

Eiendomsskatt – vilkårlig verdsettelse

Prinsippene for verdsettelse av fast eiendom for eiendomsskatteformål åpner for vilkårlighet og tilfældigheter. Dette medfører en forskjellsbehandling som rammer de næringsdrivende.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Frode Heggdal Larsen
Partner Bing Hodneland advokat-
selskap DA

I den senere tid er det avsagt enkelte dommer som mange vil mene er egnet til å stille eiendomsskatten i et merkelig lys. Et eksempel er Høyesteretts dom av 24. januar 2011 i Sydvaranger-saken¹. Her kom Høyesterett til at eiendommer skal verdsettes etter en sjablongmessig teknisk verdi – selv der man har en konkret salgspris som referanse. Dette til tross for at loven sier at verdsettelsen skal skje til omsetningsverdi. Dommen fraviker dermed lovens ordlyd til skade for den private part – og det på legalitetsprinsippets område. Avgjørelsen fikk Sydvarangers prosessfullmektig til å uttale i media at:

«Dagens regler åpner for vilkårlighet, forskjellsbehandling og usikkerhet som særlig rammer industri og næringsvirksomhet... Den praksis som Høyesteretts dom legitimerer, er derfor ikke bare uheldig, den er også farlig.»²

Det er grunn til å se nærmere på prinsippene for verdsettelse av fast eiendom – beregningsgrunnlaget for eiendomsskatt – samt hvordan prinsippene tolkes og anvendes av domstolene.

Verdsettelse – beregningsgrunnlaget for eiendomsskatten

Eiendomsskatteoven § 8 – ligningsverdi

Eiendomsskatteovens § 8 første ledd fastsetter at beregningsgrunnlaget for eiendomsskatt er ligningsverdien og lyder:

«Eigedomsskatten skal reknast ut etter verdet (taksten) som eiegenomen vert sett i ved likninga året før skatteåret.»

Bestemmelsen i § 8 ble vedtatt i 1975, men er ennå ikke trådt i kraft. Det vil si – den er trådt i kraft for en bestemt type eiendommer; nemlig kraftverk. Bestemmelsen ville utvilsomt løst en lang rekke av de utfordringene og tvistene som både kommuner, eiendomsbesittere og domstoler hyppig må hanskkes med. Harboe³ uttaler at bestemmelsen innebærer «en betydelig forenkling og må ses på som den prinsipielt viktigste endringen i forhold til tidligere regler». Men den er altså ikke trådt i kraft.

I strid med konstitusjonelle forpliktelser

Ørebeck⁴ har vurdert den manglende ikrafttredelsen fra et statsrettslig perspektiv. Etter hans oppfatning er den manglende ikrafttreden for andre eiendommer enn kraftanlegg i strid med regjeringens konstitusjonelle og politiske forpliktelser. Ørebeck konkluderer med at: «Det kan synes som om Finansdepartementet har utøvet slett politisk skjønn når en har håndtert saken slik at resultatet blir noe ingen av de politiske partier på Stortinget ønsker seg, nemlig en sterk skatteskjerpning for eiendomsinnehavere».

Zimmer-utvalget⁵ så reformbehovet og uttalte i 1996 at: «Utvalget finner at det er et sterkt behov for reformer i reglene om verdsettelse for eiendomsskatteformål.» Videre mente utvalget at det «bør legges opp til et felles takstgrunnlag for eiendomsskatt og for formues- og inntektskatteformål»

I brev av 4. mars 2011⁶ til Finansdepartementet foreslår NHO at man for verdsettelse for eiendomsskatteformål kopierer formuesskattereglenes prinsipp om et tak. NHO viser til at «verdien på næringsseidendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 60 % av dokumentert omsetningsverdi. Denne sikkerhetsventilen ble tidligere fastsatt av Skattedirektoratet, men lovfestet av Stortinget etter forslag fra Finansdepartementet høsten 2009, jf. Skatteoven § 4–10 første ledd».

Men intet har skjedd.

Byskatteoven av 1911 – omsetningsverdi

Fortsatt gjelder eiendomsskatteovens overgangsregel i § 33 annet ledd. Bestemmelsen viser til byskatteoven § 5 fra 1911 som sier at beregningsgrunnlaget for eiendomsskatt settes til omsetningsverdien. Bestemmelsen lyder:

«Ved takseringen ansættes eiendommens takstverdi til det beløp, som eiendommen efter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg».

At det imidlertid ikke er tilstrekkelig bare å lese lovens ordlyd fremgår tydelig av enkelte nyere rettsavgjørelser knyttet til

1 Sydvaranger AS skiftet navn til Tchudi Kirkenes AS like før behandlingen i Høyesterett.

2 Se Dagens Næringsliv 16. februar 2011 hvor advokatene Ingvold Falch (prosessfullmektig i Høyesterett) og Åsmund Øvsthus (prosessfullmektig i lagmannsretten) kommenterer Høyesteretts dom.

