

Verdsettelse etter eiendomsskatteloven



Advokat
Linn Bruskerud
Advokatfirmaet Hjort DA



Advokat
Morten Fjermeros
Advokatfirmaet Hjort DA

Morten Fjermeros var sammen med advokat Frode A. Innjord Statnetts prosessfullmektig i Statnett II-dommen (juni 2017).

Artikkelen behandler hvordan eiendomsskattegrunnlaget skal fastsettes etter eiendomsskatteloven § 8 A-2 og muligheten til å få prøvd eiendomsskattekontorets fastsettelse for domstolene.

Alminnelig taksering hvert tiende år

Eiendomsskatt er en kommunal skatt. Kommunen oppnevner et takstutvalg.¹ Takstutvalget beregner eiendommens antatte omsetningsverdi pr. 1. januar i skatteåret.² Utgangspunktet er at taksten gjelder i ti år,³ men omtaksering skal skje dersom eiendommen deles, bygninger på eiendommen rives mv., det føres opp nye bygninger eller det skjer vesentlige forandringer på eiendommen.⁴

At omsetningsverdien øker eller blir redusert i takstperioden på grunn av markedsmessige forhold (alminnelig prisutvikling), medfører ikke at det skal skje omtaksering.

Endres verdien på en eiendom vesentlig i forhold til andre eiendommer i kommunen, kan det skje en ny taksering i takseringsperioden selv om det ikke har skjedd fysiske endringer på eiendommen.⁵

Taksten legges til grunn for eiendomsskattekontorets utskrivning av eiendomsskatt.⁶

Klage og søksmål

Utskrivingsvedtaket kan påklages innen seks uker,⁷ og klagen avgjøres av en kommunalt oppnevnt nemnd – ofte kalt klagenemnd, ankenemnd eller overtakstemnd.⁸ Ofte vil klagen gjelde takseringen som ligger til grunn for utskrivingsvedtaket. Klagenemnda kan prøve eiendomsskatteutskrivingsvedtaket fullt ut, herunder takseringsvedtaket (verdsettelsen) som ligger til grunn for utskrivingsvedtaket, forutsatt at det ikke er klaget på samme grunnlag tidligere.⁹

Skattyter kan ta ut søksmål for å prøve om utskrivingsvedtaket er gyldig. Det kan vedtas at skattyter må klage på vedtaket før søksmål kan tas ut.¹⁰ Søksmålsfristen er seks måneder.¹¹ Kommer domstolene til at takseringsvedtaket er feil, vil domstolene oppheve utskrivingsvedtaket. Dersom det nedlegges påstand om det, kan domstolene også gi anvisning på hvordan ny taksering skal skje.¹² Skattyter kan innen rammen av foreldelsesfristen kreve for mye innbetalt eiendomsskatt tilbake.

Hvilke objekter kan det utskrives eiendomsskatt på?

Eiendomsskatt kan skrives ut på all fast eiendom i kommunen, uavhengig av om grunnen er bebygd eller ubebygd.¹³ «Verk og bruk» er omfattet av begrepet fast eiendom.¹⁴ «Verk og bruk» omfatter blant annet industrielle anlegg, prosessanlegg, telenettet og kraftlinjer. For oppdrettsanlegg er det gitt særlige regler.¹⁵

1 Esktl. § 8 A-3.

2 Esktl. § 8 A-2, jf. § 4 (1).

3 Esktl. § 8 A-3 (2).

4 Esktl. § 8 A-3 (5).

5 Esktl. § 8 A-3 (6).

6 Esktl. § 14.

7 Esktl. § 19.

8 Esktl. § 20.

9 Esktl. § 19 (1) siste punktum.

10 Esktl. § 29, jf. fvl. § 27b.

11 Esktl. § 23, jf. sktfvl. § 15-4.

12 Esktl. § 23, jf. sktfvl. § 15-6.

13 Esktl. §§ 3 og 4.

14 Esktl. § 4 (2).

15 Esktl. § 4 (3).

Kommunens rett til å skrive ut eiendomsskatt gjelder også sjøområdet ut til grunnlinjen.¹⁶

Hva som skal regnes som fast eiendom, er ikke definert i eiendomsskatteloven. På grunnlag av rettspraksis må det kunne legges til grunn at det kan utskrives eiendomsskatt på «fast og stedbundet anlegg».¹⁷ Inventar og annet løsøre skal ikke medtas ved fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget.

