



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Fredrik Scheel Aubert

Deres dato
29 januar 2004

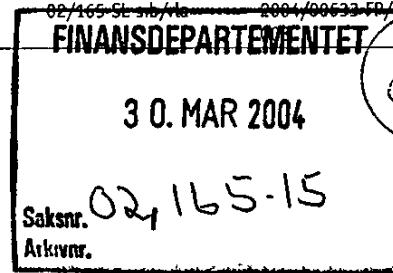
Vår dato
25 mars 2004

Telefon
22 07 70 00

Deres referanse
02/165-GL-16/16

Vår referanse
2004/00633-EP/DE-FSA

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo



HØRING - OMLEGGING TIL AREAL I SKATTELOVENS REGLER OM VILKÅRENE FOR PROSENTLIGNING AV EGEN BOLIG

Vi viser til Deres brev av 29 januar 2004 samt vedlagt høringsnotat om omlegging til areal i skattelovens regler om vilkårene for prosentligning av bolig

1 Innledning

Det fremgår av pkt. 2.2 nedenfor at det er nedsatt to utvalg som arbeider med endringer i arealbegrepene, herunder boligareal. Skattedirektoratet har fått opplyst at de to utvalgene vil foreslå å gå bort fra begrepet boligareal, og i stedet gå inn for at begrepet bruksareal benyttes ved salg av bolig mv. Dersom begrepet boligareal forsvinner som begrep, er det Skattedirektoratets syn at de foreslåtte lovendringer ikke bør gjennomføres

Dersom boligarealsbegrepet likevel opprettholdes, stiller Skattedirektoratet seg i hovedsak positiv til Finansdepartementets forslag til lovendringer. Dette skyldes i hovedsak at det i praksis har vist seg å være vanskelig å fastslå eksakt verdifordeling mellom bruksområdene innen en bolig som ikke bare brukes som bolig for eieren. Dette har ført til at både skattytere og ligningskontorer i stor grad foretar vurdering av ligningsmåte for boligen ut fra arealvurdering og ikke utleieverdi. Vi kan derfor slutte oss til Finansdepartementets antakelse om at den foreslåtte omlegging i stor utstrekning vil være i samsvar med gjeldende praksis på området

2. Skattedirektoratets vurderinger

2.1 Areal eller utleieverdi?

Skattedirektoratet slutter seg i hovedsak til de vurderinger som Finansdepartementet har foretatt i høringsnotatets pkt. 3.1. Skattedirektoratet er enig i at det er hensiktsmessig å legge til grunn en fordelingsnøkkel basert på areal i de tilfellene som Finansdepartementet foreslår. Vi vil likevel for fullstendighetens skyld nedenfor påpeke og utdype enkelte problemstillinger knyttet til å benytte areal som kriterium, samt avslutningsvis redegjøre for noen av de momentene som tilsier at det bør skje en omlegging av dagens praksis.

Postadresse
Postboks 6300, Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse
Fredrik Selmers vei 4
Org nr 974761076

Sentralbord
22 07 70 00
Telefaks
22 07 71 08



Areal er ikke noe entydig begrep. Finansdepartementet foreslår at man anvender boligareal etter retningslinjene i Norsk Standard (NS) 3940 pkt 6.4.1. Det er imidlertid ikke alltid like klart hvilke arealer som etter standarden inngår i boligarealet. Vi kan som eksempel vise til VGs hjemmeside hvor det omtales et tilfelle hvor en leilighet i Oslo ble målt 5 ganger av 4 forskjellige profesjonelle takstmenn. De kom til 5 forskjellige resultater mht boligareal til tross for at alle hevdet å ha fulgt NS 3940. Takstmennenes målinger av boligareal varierte fra 72 til 80 kvm (dvs. en økning på 11,11 % i forhold til det minste arealet som ble oppgitt).

