

Avskrivbare bygg og faste tekniske installasjoner:

Utskillelse i egen saldogruppe

For å gjøre det mer lønnsomt å investere i nye og mer energieffektive løsninger ved utskiftning av tekniske installasjoner, er teknisk utstyr f.o.m. 2009 skilt ut i en egen saldo med 10 prosent avskrivning. Regelendringen har dessverre stikk motsatt resultat da rehabiliteringer nå har blitt langt dyrere etter skatt enn tidligere.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Petter Dragvold
Ernst & Young TAX

Faste tekniske installasjoner i avskrivbare bygg ble inntil 1. januar 2009 avskrevet sammen med bygget, og med en sats på to prosent for forretningsbygg og fire prosent for øvrige bygg. F.o.m. inntektsåret 2009 er teknisk utstyr skilt ut i en egen saldo med 10 prosent avskrivning, jf. skatteloven § 14–41 første ledd bokstav j og 14–43 første ledd bokstav j.

Jeg vil i denne artikkelen innledningsvis kommentere begrunnelsen for og de økonomiske konsekvensene av regelendringen. Videre vil jeg se nærmere på innholdet og rekkevidden av den nye bestemmelsen, herunder grensesnittet mellom kostnader knyttet til selve bygningskroppen og de tekniske installasjonene, og hvilke praktiske utfordringer regelendringen medfører. Deretter vil forslaget til nye overgangsregler bli gjennomgått og kommentert. Avslutningsvis vil jeg drøfte om regelendringen får konsekvenser for hvilke investeringer som omfattes av justeringsreglene i merverdiavgiftsloven.

Begrunnelsen for å innføre det nye saldosystemet

Formålet med å skille ut de tekniske installasjonene i egen saldo er å gjøre det mer lønnsomt å investere i nye og mer energieffektive løsninger ved utskiftning

av tekniske installasjoner i en rehabiliteringssituasjon, altså en miljømessig begrunnelse. I den forbindelse kan det vises til Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) hvor det bl.a. heter:

«Gjeldende avskrivningsregler for bygg gir sterke incentiver til å investere i gammel teknologi ved utskiftning av faste tekniske installasjoner i bygg i stedet for i mer energieffektive løsninger. Det skyldes at reinvesteringer i tekniske installasjoner som ikke innebærer en standardheving (gammel teknologi), kan utgiftsføres direkte, men energieffektive løsninger, som ofte innebærer en standardheving, vil måtte aktiveres og avskrives med 2 eller 4 prosent.

For å fjerne dagens skattefavourisering av gammel teknologi på bekostning av mer energieffektiv teknologi, foreslår departementet å skille ut faste tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg som egen saldogruppe med avskrivningssats på 10 prosent. Regjeringen ønsker på denne måten å fjerne incentiver i dagens regler til å velge gammel teknologi. Det blir dermed mer lønnsomt å investere i nye og mer energieffektive løsninger ved utskiftning av faste tekniske installasjoner».

Regelendringen har dessverre stikk motsatt effekt da rehabiliteringer nå har blitt langt dyrere etter skatt enn tidligere. Grunnen er at Finansdepartementet i sin begrunnelse synes å bygge på et byggfaglig vedlikeholdsbegrep, som er langt snevrere enn det skattemessige vedlikeholdsbegrepet.

Det skattemessige vedlikeholdsbegrepet inneholder et standardforbedringskrite-

rium. Det vil si at en tidligere alltid kunne foreta en utskiftning av tekniske anlegg uten aktiveringsplikt så lenge det nye anlegget hadde samme relative standard som det gamle. I den forbindelse kan det nevnes at en gjennomgående rehabilitering med utskiftning av de tekniske installasjonene skjer ca. hvert 20 år. I den perioden har det normalt skjedd en utvikling vedrørende de tekniske installasjonene, og det er ikke lenger mulig å få tak i det gamle utstyret da det er gått ut av produksjon. Noe av det tekniske utstyret er ikke å oppdrive nettopp grunnet miljøkrav. Det medfører at utskiftingene i all hovedsak gir direkte fradragsrett, noe som er langt mer lønnsomt enn å aktivere investeringen for avskrivning. Se i denne forbindelse også Ole Gjems-Onstad «Norsk Bedriftsskatterett» (2008) s. 126 og Jan Syversen i Revisjon og Regnskap 1996 s. 128. Byggfaglig defineres enhver standardheving som oppgradering og ikke som vedlikehold.