For «verk og bruk» skal bygninger og anlegg inngå i eiendomsskattegrunnlaget, men «[a]rbeidsmaskinar og tilhørsle og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket.»¹⁸ Bestemmelsen er komplisert og har vært behandlet av domstolene ved flere anledninger.¹⁹ Det har vært foreslått å oppheve særbestemmelsene for verk og bruk,²⁰ men det er i skrivende stund ikke avklart om departementet vil fremme forslag om dette for Stortinget. Problemstillingen behandles ikke nærmere i denne artikkelen.

Debitor for eiendomsskatt

Det er eieren av den faste eiendommen som skal betale eiendomsskatt. Rettighetshavere til eiendommen, enten rettigheten er en positiv eller negativ servitutt, betaler ikke eiendomsskatt for rettigheten. Unntak gjelder for totale bruksrettigheter til eiendommen, så som festerett. Er eiendommen bortfestet, betaler bortfester eiendomsskatt for grunnen og festeren for bygningene.²¹ Er festeavtalen inngått for mer enn 99 år eller har festeren ensidig rett til å forlenge festeavtalen utover 99 år, skal festeren også betale eiendomsskatt for grunnen.²²

Dersom leietaker skal betale eiendomsskatten etter leieavtalen, har leietaker klagerett for eiendomsskattevedtaket.²³ Vi antar likevel at det er eieren som er debitor for skattekravet. Skattekravet er sikret med legalpant.²⁴



Artikkelen handler om hvordan eiendommers omsetningsverdi skal fastsettes etter eiendomsskatteloven § 8 A-2.

Avgrensning mot kraftverk og bolig

Temaet for artikkelen er hvordan eiendommens omsetningsverdi skal fastsettes etter eiendomsskatteloven § 8 A-2. For verdsettelse av kraftverk²⁵ og boliger²⁶ for eiendomsskatteformål er det gitt særlige verdsettelsesregler og regler for hvordan disse verdsettelsene kan påklages. Disse reglene behandles ikke.

Generelt om verdsettelse etter esktl. § 8A-2

I esktl. § 8 A-2 første ledd heter det:

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

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere regler i byskatteloven § 5. Eldre rettspraksis er derfor relevant ved fortolkningen av esktl. § 8 A-2.²⁷

Hjelpeberegninger til bruk for verdsettelsen

Verdsettelse etter eiendomsskatteloven kan være basert på ulike hjelpeberegninger. Dette kan være observerte markedsverdier, avkastningsverdimetoder eller kostbaserte metoder (substansverdimetoder). Valget av hjelpeberegning skal ikke være avgjørende for resultatet.

Vårt inntrykk er at næringseiendom ofte verdsettes på grunnlag av en avkastningsverdimetode, mens boliger og hytter oftere er basert på observerte markedsverdier.²⁸

Ved bruk av avkastningsverdimetoden er det avgjørende å fastsette hvilke inntekter, kostnader og diskonteringsrente som skal legges til grunn for verdsettelsen. Kommunen kan gi retningslinjer for verdsettelses-skjønnet ved å angi normaliserte leieinntekter og driftskostnader for ulike typer eiendommer og i ulike områder mv.²⁹

Substansverdimetoden benyttes normalt ved verdsettelse av verk og bruk, og vil bli behandlet særskilt under punkt 3.