Ved bruk av boligareal er det en del arealer som påvirker leieverdien som ikke tas med. Dette gjelder for eksempel garasje, takterrasse og hage. Leieinntekten kan i betydelig grad bli påvirket av slike forhold, spesielt i byene. Videre vil utleieverdien per kvm kunne variere meget avhengig av hva slags formål arealet brukes til. Etter gjeldende regler skal utleieverdien vurderes etter den faktiske bruk, mens det iht. Finansdepartementets forslag i utgangspunktet ikke tas hensyn til dette (forutsatt at arealet kvalifiserer til å anses som boligareal). Ved utleie i fast bolig av for eksempel flere hybler, utleie til fritidsformål mv. vil arealmåling kunne føre til at det blir prosentligning til tross for at leieinntekten ligger langt over utleieverdien av den delen av boligen som eieren bor i. I dag er det blitt stadig mer aktuelt med kombinasjon av fast bolig og utleie til fritidsformål i en og samme bygning, for eksempel ved vintersportssteder. Utleieverdien per kvm til fritidsformål vil kunne langt overstige utleieverdi til boligformål.

Det kan videre virke kompliserende at man i det foreslåtte regelverket opererer med to forskjellige fordelingsgrunnlag, boligareal i sktl § 7-10 tredje ledd første punktum og utleieverdi i bestemmelsens tredje punktum. På den annen side er det korrekt som Finansdepartementet påpeker at man allerede i dag bruker areal som en viktig hjelpetørrelse ved vurderingen av om boligen skal prosentlignes. I tillegg kan det nevnes at det sentrale vurderingstema av om en bolig skal prosentlignes eller lignes direkte etter dagens regler, er om hele eller deler av boligen leies ut eller brukes av eieren i dennes ervervsvirksomhet og deretter utleiens/brukens omfang vurdert etter leieverdi. Etter de foreslåtte regelendringer vil det på samme måte som etter gevinstbeskatningsreglene være et vurderingstema om det leies ut til boligformål eller næringsformål.

Når det gjelder momenter som kan tale for en omlegging til areal, kan det nevnes at en fordelingsnøkkel basert på utleieverdi forutsetter at ligningsmyndighetene har kjennskap til utleiemarkedet innenfor sitt distrikt. Et ligningskontor omfatter i mange tilfelle flere kommuner hvor det kan være store forskjeller i utleiemarkedet, og hvor det for enkelte steder er vanskelig å påvise noen norm for nivået i utleiemarkedet. I tillegg har organisatoriske og teknologiske endringer i skatteetaten medført at ligningsarbeidet i dag kan foregå på tvers av kommuner og fylker. Dette medfører en større geografisk avstand mellom skattyter og stedet hvor ligningsbehandlingen foretas. Utleieverdi som kriterium fordrer inngående lokalkunnskap om utleiemarkedet. Et arealkriterium vil være langt lettere å håndtere for ligningsmyndighetene i slike tilfeller.



2.2 Nærmere om arealbegrepet

Skattedirektoratet har fått opplyst at det er nedsatt et Boligtakst- og arealutvalg i regi av Barne- og familiedepartementet og et Arealutvalg i regi av Standard Norge (tidligere Norges Standardiseringsforbund, Norsk Byggstandardiseringsråd m fl). Utvalgene har opplyst at man i det fremtidige regelverket, bl a. i NS 3940 vil gå bort i fra begrepet boligareal og at man heller vil anvende begrepet bruksareal. Dersom dette blir konklusjonen, er det etter direktoratets vurdering mest nærliggende at man ikke gjennomfører de foreslåtte endringer, verken med boligareal eller bruksareal som avgrensningskriterium. Boligareal vil i så fall ikke fremkomme i fremtidige takster, og begrepet vil heller ikke kunne legges til grunn i skattemessig sammenheng. Motforestillingene mot bruk av bruksareal som er gjengitt i Finansdepartementets høringsnotat tilsier at heller ikke dette arealbegrepet er hensiktsmessig å bruke.

Skattedirektoratet er enig med Finansdepartementet i at boligareal er det mest hensiktsmessige arealbegrepet dersom det forutsettes at boligarealsbegrepet videreføres i NS 3940 eller i lovgivningen for øvrig. I den videre gjennomgangen forutsettes at boligarealsbegrepet blir videreført.

