

Eiendomsskatt etter lovendring høsten 2017:

# «Verk og bruk»-reglene opphevet



Advokat  
Morten Fjermeros  
Advokatfirmaet Hjort DA

Stortinget vedtok 19. desember 2017 å endre eiendomsskatteloven. Ved endringen ble de særlige reglene for «verk og bruk» opphevet.<sup>1</sup> Eiendomsskattereglene ble derved forenklet ved at det ikke lenger er nødvendig å vurdere hva som er et «verk og bruk» og hvilke maskiner som skal medtas ved eiendomsskattetakseringen av verk og bruk.

Verdsettelsesreglene er til dels omformulert og det er uklart om og i hvilken grad det er ment å foreta realitetsendringer. Reglene for verdsettelse etter de tidligere reglene har vi behandlet i Revisjon og Regnskap nr. 7–2017. For vannkraftanlegg gjelder det særlige regler.

Lovendringen trer i kraft 1. januar 2019 med en overgangsperiode på syv år. I det følgende skal jeg redegjøre nærmere for de nye reglene.

## Eiendomsskattetakst for anlegg og industri

### Omsetningsverdien

Eiendomsskattegrunnlaget for anlegg og industri, dvs. andre tidligere verk og bruk

<sup>1</sup> Reglene om beregning av eiendomsskatt for produksjonslinjer i vannkraftverk og reglene om innfasing av eiendomsskatt i kommuner som ikke tidligere hadde utskrevet eiendomsskatt ble også endret. Disse endringene behandles ikke.

enn vindkraftanlegg, kraftnett og anlegg omfattet av petroleumsskatteloven, skal etter lovendringen fastsettes som for annen næringseiendom. Verdsettelse skal skje til en objektivisert omsetningsverdi. Dette innebærer at den aktuelle eiers økonomiske interesse i eiendommen ikke er relevant ved eiendomsskattetakseringen. Eiendomsskattegrunnlaget for en industrieiendom påvirkes derfor ikke av bedriftens lønnsomhet.

Eiendomsskatteloven § 8A-2 (1) og (2) lyder etter lovendringen:

«Verdet av eiedomen skal setjast til det beløp ein må gå ut frå at eiedomen etter si innretning, brukseigenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstilhøve ved fritt sal. Verdet av nærings-eigedom skal setjast til teknisk verde når det ikkje er mogleg å fastsetje verdet etter regelen i første punktum.»

Næringseiendom verdsettes ofte på grunnlag av leieinntekter, kostnader og diskonteringsfaktorer som er observert i det aktuelle markedet. En slik verdsettelsesmodell forutsetter at det foreligger et utleiemarked for den aktuelle typen eiendom.

I lovforarbeidene Prop. 1 LS side 116 angis det at «det for noen verk og bruks vedkommende ikke [vil] være mulig å basere verdsettelsen på de metodene som brukes ved verdsettelse av annen næringseiendom, jf. Punkt 7.1.2. I slike tilfeller bør det etter departementets oppfatning være adgang til å fastsette omsetningsverdien til teknisk verdi.»

En teknisk verdi beregnes på grunnlag av gjenanskaffelsesverdi og det gjøres fradrag for verdireduksjonen som følger av slit, elde og eventuell utidsmessighet.

Eiendomsskattegrunnlaget skal etter dette kun fastsettes på grunnlag av teknisk verdi

når det ikke foreligger tilstrekkelig grunnlag til å fastsette omsetningsverdien på annen måte. Det fremstår som uklart når «det ikke er mogleg å fastsetje verdet» til antatt omsetningsverdi etter metodene som benyttes for verdsettelse av annen næringseiendom. Trolig må bestemmelsen i annet punktum forstås slik at teknisk verdi kan benyttes som en hjelpeberegning, hvor det ikke er mulig å fastsette omsetningsverdien på grunnlag av observerte markedsverdier eller på annen måte.

### Bruk av sjablonger ved verdsettelsen

Det er akseptert at kommunen benytter sjablonger ved verdsettelse av næringseiendom. Slike sjablonger skal benyttes som et hjelpemiddel ved verdsettelse av eiendommen. Selv om det benyttes sjablonger ved verdsettelsen, skal det foretas en konkret vurdering av eiendommen ved at eiendommen befares.

