

Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Deres ref:

Vår ref:

Dato: 5. april 2019

Spørsmål om fortolkning av eiendomsskatteloven

Vi viser til den endelige løsningen på avvikling av "maskinskatten", fjerning av kategorien verk og bruk i eiendomsskatteloven. Stortinget har tatt beslutninger som kommunene må følge opp i praksis.

Vi ser imidlertid at takseringen i 2019 i forbindelse med avviklingen og overgangsreglene etter vår vurdering ikke gjøres riktig i hht loven. Det er også betydelige variasjoner mellom kommunene. Etter å ha fått tilbakemeldinger om dette fra medlemmer, har vi bedt om en juridisk betenkning, jf. vedlagte notat av 3. april 2019 fra advokat Morten Fjermeros.

Notatet viser at det er reell uenighet om regelforståelsen på flere punkter.

Vi ber om Finansdepartementets avklaring på de spørsmål som stilles i notatet. Vi forutsetter at svaret gjøres kjent slik at kommunene og klagenemnda kan ta hensyn til dette i klagebehandlingen.

Vi ønsker møte om saken.

Med vennlig hilsen

Norsk Industri



Knut E. Sunde
Direktør

NHO



Ellen Mulstad
Advokat

HJORT

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
Postboks 5250 Majorstuen
0305 Oslo

Oslo, 3. april 2019

For: Advokat Ellen Mulstad

Ansvarlig advokat:
Vår referanse:

(Sendes kun pr. epost ellen.mulstad@nho.no)

Eiendomsskatt 2019 – forhold som det er ønskelig at Finansdepartementet avklarer

1 Innledning

Vi viser til tidligere telefonsamtaler.

Vi har fått oversendt og gjennomgått ulike eiendomsskattevedtak for 2019 fra ulike kommuner. Den metodiske tilnærmingen varierer. Videre gir enkelte takster ikke tilstrekkelig informasjon til å kunne vurdere hvilke verdsettelsesprinsipper og verdsettelsestidspunkt som er lagt til grunn for takseringen. På en del punkter er det klart at det er reell uenighet om regelforståelsen.

Det må derfor forventes at enkelte skattytere vil påklage vedtakene om eiendomsskatteutskrivningen for 2019. Det er ønskelig at departementet klargjør sitt syn på ulike spørsmål. Departementets syn vil tillegges stor vekt ved fortolkningen av reglene om eiendomsskatt. Det vil derfor være nyttig om departementets vurderinger foreligger slik at klagenemnda er kjent med departementets vurderinger, før klagesakene avgjøres.

Spørsmålene som vi foreslår at NHO søker avklart med departementet er:

- i. Nærmere klargjøring av hva som skal regnes som produksjonsinstallasjoner som er unntatt eiendomsskatt etter eiendomsskatteoven § 4 (2).
 - Enkelte kommuner har lagt til grunn at det skal utskrives eiendomsskatt på transformatorer, likerettere, koblingsanlegg og annet elektroteknisk utstyr som benyttes av industriforetaket. Det er viktig å få klarlagt at det ikke skal beregnes eiendomsskatt av slike anskaffelser når disse er anskaffet for bruk av industriforetaket i produksjonsprosessen.
 - Råvarelager, så som tankanlegg og siloer for innsatsfaktorer til produksjonen i flytende eller pulverform, antar vi skal anses som en unntatt produksjonsinstallasjon. Dette bes bekreftet.

- Siloer, tanker mv. som inngår som et ledd i produksjonskjeden.
- Tanker og siloer som benyttes som ferdigvarelager, skal etter vårt syn være en unntatt produksjonsinstallasjon.
- Unntaket for produksjonsinstallasjoner omfatter etter vårt syn også bygningsinstallasjoner som utelukkende har som formål å beskytte unntatte produksjonsinstallasjoner, så som beskyttelse mot vær og vind. Unntaket må også omfatte byggetekniske installasjoner som er nødvendige for å ha produksjonsinstallasjonen, f.eks. lovpålagte krav til sikring av produksjonsinstallasjonen.

Vi har redegjort nærmere for disse forholdene under pkt. 2.

- ii. Etter overgangsreglene kan kommunen beregne eiendomsskatt basert på differansen mellom eiendomsskattegrunnet for 2018 og 2019, hvor grunnet for 2019 er beregnet uten produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner.

Enkelte kommuner har ved beregningen foretatt en ny taksering av eiendommen i 2019, og uten at det er foretatt en alminnelig taksering i kommunen. Konsekvensen er at verdidifferansen som etter overgangsregelen skal nedtrappes lineært over 7 år blir mindre, mens eiendomsskattegrunnet for den faste eiendommen som ikke skal nedtrappes, blir høyere.

