

Fritak for eiendomsskatt på gårdsbruk

21.9.2023 (2023/703)

Saken gjelder spørsmålet om et potetlager som ble eid av et ansvarlig selskap, skulle vært fritatt for eiendomsskatt etter eieendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h. Eierne av selskapet drev gårdsbruk i nærheten, og eiendommen ble brukt til levering og lagring av poteter.

Sivilombudet er kommet til at potetlageret på eiendommen til selskapet «vert driven som gardsbruk», jf.

eieendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h. Kommunen skulle dermed ha innvilget fritak for eiendomsskatt, da det avgjørende må være om eiendommen rent faktisk blir brukt til gårdsdrift på vedtakstidspunktet. Ombudet ber kommunen behandle saken på nytt, og ønsker å bli orientert om utfallet av den nye behandlingen.

Sakens bakgrunn

(1) A og B stiftet selskapet C, [org. nr.], i 2020 for å investere i et potetlager. C (heretter selskapet eller klageren) er i dag registrert som eier av potetlageret. Lageret ligger på en eiendom med [gnr.], [bnr.] i X kommune (heretter kommunen), og tomten er regulert til næringsvirksomhet. A og B driver gårdsbruk rett i nærheten av selskapets eiendom, og bruker potetlageret til lagring og levering av poteter som dyrkes i gårdsdriften deres.

(2) Etter eieendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h er eiendom som «vert driven som gardsbruk» fritatt for eiendomsskatt (landbruksfritaket). Selskapet søkte om at potetlageret ble fritatt for eiendomsskatt og viste til at eiendommen ble brukt til gårdsdrift. Hverken kommunens takstnemnd eller sakkyndig ankenemnd innvilget fritak. I ankenemndas vedtak 14. juni 2022 ble det vist til at eiendommen var uavhengig av gårdbrukernes eiendom og lå i et område som var regulert til næringsvirksomhet. I begrunnelsen fremgikk det videre:

«Eiendommen er ikke en landbrukseiendom men en næringseiendom og eiendomsskatten følger eiendommen uavhengig av hvem som er eier. Klagerne visste at området var

regulert til næring da de søkte og bygde sitt lager på denne eiendommen.

Selv om eierne på nåværende tidspunkt benytter lageret til egne poteter, så er denne eiendommen en frittstående næringseiendom og kan fritt omsettes på det åpne markedet. Det er derfor etter ankenemndas mening ikke grunnlag for å kunne fritta den for eiendomsskatt etter eiendomsskatteloven § 5 H.»

(3) I klagen hit 13. februar 2023 ble det anført at kommunen skulle ha innvilget fritak for eiendomsskatt. Potetlageret måtte ses i sammenheng med gårdbrukernes øvrige gårdsdrift. Klageren mente at saken hadde likhetstrekk med ombudets uttalelse 13. desember 2019 (SOM-2019-994).

Våre undersøkelser

(4) Vi fant grunn til å undersøke saken nærmere. I brev 2. mars 2023 ba vi kommunen forklare hvorfor eiendommen ikke var innvilget fritak for eiendomsskatt etter regelen om gårdsdrift. Vi spurte hva kommunen mente med at eiendommen var uavhengig av landbrukseiendommene, og hva det hadde å si at eiendommen lå i et område som var regulert til næring, og ikke til LNF. Vi spurte også om kommunen ville ha innvilget fritak dersom potetlageret lå i et LNF-regulert område.

(5) I svarbrevet hit poengterte kommunen på nytt at eiendommen var en tomt regulert til næring. I den forbindelse viste kommunen til Reguleringsplanbestemmelsen punkt 3.3.1, der følgende fremgår:

«Det tillates oppført bygninger og anlegg som omfatter industri, produksjons- og servicebedrifter, entreprenør- og anleggsbedrifter, engros, lager og verksteds- og håndverksbedrifter.»

(6) Videre pekte kommunen på at eiendommen var under 100 dekar, og at den heller ikke hadde dyrket mark. I matrikkelen var eiendommen registrert som bergverk/industri. Kommunen viste videre til at selskapet var registrert med næringskode for «[u]tleie av egen eller leid fast eiendom ellers». Eiendomsskatten er en objektskatt som følger eiendommen, uavhengig av hvem som står som eier. Lagerbygningen måtte derfor likestilles med andre tilsvarende lagerbygg i kommunen. Dersom potetlageret hadde vært bygget på en av landbrukseiendommene til eierne, mente kommunen dette kunne være landbruksdrift. Forutsetningen var at de bare lagret egne poteter der, og ikke drev utleie av lagerplass til andre. Videre mente kommunen at det kunne vært større rom for å anse eiendommen som landbrukseiendom dersom den var regulert i et LNF-område.

