

Høringsnotat - Forskriftsbestemmelser til ny metode for formuesverdsettelse av utleid næringseiendom

1. Bakgrunn

I forbindelse med statsbudsjettet for 2009 er det vedtatt en ny verdsettelsesmetode for utleid næringseiendom, jf. lov 12. desember 2008 nr. 99 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4-10 tredje ledd og overgangsregel for inntektsåret 2008. Den nye verdsettelsesmetoden skal gi vesentlig bedre sammenheng mellom ligningsverdier og markedsverdier for utleid næringseiendom enn i dag.

Den vedtatte verdsettelsesmetoden innebærer at formuesverdsettelse av utleid næringseiendom skal foretas med utgangspunkt i eiers faktiske utleieinntekter, og beregnes etter en fastsatt beregningsmetode (kapitalisert utleieverdi). Den nye verdsettelsesmetoden får generell virkning for formuesverdsettelse av utleid næringseiendom fra og med inntektsåret 2009. Utleid næringseiendom som eies av ikke-børsnoterte aksjeselskaper skal verdsettes etter den nye metoden fra og med inntektsåret 2008, med skattemessig effekt for formuesskattepliktig aksjeeier fra og med inntektsåret 2009. Departementet viser til Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 3, Innst.O. nr. 1 (2008-2009) kapittel 3 og St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 2 for en nærmere omtale.

Verdsettelsesmetoden for utleid næringseiendom omfatter også bolig- og fritidseiendom som leies ut i næringsvirksomhet. Bolig og fritidseiendom for øvrig verdsettes etter gjeldende regler og praksis knyttet til skatteloven § 4-10 første ledd. Metoden omfatter heller ikke næringseiendom knyttet til kraftverk, jord- og skogbrukseiendommer. Eiendom som verdsettes etter den nye verdsettelsesmetoden vil i det følgende bli omtalt samlet som

næringseiendom om ikke annet er spesifisert eller fremgår av sammenhengen.

Ligningsverdi etter den nye metoden fastsettes med utgangspunkt i næringseiendommens beregnede utleieverdi, basert på brutto leieinntekt minus et standardfradrag for utleiekostnader. Ligningsverdien settes til 40 prosent av den kapitaliserte utleieverdien.

Maksimalgrensen for ligningsverdi av næringseiendom (sikkerhetsventilen) er samtidig redusert fra 80 prosent til 60 prosent av eiendommens markedsverdi for å ta høyde for eventuelle utilsiktede utslag ved bruk av den nye verdsettelsesmetoden, se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.6.

I Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 3 ble det varslet at departementet skulle sende på høring forslag til forskriftsregulering av enkelte forhold ved den nye verdsettelsesmetoden.

I kapittel 2 foretar departementet en nærmere beskrivelse og forslag til beregningsmetode for verdsettelse av utleid næringseiendom. Departementet fremmer også forslag om et standardfradrag for eierkostnader ved utleie av næringseiendom. Høringsnotatets kapittel 3 inneholder forslag til verdsettelse av eiendom som delvis leies ut mv.

Forslag til forskriftsbestemmelser er inntatt i kapittel 4.

2. Nærmere om beregningsmetode for verdsettelse av utleid

næringseiendom

2.1 Innledning

Som omtalt innledningsvis skal verdsettelsen av utleid næringseiendom ta utgangspunkt i markedsverdien. Markedsverdien baserer seg på eiers faktiske utleieinntekter og fastsettes med utgangspunkt i kapitalisert utleieverdi, jf. omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) og St.prp. nr. 1 (2008-2009). Denne metoden tar utgangspunkt i at nåverdien av avkastningen er gitt ved $NV = a/p$, der a er den årlige leieinntekten og p er kalkulasjonsrenten (ofte omtalt som yield). Denne metoden fanger opp verdiforskjeller mellom ulike eiendommer mht. anvendelse og beskaffenhet, ettersom slike forskjeller vil være reflektert i nivået på leieinntektene. Den nye ligningsverdien for formuesskatteformål settes så til 40 prosent av den beregnede markedsverdien.

En formuesverdsettelse basert på denne metoden har den fordel at det er en velkjent tilnærming for å fastsette verdien på eiendom mv. Den benyttes i stor grad av takstmenn og bransjeaktører når de skal taksere næringseiendom. Leieinntektene er en kjent størrelse for eieren av eiendommen, slik at leieinntekten enkelt kan innrapporteres til skattemyndighetene.

Den største utfordringen ved å bruke denne metoden for verdsettelse av næringseiendom, er å bestemme kalkulasjonsrenten og størrelsen på fradragene på en måte som i størst mulig grad reflekterer de underliggende økonomiske realiteter. Det er i tillegg behov for å vurdere om utleieverdien

skal beregnes med utgangspunkt i ett enkelt år, eller som et glidende gjennomsnitt av tidligere år for å ta hensyn til svinginger i leieinntektene.