3 Einar Harboe, Eiendomsskatt, kommentarutgave, 2. utgave side 84.

4 Peter Ørebeck, Skatterett 2008 side 343: «Kunsten å oppholde Stortinget «med godt snakk»: Kan Finansdepartementet eliminere eigedomsskatteova § 8 ved vedvarende trenering av ikrafttredelsen?»

5 NOU 1996:20 Ny lov om eiendomsskatt, se kapittel 9 om verdsettelse av fast eiendom.

6 Se www.nho.no



VILKÅRLIG: Forfatteren mener at prinsipiene for verdsettelse av fast eiendom for eiendomsskatteformål åpner for vilkårighet, tilfeldigheter og forskjellsbehandling.

spørsmålet om verdsettelse. Vi skal se nærmere på disse nedenfor.

Substansverdi

Substansverdi har i rettspraksis blitt fremholdt som en hovedregel for å finne beregningsgrunnlaget etter byskatteloven § 5. Hva substansverdi er og hvordan den skal beregnes, har kommet til uttrykk på ulike måter i rettspraksis.

I Rt. 2007.149, LKAB II-dommen ble dette uttrykt slik i premiss 43: «den tekniske verdien, dvs. gjenanskaffelsesverdien med fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet.» I Rt. 1991. 98 Statnett-dommen ble det på side 101 uttalt at: «Vanligvis vil det være riktig å fastsette en slik objektivisert salgsverdi fra en substansverdiregning med utgangspunkt i kostnadene ved investeringen og med korreksjoner for slit og elde, generell verdiendring på investeringsobjektene mv.»

Og prinsippet ble formulert slik i Rt. 1974.332 Hydro/Rjukanfoss-dommen på side 336: «Det er vanlig praksis ved taksering etter byskattelovens første kapittel at bygninger takseres ved kapitalisering av en anslått netto leieinntekt, mens maskiner takseres etter anskaffelsespriser på takseringstiden med fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for å reise innvending mot denne fremgangsmåte når det gjelder å finne substansverdien.»

Det er den såkalte «objektiviserte omsetningsverdi» man skal finne – altså eiendommens verdi som sådan «objektivt sett og ikke til den verdi eiendommen har for den aktuelle eier», dens eventuelle affeksjonsverdi etc., jf. LKAB II-dommen premiss 42. Se mer om dette begrepet nedenfor om Sydvaranger-dommen.

Etter rettspraksis kan således substansverdi beregnes på to måter. For det første; teknisk verdi (gjenanskaffelsesverdi/investeringstkostnad) minus slit og elde m.m. og for det andre; kapitalisering av en anslått netto leieinntekt.

En gjennomgang av rettspraksis viser at man ved verdsettelse av ensrettede og spesialiserte anlegg som er basert på utnyttelse av stedbundne naturressurser (typisk mineraler og vannkraft) ofte bruker teknisk verdi. Der man imidlertid skal verdsette mer standardiserte næringsbygg uten slike tilknyttede stedbundne ressurser, benyttes en kapitalisering av anslått netto leieinntekt – yield-beregninger.

Avkastningsverdi

Undertiden kan skattyter få aksept for at man i stedet for substansverdi legger til grunn en avkastningsbasert verdsettelse dersom det er «temmelig åpenbart at det i takstperioden ikke kan regnes med lønnsom drift», jf. LKAB II-dommen premiss 50.

Avkastningsbasert verdsettelse baseres på inntekter fra den aktuelle driften som drives på eiendommen og det er muligens noe anstrengt å kalle den for en «objektivisert» verdi. Yield-beregninger gir imidlertid uttrykk for en objektivisert verdi idet de refererer seg til inntekter fra eiendommen som sådan.

Sydvaranger-dommen; salgssum er ikke omsetningsverdi

Saken gjaldt beregningsgrunnlaget for eiendomsskattetakst for Sydvaranger AS' eiendommer (gruveområde mv.). Spørsmålet var hvorvidt eiendom og bygninger skulle verdsettes etter substansverdi som lagt til grunn av kommunen eller etter omsetningsverdi der konkret salgssum forelå, slik selskapet anførte. Sydvaranger AS hadde vunnet saken fullt ut med saksomkostninger to ganger i tingretten⁷. Lagmannsretten hadde under dissens opphevet vedtak om eiendomsskattetakst over gruveanlegg mv. idet den fant at vedtaket bygde på uriktig lovforståelse. Høyesterett fant at eiendomsskattetaksten skal fastsettes på grunnlag av substansverdi også i de situasjonene der det foreligger en konkret salgssum.