(7) Klageren hadde flere merknader til kommunens svar. Det ble vist til at eiendommen ikke kunne sammenlignes med andre lagerbygg der det ble drevet ren industri. Eiendommen var tilknyttet eiernes gårdsdrift og ble brukt til lagring av egne poteter. Potetlageret måtte likestilles med annen eiendom som andre bønder brukte til å lagre sine poteter i. Klageren forsto at skattefritaket ville bortfalle i det øyeblikket eiendommen ble benyttet til noe annet enn gårdsdrift.

Sivilombudets syn på saken

Spørsmålet i saken er om selskapets eiendom oppfyller vilkårene for fritak for eiendomsskatt fordi det blir brukt til gårdsdrift.

1. Rettslig utgangspunkt

(8) Det er kommunestyret i hver enkelt kommune som avgjør om kommunen skal ha eiendomsskatt, og i så fall må den skrives ut på «dei faste eigedomane» i kommunen, jf. eiendomsskattelova § 4 første ledd. Lovgiveren har likevel kommet til at det foreligger tungtveiende hensyn som tilsier at enkelte eiendomstyper skal fritas for eiendomsskatt, jf. eiendomsskattelova § 5. Landbruksfritaket fremgår av § 5 første ledd bokstav h:

«Eigedom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskule tilknytta slik drift, samt anlegg i reindriftsnæringa.»

(9) Landbruksfritaket ble først innført i byskatteloven i 1927 fordi lovgiveren mente det førte til en uforholdsmessig høy beskatning av landbrukseiendommer. Da eiendomsskattelova av 1975 ble innført, ble landbruksfritaket utvidet til også å omfatte skogbrukseiendommer. I den forbindelse uttalte finanskomiteen i sin innstilling, jf. Innst.O.nr.53 (1974-1975) side 6, at:

«Fleirtalet vil understreke at denne paragrafen gir heimel for heilt eller delvis fritak for eiendomsskatt for eigedomar som blir drivne som jord- og skogbruk også i område der det elles blir skrive ut eiendomsskatt. Fleirtalet 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 vanleg jord- og skogbruksdrift i området.»

(10) Det har i lang tid vært forutsatt at våningshus på gårdsbruk ikke er omfattet av landbruksfritaket, jf. Ot.prp.nr.44 (1974-1975) på side 13. På denne bakgrunn har det også mer generelt vært forutsatt at det er landbruksvirksomhetens driftsbygninger som kan fritas for eiendomsskatt, se Finansdepartementets brev 12. juni 2007 punkt 2.2 (Utv. 2007 s. 1250). Departementet viste i den forbindelse til Ot.prp.nr.77 (2005-2006) der det ble foreslått, og senere vedtatt, at landbruksfritaket skulle gjøres obligatorisk:

«Høvet for kommunestyret til å gjere fritak for driftsdelen av jord- og skogbrukseiendom vert foreslått gjort om til et obligatorisk fritak.»

2. Er potetlageret en eiendom som «vert driven som gardsbruk»?

(11) Eiendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h slår fast at det bare er eiendom som «vert driven» som «gardsbruk» som skal fritas for skatt. Ordlyden synes å kreve at det må utøves en viss aktivitet, jf. uttrykket «vert driven», og videre at aktiviteten må ha karakter av å være gårdsdrift, jf. ordet «gardsbruk».

(12) Vurderingen av om fritak skal gis, må gjøres konkret, der blant annet eiendommens «reelle bruk» og formål og funksjon er momenter som kan vektlegges, jf. Utv. 2010 s. 1416. Se også Utv.

2007 s. 1250 samt ombudets uttalelse 26. november 2015 (SOM-2015-2395) og 13. desember 2019 (SOM-2019-994).

(13) Slik saken er opplyst for ombudet, brukes eiendommen i dag kun til lagring av poteter som produseres i gårdsdriften til de to eierne av selskapet. Kommunens ankenemnd befarte selv eiendommen innvendig og utvendig, og uttalte i vedtaket 14. juni 2022 at eierne «på nåværende tidspunkt benytter lageret til egne poteter».