2.2 Beregning av utleieverdi

For å dempe utslaget av tilfeldige eller konjunkturrelle svingninger i utleieinntekter, bør verdsettelsen av næringseiendom etter departementets vurdering bygge på et glidende gjennomsnitt av utleieinntekter de siste tre inntektsårene. Et glidende gjennomsnitt vil medføre en gradvis økning eller reduksjon i formuesverdien dersom det ved reforhandlinger av leiekontrakter er aktuelt å sette opp eller ned leieverdien.

Det er likevel ikke aktuelt å benytte metoden med glidende gjennomsnitt i innføringsåret og året etter innføringsåret, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.3.2. Av praktiske og administrative hensyn foreslår departementet at inntektsårets utleieinntekt legges til grunn ved beregning av næringseiendommens utleieverdi for inntektsåret 2009 og 2010. Først i 2011 vil ligningsverdiene første gang basere seg på gjennomsnittet av leieinntektene de siste tre årene.

Når det gjelder utleid næringseiendom som er eid av ikke-børsnotert aksjeselskap skal inntektsårets utleieinntekt legges til grunn for inntektsårene 2008 og 2009. Metoden med glidende gjennomsnitt benyttes første gang ved formuesverdsettelsen for inntektsåret 2010, med skattemessig effekt for formuesskattepliktig aksjeeier fra og med inntektsåret 2011.

Næringseiendom som leies ut for første gang i inntektsåret (herunder nybygg) må verdsettes med utgangspunkt i inntektsårets utleieinntekt. Ved utleie mindre enn et år skal samlet inntekt de månedene utleien har vart brukes til å beregne gjennomsnittlig månedlig inntekt for disse månedene, og deretter brukes gjennomsnittlig månedlig inntekt til å beregne årlig utleieverdi. Det vil si at samlet inntekt divideres med antall måneder utleien har vart, og deretter multipliseres denne med 12. Departementet viser til omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.3.2.

Tilsvarende metode benyttes ved inntektsbortfall i løpet av inntektsåret, eksempelvis som følge av vedlikehold, ombygging eller at næringseiendommen står tom. Ved inntektsbortfall et helt inntektsår, legges siste års innrapporterte utleieverdi til grunn for det aktuelle inntektsåret.

Det vises til forslag til endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (skattelovforskriften) § 4-10-3 annet ledd, § 4-10-6 og § 4-10-7 og tilhørende overgangsregler.

2.3 Fastsettelse av kalkulasjonsrente

Kalkulasjonsrenten skal reflektere investors avkastningskrav, og omtales ofte som yield i markedet for næringseiendom. Kalkulasjonsrenten beregnes med utgangspunkt i netto leieinntekter, dvs. at standard eierkostnader er fratrukket brutto leieinntekter. Størrelsen på og beregningen av eierkostnader er nærmere omtalt i avsnitt 2.4.

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. Kalkulasjonsrenten i dagens marked varierer trolig fra 6 pst. (prestisjeeiendommer i sentrale strøk) til 20 pst. (lager- og produksjonsbygg av dårlig kvalitet med usentral beliggenhet).

Finansdepartementet har vurdert å innføre et system der kalkulasjonsrenten i en viss utstrekning reflekterer forskjellene mellom ulike typer bygg. På det nåværende tidspunkt er imidlertid datagrunnlaget for å innføre et slikt system med flere ulike kalkulasjonsrenter for dårlig, og det vil oppstå en lang rekke avgrensingsproblemer knyttet til en slik metode. Samtidig innebærer en enkelt rentesats for kalkulasjonsrenten at treffsikkerheten ved systemet blir dårligere. De uheldige konsekvensene av et enkelt system begrenses ved at ligningsverdien uansett settes til 40 pst. av den beregnede markedsverdien. I tillegg sørger sikkerhetsventilen for at ingen eiendommer skal få en likningsverdi som er over 60 pst. av markedsverdi.

Som nevnt er det rimelig å anta at kalkulasjonsrenten over tid vil følge utviklingen i obligasjonsrenter med lang løpetid. Denne renten reflekterer avkastningen på en sikker investering. For risikable investeringer i

næringseiendom må det i tillegg beregnes et rentetillegg. Kalkulasjonsrenten skal fastsettes slik at den gir et best mulig bilde av den faktiske formuesverdien av næringseiendommen per 1. januar i ligningsåret. Finansdepartementet foreslår på denne bakgrunn at kalkulasjonsrenten fastsettes til årsgjennomsnittet av renten for statsobligasjoner med 10 års løpetid i inntektsåret, pluss et tillegg på 5 prosentpoeng. Rentesatsen avrundes til nærmeste desimal. For 2008 vil dette gi en kalkulasjonsrente på 9,5 pst.

