

Dokumentavgift til besvær



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Frode Heggdal Larsen
Partner Bing Hodneland
advokatselskap

Ny dom kan skape usikkerhet om hvordan man skal beregne størrelsen på dokumentavgiften.

Problemstillingen

Borgarting lagmannsrett avsa i januar 2015 en kjennelse som kan ha stor interesse for alle som befatter seg med kjøp og salg av fast eiendom. Spørsmålet retten måtte ta stilling til, var om det er eiendommens markedsverdi på tinglysningstidspunktet eller den historiske kjøpsprisen som danner grunnlaget for beregning av dokumentavgiften?

Som kjent kan verdien av eiendommen endres betydelig fra kjøpstidspunktet til tinglysningstidspunktet. Uttalelsene er også av interesse for de som eksempelvis arver en fast eiendom, men venter med å tinglyse. Men før vi skal se på nærmere på avgjørelsen, skal vi se på noen utgangspunkt for beregning av dokumentavgift.

Tinglysing utløser dokumentavgift

Ved tinglysing av overdragelse av fast eiendom skal det betales dokumentavgift på 2,5 %. Utgangspunktet er at dokumentavgiften beregnes av salgsverdien av den faste eiendommen. Ved fastsettelse av salgsverdien inngår selve tomta og bygninger og faste anlegg som står på tomtegrunnen.

Det er den formelle overdragelsen (altså selve tinglysingen) som utløser plikt til å

betale dokumentavgift, og ikke det at eiendommen skifter eier. Det er derfor eiendommens salgsverdi på tidspunktet for tinglysingen som skal legges til grunn for avgiftsberegningen. Dette har fremgått eksplisitt av Toll- og avgiftsdirektoratets eget rundskriv om dokumentavgiften siden 1999. Dessuten – som vi straks skal se nærmere på – kom en enstemmig Høyesterett i 2008 til samme konklusjon. Det er altså verdien på tinglysningstidspunktet som skal legges til grunn for beregningen av dokumentavgiften – ikke verdien på kjøpstidspunktet.

Verdien oppgitt i skjøte legges til grunn

I skjøtet som ligger til grunn for tinglysningen, skal verdien på eiendommen oppgis. Statens kartverk hadde i 2007 mer enn 180 000 eiendomsoverdragelser til tinglysing. Statens kartverk legger derfor i de aller fleste tilfellene til grunn den verdien som oppgis i skjøte som sendes inn til tinglysing, som grunnlag for beregningen av dokumentavgiften.

I forskriften til dokumentavgiftsloven står det at eieren av eiendommen «etter beste skjønn» skal fastsette avgiftsgrunnlaget «slik at det svarer til eiendommens salgsverdi på tinglysningstidspunktet». I dokumentavgiftsloven fremgår det at kartverket kan fastsette en høyere verdi dersom den oppgitte verdien «åpenbart er for lav». En sikkerhetsventil må man jo ha dersom noen oppgir juksebeløp på skjøtet.

Høyesteretts kjennelse i 2008

Spørsmålet for Høyesterett i 2008 var om beregning av dokumentavgift skulle bygge på historisk verdi – typisk det som kjøperen betalte da eiendommen ble ervervet – eller markedsverdien på tinglysningstidspunktet. Saken dreide seg om en eiendom som ble ervervet i 1989, men tinglyst først 18 år senere. Høyesterett konkluderte med at det var verdien på tinglysningstidspunktet som skulle legges til grunn. Etter 18 år var verdien på eiendommen adskillig større

enn på kjøpstidspunktet, og dokumentavgiften ble tilsvarende høyere.

Høyesteretts viste til lovens ordlyd, forarbeidene, lovens «innretning og system», det forhold at avgiften er fiskal (skal skaffe staten inntekter), og at regelen skal være enkel å praktisere, som begrunnelse for at det er markedsverdien på tinglysningstidspunktet som skal legges til grunn ved beregningen av avgiften, ikke den historiske kjøpesummen.