Nærmere om verdsettelsesnormen – «objektivisert omsetningsverdi»

I LKAB I-dommen³⁰ fra 1912 la Høyesterett til grunn, i en sak som gjaldt verdsettelse av et utskipningsanlegg for jernmalm, at det er en objektivisert verddivurdering som skal foretas. I dommen heter det:

«Ved eiendomsbeskatning er det den værdi, som en fast eiendom eller et fast anlæg har i sig selv, objektivt bedømt, som er takstens gjenstand, og det gjælder derfor at udfinde den omsætningsværdi, som et fast anlæg repræsenterer under almindelige omsætningsforhold. [...] Som følge af det anførte kan det ikke ved taksten komme i betragtning, om en fast eiendom eller et fast anlæg repræsenterer en større eller mindre økonomisk værdi for den aktuelle eier.»

At det i verdsettelsen ikke skal tas hensyn til den særlige verdien eiendommen har for den aktuelle eieren, er lagt til grunn også i senere rettspraksis.³¹ På dette punktet skiller verdsettelse for eiendomsskatteformål seg fra verdsettelse for formuesskatteformål.

At verdsettelsen er objektivisert, har særlig betydning når verdsettelsen skjer ved hjelp av en avkastningsverdimetode.

Hva det innebærer at det skal foretas en objektivisert verdsettelse, kan i enkelte tilfeller være uklart. Før det ble gitt særlige verdsettelsesregler for kraftverk, ble det avsagt en rekke dommer som nærmere redegjør for hvordan den objektiviserte omsetningsverdien av kraftverk skulle fastsettes.³² Disse dommene kan fremdeles ha en viss betydning.

I Meraker-dommen³³ fremgår det som et «obiter dictum» (særmerknad) at verdire-

16 Esktl. § 3 (2).

17 Jf. Rt. 2012 s. 1359 («Flytebrygger») med videre henvisninger.

18 Esktl. § 4 (2).

19 Se for eksempel Rt. 1924 s. 922, Rt. 1933 s. 1182, Rt. 1999 s. 369 («Böckmann») og Eidsivating lagmannsrettsdom av 21. august 2017 mellom Johs Rasmussen AS og Sel kommune, LE-2016-176075.

20 Høringsnotat «Eiendomsbeskatning av arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk» av 18. juni 2015.

21 Urv. 1992 s. 692, jf. Rt. 2002 s. 1411 («Firda Sjøfarmer»).

22 Urv. 1992 s. 692 og tolkningsuttalelse av 15. august 2008 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet.

23 Esktl. § 19 (3).

24 Esktl. § 27.

25 Esktl. § 8 B-1. flg., jf. sktl. § 18-5.

26 Esktl. § 8 C-1.

27 Prop. 112 L (2011-2012) s. 48.

28 I esktl. § 8 C-1 er det f.eks. gitt særlige regler for verdsettelse av boliger. Disse verdsettelsesreglene baserer seg på SSBs observerte priser pr. kvm i det aktuelle strøket for likeartede boliger av samme alder.

29 Se f.eks. Oslo kommunes retningslinjer for næringseiendom og verk og bruk av 10. juni 2016 med senere revisjoner.

30 Rt. 1912 s. 501 («LKAB I»).

31 Se for eksempel Rt. 1919 s. 73 («Bjølven valsemølle») og Rt. 1987 s. 129 («Tyssefaldene»).

32 Se for eksempel Rt. 1994 s. 333 («Tydal»).

33 Rt. 1958 s. 801 («Meraker»).



LKAB I-dommen fra 1912 gjaldt verdsettelse av et utskipningsanlegg for jernmalm.

duksjonen som hjemfallsplikt representerte for den private eieren av et kraftverk, ikke skulle komme til fradrag ved beregning av eiendomsskattegrunnlaget for kraftverket. Den byrden hjemfallsretten representerer for private eiere av kraftverk er et forhold som er knyttet til den aktuelle eieren og gjelder ikke offentlige eiere. Verdireduksjonen som hjemfallsreglene representerte for den private eieren var derfor ikke relevant ved fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget, fordi verdireduksjonen ikke knyttet seg til kraftverket som sådant.