Fra og med inntektsåret 2009 fastsetter Skattedirektoratet hvert år kalkulasjonsrenten i forskrift (takseringsreglene).

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. Som nevnt settes den nye ligningsverdien for næringseiendom til 40 pst. av den kapitaliserte utleieverdien. I tillegg har grensen for sikkerhetsventilen blitt redusert fra 80 til 60 pst., slik at ingen næringseiendom skal kunne ha en ligningsverdi høyere enn dette. I sum mener departementet at denne ordningen er en god avveining mellom enkelhet og hensynet til treffsikkerhet.

Departementet viser til forslag til endring av skattelovforskriften § 4-10-3 og § 4-10-5.

2.4 Standardfradrag for eierkostnader ved utleie av næringseiendom

Den nye metoden for beregning av formuesverdien av utleid næringseiendom tar utgangspunkt i netto leieinntekter. For å ta hensyn til utleiers kostnader, foreslår departementet at det gis et standardfradrag i brutto leieinntekt for eiernes kostnader knyttet til å drifte eiendommen. Et standardfradrag vil sjelden nøyaktig tilsvare skattyters faktiske kostnader, men må ses i lys av at verdsettelsesmetoden skal være enkel å håndtere for skattyter og skattemyndighetene. Sikkerhetsventilen og utformingen av standardfradraget skal imidlertid ta høyde for varierende utleiekostnader. Departementet viser til Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.4

Løpende kostnader i et utleieforhold vil variere i ulike kontraktsforhold, men kan grovt deles i tre hovedkategorier; eierkostnader, felleskostnader og leietakerkostnader.

- Eierkostnader er kostnader som utleier har i forbindelse med leieforholdet, og som dekkes gjennom husleien. Eierkostnader kan bestå av utvendig vedlikehold (tak og fasader), utskiftninger av tekniske anlegg, byggforsikring, eiendomsskatt og forvaltningskostnader.
- Felleskostnader er kostnader forbundet med drift av eiendommen, og belastes ofte leietaker i tillegg til husleie etter faktisk bruk (brukeravhengige driftskostnader). Eksempler på felleskostnader er drift og vedlikehold av fellesareal og uteområder. Slike kostnader belastes normalt leietaker uten et fortjenesteelement for utleier.
- Leietakerkostnader er kostnader knyttet til intern drift av leide lokaler, slik som renhold, strøm og indre vedlikehold. Slike kostnader dekkes regelmessig av leietaker.

Etter departementets oppfatning bør standardfradraget ta utgangspunkt i typiske eierkostnader som pådras i løpet av inntektsåret. Standardfradraget gis uavhengig av hvordan utleier og leietaker faktisk fordeler kostnadene knyttet til eiendommen. Standardfradrag kan gis uavhengig av eiendomstype, standard og beliggenhet mv., og beregnes ved å redusere utleieinntekten med en fastsatt prosentsats.

Etter en vurdering av innhentet informasjon fra aktører i eiendomsbransjen, foreslår Finansdepartementet at det gis standardfradrag for kostnader i brutto leieinntekter på 10 pst. Kapitalisert utleieverdi beregnes så med utgangspunkt i brutto leieinntekter fratrukket nevnte kostnader.

Eksempel A:

Beregning av formuesverdi av næringseiendom Y:

Gjennomsnittlig brutto leieinntekter siste tre år (150 000 kroner, 250 000 kroner og 400 000 kroner i de enkelte årene): 250 000 kroner

Fradrag for eierkostnader (10 pst. av brutto leieinntekter): 25 000 kroner

Kapitalisert utleieverdi ved en kapitaliseringsrente på 9,5 pst:

$225\ 000/0,095=2,36$ mill. kroner

Formuesverdi næringseiendom Y: 947 000 kroner

Formuesskatt næringseiendom Y: 10 400 kroner

Departementet viser til forslag til endring skattelovforskriften § 4-10-3 og § 4-10-4.

3. Verdsettelse av eiendom som benyttes til ulike formål – utleie av deler av en eiendom mv.

3.1 Bakgrunn og utgangspunkt

Det er i dag ulike regler for verdsettelse av forskjellige typer eiendom for formuesskatteformål. Formuesverdsettelsen vil eksempelvis avhenge av om den aktuelle eiendommen er en bolig- og fritidseiendom, næringseiendom som benyttes i skattyters egen virksomhet eller utleid næringseiendom. Klassifisering av eiendom i forbindelse med formuesverdsettelsen (valg av verdsettelsesmetode) skal i utgangspunktet foretas under ett for hver eiendom med eget gårds-, bruks- og seksjonsnummer (matrikkelenheten), jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.2. I seksjonerte bygg skal eksempelvis boligseksjoner verdsettes etter Skattedirektoratets forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen (*takseringsreglene*) § 1-1-1, mens seksjoner i bygget som benyttes i næringsvirksomhet, normalt verdsettes etter takseringsreglene § 2-1-1.

