

# Adgangen til å skrive ut eiendomsskatt på særskilt grunnlag etter overgangsregelen til eideomsskattelova §§ 3 og 4

19.10.2020 (2020/35)

Adgangen til å skrive ut eiendomsskatt på produksjonsutstyr og -installasjoner opphørte med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2019. Samtidig opphørte eiendomskategorien verk og bruk som et eget utskrivningsalternativ. I forbindelse med lovendringene ble det vedtatt en overgangsregel som gir kommunene rett til å beskatte dette grunnlaget gjennom en nedtrappingsmodell over sju år. Spørsmålet i saken er om det er adgang til å fastsette et særskilt skattegrunnlag etter overgangsregelen basert på en differanse i verdsettelsen som skyldes noe annet enn bare at produksjonsutstyr og -installasjoner er tatt ut av skattegrunnlaget.

Ombudsmannen er kommet til at overgangsregelen bare gir hjemmel til å skattlegge den delen av differansen som er knyttet til at produksjonsutstyr og -installasjoner blir tatt ut av eiendomsskattegrunnlaget. Eventuell annen differanse i skattegrunnlaget etter regelendringen, er ikke omfattet av overgangsregelen. Klagenemnda for eiendomsskatt bes behandle saken på nytt i tråd med dette, og ombudsmannen ber om å bli orientert om utfallet av den nye vurderingen. Vi ber også kommunen om å vurdere eventuelle tilsvarende saker hvor denne tolkningen av overgangsregelen kan ha ført til en uriktig fastsetting av det særskilte grunnlaget.

## Sakens bakgrunn

A AS driver trykkerivirksomhet på eiendommen gnr. xx bnr. xx i Y kommune. I 2018 hadde eiendommen en eiendomsskattetakst på kr 12 400 000. Eiendommen var taksert som verk og bruk etter dagjeldende eiendomsskattelov § 4.

Som følge av endringene i eiendomsskatteloven som trådte i kraft 1. januar 2019, der eiendomskategorien verk og bruk opphørte, fikk eiendommen fastsatt en ny eiendomsskattetakst som næringseiendom på kr 8 726 668 for skatteåret 2019. I tillegg ble det fastsatt et særskilt skattegrunnlag på kr 3 674 000 med hjemmel i overgangsbestemmelsen til eiendomsskatteloven §§ 3 og 4. I 2019 ble, med henvisning til overgangsregelen, 6/7 av det særskilte skattegrunnlaget (kr 3 149 142) beskattet.

Eiendomsskattepliktige påklaget fastsettelsen av det særskilte grunnlaget. Det ble vist til at dette 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». Etter klagerens syn kunne det ikke fastsettes et særskilt grunnlag fordi de ikke hadde produksjonsutstyr og -installasjoner i eiendomsskattegrunnlaget for 2018. Differansen mellom

eiendomsskattegrunnlagene for skatteårene 2018 og 2019 var dermed ikke «forårsaka» av at produksjonsutstyr og -installasjoner ble fritatt for eiendomsskatt.

Etter behandling i klagenemda ble eiendomsskattegrunnlaget fastholdt. Nemda viste til uttalelser fra Finansdepartementet om at det særskilte grunnlaget skal være differansen mellom takstene for 2018 og 2019 uansett årsak.

Saken ble etter dette brakt inn for ombudsmannen.

## Våre undersøkelser

Vi fant grunn til å undersøke saken, og ba Y kommune om å redegjøre for hvordan de forstår overgangsregelen. Kommunen ble bedt om å gi sitt syn på om det er adgang til å fastsette og utskrive eiendomsskatt på særskilt grunnlag uansett hva årsaken til differansen er. Videre ble kommunen bedt om å kommentere klagerens øvrige anførsler. Herunder ba vi kommunen opplyse om det ble lagt vekt på andre rettskilder enn uttalelsen fra Finansdepartementet til KS i brev 11. januar 2018, og hvordan de eventuelt ble vektet mot lovens ordlyd.

