

Eiendomsskatt – fastsettelse og administrative retningslinjer

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Bjørn-Olav Johansen
Partner Deloitte Advokatfirma



Advokat
Fredrik Falbach
Deloitte Advokatfirma



Advokatfullmektig
Ida Hamre Høyendahl
Deloitte Advokatfirma

Artikkelen gir en overordnet oversikt over regelverket for innføring og utskriving av eiendomsskatt, samt enkelte utfordringer **i tilknytning til dette.**

Artikkelforfatterne er praktikere, og vårt hovedfokus for denne artikkelen er å sette fokus på utskriving og fastsettelse av eiendomsskatt på næringseiendom og verk og bruk. De særskilte reglene for utskriving av eiendomsskatt på vannkraftverk behandles ikke. Tilsvarende vil utskriving av eiendomsskatt på bolig/fritidseiendom kun flyktig nevnes og kommenteres.

Regler og rammer for innføring og utskriving av eiendomsskatt

For alle praktiske formål kan man skille mellom fire ulike scenarioer for utskriving av eiendomsskatt:

- alminnelig utskriving (alminnelig taksering)
- ordinær årlig utskriving (mellom tidspunktene for alminnelig taksering)
- innføring av nye eiendomsskattegrupper/-objekter (også i tidsrommet mellom tidspunktene for alminnelig taksering)
- kontorjustering

Rammeverket som regulerer utskriving av eiendomsskatt, er det samme, og de forskjellige scenarioene vil derfor reise mange av de samme problemstillingene. Særlig innføring av nye eiendomsskattegrupper og kontorjustering reiser imidlertid særskilte problemstillinger, og disse omtales derfor i eget punkt nedenfor.

Tidslinjen ved utskriving av eiendomsskatt kan illustreres på følgende måte:



Nedenfor omtales de forskjellige fasene i kronologisk rekkefølge.

Innføring av eiendomsskatt

Eiendomsskatt er en frivillig skatt i den forstand at det er opp til den enkelte kommune å beslutte om man skal innføre eiendomsskatt og, innenfor visse gitte rammer, omfanget av eiendomsskatten.

Innføring av eiendomsskatt forutsetter derfor en formell beslutning fra kommunestyret som kompetent organ. Dette omfatter også hvilke eiendommer som skal være eiendomsskattepliktige. I eiendomsskatteoven § 3 bokstav a) til g) angis de forskjellige utskrivingalternativene kommunen må forholde seg til. Kategoriene innebærer at det ikke vil være i strid med likebehandlingsprinsippet dersom en kommune velger å innføre eiendomsskatt kun på verk og bruk og næringseiendom, men ikke på boligeiendom, eventuelt omvendt. Kommunen kan også velge å bare skrive ut eiendomsskatt på verk og bruk.

Beslutning om innføring og omfang av eiendomsskatt må fattes av kommunestyret året før eiendomsskatten skal utskrives. Ved innføring av eiendomsskatt i 2016 forutsetter dette at kommunestyret har fattet en beslutning senest innen utløpet av 2015. Som regel fattes beslutning om innføring av eiendomsskatt som en del av kommunestyrets årlige budsjettvedtak.

I praksis ser man at kommuner som vedtar innføring av eiendomsskatt først mot slutten av året, og med planlagt implementering påfølgende år, vil få en utfordring med hensyn til å overholde

de fristene som gjelder for utskriving. Det er derfor viktig at kommunen er klar over at innføring av eiendomsskatt i kommunen medfører et omfattende administrativt arbeid i tillegg til selve takseringsprosessen, og at forberedelsene bør starte tidlig.

Prosesen rundt fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget

Eiendomsskattegrunnlaget fastsettes ved takst, og denne taksten skal i utgangspunktet stå fast i en periode på ti år, jf. esktl. § 8 A-3. Takseringen skal omfatte alle¹ skattepliktige eiendommer i kommunen og kalles en alminnelig taksering. Det er verdien på objektene pr. 1. januar i året for alminnelig taksering som skal fastsettes, og dette verdimålingstidspunktet er også styrende for eventuelle senere endringer som måtte bli gjort i perioden frem til neste alminnelige taksering.

I praksis er det kommunens administrasjon som forestår mye av arbeidet med organisering av takseringen. Ofte organiseres dette som en egen underavdeling kalt eiendomsskattekontoret. Loven bruker denne betegnelsen flere steder, men kommunen har ingen plikt til å opprette et eget eiendomsskattekontor. Funksjonen som eiendomsskattekontor kan i stedet legges til andre kommunale organer som f.eks. skatteoppkreveren.

For å sikre at takseringsarbeidet er i samsvar med både eiendomsskatteoven, rettspraksis og det ulovfestede hensynet til likebehandling, er det vanlig at kommunen fastsetter egne retningslinjer for eiendomsskatt. Dette er ikke noe lovkrav², men siden eiendomsskatteoven i seg selv er svært knapp, kan det stilles spørsmål ved hvorvidt kommunens saksbehandling er forsvarlig dersom slike retningslinjer ikke fastsettes.

En rekke kommuner vedtar i tillegg til retningslinjer egne vedtekter som nærmere regulerer kommunens saksbehandling i eiendomsskattesaker. Viktigheten av slike vedtekter er noe redusert etter at forvaltningsloven fra og med 1. januar 2013 er gitt virkning på eiendomsskattens område med enkelte unntak, jf. esktl. § 29.