I Tyssefaldene-dommen³⁴ kom Høyesterett til at det ved eiendomsskattetakseringen skulle ses bort fra de konkrete kontraktene som skattyter hadde inngått om salg av kraft. Høyesterett la videre til grunn at det ved rentabilitetsvurderingen heller ikke kunne tas hensyn til den prisen som var oppnådd på andre kontrakter som var inngått samtidig med skattyters egne kontrakter.

I Tydal-dommen³⁵ la Høyesterett til grunn at en myndighetspålagt plikt til å levere konsesjonskraft innebar «en fordeling av de verdier kraftverket kaster av seg», men at plikten ikke medførte «reduksjon av de faktiske verdier». Det skulle derfor ikke tas hensyn til konsesjonskraftforpliktelsene i rentabilitetsvurderingen.

I Vinje-dommen³⁶ angir Høyesterett at «[e]n rentabilitetsberegning må basere seg på hva som sannsynligvis kan selges, og til hvilke priser, objektivt vurdert».

I Statnett I-dommen³⁷ var spørsmålet om Statnetts kraftlinjer skulle verdsettes etter en substansverdimetode eller avkastningsverdimetode. Høyesterett kom til at en substansverdimetode skulle benyttes.

Førstvoterende presiserte at han ikke tok stilling til i hvilken utstrekning det ellers skulle tas hensyn til prisreguleringer ved eiendomsskattetakseringen. I det konkrete tilfellet fant førstvoterende at reglene om nettleie for kraftnettet fremstod som en «konstruert pris» som ikke kunne legges til grunn for eiendomsskattetakseringen.

I Sydvaranger-dommen³⁸ anførte skattyter at eiendommens omsetningsverdi svarte til salgssummen på anlegget og at denne observerte markedsverdien måtte legges til grunn for verdsettelsen. Høyesterett var ikke enig i dette, og la til grunn at salgssummen ikke nødvendigvis tilsvarer eiendommens objektiviserte omsetningsverdi. Høyesterett la særlig vekt på at en konkret salgssum vil gjenspeile kjøperens økonomiske interesse, som er en subjektiv omstendighet det skal ses bort fra.

På bakgrunn av det ovennevnte er det klart at en objektivisert verdivurdering innebærer at det ikke skal tas hensyn til forhold som knytter seg til den aktuelle eieren. Dette kan være privatrettslige avtaler, «personlige servitutter»³⁹ eller offentligrettslige bestemmelser som ikke gjelder generelt, men er knyttet til den aktuelle eieren.

Dersom det er offentligrettslige reguleringer som gjelder de varene eller tjenestene som produseres, f.eks. lovbestemte maksimalpriser, og disse influerer på den salgsprisen som oppnås, må det etter vår vurdering normalt ikke tas hensyn til slike reguleringer i en rentabilitetsvurdering. Etter vår vurdering er tidligere praksis som gjaldt verdsettelse av kraftverk, hvor det ikke ble tatt hensyn til konsesjonskraftprisen (lave lovpålagte kraftpriser) og konsesjonskraftvolumet ble priset som om det kunne selges i markedet, så spesiell at den ikke kan danne grunnlag for en generell verdsettelsesregel som vil bryte med de alminnelige prinsippene for beregning av omsetningsverdi på grunnlag av avkastningsverdi.

Videre mener vi at utgangspunktet ved verdsettelsen må være at det tas hensyn til generelle offentligrettslige begrensninger som knytter seg til eiendommen som sådan, så som rådhetsbegrensninger for eiendommen. Tilsvarende må gjelde dersom det er regulering som innebærer at eiendommen ikke kan omsettes i et fritt marked.