Det er lett å forstå at reglene om dokumentavgift må utformes og praktiseres slik at de gir best mulig forutberegnelighet. Den typiske boligkjøper strekker strikken ofte så langt som mulig for å få kloa i drømmeboligen. Da må reglene være slik at han ikke får seg en ubehagelig overraskelse når Statens kartverk skal beregne dokumentavgiften. Man kan mene hva man vil om berettigelsen av dokumentavgiften, men beregningsreglene har i alle år vært nokså forutberegnelige; nemlig 2,5 % av verdien på tinglysningstidspunktet. Eller er det egentlig så enkelt?

Borgarting lagmannsretts kjennelse i 2015

Den 15. januar 2015 avsa Borgarting lagmannsrett en kjennelse som likevel legger den historiske kjøpesummen til grunn. Dommen er rettskraftig.

Saken var i korte trekk følgende:

En kjent eiendomsinvestor hadde i 2008 et byggeprosjekt på Tåtøy i Kragerø. I forbindelse med dette prosjektet ønsket han å kjøpe naboeiendommen. Naboeiendommene hadde boplikt og hadde verken innlagt vann eller kloakk. Eiendomsinvestoren ønsket imidlertid å skaffe seg den aktuelle naboeiendommen for å kunne gjennomføre byggeplaner på sin egen eiendom ved siden av. Naboeiendommen var ikke lagt ut for salg, men han tok kontakt med eieren, og fikk i 2008 kjøpt denne for kr 6 750 000.



TINGLYSNINGSTIDSPUNKTET: Det er verdien på tinglysningstidspunktet som skal legges til grunn for beregningen av dokumentavgift – ikke verdien på kjøpstidspunktet.

I 2014 – altså seks år etter kjøpet – sendte eiendomsinvestoren inn skjøte for tinglysning. Han hadde nå fremskaffet to uavhengige takster som fastsatte dagens verdi på det åpne markedet til kr 1 300 000. Dette var altså den prisen som en tenkt kjøper antas å ville ha betalt for eiendommen i dag.

Etter en samlet vurdering fant lagmannsretten at det måtte være korrekt lovanvendelse at beløpet på kr 6 750 000 – altså tilsvarende historisk salgspris – skulle legges til grunn for avgiftsberegningen på tinglysningstidspunktet. Det er grunn til å merke seg at retten slett ikke begrunnet dette med at takstene var «åpenbart for lav», men at historisk salgspris fra 2008 var identisk med det eiendomsinvestoren ville ha betalt for eiendommen dersom han skulle kjøpt den i 2014.

Lagmannsrettens begrunnelse

Som nevnt, la Høyesterett vekt på at regelen skulle være enkel å praktisere. Med det høye antallet eiendomsoverdragelser Statens kartverk har til tinglysning hvert år, er derfor det enkleste og mest praktisk at det er verdien på eiendommen oppgitt i skjøtet på tinglysningstidspunktet, som danner grunnlaget for dokumentavgiften.

Lagmannsretten la imidlertid til grunn at salgsprisen var enda enklere og enda mer praktisk og uttalte at:

«Sett i forhold til senere avgitte verdiantydninger, er salgsvederlaget håndfast og bevislig. Enkle verdivurderinger kan i forhold til dette aldri være annet en skjønnsbasert. At avgiftsberegningen skal være enkel å praktisere slik det er angitt i den refererte Høyesterettsdom [fra 2008, min anm.], understøtter lagmannsrettens konklusjon om at det er det konstaterbare som skal legges til grunn. Dette med mindre det foreligger klare holdepunkter for annet. De framlagte verdivurderinger er i så måte ikke tilstrekkelige. Dersom man åpner for et avvik fra et konstaterbart salgsvederlag, vil det også oppstå vanskelige bevisvurderinger og avgrensninger.»