1 Dette er et ufravikelig krav. Det er dog ikke ensbetydende med at eiere av alle eiendomsskattepliktige objekter skal betale eiendomsskatt. Kommunene står fritt til å innføre bunnfradrag i tillegg til at det kan besluttes at det skal innføres et eget rennonseringsfradrag, dvs. et fradrag som omfatter alle eiendommer og som ligger fast i hele takseringsperioden.

2 Tidligere var det et krav om at kommunen måtte fastsette egne vedtekter og at disse måtte godkjennes av Finansdepartementet.

Selve vedtakelsen av eiendomsskattegrunnlagene skal imidlertid overlates til en særskilt nemnd oppnevnt av kommunestyret. Kommunen kan her velge mellom en ordning med takstnemnd eller sakkyndig nemnd. I sistnevnte tilfelle fastsetter nemnda eiendomsskattegrunnlaget basert på et forslag fra særskilte «besiktigelsesmenn». Vår erfaring er at oppnevning til slike nemnder først og fremst er basert på politisk tilhørighet, og gjennomgående har nemndsmedlemmene begrenset kunnskap om verdsettelse av eiendom generelt og eiendomsskatteovens bestemmelser spesielt.

Prosesen med fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget er ofte en todelt prosess hvor en oppnevnt takstnemnd fatter vedtak om eiendomsskattegrunnlag basert på takstforslag fra eksterne sakkyndige eller besiktigelsesmenn.

Kombinasjonen med bruk av eksterne sakkyndige og begrenset kunnskap hos nemndsmedlemmene kan erfaringsmessig føre til at nemnden er for lite kritisk til takstforslagene som fremlegges, og en del av de sentrale vurderingene rundt verdsettelsen blir i realiteten overlatt til kommunens innleide sakkyndige. Det er derfor viktig å presisere at det er den aktuelle nemnden som formelt og i kraft av loven fastsetter eiendomsskattegrunnlaget, og det er vedtaket, ikke den eksterne fagtaksten, som skal danne grunnlag for overprøving enten administrativt eller rettslig.

Frister for utskriving

Når eiendomsskattegrunnlaget er vedtatt av takstnemnda/sakkyndig nemnd, er neste ledd i utskrivingen at skattyter informeres, se esktl. § 14 siste ledd. Skattyter skal motta en skatteseddel hvor eiendomsskattegrunnlaget, skattøre og betalbar eiendomsskatt fremgår, samt at det skal utarbeides en eiendomsskatte liste som publiseres elektronisk på kommunens hjemmesider, alternativt gjøres fysisk tilgjengelig for eksempel i kommunens lokaler. Av hensyn til skattyternes forutberegnelighet er det gitt særskilte frister for kommunens utskriving av eiendomsskatt.

Utgangspunktet i esktl. § 14 er at eiendomsskatten «så langt råd er» skal være utskrevet innen 1. mars i skatteåret. Hva som nærmere ligger i reservasjonen «så langt råd er» er ikke presisert i forarbeidene, men fristbestemmelsen skal tolkes strengt og en eventuell overskridelse må kunne begrunnes i særlige forhold. I juri-



LIKEBEHANDLINGSPRINSIPPET: Det er ikke i strid med likebehandlingsprinsippet dersom en kommune f.eks. velger å innføre eiendomsskatt kun på verk og bruk og næringsseiendom, men ikke på boligeiendom, eventuelt omvendt.

disk teori er det forutsatt at lovens forbehold er reservert for forsinkelser som skyldes forhold utenfor kommunens kontroll og som relaterer seg til selve utsendelsen av skatteseddel og publisering av skattematrisen. Det kan med andre ord ikke gi grunnlag for å oversitte fristen at kommunen har organisert prosessen med fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget på en slik måte at man ikke rekker dette innen 1. mars.³ Dette omfatter også for sen iverksettelse av takseringen.⁴

Dersom kommunen uten særlige grunner oversitter denne fristen, vil adgangen til å utskrive eiendomsskatt det aktuelle året være avskåret. Kommunen må i så tilfelle vente til påfølgende skatteår med innkrevingen. Det samme er tilfellet dersom kommunen tilsynelatende har skrevet ut eiendomsskatten innen fristen, men utskrivingen er så vidt mangelfull at den ikke fyller kravene til en gyldig utskriving.⁵ Dette kan eksempelvis være tilfelle der

3 Se Stavang: Eieendomsskatt 1994 s. 82.

4 Se UTV 1983 s. 338.

5 Se UTV 1983 s. 338.



Foretrukket av smarte regnskapsførere og revisorer i 30 år



Enkelt. Effektivt. Smart.

Med 30 års erfaring, bred kompetanse og bevisst satsing på utvikling av enkle og effektive løsninger, har Total befestet sin posisjon i markedet.

Vi takker våre medarbeidere og kunder for reisen så langt, og ønsker nye kunder velkommen til å prøvekjøre markedets mest effektive årsoppgjørssystem – forspranget ligger i automatikken.

Prøv Total på
www.visma.no/total

vedtatt som en mer permanent ordning med lovs rang.

Dette er en ordning som i verste fall kan medføre en fordobling av eiendomsskattegrunnlaget i løpet av en ny ti-årsperiode uten ny alminnelig taksering. At dette nå på mer permanent basis er gjort til et lovlig valg for kommunene, er åpenbart et rettssikkerhetsproblem.

