Advokatforeningen

18. MAR 2009
08/4687 - 14
Arkivnr.

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post til postmottak@fin.dep.no

Deres ref: 08/4687 SL MP/KR | Vår ref: #78252v1/th-th | Saksbehandler: Trude Hafslund th@jus.no T +47 22 03 50 61 | 17.03.2009

Høring - forskriftsbestemmelser til ny metode for verdsettelse av utleid næringseiendom

Vi viser til departementets høringsbrev av 12. februar vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for Skatterett. Lovutvalget består av Ole Morten Huseby (leder), Bettina Banoun, Johan Kiær Engleschiøn, Peder Karlsson, Ingvild Vartdal, Hans Georg Wille og Trond Ingar Hansen.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

1. SAKENS BAKGRUNN

Ved ny skatteloven § 4-10 tredje ledd ble det gitt lovhjemmel til å verdsette næringseiendom på grunnlag av en beregnet utleieverdi fra inntektsåret 2009. Det er i forarbeidene gitt anvisning på at det skal benyttes forskjellig metode for utleid næringseiendom og næringseiendom skattyter selv benytter. Departementet har sendt forslag til nærmere forskriftsregulering for verdsettelse av utleid næringseiendom på høring, og herværende uttalelse gjelder det forslaget. Ikke utleid

DEN NORSKE ADVOKATFORENING Kristian Augusts gate 9, N-0164 Oslo
T +47 22 03 50 50 F +47 22 11 53 25 dnapost@jus.no www.advokatforeningen.no
org.nr. 936 575 668

næringseiendom skal i hvert fall foreløpig verdsettes etter eksisterende regler, men med oppjustering av grunnlaget med 60 % i tillegg til den generelle oppjustering for eiendom på 10 %.

For aksjeselskaper m.v. må verdien innrapporteres i selskapenes selvangivelse allerede for 2008 i det aksjeeierne benytter den verdien som sin formuesverdi pr. 1. januar 2010 for sitt inntektsår 2009. Den nye verdsettelsen skal også benyttes ved beregning av arveavgiftsgrunnlag for overføringer fra og med 2009.

I lovens forarbeider er det gitt nærmere føringer for hvordan utleid næringseiendom er forutsatt verdsatt, og vår høringsuttalelse begrenser seg i utgangspunktet til bemerkninger innenfor disse rammer. De vil også vil begrense selve forskriftsreguleringsadgangen. Dog er lovhjemmelen en "kan-regel", og etter hovedregelen i første ledd om at formuesverdien kan settes lavere enn omsetningsverdi vil det således være frihet til å falle tilbake på de gjeldende regler for verdsettelse av eiendom der beregning etter utleieverdi helt eller delvis ikke synes hensiktsmessig.

2. KOMMENTARER TIL DE ENKELTE FORSLAGENE – NÆRMERE OM BEREGNINGSMETODE

2.1 Innledning

Det vises til kommentar gitt i sammenheng med kommentar til pkt. 2.4 nedenfor.

2.2 Beregning av utleieverdi

Det er foreslått at et glidende gjennomsnitt for utleieinntekter over tre år skal danne grunnlaget for formuesverdsettelsen, men at dette ikke skal innføres før for 2011.

Advokatforeningen kan imidlertid ikke se at praktiske og administrative grunner tilsier at dette ikke skal innføres fra 2010, da basert på to års gjennomsnitt. I forslaget vises det om dette til forarbeidene, men der har departementet forutsatt at det første år ikke er aktuelt med glidende gjennomsnitt. Dette begrunner ikke at det ikke for 2010 kan benyttes slikt gjennomsnitt for 2009 og 2010. Administrativt kan man legge opp til hovedregelen på tre år allerede fra 2010, men bare bruke to for dette annet overgangsår. Det er ett år frem i tid til dette må være på plass, og blir bare en mindre justering ifht. den større administrative omlegging som må foretas allerede nå fra 2009.