Finansdepartementet har forutsetningsvis henvist til NS 3940, 2. utgave 1986 som utgangspunkt for hva som skal defineres som boligareal. Det bemerkes at det er gitt "Retningslinjer for arealmåling" som gjelder for statsautoriserte eiendomsmeglere og takstmenn som er medlemmer av Norges Takseringsforbund. Retningslinjene er gjengitt på Norges Eiendomsmeglerforbunds hjemmesider (<http://www.nef.no/3672.asp>). Det fremgår her at: "Retningslinjene er basert på Norsk Standard 3940 med noen tillegg" og at arbeidsgruppen som har utarbeidet retningslinjene "har godkjent etterstående tolkning og bruk av NS 3940 i forbindelse med boligareal". Boligareal skal iht retningslinjene være "målt etter reglene i NS 3940 pkt. 6.4.1 dog slik at målbare rom skal være bygningsmessig innredet til sitt formål samt overflatebehandlet". Vi forstår det slik at dette for så vidt stemmer med Finansdepartementets gjengivelse av hvordan begrepet boligareal skal forstås (jf "innredete arealer innenfor yttervegger" på s. 7 i høringsnotatet), men vi hadde sett det som en fordel at retningslinjene blir eksplisitt nevnt i forarbeidene i tillegg til NS 3940 og med at retningslinjene inneholder en viktig presisering av standarden.

Prinsipielt sett kan det også stilles spørsmålsteget ved at man indirekte overfører lovgivningsmyndighet til utgiveren av Norsk Standard. Vi har fått opplyst at Norges Standardiseringsforbund og Norges Byggstandardiseringsråd som har gitt ut NS 3940, har gått sammen med en del andre organisasjoner og dannet Standard Norge. NS 3940 har i lengre tid vært under revisjon idet man arbeider med å tilpasse den til ISO 9836 fra 1992 som også inneholder arealer i industribygg. Dersom man ved bruk av skatteloven skal ta utgangspunkt i NS 3940, er det viktig at skattemyndighetene har kontakt med Standard



Norge slik at eventuelle endringer i denne fanges opp. I denne forbindelse må det tas stilling til om disse endringene fremdeles medfører at det er formålstjenlig å benytte en fordelingsnøkkel basert på boligareal.

Skattedirektoratet vil påpeke at også bruk av størrelsen på boligareal som avgrensningskriterium innebærer en ikke ubetydelig grad av skjønn fra takstmennenes side. Det vises til tilleggskriteriene i retningslinjene nevnt ovenfor. Det arealet som man kommer frem til kan derfor være forskjellig avhengig av hvilken takstmann som benyttes, jf henvisningen i pkt 2.1 ovenfor.

Til tross for ovennevnte bemerkninger er Skattedirektoratet enig i at boligareal er et hensiktsmessig avgrensningskriterium.

2.3 Anvendelsesområdet for en arealløsning

I høringsnotatet legger departementet til grunn at boligareal ikke er egnet for arealmåling av næringslokaler, og at begrepet derfor ikke kan benyttes som fordelingsgrunnlag i kombinerte bolig- og næringsbygg. Departementet har foreslått et nytt tredje punktum i sktl. § 7-10 tredje ledd som lyder:

"For kombinerte bygg gjennomføres prosentligning når eieren benytter minst halvparten av eiendommen til egen bolig, regnet etter utleieverdi."

Skattedirektoratet er av den oppfatning at begrepet "kombinerte bygg" ikke er et fast innarbeidet begrep i skattemessig sammenheng og at det ikke er tilstrekkelig presist. Begrepet benyttes heller ikke i skattelovens regler om fastsettelse av inntekt fra egen bolig- og fritidseiendom.

Skattedirektoratet finner det uklart om departementet mener at utleieverdi skal brukes som fordelingsgrunnlag kun i de tilfeller hvor en del av eiendommen brukes i næringsvirksomhet, eller om bruk i inntektsgivende aktivitet utenfor virksomhet også skal omfattes, typisk hjemmekontor. Direktoratet antar imidlertid at meningen er at boligareal som fordelingsgrunnlag kun skal benyttes på eiendommer som utelukkende benyttes til boligformål, og at hjemmekontor derfor er tenkt regulert av tredje ledd tredje punktum (kombinert bygg).

I sktl. § 7-10 femte ledd brukes uttrykket "erhvervsvirksomhet". Begrepet ervervsvirksomhet må kunne karakteriseres som et relativt vidt begrep. Det omfatter både arbeidsforhold, oppdragsforhold, kapitalforvaltning og næringsvirksomhet. Dersom departementet mener at man skal anvende utleieverdi som fordelingsgrunnlag også for eiendommer hvor en del av boligen benyttes f.eks. til hjemmekontor i arbeidsforhold, bør det vurderes å bruket begrepet "erhvervsvirksomhet" også i tredje ledd tredje punktum.