Ved første gangs taksering av nybygde bolig- og fritidseiendommer skal likningsverdien verken overstige 30 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 prosent av eiendommens markedsverdi, jf. takseringsreglene § 1-1-1. Ligningsverdien for bolig- og fritidseiendom kan heves eller settes ned i etterfølgende inntektsår som følge av generelle justeringer av ligningsverdiene, evt. som følge av påkostninger. Omsetning av bolig- og fritidseiendom vil normalt ikke endre eiendommens fastsatte likningsverdi. Etablerte likningsverdier som overstiger 30 prosent av markedsverdien, skal settes ned når skattyter har dokumentert

markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 30 prosent av dokumentert markedsverdi.

Tomter og annen fast eiendom enn bolig- og fritidseiendom eid utenfor virksomhet, verdsettes etter reglene i takseringsreglene § 2-1-1. Ved første gangs taksering av slike eiendommer (typisk næringseiendommer), skal likningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi. Fastsatte ligningsverdier blir ikke endret ved realisasjon. Ligningsverdien for næringseiendommer mv. kan heves eller settes ned i etterfølgende inntektsår som følge av generelle justeringer av ligningsverdiene, ev. som følge av påkostninger. Tidligere fastsatte likningsverdier som overstiger 80 prosent av markedsverdien, skal settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 80 prosent av dokumentert markedsverdi.

Dersom matrikkelenheten delvis brukes til boligformål og delvis i næringsvirksomhet, verdsettes eiendommen etter ligningspraksis under ett ut fra eiendommens hovedfunksjon. For eksempel skal eiendommen takseres etter boligtakseringsreglene (takseringsreglene § 1-1-1) dersom eieren leier ut en mindre del av boligen til næringsvirksomhet.

Videre kan næringsdrivende leie ut deler av sitt kontor- og lagerlokale mv. til annen næringsvirksomhet, selv om den utleide delen ikke er skilt ut som egen matrikkelenhet. Tidligere har slike utleieforhold normalt ikke hatt betydning ved verdsettelse av næringseiendommen for formuesskatteformål, jf. takseringsreglene § 2-1-1. Innføring av den nye takseringsmetoden

medfører at næringseiendom skal takseres etter ulike regler avhengig av om eiendommen leies ut eller brukes i eiers næringsvirksomhet.

I Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.2 varslet departementet en mulig forskriftsregulering vedrørende verdsettelse av fast eiendom som delvis leies ut. Departementet mener det er behov for nærmere regler om verdsettelse av eiendom som delvis blir leid ut.

3.2 Boligeiendom som delvis leies ut til næringsvirksomhet

En privatperson kan leie ut deler av en boligeiendom til næringsvirksomhet. Eksempelvis kan eieren leie ut kjelleretasjen i bolighuset til kontorlokaler. Etter gjeldende ligningspraksis takseres eiendommen etter boligtakseringsreglene (takseringsreglene § 1-1-1) dersom eiendommens hovedfunksjon tjener bolig- eller fritidsformål, jf. punkt 3.1.

Bolig- og fritidseiendom er ikke omfattet av den nye metoden for verdsettelse av næringseiendom, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.2. Unntak gjelder utleie av bolig- og fritidsbolig i næringsvirksomhet, som skal takseres etter den nye verdsettelsesmetoden. I lys av dette foreslår departementet å videreføre dagens praksis for eiendommer som i hovedsak tjener bolig eller fritidsformål, dersom utleieforholdet ikke inngår i eiers næringsvirksomhet.

Forslaget medfører at boligeiendom skal takseres etter gjeldende regler om verdsettelse av bolig- og fritidseiendommer (takseringsreglene § 1-1-1) ved privat delutleie av boligeiendom til næringsvirksomhet, herunder utleie av frittstående bygninger på eiendommen, når utleieforholdet ikke representerer eiendommens hovedfunksjon.

Dersom eiendommens hovedfunksjon for private aktører er utleie av næringsseiendom, skal eiendommen verdsettes etter den nye metoden. Verdsettelse etter den nye metoden vil normalt øke formuesgrunnlaget for slike eiendommer i forhold til dagens formuesverdier. Departementet viser til Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 3.3.5 om utleie til nærstående mv.

3.3 Delvis utleie av næringsseiendom

3.3.1 Innledning

En næringsseiendom (matrikkelenheten) kan bestå av flere frittstående bygninger. Bygningene på eiendommen vil normalt ha samme gårds-, bruks og seksjonsnummer mv. (matrikkelnummer), og formuesverdi vil i dag normalt være fastsatt for eiendommen under ett.

Eieren kan eksempelvis leie ut en eller flere bygninger til annen næringsvirksomhet, og benytter øvrig bygningsmasse i egen virksomhet. Eventuelt blir en mindre del av eiendommen benyttet til boligformål, jf. punkt 3.2.