Objektet for eiendomsskattefastsettelsen

Et sentralt spørsmål i forbindelse med fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget er hva som fysisk sett skal defineres som et skatteobjekt. Grovt inndeles eiendomsskatteobjektene i tre hovedgrupper:

- bolig/fritid
- næring
- verk og bruk

For bolig/fritid er det sjelden problemstillinger knyttet til hva som skal anses å være en del av eiendomsskatteobjektet – den faste eiendommen.

Tradisjonelt har det heller ikke vært store utfordringer på næringseiendom, men dette synes å ha endret seg noe. Særlig har grensdragning mellom de ulike avskrivningsklassene skattemessig bidratt til en viss diskusjon også hva gjelder definisjonen av det eiendomsskattepliktige objektet.

Reglene for fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for verk og bruk skiller seg fra alminnelige næringseiendommer på flere områder, både med tanke på verdsettelsesmetoder og avgrensning av takstobjektet. Verk og bruk er et eget utskrivingsalternativ, jf. eiendomsskatteoven § 3 bokstav c. Kommunen kan derfor velge å skrive ut eiendomsskatt på bare verk og bruk dersom den ønsker det. Avgrensningen mellom verk og bruk og annen næringseiendom er også viktig, da man for verk og bruk har særskilte regler for hvilke eiendeler som skal inngå i takstgrunnlaget. Grensen mellom næringseiendom og verk og bruk, samt hvilke eiendeler som skal regnes med til verk og bruk, behandles derfor særskilt.

Hvilke eiendommer regnes som verk og bruk?

Utgangspunktet for vurderingen av om man står ovenfor et verk og bruk finner vi i eiendomsskatteoven § 4 annet ledd annet punktum:

«Til verk og bruk vert m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk, og likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykkje, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstadar.»

Oppregningen i bestemmelsen er ikke uttømmende. Andre eiendommer enn de nevnte kan dermed også regnes som verk og bruk i lovens forstand, forutsatt at vilkårene som er fastsatt i praksis er oppfylt.

Ved vurderingen av om man står overfor et verk og bruk er det særlig tre vilkår som er av betydning. For det første må det være tale om et fast, stedbundet anlegg som benyttes i næringsvirksomhet, eller et grunnareal hvor det er gjort et inngrep i naturen. For det andre må anlegget eller virksomheten være av en viss størrelse og betydning. Til slutt stilles det krav til virksomhetens art.

Fast, stedbundet anlegg eller utnyttelse av grunnareal

Med bakgrunn i at eiendomsskatten er en skatt på «fast eiendom» må det for det første være tale om et fast, stedbundet anlegg. Dersom virksomheten ikke er knyttet til et fast anlegg, kan den dermed ikke ilegges eiendomsskatt. For eksempel kan som regel ikke håndverkere, som drar rundt fra sted til sted og har med seg verktøyene sine, anses for å drive «verk og bruk». Det samme gjelder for entreprenører og virksomhet som består i å bygge ut eiendommer. Disse virksomhetene vil som regel ha en del større maskiner, kraner og verktøy som tas med fra oppdrag til oppdrag. Virksomheten er da ikke knyttet til et fast anlegg og kan således ikke ilegges eiendomsskatt.

Det kan være at verket/bruket ikke knytter seg til et «fast anlegg» i den forstand, men til selve grunnarealene eller naturen. Dette kan være tilfelle for steder hvor det utvinnes mineralforekomster og lignende. Da kan hoveddelen av «verket/bruket» være selve grunnen eller naturen. I slike tilfeller må det, for at eiendommen skal kunne skattlegges som verk og bruk, være foretatt inngrep i grunnen med sikte på utvinning. At utvinningen er satt i gang er for øvrig ikke noe krav, men det må være gjort inngrep som tar sikte på at utvinning vil finne sted.⁸ Skiferbrudd og kalkbrudd anses dermed å gå inn under begrepet «verk og bruk». Det gjør også sandtak. Dette ble

fastslått av Høyesterett i Rt. 1998 s. 1756. Eiendommen kan skattlegges som verk og bruk fra driften er under oppbygging til den nedlegges.

Krav til virksomhetens/anleggets størrelse

Ikke alle slags anlegg kan skattlegges som «verk og bruk». Anlegget må ha en viss størrelse og betydning. At det stilles krav til anlegget størrelse, fremkom av forarbeidene til de gamle by- og landsskatteovene av 1911, og har blitt lagt til grunn i senere rettspraksis. Omfanget har imidlertid ikke blitt satt på spissen i noen konkrete saker for domstolene. Med bakgrunn i rettspraksis og forarbeider skal det antakeligvis ikke så mye til for at et anlegg/en virksomhet er av stort nok omfang til å kunne regnes som «verk og bruk» i lovens forstand.

Krav til virksomhetens art

Det stilles også krav til virksomhetens art. For at det skal foreligge et verk og bruk er det et krav at anlegget driver produksjon, enten av materielle eller immaterielle varer. Motsatsen til slike produksjonsanlegg vil være eiendommer hvor det foregår tjenesteytende virksomhet. Slike eiendommer vil normalt kunne skattlegges som annen/alminnelig næringsvirksomhet.