Videre mente lagmannsretten at den rettslig sett la til grunn markedsprisen på tinglysningstidspunktet i 2014, og at den – i eiendomsinvestorens tilfelle – var identisk med det han betalte i 2008. Lagmannsretten uttalte at:

«Ved avgjørelsen har lagmannsretten lagt vesentlig vekt på at rekvirenten betalte det nevnte beløp i 2008. Dette var hva han var villig til å betale. Dette er «salgsverdien» i lovens forstand. I denne kontekst er det uten betydning at eiendommen ikke var lagt ut for fritt salg. Det Tollefsen var villig til å betale, var også det selger kunne oppnå i markedet. Det er følgelig heller ikke avgjørende at kjøper betalte en betydelig overpris basert på egne særinteresser. I forhold til markedsverdien er det tilstrekkelig å konstatere at han de facto var villig

til å erlegge en kjøpesum i den angitte størrelsesorden.»

Ja, takk, begge deler

Rent teknisk prøver lagmannsretten å få sin lovtolkning til å passe inn i de retningslinjene som Høyesterett hadde staket ut. Samtidig måtte retten påpeke at denne konkrete saken dreide seg om noe helt annet enn det som var løst av Høyesterett i 2008. Det er både fasinerende elegant og fasinerende anstrengt på samme tid.

På den ene siden sier lagmannsretten at dommen fra 2008 kun løste de situasjonene hvor verdien på tinglysningstidspunktet var høyere enn den historiske prisen. I denne saken var det jo motsatt ettersom to uavhengige takstfirmaer hadde kommet til at verdien var betydelig lavere på tinglysningstidspunktet enn det beløpet som ble betalt på kjøpstidspunktet. Samtidig sier lagmannsretten at det ikke er noen holdepunkter for at eiendomsinvestoren ikke ville betalt den samme overprisen i 2014 som han betalte i 2008 – altså at markedsprisen på tinglysningstidspunktet er lik historisk pris.

Lagmannsretten mener nok at de juridisk kommer unna med dette. Den har jo tross alt formelt lagt til grunn verdien på tinglysningstidspunktet – slik Høyesterett har bestemt. Det er bare det at denne verdien – i dette tilfellet – er identisk med den historiske kjøpesummen fordi eieren visstnok ville vært villig til å betale den samme prisen i dag, til tross for de lave takstene.

Økt usikkerhet

Avgjørelsen synes å være tilpasset denne konkrete og nokså spesielle saken. Lagmannsrettens avgjørelse antas derfor å ha redusert prinsipiell betydning.

Lagmannsrettens kjennelse har likevel medført økt usikkerhet på et område hvor Høyesterett har slått fast at det skal være høy grad av forutberegnelighet. Nedenfor følger noen eksempler på uklare konsekvenser av uttalelser fra lagmannsretten.

Kompliserende

Lagmannsretten legger stor vekt på at dersom man skulle åpne for avvik fra det historisk konstaterbare salgsvederlag, vil det også oppstå vanskelige bevisvurderinger og avgrensninger. I høyesterettsdommen var jo også den historiske salgssummen lett å konstatere, men den var hele 18 år gammel og retten ville heller legge ver-

dien på tinglysningstidspunktet til grunn. Det synes neppe overbevisende av lagmannsretten å henvise til at en annen løsning (eksempelvis den løsningen som Høyesteretts gikk for) innebærer vanskelige bevisvurderinger og avgrensninger. Dersom man skal følge lagmannsrettens resonnement, må nå Statens kartverk spørre alle som tinglyser om de er villige til å betale samme kjøpesum i dag som det de gjorde da de kjøpte eiendommen. Er det enklere?

Den historiske kjøpesummen er «håndfast og bevislig» mente lagmannsretten. Men er eierens svar på spørsmål fra Statens kartverk om han ville betalt samme pris i dag tilstrekkelig «håndfast og bevislig»?

Når kan man avvike fra historisk kjøpesum?

