

Finansdepartementet
Postboks 8009 Dep.
0030 Oslo
postmottak@fin.dep.no

Tlf.: +47 23 27 96 00
www.deloitteadvokatfirma.no

18. september 2015

Deres ref: 12/388 SL HWH/KR

Deloitte Advokatfirma AS' høringsinnspill til høringsnotat om endret eiendomsskatt for «verk og bruk»

Det vises til høringsbrevet hvoretter høringsfristen er satt til 18. september 2015.

1 Innledning

I høringsnotatet om endret eiendomsskatt for «verk og bruk» er det lagt frem to forslag, ett der man nøyer seg med å innføre et særskilt unntak fra eiendomsskatteplikt for produksjonsmaskiner og -installasjoner og ett der man i tillegg fjerner «verk og bruk» som egen kategori eiendomsskatteobjekt.

Deloitte Advokatfirma AS er positiv til begge de fremlagte forslagene. En gjennomføring vil både vil forenkle eiendomsskatteutskrivningen for kommuner og skattytere og dessuten fjerne en urimelig og ubegrunnet forskjellsbehandling av industrivirksomhet sammenlignet med annen næringsvirksomhet.

Høringsnotatet reiser noen spørsmål som vi kommenterer nærmere nedenfor.

2 Industrivirksomhet og annen virksomhet bør likebehandles ved utskrivning av eiendomsskatt

«Verk og bruk» omfatter som det fremgår av høringsnotatet i første rekke anlegg for industriproduksjon, samt en rekke andre mer spesielle anlegg som anvendes i næringsvirksomhet. Nedenfor i dette punkt 2 benyttes for enkelhets skyld industrivirksomhet om alle de virksomhetene som etter eiendomsskatteloven omfattes i begrepet «verk og bruk».

Særskilt skattlegging av fast eiendom til vertskommunen kan begrunnes skatteteoretisk med at eieren beslaglegger en begrenset ressurs som er av relativt generisk art, ettersom tomt og bygg normalt vil kunne benyttes til mange typer formål. Skattlegging av ressursen vil medvirke til at eiendommen anvendes på den mest økonomiske måten for eieren og samfunnet. Motytelsen til eiendomsskatt er de tjenester kommunen tilbyr virksomheter, herunder de ansatte i form av infrastruktur, skole, omsorg, samt offentlige regulering og andre offentlige tiltak. Skattlegging

av eieren bør som utgangspunkt stå i et visst forhold til den nytte skattyter har av slike ytelser sammenlignet med andre skattytere. All skatteutskrivning bør videre oppleves som rettferdig, dvs. at eventuell forskjeller i beskatningen bør kunne føres tilbake til saklige begrunnelser, for ikke å skape unødvendig motstand mot gjennomføring av beskatningen.

For industrivirksomhet er det ikke bare fast eiendom som er skattegrunnlag for eiendomsskatt, men også virksomhetsspesifikke driftsmidler i form av produksjonsutstyr. Når vesentlige driftsmidler i annen virksomhet ikke er gjenstand for slik skatt innebærer dette en urimelig og lite hensiktsmessig forskjellsbehandling av ulike typer virksomhet.

Produksjonsutstyr er for det første langt mindre generiske verdier enn fast eiendom generelt, og derfor generelt mindre egnet som skattegrunnlag enn alminnelig fast eiendom – skattlegging av dette kan kun begrunnes rent fiskalt – det vil ikke medføre mer effektiv anvendelse av en begrenset ressurs på samme måte som skattlegging av den begrensede ressursen fast eiendom.

Den nåværende skattleggingen av «verk og bruk» medfører videre uheldige vridninger mellom ulike typer virksomhet. Det foreligger ingen saklig begrunnelse for en særskilt skattlegging av produksjonsutstyr i industrivirksomhet når skatt ikke ilegges de vesentlige driftsmidlene i annen virksomhet. Industrivirksomhet sysselsetter ikke flere ansatte og har heller ikke på annet vis mer nytte av de kommunale tjenester enn andre virksomheter. Særskatten lar seg heller med andre ord ikke begrunne med hensyn som normalt er relevante ved oppbygging av et rettferdig skattesystem.

