

Saksnr. 22/2475

05.05.2022

**Høringsnotat -
presiseringer av vilkåret
«dokumentert
omsetningsverdi» i
skatteloven § 4-10 syvende
ledd**

Innhold

1	Innledning og bakgrunn	3
2	Gjeldende rett	3
2.1	Generelt om verdsettelse av næringsseiendom	3
2.2	Dokumentasjonsvilkåret	4
3	Departementets vurderinger og forslag	5
3.1	Innledning.....	5
3.2	Krav til dokumentasjonens alder	6
3.3	Skattyters plikt til innhenting og fremleggelse av dokumentasjonen.....	7
3.4	Krav til den som utarbeider dokumentasjonen	8
3.5	Bruk av observerbar omsetningsverdi	9
3.6	Krav til dokumentasjonens innhold og omfang.....	9
4	Administrative og økonomiske konsekvenser	10
5	Ikrafttredelse	10
6	Utkast til forskriftsendring	11

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

Næringseiendom verdsettes som utgangspunkt til 75 prosent av en beregnet utleieverdi. Denne beregnede verdien kan likevel være for høy. I så fall har skattyter mulighet til å kreve formuesverdien nedsatt til 75 prosent av «eiendommens dokumenterte omsetningsverdi», jf. skatteloven § 4-10 syvende ledd tredje punktum. Finansdepartementet foreslår enkelte presiseringer av dette vilkåret i forskrift. Bakgrunnen er at vilkåret i noen tilfeller er krevende å praktisere for skattemyndighetene. Dette skyldes at dokumentasjonsvilkåret er vagt. Formålet er å gjøre dokumentasjonsvilkåret mer forutsigbart, både for skattemyndighetene og skattyterne.

Departementet foreslår presiseringer knyttet til tidspunktet for utarbeidelse av dokumentasjon, krav til den som utarbeider dokumentasjonen og krav til dokumentasjonens innhold og omfang.

Også bolig- og fritidseiendom kan verdsettes basert på dokumentert omsetningsverdi, jf. skatteloven § 4-10 andre, tredje og sjette ledd. Erfaringen her er likevel at dokumentasjonsvilkåret for disse typene fast eiendom fungerer godt i praksis, og at det ikke er behov for presiseringer. Departementet bemerker derfor at dette høringsnotatet kun gjelder endringer i dokumentasjonsvilkåret for næringseiendom etter sktl. § 4-10 syvende ledd tredje punktum.

2 GJELDENDE RETT

2.1 Generelt om verdsettelse av næringseiendom

Næringseiendom verdsettes som utgangspunkt til 75 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. skatteloven § 4-10 syvende ledd første punktum. Nærmere regler om hvordan denne verdien beregnes, er gitt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) §§ 4-10-2 flg.

Denne verdsettelsesnormen ble innført for utleid næringseiendom fra og med inntektsåret 2009, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 3. Beregnet utleieverdi for utleid næringseiendom utgjør gjennomsnittet av samlede brutto utleieinntekter for det inneværende og de to foregående inntektsårene, fratrukket ti prosent som sjablongmessig tilsvarer utleiers kostnader, dividert med en kalkulasjonsfaktor¹, jf. FSFIN § 4-10-4 andre og fjerde ledd.

For ikke-utleid næringseiendom ble beregnet utleieverdi tatt i bruk som verdsettelsesnorm fra og med inntektsåret 2010, jf. Prop. 1 L (2009-2010). For slike eiendommer fastsettes beregnet utleieverdi til produktet av arealet og en beregnet kvadratmeterleie multiplisert med 0,9 og dividert med en kalkulasjonsfaktor, jf. FSFIN § 4-10-4 tredje og fjerde ledd.

For både utleid og ikke-utleid næringseiendom kan det hende at den beregnede utleieverdien avviker fra eiendommens reelle omsetningsverdi. Skatteloven § 4-10 syvende ledd tredje punktum fastslår derfor at dersom skattyter krever det, skal verdien settes ned til 75 prosent av «eiendommens dokumenterte omsetningsverdi».

2.2 Dokumentasjonsvilkåret

Skatteloven § 4-10 syvende ledd fastslår ikke noe mer enn at omsetningsverdien må være «dokumentert» for at skattyter kan kreve nedsettelse. Ordlyden tilsier at det må foreligge en skriftlig og etterprøvbart vurdering av eiendommens omsetningsverdi.

