

Korrekt fastsettelse av særskilt grunnlag

Eiendomsskatt industrieiendommer

2019 var det første av seks år hvor kommunene, i tillegg til det ordinære eiendomsskattegrunnlaget, kan ilegge eiendomsskatt på et eget særskilt grunnlag for industrieiendommer. Det særskilte grunnlaget er en særordning gjeldende for årene 2019–2024, og vår erfaring er at mange kommuner ilegger for høy skatt ved utskrivningen på det særskilte grunnlaget.



Advokat
Martin Øksenholt
Director Deloitte Advokatfirma



Advokat
Bjørn-Olav Johansen
Partner Deloitte Advokatfirma



Advokat
Fredrik Falbach
Senior manager Deloitte Advokat-
firma

Det hersker stor usikkerhet og praktiseres en rekke ulike tilnærminger til selve lovbestemmelsen, hvor ulike aktører legger veldig forskjellig vekt på ordlyden, uttalelser i forarbeider og formålet bak lovendringen.

Eiendomsskatteoven ble endret med virkning fra og med 2019, og lovendringene har nå vært i kraft i over et år. Kort oppsummert skal det ikke lenger betales «maskinskatt» for eiendommer som benyttes i industrien. De skal skatlegges på samme måte som all annen næringsseiendom.

Overgangsordning skaper utfordringer

Det som skaper utfordringer, er at kommunene i en periode frem til 2024 kan benytte en overgangsordning hvor verdien av maskiner og produksjonsinstallasjoner skal trappes ned med 1/7 pr. år. Det er denne overgangsregelen som er temaet for denne artikkelen.

Regelen praktiseres forskjellig i ulike kommuner

Vi opplever at det er en del forvirring knyttet til innholdet i regelen, og at den praktiseres og forstås ganske så forskjellig i landets ulike kommuner. Felles for alle er at praksisen baseres på en forståelse av jussen som ikke er juridisk holdbar – til ugunst for skattyterne. Dette rammer aktører som enten eier eller leier eiendom i kommuner med eiendomsskatt, og hvor eiendommen benyttes til industriell virksomhet.

I utgangspunktet mener vi bestemmelsen for overgangsordningen er fornuftig og enkel å forstå, og at innholdet i regelen må fastslås ut fra ordinær rettslig tilnærming, basert på de vanlige prinsippene i rettskildelæren.

Uklart fra Finansdepartementet

Finansdepartementet har publisert flere uttalelser om forståelsen av bestemmelsen, men etter vår vurdering er utta-

Eiendomsskatt for industrieiendommer – tidligere verk og bruk

- Industrieiendommer har tradisjonelt vært skattlagt hardere enn ordinære næringsseiendommer
- I tillegg til bygg og grunn, har også integrerte produksjonsmaskiner vært en del av skatteobjektet
- Verdsettelsesmetodikken var forskjellig fra ordinære næringsseiendommer, og medførte ofte fastsettelse av høye verdier
- Fra 2019 skal industrieiendommer som hovedregel skatlegges likt som andre næringsseiendommer
- Produksjonsutstyr og installasjoner er fra 2019 ikke lenger en del av skatteobjektet for eiendomsskatt
- Hovedregelen for verdsettelse av industrieiendommer er endret fra substansverdi til omsetningsverdi
- I en overgangsfase frem til 2024 er det etablert et nytt særskilt grunnlag
- Hensikten med det særskilte grunnlaget er å kompensere kommunene for bortfall av inntekter fra skatlegging av arbeidsmaskiner/produksjonsutstyr

lelsen tidvis preget av en fraværende rettskildemessig tilnærming, og det fremstår som uklart hvordan Finansdepartementet tolker bestemmelsen. Videre virker det som at departementet ikke fullt ut overskuer konsekvensene av sine egne uttalelser, og at de heller ikke har noen klar formening om hvordan regelen foreskriver at den konkrete beregningen av det særskilte grunnlaget skal foretas. Ut fra et rettssikkerhetsperspektiv er dette både overraskende og skuffende, spesielt sett i lys av den siste tidens ansvarspulverisering i offentlig forvaltning synliggjort i NAV-skandalen.

Overordnet om lovendringene for 2019

Lovendringene med ikrafttredelse 1. januar 2019 endrer to fundamentale prinsipper for fastsettelse av eiendomsskatt, og samtidig er det innført en overgangsordning.