Den etablerte forskjellsbehandlingen er blitt til ved tilfeldigheter som knytter seg til eiendomsskatteinstitutts spesielle historie. Særskilt eiendomsskatteplikt for «verk og bruk» ble innført i skattelov for landet i 1882. Formålet var å likestille industrivirksomheter i landkommuner med det allerede etablerte næringslivet på landet med hensyn til beskatningen. Før den industrielle revolusjon bestod næringsvirksomhet på landet i hovedsak av jord- og skogbruk og mindre handelsvirksomhet. Man anså ikke at fordeling av skattebyrden basert på matrikkelen, der fast eiendom var skyldsatt etter dens produksjonsevne for jord- og skogbruk, var rettferdig hensett til den belastning industrivirksomheten medførte på offentlige budsjetter mht. veier, skole og offentlig omsorg – blant annet som en følge av industrivirksomhetenes høye sysselsetting. Handelsvirksomhet medførte etter alt å dømme ikke et tilsvarende nivå på sysselsetting *per areal*, og disse ble derfor holdt utenfor ved etablering av «den kunstige matrikkel» for «verk og bruk». Den ble for øvrig kalt den kunstige matrikkel fordi man i utgangspunktet foretok en særskilt verdsettelse av «verk og bruk» som ble *omregnet til matrikkelverdi* for å tilpasse skattegrunnlaget *nivåmessig* til skattegrunnlaget før øvrige eiendommer i landkommunen.

I de mange systemendringene siden 1882 har begrepet «verk og bruk» for eiendomsskatteformål fulgt med på lasset. Ved sammenslåingen av by- og landskatteloven fant den sin plass som en særskilt kategori eiendomsskattepliktige objekter ved siden av «eiendommer i bymessig utbygde strøk» i en ny felles eiendomsskattelov for by- og landkommuner.

I mellomtiden var imidlertid eiendomsskatten falt ut av bruk i de aller fleste landkommuner, fordi inflasjonen hadde påvirket jordverdiene uten at matrikkelen ble revidert. (Staten erstattet for øvrig matrikkelen med grunnboken for sine egne formål.) Dermed ble skattegrunnlaget for lavt i de fleste landkommuner til at en eiendomsskatteutskrivning kunne forsvare utgiftene med selve utskrivningen. I løpet av denne perioden ble dermed eiendomsskatt på jord- og skogbruk i realiteten faset ut til fordel for inntektsskatt, i en slik grad at slike eiendommer ble særskilt unntatt fra skatteplikt i eiendomsskatteloven av 1975, jfr. eiendomsskatteloven § 5 h).

I tiden frem mot vedtagelsen eiendomsskatteloven hadde en rekke kommunesammenslåinger blant annet medført at flere bykommuner (for hvilke eiendomsskatt basert på takst lenge var obligatorisk etter byskatteloven) gikk inn i større landkommuner. Disse risikerte redusert eiendomsskatteinngang uten en samordning av bestemmelsene i by- og landskatteloven, og ble derfor som ledd i sammenslåingsprosessen gitt anledning til å videreføre eiendomsskatt i «bymessig utbygd strøk» og i den nye felles eiendomsskatteloven vedtatt i 1975 ble dette regelen for alle kommuner.

Eiendomsskatteloven av 1975 ble behandlet som en ren teknisk lovrevisjon av departement og Storting, og det ble derfor ikke sett nærmere på de konkrete konsekvensene av at landkommunene ved vedtagelsen av denne også fikk anledning til å skattlegge «verk og bruk» - som definert i den tidligere landskatteloven - på grunnlag av den takseringspraksis som var etablert i bykommuner, mens den generelle eiendomsskatteleggingen av eiendommer på landet var falt bort. Det sentrale hensyn ved lovrevisjonen var at ingen kommuner skulle miste den mulighet for utskrivning av eiendomsskatt som forelå i perioden før sammenslåing av henholdsvis kommuner og skattelovene. Konsekvensene for eiendomsbeskatning av produksjonsanlegg ble ikke vurdert, langt mindre ble det gitt en saklig begrunnelse for den forskjellsbehandling av «verk og bruk» sammenlignet med annen næringsvirksomhet som skulle vise seg å bli resultatet av denne lovteknikken.

Når «verk og bruk» på landet etter dette generelt kunne beskattes på grunnlag av verdsettelse etter takst ble det igjen aktuelt for landkommuner å skrive ut eiendomsskatt, og antall kommuner som skriver ut slik skatt har derfor økt jevnt siden. Mange har videre benyttet seg av anledningen til å skrive ut eiendomsskatt kun på «verk og bruk» etter at Stortinget åpnet for en slik løsning ved vedtagelse av et såkalt dokument 8 forslag i etterkant av Evjedommen, hvoretter en Evje kommunes eiendomsskatteutskrivning etter søksmål ble opphevet av Høyesterett, som følge av at det ikke samtidig var skrevet ut eiendomsskatt i kommunens bymessig utbygde strøk.

