

# Landbruksfritaket fra eiendomsskatt

13.12.2019 (2019/994)

Saken gjelder spørsmålet om en næringseiendom der det videreføres frukt, skulle vært gitt fritak fra eiendomsskatt i medhold av landbruksfritaket i eiendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h. Eieren av næringseiendommen er gårdbruker og driver fruktproduksjon på naboeiendommen.

Ombudsmannen har kommet til at virksomheten på næringseiendommen må sees i sammenheng med den øvrige virksomheten til gårdbrukeren. Slik saken er opplyst, skiller virksomheten seg samlet sett ikke vesentlig fra det som er vanlig gårdsdrift i kommunen, og det skal derfor gis fritak fra eiendomsskatt.

Kommunen bes behandle saken på nytt og innvilge fritak fra eiendomsskatt for næringseiendommen.

## Sakens bakgrunn

A (heretter gårdbrukeren) driver med fruktproduksjon og videreføring. Gårdbrukeren er eiere i to selskap, et enkeltpersonsforetak for gnr xx bnr x (hovedgården) og et selskap B AS (heretter aksjeselskapet) der videreføringen er organisert. Aksjeselskapet driver på eget gårds- og bruksnummer (gnr xx bnr x), en eiendom som er utskilt fra hovedgården. Aksjeselskapet står som leietaker av 22 dekar av en naboeiendom (gnr xx bnr x) til fruktproduksjon fra og med mai 2018. Tidligere har leieavtalen vært inngått med gårdbrukeren. Hovedgården er fritatt eiendomsskatt, mens aksjeselskapet er ilagt

eiendomsskatt som verk og bruk for årene 2016, 2017 og 2018. Fra 2019 er eiendommen ilagt eiendomsskatt som næringseiendom.

Selskapet søkte om fritak fra eiendomsskatt som landbruk, jf. eieendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h. Saken ble behandlet flere ganger i takstnemnda for eieendomsskatt og klagenemnda for utskriven eieendomsskatt, sist i vedtak 24. august 2018, uten at det ble innvilget fritak.

I klagen 22. februar 2019 og senere innsendte merknader 26. august 2019 til ombudsmannen, anførte selskapet at kommunen skulle ha gitt fritak fra eiendomsskatt i medhold av landbruksfritaket fordi produksjonen er en del av gårdsdriften. Lignende produksjon på andre eiendommer i kommunen var unntatt etter dette fritaket, slik at det forelå usaklig forskjellsbehandling. Riktignok har selskapet ordet fabrikk i navnet og er organisert som et AS, men det har ingenting med fabrikk å gjøre. Det er ikke et stort bruk, med 52 dekar frukthage inkludert innleid frukthage. Aksjeselskapet ble opprettet fordi det var en stor investering å kjøpe inn produksjonsutstyr med større kapasitet. Gårdbrukeren mente han hadde tilpasset sitt gårdsbruk etter endringer i etterspørsel, og ved at det som følge av endringer i alkohollovgivningen var lov å selge egenprodusert alkoholholdig drikk på gården. Han mente hans sak hadde likhetstrekk med saken om eggproduksjon i Midtre Gauldal kommune der ombudsmannen hadde kommet til at eiendommen skulle vært fritatt fra eiendomsskatt.

## Våre undersøkelser

Vi skrev til kommunen 12. september 2019 og ba opplyst om kommunen hadde foretatt en vurdering av om eiendommen «vert driven som gårdsbruk», jf. § 5 første ledd bokstav h. Begrunnelsen som gårdbrukeren hadde fått for at eiendommen ikke kunne fritas fremsto noe knapp, og kommunen ble bedt om å utdype hvorfor eiendommen ikke regnes som gårdsbruk. Særskilt ba vi om å få vite om det i kommunens vurdering var lagt vekt på eierformen eller at aksjeselskapets grunn var skilt ut på en egen eiendom.

Kommunen ble bedt om å opplyse hvor mange gårder som har fruktproduksjon og fruktforedling i kommunen, og hvorvidt disse i tilfelle var skattlagt. Mer spesifikt ba vi opplyst om det var gjort et konsekvent skille på fruktproduksjonen og videreforedlingen i eiendomsskattevurderingen. Vi ba kommunen begrunne svaret sitt på om likebehandlingsprinsippet var ivaretatt.