Forarbeidene konkretiserer noen eksempler på hva som utgjør tilstrekkelig dokumentasjon, men gir begrenset veiledning utover dette.

For bolig- og fritidseiendommer ble det innført en adgang til å verdsette basert på dokumentert omsetningsverdi fra og med inntektsåret 2001, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001-2002)

¹ Denne utgjør årsgjennomsnittet av renten for statsobligasjoner med 10 års løpetid i inntektsåret, tillagt fem prosentpoeng, jf. FSFIN § 4-10-5.

kap. 16. Fra og med inntektsåret 2007, ble det innført en slik adgang for annen fast eiendom, herunder næringseiendom, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 17. Adgangen til å verdsette eiendom basert på dokumentert verdi var opprinnelig regulert i Skattedirektoratets takseringsregler, men ble lovfestet fra og med inntektsåret 2010, jf. Prop. 1 L (2009-2010) og nærmere omtale i pkt. 4.3.1.2. Her uttalte departementet at:

«(...) ligningsverdien kan settes ned etter krav fra skattyter dersom det dokumenteres at fastsatt formuesverdi er høyere enn 60 prosent av eiendommens markedsverdi. Markedsverdien kan normalt dokumenteres med relevant takst eller observerbar markedsverdi (typisk salgsvederlag for eiendommen).»

Skattefastsettingspraksis gir også begrenset veiledning. Skatte-ABC gir ingen nærmere retningslinjer om kravene til dokumentasjonen, mens i rettledningen til RF-1098 (Formue av næringseiendom) heter det at:

«For å få satt ned verdien må du ha tilstrekkelig dokumentasjon av eiendommens markedsverdi som du kan legge frem hvis skattekontoret ber om det. Markedsverdien kan for eksempel dokumenteres med takst eller verdivurdering.»

Selv om rettskildene etablerer en ramme for dokumentasjonsvilkåret, gir disse lite konkret veiledning. Det kan derfor være vanskelig både for skattyter og skattemyndighetene å vurdere om dokumentasjonen i konkrete enkeltsaker er tilstrekkelig.

3 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

3.1 Innledning

Kravet til «dokumentert omsetningsverdi» i skatteloven § 4-10 syvende ledd er i noen tilfeller krevende å anvende for skattemyndighetene. Departementet mener derfor det er behov for å gjøre noen presiseringer av dokumentasjonsvilkåret i forskrift.

I utgangspunktet mener departementet at det ikke er hensiktsmessig å gi uttømmende eller svært detaljerte regler i forskrift som regulerer dokumentasjonsvilkåret. Skattemyndighetene bør ha et visst rom for skjønn til å vurdere om den dokumentasjonen skattyter fremlegger er god nok, og ikke være nødt til å avvise dokumentasjon som fremstår som tilstrekkelig fordi den ikke oppfyller enkelte formelle krav. Samtidig mener departementet at det bør gis visse presiseringer og minstekrav i forskrift, som kan klargjøre dokumentasjonsvilkåret. Dette vil gjøre dokumentasjonsplikten mer forutsigbar og lettere å forholde seg til, både for skattyterne og skattemyndighetene

3.2 Krav til dokumentasjonens alder

Hverken skatteloven § 4-10 syvende ledd, forarbeidene eller skattefastsettingspraksis gir klar anvisning på hvilket tidsrom dokumentasjonen må være fra, dvs. hvor fersk dokumentasjonen må være for at den skal aksepteres av skattemyndighetene.

All slik dokumentasjon vil i prinsippet kun være et øyeblikksbilde. Som for de fleste andre eiendeler kan omsetningsverdien av næringsseiendom endre seg løpende. Det er likevel formueskattens system at den utskrives årlig basert på verdien av skattyters eiendeler per 1. januar i skattefastsettingsåret. Dette innebærer at de formuesskattepliktige eiendelene skal verdsettes årlig. Når skatteloven § 4-10 syvende ledd tredje punktum tolkes i lys av dette, tilsier det at den aktuelle dokumentasjonen ikke kan være eldre enn at den skriver seg fra det inntektsåret den påberopes for.