Ovenstående viser at Eiendomsskatteloven av 1975 er en lite prinsipielt utformet lov, som til dels er (eller i hvert fall har vært) preget av historiske tilfeldigheter og strakstilpasninger. Den anvender til dels en gammel utilgjengelig lovteknikk med skjønsmessige begreper som er vanskelige å anvende og som har ført til en rekke tvister for domstolene. Innføring av nye saksbehandlingsregler i 2013 kan sees som et hederlig unntak fra dette. Vi mener at de forslag som nå er lagt frem på samme måte kan bidra til en nødvendig opprydning i reguleringen av den kommunale skattleggingen av fast eiendom.

De hensyn som lå til grunn for etablering av «verk og bruk» som særskilt skattegrunnlag i 1882 er som det fremgår ikke lenger til stede. De likebehandlingshensyn som opprinnelig lå til

grunn for dette tilsier derimot at loven endres slik at industrivirksomhet likebehandles med annen virksomhet ved utforming av eiendomsskatteloven. Ingen saklige grunner tilsier at industriproduksjon skal beskattes hardere enn annen virksomhet ved utskrivning av eiendomsskatt.

Dette tilsier både at «verk og bruk» utgår som særskilt kategori næringseiendom og at skatteplikten for virksomhetsspesifikke driftsmidler som produksjonsutstyr oppheves. Vi anbefaler derfor at høringsutkastets alternativ 2 legges til grunn for det videre arbeidet med denne saken, da dette vil gi loven en prinsipielt sett riktigere utforming med tanke på det likebehandlingsprinsippet som bør ligge til grunn for all beskatning.

3 Nærmere om utforming av lovteksten ved utfasing av begrepet «verk og bruk»

Når referansen til «verk og bruk» utgår som egen kategori eiendomsskatteobjekt ved å endre eiendomsskatteloven § 4 annet ledd, bør det ved lovrevisjonen tas i betraktning at begrepet «verk og bruk» slik det anvendes i eiendomsskatteloven *ikke* er en kategori næringseiendom, men derimot er et begrep bidrar til å definere hva som er «fast eiendom» i eiendomsskattelovens forstand.

Ved en omskriving bør det også tas hensyn til nyere endringer eiendomsskatteloven § 3, herunder § 3 første ledd bokstav a som åpner for utskrivning av eiendomsskatt på all fast eiendom i kommunen samt § 3 annet ledd som fastsetter grensen for eiendomsskattepliktens utstrekning i sjøen.

Etter dette fremstår definisjonen av fast eiendom i eiendomsskatteloven § 4 som unødvendig omstendelig. Eiendomsskatteloven § 4 annet ledd innleder lovens særegne definisjon av «fast eiendom» med å fastslå at dette omfatter *bygninger med tilhørende tomt*. Innledningen skriver seg fra en tid da kun eiendommer med bestemte egenskaper var eiendomsskattepliktige, ved at de enten inngikk i bymessig utbygd strøk eller var en del av et «verk og bruk», og etter innføringen av § 3 første ledd a) fremstår den som meningsløs. Etter innledningen følger det i dagens bestemmelse en oppregning av eksempler som i første rekke omfatter tomter uten bygg. Dette gjelder «hager», «løkker» samt «laste-, opplags- eller arbeidstomter». Vi kan ikke se at disse eksemplene tilfører en normal forståelse av begrepet «fast eiendom» et meningsinnhold av betydning. I lys av § 3 første ledd bokstav a) er disse eksemplene unødvendige å beholde i § 4 ved siden av begrepet «fast eiendom» etter en vanlig språklig forståelse av dette begrepet.

Eksemplene «bryggjer og lignande» og «vassfall» kan kanskje etter omstendighetene anses å bevege seg mot ytterkanten av en vanlig språklig forståelse av begrepet «fast eiendom». Det er imidlertid vanlig å betrakte vannfall som fast eiendom i andre rettslige sammenhenger. «Brygger» forstått som anlegg på eller i forlengelse av landarealet og som definerer vannkanten vil også befinne seg innenfor en vanlig språklig forståelse av begrepet «fast eiendom».