«Maskinskatten» er fjernet

For det første er det som ofte har blitt omtalt som «maskinskatten» fjernet. Dette har vært mye omtalt i media, og innebærer at produksjonsutstyret til industrien, som tidligere var en del av skatteobjektet for industrieiendommer (i motsetning til ordinære næringsseiendommer som kun skattlegger bygg og grunn), ikke lenger skal skattlegges.

Dette er gjort ved at utskrivingskategorien *verk og bruk* har forsvunnet fra eiendomsskatteoven, jf. §§ 3 og 4.

Tidligere verk og bruk inngår fra og med 2019 i kategorien næringsseiendom, og det er presisert at «Produksjonsutstyr og -installasjoner skal ikke reknast med i eideomsskattegrunnlaget for næringsseiendom», jf. esktl. § 4 andre ledd tredje punktum.

Med dette har man altså endret hva som inngår i eiendomsskattegrunnlaget for de tidligere verk og bruk.

Begrunnelsen for endringen fremgår av Prop. 1 LS (2017–2018) punkt 7.1.4 på side 113:

«Uavhengig av skillet mellom løsøre og fast eiendom er det utvilsomt at produksjonsmidlene i verk og bruk i stor grad er gjenstand for eiendomsbeskatning. Arbeidsmaskinene mv. kan være svært kostbare, og eiendomsbeskatningen av verk og bruk fremstår som høy sammenlignet med eiendomsbeskatningen av annen næringsseiendom.»

Formålet har vært å redusere forskjellsbehandlingen av hvilke objekter som ilegges eiendomsskatt for ulike eiendomstyper, gi skattelette til industrien og forenkle praktiseringen av regelverket.

Ny hovedregel for verdsettelse av industrieiendommer

For det andre er prinsippene som anvendes ved verdsettelsen av tidligere verk og bruk, endret. Dette har medført at tidligere verk og bruk nå som utgangspunkt skal verdsettes på samme måte som annen næringsseiendom, det vil si til «det beløp ein må gå ut frå at eiedomen etter si innretning, bruksegenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstilhøve ved fritt sal», jf. esktl. § 8 A-2.

Begrunnelsen for endringen i verdsettelsesprinsippet fremgår av Prop. 1 LS (2017–2018) punkt 7.1.4, på side 116:

«Departementet viser vidare til at bruken av substansverdi som hovedregel for verdsettelse av verk og bruk har vært gjenstand for en del kritikk. Det er særlig fremhevet at substansverdien i enkelte tilfeller virker svært høy sammenlig-

net med omsetningsverdi beregnet i form av en estimert salgsverdi» (vår understreking)

Formålet har vært å redusere forskjellsbehandling av verdsettelsen av sammenlignbare objekter på forskjellige typer eiendommer.

Overgangsregel

For det tredje ble det gitt en overgangsregel som medfører at det for industrieiendommer kan skrives ut eiendomsskatt på et nytt særskilt grunnlag som trappes ned over syv år.

«Kommunar som i skatteåret 2018 skreiv ut eideomsskatt på verk og bruk kan frå og med skatteåret 2019 (...) skrive ut eideomsskatt på eit særskilt fastsett grunnlag. Det særskilte grunnlaget skal baserast på differansen mellom eideomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019 som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget. (...)»

Denne regelen er hovedtemaet for denne artikkelen.

Eksempel til illustrasjon av endringene

Vi kan tenke oss et anlegg som frem til 2018 tilhørte kategorien verk og bruk. Eiendomsskattegrunnlaget var satt til den tekniske verdien (substansverdien) som utgjorde MNOK 100 bestående av:

- Bygninger (kontor og produksjon) taksert til MNOK 40
- Grunnarealer (tomt) taksert til MNOK 30
- Produksjonsutstyr taksert til MNOK 30

For eksempelets skyld antas det at anlegget ligger i en kommune som benytter sjablonger for taksering av næringsseiendom. Sjablongene har ulike kvadratmeterpriser for ulike typer bygninger. Grunnarealene takseres ikke særskilt, ettersom eiendommene forutsettes fullt bebygde, slik at kvadratmeterprisene også omfatter grunnarealet. Dette er vanlige løsninger som brukes av flere kommuner i dag (eksempelvis Oslo kommune).

