

Finansdepartementet 19. april 2010

Høringsnotat - formuesverdsetting av ikke-utleid næringseiendom

1. BAKGRUNN

Stortinget har vedtatt en ny verdsettingsmetode for ikke-utleid næringseiendom med virkning fra og med inntektsåret 2010, jf. lov 11. desember 2009 nr. 123 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven). Metoden innebærer at ikke-utleid næringseiendom skal verdsettes på grunnlag av en beregnet kvadratmeterleie som differensieres med hensyn til geografisk beliggenhet, areal og eiendomstype.

Kvadratmeterleien beregnes med utgangspunkt i informasjon om utleieinntekter, eiendomstype, areal og beliggenhet som skattemyndighetene mottar gjennom innrapportering og beregning av formuesverdi på utleid næringseiendom.

Grunnlaget for beregning av formuesskatt på ikke-utleid næringseiendom tar utgangspunkt i eiendommens areal multiplisert med en beregnet kvadratmeterleie for denne eiendomstypen. Formuesverdi settes til 40 prosent av beregnet utleieverdi.

Fastsatt formuesverdi skal imidlertid settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 60 prosent av næringseiendommens dokumenterte omsetningsverdi (sikkerhetsventil), jf. skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum.

Den nye verdsettingsmetoden medfører blant annet at formuesverdi av ikke-utleid næringseiendom i større grad vil samsvare med formuesverdien av tilsvarende næringseiendom som leies ut.

Hovedtrekkene ved den nye verdsettingsmetoden for ikke-utleid næringseiendom er omtalt i Prop. 1 L (2009-2010) Skatte- og avgiftsopplegget

2010 mv. – lovendringer kapittel 4, jf. Innst. 4 L (2009-2020) kapittel 4 og Prop. 1 S (2009-2010) punkt 2.3.5.

Skatteloven inneholder særlige regler om verdsetting av jordbrukseiendom, skog og kraftverk. Slik eiendom verdsettes ikke som næringseiendom etter skatteloven § 4-10 fjerde ledd, jf. FSFIN § 4-10-2 første ledd.

Høringsforslagene berører ikke formuesverdsetting av jordbrukseiendom, skog og kraftverk.

I kapittel 2 i dette høringsnotatet beskriver departementet nærmere forslag til sjablonfastsatte kvadratmeterleier til bruk ved verdsetting av ikke-utleid næringseiendom.

Verdsetting av ikke-utleid næringseiendom i utlandet og enkelte spørsmål knyttet til klassifisering av næringseiendom og endring av bruk blir omtalt i kapittel 3 og 4.

Forslag til forskriftsbestemmelser med enkelte merknader er inntatt i kapittel 5. Forslaget bygger på dagens regler om formuesverdsetting av utleid næringseiendom, jf. forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) §§ 4-10-2 flg. Som varslet i Prop. 1 L (2009-2010) må gjeldende forskriftsregler tilpasses og bygges ut med detaljregulering av den nye metoden for ikke-utleid næringseiendom. For å vise sammenhengen i forskriftsreglene om formuesverdsetting av utleid og ikke-utleid næringseiendom, inneholder forskriftsforslaget også de reglene som ikke blir endret som følge av departementets forslag.

2. NÆRMERE OM METODEN FOR VERDSETTING AV IKKE-UTLEID NÆRINGSEIENDOM

2.1 Innledning

Statistisk sentralbyrå (SSB) har på oppdrag fra Finansdepartementet utarbeidet en modell som beregner hvordan geografisk plassering, areal og eiendomstype statistisk påvirker kvadratmeterleien for utleid næringseiendom. Datagrunnlaget for modellen tar utgangspunkt i innrapporterte opplysninger fra skjema RF-1098 om formuesverdsetting av utleid næringseiendom for inntektsåret 2008.

Departementet foreslår å benytte SSBs modell til sjablonmessig å beregne en kvadratmeterleie. Den beregnede kvadratmeterleien skal forsøke å gjenspeile det en eier av ikke-utleid næringseiendom kunne krevd i markedet dersom vedkommende hadde leid ut eiendommen. Den beregnede kvadratmeterleien vil deretter danne grunnlag for å beregne ny ligningsverdi for ikke-utleid næringseiendom.

Forskjellen mellom verdsetting av utleid og ikke-utleid næringseiendom er at kvadratmeterleien for utleid næringseiendom vil være observert, mens kvadratmeterleien for ikke-utleid næringseiendom blir stipulert/anslått på bakgrunn av observerte kvadratmeterleier for utleid næringseiendom med tilsvarende geografiske beliggenhet, eiendomstype og areal.

SSB har dokumentert sitt arbeid i rapport 16/2010.¹ De ulike modellene i denne rapporten er som nevnt basert på innrapporterte opplysninger fra skjema RF-1098 om formuesverdsetting av utleid næringseiendom for inntektsåret 2008. Når skjemaer for inntektsåret 2009 blir innrapportert og nye data behandlet, vil også modellspesifikasjonen kunne endre seg, bl.a.

¹ Rapporten finnes her: http://www.ssb.no/emner/08/02/30/rapp_201016/rapp_201016.pdf

fordi skjemaet er utformet noe annerledes for inntektsåret 2009 enn for inntektsåret 2008. Departementet ser likevel for seg at ”hovedmodell inkludert tomter” med gruppespesifikasjon 2 (tabell 4.3 i rapporten) vil sammenfalle godt med modellen som endelig vil bli anvendt for å formuesverdsette ikke-utleid næringseiendom f.o.m. 2010. Denne modellen viser god statistisk forklaringskraft, dekker alle eiendomstyper og er enkel å operasjonalisere.

