til personbefordringsvirksomheter, kommuner og statlige organer og institusjoner mv , vil ha langt lavere oppføringskostnader enn utleiery av bygg som allerede er oppført Dette vil igjen medføre at utleiery av nye bygg vil kunne tilby slike leietakere langt lavere leiepriser enn utleiery av noe eldre bygg Det vises i denne sammenheng til at det er et uttalt formål med justeringsreglene at disse skal motvirke konkurransevridninger

9.3 Etterfølgende fradragsrett for driftsmidler som er anskaffet til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet, men som senere tas i bruk i en avgiftspliktig del av virksomheten

I sin rapport gir arbeidsgruppen uttrykk for at justeringsbestemmelsene bør omfatte alle kapitalvarer som anskaffes til bruk i en næringsvirksomhet, også anskaffelser til bruk i virksomhet utenfor loven Ifølge arbeidsgruppen innebærer dette at et driftsmiddel som er anskaffet til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet som senere tas i bruk i en avgiftspliktig del av virksomheten, vil kunne oppnå en etterfølgende fradragsrett gjennom justeringsreglene

Hensyntatt at det er en sentral begrunnelse for forslaget om å innføre justeringsregler at slike regler skal medvirke til at merverdiavgiftsberegningen gjenspeiler de reelle forhold, er Livselskapenes Eiendomsforum enig med arbeidsgruppen i at det gjennom justeringsreglene også bør kunne oppnås etterfølgende fradragsrett for driftsmidler som er anskaffet til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet, men som senere tas i bruk i en avgiftspliktig del av virksomheten,

9.4 Hva innebærer det at bruken av en kapitalvare "endres"?

Etter § 26 b-3 i arbeidsgruppens lovutkast skal justering skje om bruken av en kapitalvare "endres" etter anskaffelsen eller fremstillingen Det er imidlertid ikke gitt noen forklaring om hvilke omstendigheter som representerer en "endring" i relasjon til de foreslåtte justeringsreglene

Etter Livselskapenes Eiendomsforum sin oppfatning innebærer dette en unødvendig rettsuvisshet knyttet til et begrep som vil være helt sentralt dersom det innføres justeringsregler for kapitalvarer, herunder for fast eiendom På denne bakgrunn, og dessuten av hensyn til å gjøre avgiftsreglene mer tilgjengelige for brukerne, anbefaler Livselskapenes Eiendomsforum at det inntas bestemmelser om hvilke omstendigheter som representerer en bruksendring av fast eiendom, f eks etter mønster etter någjeldende merverdiavgiftslov § 21 tredje ledd første punktum

Med vennlig hilsen

Livselskapenes Eiendomsforum

for *Torbild Frøyland*

cc Sparebank1 Gruppen
Storebrand
Gjensidige NOR
Nordea
KLP
Vital
Aberdeen Property Investors Norway AS