En mulig måte å utforme lovteksten på i tredje ledd tredje punktum er som følger

"For bolig som delvis brukes til ervervsvirksomhet av eieren eller av andre, gjennomføres prosentligning dersom eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdi"

Ved at lovteksten utformes som nevnt, unngår man også eventuelle misforståelser ift hva uttrykket *"kombinert bygg"* omfatter. Det kan tenkes at enkelte skattytere kunne komme til å tolke begrepet slik at det også omfatter boliger med kombinert egen boligbruk og boligutleie

Det er ikke foreslått at areal skal brukes ved vurdering av skatteplikt for gevinst ved realisasjon av boliger, jf sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b og c. I dag brukes utleieverdi ved denne vurderingen. Det bør vurderes om en skal innføre samme arealregler i denne bestemmelsen. Gode grunner taler for at det bør være harmoni mellom reglene om prosentligning og gevinstbeskatning på dette punktet. I motsatt fall blir det enda mindre sammenheng mellom reglene om prosentligning og skatteplikt for gevinst ved realisasjon av bolig

2.4 Fordeling av fellesarealer

Skattedirektoratet støtter forslaget om å anvende forholdstallet mellom arealet boligeieren og leietakeren har eksklusiv bruksrett til på fordelingen av fellesarealer.

2.5 Ansvar for oppmåling

Finansdepartementet legger til grunn at boligeier selv må bære ansvaret for korrekt oppmåling og bære kostnadene ved det, for eksempel til takst. Samtidig legges det opp til at det er boligeier selv som i utgangspunktet avgjør om vedkommende benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter boligareal

Skattedirektoratet forstår forslaget dithen at det er kun i de tilfellene hvor ligningsmyndighetene ikke aksepterer skattyters påstand at skattyter har dokumentasjonsplikt. Måling av boligareal bør i et slikt tilfelle gjøres av en takstmann, eventuelt en sertifisert takstmann. Det bør etter Skattedirektoratets oppfatning fastsettes i lov eller forskrift at huseieren har bevisbyrden og må bekoste en slik oppmåling dersom ligningsmyndighetene anser det som nødvendig. Ligningsmyndighetene har per i dag ikke kompetanse til å måle opp eller å kontrollere en måling som er foretatt. Ved kontroll av en oppmåling som skattyter allerede har foretatt ved hjelp av en autorisert takstmann, vil ligningsmyndighetene måtte engasjere egen takstmann. Det er naturlig at ligningsmyndighetene må dekke disse utgiftene



Skattedirektoratet ser det for øvrig som positivt at ligningsmyndighetenes oppgave i utgangspunktet vil være av kontrollmessig art.

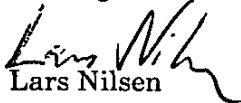
2.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Finansdepartementet antar at en omlegging til boligareal kan føre til enkelte flere tilfeller med direkte ligning. Departementet legger til grunn at en viss økning av antall tilfeller med direkte ligning kan føre til noe merarbeid for ligningsmyndighetene

Dersom ligningsmyndighetene skal legge noe arbeid i kontroll av ligningsmåten etter de nye reglene, vil det kunne bli arbeidskrevende for etaten. Flere tilfeller av direkte ligning medfører også merarbeid for skattyter som må holde regnskap over utleieinntekter, utgifter til vedlikehold, forsikring, festeavgift, eiendomsskatt og kommunale utgifter mv. I tillegg må det fastsettes en brutto leieverdi for skattyters egen leilighet.

Skattytere med store vedlikeholdsutgifter vil ha et incitament til å bli direkte lignet. Skattedirektoratet legger til grunn at overgangsreglene for fradrag for kostnader ved overgang fra en ligningsmåte til en annen i sktl. § 7-20 og forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 § 7-21-1 blir videreførte, men med nødvendige korreksjoner i sistnevnte slik at uttrykket "regnet etter utleieverdien" blir endret til "regnet etter boligareal"

Vennlig hilsen


Lars Nilsen
Avdelingsdirektør
Avdeling person


Anita Grini