Departementet vil for øvrig presisere at spesifikasjonen av modellen, herunder avgrensningen av kategoriene/variablene, er og vil bli fastsatt av SSB på bakgrunn av grundig statistisk analyse. En omgjøring av SSBs spesifikasjon bør derfor ha en særskilt god begrunnelse. Det vises til SSBs rapport for en grundig gjennomgang av hvordan modellen er utviklet, herunder begrunnelsen for hvordan modellen er spesifisert, hvilke kategorier/variabler som er benyttet, hvordan kategoriene/variablene er inndelt, hvordan dataene er behandlet mv.

Den nye metoden for formuesverdsetting av ikke-utleid næringseiendom vil i det følgende bare bli omtalt som ”sjablonmetoden”. Departementet går i avsnitt 2.2 til 2.9 mer detaljert inn i hvordan sjablonmetoden er utformet og hvordan den vil virke.

2.2 Sjablonmetodens hovedtrekk

Sjablonmetoden innebærer at ikke-utleid næringseiendom skal verdsettes på grunnlag av en beregnet kvadratmeterleie som differensieres med hensyn til geografisk beliggenhet, areal og eiendomstype. Kvadratmeterleien skal fastsettes med utgangspunkt i informasjon om utleieinntekter, eiendomstype, areal og beliggenhet mv. som skattemyndighetene mottar gjennom innrapportering og beregning av formuesverdi på utleid næringseiendom.

Departementet viser til Prop. 1 L (2009-2010) kapittel 4 for en nærmere omtale.

Datagrunnlaget i sjablonmetoden tar utgangspunkt i innrapporterte opplysninger som ligger til grunn for formuesverdsetting av utleid næringseiendom. SSB vil årlig innhente nye data fra Skattedirektoratet og oppdatere modellen. Dette gjør at ligningsverdiene av ikke-utleid næringseiendom følger utviklingen i leieprisene på næringseiendom. Det må antas at endringer i leieprisene over tid også reflekterer endringer i markedsverdiene av næringseiendom. SSB vil i samarbeid med Skattedirektoratet vurdere hvorvidt sjablonmetoden skal bygge på innrapportert eiendomsdata over flere år eller om en skal benytte årlige data. Basert på informasjonen som blir innrapportert, vil sjablonmetoden beregne en kvadratmeterleie som vil avhenge av eiendomstype, areal og geografisk sone. Beregnet utleieverdi av ikke-utleid næringseiendom vil så bli fastsatt på bakgrunn av den beregnede kvadratmeterleien, arealet, anslåtte eierkostnader og en kalkulasjonsfaktor.

Formuesverdi utgjør 40 pst. av beregnet utleieverdi. Dette er samme prosentsats som for beregning av formuesverdien av utleid næringseiendom.

2.3 Variablene i sjablonmetoden

Som varslet i Prop. nr. 1 L (2009-2010) vil følgende variabler inngå i sjablonmetoden: Geografisk sone, eiendomstype og areal. Her følger en kortfattet beskrivelse av de ulike variablene.

Geografisk sone

I tråd med SSBs modell foreslår departementet at en geografisk sone tilsvarer en samling av kommuner. Kommunene vil bli inndelt i 7 geografiske soner. Soneinndelingen baserer seg på SSBs egen inndeling av kommuner

etter sentralitetsnivå² i tillegg til at de største bykommunene blir skilt ut som egne soner. Korrigering for geografisk sone gjør at eiendommer i sentrale kommuner, spesielt i de største byene, vil bli verdsatt høyere enn eiendommer i mindre sentrale kommuner (gitt at de andre egenskapene ved eiendommene er like).

Eiendomstype

Kvadratmeterleien i sjablonmetoden vil avhenge av hva eiendommen i hovedsak benyttes til, se omtalen i punkt 3.2. I Prop. 1 L (2009-2010) er det lagt til grunn at sjablonmetoden skal bygge på en grov inndeling av eiendomstyper. Departementet foreslår at eiendomstypene inndeles i tråd med inndelingen i skjema for formuesverdsetting av utleid næringseiendom (RF-1098) for inntektsåret 2009, dvs. som følger:

- Industri
- Lager
- Butikk/kjøpesenter
- Kontor
- Verksted
- Hotell
- Eiendommer hvor tomt/grunnareal utgjør eiendommens hovedfunksjon
- Annet

Areal

Arealet vil påvirke beregnet kvadratmeterleie. Normalt er kvadratmeterleien høyere for små eiendommer enn for store (gitt at andre egenskaper ved eiendommen er like). For eiendommer hvor bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon (se punkt 3.2), vil det være bygningsarealet som er avgjørende for verdsettingen. For eiendommer hvor tomt/grunnareal

² SSBs inndeling av kommuner etter sentralitetsnivå finnes her:

<http://www3.ssb.no/stabas/CorrTabFrames.asp?ID=5908001&Language=nb>

utgjør eiendommens hovedfunksjon, vil summen av tomtearealet og bygningsarealet legges til grunn for verdsettingen.

Det eksisterer flere beregningsmetoder for beregning av areal. Forskrift 22. januar 1997 nr. 33. om krav til byggverk og produkter til byggverk (TEK) § 3-4 flg. angir eksempelvis hva som anses som bebyggt areal (BYA) og bruksareal (BRA). Etter forskriften skal BYA og BRA beregnes med utgangspunkt i *Norsk Standard 3940 Areal- og volumberegninger av bygninger*, med visse modifikasjoner. Norsk Standard 3940 gir i tillegg anvisning på en rekke andre arealberegningsmetoder, herunder bruttoareal (BTA).

Bruksareal (BRA) utgjør bruttoarealet minus arealet som opptas av yttervegger. Nærmere angivelse av BRA følger av Norsk Standard 3940 punkt 5.2.3.