Et annet eksempel er at eieren leier ut deler av en bygning som ikke er seksjonert mv. Et typisk eksempel er utleie av lagerplass eller kontorlokaler i en bygning som eieren benytter i egen næringsvirksomhet.

Det kan oppstå tilsvarende spørsmål ved utleie av deler av tomt til næringsvirksomhet. Utleie av deler av tomt til bolig- og fritidsformål i næringsvirksomhet er i prinsippet omfattet av forslaget, men departementet antar at nye festetomter skilles ut og registreres som festet grunn når

matrikkelloven av 2006 generelt trer i kraft. Festet grunn som registreres som matrikkelenhet etter matrikkelloven vil være et selvstendig objekt for formuesverdsettelsen, og er da ikke omfattet av denne delen av høringsforslaget om delvis utleie av næringseiendom.

Spørsmålet er i hvilken grad, og på hvilken måte, den nye metoden skal komme til anvendelse ved formuesverdsettelsen ved delutleie av næringseiendom.

3.3.2 Alternativ I

Ett alternativ er at eiendommen verdsettes under ett ut fra eiendommens hovedfunksjon (*alternativ D*). For eksempel skal eiendommen verdsettes etter gjeldende regler om verdsettelse av næringseiendom etter takseringsreglene § 2-1-1 dersom næringsdrivende leier ut en mindre del av eiendommen til annen næringsvirksomhet. I slike tilfeller blir lave eksisterende formuesgrunnlag for delutleid næringseiendom ikke oppjustert i tråd med formålet med den nye verdsettelsesmetoden.

Dersom eiendommens hovedfunksjon er utleie av næringseiendom, skal formuesverdi fastsettes etter den nye verdsettelsesmetoden. Eiendommens ligningsverdi etter alternativ I blir beregnet på grunnlag av inntektsårets leieinntekt, og det tas ikke hensyn til den del av eiendommen som benyttes i egen virksomhet ved verdsettelsen. Dette kan medføre at en del næringseiendommer ikke får økt formuesgrunnlag i forhold til i dag, typisk nybygg med relativt høye ligningsverdier, der litt over halvparten av eiendommen leies ut.

Bygningens hovedfunksjon kan avgjøres på grunnlag av forholdet mellom utleid areal og ikke-utleid areal, eller med utgangspunkt i verdiforhold mellom utleid del og ikke-utleid del av eiendommen.

Departementet antar at en avgrensning med utgangspunkt i arealforhold vil treffe tilfeldig, da eiendommens ulike deler kan ha ulik funksjon, standard og karakteristikk mv. Eksempelvis kan eiendommen bestå av ett nytt og moderne kontorbygg på 1000 kvadratmeter som eieren selv benytter, og et gammelt, uisolert lagerlokale på 1100 kvadratmeter som leies ut til andre næringsdrivende. Departementet vil fraråde at eiendommens hovedfunksjon avgjøres på grunnlag av utnyttet areal.

En variant av dette alternativet er at eiendommen verdsettes etter den nye verdsettelsesmetoden for utleid næringseiendom i tilfeller der mer enn 50 prosent av eiendommens verdi er utleid som næringseiendom. Det vil si at den utleide delen av eiendommen har høyere omsetningsverdi enn den delen av eiendommen som ikke er leid ut, dersom en verdsetter de to delene separat. Departementet antar at en klassifisering av eiendommen for formueskatteformål knyttet til verdiforhold vil treffe mer riktig enn en avgrensning knyttet til arealbruk.

Alternativ I er forholdsvis enkel å håndtere for skattyter og skattemyndighetene, ettersom ligningsverdien beregnes ved bruk av én metode ved formuesverdsettelsen. Skattyter må imidlertid fremskaffe dokumentasjon på verdi av eiendommens ulike deler for å fastslå eiendommens hovedfunksjon.

Alternativ I vil heve ligningsgrunnlaget for en rekke delutleide eiendommer som i dag har lave formuesverdier, men vil treffe noe tilfeldig.

3.3.3 Alternativ II

Alternativ II innebærer å skille mellom hhv. utleid del og ikke utleid del av eiendommen med hensyn til formuesverdsettelsen. Eksempelvis skal bygninger på eiendommen (eller del av bygning) som leies ut til næringsaktivitet, verdsettes etter den nye verdsettelsesmetoden. Tilsvarende gjelder utleie til bolig- og fritidsboligformål i næringsvirksomhet. Resterende del av eiendommen verdsettes som næringsseiendom etter skatteloven § 4-10 første ledd og takseringsreglene § 2-1-1 (ev. som bolig- og fritidseiendom etter takseringsreglene § 1-1-1).

Forslaget innebærer at matrikkelenheten verdsettes på grunnlag av flere verdsettelsesmetoder, og at eiendommen må deles for formuesskatteformål.