Kommunen svarte 30. oktober 2019. Innledningsvis ble det opplyst at eiendomsskattetaksten på eiendommen var basert på

«verdet av bygningane som tidlegare var skattbare som «verk og bruk», herav to produksjonshallar (h.h.v. BRA 165 og 260), eitt brenneri (BRA 84), eitt lager (BRA 167 og ein tomt (BRA 3443)».

Det ble opplyst at alle andre gårder i kommunen med videreforedling av frukt var vurdert som landbruk. Eierformen hadde ikke vært en del av avgjørelsen, og var ikke relevant i en slik vurdering, men det var andre forhold ved videreproduksjonen som hadde vært avgjørende:

«[A] si drift i [aksjeselskapet] i stor grad ber preg av industriell verksemd og produksjon, herunder anskaffing av lagerhald og brenneri som i storleik overgår den mengda det øvrige gardsbruket kan levera. Vidare er det lagt vekt på at [videreforedlingen] ikkje berre gjerast gjennom eigeprodusert frukt, men òg ein betydeleg andel innkjøpt frukt frå andre gardar, noko som igjen ber preg av næringsverksemd og ikkje gardsbruk. Det er del av vurderinga at andre gardar òg kjøper inn frukt utover eiga produksjon, men mengda her vart vurdert for stor til å vera samanliknbar.»

Klager uttrykte at det var uforståelig at kommunen nå kunne uttale at eierformen ikke hadde vært en del av avgjørelsen. Han viste til at i tidligere saksutredninger for takstnemndene og for kommunestyret hadde det vært fremhevet at landbruksfritaket ikke gjelder for aksjeselskaper. Selskapet hans hadde vært sammenlignet med pallefabrikk og vannfabrikk som ligger i kommunens industriområde. Hans selskap ligger i LNF-område, og han var uenig i at videreforedlingen bar preg av industriell virksomhet og produksjon. Aksjeselskapet sammen med resten av gården har tre fast ansatte og litt sesonghjelp. Lignende gård i kommunen hadde omtrent samme antall ansatte og kjøpte også inn råvarer i tillegg til egenproduksjon. Han viste til at det innenfor landbruket er stor forskjell i hvor mye råvarer som blir kjøpt inn, og at han hadde en stor egenproduksjon som han brukte. Det kunne ikke være av betydning hva som ble produsert av råvarene. Han viste også til at en annen gård i kommunen hadde et større prosentvis innkjøp av frukt fra andre enn det hans selskap hadde.

Merknadene fra gårdbrukeren ble oversendt kommunen til orientering.

# Ombudsmannens syn på saken

## Rettslig utgangspunkt

Eiendomsskatt skrives ut på «dei faste eiedomane» i kommunen, jf. § 4 første ledd. Faste eiendommer er i bestemmelsens annet ledd, slik bestemmelsen lød før 1. januar 2019, definert som «bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeins verk og bruk og annan næringseigedom». Det er også oppramset eksempler på verk og bruk og annen næringseiendom:

«Til verk og bruk vert m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk, og likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader. Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta. Arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølvføretaket. Til annan næringseigedom vert rekna til dømes kontorlokale, parkeringshus, butikk, varelager, hotell, serveringsstad med vidare.»

Enkelte eiendommer er etter loven fritatt fra eiendomsskatt, jf. § 5. Landbruksfritaket står i § 5 første ledd bokstav h:

«Fri for eiendomsskatt er: Eigedom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskule tilknytta slik drift.»

Landbruksfritaket har sitt opphav i endringslov 7. juli 1927 nr. 5 som endret den dagjeldende byskatteloven av 1911 § 6, slik at eiendommer drevet som gårdsbruk delvis kunne fritas fra eiendomsskatt. Byskatteloven regulerte eiendomsskatt innen en bys grenser. Innføringen av fritaket skyldtes særlig at den da eksisterende eiendomsbeskatningen førte til en uforholdsmessig byrdefull beskatning på gårdsbruk som lå innenfor bygrensen. Det var gårdsdriften som en ønsket å verne om ved å innføre skattefritak, se forarbeidene til endringsloven fra 1927, inntatt i Innst. O. I – 1927.