For å dokumentere verdien på tinglysningstidspunktet hadde eiendomsinvestoren innhentet to uavhengige takster. Lagmannsretten var veldig klar på at slike takster måtte man se bort ifra, og uttalte at de kan aldri være noe annet enn skjønnsbasert. Dersom man skal avvike fra historisk kjøpesum, krevde lagmannsretten at man måtte ha «klare holdepunkter».

I de senere årene har eiendomsmarkedet steget jevnt og trutt. For en som eier en

eiendom som ennå ikke er tinglyst er det derfor nærliggende å spørre seg; hvor høye er kravene til at man i et stigende marked må ha «klare holdepunkter» for å avvike fra den historiske salgsprisen? Takster som viser at eiendommen er mer verdt på tinglysningstidspunktet enn på kjøpstidspunktet, skal man vel nå se bort ifra?

Konsekvens- og avgiftstekniske hensyn

Lagmannsretten uttalte at:

«Konsekvens- og avgiftstekniske hensyn tilsier også at situasjonen ikke bør behandles annerledes enn om tinglysing hadde skjedd i nær sammenheng med kjøpet ...»

Hva betyr egentlig det? Er ikke denne uttalelsen i strid med Høyesteretts avgjørelse fra 2008? Dersom man kjøper en eiendom i et stigende marked og venter i 18 år før man tinglyser, vil eieren da kunne påberope seg «konsekvens- og avgiftstekniske hensyn» som støtte for at den historiske og lavere prisen legges til grunn for beregningen av dokumentavgift? Kan en slik eier hevde at hans situasjon «ikke bør behandles annerledes enn om tinglysing hadde skjedd i nær sammenheng med kjøpet»?

Er det slik at lagmannsretten egentlig mener at det avgiftstekniske beregningsgrunnlaget alltid er det høyeste av de to beløpene? Dersom den historiske prisen er høyest, så legges den til grunn, men dersom markedsverdien på tinglysningstidspunktet er høyere, så legges den til grunn? I så fall er det nok ikke 100 % sikkert at lagmannsretten har lagt seg på riktig juss.

Konklusjonen først – finn så en begrunnelse som passer

For oss som ikke var til stede i lagmannsretten, men bare forholder oss til domsreferatet er det fristende å tenke følgende: lagmannsretten mente at denne konkrete eiendomsinvestoren utgjorde et velfungerende marked i seg selv og at han ville slippe for billig unna dersom man slavisk fulgte retningslinjene fra Høyesterett. Dommen reiser flere spørsmål enn den gir svar. Mest sannsynlig vil dommen bli stående som en konkret avgjørelse med redusert prinsipiell betydning.

Det kan virke som om lagmannsretten først bestemte seg for konklusjonen – deretter begynte de å lete etter en begrunnelse som kunne passe. Enkelte vil kunne hevde at lagmannsretten kanskje har strukket både juss og faktum noe langt for å få begrunnelsen til å passe i denne saken.

På høring:

Nytt system for innførselsmerverdiavgift

Finansdepartementet foreslår å overføre forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgiften fra toll- og avgiftsetaten til skatteetaten fra 2017. Her er en oversikt over de sentrale punktene i forslaget og konsekvensene for importørene. Særavgift behandles ikke i denne artikkelen.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat (H)
Cecilie Aasprong Dyrnes
Partner i Arntzen de Besche
Advokatfirma

Høringsforslaget ble sendt ut 12. mai 2015 og høringsfristen er 12. august 2015.

Opprinnelig ble det signalisert at overføringen skulle skje allerede fra 2016, men på grunn av behovet for tilpasninger i de aktuelle IT-systemene er overføringen utsatt.

Hovedpunktene i forslaget

Det mest sentrale punktet i forslaget er at importører som er registrert i det norske Merverdiavgiftsregisteret skal foreta en såkalt *egenfastsetting* av innførselsmerverdiavgiften. Dette betyr at importørene skal oppgi, beregne og betale innførselsmerverdiavgiften i den ordinære omsetningsopp-