

Notat

Til høringsinstansene

Høring av utkast til forskrift om fastsetting av inngangsverdi ved realisasjon av landbrukseiendom

I Innledning

Skatteloven § 9-3 sjette ledd ble med virkning fra 1. januar 2005 endret slik at realisasjon av jord- og skogbrukseiendommer utenfor familieforhold ikke lenger kan skje skattefritt etter ti års eiertid.

Overgangsordningen knyttet til opphevelsen innebærer at jord- og skogbrukseiendommer som kunne vært solgt skattefritt etter de gamle regler, kan få en sjablonmessig oppregulering av inngangsverdien fra ervervet og frem til 31. desember 2004. Oppreguleringen skal ikke omfatte våningshus og avskrivbare driftsbygninger. Nærmere regler skal fastsettes av departementet.

Vedlagt følger et utkast til forskrift om oppregulering av kostpris iht. overgangsordningen til skatteloven § 9-3 sjette ledd.

2. Nærmere om utkastet

- Hvem og hva omfatter forskriften

Oppregulering av kostpris i henhold til forskriften kan kreves av skattyter

som realiserer jord- eller skogbrukseiendom som per 31. desember 2004 var omfattet av gevinstfritaket i den tidligere skatteloven § 9-3 sjette ledd.

Oppreguleringsadgangen gjelder realisasjon av eiendom som i henhold til de alminnelige regler er definert som jord- eller skogbrukseiendom, og som per 31. desember 2004 kunne realiseres skattefritt etter bestemmelsen i skatteloven § 9-3 sjette ledd, slik den da lød. Våningshus og avskrivbare driftsmidler gir imidlertid ikke grunnlag for oppskrivning, jf begrunnelsen i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005), avsnitt 20.3.2.

- Nærmere om historisk kostpris

Det fremgår av overgangsregelen til skatteloven § 9-3 sjette ledd at skattyters inngangsverdi skal fastsettes med utgangspunkt i historisk kostpris med tillegg av senere aktiverte kostnader.

Dersom landbrukseiendommen er ervervet ved et ordinært kjøp vil kostprisen etter de alminnelige regler omfatte kontantbeløp betalt til selgeren, overtakelse av selgers gjeld samt omkostninger forbundet med ervervet av eiendommen, som f. eks tinglysingsgebyr og dokumentavgift.

For formuesobjekter ervervet ved arv eller på skifte er hovedregelen at inngangsverdien (opprinnelig kostpris) settes til omsetningsverdien ved dødsfallet, men likevel ikke høyere enn det beløp som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf skatteloven § 9-7. Åsetesavslag skal ikke redusere inngangsverdien.

Også ved erverv ved gave eller kjøp til underpris settes inngangsverdien som utgangspunkt til omsetningsverdien på gavetidspunktet, men likevel ikke høyere enn verdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. skatteloven § 9-7. Utkastet til forskrift innebærer at det gis et prosentvis påslag på kostpris for eiendommen. Dette innebærer at dersom denne er ervervet helt eller delvis ved gave eller kjøpt til underpris vil oppregulert historisk kostpris normalt være lavere enn omsetningsverdien per 31. desember 2004. Departementet legger til grunn at dette er et riktig prinsipp og at oppreguleringen i slike tilfeller ikke skal ha som mål å gi oppregulering til full markedspris per 31. desember 2004.

Etter de alminnelige regler skal påkostninger tillegges inngangsverdien. Har selgeren trinnvis skaffet seg eller kostet på eiendommen, skal hver økning i kostprisen beregnes særskilt etter tabellen i forskriften. Verdiøkning ved nydyrking og overflatedyrking og ved planering av tidligere dyrket jord, skal legges til kostprisen, selv om utgiften er kommet til fradrag i inntekten, jf. LigningsABC 2004 s 548. Ved reinvestert gevinst avsatt betinget skattefritt, skal gevinsten skrives ned på inngangsverdien.

Normalt vil vederlaget være fastsatt under ett for hele landbrukseiendommen. Siden oppreguleringsadgangen ikke omfatter avskrivbare driftsmidler eller våningshus, må kostprisen fordeles forholdsmessig mellom de ulike objektene på grunnlag av omsetningsverdien ved ervervet.