Vi mener at denne metoden er ulovlig og er et brudd på likebehandlingsreglene i eiendomsskatteloven. Vi viser i denne sammenheng til Finansdepartementets brev til KS av 11. januar 2019, hvor det er lagt til grunn at *«2019-taksten må baseres på verdinivået fra siste alminnelige taksering i kommunen»*.

Det er ønskelig at departementet bekrefter dette.

- iii. Rekkevidden av bestemmelsen om bruk av teknisk verdi ved fastsettelsen av eiendomsskattegrunnet etter eiendomsskatteloven § 8A-2 (1) annet punktum.

Enkelte kommuner har lagt til grunn at lagerbygg, kontorer, verksted mv. som er lokalisert på et fabrikkområde skal verdsettes basert på teknisk verdi.

Etter vårt syn vil ikke lokaliseringen alene kunne begrunne valg av verdsettelsesprinsipp. Benytter kommunen en avkastningsverdivurdering ved verdsettelsen av denne type bygg, må tilsvarende gjelde for slike bygg på industriområdet. Avkastningsverdien skal da beregnes i henhold til verdien ved siste alminnelige taksering i kommunen.

Vi har redegjort nærmere for dette under pkt. 3.

- iv. Enkelte kommuner foretar utskrivning av eiendomsskatt, retting av utskrevet eiendomsskatt, herunder omtaksering av eiendomsskatt, etter 1. mars i skatteåret. Det følger av eiendomsskatteloven § 14 (2) at eiendomsskatt så langt det er mulig, skal utskrives før 1. mars i skatteåret. Videre vil retten til å utskrive eiendomsskatt kunne bortfalle dersom eiendomsskatt er skrevet ut etter fristen.

Det er behov for en avklaring av om eiendomsskatteloven § 17 innebærer at kommunen kan utskrive eiendomsskatt frem til 1. mars i året etter skatteåret også i tilfeller hvor utskrivningsretten er gått tapt etter eiendomsskatteloven § 14.

Det er ønskelig med departementets vurdering av spørsmålet.

- v. Enkelte kommuner har inntatt det standpunktet at kommunen kan forhøye eiendomsskattegrunnlaget etter klage selv om det ikke rettidig er gitt varsel om dette etter eiendomsskatteloven § 29 (1), jf. forvaltningsloven § 34.

Etter vår oppfatning følger det av eiendomsskatteloven § 29 jf. forvaltningsloven § 34 (3), at vedtaket bare kan endres til skattyters ugunst dersom dette er varslet skattyter senest 3 måneder etter klagen ble mottatt. Dette må gjelde selv om kommunen i sine retningslinjer for eiendomsskatt har opplyst om at klagen kan omgjøres til skattyters ugunst.

Det er ønskelig med departementets vurdering av spørsmålet.

2 Produksjonsinstallasjon, eiendomsskatteloven § 4 (2)

2.1 Er transformatorer, likerettere mv. som benyttes i industrivirksomhet unntatt produksjonsinstallasjon eller del av kraftnettet?

Enkelte kommuner har medtatt transformatorer, likeretteanlegg og annet elektroteknisk utstyr som benyttes i ulike industribedrifter til produksjonen, i eiendomsskattegrunnlaget. Begrunnelsen for dette varierer fra at det alltid skal beregnes eiendomsskatt på denne type eiendeler, til at anlegget må anses som et eiendomsskattepliktig «kraftnett» etter eiendomsskatteloven § 4 (2).

Videre har enkelte kommuner begrunnet utskrivningen av eiendomsskatt på transformatoren med at selve transformatorbygget skal vurderes isolert. Denne problemstillingen drøftes under pkt. 2.3.

Etter vår oppfatning er det ikke rettskildemessig grunnlag for at det alltid skal beregnes eiendomsskatt på denne type driftsmidler. Videre kan vi ikke se at det foreligger et eiendomsskattepliktig «kraftnett» når formålet med installasjonene er strømforsyning og «strømfordeling» til industriproduksjonen.

I eiendomsskatteloven § 4 (2) andre og tredje punktum heter det:

«Produksjonsutstyr og -installasjonar skal ikkje reknast med i eigedomsskattegrunnlaget for næringsseigedom. Til næringsseigedom vert ikkje rekna kraftverk, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum.»