Anførsler

Sydvaranger AS kunne vise til at aksjene i selskapet var blitt solgt på det åpne marke-

⁷ Artikkelforfatteren var prosessfullmektig for Sydvaranger AS i tingretten.



Din rekrutteringspartner

Capus har bygd opp et solid fagmiljø innen økonomi, regnskap og finans. Dette kommer våre kunder til gode i form av økt treffsikkerhet og en fyldig kandidatbase.

Capus samarbeider med selskaper som anerkjenner verdien av dyktige medarbeidere. Vi har lang erfaring med rekruttering og ønsker å bidra til din karriereutvikling.

Se vår nye hjemmeside www.capus.no eller kontakt leder i Capus Financials Svein Sørensen for en uforpliktende prat på 22 94 11 00.



www.capus.no

det gjennom en prosess hvor det var flere interessenter. Selskapets eiendeler besto foruten fast eiendom også av noen maskiner og kassabeholdning. Det syntes ikke omtvistet at salget av aksjene på det åpne markedet verdsatte eiendommene til om lag 50 millioner. Kommunen på sin side mente at man måtte legge til grunn substansverdi – det vil si en sjablongmessig teknisk verdi med fradrag for slit og elde. Denne verdien mente kommunen var om lag 117 millioner. Det rettslige spørsmålet i saken var tolkningen av byskatteloven § 5 første ledd, som er referert ovenfor.

Sydvarangers hovedanførsel var at utviklingen av substansverdi som grunnlag for fastsettelsen av eiendommens takstverdi, må forstås på bakgrunn av at rettspraksis gjelder verdsettelse der det ikke har foreligget noen konkret og aktuell salgssum, dette i motsetning til i nærværende sak. Selskapet hevdet at substansverdi derfor bare er en hjelpeberegning i mangel av konkret salgssum, og at markedets betalingsvillighet gjennom høyeste bud ved fri omsetning er det beste målet på en objektivisert omsetningsverdi.

Videre anførte Sydvaranger blant annet at en forståelse av byskatteloven § 5 som utelukker fastsetting av en takstverdi svarende til konkret salgssum der slik foreligger, strider så sterkt mot ordlyden i bestemmelsen at det vil bryte med lovkravet i EMK første tilleggsprotokoll artikkel 1. Videre at taksten fremsto som vilkårlig fordi man ved fastsettelsen av teknisk nyverdi tok utgangspunkt i standard kvadratmeterpriser uten nærmere begrunnelse for de sjablongene som ble benyttet.

Kommunen på sin side anførte at det var den objektiviserte salgsværdien som skal legges til grunn ved verdsettelsen av «verk og bruk og at dette var eiendommens substansverdi eller unntaksvis en lavere avkastningsverdi.

Tenk på en pris – skatt på imaginære verdier
I hovedspørsmålet drøftet førstvoterende hva som ligger i begrepet «objektivisert omsetningsverdi» og uttalte:

«i Rt.1987–129 (Tyssefall-dommen) der det på side 132 heter at man ved takseringen skal søke å finne frem til den verdi eiendommen eller anlegget har i seg selv, objektivt bedømt. Videre uttales det at den aktuelle eiers interesse i eiendommen i prinsippet ikke er gjenstand for vurdering,

se tilsvarende Rt.1999–192 (Statnettdommen) på side 201.» (premiss 34)

Deretter ga retten i premiss 38 uttrykk for at med objektivisert omsetningsverdi menes en slags «tenkt pris».

«Jeg viser her til Rt. 1994–333 (Tydaldommen) der det på side 337 heter: «Det er en objektivisert verddivurdering som skal foretas etter byskatteloven § 5 første ledd. Den salgsværdi bestemmelsen viser til, er således ikke den pris en kan oppnå i markedet for eiendommen på det aktuelle tidspunkt, men en tenkt pris som fremkommer når en ser bort fra særlige forhold knyttet til den enkelte eiers utnytting av eiendommen.»