Fra og med 2019 tilhører anlegget kategorien næringsseiendom. Omsetningsverdien på anlegget blir fastsatt til MNOK 50, basert på sjablongtaksering, bestående av:

- Bygninger (kontor og produksjon) taksert til MNOK 50
- (Grunnarealer inngår i taksten på bygningene)

Fra 2018 til 2019 har det dermed skjedd to endringer, foranlediget av de to ulike lovendringene som er omtalt ovenfor:

- I. Verdien av produksjonsutstyret er tatt ut av eiendomsskattegrunnlaget, som følge av endringene i esktl. §§ 3 og 4 – «maskinskatten» er fjernet.
- II. Verdsettelsesprinsippet for bygningene og grunnarealet er endret, som følge av endringen i esktl. § 8 A-2. Dette har medført en reduksjon i taksten fra MNOK 70 til MNOK 50 for bygningene og grunnarealet.

I tillegg til dette skal det fastsettes et særskilt grunnlag i henhold til overgangsregelen.

Det rettslige innholdet i overgangsregelen

Utgangspunktet og bakgrunnen/formålet med overgangsordningen

Innholdet i overgangsregelen må som nevnt fastlegges ut fra alminnelige prinsipper om rettsanvendelse. Dette gjelder både med hensyn til hvilke kilder som er relevante, men ikke minst også hvilken vekt disse skal tillegges. Problemstillingen befinner seg på legalitetsprinsippets område, og ordlyden må derfor veie tungt ved rettsanvendelsen.

Bakgrunnen for overgangsregelen fremgår innledningsvis i punkt 7.1.6 i Prop. 1 LS (2017–2018) på side 117:

«Det kan være ulikheter kommunene imellom med hensyn til i hvilken grad de kan kompensere bortfall av inntekter fra skattlegging av arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk gjennom utskrivning av eiendomsskatt på andre eiendommer. Det vises her til mulighetene for å velge andre utskrivingsalternativer, endret skattesats mv.

Enkelte kommuner kan få redusert inntektene fra eiendomsskatt relativt betydelig. Regjeringen ser behov for at det vedtas en overgangsregel som vil gi en gradvis utfasing av gjeldende regler.»

Vi forstår dette slik at overgangsregelen er gitt for å trappe ned kommunenes bortfall av inntekter fra eiendomsskatt på produksjonsutstyr og -installasjoner. Bortfallet innebærer i realiteten en opphevelse av eiendomsskatt på visse objekter, og det gir derfor mening at staten ønsker å kompensere dette inntektsbortfallet for kommunene.

Vi kan ikke se at det er gitt overgangsregel for inntektsbortfall som følge av endringer i verdsettelsesprinsipp. Denne endringen må forstås som en oppretting av en tidligere usaklig forskjellsbehandling av hvordan objekter verdsettes, som utelukkende ble avgrenset av hvorvidt bruken av objektet medførte at eiendommen ble klassifisert som enten et verk og bruk eller som annen næringsseiendom. Dette fremgår av Prop. 1 LS (2017–2018) punkt 7.1.4 på side 116 sitert ovenfor, som videre lyder:

«Departementet foreslår at eiendom som etter gjeldende regler anses som verk og bruk skal verdsettes etter samme regler som i dag gjelder for annen næringsseiendom. Dette vil innebære at det blir en felles verdsettelsesregel for all næringsseiendom.» (vår understrekning)

Det gir etter vårt syn mindre mening å etablere en overgangsordning for en lovendring som innebærer oppretting av en tidligere usaklig forskjellsbehandling. Dersom reduksjonene som følge av endret verdsettelsesprinsipp inkluderes i det særskilte grunnlaget, vil dette utgjøre en fortsettelse av

forskjellsbehandlingen. Hele formålet med endringen av verdsettelsesprinsipp har vært å redusere takstverdien når denne har blitt satt for høyt sammenlignet med annen næringsseiendom. Vi kan ikke se at det er nevnt noe sted at lovgiver har hatt til hensikt å opprette noen overgangsregel for endring av verdsettelsesprinsipp.

Selve formålet med overgangsordningen taler derfor etter vårt syn for at overgangsregelen knytter seg til bortfall av produksjonsutstyr og -installasjoner som eiendomsskatteobjekt.