I lovforarbeidene, Prop. 1 LS (2017-2018) s. 114, heter det:

«For at noe skal anses å være en «produksjonsinstallasjon» må tilknytningen til produksjonsprosessen være av en viss styrke. Et sentralt moment vil være installasjonens funksjon. Dersom den transporterer råvarer eller bidrar i selve tilvirknings- eller transformasjonsprosessen er vilkåret klart oppfylt. En installasjon kan imidlertid ha en nær tilknytning til produksjonsvirksomheten uten at den inngår i selve produksjonskjeden. Dette gjelder særlig installasjoner som er en forutsetning for eller en nødvendig konsekvens av den bestemte produksjonsvirksomheten på eiendommen. Som eksempler kan nevnes særskilte anlegg for rensing, brannsikkerhet og avfallsbehandling som er nødvendige av hensyn til den typen produksjon som foregår på anlegget. Slike installasjoner bør etter departementets oppfatning også være fritatt for eiendomsskatt, og er omfattet av begrepet «produksjonsutstyr og -installasjoner». (våre understrekinger)

Under stortingsbehandlingen ble det gjort endringer. I Innst. 4 L (2017-2018) heter det under 7.1:

Komiteens flertall, medlemmene fra Høyre, Fremskrittspartiet, Venstre og Kristelig Folkeparti, viser til budsjettforliket mellom disse fire partiene.

Flertallet er enige om å fjerne adgangen til å ilegge eiendomsskatt på produksjonsutstyr og installasjoner slik regjeringen har foreslått, men med følgende endringer:

- Utfasing av skatten forlenges fra fem til syv år, og overgangsordningen fases inn over syv år.

- Master og linjer i transmisjonsnettet («monstermaster») og nettanlegg ilegges fortsatte eiendomsskatt.

[...]

Flertallet viser til at avtalen innebærer at «[m]aster og linjer i transmisjonsnettet («monstermaster») og nettanlegg ilegges fortsatt eiendomsskatt». Intensjonen er at alle anlegg i kraftnettet skal eiendomsbeskattes etter de reglene som gjelder for slik eiendom i dag. Det vil si at master, linjer, jord- og sjøkabler samt transformatorer mv. i kraftnettet skal reguleres av gjeldende regler for verdsettelse og avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget.» (våre understrekinger)

Storingsflertallet ga derfor sin tilslutning til regjeringens forslag om at produksjonsinstallasjoner ikke skulle medtas i eiendomsskattegrunnlaget, bortsett fra produksjonsinstallasjoner som ble benyttet i kraftnettet. Det følger av dette at eiendomsskatteoven § 4 (2) unntar transformatorer, likerettere mv. med unntak av når slike produksjonsinstallasjoner benyttes i «kraftnettet».

NVE omtaler i publikasjon Nett av 29. oktober 2015, sist oppdatert 14. februar 2019, kraftnettet på følgende måte:

« Kraftnettet transporterer strømmen fra produsent til forbruker. Et velfungerende nett er en forutsetning for sikker strømforsyning.

Kraftnettet er bygget opp på følgende måte:

Transmisjonsnettet

Transmisjonsnettet er hovedveiene i kraftsystemet og forbinder produsenter og forbrukere i ulike deler av landet med hverandre. Transmisjonsnettet omfatter også overføringsledninger til utlandet. Transmisjonsnettet består i hovedsak av kraftledninger med 300 eller 420 kV spenning, men i enkelte deler av landet inngår også kraftledninger med 132 kV spenning.

Regionalnettet

Nettnivået under transmisjonsnettet er regionalnettet, som er bindeleddet mellom transmisjonsnettet og nettnivået under. Normale spenningsnivåer i distribusjonsnettet er 132 og 66 kV.

Distribusjonsnettet

Distribusjonsnettet forsyner sluttbrukerne (husholdninger, tjenesteyting og industri). Distribusjonsnettet omfatter spenninger fra og med 22 kV og helt ned til 230 V lavspenningsnettet, som forsyner vanlige husholdninger.»

Denne forståelsen av begrepet «kraftnettet» må også legges til grunn ved fortolkningen av eiendomsskatteoven.

Det må etter dette legges til grunn at begrepet «kraftnettet» er begrenset til det kraftnettet de tradisjonelle nettselskapene driver. Disse er berettiget til å en inntektsramme etter forskrift om økonomisk og teknisk rapportering, inntektsramme for nettvirksomheten og tariff av 11. mars 1999 nr. 302 (kontrollforskriften) kapittel 7. Disse nettselskapene vil kunne kreve eiendomsskatten refundert utenom inntektsrammen, jf. kontrollforskriften § 7-3 bokstav b. Det er kun når slike anlegg inngår i kraftnettet at disse skal medtas i eiendomsskattegrunnlaget.