Mer tvilsomt er det om begrepet «fast eiendom» etter vanlig språklig forståelse anses å omfatte en brygge som flyter på vannet og kun er festet til land med bevegelige deler eller et oppdrettsanlegg som flyter i sjøen. Det er således alternativet «bryggjer og lignande» samt alternativet «lenser» (som inngår i begrepet «verk og bruk») som ligger til grunn for at det i

rettspraksis er slått fast at eiendomsskatteplikten også omfatter faste anlegg i elver, innsjøer og på sjøen. Dette medførte behovet for avklaring av eiendomsskattepliktens grense i sjø, en bestemmelse som ble inntatt i § 3 annet ledd, men som etter vår oppfatning er feilplassert og bør innarbeides i en oppdatert § 4.

Fremfor å videreføre det sentrale i en gammelmodig og lite informativ lovtekst om hva begrepet «fast eiendom» i eiendomsskattelovens forstand omfatter, slik det er foreslått i høringsnotatet, vil vi foreslå at bestemmelsen omarbeides slik at det i klartekst fremgår at utgangspunktet er at eiendomsskatteplikten gjelder fast eiendom i kommunen, der fast eiendom er definert som alt grunnareal i kommunen, herunder elvebunn og bunnen av innsjøer, samt sjøareal ut til grunnlinjen, med påstånde bygninger og annet som er fast og varig forbundet med grunnen.

Et spesifikt unntak for produksjonsutstyr og –installasjoner vil også her være nødvendig, ettersom begrepet «fast eiendom» etter en normal språklig forståelse vil kunne omfatte slikt utstyr når det er tilstrekkelig integrert i den faste eiendommen. Det vil altså uavhengig av våre forslag til opprydning av lovteksten vedrørende skattepliktens omfang være behov for å trekke en grense mellom skattepliktige fast eiendom på den ene siden og skattefritt utstyr og installasjon for produksjon på den annen side, se nærmere om dette nedenfor under punkt 4.

Med vårt forslag til revisjon av § 4 vil denne fastslå eiendomsskattepliktens omfang, herunder fastlegge hvilke objekter som kan medtas til beskatning, samt fastslår tidspunktet for vurderingen av objektene karakter mht. skatteplikt og verdsettelse.

Vi foreslår at § 4 første og annet ledd gis følgende ordlyd:

«§ 4. Eieendomsskatt vert skriven ut på fast eigendom i kommunen ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret.

Som fast eigendom vert rekna kommunens grunnareal, derunder elvebotn og botnen av innsjø, samt sjøareal ut til grunnlinjene med eventuelle påståande bygningar og anna som er fast og varig forbundet med arealet, likevel slik at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med.»

Næringseiendom vil være omfattet av fast eiendoms definert på denne måten, og det er derfor ikke behov for å videreføre en løsning der næringseiendom inngår som ledd i definisjonen av «fast eiendom». Det er imidlertid behov for å videreføre en definisjon av «næringseiendom» som grunnlag for avgrensning av skatteplikt etter den valgfrie beslutning som kan fattes av kommunestyrene i medhold av § 3. Det tilsier at definisjonen av dette begrepet innarbeides i § 3.

Også her reiser det seg spørsmål om videreføre en tradisjonelle 'eksempeledefinisjon' ved å ta utgangspunkt i den tradisjonelle eksempelrekken for «verk og bruk» samt de nyere eksemplene som er innarbeidet i loven i den hensikt å trekke inn også øvrig næringsvirksomhet.

Vi mener at man ved en lovrevisjon bør samordne overlappende eksempler og modernisere bestemmelsen for å reflektere den utviklingen av begrepet «verk og bruk» som har funnet sted i rettspraksis. Vi foreslår derfor at § 3 får et nytt annet ledd som lyder slik:

«Som næringseigedom vert rekna fast eiendom til produksjon og distribusjon av varer og tenester, derunder m.a. fabrikkar, sted for utvinning av naturressursar i grunnen, lager, losse- og lasteplass og liknande arbeids- og driftsstad, kontorlokale, butikk, hotell og serveringsstad m.v.»

4 Nærmere om det foreslåtte unntaket for produksjonsutstyr og - installasjoner

4.1 Innledning

Som det fremgår av punkt 2 mener vi at prinsipielle grunner taler for at eiendomsskatteplikten ikke skal omfatte virksomhetsspesifikke driftsmidler som kun kan benyttes av den aktuelle virksomhet i motsetning til fast eiendom som representerer en mer generelt anvendbar begrenset ressurs.

I høringsnotatet foreslås det at unntaket skal gjelde for «produksjonsutstyr og –installasjoner».