Etter vårt syn styrkes dette synet når man ser overgangsregelen i sammenheng med en annen ordning som ble innført for 2019. I tillegg til overgangsregelen med nedtrapping av et særskilt grunnlag, ble det ved lovendringen innført en kompensasjonsordning for kommunene for deres bortfall av inntekter. Begge ordningene skal forsøke å lette de økonomiske konsekvensene for kommunene av lovendringene i eiendomsskatteoven, og det er derfor relevant å sammenligne disse, selv om kompensasjonsordningen konkret ikke knytter seg til selve overgangsregelen. I Innst. 4 L (2017–2018) er det presisert at kompensasjonsordningen kun knytter seg til fjerning av «maskinskatten», jf. følgende sitat fra komiteens merknader på side 10:

«Stortinget ber regjeringen sørge for at det gis tilnærmet full kompensasjon til kommuner som får redusert eksisterende inntekter som følge av at man fjerner adgangen til å ilegge eiendomsskatt på produksjonsutstyr og installasjoner, begrenset oppad til 500 mill. kroner. Kompensasjonen gjelder ikke nyetablering etter 1. januar 2017 og bortfaller hvis virksomhetene nedlegges.» (vår understrekning)

I likhet med overgangsregelen er kompensasjonsordningen gitt på bakgrunn av inntektsbortfall ved fjerning av «maskinskatten». Komiteen er spesielt tydelig på dette og presiserer helt konkret at det kun har vært meningen å kompensere kommunene for bortfall av eiendomsskatt på produksjonsutstyr- og installasjoner.

Sett i sammenheng med bakgrunnen for overgangsregelen, taler dette for at det aldri har vært meningen å ha noen overgangsordning eller kompensasjon knyttet til endringen av verdsettelsesprinsipp. Dette har gode grunner for seg, da endring av verdsettelsesprinsipp som nevnt har vært en oppretting av en tidligere forskjellsbehandling av ulike eiendomstyper.

Formålet med overgangsregelen har altså vært å redusere de umiddelbare, negative økonomiske konsekvensene av bortfall av eiendomsskatt på produksjonsutstyr og -installasjoner – og kun dette.

Ordlyden i overgangsbestemmelsen

Ordlyden i overgangsbestemmelsen må forstås med utgangspunkt i det som er formålet med overgangsordningen.

Utgangspunktet for overgangsordningen og fastsettelse av det særskilte grunnlaget er greit; det er differansen mellom

grunnlaget i 2018 og 2019 som skal trappes ned. Mange kommuner stopper her, uten noen nærmere vurdering av innholdet i regelen. Dette mener vi er for enkelt, og en ordinær rettskildemessig vurdering av overgangsregelen viser at dette utgangspunktet må presiseres.

Overskriften til bestemmelsen lyder som følger:

«Overgangsregel til eideomsskattelova §§ 3 og 4:»

Ut fra overskriften til bestemmelsen er det altså ikke endret takseringsprinsipp i § 8 A-2, men fjerning av «maskinskatten» i §§ 3 og 4 som overgangsregelen knytter seg til.

Ordlyden i selve bestemmelsen fremhever dette enda tydeligere:

«Kommunar som i skatteåret 2018 skreiv ut eideomsskatt på verk og bruk kan frå og med skatteåret 2019 (...) skrive ut eideomsskatt på eit særskilt fastsett grunnlag. Det særskilte grunnlaget skal baserast på differansen mellom eideomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019 som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget. (...)»

«Kommunar som i skatteåret 2018 skreiv ut eideomsskatt på verk og bruk kan frå og med skatteåret 2019 (...) skrive ut eideomsskatt på eit særskilt fastsett grunnlag. Det særskilte grunnlaget skal baserast på differansen mellom eideomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019 som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget. (...)» (vår utheving og understrekning)

Ordlyden er etter vår oppfatning tydelig på at det kun er differanse som skyldes at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke lenger skal være en del av det ordinære takstgrunnlaget, som skal utgjøre det særskilte grunnlaget. Etter vårt syn er det naturlig å forstå ordlyden slik at andre årsaker til at det er differanse mellom eiendomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019, verken skal eller kan inkluderes i det særskilte grunnlaget.

Dersom Stortingets intensjon hadde vært at hele differansen mellom grunnlaget i 2018 og 2019 skulle være gjenstand for nedtrapping (slik mange kommuner legger til grunn), gir det ingen fornuftig mening å innta den omtalte presiseringen i lovteksten: «forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjoner ikkje skal reknast med i grunnlaget». Etter vår vurdering fører en utvidende tolkning, som noen kommuner synes å legge til grunn, til at selve ordlyden i bestemmelsen nærmest blir ubetydelig. I den forbindelse mener vi det er på sin plass å minne om at Høyesterett i andre saker har vært tilbakeholdne med å tolke ordlyden i eiendomsskatteloven utvidende, ref. flertallets syn på fristreglene i eiendomsskatteloven § 14 i Oslo-saken fra i fjor, ref. HR-2019–1198-A.