Bruttoareal (BTA) utgjør bruttoareal inklusiv yttervegger (utside av utvendig kledning). Nærmere angivelse av BRA følger av Norsk Standard 3940 punkt 5.2.4.

Etter det departementet har fått opplyst benytter matrikkelen bruksareal (BRA) som metode for å angi arealet for bygninger som står oppført på matrikkelenheten. I tillegg innholder matrikkelen opplysninger om matrikkelenhetens areal (grunnareal).

Departementet foreslår at sjablonmetoden bygger på samme arealbegrep som i matrikkelen. Departementets forslag innebærer at bygningens bruksareal (BRA) skal benyttes ved innrapportering og beregning av utleieverdi av ikke-utleid næringseiendom. For eiendommer hvor grunnareal

utgjør eiendommens hovedfunksjon, skal også matrikkelenhetens registrerte areal inngå ved fastsetting av beregnet utleieverdi.

2.4 Eksempel på beregning av kvadratmeterleie

Sjablonmetoden er spesifisert for å gi størst mulig statistisk forklaringskraft, dvs. at den på bakgrunn av de innrapporterte opplysningene som ligger til grunn for formuesverdsetting av utleid næringseiendom, forsøker å finne det beste (matematiske) uttrykket for sammenhengen mellom kvadratmeterleie og eiendommens areal, type og geografiske plassering. Dette innebærer bl.a. at modellen bruker både logaritmen ($\ln$) og kvadratet av logaritmen til arealet for å regne seg fram til den endelige kvadratmeterleien.

Nedenfor gis det et eksempel på hvordan kvadratmeterleien vil bli beregnet for et kontorlokale på 500 kvadratmeter i Kristiansand med sjablonmetoden. Tallverdiene fra modellen er kun midlertidige og vil ikke nødvendigvis samsvare med de endelige tallverdiene som vil ligge til grunn for formuesverdsettingen i 2010.

- *Konstantleddet* er leddet i verdsettingen som tildeles alle næringseiendommer, og som derfor er uavhengig av eiendomstype, areal og geografisk sone. Konstantleddet er satt til 8,494.
- *Arealjusteringen* skal ta hensyn til at kvadratmeterleien faller når arealet øker. Kvadratmeterleien for et kontorlokale på 100 kvm er vanligvis høyere enn kvadratmeterleien for et kontorlokale på 1000 kvm (gitt at de andre egenskapene ved lokalet er like). Denne "arealrabatten" avtar imidlertid med arealet, noe som det tas høyde for i spesifikasjonen av modellen. Arealjusteringen tilsvarer -2,231 i dette tilfellet.
- *Eiendomstype*. Kontorlokaler er den eiendomstypen som verdsettes høyest i modellen. Dette kommer av at kontorlokaler statistisk sett er

dyrest å leie (gitt at andre egenskaper ved eiendommen holdes konstant).

I dette tilfellet gis det et tillegg på 0,341 i modellen.

- *Sonetillegg.* Det er 7 geografiske soner i modellen. Kristiansand kommune befinner seg i sone 3 og har et sonetillegg på 0,353.

Nedenfor oppsummeres eksemplet.

Konstantledd		8,494
Arealjustering		- 2,231
Eiendomstype		0,341
Sonetillegg		0,353
Sum (logaritmen til kvadratmeterleien)	=	6,957
Kvadratmeterleien ($e^{6,957}$)	=	1 050

Kvadratmeterleien anslås altså til 1 050 kroner for et kontorlokale på 500 kvm i Kristiansand kommune (se også punktene under).

2.5 Beregning av ny ligningsverdi

Når en har kommet fram til en beregnet kvadratmeterleie, foreslås det å bruke samme metode som for utleid næringseiendom for å fastsette ny ligningsverdi, dvs. at det korrigeres for eierkostnader og benyttes en kalkulasjonsrente. Ny ligningsverdi forsøker å treffe 40 pst. av anslått markedsverdi.

Standardfradrag for eierkostnader

Sjablonmetoden tar utgangspunkt i informasjon om brutto leieinntekter fra utleid næringseiendom, dvs. at standardfradraget for eierkostnader (kostnader til utvendig vedlikehold, utskiftninger av tekniske anlegg, byggforsikring, eiendomsskatt mv.) ikke er fratrukket.

Departementet foreslår at det gis et standardfradrag på 10 pst. i grunnlaget for beregning av eiendommens utleieverdi, dvs. et tilsvarende fradrag som for utleid næringseiendom. Et standardfradrag vil sjelden tilsvare skattyters faktiske kostnader, men må ses i lys av at verdsettingsmetoden skal være enkel å håndtere for skattyter og skattemyndighetene.

Faktoren 0,9 i forskriftsforslaget gir uttrykk for det sjablonmessig fastsatte standardfradraget på 10 pst.

Kalkulasjonsrenten

Kalkulasjonsrenten (kalkulasjonsfaktor) skal reflektere investorens avkastningskrav, og omtales ofte som yield i markedet for næringseiendom. Kalkulasjonsrenten for næringseiendom vil variere både med type eiendom og beliggenhet, men det er vanlig å anta at kalkulasjonsrenten over tid varierer med utviklingen i renten for statsobligasjoner med 10 års løpetid samt et rentepåslag. Dette påslaget skal ta høyde for ulike former for risiko knyttet til eiendomsmarkedet, og vil naturlig nok variere på tvers av eiendommer. Sentrale kontoreiendommer i de store byene vil normalt ha en lav kalkulasjonsrente, mens spesialiserte næringsbygg med usentral beliggenhet vil ha en høy kalkulasjonsrente. I utgangspunktet er derfor kalkulasjonsrenten unik for den enkelte eiendom.