Det nærmere innholdet av dette begrepet bør utpensles så langt det er mulig i forbindelse med lovarbeidet for å unngå nye tvister om avgrensning av begrepene. Vi har nedenfor forsøkt å trekke frem ytterligere eksempler og trekke noen generelle slutninger som kan beskrive hvilke typer eiendeler unntaket antas å omfatte litt nærmere. Det er behov for at departementet gjennomgår eksemplene i et endelig forslag for derved å skape klarhet om de prinsippene som forutsettes å komme til anvendelse ved klassifiseringen under det nye unntaket.

4.2 Eiendeler som virker i produksjonsprosessen og i støtteprosesser

Det fremgår av høringsutkastet at uttrykket «produksjonsutstyr» er ment å omfatte eiendeler som utøver en funksjon i selve produksjonsprosessen, så som eiendeler som transporterer råvarer og som bearbeider råvarer ved å bidra til tilvirkning eller transformasjon av produktet, og at det skal være uten betydning om slike eiendeler er mer eller mindre fysisk integrert i fast eiendom eller fast anlegg.

Det heter videre at «produksjonsinstallasjoner» skal omfatte faste innretninger med varig forankring som har en funksjon i produksjonsprosessen, forutsatt tilknytningen har en viss styrke. Uttrykket er i henhold til høringsnotatet særlig ment å omfatte installasjoner som er en forutsetning for eller en nødvendig konsekvens av den produksjonsvirksomhet som finner sted.

Begrepet «produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjon» er dermed vidt beskrevet og omfatter en rekke eiendeler som heller ikke i dag er ansett som skattepliktige. Begrepet overlapper bare delvis skattepliktsomfanget for «verk og bruk» etter dagens regler. Dersom alternativet «verk og bruk» tas ut av loven, får unntaket prinsipielt sett kun betydning for de eiendeler som faller inn under begrepet «fast eiendom» etter en vanlig språklig forståelse av dette begrepet. Vi antar imidlertid at det også her vil være tilfeller av overlapp, og vi er derfor enige i at det uansett løsning på det første spørsmålet er behov for et klart unntak for «produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner».

Vi antar på grunnlag av den generelle beskrivelsen samt eksemplene som er nevnt i utkastet, at unntaket for «produksjonsutstyr- og - installasjoner» vil omfatte eiendeler som:

- 1) fremstiller varer og tjenester av råvarer gjennom endringsprosesser av fysisk eller immateriell karakter (eksempelvis smelteverk, støperi, tørkeri, bakeri, vannmølle, vindmølle, utstyr for databehandling, turbin, generator mm.)
- 2) formidler, forsterker eller reduserer elektrisk kraft eller elektroniske signaler (eksempelvis elektrisitetsnett, med linje, kabel, transformator, koblingsanlegg og telenett og lignende med kabel, mast, sentral, radiolink, radiosender, radiomottager, multiplexer mm.)
- 3) lagrer og beskytter råvarer, halvfabrikata, innsatsfaktorer og ferdige produkter mot ytre påvirkning (eksempelvis merder, siloer, tanker, panner, kar og annet som oppbevarer både faste og flytende stoffer samt gasser)
- 4) tilfører innsatsfaktorer som vann, energi, kjøling, trykkluft og lignende til produksjonen,
- 5) bevarer varer, råvarer og andre innsatsfaktorer ved hjelp av kjøling, frysing, tørking eller oppvarming
- 6) transporterer varer, råvarer og innsatsfaktorer på ulike stadier fra råvare frem til ferdig produkt (eksempelvis rør, transportbånd, ledninger, skinner, traverskraner og andre løfteinnretninger, herunder laste- og lossemaskiner og anlegg for automatisert fortøyning av skip)
- 7) emballerer, tapper, pakker og på annen måte sammenstiller og beskytter ferdige varer for omsetning,
- 8) understøtter produksjonsprosessen, herunder
 - a) styrer prosessen
 - b) kontrollerer prosessen, herunder
 - i) tester kvalitet
 - ii) måler kvantitet
- 9) sikrer helse og miljø, herunder eiendeler som
 - a) renses luft og etterbehandler avfall i gassform
 - b) renses vann og etterbehandler flytende avfall
 - c) renses og etterbehandler fast avfall, samt eiendeler som anvendes til
 - d) brannsikring
 - e) overvåking av personer eller produksjonsprosesser
 - f) adgangskontroll
 - g) beskytter personell og annen eiendom mot farer ved produksjonsprosessen