Vi mener ordlyden klart forutsetter et kausalitetskrav – årsaksammenheng – for at differansen skal være gjenstand for ned-

trapping og være en del av det særskilte grunnlaget. Bare slik vil selve ordlyden i bestemmelsen gi en fornuftig mening.

Dette forsterkes når man ser ordlyden i sammenheng med lovendringens forhistorie, formål og dens forarbeider.

Forarbeider til bestemmelsen

I en uttalelse av 20. november 2019 til NHO legger Finansdepartementet til grunn at «fastsettelsen av det særskilte grunnlaget skulle bygge på en sjablongmessig metode.» I den sammenheng viser departementet til Prop. 1 LS (2017–2018) pkt. 7.1.6 og siterer følgende:

«Skattegrunnlaget knyttet til overgangsregelen vil være differansen mellom eiendomsskattegrunnlagene for 2018 og 2019 på den enkelte eiendom.»

Deretter sier departementet følgende i uttalelsen av 20. november 2019:

«En løsning hvor fastsettelsen av det særskilte grunnlaget ville kreve en egen verdsettelse vil ha vært både tidkrevende og kostbart»

I relasjon til gjeldende verdsettelsesbestemmelse i § 8 A-2 konkluderer deretter departementet som følger:

«Når det ikke er vedtatt noen egen overgangsregel for denne bestemmelsen (...) legger departementet til grunn at den regelen vil gjelde ved beregning av det særskilte skattegrunnlaget.»

Resonnementet til departementet er etter vårt syn for enkelt, og departementets henvisning til forarbeidene er ufullstendig. Når det gjelder forarbeidene, mener vi departementets henvisning er tatt ut av kontekst, og at dette gir et fortegnert bilde av hensynet bak lovendringen.

Setningen i Prop. 1 LS (2017–2018) pkt. 7.1.6 rett før sitatet i departementets uttalelse lyder slik:

«Kommunene må taksere verk og bruk på nytt når produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal inngå.»

Her er altså forarbeidene veldig tydelige på at det ifm. bortfall av «maskinskatten» må foretas en ny taksering. Det synes derfor som at uttalelsen av 20. november 2019 overser at forarbeidene er tydelige på at det vil være behov for taksering.

Setningen rett før forrige sitat utfyller ytterligere den metodikken forarbeidene til overgangsregelen forutsetter for det særskilte grunnlaget:

«Metoden forutsetter at produksjonsutstyret verdsettes.»

I budsjettet for 2018 ble det også bevilget en egen pott på MNOK 72,5 for å kompensere for kommunenes kostnader

til retaksering, jf. Innst. 16 S (2017–2018), hvor det fremgår på side 95:

«Flertallet viser til at det gjennom budsjettforliket foreslås å øke budsjettposten med 72 500 000 kroner med det formål å kompensere kommunene for retaksering som følge av endringen i adgangen til å ilegge eiendomsskatt på produksjonsutstyr og installasjoner («verk og bruk».)»

Prop. 1 LS (2017–2018) og budsjettvedtaket for 2018 forutsetter altså direkte at produksjonsutstyret må verdsettes for å komme frem til det særskilte grunnlaget. Dette underbygges ytterligere av eksempelet forarbeidene avslutter foregående avsnitt i punkt 7.1.6 med:

«Blir det i 2018 skrevet ut eiendomsskatt på et verk og bruk hvor verdien av produksjonsutstyret verdsettes til 20 mill. kroner, vil kommunen i 2019 kunne skrive ut eiendomsskatt på det samme utstyret basert på en andel på fire femdel av grunnlaget, det vil si 16 mill. kroner.» (Forslaget var opprinnelig at det særskilte grunnlaget skulle nedtrappes over fem år.)

Eksempelet er således tydelig på at det er verdsettelsen og taksten av produksjonsutstyr, samt det nye begrepet produksjonsinstallasjoner, som skal utgjøre det særskilte grunnlaget, og eksempelet tar ikke opp i seg differanser som skyldes endret takseringsmetodikk.