I særlige, ikke helt upraktiske tilfeller, kan beregning ut fra glidende gjennomsnitt gi vesentlig annen formuesverdi enn tilsiktet. Ved fornyelse av langvarige leiekontrakter på f.eks. 10 år, der leiemarkedet er vesentlig lavere enn ved inngåelsen, vil leieinntektene synke betydelig fra år 11. Formuesverdien vil imidlertid måtte baseres på 10-års kontraktens høye leienivå helt frem til fornyelsen, selv om den reelle verdien av eiendommen vil synke i årene frem mot fornyelse; markedet vil prise inn utløp av kontrakten og antatt ny leie fra år 11 på et tidligere tidspunkt. I tillegg vil opprinnelig høyt leienivå veie hhv. 2/3 og 1/3 i formuesverdsettelsen de to første år etter fornyelsen på tross av at de faktiske leieinntekter, og også reell verdi av eiendommen, er betydelig lavere.

På denne bakgrunn bør det vurderes å gi en regel om at man ved (ordinært) utløp av langvarige leiekontrakter, kan benytte første års nye leie alene som grunnlag i beregningen av formuesverdi. Og året etter benytte de to siste årene. Eventuelt med forutsetning om at fornyet/ny leiekontrakt

er på minst tre år med samme nye (indeksregulerte) leienivå for å unngå utilsiktede effekter og spekulasjon, samt at det kun gjelder ved ordinært utløp/utløp skattyter selv ikke har påvirket.

Advokatforeningen er innforstått med at sikkerhetsventilen om at skattyter kan kreve at 60 % av markedsverdi uansett skal være maksimalt formuesskattegrunnlag, er oppgitt å kunne ta av for dette. Eksistensen av sikkerhetsventilen bør imidlertid ikke veie særlig tungt som argument for å akseptere upresise regler, der man med relativt enkel og praktikabel regulering kan oppnå bedre presisjon. Det vil uansett være en del forhold som ikke vil kunne fanges opp gjennom reguleringen, og argumentet om sikkerhetsventilen bør forbeholdes disse. Sikkerhetsventilen fører til at skattyter ikke risikerer mer enn 50 % høyere formuesskattegrunnlag enn det tilsiktede/gjennomsnittet, noe som i seg selv er relativt høyt og i tillegg vil kunne gå over flere år. I bruk av sikkerhetsventilen vil dessuten være ressurskrevende for skattyter gjennom takseringsutgifter, merarbeid og korrespondanse med ligningsmyndighetene.

Uten en regulering som foreslått for langvarige kontrakter, vil formuesskattekonsekvenser i for stor grad kunne forstyrre inngåelse av ellers kommersielt ønskede leiekontrakter. Av samme grunn bør ikke en slik regel gjelde med mindre skattyter påberoper seg den; med andre ord ikke pålegge skattyter å bruke første års leieinntekter alene når leienivået ved fornyelse er høyere enn den tidligere lange leiekontrakten.

2.3 Fastsettelse av kalkulasjonsrente

Det er foreslått en felles kalkulasjonsrente på pt. 9,5 % for alle typer utleid næringseiendom, med utgangspunkt i risikofri rente med et risikopåslag likt for all type næringseiendom. Det angis imidlertid i høringsnotatet at det i markedet spriker mellom 6 og 20 % i tilsvarende kalkulasjonsrente, avhengig av type næringseiendom og andre risikofaktorer.

Forslaget om lik kalkulasjonsrente begrunnes med at utslagene vil avdempes gjennom at det kun er 40 % av verdien som skal legges til grunn, samt at man har en sikkerhetsventil ved at skattyter kan kreve at formuesskatteverdien ikke kan settes høyere enn 60 % av markedsverdi. Det oppgis videre at det ikke p.t. foreligger tilstrekkelig datagrunnlag for å fastsette forskjellig kalkulasjonsrente for forskjellig type bygg, samt at det vil bli betydelige avgrensningsproblemer.

Advokatforeningen mener det bør skilles mellom forskjellige typer bygg og fastsettes separat kalkulasjonsrate for disse. Utleiebyggene vil uansett måtte klassifiseres av skattyter som grunnlag for riktig plassering i saldogruppe, alternativt som ikke avskrivbar eiendom. Det vil kunne fastsettes kapitaliserningsrente for hver saldogruppe, samt en for ikke avskrivbar eiendom, uten store administrative konsekvenser og uten store avgrensningsproblemer.