Finansdepartementet foreslår imidlertid at det for ikke-utleid næringseiendom benyttes samme kalkulasjonsfaktor som ved verdsetting av utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-5, dvs. at kalkulasjonsfaktoren fastsettes til årsgjennomsnittet av renten for statsobligasjoner med 10 års løpetid i inntektsåret, pluss et tillegg på 5 prosentpoeng.

Kalkulasjonsfaktoren avrundes til nærmeste desimal. For 2009 gir dette en kalkulasjonsrente på 9 pst. Skattedirektoratet beregner og kunngjør kalkulasjonsfaktoren i året etter inntektsåret.

Rentepåslaget er fastsatt etter en avveining mellom enkelhet og treffsikkerhet. For noen bygg vil den fastsatte renten undervurdere markedsverdien av eiendommene, mens den vil bidra til å overvurdere verdiene av andre eiendommer.

Formel for utregning av ny ligningsverdi – et eksempel

Ny ligningsverdi for ikke-utleid næringseiendom vil beregnes på følgende måte (*kvmleie* tilsvarer beregnet årlig kvadratmeterleie gjennom sjablonmetoden):

$$\text{Ny ligningsverdi} = \frac{0,9 * (\text{kvmleie} * \text{areal})}{\text{kalkulasjonsfaktor}} * 0,4$$

Hvis vi forutsetter at kalkulasjonsfaktoren er 0,09, vil ny ligningsverdi i eksemplet ovenfor (500 kvm stort kontorlokale i Kristiansand kommune) bli

$$2,1 \text{ mill. kroner: } \frac{0,9 * (1050 * 500)}{0,09} * 0,4 = 2\,100\,000.$$

Sikkerhetsventil

I henhold til skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum skal formuesverdien settes ned dersom skattyter kan dokumentere at fastsatt formuesverdi er høyere enn 60 prosent av eiendommens omsetningsverdi (sikkerhetsventilen). Markedsverdien kan normalt dokumenteres med relevant takst eller observerbar markedsverdi, typisk salgsvederlag for eiendommen. Denne regelen er tilstrekkelig for å ta høyde for eventuelle utilsiktede utslag ved bruk av den nye sjablonmetoden.

2.6 Innrapportering

Departementets forslag innebærer at skattyter hvert inntektsår må beregne og innrapportere formuesverdi av ikke-utleid næringseiendom.

Formuesverdien vil i prinsippet variere fra år til år i takt med prisutviklingen i utleiemarkedet for næringseiendom.

For å beregne formuesverdien må skattyter kjenne den beregnede kvadratmeterleien for den aktuelle næringseiendommen. Skattedirektoratet vil derfor utarbeide en nettbasert hjelpekalkulator som beregner formuesverdi av ikke-utleid næringseiendom. Beregningen krever at skattyter fyller inn eiendomsdata i kalkulatoren (areal, eiendomstype og geografisk beliggenhet). Beregnet utleieverdi og formuesverdi mv. kan deretter føres inn i eget skjema til selvangivelsen. Det vurderes også om det kan være mulig å beregne formuesverdien direkte ved innrapportering i Altinn.

Formuesverdi for ikke-utleid næringseiendom vil ikke lenger være forhåndsutfyllt i selvangivelsen for næringsdrivende. En eventuell endring i formuesskatt som følge av de nye reglene vil heller ikke inngå i forskuddsutskrivningen for inntektsåret 2010. For å unngå restskatt for skattytere som får økt ligningsverdiene som følge av sjablonmetoden, kan skattytere anmode om endring av forskuddsutskrivningen (normalt ved økning av utskrevet forskuddsskatt). Departementet legger imidlertid til at økt bunnfradrag vedtatt i forbindelse med statsbudsjettet 2010 ikke blir innarbeidet i forskuddsutskrivningen for 2010, jf. Prop. 1 L (2009-2010) punkt 3.3.8.

Også for inntektsåret 2011 må skattyterne selv be om endring av forskuddsutskrivningen for å unngå restskatt. De som har endret forskuddsutskrivningen for inntektsåret 2010, vil trolig få dette medtatt ved forskuddsutskrivningen for inntektsåret 2011. Fra og med inntektsåret 2012 vil imidlertid ny formuesverdi av ikke-utleid næringseiendom beregnet for foregående inntektsår inngå i forskuddsutskrivningen. Formuesverdien for det

aktuelle inntektsåret må imidlertid justeres i forbindelse med innlevering av selvangivelsen.

3. ENKELTE SPØRSMÅL KNYTTET TIL KLASSIFISERING AV NÆRINGSEIENDOM, ENDRING AV BRUK MV.

3.1 Prinsipper for valg av verdsettingsmetode mv.

I utgangspunktet skal hver matrikkelenhet vurderes under ett ved formuesverdsettingen, jf. Prop. 1 L (2009-2010) punkt 4.3.2.2 og Lignings-ABC 2009/10 side 527. I ligningspraksis er det i visse tilfeller gjort unntak fra dette utgangspunktet. Blant annet kan flere matrikkelenheter behandles under ett dersom matrikkelenhetene har samme eier, er samme eiendomstype og skal behandles likt både ved fastsetting av ligningsverdi og ved inntektsligningen, se rettledningen til utfylling av RF-1098 Formuesverdsettelse av utleid næringseiendom 2009. Videre kan en matrikkelenhet etter ligningspraksis unntaksvis deles i underenheter ved formuesverdsettingen.