For ordens skyld kan det være på sin plass med en orientering om hvor utskiftning av de tekniske anleggene kan innebære en aktiveringspliktig standardheving. Konvertering fra elektrisk oppvarming til vannbåren varme tilknyttet fjernvarmeanlegg vil i utgangspunktet innebære en standardheving. Imidlertid foreligger det normalt konverteringsplikt hvor det er tilgang til fjernvarme, slik at skattereglene ikke påvirker valget. Videre er det innført nye regler som innebærer at elektrisk oppvarming kun kan utgjøre 60 % av oppvarmingen, og at resten av bygningen må oppvarmes ved andre oppvarmingskilder, for eksempel varmepumpe, noe som vil medføre en merkostnad i forhold til ren

elektrisk oppvarming. Et annet tilfelle hvor det normalt vil foreligge en aktiveeringsplikt, gjelder utskiftning av ventilasjonsanlegg grunnet dagens (uforholdsmessige) store krav til utskiftning av luft. Det kan vanskelig hevdes at økt energiforbruk grunnet økt luftmengde er miljøvennlig ut fra et energisynspunkt.

Det er derfor ikke korrekt når det hevdes at de gamle avskrivningsreglene står i veien for standardforbedringer ut fra for eksempel miljøhensyn eller teknisk utvikling.

Videre er miljøtiltak og universell utforming ved søknadspliktige tiltak ikke hovedsakelig knyttet til de tekniske anleggene, men gjelder investeringer i selve bygningskroppen. I og med at myndighetene er villige til å bruke skattereglene for å realisere energipotensialet i eksisterende bygninger, burde de helt klart øke avskrivningssatsene på selve bygningskroppen, som er for lave. Det kan ikke være omtvistet at nye miljøkrav og teknisk utvikling medfører at bygningsmassen raskere blir utidsmessig enn tidligere. Videre bygger forrige evaluering av avskrivningssatsene på byggefaglige forutsetninger som både er for snevre og ikke tilstrekkelig relevante.

Ifølge Ot.prp. nr. 24 (2008–2009) utgjør energibruken i bygningsmassen noe over 80 TWh pr. år. I den forbindelse kan det nevnes at utbygd vannkraft i Norge utgjør ca. 121,8 TWh. Det er derfor ikke omtvistet at en reduksjon av energiforbruket i eksisterende bygg vil være et stort miljøtiltak i klimamessig sammenheng. Det er videre i de eksisterende byggene energipotensialet ligger. Det er derfor svært uheldig at dagens skatteregler ikke innebærer et økonomisk incentiv til raskere konvertering til miljøvennlige bygg, heller tvert i mot. En annen uheldig miljømessig effekt er at det nye saldossystemet vil gjøre det mer lønnsomt å omgå søknadsplikten for å slippe de skjerpede energikrav som gjelder for søknadspliktige tiltak etter teknisk forskrift. I tillegg utløser søknadsplikten krav til universell utforming. Det er ikke alt for komplisert å gjennomføre rehabiliteringen på en måte slik at søknadsplikten ikke utløses, og at en utskiftning av de tekniske anleggene ikke anses som en nyanskaffelse i skattemessig forstand. En slik omgåelse vil helt klart fremstå som en samfunnsmessig illojal tilpasning, men samtidig være fullstendig lovlig.

Det er klart at de nye avskrivningssatsene gir en mer korrekt avskrivningssats for tekniske anlegg og vil være gunstig for nybygg. Nybygg utgjør imidlertid bare ca. 1,5 % av det som investeres i byggebransjen. For gamle bygg vil imidlertid utskiftning av tekniske installasjoner nå måtte aktiviseres og avskrives med 10 prosent fremfor direkte utgiftsføring etter det gamle systemet.