I svarbrevet hit fastholdt kommunen, ved KS advokatene, at hele differansen mellom eiendomsskattegrunnlagene i 2018 og 2019 skal inn i det særskilte grunnlaget. Kommunen erkjente at andre årsaker til differanse enn reduksjon som følge av at produksjonsutstyr og -installasjoner fritas, språklig sett faller utenfor ordlyden. Etter kommunens syn vil imidlertid en slik streng ordlydsfortolkning harmonisere dårlig med forarbeidene og lovens system. Det er gitt en nærmere redegjørelse for rettskildene, som vil bli omtalt under ombudsmannens syn på saken nedenfor.

Både klagerens advokat og kommunen ved KS advokatene har kommet med merknader i etterkant av svaret på undersøkelsen.

## Ombudsmannens syn på saken

### 1. Rettslig utgangspunkt

Eiendomsskatt etter eiedomsskattelova er en kommunal skatt på fast eiendom. Utgangspunktet er derfor at løsgøre ikke inngår i eiendomsskattegrunnlaget. For næringseiendommer kategorisert som «verk og bruk» har regelen imidlertid vært at maskiner og produksjonsutstyr tas med i grunnlaget når det har blitt ansett for å være «ein part av sjølve føretaket». Regelen har blitt videreutviklet gjennom rettspraksis, og er grunnlaget for at det på «verk og bruk» ilegges eiendomsskatt på arbeidsmaskiner mv. som anses å være en integrert del av den faste eiendommen. For andre næringseiendommer enn de som faller inn under «verk og bruk» skrives det ikke ut eiendomsskatt på maskiner eller tilbehør.

Ved lov 19. desember 2017 nr. 118 ble eideomsskattelova endret med virkning fra og med eideomsskatteåret 2019. Lovendringen innebar at utskrivingsalternativet «verk og bruk» i eideomsskattelova § 3 opphørte, og det ble presisert i § 4 annet ledd at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skulle inngå i eideomsskattegrunnlaget.

Eiendom som tidligere har vært klassifisert som «verk og bruk», skal etter lovendringen behandles likt med annen næringseiendom, og verdsettes etter det alminnelige utgangspunktet i eideomsskattelova § 8 A-2 første ledd:

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

Etter ordlyden skal eideomsskattetaksten settes til eiendommens faktiske markedsverdi, eller den salgssummen man mener eieren vil kunne oppnå på det frie markedet på takseringstidspunktet. Det er gjennom langvarig rettspraksis presisert at det er eiendommens objektive omsetningsverdi kommunen skal komme frem til.

Hva som er den objektive omsetningsverdien kan baseres på observerte markedsverdier, eller ulike hjelpeberegninger som for eksempel avkastnings- eller substansverdimetoden. Alminnelig næringseiendom verdsettes normalt på bakgrunn av en avkastningsmetode, mens verdsettelsen av «verk og bruk» som oftest ble gjort etter substansverdimetoden.

At verdien fastsettes etter substansverdimetoden innebærer at man setter verdien til det det ville koste å etablere tilsvarende anlegg på takseringstidspunktet, med fradrag for slit, elde og eventuell tidsmessighet. Årsaken til at denne metoden ble brukt ved verdsettelse av «verk og bruk» var at det sjelden fantes et marked for denne type eiendom, og at omsetningsverdien derfor var vanskelig å fastslå.

Etter at produksjonsutstyr og -installasjoner ble unntatt fra beskatning, er det ikke lenger grunn til å bruke en egen verdsettelsesmetode for de næringseiendommene som tidligere ble klassifisert som «verk og bruk». Lovendringene medførte at hovedregelen for verdsettelse av disse eiendommene i praksis nå vil bli basert på avkastningsmetoden som for andre næringseiendommer. Det har derfor vært nødvendig med en retaksering etter disse prinsippene.

For å gi kommunene rom til å tilpasse sine budsjetter til lavere årlige inntekter fra eideomsskatt, ble det gitt en overgangsregel der kommunene fikk rett til å beskatte et særskilt grunnlag i en overgangsperiode på sju år. Denne beskatningsretten reduseres gradvis med 1/7-del årlig. En ny taksering var dermed nødvendig av hensyn til å fastsette det særskilte grunnlaget i forbindelse med at produksjonsutstyr og -installasjoner ble unntatt fra beskatning.

