

Skattedirektoratet
Postboks 6300 Etterstad
0603 OSLO

Deres ref
2005/21857/FA-FN/JBO/008

Vår ref
05/3983 SL JOL/RLa

Dato
17.01.2006

Forskrift om oppregulering av kostpris på landbrukseiendom ved realisasjon etter 31. desember 2004

Vi viser til vårt høringsbrev datert 4. oktober 2005.

1.

Ved forskrift 21. desember 2004 om endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14, er det fastsatt regler om oppregulering av kostpris på landbrukseiendommer som per 31. desember 2004 var omfattet av skatteloven § 9-3 sjette ledd om skattefrihet for gevinst.

2.

I høringsbrevet var det foreslått at oppregulering av inngangsverdien skulle baseres på konsumprisveksten. Blant annet på bakgrunn av at en slik tilnærming ikke tar hensyn til de individuelle forskjellene i prisutvikling på ulike eiendommer og at datagrunnlaget for verdistigning for slike eiendommer er mangelfull, er det fastsatt en metode som tar utgangspunkt i den samlede verdistigning på *den enkelte eiendom* fra ervervet og frem til salgstidspunktet, jf. forskriftens § 9-3-2.

Metoden innebærer at det beregnes en gjennomsnittlig årlig prisvekst for den enkelte eiendom med utgangspunkt i historiske kostpris og den delen av salgsprisen som gjelder den ikke-avskrivbare delen av eiendommen. Historisk kostpris på den ikke-avskrivbare delen av eiendommen fremskrives med denne beregnede årlige prisveksten til utgangen av 2004. Beregningsmetoden innebærer at verdistigningen over hele perioden fra historisk overdragelse til salgstidspunktet fordeles utover perioden med en lik vekstrate pr. år. Gevinsten knyttet til de ikke-avskrivbare eiendelene vil utgjøre differansen mellom den delen av salgsprisen som gjelder den ikke-avskrivbare delen av eiendommen og den fremskrevne kostprisen ved utgangen av 2004.

For å komme frem til oppregulert kostpris per 31. desember 2004 innebærer dette at man må foreta følgende beregninger:

a. *Verdiøkningen spres med en lik prosentvis årlig vekst over eierperioden*, dvs. fra det året eiendommen ble ervervet til den ble solgt. Ervervsåret og salgsåret skal regnes som hele år

uavhengig av når på året eiendommen ble ervervet og solgt. Årlig gjennomsnittlig prosentvis vekst (P) fra kostpris (K) til salgspris (S) over antall eierår (n) beregnes som:

$$P = [(S/K)^{1/n} - 1] \cdot 100\%$$

Først beregnes forholdstallet som framkommer ved å dividere salgsprisen (S) med kostprisen (K). Dette forholdstallet opphøyes så i en faktor som er 1 dividert med antall eierår (n), jf. avsnitt d for en nærmere forklaring av denne typen regneoperasjon (opphøye et tall i et annet tall. Deretter trekkes det fra 1 og multipliseres med 100%. For eksempel: Hvis eiendommen er ervervet i 1980 for 300 000 kroner og selges i 2009 for 1 500 000 kroner, bli forholdstallet $S/K = 1\,500\,000 / 300\,000 = 5$. Antall eierår (n) blir 30, og forholdstallet $1/n = 1/30 \approx 0,0333$. Årlig gjennomsnittlig prisvekst (P) blir dermed:

$$P = (5^{0,0333} - 1) \cdot 100\% = (1,0551 - 1) \cdot 100\% \approx 5,511\%$$

b. *Kostprisen oppreguleres til utgangen av 2004* ved å benytte den beregnede gjennomsnittlige prisveksten. Oppregulert kostpris (OK) er generelt gitt ved:

$$OK = K \cdot (1 + P/100)^{(2005 - \text{ervertsåret})}$$

I eksemplet oppjusteres altså kostprisen med 5,51 pst. hvert år fra 1980 til 2005 (inngangen av året), dvs. for 25 år. Dermed blir oppregulert kostpris i dette eksemplet:

$$OK = 300\,000 \text{ kroner} \cdot (1 + 5,511/100)^{25} = 300\,000 \text{ kroner} \cdot 3,8233 \approx 1\,147\,000 \text{ kroner}$$

c. *Skattepliktig gevinst* er gitt ved $S - OK$. I eksemplet blir skattepliktig gevinst ($1\,500\,000$ kroner - $1\,147\,000$ kroner) = $353\,000$ kroner

d. *Nærmere om regneoperasjonen "opphøying av et tall i et annet tall"*

Dersom et tall, for eksempel 2, skal opphøyes i et annet tall, for eksempel 3, er det det samme som å multiplisere det første tallet (2) med seg selv så mange ganger som opphøyingsfaktoren viser (3 i dette eksemplet). Tallet 2 opphøyet i tallet 3 er derfor det samme som $2 \cdot 2 \cdot 2 = 8$. Når tallene er hele tall, som i dette eksemplet, er det enkelt å regne ut for hånd. Men særlig dersom opphøyingsfaktoren ikke er heltall, som under avsnitt a ovenfor, må regneoperasjonen normalt gjøres ved bruk av en regnemaskin/kalkulator.