Det har også i praksis vært omdiskutert hvorvidt det er et krav om «økonomisk øyemed» eller «kommersielt preg». I Rt. 2014 s. 257 ble det lagt til grunn at det ikke var et vilkår at virksomheten har et økonomisk formål, men at det er et moment i vurderingen av om man står overfor et verk og bruk.

Egentlige og uegentlige verk og bruk

Det skilles videre mellom «egentlige» og «uegentlige» verk og bruk. Med egentlige verk og bruk menes tradisjonelle industrielle anlegg, som har produksjon av fysiske varer for øyet.⁹

Uegentlige verk og bruk vil typisk omfatte anlegg som er grunnlaget for annen bedrift og/eller har hjelpefunksjoner til de egentlige industrielle anleggene. Med dette som bakgrunn er det blant annet lagt til grunn i rettspraksis at telenett og kabelfjernsynsanlegg er å regne som «uegentlige» verk og bruk.¹⁰

Hva skal inngå i takstgrunnlaget?

Eiendomsskatteovens utgangspunkt er at det er eiendommen som sådan som er

⁹ Rt-2002-94.

¹⁰ Se Rt-2002-94 og Rt-2006-1607.

⁸ Jf. Rt.1998 s.1756 (Sandtak-dommen).

gjenstand for beskatning. Driftsmidler skal derfor holdes utenfor eiendomsskattegrunnlaget selv om disse utgjør betydelige verdier. For eiendommer som klassifiseres som verk og bruk, er det imidlertid åpnet for at driftsmidler på nærmere vilkår kan inngå som en del av eiendomsskattegrunnlaget.

I eiendomsskatteoven § 4 annet ledd er det spesifisert at for verk og bruk skal bygninger og anlegg regnes med når det hører til eller trengs til verksdriften. Maskiner og utstyr skal derimot kun tas med i takstgrunnlaget dersom det er en «part av sjølve foretaket», jf. eiendomsskatteoven § 4 annet ledd fjerde punktum. I dette ligger det et krav om en viss tilknytning. Ordlyden i selve bestemmelsen gir en viss veiledning for vurderingen, men de nærmere vurderingskriteriene er i stor grad basert på rettspraksis. I praksis har dette blitt omtalt som kravet til integrasjon, og maskiner og utstyr må dermed være integrert i den faste eiendommen for at det skal kunne tas med i takstgrunnlaget.¹¹

¹¹ Se blant annet Prop.1 LS (2012–2013) s. 218.

Arbeidsmaskiner og tilbehør – kravet til integrasjon

I rettspraksis har det utviklet seg særlig tre kriterier som er relevante når man skal avgjøre om arbeidsmaskiner og tilbehør skal anses som en integrert del av den faste eiendommen. Det er kravet til fysisk integrasjon, økonomisk integrasjon og funksjonell integrasjon. De tre kriteriene tar sikte på en konkret helhetsvurdering, og avveiningen og vektleggingen av de ulike kriteriene vil variere etter hvorvidt det er tale om et egentlig verk og bruk (produksjonsanlegg) eller et uegentlig verk og bruk (f.eks. telenett). For egentlige verk og bruk vil det kun være den fysiske integrasjonen som er avgjørende, mens det for uegentlige verk og bruk ofte vil være den funksjonelle integrasjonen som tillegges vekt.

Fysisk integrasjon

For det første må det være en fysisk tilknytning mellom maskinene og den faste eiendommen. I vurderingen av om maskiner og utstyr har tilstrekkelig fysisk tilknytning, vil momenter som maskinenes vekt og omfang, fysisk forankring, spesialfundamentering og mulighetene for flyt-

ting komme i betraktning. Maskiner som med enkle midler kan flyttes, vil normalt ikke være tilstrekkelig integrert til at de skal regnes med i takstgrunnlaget. Dette følger av dommen inn tatt i Rt. 1999 s. 369 (Böckmann-dommen), som i større grad enn tidligere vektla den fysiske tilknytningen mellom maskinene og den faste eiendommen. Selv om denne dommen er av noe eldre dato, er den fremdeles den nyeste og mest sentrale høyesterettsdommen for egentlige verk og bruk.

Økonomisk integrasjon

For det andre vil den økonomiske integrasjonen være relevant ved integrasjonsvurderingen. Momenter av økonomisk betydning er kostnadene ved fraskilling av maskiner og anlegg, kostnader ved flytting, mulighetene for annen økonomisk anvendelse av maskinene og av bygningen/eiendommen uten maskinene, investeringer i grunnen og maskinenes verdi. Den økonomiske integrasjonen er sterkt knyttet til den fysiske integrasjonen, ettersom jo sterkere den fysiske integrasjonen er, jo større vil kostnadene til flytting, grunnlagsinvesteringer m.m. bli.

Bedre arbeidsflyt, oversikt og spart tid!

Når hele økonomien er integrert og samlet på ett sted har du full kontroll.

agrodata
- gjør økonomistyring litt kjekkere

agro.no

I rettspraksis har det vært lagt til grunn at dersom ikke arbeidsmaskiner og tilbehør kan skilles fra anlegg eller eiendom uten *uforholdsmessige økonomiske ofre*, skal maskinene tas med i takstgrunnlaget for eiendomsskatten.

Funksjonell integrasjon

Med funksjonell integrasjon menes den funksjonelle sammenhengen mellom maskiner og det øvrige anlegget. I praksis har maskinenes nødvendighet vært et moment i denne vurderingen.