## 2. Ombudsmannens vurdering

Overgangsregelen til eideomsskattelova §§ 3 og 4 har følgende ordlyd:

«Kommunar som i skatteåret 2018 skreiv ut eiedomsskatt på verk og bruk som frametter vert rekna som næringsseigedom kan frå og med skatteåret 2019 til og med skatteåret 2024 skrive ut eiedomsskatt på eit særskilt fastsett grunnlag. Det særskilte grunnlaget skal baserast på differansen mellom eiedomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019 som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget. Dette særskilte grunnlaget skal i 2019 vere lik seks sjudelar av differansen, og reduserast med ein sjudel kvart påfølgjande år. Skattesatsen ved slik avtrappa utskrivning kan ikkje vere høgare enn den som blei nytta for dei same eiedomane for skatteåret 2018.»

Partene synes å være enige i at eiendommen i denne saken ikke har/har hatt slikt produksjonsutstyr/-installasjoner som overgangsregelen omhandler, og at differansen mellom skattegrunnlagene for 2018 og 2019 bare består i endret verdsettelsesmetode.

Spørsmålet er dermed om differanse som skyldes annet enn uttak av produksjonsutstyr, for eksempel endret verdsettelsesmetode, skal inngå i det særskilte grunnlaget i overgangsregelen.

En naturlig språklig forståelse av formuleringen «forårsaka» i overgangsregelen tilsier at det bare er reduksjon som følge av at produksjonsutstyr og -installasjoner fritas, som inngår i det særskilte grunnlaget. Dette er partene enige om, og de er dermed i utgangpunktet enige i at andre årsaker til en eventuell differanse språklig sett faller utenfor lovens ordlyd.

Kommunen har imidlertid påpekt at en streng ordlydsfortolkning vil kreve at produksjonsutstyret må verdsettes særskilt. Dette vil etter kommunens syn harmonere dårlig med fremgangsmåten i første del av lovteksten, der det står at grunnlaget fastsettes til «differansen mellom eiendomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019». Etter kommunens syn foreligger det dermed en indre motstrid i lovteksten knyttet til hva som skal inngå i det særskilte grunnlaget.

Klageren er derimot ikke enig i at det foreligger en slik indre motstrid som kommunen hevder, noe ombudsmannen er enig i. Den videre delen av setningen kommunen viser til er «som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget». Etter ombudsmannens syn er det lite tvilsomt at ordlyden tilsier at det kun er den delen av differansen som skyldes at produksjonsutstyret/-installasjonene er tatt ut, som inngår i det særskilte grunnlaget. Annen differanse faller språklig sett utenfor.

Spørsmålet blir etter dette om de øvrige rettskildene kan føre til at ordlyden i lovteksten skal fravikes.

Som støtte for dette synet har kommunen i hovedsak vist til forarbeidene til endringsreglen (Prop 1. LS (2017–2018)) og to uttalelser fra Finansdepartementet.

Kommunen fremholder at det ikke har vært lovgivers intensjon at produksjonsutstyret skal verdsettes særskilt, og mener å ha støtte for dette synspunktet i Prop 1. LS (2017–2018) punkt 7.1.6 på side 118, der det står følgende:

«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. Som omtalt ovenfor foreslår departementet at endringene skal få virkning fra og med 2019. Bli 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.

Metoden forutsetter at produksjonsutstyret verdsettes. Kommunene må takserer verk og bruk på nytt når produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal inngå. Skattegrunnlaget knyttet til overgangsregelen vil være differansen mellom eiendomsskattegrunnlagene for 2018 og 2019 på den enkelte eiendom.

Det er bortfallet av inntekter fra kommunens tidligere skattegrunnlag som skal fases ut. ...»

Etter kommunens syn legger Finansdepartementet til grunn at det særskilte grunnlaget skal fastsettes sjablonmessig ved at det settes til hele differansen mellom eiendomsskattegrunnlagene for 2018 og 2019 uansett årsak. Videre påpeker kommunen at en slik løsning harmonerer best med formålet med overgangsregelen som er å gi kommunene «bedre mulighet til å tilpasse sine budsjetter til de endringene som foreslås», jf. Prop. 1 LS (2017–2018) s. 117.