En mulig løsning er at gjeldende ligningsgrunnlag danner utgangspunkt for den delen av eiendommen som brukes i egen virksomhet (ev. til boligformål), mens den resterende delen av eiendommen verdsettes på grunnlag av beregnet utleieverdi. I et slikt tilfelle må det beregnes et verdiforhold mellom de to delene, og den utleide delen av eiendommen trekkes ut fra gjeldende formuesgrunnlag for å finne formuesverdi av den ikke-utleide delen.

En alternativ fremgangsmåte for å beregne verdien av ikke-utleid del av eiendommen, er at eieren innrapporterer antatt verdiforhold mellom den delen av eiendommen som leies ut, og resterende del av eiendommen med

tilhørende tomteareal (verdibrøk). Omsetningsverdi ved samlet realisasjon av eiendommen kan være utgangspunktet for vurderingen. Eventuelt kan eldre takst som spesifiserer verdien av de ulike bygningene, forsikringsbeløp og lignende benyttes som grunnlag for å fastslå verdiforholdet mellom bygningene med tilhørende grunn, forutsatt at nevnte dokumenter tar utgangspunkt i dagens bygningsmasse.

Innrapportering av verdibrøk kan skje i selvangivelsen for inntektsåret 2008/2009, ev. i skjema til selvangivelsen for det inntektsåret deleiendommen første gang leies ut til næringsaktivitet. Etterfølgende oppgraderinger og påbygninger mv. skal hensyntas ved fremtidig verdsettelse av eiendommen (ny innrapportering av verdibrøk for eiendommen).

Fastsatt formuesgrunnlag av ikke-utleid del av eiendommen gjennom bruk av verdibrøk kan justeres ved generell regulering av ligningsverdi for ikke-utleide næringseiendommer.

Eksempel B:

Eiendom X består av tre næringsbygninger med samme matrikelnummer. For inntektsåret 2008 er eiendommens ligningsverdi fastsatt til 1 mill. kroner. Bygningene på eiendommen har en antatt lik verdi, og deler tomtearealet.

I 2009 leier eieren ut en av bygningene til næringsaktivitet. Ved innlevering av selvangivelsen for inntektsåret 2009 oppgir eieren verdibrøken for den utleide bygningen til 1/3. Beregnet utleieverdi for bygningen etter den nye verdsettelsesmetoden er i eksempelet satt til 500 000 kroner.

Ny ligningsverdi for Eiendom X for 2009 blir:

Beregnet formuesverdi av utleid næringseiendom:	500 000 kroner
Resterende del av eiendommen: (1 mill* 2/3)	666 666 kroner
<u> + prosentvis oppjust. for 2009 (666 666*60pst.¹)</u>	<u>400 000 kroner</u>
<u>Sum formuesverdi Eiendom X for 2009</u>	<u>= 1 566 666 kroner</u>

For inntektsåret 2009 innrapporterer skattyter formuesverdien for Eiendom X til 1 566 666 kroner. For inntektsåret 2010 vil den resterende del av eiendommen (666 666 + 400 000 = 1 066 666 kroner) bli formuesbeskattet etter skatteloven § 4-10 første ledd, mens formuesverdi av den utleide bygningen fastsettes på grunnlag av utleieverdi for 2010.

Alternativ II er mer ressurskrevende for skattyter og ligningsmyndighetene enn alternativ I. Skattyter må beregne formuesverdi av ulike deler av eiendommen etter flere verdsettelsesmetoder, og fremskaffe dokumentasjon for å belyse verdiforhold mellom eiendommens ulike deler. For ligningsmyndighetene krever alternativ II omlegging av etatens rapporteringssystem, og kompliserer kontrollarbeidet i forbindelse med ligningen.

Alternativ II er imidlertid mer treffsikker enn alternativ I, ettersom verdsettelsen knyttes til faktisk utnyttelse av eiendommens ulike deler (hvh.

¹ I statsbudsjettet for 2009 er det vedtatt en generell oppjustering av eksisterende ligningsverdi for ikke-utleid næringseiendom med 60 prosent. Departementet forutsetter at

bruk i egen virksomhet/privat bruk, og utleie i næringsvirksomhet). Videre antar departementet at alternativ II i større grad vil heve dagens lave formuesgrunnlag for næringseiendom i tråd med intensjonen bak forslaget.

3.3.4 Alternativ III

En annen fremgangsmåte for å fastslå eiendommens samlede formuesverdi ved bruk av den nye verdsettelsesmetoden ved delutleie av næringseiendom, er å stipulere en leieinntekt for hele eiendommen basert på faktiske leieinntekter (*alternativ III*).

Eksempelvis kan faktisk leieinntekt divideres på utleid areal, og multipliseres med eiendommens samlede areal. Stipulert leieinntekt benyttes ved beregning av eiendommens formuesverdi etter den nye metoden.