Departementet foreslår derfor å presisere i forskrift at den aktuelle dokumentasjonen må være utarbeidet tidligst 1. januar i det inntektsåret den påberopes for. En skattyter som krever formuesverdien nedsatt for inntektsåret 2022, kan dermed bruke dokumentasjon som er utarbeidet etter 1. januar 2022 ved skattefastsettingen for dette inntektsåret, men ikke dokumentasjon som er utarbeidet 31. desember 2021 eller tidligere.

Departementet ser at en slik klar grense kan virke streng, men mener at det er nødvendig med en frist som er enkel, forutsigbar og ikke skjønsmessig.

Departementet vil i tillegg peke på at det fra og med inntektsåret 2021 ble innført en adgang til å i praksis benytte dokumentasjon som formuesgrunnlag over flere år, jf. Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 4.3 og FSFIN § 4-10-10. Tidligere måtte skattyter i prinsippet legge frem dokumentasjon for omsetningsverdien årlig. Nå kan skattyter legge frem dokumentasjon i år én, og deretter få formuesverdien redusert basert på en forholdsmessig reduksjon i beregnet utleieverdi de fem påfølgende inntektsårene. Den forholdsmessige reduksjonen tilsvarer det prosentvise avviket mellom beregnet utleieverdi og dokumentert omsetningsverdi i dokumentasjonsåret. Det er valgfritt for skattyter å få formuesverdien fastsatt på denne måten. Skattyter kan derfor velge å heller legge frem ny dokumentasjon årlig.

3.3 Skattyters plikt til innhenting og fremleggelse av dokumentasjonen

Det ligger i lovens krav til «dokumentert omsetningsverdi» at skattyter både må ha innhentet den aktuelle dokumentasjonen, og som utgangspunkt fremlegge denne for skattemyndighetene. I skattefastsettingspraksis har det likevel vært godtatt at dokumentasjonen ikke fremlegges ved innlevering av skattemeldingen, dvs. i forbindelse med at det kreves nedsettelse av formuesverdien. I stedet har det vært tilstrekkelig at skattyter fremlegger dokumentasjonen på forespørsel. Departementet anser det som hensiktsmessig at denne praksisen videreføres.

Et annet spørsmål er når dokumentasjonen må være tilgjengelig, dvs. om det er tilstrekkelig at dokumentasjonen utarbeides først når skattemyndighetene eventuelt etterspør den, eller om den må være utarbeidet og tilgjengelig samtidig som krav om nedsettelse fremsettes i forbindelse med innlevering av skattemeldingen.

Departementet mener at det følger av skattelovens ordlyd («dokumentert omsetningsverdi») at dokumentasjonen må eksistere og være tilgjengelig for

fremvisning i det skattyter krever nedsettelse av formuesverdien ved innlevering av skattemeldingen. Departementet foreslår å presisere i forskriften at den relevante dokumentasjonen må være utarbeidet og tilgjengelig for fremleggelse på skattemyndighetenes forespørsel på det tidspunktet skattyter krever nedsettelse av verdien.

3.4 Krav til den som utarbeider dokumentasjonen

Det kan være noe uklart hvilke krav som stilles til vedkommende som utarbeider dokumentasjonen for skattyter, i de tilfellene dokumentasjonen bygger på noe annet enn eiendommens faktiske, observerbare omsetningsverdi.

Departementet mener det er klart at personen må ha kompetanse som gjør vedkommende i stand til å gjøre en kvalifisert vurdering av hva eiendommen er verdt. Departementet legger til grunn at takstmenn og næringsmeglere typisk er kvalifiserte til å utarbeide dokumentasjon. Samtidig er det vanskelig å gi en fullstendig oppregning av hvilken kompetanse som er tilstrekkelig, uten å risikere at kravene enten blir for strenge eller så generelle at de blir for vage til å gi særlig veiledning. Departementet foreslår derfor ikke å forskriftsfeste bestemte krav til hvilken kompetanse personen som utarbeider dokumentasjonen må inneha. Departementet foreslår heller å presisere at den aktuelle personen må ha relevant, faglig kompetanse til å foreta verdivurdering av næringseiendom, med noen eksempler på fagpersoner som typisk vil oppfylle dette vilkåret.

Et annet spørsmål er om den som utarbeider dokumentasjonen må være uavhengig av skattyteren som krever nedsettelse. Generelt er det en risiko for at interessefellesskap eller avhengighetsforhold mellom den som utarbeider dokumentasjonen og skattyter, kan påvirke verdivurderingen. På den andre siden kan det være tilfeller hvor en skattyter, for eksempel et selskap, har egne ansatte med god kompetanse på verdivurdering av næringseiendom. For disse kan et slikt krav virke strengt.