Mange vil mene at Tydal-dommen ikke dreide seg om hvorvidt verdsettelse kan baseres på en konkret salgssum. Der var spørsmålet om det skal ha betydning for verdsettelsen at kraftverkene er pålagt å levere konsesjonskraft til selvkost. I Sydvaranger-saken var det imidlertid ikke tale om slike «heftelser» ved driften. Høyesterett kom i Tydaldommen til at det ikke tas hensyn til at kraftverket var pålagt å levere rimelig konsesjonskraft. Det ble heller ikke tatt hensyn til en tidsbegrenset avtale om å levere 50 % av kraftproduksjonen til Sør-Trøndelag Kraftselskap til kostpris. Det er de faktiske verdier som knytter seg til eiendommen (kraftverket) som er gjenstand for eiendomsskatt – ikke de inntekter som driften på eiendommen genererer. Som det uttales av førstvoterende i Tydaldommen på side 338–339:

«At eieren plikter å levere rimelig kraft til kommunen der anlegget ligger, eventuelt også til andre, innebærer en fordeling av de verdier kraftverket kaster av seg, men medfører ingen reduksjon av de faktiske verdier som knytter seg til dette. Og det er disse verdier som er gjenstand for eiendomsskatt, slik jeg mener byskatteloven § 5 første ledd må forstås, på bakgrunn av foreliggende rettspraksis.»

Går for langt i å foreta objektivisering

Det er grunn til å peke på at Høyesterett i Tydal dommen – på side 339 – selv var i tvil om man gikk for langt i en objektivisering:

«Hvorvidt det er rimelig å objektivisere grunnlaget for eiendomsskatt for kraftverk så meget som dette, kan nok diskuteres, og jeg har vært i en viss tvil om resultatet.»

Det er derfor noe overraskende at man i Sydvaranger-saken går ytterligere ett skritt i å objektivisere. Høyesterett synes å mene at markedspris – generelt – ikke er tilstrekkelig objektiv og uttaler i premiss 39:

«For det første vil en salgssum lett gjenspeile den nye eiers økonomiske interesse i salgsobjektet. Den enkelte eiers økonomiske interesse er en subjektiv omstendighet som det skal ses bort fra».

Det synes vanskelig å følge Høyesteretts resonnering fullt ut. Der kjøpsprisen avviker fra markedsprisen, vil dette oftest skyldes ett av to forhold; enten at selger har akseptert ett bud lavere enn markedspris eller at kjøpers bud ligger høyere enn markedspris. I Sydvarangers tilfelle var det ingen indikasjoner på noen av disse to forhold. Tvert i mot forelå det en rekke interessenter og en rekke uavhengige verddivurderinger. Mange vil mene at en pris oppnådd på det frie markedet med flere interessenter gir et temmelig objektivt grunnlag for å fastsette eiendommens verdi. Høyesterett er imidlertid av en annen oppfatning.

Markedspris mindre robust en teknisk verdi over tid?

Deretter uttaler førstvoterende i premiss 39 at en verdsettelse basert på markedspris ikke er tilstrekkelig robust over tid:

«For det annet innebærer takstintervallene på ti år etter § 4 at verdifastsettelsen må være robust mot skiftende markedspriser... Det vil på samme måte være vanskelig å legge de til enhver tid gjeldende markedspriser til grunn, ettersom også disse endrer seg gjennom takstperioden etter svingningene i markedet. Det vil være helt upraktisk – og heller ikke lovens ordning – om denne type verdiendringer skulle gi grunnlag for omtakseringer, se byskatteloven § 4 tredje ledd.»

Substansverdi bygger på historiske tall og sier lite om prisutviklingen de neste ti år. I så måte kan oppnådd salgssum i et fritt marked hevdes å være minst like treffende. Det er derfor ikke lett å se at en taksering etter markedspris automatisk er mindre robust over tid enn en taksering etter substansverdi.

Førstvoterendes utlegning på dette punkt fremstår – etter mitt syn – ikke som et veldig godt argument for å fravike lovens klare ordlyd om at det er markedsprisen

Økonomisk styring og kontroll. Punktum.



©2010 REINO Foto: Monkey/Business



Finales programmer tar over der økonomisystemene stopper, og hjelper deg videre med årsregnskap, noteopplysninger, ligningsoppgaver, skatteberegning, avstemming, dokumentasjon, analyse- og nøkkeltallrapporter, grafer, perioderapporter, konsernregnskap, avskrivninger, driftsmiddeloversikt, aksjeoversikt, kontantstrømpoppstilling m.m. I tillegg valideres dataene automatisk mens du arbeider, slik at feilføringer avsløres umiddelbart. Gratis demoversjoner finner du hos www.finale.no.

For mer informasjon om Finales programmer send kodeord **Finale** til

26112

eller send e-post til firmapost@finale.no

som skal utgjøre beregningsgrunnlaget for eiendomsskatt.

Legalitetsprinsippet og sjabloner

I premiss 42 konkluderer førstvoterende med at:

«Jeg er etter dette enig med lagmannsretten i at eiendomsskattetaksten skal fastsettes på grunnlag av substansverdi også i de situasjoner der det foreligger en konkret salgssum».