3.

Den nye forskriften § 9-3-1 første ledd bestemmer at retten til oppregulering gjelder landbrukseiendom som per 31. desember 2004 var omfattet av skatteloven § 9-3 om skattefrihet for gevinst. Eiendommer som på dette tidspunkt ikke var eid i ti år, men mer enn fem år (minst seks), kunne vært realisert *delvis* skattefritt etter skatteloven § 9-3 sjette ledd tredje punktum. Å nekte oppregulering for disse tilfellene ville innebære full beskatning av verdistigningen også før 2005. Departementet er kommet til at det av blant annet av ligningstekniske årsaker bør aksepteres oppregulering også for de som kunne realisert delvis skattefritt i medhold av skatteloven § 9-3 sjette ledd. Som følge av avrundingsregelen i skatteloven § 9-3 sjette ledd fjerde punktum innebærer dette at det ved realisasjon av eiendom ervervet i 1998 og tidligere skal gis full oppregulering. Realisasjon av eiendom ervervet i 1999 og senere vil ikke gi rett til oppregulering.

Flere av høringsinstansene mente at høringsbrevets forslag til bestemmelsen i § 9-3-1 annet ledd var uklart med hensyn til hvordan bygninger som ikke er avskrivbare, eller våningshus

som er ubebodde eller bebodd av for eksempel kårfolk, skal beskattes. Det er bl a vist til at det kan være eiendommer med flere våningshus på tunet eller eiendommer bestående av ulike gårds- og bruksnummer hvor det er flere våningshus på flere av enhetene, men hvor eieren naturlig nok bare kan bo på en av dem. For å fjerne denne usikkerheten er den endelige forskriftsteksten omformulert i forhold til utkastet, slik at det uttrykkelig fremgår at kostpris som etter fordeling faller på våningshus som *ikke bebos av den som realiserer eiendommen*, kan oppreguleres.

Erstatning i forbindelse med barskogvern vil være skattepliktig i den grad gevinsten ikke reinvesteres betinget skattefritt iht. skatteloven § 11-72. Departementet legger til grunn at også slik realisasjon uten eierskifte gir rett til oppregulering etter forskriften. En må da først avgjøre hvor stor del av eiendommens kostpris som tilordnes det realiserede, og så anvende forskriften på denne del av kostprisen.

4.

Det var i høringsutkastet foreslått at dersom kostprisen ikke var oppjustert i henhold til forskriften før 31. desember 2014, falt retten til oppregulering bort. Flere av høringsinstansene har anført at en slik frist vil føre til et urimelig press i forhold til å realisere eiendommen før dette tidspunkt. I forskriften er dette endret til at skattyter også etter 2014 kan kreve kostprisen oppregulert, men at den som ikke har realisert da, må kreve å få fastsatt og registrert selve kostprisen på eiendommen, senest for inntektsåret 2014. Denne registrerte kostprisen arkiveres så med sikte på oppregulering i det senere, eventuelle realisasjonsår.

5.

Forskriften § 9-3-5 bestemmer at tidligere oppregulering av kostpris på jord- eller skogbrukseiendom i henhold til § 9-8-3 annet ledd bokstav d, skal legges til grunn i de tilfellene oppregulering kan kreves med hjemmel i § 9-3-1.

Bakgrunnen for bestemmelsen er at det tidligere kan ha blitt foretatt oppreguleringer av kostpris på jord- eller skogbrukseiendom i henhold til nevnte bestemmelse i § 9-8-3 annet ledd. Denne oppreguleringen skal i så fall også legges til grunn i de tilfellene oppregulering kan kreves med hjemmel i den nye forskriften. Det er med andre ord ikke adgang til å kreve oppregulering på ny for samme tidsperiode i disse tilfellene.

Kopi av dette brevet er sendt Landbruks- og matdepartementet, Norsk Bonde- og Småbrukarlag, Norges Bondelag, Norges Skogeierforbund og Norskog Norsk Skogbruksforening.

Med hilsen

Bjørn Berre e.f.
avdelingsdirektør

Jan-Ola Larsen
seniorrådgiver