Utover det ovennevnte utstyret vil unntaket etter det vi kan forstå omfatte ulike typer støtteutstyr som tjener som monteringspunkt for den typen utstyr som er nevnt ovenfor. Vi viser her til at begrepet «produksjonsinstallasjon», ifølge høringsnotatet skal omfatte alle installasjoner «som har en funksjon i produksjonsprosessen, forutsatt tilknytningen har en viss styrke», og til at det i kommentarene til typetilfellene fremgår at master skal unntas. Vi forstår dette slik at alle faste anlegg hvis hovedfunksjon er å være et monteringspunkt for produksjonsutstyr vil inngå i begrepet «produksjonsinstallasjoner».

Begrepet «produksjonsinstallasjon» antas derfor å omfatter piper, vindmølletårn, master i distribusjonsnettet for elektrisitet, stativer og annet særskilt underlag for transportbånd og andre maskiner, jernbanesviller og jernbaneskinner og andre skinner på hvilke maskiner og annet utstyr beveger seg, i tillegg til master og telefonstolper som inngår i telenettet.

Et unntak på dette grunnlaget synes videre å omfatte kaianlegg, flytebrygger og lignende faste anlegg ved eller på vannkanten, eventuelt slike som flyter i sjøen og er oppankret på sjøbunnen, skal være unntatt fra skatteplikt når de benyttes av til produksjon av varer og tjenester.

Vi forstår det slik at bygninger generelt skal være omfattet av skatteplikt. Det fremgår av høringsnotatet at for de store industrianleggene vil resultatet av unntaket for «produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner» være at kun bygninger og grunnarealer vil inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Videre fremgår det av høringsnotatet at begrepet «produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjon» i eiendomsskattelovens forstand skal avgrenses mot «maskiner som tjener bygget» dvs. utstyr til belysning, ventilasjon, sanitæranlegg og heiser. Vi antar at det i tillegg til dette skal avgrenses mot eiendeler som medvirker til normal oppvarming og kjøling av et bygg, og at det avgjørende vil være om eiendelene tilsvarer utstyr som typisk gjenfinnes i bygninger uavhengig av om det foregår produksjon i bygningen eller ikke.

I industriproduksjon vil en bygning typisk ha som hovedfunksjon å beskytte de prosesser som foregår inne i bygget mot vær og vind, sol og kulde, samt å tjene som underlag for utplassering og eventuelt montering av produksjonsutstyr og –installasjoner, som derved kan være mer eller mindre integrert i bygningen.

Det må trekkes et skille mellom bygninger og faste anlegg som unntas fra skatteplikt. Et lagerbygg og et tankanlegg har det til felles at begge blir anvendt til lagring av varer og til å beskytte disse mot ytre påvirkninger, og funksjonsbeskrivelsen ovenfor kan derfor tas til inntekt for at også lagerbygg er unntatt fra skatteplikt, noe vi mener understøttes av innretningens funksjon.

Det bør videre avklares hvordan unntaket for produksjonsinstallasjon skal anvendes i situasjoner der maskiner er tildekket med enkle bygningsmessige tiltak for å skjerme mot vær og vind. Bærekonstruksjonen vil typisk inngå i maskinens oppbygning og funksjon, med den følge at maskinen ikke kan fjernes eller flyttes uten at «bygningen» (dvs. kledningen) samtidig tas ned eller følger med.

4.3 Oppdrettsanlegg

Eiendomsskatteloven § 4 tredje ledd fjerde punktum om oppdrettsanlegg må revurderes i lys av unntaket for «produksjonsutstyr og installasjoner» anvendt på fiskeoppdrettsanlegg. Merder og foringsmaskiner må nødvendigvis falle inn under begrepet «produksjonsutstyr», og det må avklares om unntaket for «produksjonsinstallasjoner» også vil omfatte flytemoduler, foringslager, oppholdsrom og sanitæranlegg og annet som befinner seg på flytende installasjoner i sjøen. I fall disse også anses unntatt, er det neppe behov for en særskilt bestemmelse som fanger opp fiskeoppdrettsanlegg til beskatning og bestemmelsen kan oppheves.

5 Særskilt unntak for miljøtiltak

Uavhengig av hvordan unntaket for produksjonsutstyr- og produksjonsinstallasjoner utformes bør det vurderes innført et særskilt fritak fra eiendomsskatt for eiendeler som er anskaffes som ledd i et miljøtiltak.