Ved innføringen av eiendomsskattelova i 1975 ble den valgfrie lempingsbestemmelsen for gårdsbruk videreført. I tillegg ble den utvidet til også å omfatte skogbrukseiendommer. I merknaden til bestemmelsen i forarbeidene sto det at «kommunestyret skal kunne gjera vedtak om fritak for eiendomsskatt med heimel i bokstav d i denne paragrafen for eiendomar som vert nytta til jord- eller skogbruk, bortsett frå våningshus med høveleg tuft

og område som går inn under ein vedteken reguleringsplan», jf. jf. Ot. prp. nr. 44 (1974-75) side 13.

Landbruksfritaket ble omtalt på følgende måte av Finanskomiteen i Innst. O. nr. 53 (1974-75) side 6:

«Fleirtallet finn det naturleg at kommunestyret i vurderinga av fritak for slike eigedomar legg vekt på om dei blir halde i hevd ved ein driftsmåte som er i samsvar med det som er vanleg jord- og skogbruksdrift i området.»

Det valgfrie landbruksfritaket ble gjort obligatorisk i forbindelse med at kommunene ble gitt anledning til å skrive ut eiendomsskatt på faste eiendommer i hele kommunen, jf. endringslov 16. juni 2006 nr. 25. Ved endringen var det ikke ment å endre forståelsen av hva som var omfattet av landbruksfritaket, se Ot.prp.nr. 77 (2005-2006) punkt 14.4.2.

Fra og med skatteåret 2011 kom næringseiendom inn som nytt utskrivingsalternativ i tillegg til eksisterende alternativ for utskrivning på verk og bruk. I forarbeidene (Prp. 1 LS (2010-2011) punkt 14.4) står det følgende om forholdet mellom det nye alternativet næringseiendom og landbrukseiendom:

«Driftsdelen av jord- og skogeiendommer vil ikke berøres av denne lovendringen, da slik næringseiendom er generelt fritatt, jf. eigedomsskattelova § 5 bokstav h.»

Finansdepartementet har i en tolkningsuttalelse 25. januar 2016 til KS lagt til grunn at gartneri og planteskole, som er omfattet av landbruksfritaket fra og med skatteåret 2009 dersom det er tilknyttet landbrukseiendom, kan være fritatt selv om de er verk og bruk.

Det står i eiendomsskattevedtektene til kommunen, vedtatt av kommunestyret 12. desember 2012, at det er takstnemnda som skal avgjøre hvilke eiendommer som er fritatt eiendomsskatt i medhold av § 5, se punkt 3.8. Landbruksfritaket er ikke nærmere beskrevet i retningslinjene.

## **Behandlingen i kommunen**

Denne saken ble sist avgjort ved klagenemnda for utskriven eigedomsskatt 24. august 2018, oversendt klager 31. august 2018. I vedtaket sto det følgende:

«Klagenemnda for utskriven eigedomsskatt kan ikkje sjå at det er komen fram nye opplysningar i saka. Klagenemnda for utskriven eigedomsskatt stadfestar at [aksjeselskapet] er eit verk og bruk etter esktl. §3c jmfr §4. Klagenemnda for utskriven eigedomsskatt stadfestar at [aksjeselskapet] ikkje støttar krava til fritak etter eigedomsskattelova §5h. Av omsyn til prinsippet om likskap for lova stadfestar

klagenemnda for utskriven eigedomsskatt at [aksjeselskapet] må betale eigedomsskatt på lik linje med dei andre verka og bruka i kommunen.»

Det sto deretter at klagen var avvist fordi det var klaget på samme grunnlag tidligere år, jf. § 19.

I vedtak fra takstnemnda for eigedomsskatt 8. desember 2016 sto det følgende begrunnelse:

«Utifrå at eigedomsskattelova § 5 punkt h legg opp til at gardsbruk er fritekne for eigedomsskatt vert det naturleg å rekna gardsbruka inn under denne lovheimelen.