Benyttes sjablonger, er det viktig at likhetshensynet ivaretas slik at likeartede eiendommer behandles likt.

### Avgrensning mot løsøre (maskiner)<sup>2</sup>

Før lovendringen i 2017 var det i mange tilfeller uklart hvilke eiendeler som skulle medtas ved eiendomsskattetakseringen av verk og bruk. En sentral begrunnelse for lovendringen i 2017 var å fjerne slike uklarheter, samt sørge for at industrien fikk fastsatt eiendomsskatten på samme grunnlag som andre næringsdrivende.

Ved lovendringen i 2017 ble det inntatt en bestemmelse i eiendomsskatteloven § 4 (2) som klargjør at «[p]roduksjonsutstyr og -installasjoner» ikke skal medtas ved eiendomsskattetakseringen.

<sup>2</sup> Dersom det utskrives eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg, følger det av eiendomsskatteloven § 4 at «fysiske installasjonane som merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, opphaldsrom og saniteranlegg og liknande, samt anker, lodd og liknande til forankring» skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Lovendringen i 2017 får derfor ingen betydning for hvilke objekter som skal medtas ved eiendomsskatteutskrivningen.

Konsekvensen av at produksjonsutstyr unntas, er at eiendeler som har en funksjon i produksjonsprosessen, ikke skal medtas ved eiendomsskattetakseringen. Dette gjelder selv om produksjonsutstyret er fysisk integrert i eiendommen.

Avgrensningen mot produksjonsinstallasjoner innebærer at eiendeler som har en varig tilknytning til produksjonsprosessen heller ikke skal medtas ved eiendomsskattetakseringen. I lovforarbeidene<sup>3</sup> er dette presisert til å gjelde:

«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.»

For industrianlegg innebærer endringen at eiendomsskattegrunnlaget er begrenset til bygninger og grunnareal. Eiendeler som tjener bygningen som sådan, skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget. I lovforarbeidene<sup>4</sup> er denne avgrensningen beskrevet slik:

«Produksjonsutstyr og -installasjoner må avgrenses mot maskiner som tjener bygningen/den faste eiendommen. Dette er maskiner som er nødvendige for at bygningene skal fungere som sådan, det vil si uten hensyn til produksjonen og omfatter blant annet belysning, ventilasjon, sanitær-anlegg og heiser.»

### Omtaksering i 2018

Ettersom eiendomsskattetaksten for 2018 har betydning for størrelsen for eiendomsskatten i overgangsperioden, er vi kjent med at enkelte skattytere har mottatt krav fra kommunen om omtaksering.

Kommunen har anledning til å foreta omtaksering mellom de alminnelige takseringene etter eiendomsskatteoven § 8 A-3 femte ledd når «det er ført opp nye bygninger eller gjort monalege forandringar på eigedomen» (min understrekning). Det er

derfor klart at kommunen ikke står fritt til å foreta omtaksering og at det er et vilkår at de aktuelle endringene er av en slik kvalifisert art at de tilfredsstillende vilkåret om å være «monalege», dvs. vesentlige.

Ordlyden isolert gir begrenset tolkningsveiledning. Lovforarbeidene og lovhistorien trekker i retning av at det er investeringens størrelse som er avgjørende. Formålsbetraktninger tilsier at det legges avgjørende vekt på om det er foretatt investeringer som har økt eiendomsskatteobjektets verdi vesentlig siden den siste alminnelige takseringen. Verdivurderingen må skje i henhold til de verdsettelsesmetodene som gjelder for det aktuelle eiendomsskatteobjektet. Dersom investeringen gjøres for å avhjelpe en verdireduksjon, f. eks. som følge av en skade på eiendomsskatteobjektet eller for å motvirke verdireduksjon som følge av at eiendomsskatteobjektet ellers hadde blitt redusert i verdi som følge av ukurans, er det derfor ikke grunnlag for omtaksering.

Forutsatt at det foreligger hjemmel for omtaksering, skal verdsettelsen skje etter de verdsettelsesprinsippene og enhetsprisene som ble lagt til grunn ved siste alminnelige taksering. Skal det foretas en omtaksering, skal det bare foretas en korreksjon for så vidt gjelder de foretatte investeringene, og det skal derfor ikke foretas en omtaksering av hele eiendomsskatteobjektet. Videre skal det bare tas hensyn til endringer på eiendommen som har skjedd før siste eiendomsskatteår.