2.2 Er råvarelager, anlegg som benyttes i en «uselvstendig» produksjonsprosess og ferdigvarelager en produksjonsinstallasjon

Enkelte kommuner har medtatt råvarelager, så som tankanlegg og siloer for oppbevaring av innsatsfaktorer til produksjonen i flytende eller pulverform, i eiendomsskattegrunnlaget.

Etter vår vurdering er det ikke grunnlag for dette.

Det vises til forarbeidene Prop. 1 LS (2017-2018) s. 114 sitert under punkt 2.1 foran, samt videre på s. 115 hvor det heter:

«Det nye begrepet «produksjonsinstallasjoner» vil i noen tilfeller omfatte mer enn det som i dag er å anse som arbeidsmaskiner mv. Det vil kunne omfatte eiendeler som i dag anses å tilhøre det faste anlegget, og eiendeler som ligger i grenselandet mellom arbeidsmaskin mv. og det faste anlegget ... Dreier det seg om et flerbruksbygg med arbeidsmaskiner, vil arbeidsmaskinene med eventuelle fundamenter, rørkoblinger osv. anses å være en produksjonsinstallasjon, mens selve bygningen (skallet) og grunnen fremdeles vil høre til eiendomsskattegrunnlaget.

Det har ingen betydning for vurderingen av om noe er produksjonsutstyr/installasjon om det befinner seg under tak eller ikke. Både utendørs og innendørs anlegg kan være produksjonsutstyr/installasjon. For utendørs anlegg vil det ofte være lite som ikke er enten produksjonsutstyr eller -installasjon, og dermed vil det ofte kun være grunnen som kommer til eiendomsbeskatning. Et eksempel på dette kan være kraftledninger og master mv. i overføringsnettet.» (våre understrekninger)

Etter vår vurdering følger det av ovennevnte at når råvarelager er en «forutsetning for eller en nødvendig konsekvens av den bestemte produksjonsvirksomheten på eiendommen», skal lageret anses som en unntatt produksjonsinstallasjon, slik at ikke noen del av lageret skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Vi legger etter dette til grunn at råvarelagre som er spesielle for den aktuelle industribedriften, typisk tanker og siloer, er unntatte produksjonsinstallasjoner.

Av tilsvarende grunn må alle produksjonsinstallasjoner som benyttes i produksjonskjeden være unntatt. Dette kan typisk gjelde produksjonsinstallasjoner til produksjon av gjenstander som inngår i produksjonen av sluttproduktet, transport av råvarer, eller bearbeidelse av råvarer.

Videre må tanker, siloer mv. som det ferdige produktet oppbevares i være unntatte produksjonsinstallasjoner.

2.3 Nærmere om bygningsinstallasjoner som utelukkende har som formål å beskytte unntatte produksjonsinstallasjoner for vær og vind eller følger av offentligrettslige krav

Enkelte kommuner har medtatt bygningsinstallasjoner som utelukkende har som formål å sikre fra fare, så som transformatorbygg som skal sikre ved eksplosjon i transformatorene eller beskytte unntatte produksjonsinstallasjoner for vær og vind, i eiendomsskattegrunnlaget.

Dette er etter vårt syn ikke riktig. Som det fremgår på s. 115 i proposisjonen omfatter begrepet «produksjonsinstallasjon» mer enn selve installasjonen og vil også kunne omfatte «*eiendeler som i dag anses å tilhøre det faste anlegget, og eiendeler som ligger i grenselandet mellom arbeidsmaskin mv. og det faste anlegget*». Som det fremgår av lovforarbeidene vil også fundamentet mv. til produksjonsinstallasjonen være unntatt fra eiendomsskatt.

Dette innebærer etter vår oppfatning at bygninger og anlegg som er nødvendige av sikkerhetsmessige grunner, som f.eks. lovpålagte krav, eller for å beskytte produksjonsinstallasjonen for at denne skal kunne fungere etter hensikten, må anses som en del av produksjonsinstallasjonen og derfor være unntatt eiendomsskatt.

Når det gjelder transformatorer er det krav til hvilken skallsikring som kreves. Vi mener at er det stilt offentligrettslige krav til fundamentering og sikring av produksjonsinstallasjonen, må disse anleggene anses som en del av produksjonsinstallasjonen og være unntatt eiendomsskatt.