I og med at [aksjeselskapet] er organisert på anna vis og det ikkje er nokon bestemningar i lova som gjer fritak eller unntak, ser ein ikkje at [aksjeselskapet] kan fritakast for eigedomsskatt.»

Kommunen har i brev 3. oktober 2016 skrevet til klager at

«Me kunne då tenkje oss at eigedomen til [aksjeselskapet] kjem inn under lova sin § 5pkt h: eigedom som vert driven som gardsbruk eller skogsbruk, herunder gartneri og planteskule tilknytta slik drift. Men som de skriv i dykkar søknad om fritak så er drifta av [B] skild frå garden og vert då rekna som eigen juridisk eining og kan ikkje vurderast etter dette punktet.»

Spørsmålet om rekkevidden av landbruksfritaket er også berørt i saksutredningen til kommunestyrets behandling 26. september 2018 av søknaden om fritak, men kommunestyret tok kun stilling til søknad om fritak i medhold av § 7, og ikke landbruksfritaket.

## **Ombudsmannens vurdering**

Vurderingstemaet er om driften etter sin art og omfang – slik den faktisk utføres – kan regnes som «gardsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskule tilknytta slik drift», jf. § 5 første ledd bokstav h. Ombudsmannen har tidligere slått fast at det etter lovens ordlyd er uvesentlig hvem som forestår landbruksdriften, se uttalelsen 13. desember 2018 (SOM-2017-2757) og uttalelsen 22. mars 2010 (SOM-2009-1262).

I forarbeidene (sitert ovenfor) er det uttalt at det er naturleg å vektlegge om eiendommen blir holdt i hevd ved en driftsmåte som er i samsvar med det som er vanlig jord- og skogbruksdrift i området. Det er med dette åpnet for å hensynta en viss utvikling i landbruket ved vurderingen av hva som er gårdsdrift i eiendomsskattelovens forstand.

Ombudsmannen har tidligere uttalt (SOM-2017-2757) at det også vil være relevant å se hen til forståelsen av landbruksbegrepet i plan- og bygningslovgivningen.

Eiendommen består av to produksjonshaller, et brenneri, et lager og en tomt. Driften på eiendommen er videreforedling av frukt. Det er flere eiendommer i kommunen med slik videreforedling. De eiendommene er fritatt eiendomsskatt. Slik ombudsmannen forstår skattetakstvedtakene fra takstnemndene, er det lagt avgjørende vekt på at videreforedlingen på gårdbrukerens eiendom ikke foregår på samme eiendom som råvarene (frukten) produseres.

Plan- og bygningsloven § 11-11 regulerer arealformål i kommuneplan. I den forbindelse er følgende skrevet i forarbeidene (Ot.prpr.nr. 32 (2007-2008) side 215) om gårdstilknyttet næringsvirksomhet:

«Med gårdstilknyttet næringsvirksomhet menes næringsvirksomhet som drives på den enkelte gård, og er basert på gårdens ordinære ressursgrunnlag som driftsenhet. I dette ligger også at fradeling av grunn til slik virksomhet vil falle utenfor definisjonen, og vil innebære bruksendring. Dersom virksomheten utvikles slik at den klart endres fra karakter av landbruk til karakter av f.eks. reiseliv, vil dette også betinge bruksendring. Slike endringer vil vanligvis fanges opp av søknader om utbygging, som skal vurderes i forhold til plangrunnlaget. Definisjonen av landbruksnæring i lovens forstand er ikke endret eller utvidet, blant annet fordi det ikke er ønskelig å skape et press på jordvern og tradisjonell næringsutøvelse.»

I veilederen «Garden som ressurs veileder for bygge- og anleggstiltak i og i tilknytning til landbruk – forholdet til plan etter plan- og bygningsloven» står det at tiltak som gårdsfabrikk, gardssagbruk, slakteri, foredlingsanlegg inngår i landbruksbegrepet LNFR dersom «anlegget i hovedsak er basert på bearbeiding og videreforedling av råvarer/produkter fra garden». I Kommunens kommunalplan for årene 2016 – 2028, vedtatt av kommunestyret 21. september 2016, er området den aktuelle eiendommen ligger i regulert som LNF(R) – spredd næring, se planen punkt 4.5.