### Overgangsregler

Endringen av eiendomsskattereglene innebærer et inntektsbortfall for kommunene. Reglene trer i kraft 1. januar 2019, men slik at 1/7 av differansen mellom eiendomsskattetaksten for 2018 og den nye taksten som fastsettes for 2019, kommer til reduksjon hvert år.

I overgangsregelen heter det at «[k]ommunar som i skatteåret 2018 skreiv ut eigedomsskatt på verk og bruk som frametter vert rekna som næringsseigedom kan frå og med skatteåret 2019 til og med skatteåret 2024 skrive ut eigedomsskatt på eit særskilt fastsett grunnlag. Det følger av ordlyden i overgangsregelen at det er et vilkår for utskrivning av eiendomsskatt, at anlegget etter lovendringen regnes som næringsseigendom.

Departementet har 11. januar 2018 avgitt en tolkningsuttalelse om overgangsreglene.

Departementet presiserer her at det er eiendomsskattegrunnlaget som faktisk er benyttet i 2018 og 2019, som skal danne grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt i overgangsperioden. Ved takseringen i 2019 er det takseringsnivået ved siste alminnelige taksering som skal legges til grunn.

I uttalelsen legger departementet til grunn at regelendringen i 2017 er et slikt særlig forhold etter eiendomsskatteoven § 8-A-3 (2), som gir kommunen anledning til å foreta ny alminnelig taksering i kommunen selv om tiårsperioden fra siste alminnelige taksering ikke er utløpt. Ny alminnelig taksering etter 2019 får ikke betydning for beregningen av beløpet som skal utfases over syvårsperioden.

Videre kommer departementet under tvil til at kommunen kan vedta å utskrive eiendomsskatt på tidligere verk og bruk i overgangsperioden selv om kommunen velger å ikke utskrive eiendomsskatt på annen næringsseigendom. Ordlyden i overgangsregelen gir anvisning på at kommunen i overgangsperioden kan utskrive eiendomsskatt på «eit særskilt fastsett grunnlag. Det særskilte grunnlaget skal baserast på differansen mellom eigedomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019 som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget». Etter ordlyden i overgangsbestemmelsen har kommunen kun anledning til å utskrive eiendomsskatten på differansen i overgangsperioden. Ordlyden gir derfor ikke anledning til å skrive ut eiendomsskatt på grunn og bygg, med mindre det er fattet et generelt vedtak om å utskrive eiendomsskatt for næringsseigendom i kommunen.

Det følger av overgangsregelen at satsen for eiendomsskatt for det beløpet som skal nedskaleres over syvårsperioden, ikke kan være høyere enn for 2018. Departementet har presisert at dette også gjelder etter kommunesammenslåinger, slik at det er eiendomsskattesatsen som gjaldt for det aktuelle anlegget i 2018 som skal legges til grunn selv om den andre kommunen benyttet en høyere skattesats for verk og bruk i 2018.

### Vindkraft, kraftnett og anlegg omfattet av petroleumsskatteoven

Vindkraftanlegg, kraftnett og anlegg omfattet av petroleumsskatteoven skal verdsettes etter en substansverdimetode,

<sup>3</sup> Prop. 1 LS side 114.

<sup>4</sup> Prop. 1 LS side 115.

men slik at en avkastningsverdimetode skulle anvendes dersom det er klart at avkastningsverdien av anlegget er lavere enn den verdien substansverdimetoden gir anvisning på i takseringsperioden, se f.eks. LKAB II-dommen Rt. 2007 s. 149 hvor det i avsnitt 50 flg. heter:

«Samlet sett oppfatter jeg høyesterettspraksis slik at unntaksregelen som åpner for å bygge på avkastningsverdien, både inneholder en bevisregel og en materiell regel: For at avkastningsverdien skal kunne komme i betraktning, må verdien kunne beregnes med en rimelig grad av sikkerhet. Dessuten må det være en klar forskjell mellom substansverdien og avkastningsverdien før avkastningsverdien skal legges til grunn. Hvor mye lavere avkastningsverdien må være, er imidlertid vanskelig å angi mer eksakt utover det som følger av Hydro-dommen, nemlig at det må være temmelig åpenbart at det i takstperioden ikke kan regnes med lønnsom drift. [...]» (min understrekning)

