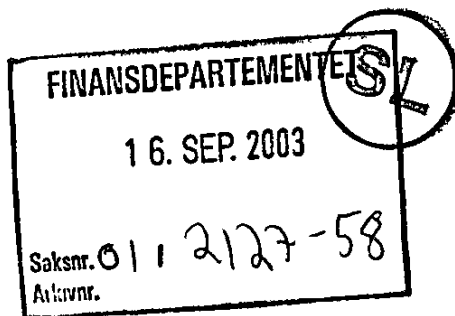


Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo



Oslo, 15 september 2003

Vår ref  
CAD

Deres ref

Ansvarlig advokat  
Trond Ingebrigtsen

## HØRINGSUTTALELSE: ENDRINGER I UTTAKSBESTEMMELSENE - INNFØRING AV JUSTERINGSREGLER

Vi viser til departementets høringsbrev av 30 mai 2003 *Forslag fra en arbeidsgruppe til endringer av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven*

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers DA har flere klienter innen eiendomsbransjen som berøres av arbeidsgruppens forslag, og i særlig grad innføring av justeringsregler. Vi står ikke på departementets høringsliste, men vi tillater oss likevel å komme med noen kommentarer til forslagene.

Våre bemerkninger vil være direkte knyttet til forslaget sine konsekvenser for selskaper som driver virksomhet med oppføring og/eller utleie av fast eiendom.

### Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen foreslår å innføre en plikt til justering i en 10-årsperiode ved overdragelse av fast eiendom, herunder ombygginger og påbygginger. I tillegg foreslår arbeidsgruppen justeringsplikt i en 5-årsperiode for reparasjoner og vedlikehold på fast eiendom som overstiger 200 000 kroner.

### Praktiske og administrative konsekvenser

Ved innføring av justeringsreglene økes den næringsdrivendes krav til dokumentasjon i forhold til hva som gjelder i dag etter forskrift nr 117 (frivillig registrering), merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd og forskrift nr 72 (tilbakeføring av avgift ved bruksendring).

**Advokatfirmaet**  
PricewaterhouseCoopers DA  
Karenslyst alle 12  
N-0245 Oslo  
Telefon (+47) 23 16 00 00  
Telefaks (+47) 23 16 03 00  
Org nr 975 961 281  
advokatfirmaet pwc@no.pwc.com

**Partnere**  
Ulf Werner Andersen (H)  
Morten Beck  
Leif Drillestad  
Knut Ekern  
Torben Foss  
J Christian Grevstad  
Pål Hasner  
Anders V Heieren  
Hans Olav Hennes  
Tor H Langfeldt  
Hans Olav Rostveit (H)  
Svein T Sønning

H= møterett for Høyesterett

**Faste advokater**  
Ragnar Bredvold  
Peter Rogge Elieson  
Ann Kristin Emblem  
Tor Olaf Espeland  
Aleksander Grydeland  
Stenar Hareide  
Tove Ihle-Hansen  
Trond Ingebrigtsen  
Tone M W Lystrup  
Elin Malt  
Thor Mathusen  
Eva E Skancke  
Yngvar Engelstad Solheim  
Per Helge Stoveland  
Morten Weidemann Thorstensen  
Kåre Aasen Tveit  
Arne Vrålstad  
Knut-Teje Winther-Sørensen

### Medlemmer av DNA

**Semor skatterådgivere**  
Wenche Torp Andresen  
Erland Nørstebo  
Tore Østebrod  
Lars H Aasen

Oslo Bergen Trondheim  
Kristiansand Stavanger

Tilknyttet **LANDWELL**  
internasjonale advokatnettverk

Forslaget innebærer at eier/utleier av fast eiendom i justeringsperioden på hhv 10 og 5 år til enhver tid må ha oversikt over bruken av arealene. I tillegg må eier/leietaker ha nøyaktig kontroll med alle arbeider som utføres.

For næringsdrivende som leier ut et stort antall bygg vil justeringsreglene utvilsomt medføre en økt arbeidsbelastning. Dette kompliseres ytterligere ved hyppig bytte av eier og/eller leietaker.

Det oppstår dermed spørsmål om hvordan de næringsdrivende skal klare å tilfredsstille kravene til oversikt og dokumentasjon som justeringsreglene medfører. Vil f.eks. dagens regnskapssystemer være egnet til å oppbevare all nødvendig informasjon? Og vil det være mulig å holde en fullstendig oversikt over arealene til enhver tid?

Ved et bokettersyn vil den næringsdrivende selv ha ansvaret for å begrunne avgiftsbehandlingen, og det synes derfor vanskelig å kunne legge fram tilstrekkelig dokumentasjon for de vurderinger den næringsdrivende har lagt til grunn i sitt avgiftsoppgjør.

Vi vil nedenfor illustrere denne problemstillingen med flere eksempler.