For egentlige produksjonsbedrifter er dette momentet etter Bøckmann-dommen ikke lenger et moment som kan vektlegges. Men vi har to Høyesterettsdommer om telenett, Rt. 2006 s. 1607 og Rt. 2006 s. 1615, hvor den funksjonelle sammenhengen blir lagt avgjørende vekt på. De to dommene gjaldt elementer tilknyttet Telenors telenett. Høyesterett kom til at alle elementene knyttet til telenettet skulle regnes med til eiendomsskattegrunnlaget med den begrunnelsen at det var elementene som utgjorde anlegget og var en del av et samlet hele.

Grunnet forskjellene mellom ulike typer verk og bruk, kan ikke vurderingene fra disse dommene uten videre overføres til de tradisjonelle produksjonsanleggene.

Forslag til lovendringer

Finansdepartementet la i juni 2015 frem et forslag til lovendring for arbeidsmaskiner i verk og bruk. I forslaget foreslås det at produksjonsutstyr og -installasjoner unntas fra eiendomsbeskatningen, eller at verk og bruk fjernes som egen kategori eiendomsskatteobjekt, med den konsekvensen at verk og bruk skal følge reglene for alminnelig næringsseiendom. Ved begge disse forslagene vil store deler av det som skattlegges som integrerte maskiner og tilbehør falle bort fra eiendomsskattegrunnlaget.

Høringsforslaget møtte mange innsigelser, særlig fra kommuner. Arbeidsmaskiner og tilbehør i verk og bruk gir i dag kommuner gode eiendomsskatteinntekter. Ved gjennomføring av lovforslaget vil inntektstapene for enkelte kommuner bli betraktelig.

Hva som vil skje med lovforslaget, og om det vil bli noen endring i reglene, er ennå ikke avklart.

Fritatte objekter

Eiendomsskatteloven åpner for at noen objekter skal fritas for eiendomsskatt mens andre kan fritas. Dette reguleres nærmere i esktl. §§ 5 og 7.

De objektene som skal fritas for eiendomsskatt, omfatter i hovedsak eiendommer som er direkte eid enten av staten eller kommunen.

Det er videre en rekke eiendomstyper som kan fritas etter esktl. § 7. Vi skal ikke komme inn på disse særskilt, men av stor praktisk betydning kan vi trekke frem unntaket for eiendommer som er eid av upersonlige rettssubjekter, og hvor eiendommen benyttes i en virksomhet som gagnar kommunen, fylket eller staten, (jf. bokstav a). Et slikt fritak forutsetter normalt sett søknad fra skattyter selv.

Det er opp til kommunestyret å avgjøre hvorvidt fritaksadgangen i esktl. § 7 skal benyttes. Dersom fritak først er gitt, vil imidlertid hensynet til likebehandling danne enkelte skranker for kommunestyrets frihet ved behandling av sammenlignbare fritakssøknader.

Nærmere om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget – verdsettelsen

Objektivisert omsetningsverdi

Fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget reiser en rekke spørsmål med hensyn til hvordan verdien på objektet skal fastsettes. Loven er relativt knapp og mye av de prinsippene som er lagt til grunn for verdsettelsen etter eiendomsskatteloven, er utpenslet gjennom rettspraksis.

Det fremgår av esktl. § 8 A-2 at:

«Verdet av eiegen skal setjast til det beløp ein må gå ut frå at eiegen etter si innretning, bruksegenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstilhøve ved fritt sal.»

En naturlig forståelse av lovens ordlyd er at verdien av objektet skal settes til antatt «salgsverdi». Dette skulle tilsi en ren markedsverdi. Forståelsen av lovens ordlyd har imidlertid blitt presisert en rekke ganger gjennom rettspraksis.

Eiendomsskatt er en objektskatt, og Høyesterett uttalte allerede i 1912¹² at det er den objektive verdien man skal frem til. Det skal med andre ord sees bort fra hvil-

ken subjektiv nytteverdi objektet har for eieren.

Dette har senere blitt presisert nærmere gjennom en rekke dommer. I Rt. 1999 s. 192 uttalte Høyesterett følgende vedrørende forståelsen av verdsettelsesnormen i eiendomsskattesaker:

«Det er eiendommen med den foretatte utbygging som er skatteobjekt, ikke den aktuelle eiers økonomiske interesse i denne. Det sees bort fra privatrettslige avtaler som kan påvirke verdien av eiendommen. Den omsetningsverdien som byskatteloven § 5 første ledd viser til, er således ikke den pris en kan oppnå i markedet for eiendom 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.»

Dette omtales i eiendomsskattesammenheng som eiendommens «objektiviserte omsetningsverdi». Dette uttrykket har blitt gjentatt en rekke ganger i rettspraksis, og dette er alminnelig akseptert som det rettslige utgangspunktet for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget uavhengig av den aktuelle kategoriseringen av objektet.

Hjelpeberegningmetoder

Det kan ofte by på praktiske utfordringer å fastsette en objektivisert verdi på eiendommen uten konkrete omsetningstall for sammenlignbare eiendommer. I rettspraksis er det derfor åpnet for at kommunen kan benytte forskjellige takseringsprinsipper som hjelpeberegningmetoder for å komme frem til en antatt objektivisert omsetningsverdi. Disse prinsippene forklares nærmere nedenfor.