Bruk av sjablonger som hjelpemiddel/hjelpeberegning ved takseringen

Verdsettelse etter eiendomsskatteoven er ofte masseforvaltningsvedtak og kommunen gir ofte retningslinjer, hvor det gis anvisning på bruk av sjablonger. Eksempelvis har Oslo kommune gitt slike retningslinjer for verdsettelse av næringsseidendom.⁴⁰

Det er akseptert at det benyttes sjablonger som utgangspunkt for verdsettelsen.⁴¹ I relasjon til den tidligere bestemmelsen i byskatteloven § 5 (som er videreført i eiendomsskatteoven § 8 A-2) har Finansdepartementet blant annet uttalt at de antar at bruk av sjablonger ikke er i strid med verdsettelsesnormen, såfremt sjablongene er «hjelpemidler som kommer i tillegg til befaringen av hver enkelt eiendom».⁴² Videre er det i samme uttalelse angitt følgende:

«Et grunnleggende hensyn bak eiendomsskatteoven er likhetshensynet: Eiendommer av samme karakter innen samme kommune skal behandles likt. Dette innebærer at kommunen må legge de samme verdsettelsesprinsippene til grunn ved takseringen av likeartede eiendommer beliggende i forskjellige deler av kommunen.»

Foreligger det konkrete forhold som har betydning for eiendommens objektive omsetningsverdi, plikter derfor takstnemnda å ta hensyn til dette ved verdsettelsen.

Bunnfradrag

I det årlige eiendomsskattevedtaket kan kommunestyret fastsette bunnfradrag for selvstendige boenheter som ikke benyttes i næringsvirksomhet.⁴³ Bunnfradrag kan ikke benyttes for næringsseidendom.

Bruk av reduksjonsfaktor

Det er lagt til grunn at kommunen kan fastsette eiendomsskattegrunnlaget til en andel av antatt omsetningsverdi ved bruk av en såkalt reduksjonsfaktor. Reduksjonsfaktoren er en del av takstgrunnlaget og kan derfor ikke endres i takstperioden.⁴⁴

Likebehandlingshensyn innebærer at det skal benyttes samme reduksjonsfaktor for alle likeartede eiendommer i kommunen.⁴⁵

34 Rt. 1987 s. 129 («Tyssefaldene»).

35 Rt. 1994 s. 333 («Tydal»).

36 Rt. 1994 s. 378 («Vinje»).

37 Rt. 1999 s. 192 («Statnett I»).

38 Rt. 2011 s. 51 («Sydvaranger»).

39 Rt. 2012 s. 1359 («Flytebrygger»), avsnitt 77.

40 Oslo kommunes retningslinjer for næringsseidendom og verk og bruk av 10. juni 2016 med senere revisjoner.

41 Rt. 2011 s. 51 (Sydvaranger) avsnitt 50.

42 Finansdepartementets prinsipputtalelse «Takstgrunnlag for eiendomsskatt» datert 19. juni 2007.

43 Esktl. § 11.

44 NOU 1996:20 pkt. 9.2.1.

45 Urv. 1999 s. 983, Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 8.2.1.

Praktisk skatte- og regnskapskurs

I løpet av dette kurset blir du oppdatert på nyheter på skatte- og avgiftsområdet for 2017 og 2018, og siste års endringer innen regnskap og bokføring. Du får også en god gjennomgang av endringer i statsbudsjettet for 2018 og revidert budsjett for 2017.

Kurset gir følgende oppdateringstimer: 4 timer skatte- og avgiftsrett, 1 time finansregnskap, 1 time bokføring og 1 time rettslære og koster kr 2 900,- for medlemmer og kr 3 400,- for ikke-medlemmer.