## **Beløpsgrensen for vedlikehold av fast eiendom**

200 000 kroner vil for mange næringsdrivende være et beskjedent beløp når det gjelder reparasjoner og vedlikehold av bygg og anlegg. I realiteten vil derfor enhver reparasjon eller ethvert vedlikeholdsarbeid kunne komme inn under justeringsreglene. Dette innebærer etter vår oppfatning at det reelt sett ikke vil kunne utføres reparasjons- og vedlikeholdsarbeider som faller utenfor justeringsreglene.

Vi mener derfor at ved innføring av nye regler om justeringsplikt for reparasjoner og vedlikehold på fast eiendom må beløpsgrensen heves betraktelig.

## **Utleie gjennom flere ledd**

Ved utleie gjennom flere ledd vil det oppstå spørsmål om hvem som er ansvarlig for justeringen. Det er ikke uvanlig at et bygg leies ut gjennom flere ledd og med hyppig bytte av leietakere.

Vi bemerker i denne forbindelse at det også er stilt strenge krav til dokumentasjon i forskrift nr 117 § 6. Ved innføring av justeringsregler vil den næringsdrivendes plikt til oppdatering og dokumentasjon øke, og det er etter vår mening derfor viktig at det gis en anvisning på hvordan den praktiske justeringen skal gjennomføres i disse tilfellene.

## *Eksempel*

Firmaet X leier ut et bygg til både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige leietakere. Leietaker Y framleier arealer til firmaet Z som er avgiftspliktig. Leietaker A framleier arealer til leietakerene B, C og D. B og C er avgiftspliktig, mens D driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. Etter hvert byttes leietaker B ut med leietaker E som ikke er avgiftspliktig.

Dette eksemplet illustrerer at det kreves klare retningslinjer for hvordan justering skal skje ved utleie gjennom flere ledd. Hvert ledd i utleiekjeden må vite hvordan justeringen skal gjennomføres i praksis. Ved hyppig bytte av leietakere vil situasjonen lett kunne bli uoversiktlig for det enkelte utleieledd, og det er derfor viktig at justeringsforpliktelsen og dokumentasjonskravene er praktisk gjennomførbare for den enkelte næringsdrivende.

## **Eierskifte**

I følge forslag til ny § 26b-3 skal det foretas justering når:

*"3 Fast eiendom overdras. Justering kan unnlates i det omfang kjøper overtar justeringsforpliktelsen."*

I kommentarene til bestemmelsen (jf rapportens pkt 9.2) skal justering skje uavhengig av om eiendommen selges, uttas eller overlates til ny eier uten vederlag.

## *Eksempel 1*

Firmaet X oppfører et bygg som skal leies ut til avgiftspliktige leietakere og fradragfører all inngående avgift på oppføringskostnadene. Etter 5 år selger X bygget til firmaet Y med de samme leietakerene. Et par år etter salget byttes en avgiftspliktig leietaker ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker. Bytte av leietaker vil i dette tilfellet medføre at Y må fordele inngående avgift.

Vi forstår bestemmelsen i ny § 26b-3 nr 3 slik at X i dette tilfellet ikke skal justere inngående avgift fordi kjøperen Y på kjøpstidspunktet hadde rett til fradrag for inngående avgift i samme grad som X. I dette tilfellet vil Y overta justeringsforpliktelsen, og det er Y som må foreta en justering når avgiftspliktig leietaker byttes ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker.

## *Eksempel 2*

Faktum er likt som i eksempel 1, men kjøperen Y bytter ut to av de avgiftspliktige leietakerene med ikke-avgiftspliktige leietakere på kjøpstidspunktet. Dette innebærer at Y har en mindre fradragrett enn selgeren X.

(3)

I følge forslag til ny § 26b-3 nr 3 må selger X i dette tilfelle foreta en delvis justering

*Våre kommentarer*

Eksempel 1 og 2 illustrerer at selger må ha oversikt over kjøperens leieforhold på salgstidspunktet. Dette medfører økte dokumentasjonskrav og selger vil være prisgitt den informasjon som kjøperen oppgir.

Dersom nye justeringsregler innføres bør det derfor gis klare retningslinjer på hvordan justering skal gjennomføres ved skifte av eier.

**Justeringsperiodens lengde**

En justeringsperiode på 10 år for overdragelse, herunder ombygginger/påbygginger synes å være for lang. Som vi har illustrert ovenfor vil det kunne skje hyppige endringer i eie- og leieforhold i løpet av flere år, og det vil derfor medføre et betydelig merarbeid for de næringsdrivende å bli pålagt dokumentasjonskrav og justeringsplikt i en 10-års periode.

Vi mener derfor at justeringsperioden ikke bør settes lengre enn 3 år, i samsvar med dagens ordning når det gjelder bruksendring.

**Oppsummering**

Vi anmoder departementet å ta våre kommentarer i betraktning da arbeidsgruppens forslag er av stor betydning for flere av våre klienter.

Med vennlig hilsen  
Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers DA

Cecilie Aa Dyrnes  
advokatfullmektig

Trond Ingebrigtson  
advokat