Det er imidlertid viktig å huske på at lovens utgangspunkt om omsetningsverdi danner et øvre tak for eiendomsskattegrunnlaget. Det er ikke adgang til å benytte en hjelpeberegning metode som gir en høyere verdi enn omsetningsverdien.¹³ I så tilfelle må eiendomsskattegrunnlaget settes ned.

Det er vanlig praksis at de ulike objektene verdsettes etter forskjellige hjelpeberegning metoder avhengig av kategorisering, for eksempel:

- Bolig-/fritidseiendom verdsettes basert på antatt omsetningsverdi

12 Rt. 1912 s. 501.

13 Se uttalelse fra FIN i UTV 2007 s. 172.

- Næringseiendom verdsettes etter leieverdiberegning (en forenklet avkastningsverdi)
- Verk og bruk verdsettes etter substansverdi

Kommunen har adgang til å benytte forskjellige hjelpeberegningmetoder for de forskjellige eiendomskategoriene. Hensynet til likebehandling står imidlertid sentralt, og det er derfor viktig at kommunen sørger for at eiendomsskattegrunnlaget fastsettes innenfor det generelle takstnivået i kommunen uavhengig av hvilken hjelpeberegningmetode som benyttes.

Substansverdimetoden

Høyesterett har fastslått at hovedprinsippet for eiendomsskattefastsettelse skal være substansverdi, se blant annet Rt. 1974 s. 332 og Rt. 2011 s. 51. For verk og bruk er substansverdi nesten alltid brukt med unntak av de tilfellene der vilkårene for å benytte avkastningsverdi er oppfylt. Enkelte kommuner skiller imidlertid mellom maskiner og bygg, der sistnevnte takseres etter leieverdiberegninger e.l. (og da ikke substansverdi).

Substansverdi er definert som anleggets historiske anskaffelseskostnad justert for prisstigningen frem til det aktuelle verdimålingstidspunktet med fradrag for slit, elde og utidsmessighet.

Substansverdi er allikevel ikke noe entydig begrep og/eller metodikk. Substansverdimetoden er tradisjonelt ment å innebære bruk av anskaffelseskost.¹⁴ I både retts- og takstpraksis benytter man også begrepet «gjenanskaffelseskost» – og da i betydningen av en antatt kostnad ved å erverve et noenlunde tilsvarende objekt som det aktuelle eiendomsskatteobjektet. Dette er åpenbart et problem. Den teknologiske, økonomiske og samfunnsmessige utviklingen gjør at et eldre objekt i dag oftest er skiftet ut med et mer moderne objekt som både i konkret utforming og teknologiske løsninger har en helt annen funksjonell kvalitet i dag. Det stilles dessuten andre krav til sikkerhet og utforming i dag enn for kun 10–20 år siden. Det er derfor av stor betydning at utgangspunktet for substansverdiberegningen tas i de historiske

¹⁴ Se Rt. 1912 s. 501.

anskaffelseskostnadene (der disse kan sannsynliggjøres).

Eksempel 1. Substansverdiberegning

Et verk og bruk ble bygget i 1995 for kr 100 000 000. Ved alminnelig taksering pr. 1. januar 2015 blir den antatte anskaffelseskostnaden oppjustert iht. konsumprisindeksen til kr 142 284 000.

Anskaffelseskostnaden reduseres for slit og elde med en årlig verdireduksjon på 3,5 prosent. Dette gir en verdi på kr 42 685 200.

I tillegg må verdien reduseres for den teknologiske utviklingen i perioden mellom 1995 og 2015. Dette fradraget settes skjønnsmessig til 30 prosent.

Dette gir et takstgrunnlag på kr 29 879 000.

Som det fremgår av eksempelet, inneholder substansverdimetoden en rekke skjønnsmessige elementer. Selve oppjusteringen av anskaffelseskostnad gjøres som regel iht. konsumprisindeksen eller annen relevant indeks. Det finnes imidlertid



STICOS PROFF

EFFEKTSKAPER

DET BLIR ENKLERE MED STICOS PROFF

Sticos Proff gir deg en rekke veivisere som er spesielt tilpasset deg som rådgiver. Veiviserne genererer dokumenter og leder deg trinn for trinn gjennom krevende arbeidsprosesser som blant annet kapitalforhøyelse og fusjon. I Sticos Proff får du også eget klientregister med integrasjon mot Brønnøysundregistrene. Vi sørger for at du er oppdatert og har et enkelt verktøy som hjelper deg hele veien.

sticos
Alltid oppdatert

Se sticos.no eller ring 07356 for mer informasjon

ingen fastsatt fremgangsmåte for å beregne fradrag for slit og elde. Utidsmessighet må dessuten alltid fastsettes etter en konkret vurdering.

Vår erfaring er at verdireduksjonen for slit, elde og utidsmessighet fastsettes samlet som en årlig lineær reduksjon. Problemet med en slik standardisert fremgangsmåte er at den i praksis ikke gir noe fradrag for en konkret vurdering av utidsmessighet.

Avkastningsverdimetoden

Et annet takseringsprinsipp som benyttes for eiendomsskatteformål, er avkastningsverdimetoden. Dette er ingen ensartet metode, men den kan variere fra enkle leieverdiberegninger til kompliserte neddiskontering av fremtidige kontantstrømmer fra verk og bruk.