Slike eiendeler kan være både arbeider i grunnen, eventuelt knyttet til tomteopparbeidelse, endrede fundamenter og oppføring av bygninger i tillegg til de typer utstyr som inngår i begrepet «produksjonsutstyr og –installasjoner» slik det er fremstilt ovenfor.

Industribedrifter foretar ofte betydelige investeringer knyttet til i ulike miljøtiltak, uten at miljøinvesteringene isolert sett fører til økt avkastning av virksomheten eller annen påviselig verdiøkning knyttet til den faste eiendommen. Fra virksomhetenes side kan det oppleves som dobbelbelastning dersom investeringer som utføres for å tilfredsstille denne type offentlige krav samtidig innebærer økt kommunal eiendomsskatt.

Kommunen har ofte en rolle i fastleggingen av miljøkrav som stilles til ulike typer virksomhet. De får prinsipielt sett en uheldig dobbeltrolle i slike saker dersom kommunens eventuelle interesse i nye pålegg om miljøinvesteringer ikke bare er bedre miljø for kommunens innbyggere med også en økt skatteinngang for kommunen.

Et unntak fra eiendomsskatt for eiendeler som anskaffes som ledd i et miljøtiltak kan således dels lette byrdene for virksomhetene ved å foreta miljøfremmende investeringer og dels medføre at bedriftene opplever at byrder i form av hhv. eiendomsskatt og miljøkrav fordeles mer rettferdig mellom skattyterne.

6 Taksering

Et annet forhold som vi mener bør tas opp til vurdering er metoden for verdsettelse av «verk og bruk».

Den praksis som er etablert for taksering av «verk og bruk» i retts- og forvaltningspraksis er utdatert og samsvarer dårlig med alminnelig rettsoppfatning i dag. Eiendomsskatteloven § 8-A2 fastslår at eiendommer skal verdsettes til «antatt salgsverdi ved fritt salg». Dette prinsipielle utgangspunktet er imidlertid langt fra den konkrete praksis som er etablert for taksering av «verk og bruk». Når den sammenlignes med takseringen av annen næringsvirksomhet er den krevende å forklare i lys av det generelle krav til likebehandling av skattytere.

Ulikheten er beskrevet i høringsnotatet. Objektivisert omsetningsverdi for «verk og bruk» antas som hovedregel å uttrykkes gjennom substansverdien, mens man ser bort fra konkrete salgssummer og avkastningsverdi kun kan anvendes helt unntaksvis. Samtidig vil annen næringseiendom takseres på grunnlag av leieverdi, etter en vurdering av faktisk og forventet leieinntekt. Andre næringseiendommer verdsettes derfor for eiendomsskatteformål basert på samme metode som benyttes ellers markedet. «Verk og bruk» ender derimot ofte opp med et eiendomsskattegrunnlag som langt overstiger en realistisk omsetningsverdi fastsatt etter en markedsbasert tilnærming.

Årsaken er dels bruken av substansverdiregninger på bekostning av avkastningsverdiregninger ved taksering av «verk og bruk», og dels metoden for fastsettelse av substansverdien.

Metoden kan føres tilbake til LKAB-dommen av 1912 og en rekke etterfølgende dommer, herunder Hydro-dommen av 1974. I Hydrodommen viste Høyesterett til at beregning av avkastningsverdien var meget vanskelig oppgave, at takseringssystemet ikke var organisert med sikte på en slik oppgave, og at det vanligvis ville knytte seg en høy grad av usikkerhet til resultatet av en avkastningsverdiregning som grunnlag for å forkaste en slik fremgangsmåte for så vidt gjaldt maskiner og annet særlig tilpasset utstyr. Merk at i det aktuelle tilfellet hadde kommunen anvendt leieverdien for å takserer bygningene.

I dag står vi overfor et annet virkelighetsbilde enn i 1974. For det første er det svært sjelden, hvis det i det hele tatt forekommer, at uavhengige parter benytter en substansverdiregning alene for å komme frem til verdien av et «verk og bruk». En naturlig forutsetning for at et «verk og bruk» har en økonomisk verdi, er at det foreligger en viss sannsynlighet for at anlegget kan gi en avkastning som tilsvarende en rimelig forrentning av verdien. For det andre er det slik at kommunene uansett benytter ekstern takstfaglig kompetanse for å fastsette substansverdien av «verk og bruk», og det er fullt mulig å innhente tilsvarende fagkompetanse for å fastsette en avkastningsverdi. Det er videre takstfaglig sett ikke grunnlag for å konstatere at en substansverdiregning vil ha høyere grad av sikkerhet enn en avkastningsverdiregning. Høyesteretts forutsetninger fra Hydro-dommen stemmer derfor ikke overens med nåtiden, og takseringsreglene er modne for en revisjon.