Aksjeselskapet er gitt kommunalt salsløyve «for sal av eigentilverka alkoholholdig drikk i gr. 1 og 2 jf. alkohollova kap. 6 frå eige gardsutsal». Av vilkårene fremgår det at det maksimalt kan selges 15 000 liter alkoholholdig drikk klasse 2 per år og minst 1/3 av innsatsvarer som gir produktet sin karakter må være egenprodusert. I alkoholloven er det fastsatt at salget bare kan skje ved tilvirkningsstedet og som «en del av stedets helhetlige karakter og salgstilbud», jf. § 1-7 a. I denne sammenheng er videreforedlingen og salsløyva knyttet sammen med produksjonen av frukt på hovedgården.

Produksjons- og avløsertilskudd er etter det opplyste gitt for det totale arealet for fruktproduksjon, inkludert innleid jord fra naboeiendommen, som aksjeselskapet står som leietaker av fra 2018. Det ytes ikke tilskudd til eiendommen med videreforedling av frukten.

Likhetsprinsippet er grunnleggende også for eiendomsskattesaker. Eiendommer av samme karakter innen samme kommune skal behandles likt. Eiendomsskattelovens utgangspunkt er at hver rettslig avgrenset eiendom skal vurderes for seg.

Landbruksfritaket unntar den delen av en eiendom som regnes som gårdsdrift, se ovenfor under «rettslig utgangspunkt», slik at det kan skrives ut eiendomsskatt på deler av en eiendom. Videre er det ikke uvanlig at landbruksdrift kan være fordelt på flere eiendommer. I sak SOM-2017-2757 kom ombudsmannen etter en konkret vurdering til at virksomheten på en festetomt måtte sees i sammenheng med virksomheten på hovedgården.

Som vist ovenfor varierer det fra regelverk til regelverk om driften til aksjeselskapet vurderes separat eller i sammenheng med den øvrige driften til gårdbrukeren.

Aksjeselskapet og gården der frukten produseres, har her samme eier, gårdbrukeren. Det er videre vanskelig å se at kommunen kan ha rett i at det er næringsvirksomhet og ikke gårdsbruk med den begrunnelse at B kjøper inn en betydelig andel frukt fra andre gårder, all den tid det i salgsløyva for gårdssalg er åpnet for innkjøp av inntil to tredjedeler av råvarer som gir produktet sin egenart. Samme type videreforedling, om enn i en noe mindre skala, er fritatt på andre eiendommer i kommunen. Slik saken er opplyst her, er det også vanskelig å se at den samlede produksjonen og videreforedlingen i vesentlig grad skiller seg fra det som er vanlig i kommunen.

Ombudsmannen er enig med kommunen i at det går en øvre grense for hva som er å anse som gårdsdrift i tråd med eiendomsskattelova, og hva som vil være industri og skattlegges som verk og bruk, eller nå næringseiendom. Ombudsmannen mener likevel at det ved denne vurderingen, i mangel av andre holdepunkter i eignedomsskattelova, også må sees hen til hva som regnes som gårdsdrift og gårdsnæring i annet regelverk. I tillegg blir det etter ombudsmannens syn for snevert å forstå likhetsprinsippet slik at eiendom som er organisert på samme måte, skal vurderes likt. Det vesentlige er at lik faktisk drift uavhengig av organisering skattlegges likt.

## **Konklusjon**

Ombudsmannen har kommet til at virksomheten på eiendommen må sees i sammenheng med den øvrige virksomheten til gårdbrukeren. Slik saken er opplyst, skiller virksomheten



seg samlet sett ikke vesentlig fra det som er vanlig gårdsdrift i kommunen, og det skal derfor gis fritak fra eiendomsskatt jf. eiedomsskattelova § 5 første ledd bokstav h.

Kommunen bes behandle saken på nytt og innvilge fritak fra eiendomsskatt på næringseiendommen. Kommunen bes orientere ombudsmannen når nytt vedtak foreligger.

13.12.2019 (2019/994)