Noen av de uheldige konsekvensene av regelendringen kunne imidlertid vært reparert gjennom overgangsegene. Overgangsreglene inneholder imidlertid ingen slike tiltak.

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

Skatteloven § 14–41 første ledd bokstav j

Innledning

Skatteloven § 14–41 første ledd bokstav j er en samlesaldo for tekniske installasjoner og det skal opprettes en saldo for hvert bygg. Bestemmelsen lyder:

«j) faste tekniske installasjoner i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektriske anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende. Departementet kan gi forskrift om avgrensning av faste tekniske installasjoner».

Tekniske installasjoner i bygninger

Endringen i avskrivningsreglene gjelder kun faste tekniske installasjoner i bygninger. Det vil for det første si at bestemmelsen omfatter tekniske installasjoner som frem til nå er blitt ansett som en del av bygningens tilbehør, dvs. tekniske installasjoner som følger bygningen etter vanlig handel og vandel.

Ved at bokstav j kun omfatter tekniske installasjoner som er integrert i bygg, for eksempel forretningsbygg og hotell, medfører det at bestemmelsen ikke omfatter

tekniske installasjoner som er selvstendige anlegg eller installasjoner som er integrert i anlegg. Dette fremgår også direkte av forarbeidene.

I forarbeidene brukes betegnelsen næringsbygg, se ovennevnte sitat fra Ot.prp. nr. 1. Det kan derfor reises spørsmål om det må skje en innskrenkende fortolkning av begrepet bygning i bokstav j. Som kjent er ikke saldossystemet begrenset til driftsmidler i næring, men gjelder generelt for driftsmidler som brukes i inntektsskapende aktivitet. På bakgrunn av lovens ordlyd og forarbeidene forøvrig er det naturlig å legge til grunn at bokstav j gjelder tekniske installasjoner i alle bygninger som omfattes av saldossystemets bokstav h og i.

Videre er det naturlig å legge til grunn at regelendringen ikke får skattemessig betydning for bygninger som anses som driftsmidler, men som ikke omfattes av saldossystemet. Bokstav j gjelder kun tekniske installasjoner i bygg som faller inn under saldogruppe h og i. Det foreligger ikke holdepunkter for å hevde at definisjonen om hva som skal anses som et formuesobjekt etter bokstav h, i og j, skal smitte over på skatteloven for øvrig. Dette ville også stride mot lovens formål, som er å realisere energieffektive løsninger.

Hva er et teknisk anlegg og når foreligger en utskiftning?

Tidligere ble bygg og anlegg ansett som et driftsmiddel (enkeltsaldo). Det innebar at en utskiftning av et teknisk anlegg ikke var en nyanskaffelse, men et vedlikehold/en påkostning av bygningen. Ved å skille ut de tekniske anleggene i en samlesaldo innebærer ikke dette kun en høyere avskrivningssats på de tekniske installasjonene, men også at hvert teknisk anlegg anses som ett selvstendig driftsmiddel. Det medfører at det må skje en grensedragnings mellom de ulike tekniske anleggene. Dette kan få betydning for om vi har å gjøre med en rehabilitering eller utskiftning av et teknisk anlegg. En rehabilitering medfører at anlegget ikke er realisert, dvs. at det vil foreligge fradragsrett for vedlikeholdskostnadene. Er det snakk om en ren utskiftning, foreligger det full aktiveeringsplikt.