For næringsbygg (også som del av verk og bruk) har Høyesterett uttalt at en forenklet leieverdiberegning ikke strider mot prinsippet for en substansverdifastsettelse. At Høyesterett benytter begrepet substansverdi i en slik sammenheng, bygger antagelig på en ren misforståelse. Leieverdiberegning er mer å anse som en avkastningsverdivurdering selv om metodikken til dels er meget forenklet.

En leieverdiberegning gjennomføres ved at det settes en bruttoleie pr. kvm som multipliseres med antall kvadratmeter bygg. Det gis deretter et fradrag for eierkostnader som fastsettes som en prosentsats av bruttoleie. Nettoleien multipliseres så med en kapitaliseringsfaktor. Resultatet av dette gir en antatt verdi på objektet.

Eksempel 2. Leieverdiberegning

Et næringsbygg på to etasjer på til sammen 2000 kvm BRA.

Antatt leieverdi pr. kvm er kr 350. Dette gir en bruttoleie for hele bygget på kr 700 000.

Dette må reduseres med eierkostnader. Disse antas å utgjøre 20 prosent av bruttoleien.

Netto leie blir etter dette beregnet til kr 560 000.

Det fastsettes en kapitaliseringsfaktor (Yield) på 9 prosent.

Dette gir et takstgrunnlag på kr 6 222 222.

I praksis er det vanlig å benytte en ren leieverdiberegning for ordinær nærings eiendom.

For bryggeanlegg har Høyesterett akseptert bruk av en mer tradisjonell avkastningsverdiberegning, se Rt. 2012 s. 1359, hvor man på mer generelt grunnlag også fastslo følgende hva gjelder verdsettelsesprinsipp for nærings eiendom:

«Verdsettelse basert på neddiskontering av objektiviserte fremtidige leieinntekter til nåverdi var i samsvar med allmenne verdsettelsesprinsipper ved taksering av nærings eiendom og ga uttrykk for eiendommens objektiviserte omsetningsverdi, jf. byskatteloven 1911 § 4 og § 5, jf. eiendomsskatteleva § 33 andre ledd.»

For verk og bruk er det vanlig å bygge på en mer omfattende avkastningsverdiberegning. En vil naturlig ta utgangspunkt i fremtidige kontantstrømmer og beregning av fortjeneste (EBIT¹⁵). For at grunnlaget skal kunne sammenlignes med en mer tradisjonell substansverdimetodikk, gjør man fradrag for arbeidskapital og løsure.

Som nevnt er substansverdi hovedregelen for verdsettelse av verk og bruk, og avkastningsverdi vil kun unntaksvis bli hensyntatt. I henhold til rettspraksis er vilkårene for å anvende avkastningsverdi at denne åpenbart er lavere enn substansverdien, og at verkets avkastning ikke vil kunne forrente den satte substansverdien.¹⁶

Særlig om bruk av sjablonger

Et mye benyttet hjelpemiddel i eiendomsskattesammenheng, særlig i tilknytning til bolig og mindre nærings eiendom, er sjablonger. Metoden går i korte trekk ut på at det fastsettes en sjablongverdi pr. kvm for større grupper med eiendom. Disse verdiene kan justeres etter indre og ytre faktorer samt eventuelt områdefaktor.

Sjablongverdiene kan baseres på antatt omsetningsverdi, antatt oppføringskostnad, eller leieverdi. Det er viktig å presisere at sjablonger i seg selv ikke utgjør noe eget takseringsprinsipp. De er imidlertid en måte for å forenkle beregning av hhv. faktisk omsetningsverdi, substansverdi eller avkastningsverdi (som regel leieverdi).

Eksempel 3. Sjablongverdiberegning

En kommune har fastsatt en sjablongverdi for kontorbygg i kommunen på kr 6 000 pr. kvm.

Et kontorbygg i to etasjer på til sammen 2 000 kvm BTA skal takseres.

Etter befaring mener nemnda at det skal fastsettes en ytre faktor på 0,8. I tillegg er det fastsatt en områdefaktor på 0,9. Dette gir følgende resultat:

$2\ 000 \times 6\ 000 = 12\ 000\ 000$

Justert etter ytre faktor = 9 600 000

Områdefaktor = 8 640 000

Takstgrunnlaget blir etter dette kr 8 640 000.

Dersom kommunen velger å benytte sjablonger som et hjelpemiddel, er det viktig at sjablongene bygger på dokumenterbare fakta og anerkjent hjelpeberegningsteknikk.

Det er dessverre ofte en utfordring at sjablongverdiene ikke i tilstrekkelig grad er forankret i de faktiske forhold i den aktuelle kommunen. Både omsetningsverdi, oppføringskostnad og leieverdi vil variere fra kommune til kommune, og fra område til område innad i kommunen. Det er derfor viktig at det gjøres et grundig forarbeid før sjablongene fastsettes. Dette har også en side mot hensynet til likebehandling.

En annen utfordring er bruk av justeringsfaktorer. De fleste kommunene som vedtar bruk av sjablonger vil fastsette retningslinjer som åpner for en justering av sjablongverdien etter indre og ytre faktorer. I praksis ser vi imidlertid alt for ofte at disse justeringsfaktorene ikke benyttes i tilstrekkelig grad, og at eiendomsskattetaksten derfor fastsettes som en ren matematisk operasjon uten vurdering av den konkrete eiendommen.