Ønsker skattyter å benytte seg av oppskrivningsadgangen må han selv dokumentere oppreguleringsgrunnlaget overfor likningsmyndighetene, jf. utkastet til forskrift § 9-3-4. I en del tilfeller vil dette kunne by på problemer, bl. a. som følge av at det har gått lang tid siden eiendommen ble ervervet. På grunn av det generelle gevinstfritaket ved realisasjon av landbrukseiendom eiet i mer enn 10 år, som gjaldt til og med inntektsåret 2004, har skattyter heller ikke hatt behov for å oppbevare eldre dokumentasjon. Det kan heller ikke forventes at opplysningene er tilgjengelig hos offentlige myndigheter. En historisk kostpris vil da måtte fastsettes ved skjønn.

-Ikke fradrag for tap

Departementet legger til grunn at det ikke bør være fradragsrett for tap som oppstår som følge av oppreguleringen.

-Realisasjon etter 31. desember 2014

Departementet antar at det bør være en frist for når realisasjon må skje, for å kunne kreve oppregulering av historisk kostpris iht. forskriften. Når det er gått over 10 år fra 2004 til realisasjon skjer, vil som regel kun en mindre del av samlet verdistigning skrive seg fra oppreguleringsperioden. Videre vil treffsikkerheten med å fastsette historisk kostpris for landbrukseiendommer avta i økende grad ettersom tiden går. Fristen foreslås derfor satt til 31. desember 2014, slik at realisasjon etter dette tidspunkt ikke gir rett til oppregulering.

Departementet har for øvrig alternativt vurdert en kortere frist. Dette ville bedret treffsikkerheten i forhold til forslaget, men tar ikke tilstrekkelig

hensyn til behovet for å dempe gevinstbeskatningen på landbrukseiendommer i romslig tid etter overgangen til nytt regime fra 2005.

-Tidligere oppreguleringer i henhold til Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 9-8-3 annet ledd bokstav d.

Tidligere oppreguleringer av kostpris på jord- eller skogbrukseiendom som har skjedd i henhold til Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 9-8-3 annet ledd bokstav d, bør også legges til grunn i de tilfellene oppregulering kan kreves med hjemmel i den nye forskriften. Det bør med andre ord ikke være adgang til å kreve oppregulering på ny for samme tidsperiode i disse tilfellene.

3. Nærmere om oppreguleringssats

I henhold til overgangsbestemmelsen til skatteloven § 9-3 sjette ledd, jf Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 20.3.2, skal det foretas en sjablonmessig oppregulering i samsvar med den *generelle prisutvikling for gårdsbruk og skogbruk*. Nødvendig grunnlagsmateriale for utarbeidelse av oppreguleringssatser for tiden fra de aktuelle ervervsår frem til 31. desember 2004 skal fremskaffes.

Det foreligger statistikk over omsetningsverdien på tinglyste landbrukseiendommer for perioden 1990-2004. Denne statistikken er imidlertid ikke egnet til å oppregulere kostprisen på landbrukseiendom. For det første inkluderer statistikken omsetning av fiskerieiendommer, som ikke

lar seg skille ut. For det andre går statistikken ikke lenger tilbake i tid enn 1990. Statistikken viser dessuten store årlige variasjoner i verdien på landbrukseiendommer. Enkelte år har den falt til dels betydelig, mens den økte sterkt fra 2001 til 2002.

Departementet har også vurdert muligheten for å benytte landbrukets egne prisindekser som utgangspunkt for en oppregulering av kostprisen på gårds- og skogbruk. Disse prisindeksene er svært detaljerte og går langt tilbake i tid. De gir imidlertid først og fremst et uttrykk for prisreguleringen i landbruket på det aktuelle tidspunktet, og dermed ikke et riktig uttrykk for den generelle pris- og verdistigningen på landbrukseiendommer. Statistikk utarbeidet av budsjettnemnda for jordbruket "Volum og prisindekser for jordbruket" viser dessuten et fall i prisindeksen for sum plante- og husdyrprodukter på 16 pst. fra 1990 til i dag.

Etter en samlet vurdering har departementet kommet til at oppreguleringen av kostprisen på landbrukseiendom bør ta utgangspunktet i den generelle konsumprisveksten. Oppreguleringsindeksen, jf utkastet til forskrift § 9-3-2 Satser, er beregnet med utgangspunkt i Statistisk sentralbyrås anslag på konsumprisindeksen det enkelte år.

For eiendommer ervervet før 1948 foreslås det at en legger den nominelle kostprisen til grunn fram til 1948. Årsaken er at en før 1948 hadde flere år med deflasjon. Det vil dessuten trolig være svært få bruk som omsettes hvor eieren har eid bruket fra før 1948.