En mulig løsning er at verdsettelsen tar utgangspunkt i en stipulert leieinntekt for eiendommen i tilfeller der mer enn 50 prosent av eiendommens verdi er utleid som næringseiendom. I slike tilfeller må skattyter dokumentere verdien av de ulike delene av eiendommen, jf. alternativ I og II. Er mindre enn 50 prosent av eiendommens verdi leid ut i næringsvirksomhet, skal hele eiendommen verdsettes etter gjeldende regler om verdsettelse av næringseiendom etter skatteloven § 4-10 første ledd og takseringsreglene.

ny formuesverdi for matrikkelenheten ikke overstiger 60 prosent av eiendommens markedsverdi (sikkerhetsventil).

Alternativ III vil i utgangspunktet ikke ta hensyn til at eiendommens ulike deler har ulik funksjon, standard, bygningsmessig utforming mv. Dette kan gi tilfeldige utslag ved verdsettelsen. Sikkerhetsventilen vil imidlertid motvirke at eiendommen verdsettes til mer enn 60 prosent av omsetningsverdien, i tillegg til at eiendommen verdsettes til 40 prosent av den kapitaliserte utleieverdien.

Alternativ III medfører at eiendommen skal verdsettes samlet etter én metode (hhv. takseringsreglene eller den nye verdsettelsesmetoden). Fremgangsmåten er praktisk og administrativt enklere å håndtere for skattyter og skattemyndighetene enn alternativ II.

3.4 Departementets forslag

Departementet foreslår at alternativ III benyttes ved verdsettelsen av delutleid næringseiendom fra og med inntektsåret 2009. Tilsvarende gjelder verdsettelse av delutleid næringseiendom eid av ikke-børsnoterte aksjeselskaper for inntektsåret 2008, jf. overgangsregler til skatteloven § 4-10 tredje ledd.

Departementet viser til forslag til endring av skattelovforskriften § 4-10-2 annet ledd og § 4-10-8.

3.5 Endring av eierforhold og bruk, deling av fast eiendom mv.

Særlige spørsmål oppstår ved utleie i deler av et inntektsår, realisasjon og ved overgang fra utleid næringseiendom til annen type eiendom.

Departementet viser til omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) nr. 1 punkt 3.3.3.2, som gis tilsvarende anvendelse for den delen av eiendommen som verdsettes på grunnlag av utleieverdi. I tilfelle en del av matrikkelenheten står tom i inntektsåret, benyttes siste (representative) leieinntekt for å beregne utleieverdi for denne delen av den utleide næringseiendommen. Slik utleieinntekt inngår i beregningsgrunnlaget sammen med eventuelle andre leieinntekter knyttet til eiendommen.

Ved overgang fra utleid næringseiendom til ikke-utleid næringseiendom skal siste fastsatte ligningsverdi legges til grunn i overgangsåret. Senere skal ligningsverdien reguleres etter samme regler som for tilsvarende eiendomstype, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) avsnitt 3.3.3.2.

Departementet foreslår at utleid del av en eiendom som blir skilt ut og registrert i matrikkelen som ny matrikkelenhet, skal verdsettes med utgangspunkt i utleieinntekt fra og med registreringstidspunktet, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) nr. 1 punkt 3.3.3.2. Den gjenværende eiendommen blir verdsatt etter gjeldende praksis etter skatteloven § 4-1 første ledd og takseringsreglene. Formuesverdi av den gjenværende eiendommen vil normalt ta utgangspunkt i tidligere fastsatt ligningsverdi, justert for verdien av den utskilte matrikkelenheten.

Departementet viser til forslag til skattelovforskriften § 4-10-6 og § 4-10-7, og § 4-10-9.

4. Forslag til forskriftsbestemmelser

Departementet foreslår at endringene tas inn i skattelovforskriften § 4-10 med hjemmel i skatteloven § 4-10 tredje ledd. Endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2009. Forskriftsbestemmelsene kommer også til anvendelse ved verdsettelse av næringseiendom eid av ikke-børsnoterte aksjeselskaper for inntektsåret 2008, jf. endringslov 12. desember 2008 nr. 99 romertall XII sjettede ledd (overgangsregler).

Forslaget innebærer at deloverskriften til skattelovforskriften § 4-10 må endres. Departementet foreslår at gjeldende bestemmelse i § 4-10 om fordeling av formue og inntekt mellom andelshavere i boligselskap blir videreført som ny § 4-10-1. Det foretas en lovteknisk oppretting av gjeldende § 4-10.