Dette forsterkes igjen av at avsnittet dette sitatet er sakset fra, innledes som følger:

«Overgangsregelen som foreslås, innebærer at kommunene i overgangsperioden i tillegg til å skrive ut eiendomsskatt på grunnlaget fastsatt etter de nye reglene, kan fortsette å skrive ut eiendomsskatt på den delen av skattegrunnlaget som skal utgå, men med en stadig mindre andel av dette grunnlaget.» (vår utheving)

Etter vårt syn må det være klart at det er «maskinskatten» som *skal utgå*, og at forarbeidene henviser til «maskinskatten» når det her snakkes om «den delen av skattegrunnlaget som skal utgå». Dette følger egentlig implisitt av hele lovendringen – ønsket om å fjerne «maskinskatten», men fremgår også klart av punkt 7.1.6 som innleder med å vise til at kommuner i ulik grad kan «kompensere for bortfall av inntekter fra skattlegging av arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk (...)». Det er ingen ting i forarbeidenes ordlyd, eller kontekst, som skulle tilsi at «den delen (...) som skal utgå» skal forstås som endring av takstprinsipp. Det er bare «maskinskatten» som skal utgå – takstprinsippet skal ikke utgå, men hovedregelen skal endres.

Forarbeidene bygger således logisk oppunder bestemmelsens klare ordlyd, om at det knytter seg et kausalitetskrav til det særskilte grunnlaget, slik at dette skal utgjøre differansen «som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget.»

Formodning mot dobbeltbeskatning

Det særskilte beskatningsgrunnlaget skal nedtrappes over en periode på sju år. For industrieiendommer vil det således i en sjuårsperiode kunne skrives ut eiendomsskatt på to grunnlag:

- I. det ordinære eiendomsskattegrunnlaget for bygg og grunn (§§ 3 og 4), og
- II. et særskilt grunnlag som knytter seg til verdien av produksjonsutstyr og -installasjoner (overgangsordningen)

Dersom det særskilte grunnlaget fastsettes til en ren forskjell mellom takst i 2018 og takst i 2019, vil det kunne omfatte endringer som følge av fjerning av eiendomsskatt på produksjonsutstyr og installasjoner, men også endringer som følge av endret verdsettelsesprinsipp.

Endringene i verdsettelsesprinsipp vil for en del kommuner medføre en reduksjon i takst på bygninger og grunnareal. Dersom reduksjonen på bygninger og grunnareal også skal inngå i det særskilte grunnlaget, slik en rekke kommuner legger til grunn, vil det særskilte grunnlaget bestå både av verdien av produksjonsutstyr og -installasjoner, men også deler av verdien av bygninger og grunnareal. Dette vil føre til at verdien av bygninger og grunn inkluderes i to ulike grunnlag, og at kommunene skattlegger verdien av samme objekt to ganger.

I eksempelet ovenfor reduseres det ordinære eiendomsskattegrunnlaget fra MNOK 100 til MNOK 50 fra 2018 til 2019. Reduksjonen omfatter MNOK 30 i produksjonsutstyr, samt MNOK 20 som følge av at bygninger og grunnareal blir taksert til omsetningsverdi i stedet for substansverdi. Dersom kommuner fastsetter det særskilte grunnlaget som en ren differanse mellom 2018 og 2019, viser eksempelet at det for 2019 vil utskrives eiendomsskatt på følgende to grunnlag:

- I. Ordinært grunnlag på MNOK 50 (bygninger og grunnareal)
- II. Særskilt grunnlag på MNOK 50
 - a. MNOK 30 i produksjonsutstyr, og
 - b. MNOK 20 i bygninger og grunnareal

En tolkning av regelen med slikt resultat, vil medføre at bygninger og tomt inngår både i det ordinære, men også i det særskilte grunnlaget.

Etter vårt syn har det formodningen mot seg at overgangsregelen har hatt som hensikt at verdien av bygningene og tomtene skal inkluderes i to ulike grunnlag.

Dette har Finansdepartementet også presisert i en uttalelse av 30. januar 2018 (som departementet ikke kommenterer i uttalelsen av 20. november 2019):

«Etter departementets oppfatning fremkommer det klart (...) at det særskilte grunnlaget som skal trappes ned i overgangsperioden ikke omfatter grunnarealer og bygninger.» (vår utheving)

Unngåelse av dobbeltbeskatning har lang tradisjon i norsk eiendomsskatterett, og uttalelsen av 30. januar 2018 bygger på prinsipper som går tilbake til Bjølsen Valsemølle, Rt. 1918 side 73, Hydro-dommen, Rt. 1974 side 332, og Firda Sjøfarmer, Rt. 2002 s. 1411.