Næringseiendommens reelle status ved utgangen av inntektsåret avgjør hvilken verdsettingsmetode som skal benyttes for det aktuelle inntektsåret. Dette innebærer at sjablonmetoden i utgangspunktet kommer til anvendelse på næringseiendom som ikke er utleid per 31. desember i inntektsåret. Dersom eiendommen er utleid per 31. desember, skal verdsettingen bygge på eiers utleieinntekter etter gjeldende regler i FSFIN § 4-10-2 flg.

Dette utgangspunktet kommer blant annet til uttrykk i gjeldende regler om verdsetting av utleid næringseiendom: *"Ved inntektsbortfall et helt inntektsår skal siste innrapporterte utleieverdi legges til grunn etter § 4-10-3 annet ledd, forutsatt at eiendommen ikke blir benyttet av eieren i inntektsåret"*, jf. FSFIN § 4-10-7 annet ledd.

Etter innføringen av sjablonmetoden skal det i prinsippet ikke gi store utslag med hensyn til formuesberegningen hvorvidt eiendommen verdsettes som utleid næringseiendom eller som ikke-utleid næringseiendom.

Departementet foreslår derfor ingen endringer i reglene om verdsetting av utleid næringseiendom som står tom hele inntektsåret på grunn av dårlig utleiemarked el, se Prop. 1 L (2009-2010) punkt 4.3.2.3. Det innebærer at samlet utleieinntekt divideres på antall måneder næringseiendommen har vært leid ut, og multipliseres med 12 ved inntektsbortfall i en del av inntektsåret, jf. FSFIN § 4-10-7. Ved inntektsbortfall et helt inntektsår skal siste innrapporterte utleieverdi legges til grunn, forutsatt at eiendommen ikke blir benyttet av eieren i inntektsåret.

3.2 Klassifisering av eiendomstype ved verdsetting av ikke-utleid næringseiendom mv.

En ikke-utleid næringseiendom (matrikkelenhet) kan i visse tilfeller være omfattet av flere kategorier med hensyn til eiendomstype. En butikk med et tilhørende lagerlokale kan for eksempel falle inn under to eiendomskategorier, se omtalen i punkt 2. I Prop. 1 L (2009-2010) punkt 4.3.3.2 er det uttalt at *”verdsettingen i utgangspunktet skal foretas med bruk av kvadratmetersatsen for den kategori som representerer det eiendommen i hovedsak benyttes til. I slike tilfeller skal hele eiendommen verdsettes ved bruk av samme kvadratmetersats”*.

En tilgrensende problemstilling er ikke-utleid næringseiendom (matrikkelenhet) som endrer karakter mellom to inntektsår. Eksempelvis kan et lagerlokale bli bygget om og regulert som kontor. I tråd med de siterte uttalelsene i Prop. 1 L (2009-2010) punkt 4.3.3.2 foreslår departementet at ikke-utleid næringseiendom skal verdsettes ved bruk av kvadratmetersatser for den eiendomstypen som representerer eiendommens status ved utgangen av inntektsåret. Lagerlokalet som blir permanent bygget om til

kontorlokaler i inntektsåret, skal eksempelvis verdsettes ved bruk av kvadratmeterssatsen for kontor i den aktuelle kommunen. Departementet forutsetter at endring av eiendommen er av varig karakter. Departementet antar det ikke er nødvendig å presisere dette i skattelovforskriften.

Når det gjelder bygninger under oppførelse eller riving, viser departementet til at slike formuesobjekter inngår i eiers³ skattepliktige formuesgrunnlag etter skatteloven kapittel 4. Verdien av slike formuesobjekter skal i utgangspunktet settes til omsetningsverdien pr. 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4-1.

Departementet foreslår å forskriftsfeste at bygninger under oppførelse settes til en forholdsmessig andel av anslått formuesverdi av ferdigstilt eiendom, se blant annet Lignings-ABC 2009/10 side 85. Forslaget medfører at formuesberegning av næringseiendom under oppføring skal ta utgangspunkt i beregnet areal av den ferdigstilte eiendommen multiplisert med kvadratmetersats for denne eiendomstypen. Departementet viser til forslag til § 4-10-9 femte ledd.

I det inntektsåret næringseiendommen er ferdigstilt, skal verdsettelsen gjennomføres etter sjablonmetoden eller etter metoden for verdsetting av utleid næringseiendom etter de alminnelige reglene ut fra eiendommen faktisk nyttes til.

Videre antar departementet at det må foretas konkret vurdering av bygninger som kondemneres. Innvendig vedlikehold og påbygning (herunder riving av innvendig vegger og konstruksjoner) skal normalt ikke påvirke

³ Bygninger under oppføring kan reise spørsmål om subjektiv tilordning av formuesobjektene på eiendommen, eksempelvis mellom byggherre og entreprenør. Slike tilordningsforhold må løses konkret etter privatrettslige regler og skattemessige prinsipper.

klassifiseringen av eiendommen for formuesskatteformål. Dersom bygningsmassen rives, antar departementet at eiendommen kan klassifiseres som tomt etter sjablonmetoden etter en konkret vurdering.

4. IKKE-UTLEID NÆRINGSEIENDOM I UTLANDET

Ikke utleid næringseiendom i utlandet bør i utgangspunktet være omfattet av den nye sjablonmetoden, jf. Prop. 1 L (2009-2010) punkt 4.3.2.1:

”Etter departementets oppfatning bør også ikke-utleid næringseiendom i utlandet være omfattet av sjablonmetoden. Det vises blant annet til at utleid næringseiendom i utlandet er omfattet av de nye reglene om formuesverdsetting ved utleie. Det er imidlertid usikkert om innrapporterte utleieverdier for næringseiendom i utlandet mv. vil gi et tilstrekkelig grunnlag for å fastsette differensierte kvadratmetersatser for denne gruppen næringseiendom. Departementet vil vurdere dette nærmere.”