Forholdet mellom takstgrunnlaget og eiendomsskattegrunnlaget

Man må skille mellom takstgrunnlaget og eiendomsskattegrunnlaget. Takstgrunnlaget er den verdien som settes på objektet «as is». Eiendomsskattegrunnlaget er det grunnlaget (verdien) som settes av nemnda, og som danner grunnlaget for utskrivning og oppkreving av eiendomsskatten.

Det er flere forhold som gjør at eiendomsskattegrunnlaget kan avvike fra takstgrunnlaget. For det første kan kommunen

¹⁵ Earnings Before Interest and Taxes.

¹⁶ Se blant annet Rt. 1974 s. 332, Rt 1987 s. 1290 og Rt. 1999 s. 192.



KLAGE-OG SØKSMÅLSADGANG: Dersom skattyter mener eiendomsskattegrunnlaget er fastsatt for høyt, kan dette angripes både gjennom administrativ klage og søksmål.

ha fastsatt et renonseringselement som gjør at eiendomsskattegrunnlaget bare skal utgjøre en prosentandel av takstgrunnlaget. For det andre kan nemnda gjøre skjønnsmessige korrigeringer i de takstgrunnlagene som er fastsatt av eksterne fagkyndige eller sjablongtakstene. For det tredje kan kommunestyret ha fastsatt et særskilt bunnfradrag.¹⁷

Administrativ klageadgang og prosessuell kompetanse

Eiendomsskattegrunnlaget står som nevnt fast i en periode på ti år. I utgangspunktet er derfor grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt det samme i hele tiårsperioden.¹⁸

Dersom skattyter mener eiendomsskattegrunnlaget er fastsatt for høyt, kan dette angripes både gjennom administrativ klage og søksmål.

¹⁷ Gjelder kun bolig, se esktl. § 11 annet ledd.

¹⁸ Dette er annerledes dersom eiendomsskattegrunnlaget er basert på formuesverdi, men vi omtaler ikke dette nærmere her.

Klage

Med virkning fra 1. januar 2013 er det lovfestet¹⁹ en årlig klagerett for skattyter, jf. esktl. § 19. Denne klageretten omfatter både formelle forhold rundt selve utskrivningen og det underliggende eiendomsskattegrunnlaget, jf. ordlyden «klage over verdets».

Klagen må være skriftlig, og klagefristen er seks uker regnet fra eiendomsskatten er utskrevet, eventuelt endringsvedtak er sendt skattyter.

Siden eiendomsskattegrunnlaget i utgangspunktet står fast i en periode på ti år, kunne en årlig klagerett muligens teoretisk sett medføre en økt administrativ byrde for kommunene i den grad en skattyter sendte en identisk klage hvert år. For å unngå dette er det inntatt en begrensning i loven ved at klageretten kun er i behold i den grad «det ikke er klaga på same grunnlag tidligere år».

¹⁹ Det var antatt å foreligge en slik rett også før den tid.

Det kan stilles spørsmål ved om ordlyden «same grunnlag» sikter til samme eiendomsskattegrunnlag eller samme klagegrunner. I tråd med de legislative hensynene som ligger til grunn for lovens begrensning, bør begrepet «same grunnlag» tolkes som samme klagegrunner. Dette innebærer at klageretten er i behold dersom skattyter ikke tidligere har fremsatt en klage med de samme anførslene.

Søksmål

Søksmålsfristen i eiendomsskatteoven følger ligningslovens regler, dvs. at fristen er seks måneder regnet fra eiendomsskatten ble utskrevet eller endringsvedtak ble sendt skattyter, jf. esktl. § 23. I motsetning til fristen i forvaltningsloven har kommunen ikke adgang til å fastsette at det skal være et vilkår for å reise søksmål at klageadgangen er uttømt, sml. fvl. § 27 b. Det kan med andre ord tas ut stevning uavhengig av hvorvidt det er klaget over eiendomsskattegrunnlaget. Dersom det først er klaget, vil imidlertid søksmålsfristen løpe først fra det foreligger et endelig vedtak i klagesaken.

Det har vært problematisert i rettspraksis hvorvidt selve eiendomsskattegrunnlaget kun kan angripes innenfor søksmålsfristen regnet fra første utskrivning etter alminnelig taksering og eventuell klage.²⁰ Etter lovfestingen av en årlig klagerett hvor det eksplisitt fremgår at klageretten omfatter verdsettelse av objektet, kan det ikke lenger være tvilsomt at det tilsvarende vil gjelde for søksmål. I praksis innebærer dette at det løper en søksmålsfrist på seks måneder hvert år regnet fra eiendomsskatten er utskrevet, eventuelt endringsvedtak er sendt, og at søksmålet også kan omfatte feil ved det underliggende takstvedtaket.

Dersom det har gått mer enn ett år siden alminnelig taksering, og skattyter vinner frem med en overprøving av eiendomsskattegrunnlaget enten administrativt eller rettslig, kan skattyter i medhold av esktl. § 17 første ledd kreve retting av eiendomsskattegrunnlaget bakover i tid.

Kommunen vil i så tilfelle ha en retteplikt i hvert fall for de siste tre årene. Ved en retting plikter kommunen å tilbakebetale for mye innbetalt eiendomsskatt med tillegg av renter.²¹

²⁰ LG-2013-121223 K-plast.

²¹ Størrelsen på renten reguleres i særskilt forskrift om rentegodtgjørelse i eiendomsskattesaker, se FOR-1987-12-18-977. Forsinkelsesrenteloven kommer derfor ikke til anvendelse.