Ved dette fjernes et vesentlig element av vilkårlighet på en relativt enkel måte. De andre forhold som gjør felles kalkulasjonsrente upresis vil fortsatt skape forskjeller innenfor de forskjellige typer bygg, men vil ikke like enkelt kunne avbøtes gjennom regulering og sikkerhetsventilen må i tilfelle slå dekke opp for slike. Det vises til det som er uttalt om sikkerhetsventilen som argument ovenfor i pkt. 2.2.

2.4 Standardfradrag for eierkostnader

Et sjablongberegnet standardfradrag for eierkostnader er forutsatt i forarbeidene. Departementet foreslår at standardfradraget gis uavhengig av hvordan felleskostnader er definert i leieforholdet, noe vi antar ikke vil gi for store tilfeldige utslag selv om det klart favoriserer "bear-house"-

kontrakter der tilnærmet alt vedlikehold, herunder utvendig som normalt er utleiers utgift, mot lavere husleie. Fradrag uavhengig av slik fordeling vil også gi incitamenter til å vri leieinntekter over til dekning av felleskostnader, for eksempel ved å skille ut parkering opprinnelig inkludert i husleien til felleskostnad til dekning av drift av parkeringsanlegg i tillegg til en lavere husleie.

Dette siste er kanskje et mer generelt spørsmål om det bør defineres nærmere hva som skal regnes inn i "faktiske leieinntekter", og for så vidt like mye en kommentar til høringsnotatets innledende pkt. 2.1. der det fastslås at "leieinntektene er en kjent størrelse" uten at det er gått nærmere inn på det. Standardfradraget bør være som foreslått, og eventuell nødvendig avklaring av forholdet mellom felleskostnader og husleie bør reguleres nærmere særskilt.

3. KOMMENTARER TIL DE ENKELTE FORSLAGENE – VERDSETTELSE AV EIENDOM SOM BENYTTES TIL ULIKE FORMÅL – UTLEIE AV DELER AV EN EIENDOM MV.

3.3 Delvis utleie av næringseiendom

Departementet har skissert tre alternative måter å verdsette delvis utleid næringseiendom på.

Advokatforeningen er enig i at alternativ II blir komplisert og gir en rekke avgrensings- og fordelingsproblemer. Og det vil formentlig bli omfattende årlige justeringer i forholdet mellom hva som skal verdsettes etter utleieverdi og hva som skal følge gjeldende takseringsregler, fordi utleie av lokaler som skattyter selv også benytter ofte vi skyldes varierende behov for lokalere avhengig av markedet og bedriftens egen utvikling.

Advokatforeningen ser også at alternativ I kanskje ofte vil kunne føre til vesentlig lavere formuesverdsettelse enn tilsiktet.

Alternativ III går ut på at reglene om formuesverdsettelse for utleid eiendom skal følges for hele eiendommen dersom mer enn 50 % av eiendommen, målt ut fra dennes verdi, leies ut. Er utleien mindre følges reglene for ikke utleid eiendom.

Alternativ III i det vesentlige vil gi tilstrekkelig treffsikker formuesverdifastsettelse uten for store praktiske og administrative konsekvenser. Dog forutsatt at vi at ulikeheter i funksjon mv. av utleid og ikke utleid del av bygget avhjelpes gjennom reguleringen av forslaget i alternativ III nå slik det foreslås rett nedenfor, fremfor å henvise til sikkerhetsventilen på 60 % av eiendommens reelle verdi også her.