3 Bruk av teknisk verdi som verdsettelsesmetode

Enkelte kommuner har lagt til grunn at lagerbygg, kontorer, verksted mv. som er lokalisert på et fabrikkområde skal verdsettes basert på teknisk verdi.

I eiendomsskatteloven § 8A-2 (1), heter det:

«Verdet av eiegenomen skal setjast til det beløp ein må gå ut frå at eiegenomen etter si innretning, brukseigenkap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstilhøve ved fritt sal. Verdet av næringsiegenomen skal setjast til teknisk verdi når det ikkje er mogleg å fastsetje verdet etter regelen i første punktum.» (vår understrekning).

I Prop. 1 LS (2017-18) under pkt. 7.1.4 heter det:

«[...]Departementet foreslår at eiendom som etter gjeldende regler anses som verk og bruk skal verdsettes etter samme regler som i dag gjelder for annen næringsiegenomen. Dette vil innebære at det blir en felles verdsettelsesregel for all næringsiegenomen.

Felles verdsettelsesregler vil forenkle regelverket. Imidlertid vil det for noen verk og bruks vedkommende ikke være mulig å basere verdsettelsen på de metodene som brukes ved verdsettelse av annen næringsiegenomen, jf. punkt 7.1.2. I slike tilfeller bør det etter departementets oppfatning være adgang til å fastsette omsetningsverdien til teknisk verdi. Det foreslås at dette presiseres i lovteksten.» (våre understrekninger)

I pkt. 7.1.2, hvor gjeldende rett før lovendringen beskrives, heter det om verdsettelse av nærings-eiendom:

«For annen næringseiendom er det ikke vedtatt egne regler for verdsettelse eller fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget. Dette reguleres derfor av eieendomsskattelovas hovedregler. Det vil si at annen næringseiendom skal verdsettes til en objektiv omsetningsverdi, jf. eieendomsskattelova § 8 A-2 første ledd, og at eieendomsskattegrunnlaget skal være begrenset til «fast eiendom», jf. eieendomsskattelova § 4 første ledd (og annet ledd første punktum).

Takseringen av annen næringseiendom baseres ofte på leieverdi, det vil si faktisk eller forventet leieinntekt fra bygningen med tilhørende tomt. Denne metoden er særlig aktuell for kontorbygg og næringsbygg uten sterkt spesialiserte funksjoner. Bruk av substansverdi ved taksering av annen næringseiendom enn verk og bruk kan likevel ikke utelukkes. Dette vil være aktuelt hvor eiendommen har spesialiserte funksjoner og det er vanskelig å fastsette verdien ved bruk av observasjoner i markedet.» (vår understrekning)

Videre heter det i Finansdepartementets uttalelse av 29. april 2011 (sitat fra brev av 9. november 1995):

«Et grunnleggende hensyn bak eieendomsskatteloven er likhetshensynet; eiendommer av samme karakter innen samme kommune skal behandles likt. Dette innebærer at kommunen må legge de samme verdsettelsesprinsippene til grunn ved taksering av likeartede eiendommer beliggende i forskjellige deler av kommunen.» (vår understrekning)

Vi antar at likeartede eiendommer er eiendommer som tjener samme formål, så som lager, kontor, verksted mv. Slike eiendommer skal verdsettes etter de samme verdsettelsesprinsipper, men justert for individuelle forhold som beliggenhet, tilstand mv.

Dette innebærer derfor at lagerbygg, kontorer, verksted mv. som er lokalisert på et fabrikkområde, i utgangspunktet skal verdsettes etter en avkastningsverdimetode, når denne metoden benyttes på andre lagerbygg, kontorer, verksted mv. i kommunen.

Er næringsbygg i kommunen verdsatt på grunnlag av en avkastningsverdimetode kan likevel en substansverdimetode kunne benyttes som en hjelpeberegning for å finne byggets omsetningsverdi, dersom byggene er så spesialisert at observerte markedsverdier ikke er relevante. Benyttes substansverdien ved beregning av byggets omsetningsverdi, må det korrigeres for slit, elde og eventuelt utidsmessighet.

Benyttes en substansverdimetode, er det et vilkår at taksten ikke overstiger omsetningsverdien, jf. Finansdepartementets uttalelse av 29. april 2011. Likhets hensynet tilsier at metodebruken heller ikke skal resultere i relative forskjeller i verdsettelsen.

Med vennlig hilsen
Advokatfirmaet Hjort DA

Morten Fjermeros
Partner / Advokat (H)
[mfj@hjort.no](mailto:mfi@hjort.no)