Oppregningen i bokstav j er kun ment som en eksemplifisering av hva som menes med et teknisk anlegg, men gir likevel en tilstrekkelig veiledning for hva som skal regnes som ett anlegg. Andre

anlegg kan være ventilasjonsanlegg, kjøle- anlegg, brannanlegg, tele- og dataanlegg mv. Det er ikke rom for å dekomponere det enkelte anlegg. Det innebærer for eksempel at det elektriske anlegget omfatter hovedfordelingen, underfordelinger, føringsveier, kabler til både belysning og virksomhet, fast belyningsutstyr, stikk- kontakter, panelovner osv. Veiledning om hva som anses som et selvstendig teknisk anlegg, finner man også i NS 3420. Grensedragningen bør i utgangspunktet ikke by på særlige problemer.

Grensen mellom en rehabilitering av et teknisk anlegg og en aktiveringspliktig utskiftning er et område det antagelig vil bli rettet særskilt fokus på. Gjennomføres det en gjennomgående totalrehabilitering, vil det normalt være økonomisk uhensiktsmessig å beholde deler av de tekniske anleggene. Men i og med at regelendringen innebærer en stor merkostnad etter skatt, må en likevel regne med at det etter skatt kan være lønnsomt å beholde så mye av de tekniske anleggene at det ikke blir snakk om en utskiftning. Hvor omfattende vedlikeholdsarbeidene må være før det kan bli spørsmål om å se kostnaden som anskaffelsesutgift for et nytt objekt er uklart. Rt. 1999 s. 1303 (Utv. 1999 s. 1400 *Christensen*) kan gi en viss veiledning. For ordens skyld kan det bemerkes at dommen, hvor Høyesterett la til grunn at en rehabilitering var så omfattende at vi hadde å gjøre med et nybygg, er kritisert i teorien da den anses for å være for strengt til ugunst for skattyter.

Det må også forventes at vi vil se en dreining mot at bygningskroppen og de tekniske anleggene rehabiliteres over et lengre tidsrom for å unngå både miljøkrav, krav til universell utforming og skattemessig aktivering.

Grensedragningen mellom bygningskroppen og tekniske installasjoner

I og med at de tekniske anleggene i avskrivbare bygg nå anses som egne formuesobjekter, kan dette gi incentiver til å søke større deler av byggekostnadene allokert til installasjonene.

Også tidligere har vi måttet skille mellom kostnader til selve bygget og installasjonene. Det har sin årsak i at kostnader til ordinære bygningsmessige hjelpearbeider ved rehabilitering av et teknisk anlegg skal allokere til anlegget. Videre er vedlikeholdsarbeidene blitt tilordnet en andel av

felleskostnadene, f.eks. kostnader til rigg og drift. Det fremgår direkte av forarbeidene at andel av slike felleskostnader må anses som en del av anskaffelseskost vedrørende en teknisk installasjon. Det samme må gjelde for ordinære bygningsmessige hjelpearbeider.

Når det gjelder den nærmere avgrensningen, er det av interesse å se hva forarbeidene sier om avgrensningen mot produksjonsmaskiner, hvor det bl.a. heter:

«Produksjonsmaskiner skal føres på saldo gruppe d, selv om de er fast installert. Bygningsmessige arbeider som har funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner på nye og bestående bygg, som for eksempel spesielle rørpropplegg, spesielle elektriske anlegg, avskjermingsutstyr etc. samt spesielle fundamenter og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget for produksjonsmaskineriet, skal anses være gjort i forbindelse med monteringen av produksjonsmaskinene, og avskrives sammen med maskinene.»

Det er ikke noen grunn for at skillet mellom selve bygningskroppen og tekniske anlegg skal være noe annerledes enn skille mellom bygningskroppen og maskiner, for så vidt gjelder slike spesielle bygningsmessige arbeider. Dette synes også forarbeidene å legge til grunn. Også monteringen av tekniske installasjoner kan kreve spesielle bygningsmessige tiltak og bør kunne allokere til saldogruppen for tekniske installasjoner.

For ordens skyld kan det bemerkes at eldre praksis la til grunn at spesielle fundamenter og forsterkninger skulle henføres til bygget hvor bygget var nyoppført, men til produksjonsmaskinene hvor bygget var eldre. Det har derfor med tiden skjedd en liberalisering til gunst for skattyter på dette punktet.