Bruken av gjenanskaffelsesverdi er særskilt problematisk fordi mange «verk og bruk» består av bygninger og utstyr med spesiell utførelse av eldre årgang. Det er da vanskelig å finne tilsvarende objekter i dagens marked som grunnlag for å prise eiendelene. Dette skyldes blant annet endrede bygningstekniske krav og den teknologiske utviklingen som går stadig raskere, samt at tilnærmingen ikke tar inn over seg at det forhold at noen så seg tjent med å anskaffe utstyret på anskaffelsestidspunktet for anskaffelsesprisen ikke betyr at dagens eier (eller andre) ville vært villig til å gi gjenanskaffelsesprisen på takseringstidspunktet for den aktuelle eiendelen. De begrensede krav som i rettspraksis er stilt til begrunnelse for takseringen sammen med de begrensede ressurser som legges i takseringen fører i noen tilfeller til en lemfeldig omgang med kostnadsnøkler og enhetspriser for moderne utstyr, og kan i noen tilfeller føre til at «verk og bruk» blir taksert «som nye» i betydningen: som om de også innehadde moderne tekniske egenskaper som det aktuelle anlegget faktisk ikke har. Vår erfaring er at de ovennevnte forholdene er blant de største feilkildene ved bruken av substansverdi som grunnlag for taksering for eiendomsskatteformål, gitt at målsetningen er å fordele skattebyrden mellom skattyterne på en rettferdig måte ved at skattebelastningen fordeles med utgangspunkt i de faste eiendommenes objektiverede omsetningsverdi.

Avhengig av omfanget av unntaket for «produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner» i et endelig forslag vil behovet for å videreføre den etablerte praksis for taksering av bygninger som «verk og bruk» til substansverdi reduseres kraftig. Den sjablongbaserte takseringen av tomte- og leieverdi som benyttes for annen næringsseiendom vil da i stor grad kunne benyttes også på «verk og bruk», ettersom anleggene vurdert uten «produksjonsutstyr og – installasjoner» vil bli mer sammenlignbare med andre eiendommer.

I den grad forslaget om fritak avgrenses slik at det må ventes at det fortsatt er mange objekter som må takseres etter substansverdi, bør det fastsettes retningslinjer i forskrift for hvordan dette skal gjennomføres. Her bør det gis anvisninger på hvilke prinsipper som anvendes ved fastsettelse av anskaffelsesverdi, herunder at det utover inflasjon også skal tas hensyn til teknologisk utvikling og andre faktorer som tilsier at det takseringsobjektet er utidsmessig sammenlignet med nyere objekter. Det må også gis retningslinjer om hvilke forhold som skal vurderes som reduksjonsfaktorer a la slit og elde, herunder bør det fastslås at dette ikke kun er en ren teknisk vurdering av levetidsvurderinger som skal legges til grunn, men at også antatt økonomisk levetid må få betydning for vurderingen.

Kommunene benytter ulike hjelpeberegningmetoder for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget. I et nytt regelverk bør det stilles krav om at valg av beregningmetode, takseringsnivå og takseringsprosess for øvrig skal foretas på en slik måte at de grunnleggende hensyn til åpenhet og likebehandling som må ligge til grunn for all offentlig forvaltning ivaretas. I dette ligger at valget og de avveiningene som foretas må dokumenteres. En «fri» adgang til å velge metode basert på en ikke nærmere definert vurdering av «hensiktsmessighet» som det ikke er åpenhet om, kan friste de kommunale takstnemndene til å velge en fremgangsmåte som gir høyt skattegrunnlag for utvalgte grupper av skattytere, typisk industrien, fremfor å velge den metoden som best ivaretar likebehandlingsprinsippet. Manglende redegjørelse for de avveininger som er foretatt ved valg av metode medfører at det vil være vanskelig for skattyter å etterprøve om hensynet til likebehandling er ivaretatt, og i neste omgang for en effektiv domstolskontroll av saksbehandlingen.

* * *

Med vennlig hilsen
for Deloitte Advokatfirma AS



Elin Sætre Løfsgaard
Partner / Advokat (H)