4. Høringsfrist

På bakgrunn av at forskriften skal ha virkning fra og med 1. januar 2005 er det nødvendig at frist for bemerkninger settes til seks uker.

5. Utkast til forskrift

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

Fastsatt av Finansdepartementet xx. desember 2004 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven),
overgangsregel til § 9-3 sjette ledd.

I

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

Ny § 9-3 skal lyde:

§ 9-3. Skattefritak for visse realisasjonsgevinster

[Tilføyd ved forskrift xx 2004 nr xx (fom inntektsåret 2005)]

§ 9-3-1 Oppregulering av inngangsverdi ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk

(1) Bestemmelsene i § 9-3-2 gjelder oppregulering av kostpris ved realisasjon i 2005 eller senere av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, og som per 31. desember 2004 var omfattet av skatteloven § 9-3 sjette ledd om skattefrihet for gevinst, slik den da lød.

(2) Reglene om kostprisregulering gjelder bare den del av kostpris og tillegg som etter fordeling ikke faller på avskrivbare driftsmidler eller våningshus.

§ 9-3-2 Satser

(1) Ved realisasjon av eiendom som faller inn under § 9-3-1 skal kostprisen pr. 31. desember 2004 settes til opprinnelig kostpris med tillegg etter følgende tabell:

<i>År</i>	Indeks for oppregulering av kostpris	<i>År</i>	Indeks for oppregulering av kostpris
<i>2005</i>	1,00	<i>1976</i>	3,88
<i>2004</i>	1,004	<i>1975</i>	4,24
<i>2003</i>	1,01	<i>1974</i>	4,74
<i>2002</i>	1,03	<i>1973</i>	5,17
<i>2001</i>	1,05	<i>1972</i>	5,57
<i>2000</i>	1,08	<i>1971</i>	5,95
<i>1999</i>	1,11	<i>1970</i>	6,35
<i>1998</i>	1,14	<i>1969</i>	7,02
<i>1997</i>	1,16	<i>1968</i>	7,20
<i>1996</i>	1,19	<i>1967</i>	7,48
<i>1995</i>	1,21	<i>1966</i>	7,79
<i>1994</i>	1,24	<i>1965</i>	8,06
<i>1993</i>	1,25	<i>1964</i>	8,42
<i>1992</i>	1,28	<i>1963</i>	8,88
<i>1991</i>	1,31	<i>1962</i>	9,10
<i>1990</i>	1,36	<i>1961</i>	9,55
<i>1989</i>	1,41	<i>1960</i>	9,80
<i>1988</i>	1,48	<i>1959</i>	9,80
<i>1987</i>	1,58	<i>1958</i>	10,06
<i>1986</i>	1,71	<i>1957</i>	10,53
<i>1985</i>	1,84	<i>1956</i>	10,83
<i>1984</i>	1,94	<i>1955</i>	11,26
<i>1983</i>	2,06	<i>1954</i>	11,37
<i>1982</i>	2,24	<i>1953</i>	11,84
<i>1981</i>	2,49	<i>1952</i>	12,10
<i>1980</i>	2,83	<i>1951</i>	13,22
<i>1979</i>	3,14	<i>1950</i>	15,36

1978	3,29	1949	16,01
1977	3,55	1948	16,24
		1947 og tidligere	16,24

(2) Ervervsåret skal regnes som et helt eierår.

(3) Har selgeren trinnvis skaffet seg eller påkostet eiendommen, skal hver økning i kostprisen beregnes særskilt etter tabellen i første ledd.

§ 9-3-3 Begrensning i fradragsrett for tap

Kostprisen kan ikke settes høyere enn til realisasjonsvederlaget.

§ 9-3-4 Frist for å fremsette krav om oppregulering

(1) Ønsker skattyter at oppregulert kostpris i henhold til bestemmelsen i § 9-3-2 skal legges til grunn som inngangsverdi, må vedkommende fremsette krav om dette med nødvendig dokumentasjon til likningskontoret sammen med selvangivelsen for det inntektsåret eiendommen realiseres.

(2) Kostpris som ikke er oppjustert i henhold til denne forskrift før 31. desember 2004, må skattyter kreve oppjustering for senest i forbindelse med selvangivelsen for inntektsåret 2014.

§ 9-3-5 Tidligere oppreguleringer av kostpris

Tidligere oppregulering av kostpris på jord- eller skogbrukseiendom i henhold til denne forskrift § 9-8-3 annet ledd bokstav d, legges til grunn i de tilfellene oppregulering kan kreves med hjemmel i § 9-3-1.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.