Ved lovendringen 17. desember 2017 som trer i kraft med virkning for skatteåret 2019, er verdsettelsesregelen inntatt i eiendomsskatteoven § 8A-2(2), og lyder:

«Verdet av vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum skal setjast til teknisk verde, eller avkastningsverde når det gir best uttrykk for verdet.» (min understrekning)

Lovteksten gir anvisning på en lavere terskel enn tidligere for å anvende avkastningsverdien. I lovforarbeidene Prop. 1 LS side 116 heter det imidlertid:

«For vindkraftanlegg og anlegg omfattet av særskattereglne for petroleum, som ikke skal være omfattet av de nye reglene for avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget, foreslås det at gjeldende verdsettelsesmetode opprettholdes.» (min understrekning)

Det er etter dette uklart hvilke krav til bevis det skal oppstilles for at en avkastningsverdi kan anvendes i stedet for en substansverdivurdering.

### Klage og søksmål<sup>5</sup>

Overgangsreglene innebærer at eiendomsskattegrunnlaget som fastsettes for 2018 sammen med eiendomsskattegrunnlaget

<sup>5</sup> For en mer detaljert fremstilling viser vi til vår artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 7 /2017.

for 2019, vil danne grunnlaget for eiendomsskatten i overgangsperioden. Det er derfor viktig at eiendomsskattegrunnlagene fastsettes riktig.

I departementets uttalelse er det lagt til grunn at det i hele overgangsperioden kan klages over eiendomsskattegrunnlaget selv om dette er beregnet på grunnlag av eiendomsskattetaksten i 2018 og 2019. Trolig må det i departementets uttalelse innfortolkes en forutsetning om at det ikke er klaget over samme forhold tidligere, jf. eiendomsskatteoven § 19 (1).

Er eiendomsskattegrunnlaget fastsatt uriktig, kan klageorganet og domstolene prøve verdsettelsen som ligger til grunn for eiendomsskattekravet. Domstolene har full prøvelsesrett og kan derfor prøve selve verdsettelseskjønnen<sup>6</sup>. Domstolene vil imidlertid ikke oppheve vedtaket dersom verdsettelseskjønnen synes godt overveiet og begrunnet.

<sup>6</sup> Statnett II-dommen, HR 2017-1258A avsnitt 55.

# Skatteklagenemnda – flere endringer nødvendig

Regjeringen har sendt på høring et forslag om justeringer av den nye Skatteklagenemndsordningen med tiltak for å redusere restansene. Dette er nødvendig og bør anbefales. Spørsmålet er om forslaget går langt nok.



Advokat  
Maj Hines  
Medlem av Skatteklagenemnda

Forslaget innebærer at klager på ilagt tvangsmulkt etter a-opplysningsloven og saker med klagegjensstand av lav verdi overføres til Skattedirektoratet. Tiltaket er nødvendig selv om forslaget innebærer at enkelte saker vil bli klagebehandlet av samme etat som fattet vedtak i første instans.

### God ordning

Den nye Skatteklagenemnda ble etablert 1. juli 2016 og har nå virket i 1,5 år. Intensjonen med ordningen var styrket rettsikkerhet for klagerne, mer kompetente nemndsmedlemmer og samlet og mer effektiv behandling. Ordningen innebar at en rekke særnemnder ble lagt inn under en felles Skatteklagenemnd. Blant annet opphørte den tidligere Klagenemnda for merverdiavgift (KMVA).

Ideen om en felles Skatteklagenemnd er god. Flere av målsettingene er også opp-

nådd; sekretariatet som forbereder sakene for nemnda er uavhengig av skattekontorene, det lages bedre innstillinger til nemnda, nemndmedlemmenes fagkompetanse er styrket og felles klagebehandling av saker som angår skatt og merverdiavgift, har bidratt til mer enhetlig klagebehandling.

Den nye klageordningen har også svakheter. Store restanser og lang saksbehandlingstid på skattekontorene og i sekretariatet er en åpenbar flaskehals. Regjeringens høringsforslag for å redusere sakstilfanget