En generell innvending mot substansverdi er at en slik verdsettelsesmetode ikke i tilstrekkelig grad tar hensyn til lovens kriterier om at verdien skal fastsettes ut i fra eiendommens «beskaffenhets, anvendelighet og beliggenhet».

Det er grunn til å merke seg at den substansverdi Høyesterett konkret aksepterte i Sydvaranger-saken var basert på sjabloner, se premiss 50, altså kommunalt fastsatte enhetspriser/kvadratmeterpriser uten individuelle vurderinger for den enkelte eiendommen. Dette synes å fremtre som et avvik fra den typen substansverdi man tidligere hadde akseptert og hvor man la til grunn en konkret teknisk verdi for den aktuelle eiendommen når det tas hensyn til et fradrag for slit, elde og utidsmessighet.

Ved å akseptere substansverdi basert på sjablongmessige kvadratmeterpriser uten individuelle vurderinger av den aktuelle eiendommen, slik Høyesterett åpner for i Sydvaranger-dommen, har man beveget seg ytterligere ett skritt lenger vekk fra lovens ordlyd. Og dette uten at retten drøfter forholdet til legalitetsprinsippet utover å slå fast at fortolkningen «ligger innenfor ordlyden», se premiss (43).

I denne sammenhengen kan det være grunn til å minne om Finansdepartementets begrunnelse vedrørende lovfesting av taket for formuesskatteverdien av nærings-eiendom. Her uttales at dette nettopp var «for å ta høyde for eventuelle utilsiktede utslag ved bruk av sjablongmetoden»⁸. Høyesterett synes i Sydvaranger-dommen ikke å ta høyde for slike utilsiktede utslag når det gjelder sjabloner for eiendomsskatteverdier.

Skatteevneprinsippet

Et sentralt prinsipp ved skattlegging er skatteevneprinsippet. Det er ikke unaturlig å anta at skatteevnen bedre reflekteres

gjennom eiendommens omsetningsverdi enn gjennom dens tekniske verdi. Dommen innebærer imidlertid at skattegrunnlaget for eiendomsskatt nå kan settes til verdier uten sammenheng med de underliggende realiteter. En drøftelse av skatteevneprinsippet savnes i Sydvaranger-dommen.

I utakt med nyere lovgivning?

Det er grunn til å spørre om dommen er i utakt med utviklingen i lovgivningen. Jeg viser her til at det for kraftverk ikke benyttes substansverdi, men en standardisert avkastningsverdiregning – både for formues- og eiendomsskatt. For formuesskatt på nærings-eiendommer generelt har lovgiver valgt å benytte en standardisert avkastningsverdiregning i stedet for substansverdi.

Konsekvenser

Dommen vil kunne få ikke ubetydelige konsekvenser for de næringsdrivende. Særlig i tilfeller hvor man kjøper eldre industribygg og har en forventning om at lav markedsverdi vil gjenspeiles i lav eiendomsskattetakst. Dommen fastslår at det er den høyere tekniske verdien – gjerne basert på sjablongmessige enhetspriser – som nå skal legges til grunn.

For Sydvarangers vedkommende har Høyesterett slått fast at eiendomsskattegrunnlaget skal være mer enn det dobbelte av omsetningsverdien – og at dette skal stå uendret i ti år. Sånt blir det kommunale inntekter av!

IP Huse-dommen

En tingrettsdom fra desember 2010⁹ – IP Huse-dommen – synliggjør flere av svakhetene ved reglene om eiendomsskatt. Her skal jeg kun peke på ett forhold; nemlig de uheldige utslagene man kan få ved ukritisk bruk av substansverdi som beregningsgrunnlag for eiendomsskatt.

IP Huse AS eier et industrianlegg som ligger på en liten øy uten veiforbindelse ute i havgapet på Nord-Vestlandet. Industrianlegget består av standard verksted- og produksjonshaller og driften nyttiggjør ingen stedbundne naturressurser. Kommunen mente at teknisk verdi utgjorde 170 000 000 kroner. Virksomheten på sin side hadde flere uavhengige verdsettelse som viste at kapitalisert leieinntekt

utgjorde 50 millioner. Tingretten ga kommunen medhold.

Høyere eiendomsskatt i utkantstrøk

På side 14, andre avsnitt uttaler tingretten: «Høyesteretts praksis dreier seg, som anført av IP Huse AS, stort sett om verk og bruk som har ensrettede og spesialiserte anlegg. Slike anlegg er det vanskelig å fastsette en omsetningsverdi på, og det har derfor ved verdifastsettelsen vært tatt utgangspunkt i substansverdien. Selv om en i denne sak står overfor et industrianlegg som i hovedsak har standard verksted- og produksjonshaller, har en å gjøre med et anlegg som på grunn av beliggenhet og størrelse er vanskelig å omsette. Retten kan ikke se at det i regionen fins et omsetningsmarked eller et leiemarked som kan være retningsgivende ved verdifastsettelsen. Langt på vei gjør de samme hensyn som tilsier at sterkt spesialiserte verk skal takseres etter substansverdi seg også gjeldende for IP Huse AS sitt anlegg.»