Datagrunnlaget som skattemyndighetene til nå har mottatt vedrørende utleid næringseiendom i utlandet, gir ikke et tilstrekkelig godt statistisk grunnlag for å utarbeide differensierte kvadratmetersatser for denne eiendomsgruppen.

Departementet foreslår derfor at ikke-utleid næringseiendom i utlandet defineres som næringseiendom, men unntas fra sjablonmetoden.

Departementet viser til forslag til § 4-10-2 første ledd, § 4-10-3 tredje ledd siste punktum og merknadene i punkt 5.2.

Ikke-utleid næringseiendom i utlandet skal etter departementets forslag verdsettes etter Skattedirektoratets forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for det aktuelle inntektsår (takseringsreglene).

Ved første gangs taksering av ikke-utleid næringseiendom i utlandet skal ligningsverdien verken overstige 60 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 60 prosent av eiendommens markedsverdi, jf. takseringsreglene for inntektsåret 2009 fastsatt av Skattedirektoratet 17. desember 2009. I påfølgende inntektsår kan fastsatt formuesverdi endres ved generelle prosentvise justeringer. Omsetning påvirker normalt ikke eiendommens fastsatte formuesverdi.

5. FORSLAG TIL FORSKRIFTSBESTEMMELSER

5.1 Generelt

Departementet foreslår at forskriftsregler om verdsetting av næringseiendom omfattet av skatteloven § 4-10 fjerde ledd samles i ett felles underavsnitt i skattelovforskriften. Departementets forslag medfører at gjeldende regler i FSFIN § 4-10 romertall II om næringseiendom utvides med forskriftsregler om verdsetting av ikke-utleid næringseiendom mv.

Departementet foreslår å videreføre hovedstrukturen i dagens forskrift om verdsetting av næringseiendom. De nye reglene om ikke-utleid næringseiendom og nytt system for formuesverdsetting av bolig krever imidlertid at enkelte bestemmelser i gjeldende forskrift blir utvidet, flyttet eller endret. Endringene i skatteloven § 4-10 gjør det også nødvendig å foreta en lovteknisk oppretting av gjeldende forskriftsregler.

For å vise sammenhengen i forskriftsreglene om formuesverdsetting av næringseiendom inneholder forskriftsforslaget også de reglene som ikke blir endret som følge av departementets forslag. Metoden for formuesverdsetting

av utleid næringseiendom blir ikke endret som følge av departementets forslag til nye regler om ikke-utleid næringseiendom.

Departementet foreslår at endringene tas inn i skattelovforskriften §§ 4-10-2 flg. med hjemmel i skatteloven § 4-10 femte ledd. Endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2010.

5.2 Enkelte merknader til forskriften

§ 4-10-2

Departementets forslag til § 4-10-2 er en videreføring av gjeldende bestemmelser inntatt i FSFIN § 4-10-2 første ledd.

Definisjonen av næringseiendom etter forslaget § 4-10-2 første og annet ledd har blant annet betydning for anvendelsesområdet til sikkerhetsventilen for næringseiendom i skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum. Sikkerhetsventilen for næringseiendom medfører at verdien av næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 60 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

Dersom utleid bolig- og fritidseiendom ikke lenger leies ut i næringsvirksomhet, vil eiendommen i overgangsåret være omfattet av sikkerhetsventilen for bolig og fritidseiendom etter skatteloven § 4-10 første ledd annet eller tredje punktum. Sikkerhetsventil for primærbolig og fritidseiendom er 30 prosent av dokumentert omsetningsverdi, mens sikkerhetsventil for sekundærbolig er 60 prosent av omsetningsverdien.

Skatteloven inneholder særlige regler om verdsetting av andel i boligselskap, jordbrukseiendom, skog og kraftverk. Slik eiendom skal ikke verdsettes som næringseiendom etter skatteloven § 4-10 fjerde ledd, jf. FSFIN § 4-10-2 første ledd. Denne unntaksbestemmelsen videreføres i forslaget til § 4-10-2 tredje

ledd. Eventuell sikkerhetsventil for eiendom som er omfattet av unntaksbestemmelsen, kan følge av andre regler, herunder Skattedirektoratets takseringsregler § 3-1-2 (jordbrukseiendommer) og skatteloven § 4-10 første ledd (boenhet i boligselskap som primærbolig eller sekundærbolig).

I Prop. 1 L (2009-2010) punkt 3.3.6 varsler departementet at en på sikt skal beregne individuell ligningsverdi for andelshaverne i boligselskaper etter nytt system for verdsetting av bolig. Når de praktiske forholdene ligger til rette for en slik beregning, antar departementet at unntaket for andel i boligselskap i FSFIN § 4-10-2 bokstav a kan oppheves.

§ 4-10-3

Departementet foreslår en egen bestemmelse som angir hvilken metode som skal benyttes ved formuesverdsetting av næringseiendom, se forslag til § 4-10-3. Valg av verdsettingsmetode avhenger av hvordan næringseiendommen utnyttes (første og annet ledd) samt eierforhold og beliggenhet (tredje ledd).

Første ledd viderefører det etablerte, tekniske skillet mellom utleid næringseiendom og ikke-utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-2 annet ledd. Dette innebærer at næringseiendom som oppfyller kravene til utleieforhold mv., skal verdsettes som utleid næringseiendom etter forskriften. Næringseiendom som ikke verdsettes som utleid næringseiendom etter første ledd, skal i prinsippet verdsettes som ikke-utleid næringseiendom etter forslaget til § 4-10-3 annet ledd.