Overdragelse av bygg

Ved overdragelse av bygg må både selger og kjøper allokere vederlaget for bygningen til riktig saldogruppe, dvs. til saldo for bygningskropp og faste tekniske installasjoner etter komponentenes virkelige verdi. For selger vil det innebære at den del av vederlaget som ikke tas direkte til inntekt vedrørende bygningskroppen, blir overført til gevinst- og tapskonto. For så vidt gjelder de tekniske anleggene, skal den delen av vederlaget som ikke direkte inntektsføres, nedskrives på saldo, og vil normalt medføre en tom negativ eller positiv saldo.

Utfordringen vil her være å få fastsatt en separat verdi på selve bygningskroppen og de tekniske anleggene. I den forbindelse kan det for det første bemerkes at det frem til nå ikke har vært fastsatt separat salgsverdi verken på bygningskroppen eller de tekniske installasjonene. Videre er det ikke vanlig med en ordinær (bygningsmessig) takst ved realisasjon av eiendommer som er gjenstand for saldoavskrivning. Her skjer det som oftest en verddivurdering basert på en ren avkastningsmodell. Undertegnede er kjent med at det arbeides med å få på plass takseringsregler, noe som i stor utstrekning vil fjerne de usikkerhetsmomentene som er knyttet til den skjønsmessige fordelingen.

Når taksten på selve bygningen skal fordeles på bygningskropp og de ulike tekniske installasjonene, må dette i utgangspunktet skje etter objektive kriterier. Det innebærer at den ikke vil ta hensyn til hva kjøper vil gjøre med de tekniske installasjonene eller bygningskroppen. Hvis eiendommen blir ervervet for rehabilitering, er det lite naturlig at verdien av de tekniske installasjonene som rives skal allokere til tomt. En slik omfordeling må være betinget av at vi i realiteten har å gjøre med et tomtesalg.

For ordens skyld kan det presiseres at sjablonregelen i overgangsbestemmelsen ikke får anvendelse for bygninger ervervet etter 31.12.2008. Dette fremgår også direkte av forskriften. Overgangsbestemmelsen har ikke til formål å finne frem til den faktiske verdi på de tekniske anleggene, men gjenværende saldoverdi på eksisterende og eventuelt tidligere installasjoner.

Overgangsbestemmelsen

I forbindelse med splitting av saldogruppen for eksisterende bygninger er det fastsatt overgangsregler for å finne saldoverdien på de tekniske installasjonene.

I høringsutkastet ble det foreslått en fordeling etter faktisk kostpris for bygninger som ikke er eldre enn ti år. Videre ble det foreslått en sjablonmessig fordeling av saldo for bygg som er aktivert for saldo for avskrivningsformål før 1998, og for nyere bygg som har skiftet eier ved realisasjon eller annen overdragelse før 31. desember 2008. Høringsuttalelsene stilte seg gjennomgående skeptisk til en fordeling etter faktisk kostpris, og foreslo at sjablonregelen burde gjelde generelt.

SKATTE DAGENE 2010

NYTT DET SISTE ÅRET FRA

- Statsbudsjettet
- Skattedirektoratet
- Finansdepartementet
- Domstolene

HYPPIG STILTE SPØRSMÅL

- Aktuelle problemstillinger fra medlemmer i DnR

TILLEGGSSKATT

- Ny lovgivning for 2010
- Tilleggs skatt, straff og reaksjoner
- Revisors forhold
- Skatteunndragelsesutvalget

EIENDOM OG SKATT

- Næringsbegrepet og organisering
- Grensen påkostning og vedlikehold
- Ny saldogruppe «tekniske installasjoner»
- Ny verdsettelse ved formuesbeskatningen