I lys av Hydro/Rjukanfoss-dommen skulle man anta at kapitalisert netto leieinntekt ville danne grunnlag for eiendomsskattetaksten. Men retten fant det ikke bevist at det fantes et «omsetningsmarked eller et leiemarked» på denne veiløse øya i havgapet – og anvendte derfor i stedet substansverdi.

Konsekvensen av tingrettens forståelse er at eiendomsmasse i usentrale strøk, hvor et faktisk utleie/omsetningsmarked ikke lett kan påvises, skattlegges hardere enn tilsvarende bygg i sentrale strøk hvor tetterhet av bygg er større og omsetning/utleie skjer hyppigere.

Det er neppe lovgivers intensjon at eiendommer i utkantstrøk skal ha høyere eiendomsskattegrunnlag (eller høyere omsetningsverdi dersom man bruker lovens terminologi) enn mer sentrale strøk. Mange vil mene at tingrettens ukritiske bruk av substansverdimetoden medførte det stikk motsatte resultat av det lovgiver ønsker å oppnå.

Dersom dommen blir stående, vil den kunne medføre betydelige konsekvenser for de næringsdrivende – særlig i utkantstrøk.

Integrasjonsregelen

For eiendommer som skattlegges som «verk og bruk» gjelder en særlig verdsettelsesregel – ofte omtalt som integrasjonsregelen. Regelen fremgår av eiendomsskatte-

⁸ Prop. 1 L (2009–2010) kapittel 4.3.3.2.

⁹ Romsdal tingrett avsa 20. desember 2010 dom i sak 10–079 500TVI-ROMS mellom IP Huse AS og Sandøy kommune. Dommen er anket til Frostating lagmannsrett og er således ikke rettskraftig. Artikkelforfatteren var prosessfullmektig for IP Huse AS i tingretten.

loven § 4 annet ledd og uttaler at også maskiner skal medtas i eiendommens verdi. Lovens vilkår er at maskiner bare kan tas med «når tingen er ein part av sjølve foretaket». Inkludering av maskiner er en unntaksregel – og en regel som volder store problemer.

Bestemmelsen er problematisk særlig i to relasjoner. Konseptuelt er det en utfordring at loven benytter begrepet «foretaket» som er noe annet enn eiendommen. Og det er jo eiendommen – ikke foretaket – som er objekt for eiendomsskatt. På det mer praktiske plan viser en lang rekke tvister at de vurderingstema som oppstilles i rettspraksis

– om når maskiner anses integrert – er svært vanskelige å håndtere.

Overfor Finansdepartementet har Næringslivets Hovedorganisasjon nylig tatt til orde for å oppheve integrasjonsregelen fordi:

«... regelen er vanskelig å forholde seg til for kommunene, den har ført til mange rettssaker og skaper utilsiktede ulikheter og stor uforutsigbarhet for skattyterne»¹⁰.

Finansdepartementet har – så vidt jeg vet – derimot ikke planer om å endre eller oppheve integrasjonsregelen. Man må

¹⁰ NHOs brev av 4. mars 2011 til Finansdepartementet, jf. www.nho.no

således belage seg på en rekke tvister vedrørende dette tema også i fremtiden.

Behov for lovrevisjon

Finansdepartementet er nå i gang med å utarbeide nye saksbehandlingsregler for eiendomsskatt. Det er imidlertid behov for å gå grundigere til verks. Også eiendomsskattelovens materielle regler om verdsettelse er moden for en lovrevisjon.

Eiendomsskatt – nyheter

Det er vedtatt nye utskrivningsalternativer for eiendomsskatt, og etter 35 år uten saksbehandlingsregler har nå Finansdepartementet endelig sendt ut høringsforslag om egne saksbehandlingsregler for eiendomsskatt. Det er dessuten foreslått endringer i reglene for eiendomsskatt på kraftverk.

Næringseiendom som nytt utskrivningsalternativ

For å kunne ilegge eiendomsskatt kreves hjemmel. I eiendomsskattesammenheng omtales disse hjemlene ofte som utskrivningsalternativer. Kun eiendommer som omfattes av disse alternativene, kan ilegges eiendomsskatt¹.