Virkeområdet til verdsettelsesmetoden for utleid næringseiendom er omtalt i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) nr. 1 punkt 3.3.2. Metoden omfatter all eiendom som i dag regnes som fast eiendom i takseringsreglene § 2-1-1, herunder eiendom i utlandet. Bolig- og fritidseiendom er i utgangspunktet ikke omfattet av den nye verdsettelsesmetoden. Verdsettelse på grunnlag av utleieverdi skal imidlertid normalt anvendes på bolig- og fritidseiendom som leies ut i næringsvirksomhet. Videre skal den nye metoden ikke komme til anvendelse jordbrukseiendommer, skog og eiendom som verdsettes etter reglene i skatteloven § 18-5 (kraftverk). Innholdet av begrepet næringseiendom etter skatteloven § 4-10 tredje ledd er inntatt i forslag til skattelovforskriften nytt § 4-10-2 første ledd.

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

I

§ 4-10 med deloverskrift skal lyde:

§ 4-10 Fast eiendom, herunder andel i boligselskap

I. Andel i boligselskap

§ 4-10-1. *Andel i boligselskap*

Bestemmelser om fordeling av formue og inntekt mellom andelshavere i boligselskap er gitt i denne forskrift § 7-3.

II. Utleid næringseiendom

§ 4-10-2. *Anvendelsesområde*

(1) Næringseiendom etter skatteloven § 4-10 tredje ledd omfatter all type næringseiendom, herunder tomter, eiendom i utlandet og bolig- og fritidseiendom som leies ut i næringsvirksomhet. Følgende eiendom anses ikke som næringseiendom etter skatteloven § 4-10 tredje ledd:

- a) jordbrukseiendom og skog som verdsettes etter skatteloven § 4-11
- b) kraftanlegg som verdsettes etter skatteloven § 18-5

(2) Næringseiendom verdsettes etter skatteloven § 4-10 tredje ledd dersom utleid del av eiendommen overstiger 50 prosent av eiendommens verdi. Nærmere regler om verdsettelse av utleid næringseiendom er gitt i §§ 4-10-3 til 4-10-9.

§ 4-10-3. *Hovedregel om verdsettelse av utleid næringseiendom*

(1) Verdien av utleid næringseiendom fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi.

(2) Grunnlaget for beregning av utleieverdi etter første ledd utgjør gjennomsnittet av samlet utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene minus eierkostnader. Beregnet utleieverdi fremkommer ved at grunnlaget etter første punktum divideres med en kalkulasjonsrente.

(3) Verdien av utleid næringseiendom settes til 40 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi.

§ 4-10-4. *Eierkostnader*

Eierkostnader etter § 4-10-3 annet ledd fastsettes til ti prosent av inntektsårets brutto leieinntekt.

§ 4-10-5. *Kalkulasjonsrente*

(1) Kalkulasjonsrenten etter § 4-10-3 annet ledd fastsettes til årsgjennomsnittet av renten for statsobligasjoner med 10 års løpetid i inntektsåret, pluss et tillegg på 5 prosentpoeng. Kalkulasjonsrenten etter forrige punktum avrundes til nærmeste desimal.

(2) Kalkulasjonsrenten fastsettes hvert år av Skattedirektoratet i forskrift.

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

Dersom eier har leid ut næringseiendommen i mindre enn tre år, legges inntektsårets utleieinntekt til grunn etter § 4-10-3 annet ledd.

§ 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 løpet av inntektsåret. Beregnet utleieinntekt etter dette ledd legges til grunn etter § 4-10-3 annet ledd.

(2) Ved inntektsbortfall et helt inntektsår skal siste innrapporterte utleieverdi legges til grunn etter § 4-10-3 annet ledd.

§ 4-10-8. *Delutleie av næringseiendom*

Ved delutleie av næringseiendom skal inntektsårets utleieinntekt divideres på utleid areal, og deretter multipliseres med eiendommens samlede areal. Beregnet utleieinntekt etter forrige punktum legges til grunn etter § 4-10-3 annet ledd.

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

(1) Ved overgang fra utleid næringseiendom til ikke-utleid næringseiendom skal siste fastsatte ligningsverdi legges til grunn i overgangsåret.

(2) Ved overdragelse av utleid næringseiendom skal verdsettelsen i ervervsåret bygges 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.

II

Endringene under I trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2009. Endringene under I gis virkning fra og med inntektsåret 2008 for verdsettelse av utleid næringseiendom eid av ikke-børsnotert aksjeselskap.

Overgangsregler

- (1) Inntektsårets utleieinntekt legges til grunn ved beregning av utleieverdi etter § 4-10-3 annet ledd for inntektsårene 2009 og 2010.
- (2) Ved verdsettelse av utleid næringseiendom som eies av ikke-børsnotert aksjeselskap skal inntektsårets utleieinntekt legges til grunn ved beregning av utleieverdi etter § 4-10-3 annet ledd for inntektsårene 2008 og 2009.
- (3) Kalkulasjonsrenten etter § 4-10-5 fastsettes av departementet for inntektsåret 2008 til 9,5 prosent.