Tredje ledd første punktum viderefører unntaket i FSFIN § 4-10-2 fjerde ledd for næringseiendom som i sin helhet er eid av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er fritatt fra oppgaveplikt etter FSFIN § 4-12-5 første ledd annet og tredje punktum. Vilkåret for fritak for oppgaveplikt etter

sistnevnte bestemmelse er at selskapet er eiet direkte eller indirekte i sin helhet er av et børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, eller at eier er fritatt fra alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-30. Unntaket er utvidet til å gjelde ikke-utleid næringseiendom. Videre er ikke-utleid næringseiendom i utlandet unntatt fra sjablonmetoden, se forslag til tredje ledd annet punktum og omtalen i punkt 4. Næringseiendom som er omfattet av unntaksbestemmelsen i forslagets § 4-10-3 tredje ledd, skal i stedet verdsettes etter Skattedirektoratets takseringsregler § 2-1-1 så lenge vilkårene for unntaket er oppfylt ved utgangen av inntektsåret.

§ 4-10-4

Departementets forslag til § 4-10-4 inneholder hovedregelen for verdsetting av næringseiendom. Bestemmelsen viderefører gjeldende hovedregel for verdsetting av utleid næringseiendom. Gjeldende paragraf om eierkostnader (standardfradrag) i FSFIN § 4-10-4 er imidlertid flyttet til forslagets § 4-10-4 annet ledd annet punktum.

Grunnlaget for beregning av utleieverdi for ikke-utleid næringseiendom fremgår av forslaget § 4-10-4 tredje ledd, se omtalen i punkt 2. Faktoren 0,9 skal sjablonmessig ta hensyn til fradraget for eierkostnader som gis for utleid næringseiendom.

§ 4-10-5 til § 4-10-8

Gjeldende bestemmelser i FSFIN § 4-10-5 til § 4-10-8 videreføres uten materielle endringer. Paragrafene § 4-10-6 til § 4-10-8 kommer ikke til anvendelse ved verdsetting av ikke-utleid næringseiendom.

§ 4-10-9

Innføring av den nye sjablonmetoden for ikke-utleid næringseiendom vil i prinsippet medføre at alle næringseiendommer får justert formuesverdien

hvert år som følge av årlige endringer i eiers utleieinntekter (utleid næringseiendom), eller som følge av årlige variasjoner i observerte utleiepriser (ikke-utleid næringseiendom). Det er derfor ikke behov for å videreføre tidligere fastsatte formuesverdier på næringseiendom ved endring av bruk eller realisasjon, jf. Prop. nr. 1 L (2009-2010) punkt 4.3.2.3. Gjeldende bestemmelse i FSFIN § 4-10-9 første ledd kan derfor oppheves.

Når det gjelder næringseiendom som går over til boligeiendom ved bruksendring eller realisasjon, skal eiendommen i overgangsåret verdsettes etter det nye systemet for formuesverdsetting av bolig, se forslaget § 4-10-9 første ledd første punktum og Prop. nr. 1 L (2009-2010) punkt 4.3.2.3. Ved overgang fra næringseiendom til fritidseiendom skal imidlertid ligningsverdien i overgangsåret bygge på formuesgrunnlaget for eiendommen fastsatt ved ligningen for foregående inntektsår, jf. forslaget § 4-10-9 første ledd annet punktum og Prop. nr. 1 L (2009-2010) punkt 4.3.2.3. I overgangsåret må formuesverdien på fritidseiendom justeres ned fra 40 prosent til 30 prosent av beregningsgrunnlaget. Formuesverdi for fritidseiendom vil eventuelt bli justert med årlige generelle justeringer.

Gjeldende FSFIN § 4-10-9 tredje til femte ledd videreføres uten materielle endringer som annet til fjerde ledd.

Departementet foreslår en ny bestemmelse om formuesverdsetting av næringseiendom (bygning) under oppføring, se forslag til femte ledd og omtalen i punkt 3.2.

Overgangsregel

Ved innføringen av forskriftsregler for verdsettelse av utleid næringseiendom ble det blant annet gitt overgangsregler for beregning av utleieverdi for inntektsåret 2010, se endringsforskrift 31. mars 2009 nr. 383 romertall III

første ledd. Etter overgangsreglene skal det ikke benyttes et glidende gjennomsnitt av brutto utleieinntekt for inntektsåret 2010. Overgangsregelen for inntektsåret 2010 gjelder ikke verdsettelse av utleid næringseiendom som eies av ikke-børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Overgangsregelen for inntektsåret 2010 videreføres i forskriftsutkastet romertall III.

VEDLEGG 1: UTKAST TIL FORSKRIFT

Utkast til forskrift om endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

I

I forskrift om endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 4-10-2 til § 4-10-9 skal lyde:

§ 4-10-2. Næringseiendom

- (1) Næringseiendom etter skatteloven § 4-10 omfatter alle typer næringseiendom, herunder tomter og næringseiendom i utlandet.
- (2) Bolig- og fritidseiendom som leies ut i eierens næringsvirksomhet, anses som utleid næringseiendom etter skatteloven § 4-10.
- (3) Følgende eiendom anses ikke som næringseiendom etter skatteloven § 4-10:
 - a) andel i boligselskap som verdsettes etter skatteloven § 4-10 tredje ledd
 - b) jordbrukseiendom og skog som verdsettes etter skatteloven § 4-11
 - c) kraftanlegg som verdsettes etter skatteloven § 18-5

§ 4-10-3. Verdsettingsmetoder for næringseiendom

- (1) Næringseiendom verdsettes som utleid næringseiendom etter § 4-10-4 til § 4-10-9 dersom omsetningsverdien av utleid del av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 prosent av eiendommens samlede verdi. Etter krav fra eier skal næringseiendom verdsettes som utleid næringseiendom etter § 4-10-4 til § 4-10-9 dersom utleid del av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 prosent av eiendommens samlede areal. Det ses bort fra grunnareal (tomt) etter forrige punktum der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon.
- (2) Næringseiendom som ikke verdsettes etter annet ledd, verdsettes som ikke-utleid næringseiendom etter § 4-10-4 til § 4-10-9.
- (3) Næringseiendom verdsettes ikke etter første og annet ledd dersom eiendommen i sin helhet eies av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er fritatt fra oppgaveplikt etter § 4-12-5 første ledd annet og tredje punktum. Ikke-utleid næringseiendom i utlandet verdsettes ikke etter annet ledd.