Etter ombudsmannens syn er det ikke nærliggende å forstå forarbeidene slik kommunen har anført. Når overgangsregelen beskrives som at kommunen kan «fortsette å skrive ut eiendomsskatt på *den delen av skattegrunnlaget som skal utgå*» [vår utheving] fremstår det som en henvisning til at det kun er produksjonsutstyr og -installasjoner som unntas. Også eksemplet som tar utgangspunkt i verdien på produksjonsutstyret og henvisningen til at produksjonsutstyret må verdsettes, trekker etter ombudsmannens syn i retning av at det er endringene i verdi som skyldes at produksjonsutstyr ikke lenger skal inngå, som utgjør det særskilte grunnlaget. Siste setning i sitatet over, kan trekke i retning av kommunens syn. Lest i sammenheng, er det likevel vanskelig å konkludere annerledes enn at også forarbeidene trekker i retning av at det er verdiendring som følger av at produksjonsutstyr ikke lenger skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget, som skal utgjøre det særskilte skattegrunnlaget.

Det er imidlertid et moment at forarbeidene ikke synes å problematisere at differanse mellom eiendomsskattegrunnlagene kan skyldes andre forhold enn at produksjonsutstyret uttas av beskatningsgrunnlaget.

På den annen side kan det være nærliggende å anta at dersom verdiendring som følge av en annen verdsettelsesmetode skulle inngå i det særskilte skattegrunnlaget, ville det vært drøftet, herunder konsekvensen der endringen i verdsettelsesmetode medførte høyere verdi i 2019 enn 2018.

Slik ombudsmannen ser det tilsier ikke forarbeidene en annen lovforståelse enn ordlyden i bestemmelsen.

Når det gjelder uttalelsene fra Finansdepartementet til KS 11. januar 2018 og et etterfølgende brev til NHO 20. november 2019 mener kommunen at disse uttalelsene gir et klart og entydig uttrykk for at enhver differanse i eiendomsskattegrunnlagene fra 2018 til 2019 går inn i det særskilte skattegrunnlaget uansett årsak. Kommunen peker på det i uttalelsen angis at det særskilte grunnlaget skal bygge på en sjablonmessig metode der hele differansen inngår. Fra Finansdepartementets uttalelse 11. januar 2018 gjengis:

«Det særskilte grunnlaget er differansen mellom grunnlaget for 2018 og grunnlaget for 2019. Med "eidegdomsskattegrunnlaget i 2018 og 2019" menes de grunnlagene som faktisk er benyttet ved utskrivningen av eiendomsskatt for hhv. skatteårene 2018 og 2019. Ettersom de nye reglene skal tre i kraft med virkning fra og med skatteåret 2019, vil taksten for 2019 være fastsatt etter de nye reglene. Det vil si at den ikke skal omfatte produksjonsutstyr og -installasjoner. Det er bare differansen mellom grunnlagene som skal nedtrappes i overgangsperioden.»

I Finansdepartementets brev til NHO 20. november 2019 kan det synes som departementet legger til grunn at det særskilte grunnlaget etter overgangsreglene vil inkludere eventuell differanse som skyldes endret verdsettelsespraksis:

«Departementet mener at verdsettelsen for 2019 i overgangsregelen må baseres på regelen i § 8 A-2 første ledd, slik den lyder med virkning fra 2019. Det vil si at hovedregelen er at verdsettelsen skal skje til objektiv markedsverdi. Når det ikke er vedtatt noen egen overgangsregel for denne bestemmelsen, eller henvist til den i den vedtatte overgangsregelen, legger departementet til grunn at denne regelen vil gjelde ved beregning av det særskilte skattegrunnlaget.»

Etter klagerens syn har departementets uttalelse til KS begrenset vekt da den ikke drøfter spørsmålet om endringer i eiendomsskattegrunnlaget som skyldes endringer i takseringspraksis, også skal inngå i det særskilte eiendomsskattegrunnlaget etter overgangsreglene. Videre har klageren fremholdt at den etterfølgende uttalelsen ikke skal tillegges avgjørende vekt i strid med lovens ordlyd.