Synspunktet som departementet legger til grunn i uttalelsen av 30. januar 2018, virker derfor å være basert på gjennomtenkte resonneringer og lang, fast tradisjon. Finansdepartementet er i uttalelsen av 30. januar 2018 således tydelig på at den delen av grunnlaget som gjelder grunnarealer og bygninger ikke skal være gjenstand for nedtrapping. Dette må etter vårt syn også være riktig. Det kan ikke ha vært meningen fra Stortinget at grunnarealer eller bygninger skal inngå i det særskilte grunnlaget som skal trappes ned.

Etter vårt syn verken skal, eller kan differanser mellom grunnlaget i 2018 og 2019 som knytter seg til grunnarealer og bygninger, og som kan tilskrives en endring av takstprinsipp for bygg og tomt (fra teknisk verdi/substansverdi til omsetningsverdi/leieverdi/sjablong), inngå i det særskilte grunnlaget.

Motsatt løsning, som legges til grunn av flere kommuner, vil måtte kreve klar støtte i tungtveiende rettskilder. Vi kan ikke se at slike kilder eksisterer. Spørsmålet befinner seg på legalitetsprinsippets område, med en tydelig ordlyd. Vi kan ikke se at det finnes kilder som skulle tilsi en sterkt utvidende fortolkning av bestemmelsen, i strid med ordlyden.

Konklusjon om overgangsregelens innhold

Mot den klare ordlyden i bestemmelsen, kan man ikke med grunnlag i verken formål eller forarbeider tolke overgangsregelen, og begrepet det særskilte grunnlaget, utvidende slik som en rekke av landets kommuner gjør. Dette støttes også av reelle hensyn og formodningen mot at regelen skal lede til dobbeltbeskatning.

Bestemmelsen har etter vårt syn et klart vilkår om kausalitet hvor det kreves en årsakssammenheng mellom differansen og bortfall av eiendomsskatt på produksjonsutstyr og -installasjoner (utgått «maskinsskatt»).

Virkning av kausalitetskravet og oppsummering

Dersom det ikke foreligger kausalitet – årsakssammenheng mellom differansen og utgått «maskinsskatt» – skal differansen etter vår oppfatning ikke være gjenstand for eiendomsskatt, verken som en del av det ordinære grunnlaget i 2019, eller som en del av det særskilte grunnlaget fastsatt i medhold av overgangsordningen.

Dette betyr med andre ord at eventuelle differanser mellom grunnlaget i 2018 og 2019, som ikke er forårsaket av fjerningen av produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner som skatteobjekt, vil utgjøre en umiddelbar og permanent reduksjon i eiendomsskattegrunnlaget for den respektive industrieiendommen.

For å fastsette et korrekt særskilt grunnlag i medhold av overgangsordningen er det derfor ikke tilstrekkelig at det beregnes en differanse mellom grunnlaget i 2018 og 2019. Det må også tas stilling til hva som er årsaken til denne differansen.

Dersom regelen praktiseres uten krav til kausalitet, vil løsningen innebære en sterkt utvidende tolkning av ordlyden i overgangsregelen i strid med bestemmelsens klare ordlyd, formål, forarbeider og reelle hensyn, og løsningen vil være bekymringsverdig i lys av legalitetsprinsippet og likebehandlingsprinsippet.

Ny dom fra Høyesterett:

Privates kompensasjonsrett for mva

Dommen gir en prinsipiell avklaring om at det ikke er et vilkår for den privates kompensasjonsrett at det offentlige fritas fra sin leveringsplikt.



Advokat
Erlend Øen
Guide Advokat

Artikkelforfatteren representerte den private part i saken som omtales.

Skal motvirke konkurransevridninger

Det følger av merverdiavgiftsloven¹ at det i hovedsak skal beregnes MVA av varer og tjenester som omsettes i

Norge. Merverdiavgiftssystemet har et fiskalt formål – altså å gi inntekter til staten. Loven om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner mv.² (kom-

¹ Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), LOV-2009-06-19-58.

² Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven), LOV-2003-12-12-108.