Fra 2007 har kommunene hatt anledning til å skrive ut eiendomsskatt på alle eiendommer i hele kommunen. Disse reglene var til hinder for kommuner som ønsket å skrive ut eiendomsskatt på for eksempel kjøpesentre, kontorbygg og hoteller, men som ikke ønsket å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen. Med virkning fra den 1. januar 2011 fikk vi ytterligere to nye utskrivningsalternativer for eiendomsskatt. Det nye er at man nå kan utskrive eiendomsskatt på næringseiendom, enten alene eller i kombinasjon med all eiendom i bymessig utbygde områder². Formålet med de nye reglene er å gi kommunene anledning til å skatt-

legge all næringseiendom som ikke er eksplisitt unntatt i eiendomsskatteloven, uten å måtte skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen.

Eiendomsskatteloven § 3 lyder nå:

«§ 3. Kommunestyret kan skrive ut eiendomsskatt på anten

- faste egedomar i heile kommunen, eller
- faste egedomar i klårt avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis eller der slik utbygging er i gang, eller
- berre på verk og bruk i heile kommunen, eller
- berre verk og bruk og annan nærings-eigedom i heile kommunen, eller
- eigedom både under bokstav b og c, eller
- eigedom både under bokstav b og d.»

Hva er «annan næringseiendom»? Det sentrale er innføringen av begrepet «annan næringseiendom». I § 4 annet ledd femte punktum eksemplifiseres dette slik: «Til annan næringseigedom vert rekna til dømes kontorlokale, parkeringshus, butikk, varelager, hotell, serveringsstad med vidare.» Departementet har lagt til grunn at utleid boligeiendom faller utenfor begrepet næringseiendom. Det samme gjelder boligdelen av kombinerte bolig- og næringsbygg. For sistnevnte må i så fall taksten separeres.

Videre vil begrepet «verk og bruk» konsumeres av begrepet «næringseiendom». Det er verdt å merke seg at den såkalte integrasjonsregelen likevel kun gjelder «verk og bruk» – ikke næringseiendom.

Som departementet³ selv påpeker, vil grensen mellom «verk og bruk» og annen næringseiendom måtte foretas konkret og det er ikke mulig å gi en uttømmende redegjørelse over hvilke eiendommer som faller innenfor og utenfor «verk og bruk».

Økning i antall tvister

Dersom kommunene velger å benytte utskrivningsalternativet i § 3 d), kan man ikke utelukke at det oppstår en økning i antall tvister – særlig i to relasjoner:

For det første; det nye utskrivningsalternativet «annan næringseiendom» vil kunne omfatte eiendommer som ikke tidligere er taksert. I lys av de vanskelige verdsettelsesreglene – se blant annet ovenfor om Sydvarangerdommen og IP Huse dommen – er det å forvente at man kan få utfordringer her.

For det andre; integrasjonsregelen krever at man må kunne skille «verk og bruk» fra «annan næringseiendom». Dette skillet er som nevnt en utfordring og det kan derfor oppstå tvister her.

Overgangsregel

Eiendomsskatten skal normalt skrives ut innen 1. mars i skatteåret. Kommuner

¹ Selv om en eiendom faller innenfor en av utskrivningsalternativene, kan den være unntatt fra eiendomsskatt etter øvrige regler i loven.

² Se Prop. 1 LS (2010–2011) s. 202 flg.

³ Se Prop. 1 LS (2010–2011) side 203 venstre spalte.

som ønsker å benytte seg av de nye reglene, gis imidlertid frist til utgangen av juni 2011 med å skrive ut skatt på «næringsseidom». Dermed blir det noe tid til å foreta taksering av de nye eiendommene som eventuelt kommer til. Eiendomsskatt på øvrig eiendom skal skrives ut i henhold til ordinær frist.

Forslag til nye saksbehandlingsregler

Forvaltningsloven gjelder ikke

Saksbehandlingsregler er prosessuelle krav til forvaltningens virksomhet. Formålet med denne typen regler er å sikre at forvaltningens avgjørelser blir materielt sett riktige. Saksbehandlingsreglene er således et grunnleggende element i å trygge den enkeltes rettsstilling.

Eiendomsskatteloven § 31 fastsetter at: «Forvaltningslova skal ikkje gjelda for førehaving av saker etter denne lova».

Ut i fra denne kategoriske bestemmelsen skulle man anta at eiendomsloven selv inneholdt egne saksbehandlingsregler. Slik er det ikke, det vil si; til en viss grad finnes det saksbehandlingsregler i eiendomsskatteloven. Eksempelvis finner man regler om taushetsplikt i lovens § 29 som sier at ligningslovens § 3–13 også skal gjelde på eiendomsskatteområdet. Videre er det visse bestemmelser om klagerett i lovens §§ 19 – 22. Det følger imidlertid av § 33 første ledd at disse bestemmelsene ikke er trådt i kraft.