Departementet mener likevel at hensynet til at verdivurderingen er uavhengig bør veie

tyngre i denne sammenheng, og foreslår å forskriftsfeste et krav om at den som utarbeider dokumentasjonen ikke kan stå i et interessefellesskap eller nærstående- eller avhengighetsforhold med skattyter.

3.5 Bruk av observerbar omsetningsverdi

Som et alternativ til å innhente dokumentasjon fra andre kan skattyter legge frem dokumentasjon av eiendommens faktiske, observerbare omsetningsverdi for det aktuelle inntektsåret, dersom eiendommen har vært omsatt. For å klargjøre hva som menes med observerbar omsetningsverdi, foreslår departementet å presisere i forskriften at dette er den prisen som er oppnådd for eiendommen ved fritt salg mellom uavhengige parter.

3.6 Krav til dokumentasjonens innhold og omfang

Dagens regulering angir heller ikke klart hvilke minstekrav som stilles til dokumentasjonens innhold og omfang. Samtidig vil dokumentasjonen nødvendigvis måtte være basert på forutgående vurderinger som begrunner resultatet.

Departementet legger til grunn at det ligger innenfor ordlyden i sktl. § 4-10 syvende ledd å forskriftsfeste et krav om at den aktuelle dokumentasjonen må redegjøre for hvordan og hvorfor eiendommen er vurdert å ha den omsetningsverdien man har nådd frem til.

Samtidig mener departementet at det også her vil være problematisk å utforme uttømmende retningslinjer for dokumentasjonens innhold. Det sentrale er at dokumentasjonen må være begrunnet med angivelse av hvilke forutsetninger den bygger på, slik det er mulig for skattemyndighetene å etterprøve og kontrollere denne.

Departementet foreslår derfor å innta i forskriften at dokumentasjonen må inneholde en redegjørelse for de vurderinger og forutsetninger som ligger til grunn for den omsetningsverdien næringseiendommen er vurdert til.

4 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Departementet antar at forskriftsendringen ikke vil ha nevneverdige administrative eller økonomiske konsekvenser. For skattyterne antar departementet at forskriftsendringen kan medføre noe økte kostnader i forbindelse med eventuell bruk av dokumentert omsetningsverdi i formuesskatten. Samtidig innebærer endringen som ble innført fra og med inntektsåret 2021 at skattyter kan få verdsatt næringseiendom basert på samme dokumentasjon over til sammen seks år av gangen. Utover dette legger departementet til grunn at den foreslåtte forskriftsendringen vil gjøre dokumentasjonskravet enklere å praktisere både for skattemyndighetene og skattyterne.

5 IKRAFTTREDELSE

Departementet foreslår at forskriftsendringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2022.

6 UTKAST TIL FORSKRIFTSENDRING

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1994 nr. 14

Fastsatt av Finansdepartementet XX.XX.2022 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4-10 åttende ledd.

I

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

§ 4-10-11 med overskrift skal lyde:

§ 4-10-11 Krav til dokumentasjon

Ved verdsettelse av næringsseiendom basert på eiendommens dokumenterte omsetningsverdi, jf. skatteloven § 4-10 syvende ledd tredje punktum, skal dokumentasjonen:

- a) tidligst være utarbeidet i det første inntektsåret den skal benyttes for,
- b) være ferdig utarbeidet senest på det tidspunktet det kreves nedsettelse, og kunne fremlegges umiddelbart for skattemyndighetene på forespørsel,
- c) ikke være utarbeidet av noen som er i et interessefellesskap med eller er i et nærstående- eller avhengighetsforhold til skattyter,
- d) være utarbeidet av noen med relevant, faglig kompetanse til å foreta verdivurdering av næringsseiendom, herunder takstmann eller næringsmegler, og
- e) inneholde en redegjørelse for vurderingen av eiendommens omsetningsverdi og forutsetningene som denne bygger på.

Som dokumentert omsetningsverdi regnes også eiendommens observerbare omsetningsverdi i inntektsåret det kreves nedsettelse, så fremt omsetningen er et fritt salg mellom uavhengige parter.

Nåværende § 4-10-11 under romertall III blir ny § 4-10-12.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.