EARN-OUT

- Kapitalinntekt eller personinntekt?
- Ny rettspraksis

TID OG STED

- 5. jan. **FREDRIKSTAD**,
Quality Hotel
- 5. jan. **BODØ**,
Radisson Blue
Hotel
- 6. jan. **ALTA**,
Rica Hotel
- 6. jan. **HARSTAD**,
Grand Nordic Hotel
- 7. jan. **OSLO**,
Thon Conference
Vika Atrium
- 12. jan. **OSLO**,
Thon Conference
Vika Atrium
- 13. jan. **HAUGESUND**,
Rica Maritim Hotel
- 13. jan. **MOLDE**,
Quality Hotel
Alexandra
- 14. jan. **STAVANGER**,
Clarion Hotel
- 14. jan. **ÅLESUND**,
Radisson Blue
Hotel
- 19. jan. **TRONDHEIM**,
Rica Nidelven Hotel
- 19. jan. **BERGEN**,
Radisson Blue
Hotel Norge
- 20. jan. **OSLO**,
Thon Conference
Vika Atrium
- 21. jan. **SANDEFJORD**,
Rica Park Hotel
- 21. jan. **STAVANGER**,
Stavanger Forum
- 22. jan. **HAMAR**,
Scandic Hotel
- 22. jan. **KRISTIANSAND**,
Radisson Blue
Caledonien Hotel

Meld deg på i dag!

FORELESERE

Advokat Trond-Erik Andersen, Simonsen Advokatfirma DA
Advokat Harald F. Strandenæs, Advokatfirmaet Strandenæs
Rådgiver skatt Børge Busvold, Den norske Revisorforening
Rådgiver skatt Trine Husaas, Den norske Revisorforening
Advokat Tom Larsen, Den norske Revisorforening

revisorforeningen • no

Finansdepartementet har tatt hensyn til dette og har i fsfin. § 14-41-1 annet ledd fastsatt at for bygninger ervervet før 31. desember 2008 skal 40 prosent av saldoverdien pr. 31. desember henføres til saldo for bygningens faste tekniske installasjoner.

Dersom de tekniske installasjonene er ubetydelige, skal fordelingen skje på samme måte som for bygninger ervervet etter 31. desember 2008. Dette strider mot grunnprinsippet i norsk skatterett om at en ved fastsettelse av anskaffelseskost skal ta utgangspunkt i historisk kost, men løsningen er antagelig valgt av praktiske årsaker.

Rehabiliteringer som strekker seg over årsskiftet 2008/2009

Det er en del rehabiliteringer som er påbegynt før 1. januar 2009, men som ikke blir ferdigstilt før etter 31. desember 2008. Her skal vi drøfte to problemstillinger som kan forventes å oppstå i den forbindelse.

En situasjon som normalt oppstår, er at arbeidene ved utskiftning av tekniske installasjoner løper over begge inntektsårene. I et slikt tilfelle må utgangspunktet være at de arbeidene som er levert før årsskiftet følger reglene som gjelder for inntektsåret 2008. Løpende levering gir normalt en ubetinget plikt til å betale for arbeidene. Betalingsforpliktelsen oppstår ikke først når hele anlegget er installert. Normalt skjer det da også en løpende betaling på bakgrunn av den faktiske fremdrift ved utskiftning av det enkelte anlegget.

Ifølge fsfin. § 14-41-2 annet ledd bortfaller retten til utskilling av 40 prosent saldoverdi dersom bygningens tekniske installasjoner må anses ubetydelig. Ordlyden synes å ta utgangspunkt i det fysiske omfang. Hvis bygningen er under rehabilitering, kan det tenkes at de opprinnelige installasjonene er revet før 1. januar 2009, men ikke erstattet med nye installasjoner før etter 31. desember 2008. Det må anses rimelig klart at skattyter også i disse tilfellene har krav på å få anvende 40 prosent-sjablonen. I den anledning kan det bemerkes at de tidligere tekniske anleggene fortsatt utgjør en betydelig andel av bygningssaldoen pr. 31. desember. Det unntaket i utgangspunktet må være ment å ramme, må være de tilfellene hvor installasjonen er fysisk ubetydelig og hvor de tekniske anleggene utgjør en ubetydelig del av saldoverdiene pr. 31.

desember. En interessant problemstilling som kan oppstå grunnet forskriftens ordlyd, er hvor tidligere tekniske anlegg utgjør en betydelig del av saldoverdien, men er fjernet, og verken er blitt eller er ment å bli erstattet med nye anlegg.

Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven

Et interessant spørsmål er om endringer i saldoreglene påvirker hvilke kostnader som omfattes av justeringsreglene i merverdiavgiftsloven §§ 26 b-e.

Justeringsbestemmelsene for fast eiendom innebærer i hovedtrekk at fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader ved byggetiltak skal justeres opp og ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og den avgiftspliktige virksomheten endres i justeringsperioden. Det enkelte byggetiltak, og dermed kapitalvarebegrepet, kan omfatte flere bygg eller deler av bygg. Når det gjelder hvilke kostnader som omfattes av justeringsbestemmelsene, har man valgt å avgrense mot kostnader til drift og vedlikehold/repasasjon av fast eiendom, slik at bare inngående merverdiavgift på kostnader ved ny-, på- eller ombygging av fast eiendom er en del av kapitalvarebegrepet. Videre fremgår det av Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52 at grensen mot vedlikeholdstiltak etter justeringsreglene skulle vurderes etter de samme kriterier «som ved vurderingen av tiltaket regnes som vedlikehold eller påkostning i forhold til avskrivningsreglene i skatteretten».



JUSTERINGSREGLENE: Et interessant spørsmål er om endringer i saldoreglene påvirker hvilke kostnader som omfattes av justeringsreglene, se mval. §§ 26 b-e.

Den skattemessige grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning bygger på generelle skattemessige kriterier, og har det samme innhold uavhengig av om driftsmidlet er avskrivbart eller ikke. Saldoreglene kan imidlertid ha betydning for hva som skattemessig anses som et selvstendig objekt. Vi snakker da om grensedragningen mellom vedlikehold/påkostning på den ene side og nyanskaffelse på den annen side. I og med at tekniske anlegg i forretningsbygg nå avskrives på egen samlesaldo, vil en utskiftning innebære en nyanskaffelse i skattemessig forstand. Når det for eksempel gjelder fritidseiendommer, som også kan være omfattet av justeringsreglene, vil en utskiftning av de tekniske anleggene fortsatt ha karakter av vedlikehold/påkostning, da bygningskroppen og de tekniske installasjonene skattemessig utgjør et objekt.

Ser vi på forarbeidene til justeringsreglene, Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52, omhandler disse innledningsvis kun grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning, og ikke grensedragningen mellom vedlikehold/påkostning og nyanskaffelse. Det uttales i den forbindelse at vedlikeholdstiltak etter merverdiavgiftsloven omfatter alle utgifter ved å bevare gjenstandens opprinnelige tilstand, og at vedlikeholdsbegrepet skal inneholde et standardforbedringskriterium. Deretter henvises det til de skattemessige vurderingskriteriene i skatteretten. Hvis en med henvisning til avskrivningsreglene har ment å si noe om grensedragningen mellom rehabilitering og nyanskaffelse, burde dette vært presentert på en mer direkte måte, og med en helt annen formulering.

Uansett virker det lite sannsynlig at lovgiver, uten å uttrykke dette direkte, har ment at innholdet av vedlikeholdsbegrepet i merverdiavgiftsloven automatisk skal påvirkes av endringer i skatteloven. Hvis lovgiver i forarbeidene har ment å si at skillet mellom vedlikehold/påkostning og nyanskaffelse skal trekkes etter de samme kriterier som i skatteretten, rekker ikke dette lenger enn til hvorledes innholdet av skattereglene var på tidspunktet for uttalen, dvs. at de tekniske anleggene og bygningskroppen utgjør et samlet objekt.

Jeg heller derfor til det standpunkt at etableringen av egen saldo for tekniske anlegg ikke påvirker hva som skal klassifiseres som vedlikehold som faller utenfor kapitalvarebegrepet, og derfor ikke omfattes av justeringsreglene.