(14) Lagring av poteter må sies å være en aktivitet som ligger i kjernen av det som kan regnes som gårdsdrift. Eiendom som brukes til dette formålet må etter ombudets syn falle inn under ordlyden i eieendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h om at eiendommen «vert driven som gardsbruk». Ombudet legger til grunn at aktiviteten som utøves på eiendommen i prinsippet er den samme aktiviteten som utøves av andre bønder som lagrer sine poteter på egen eiendom. Driftsbygninger som tradisjonelt blir brukt til lagring av poteter, fritas for eiendomsskatt. Spørsmålet for ombudet blir derfor om det foreligger forhold ved denne saken som gjør at selskapets potetlager likevel ikke oppfyller vilkårene for fritak etter eieendomsskattelova § 5.

(15) Kommunen har vist til at eiendommen er et rent lagerbygg som må likestilles med lignende bygg som er regulert til næring. Kommunen mener at dette skiller saken fra ombudets uttalelse inntatt i SOM-2019-994, der bygget lå på en landbrukseiendom regulert til LNF.

(16) Ombudet er ikke kjent med rettskilder som tilsier at landbruksfritaket i eieendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h bare er forbeholdt eiendommer som er underlagt en bestemt type regulering i kommunens reguleringsplan. Etter ombudets syn ville en slik praktisering av fritaksregelen innebære en innskrenkende fortolkning av ordlyden i bestemmelsen. Det avgjørende ifølge loven må være om eiendommen «vert driven som gardsbruk», og i utgangspunktet ikke hva slags offentligrettslig regulering eiendommen er underlagt.

(17) Et byggs karakter og geografiske plassering kan være omstendigheter som indikerer om en eiendom blir brukt til gårdsdrift eller ikke. Det avgjørende momentet må imidlertid være om eiendommen rent faktisk «vert driven som gardsbruk» på vedtakstidspunktet, jf. eieendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h. I vurderingen av hva eiendommen faktisk brukes til, må kommunen legge vekt på den nåværende bruken, og ikke hva bygget potensielt kan brukes til i fremtiden.

(18) Kommunen har videre vist til at eiendommen er eiet av selskapet, som er registrert med næringskode for utleievirksomheten, og at det derfor ikke er riktig å knytte selskapets eiendom til gårdsdriften som utøves av eierne.

(19) Siden selskapet eier potetlageret, er det også selskapet som formelt får innvilget fritak for eieendomsskatt. Det alminnelige utgangspunktet er at ansvarlig selskaper er selvstendige rettssubjekter som ikke skal identifiseres med sine eiere. I eieendomsskattelova § 5 første ledd bokstav h er imidlertid det avgjørende om eiendommen som sådan «vert driven som gardsbruk», og ikke om eieren selv driver gårdsdrift. Problemstillingen er omtalt av Finansdepartementet i Utv. 2007 s. 1250:

«Ved denne vurderingen er det etter vår mening normalt uten betydning om det er eieren eller andre (gjennom leieavtale eller annen bruksrett) som har økonomisk virksomhet på eiendommen. Det avgjørende er om virksomhetens art ligger innenfor eller utenfor det som defineres som gårds- eller skogsdrift etter loven.

...

Disse utgangspunktene medfører for eksempel at utleie av låven til landbruksformål, for eksempel ved at nabobonden leier lagerplass for sine driftsmidler eller landbruksprodukter, ikke vil begrense skattefritaket. På den annen side vil utleie av låven eller annen driftsbygning til for eksempel butikklager, i prinsippet kunne medføre eiendomsskatteplikt.»

(20) Ombudet er enig i departementets vurderinger. I utgangspunktet må det være uten betydning hvem som utfører gårdsdriften på eiendommen, så lenge eiendommen rent faktisk blir brukt til gårdsdrift, jf. også SOM-2019-994 samt ombudets uttalelse 13. desember 2018 (SOM-2017-2757).

(21) Avgjørende for vurderingen av om fritak skal gis i eidegdomsskattelova § 5 første ledd bokstav h, er om eiendommen rent faktisk «vert driven som gardsbruk». Slik saken er opplyst for ombudet, er det enighet om at potetlageret for øyeblikket bare brukes til lagring av poteter som er dyrket som en del av vanlig gårdsdrift. Etter ombudets syn er da vilkårene for skattefritak etter eidegdomsskattelova § 5 første ledd bokstav h oppfylt.

Konklusjon

(22) Sivilombudet er kommet til at potetlageret på eiendommen til selskapet «vert driven som gardsbruk», jf. eidegdomsskattelova § 5 første ledd bokstav h. Kommunen skulle dermed ha innvilget fritak for eiendomsskatt. Ombudet ber kommunen behandle saken på nytt og ønsker å bli orientert om utfallet av den nye behandlingen.

21.9.2023 (2023/703)