§ 4-10-4. Hovedregel om verdsetting av næringseiendom

- (1) Verdien av næringseiendom fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi.
- (2) Grunnlaget for beregning av utleieverdi etter første ledd for utleid næringseiendom utgjør gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene fratrasket eierkostnader. Eierkostnader etter forrige punktum fastsettes til ti prosent av gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene.
- (3) Grunnlaget for beregning av utleieverdi etter første ledd for ikke-utleid næringseiendom utgjør produktet av eiendommens areal og en beregnet kvadratmeterleie multiplisert med faktoren 0,9. Det ses bort fra grunnareal (tomt) ved arealberegningen etter første punktum der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon. Kvadratmeterleien etter første punktum differensieres med hensyn til eiendomstype og geografisk beliggenhet, og fastsettes årlig av Skattedirektoratet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå.

- (4) Beregnet utleieverdi fremkommer ved at grunnlaget etter andre eller tredje ledd divideres med en kalkulasjonsfaktor.
- (5) Verdien av næringseiendom settes til 40 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi.

§ 4-10-5. Kalkulasjonsfaktor

- (1) Kalkulasjonsfaktoren etter § 4-10-4 fjerde ledd fastsettes til årsgjennomsnittet av renten for statsobligasjoner med 10 års løpetid i inntektsåret, pluss et tillegg på 5 prosentpoeng. Kalkulasjonsfaktoren avrundes til nærmeste tusendel.
- (2) Skattedirektoratet beregner og kunngjør kalkulasjonsfaktoren i januar i året etter inntektsåret.

§ 4-10-6. Utleie av næringseiendom i mindre enn tre år

Dersom eier har leid ut næringseiendommen i mindre enn tre år, legges inntektsårets brutto utleieinntekt til grunn etter § 4-10-4 annet ledd. I slike tilfeller skal eierkostnader fastsettes til 10 prosent av inntektsårets brutto utleieinntekt.

§ 4-10-7. Utleie av næringseiendom i deler av inntektsåret, bortfall av utleieinntekt mv.

- (1) Ved utleie av næringseiendom i deler av inntektsåret skal samlet utleieinntekt divideres på antall måneder næringseiendommen har vært leid ut, og multipliseres med 12. Tilsvarende fremgangsmåte benyttes ved inntektsbortfall i en del av inntektsåret. Beregnet utleieinntekt etter dette ledd legges til grunn etter § 4-10-4 annet ledd.
- (2) Ved inntektsbortfall et helt inntektsår skal siste innrapporterte utleieverdi legges til grunn etter § 4-10-4 annet ledd, forutsatt at eiendommen ikke blir benyttet av eieren i inntektsåret.
- (3) Utleie i deler av en måned avrundes opp til nærmeste hele måned etter første og annet ledd.
- (4) Inntektsårets brutto utleieinntekt legges til grunn etter § 4-10-4 annet ledd for eiendom som ikke er mulig å leie ut i deler av året (sesongavhengig utleie).

§ 4-10-8. Delutleie av næringseiendom

Ved delutleie av næringseiendom skal inntektsårets utleieinntekt divideres på utleid del av eiendommen, og deretter multipliseres med eiendommens samlede areal. Forholdsmessig andel av fellesområder medregnes som utleid del av eiendommen etter forrige punktum der tilgang til slikt areal inngår i avtalt leie. Det ses bort fra grunnareal (tomt) etter første punktum der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon. Beregnet utleieinntekt etter denne paragraf legges til grunn etter § 4-10-4 annet ledd.

§ 4-10-9. Ny bruk av eiendommen, eierskifte mv.

- (1) Ved overgang fra næringseiendom til boligeiendom skal verdsettelsen i overgangsåret gjennomføres etter skatteloven § 4-10 annet ledd. Ved overgang fra næringseiendom til fritidseiendom skal formuesverdien i overgangsåret bygge på beregnet utleieverdi fastsatt ved ligningen for foregående inntektsår.
- (2) Ved overdragelse av utleid næringseiendom skal verdsettelsen i ervervsåret bygge på overtakende eiers utleieinntekt.
- (3) Blir eiendommen delt i inntektsåret, skal matrikkelenhet som leies ut, verdsettes på grunnlag av utleieinntekt fra og med tidspunktet for registrering i matrikkelen.
- (4) Ved realisasjon av aksjer i et ikke-børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er fritatt fra oppgaveplikt etter § 4-12-5 første ledd annet og tredje punktum, skal næringseiendom eid av slike selskaper i realisasjonsåret verdsettes etter § 4-10-3 første eller annet ledd.
- (5) Formuesverdi av næringseiendom under oppførelse settes til en forholdsmessig andel av anslått formuesverdi av ferdigstilt eiendom etter § 4-10-3 annet ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

III

Overgangsregel

Inntektsårets utleieinntekt legges til grunn ved beregning av utleieverdi etter § 4-104 annet ledd for inntektsåret 2010. Første punktum gjelder ikke verdsettelse av utleid næringseiendom som eies av ikke-børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.