For å avgjøre om utleid del utgjør mer enn 50 % av eiendommens markedsverdi ved valg av riktig verdsettelsesmetode, må skattyter anta en leie for ikke utleid del og beregne antatt markedsverdi av denne delen ut fra dette antatte leienivået. Og måle dette mot markedsverdien av den utleide delen. I mange tilfelle vil utleid og ikke utleid del være av samme karakter, og da vil leienivået for utleid del også kunne benyttes for ikke utleid del og gi tilsiktet formuesskatteverdi. Men ikke sjelden vil lokalene kunne være av forskjellig karakter med betydelig forskjell i leienivå. Eksempelvis vil egen bruk av lager som utgjør 70 % av bygget kombinert med utleie av resterende 30 %, likevel kunne innebære at kontordelen utgjør over 50 % av verdien av eiendommen. I et slikt tilfelle vil formuesverdien av lagerlokaler som utgjør 70 % av arealet, etter departementets forslag bli formuesverdsatt som om det var kontorlokaler og dermed med langt høyere formuesverdi enn tilsiktet. En oppsplitting av kapitaliseringsfaktoren som foreslått i vårt punkt 2.3 ovenfor vil ikke avhjelpe dette, men forsterke det, fordi det vil være kalkulasjonsrenten for

saldogruppen kontorlokaler som vil ligge til grunn for et slikt kombinert bygg da plasseringen i saldogruppe følger samme verdiprinsipp.

I og med at man i disse tilfellene uansett må anta en leie for de ikke utleide lokalene for å avgjøre om formuesverdien for hele bygget skal fastsettes etter utleieverdi eller etter reglene for ikke utleid næringseiendom, må denne antatte leie kunne inngå i grunnlaget for de ikke utleide delene. Slik at summen av faktisk leieinntekt og antatt leie for ikke utleid del utgjør den leieinntekten som skal kapitaliseres. Ligningsmyndighetene må uansett vurdere om skattyters grunnlag for bruk av verdsettelsesmetode er korrekt, og vil derfor måtte være kjent med lokalt leienivå for forskjellige typer lokaler. Det nevnes at i de tilfeller ikke utleid del er så vidt liten at det uten en beregning er opplagt at den utleide del er over 50 % av totalverdien, vil utslaget av unøyaktighet i ansettelsen av antatt leie for ikke utleid del bli lite. De faktiske leieinntekter vil være overveiende og danne det vesentlige grunnlaget for en formuesverdsettelse, et grunnlag som også skal nedjusteres til 40 %.

4. FORSLAG TIL FORSKRIFTSBESTEMMELSER

Advokatforeningen kan ikke se at forslag til § 4-10-6 om at eiendom som har vært utleid i mindre enn tre år skal benytte første års inntekt alene som beregningsgrunnlag, er omtalt i høringsnotatet overhodet. Det synes heller ikke å være en god begrunnelse for at eiendom som har vært utleid i mer enn to år, ikke skal bruke gjennomsnittet av inntektsåret og foregående år i beregningsgrunnlaget. Det vises i denne sammenheng til kommentaren i pkt. 2.2 ovenfor.

For øvrig har Advokatforeningen ingen kommentarer til forskriftsbestemmelsene som sådanne, men de vil måtte endres iht. de bemerkninger vi har gitt dersom disse hensyntas.

5. OPPSUMMERING

Advokatforeningen mener forslaget i det vesentlige er i tråd med forutsetningene i lovforarbeidene og gir en fornuftig detaljregulering.

Advokatforeningen har imidlertid to forslag til endringer/suppleringer av forslaget der reglene uten store ulemper kan gjøres mer presise fremfor å henvise til sikkerhetsventilen om at skattyter kan kreve at formuesskattegrunnlaget uansett ikke sak overstige 60 % av markedsverdi, og dette er;

- at kapitaliseringsrenten differensieres for utleieeiendom basert på hvilken saldogruppe eiendommen skal henføres til, samt en kapitaliseringsrente for ikke avskrivbar eiendom.
- at formuesverdsettelsen for delvis utleid eiendom der leieverdien av utleid del utgjør mer enn 50 %, baseres på summen av faktisk leie og den antatte leie som uansett må fastsettes for å avgjøre hvilken verdsettelsesmetode som skal benyttes.

I tillegg foreslås at der det foreligger leieinntekter for to hele år, skal gjennomsnittet av disse to års leieinntekter være utgangspunktet i beregningen fremfor å vente til det foreligger tre fulle år

før gjennomsnittsberegning skal skje. Dette både ved overgangen i 2009-2011 og ved senere førstegangs utleie av næringseiendom.

Vennlig hilsen

Merete Smith
generalsekretær