Høring om nye saksbehandlingsregler

På denne bakgrunn er det neppe overraskende at Finansdepartementet i sitt høringsbrev av 15. november 2010⁴ om nye saksbehandlingsregler innleder med å si at:

«De gjeldende saksbehandlingsregler for eiendomsskatt er svært mangelfulle, og behovet for nye saksbehandlingsregler er derfor stort. Finansdepartementet har ved flere anledninger varslet en gjennomgang og vurdering av reglene om saksbehandling og klage, senest i Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) avsnitt 14.4.3.»

I departementets høringsnotat av 15. november 2010 foreslås det at forvaltningslovens regler i hovedsak skal gjelde når kommunen skriver ut eiendomsskatt. Dette gjelder blant annet reglene om habilitet, veiledningsplikt, bistand fra advokat, forhåndsvarsel, taushetsplikt, dekning av saksomkostninger, innsynsrett, begrunnelse⁵ mv. Departementets utgangspunkt er altså at forvaltningslovens saksbehandlingsregler må gjelde for eiendomsskatt, med mindre det er behov for særregler.

På enkelte punkter foreslår departementet særregler i disfavør av skattyter. Flere av disse gjelder fundamentale rettssikkerhets-spørsmål, blant annet knyttet til klagebehandling.

Saksbehandlingsreglene for eiendomsskatt må balansere hensynet til rettssikkerhet og forutberegnelighet for skattyteren mot hensynet til en effektiv skatteforvaltning i den enkelte kommune. Disse to hensynene gjenspeiles i høringsuttalelsene.

De høringsinstanser som anser rettsikkerhet som særlig tungtveiende, er gjennomgående av den oppfatning at departementets forslag går for langt i å oppstille særregler. Dette er eksempelvis høringsinstanser som Advokatforeningen⁶ og Skattebetalerforeningen med flere. På den annen side er enkelte av høringsinstansene av den oppfatning at departementets forslag ikke går tilstrekkelig langt i å oppstille særregler. Dette er eksempelvis KS og LVK (Landssamanslutninga av Vassdragskommunar).

Finansdepartementet har ikke oppgitt noe tidspunkt for når lovarbeidet forventes ferdigstilt.

Høring om maksimums- og minimumsreglene i eiendomsskatt for kraftverk

For kraftverk gjelder særlige eiendomsskattegrupper. Finansdepartementet har sendt ut et høringsbrev av 14. april 2011⁷ vedrørende reglene om de såkalte maksimums- og minimumsgrensene for kraftverk. Høringsfristen er satt til 15. juli 2011.

Forslaget går ut på å justere de såkalte maksimums- og minimumsgrensene slik at grunnlaget for eiendomsskatt øker. Bakgrunnen er at flere kraftverk i dag har nådd maksimumsgrensene og at økningen i kraftprisene ikke reflekteres i økte eiendomsskatteinntekter for vertskommunene. Dersom disse maksimumsgrensene hadde blitt opphevet, ville vertskommunene øket sine inntekter fra eiendomsskatten i kraftsektoren med tre milliarder kroner. Det er således betydelige beløp man her snakker om.

I forbindelse med denne høringen har Finansdepartementet⁸ funnet det nødvendig å uttale følgende «Dei forstandige løysingane i politikken ligg sjeldan i at nokre får det heilt som dei vil, og andre ingenting. Og det er sjeldan slik at nokon har heilt rett, meden andre tek heilt feil. Heller ikkje i denne saka. Eg voner og trur at vi, med forslaget om å justere grensene framover, har lukkast med å finne ei løysing som i rimeleg grad respekterer og kjem i møte alle partane i denne saka.»



INNTEKTENE ØKER IKKE: Økningen i kraftprisene reflekteres ikke i økte eiendomsskatteinntekter for vertskommunene.

⁴ regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2010/hoering-om-saksbehandlingsregler-ved-utsk.html?id=624 641

⁵ Se Rt. 2010.740 Statnett-kjennelsen vedrørende reglene om begrunnelse og innsyn.

⁶ Artikkelforfatteren var involvert i utarbeidelsen av Advokatforeningens høringsuttalelse
⁷ www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2011/hoering---om-maksimums-og-minimumsreglen.html?id=641 047

⁸ Statssekretær Kjetil Lunds leserbrev i Laagendalsposten, inntatt på Finansdepartementets hjemmeside: regjeringen.no/nb/dep/fin/aktuelt/taler_artikler/taler_og_artikler_av_ovrig_politisk_leder/taler-og-artikler-av-statssekretar-kjeti/2011/eigedomsskatt-for-kraftverk.html?id=641 239