Ombudsmannen er enig med kommunen i at uttalelsene fra Finansdepartementet kan trekke i retning av at hele differansen mellom eiendomsskattegrunnlagene for 2018–2019 skal inngå i det særskilte grunnlaget. Men også i brevet fra 11. januar 2018 knyttet differansen til fraværet av produksjonsutstyr, se sist i sitatet over. Ombudsmannen er i tillegg enig i klagerens innvendinger knyttet til vekten av uttalelsene fra Finansdepartementet.

Finansdepartementets uttalelse til NHO 20. november 2019 har også begrenset vekt. Departementet har i liten grad forankret sine vurderinger i brevet i overgangsregelens ordlyd og bestemmelsens forarbeider. I tillegg er uttalelsen uttrykk for departementets etterfølgende

forståelse. Særlig når de går i skattepliktiges disfavør, vil en etterfølgende uttalelse ha begrenset vekt.

Selv om formålet med overgangsregelen var å gi kommunene en bedre mulighet til å tilpasse sin økonomiske situasjon etter bortfallet av muligheten til å skrive ut eiendomsskatt på arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk, må dette veies opp mot hensynet til de skattepliktige. Ombudsmannen kan ikke se at hensynet til å kommunenes inntekter skal gå foran de eiendomsskattepliktiges krav på forutsigbarhet knyttet til lovens ordlyd. Det vises til at legalitetsprinsippet på skatterettens område, hvor hensynet til forutberegnelighet for skattepliktige, må tillegges vekt. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor det er tale om en innskrenkende tolkning i skattepliktiges disfavør, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett (8. utg. 2018) s. 49:

«Men hensynet til *forutsigbarhet* setter likevel grenser for hvor langt man kan gå; skattyterne skal i rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene. Et slikt syn er kommet til uttrykk bl.a. i Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe*:

«Den lovforståelse som staten hevder, er ... verken i loven eller i dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk i både rettspraksis og i teori.»»

Gjennomgangen av rettskildene har etter ombudsmannens syn ikke gitt tilstrekkelige holdepunkter for å fravike ordlyden. Ombudsmannen har forståelse for dette medfører at noen kommuner må foreta en mer omfattende taksering, og at noen kommuner i enkelte tilfeller vil kunne få en noe brå overgang i form av lavere inntekter fra eiendomsskatt. Dette er likevel ikke tilstrekkelig tungtveiende til å fravike ordlyden i lovbestemmelsen.

Ombudsmannen ser at det kan oppstå situasjoner der det er vanskelig å klarlegge årsaken til differansen mellom skattegrunnlagene. Særlig vil det gjelde for tidligere verk og bruk med produksjonsutstyr/-installasjoner. For disse kan/vil årsaken til en negativ differanse være sammensatt. Selv om det er nærliggende at reduksjonen i taksen skyldes at produksjonsutstyr og -installasjoner tas ut av grunnlaget, kan det også helt eller delvis skyldes endret verdsettelsesmetode uavhengig av verdien på eventuelt produksjonsutstyr.

I denne saken er det imidlertid ikke omstridt at eiendommen ikke hadde slik produksjonsutstyr og -installasjoner. Det er på denne bakgrunn ikke grunnlag for at differansen mellom eiendomsskattetakstene for 2018 og 2019 beskattes med bakgrunn i overgangsregelen.

## Konklusjon

Ombudsmannen er kommet til at overgangsregelen i eideomsskattelova §§ 3 og 4 bare gir hjemmel til å skattlegge den delen av differansen som er knyttet til at produksjonsutstyr og -installasjoner blir tatt ut fra eiendomsskattegrunnlaget. Eventuell annen differanse i

skattegrunnlaget etter regelendringen, er ikke omfattet av overgangsregelen. Klagenemnda for eiendomsskatt bes behandle saken på nytt i tråd dette, og ombudsmannen ber om å bli orientert om utfallet av den nye vurderingen.

Vi ber også kommunen om å vurdere eventuelle tilsvarende saker hvor denne tolkningen av overgangsregelen kan ha ført til en uriktig fastsetting av det særskilte grunnlaget.

19.10.2020 (2020/35)