| | | |
|--------------|---------|---------------------------------------|
| Sarpsborg | 29. nov | Quality Hotel & Resort Sarpsborg |
| Kongsvinger | 29. nov | Vinger Hotel & Spa |
| Ski | 29. nov | Thon Hotel Ski |
| Arendal | 30. nov | Clairon Hotel Tyholmen |
| Fagernes | 30. nov | Quality Hotel & Resort Fagernes |
| Tromsø | 30. nov | Radisson Blu Hotel Tromsø |
| Oslo | 01. des | Grand Hotel |
| Hamar | 05. des | Scandic Hotel Hamar |
| Kongsberg | 05. des | Quality Hotel Grand |
| Molde | 05. des | Scandic Seilet |
| Haugesund | 06. des | Scandic Maritim Hotel |
| Bodø | 06. des | Scandic Havet |
| Kristiansand | 06. des | Hotel Norge Kristiansand |
| Egersund | 07. des | Grand Hotell Egersund |
| Oslo | 12. des | Grand Hotel |
| Gol | 12. des | Pers Hotell |
| Fredrikstad | 12. des | Scandic City |
| Kristiansund | 12. des | Scandic Hotel Kristiansund |
| Gjøvik | 13. des | Honne Hotell og konferansesenter |
| Sandefjord | 13. des | Scandic Park Hotel Sandefjord |
| Bergen | 13. des | Clarion Admiral Bergen |
| Mosjøen | 13. des | Fru Haugans Hotel |
| Ålesund | 14. des | Scandic Parken Hotel |
| Skien | 14. des | Clarion Collection Hotel Bryggeparken |
| Trondheim | 14. des | Radisson Blu Royal Garden Hotel |
| Stavanger | 14. des | Quality Airport Hotel Stavanger |
| Gardermoen | 15. des | Clarion Hotel Oslo Airport |
| Drammen | 15. des | Hotel Ambassadeur (tidl. First) |
| Oslo | 19. des | Grand Hotel |
| Oslo | 3. jan | Grand Hotel |
| Bergen | 10. jan | Clarion Admiral Bergen |
| Lillehammer | 10. jan | Radisson Blu Hotel Lillehammer |
| Stavanger | 11. jan | Clarion Hotel Stavanger |
| Oslo | 11. jan | Grand Hotel |

Julelunsj på kurs før nyttår!



Les mer og bestill på skatt.no

Eiendomsskatt i byggeperioden

Et særskilt spørsmål er hvordan eiendomsskattegrunnlaget for bygg og anlegg som ikke er ferdigstilte, skal verdsettes. For kraftverk er dette særlig regulert i esktl. § 8 B-1, jf. sktl. § 18–5 (6) slik at eiendomsskattegrunnlaget skal svare til investert kapital 1. januar i fastsettingsåret.

For andre eiendommer, herunder verk og bruk, er det ikke gitt særlige regler, og det følger da av esktl. § 8 A-2, jf. § 4 (1) at eiendomsskattegrunnlaget skal svare til antatt omsetningsverdi pr. 1. januar i skatteåret. Hvordan verdsettelsen nærmere bestemt skal skje, er sparsommelig behandlet i rettspraksis og andre rettskilder.

Etter vårt syn er det nærliggende at de samme prinsippene som anvendes for ferdigstilte bygg og anlegg, også anvendes på bygg og anlegg som er under bygging. Når det gjelder verk og bruk, vil dette som hovedregel innebære at verdsettelsen skal skje på grunnlag av en substansverdimetode. Unntak fra dette gjelder dersom det er klart at omsetningsverdien er lavere. Dette vil for eksempel kunne være tilfellet når det er gitt offentlig støtte til bygging av et anlegg fordi investeringen ellers ikke ville blitt realisert.

Når substansverdimetoden benyttes for å verdsette et ikke-ferdigstilt verk og bruk, er det etter vår vurdering som regel hensiktsmessig å ta utgangspunkt i investert kapital pr. 1. januar i skatteåret, slik det også er lagt



For kraftverk som ikke er ferdigstilt, skal eiendomsskattegrunnlaget svare til investert kapital 1. januar i fastsettingsåret.

til grunn i særregelen for kraftverk.⁴⁶ Dette innebærer at det ved fastsettelsen av gjenanskaffelsesverdien («bruttosiden») i prinsippet er anledning til å ta hensyn til samtlige påløpte kostnader, uavhengig av om disse anses som direkte kostnader (f.eks. materialkostnader) eller indirekte kostnader (f.eks. prosjekteringskostnader).⁴⁷ Det kan imidlertid kun tas hensyn til påløpte kostnader i den utstrekningen kostnadene har tilført eiendommen verdiøkning som påvirker salgsværdien, jf. hovedregelen om at eiendomsskattegrunnlaget skal reflektere antatt omsetningsverdi.⁴⁸ I enkelte bransjer, f.eks. for kraftlinjer, er det utarbeidet kostnadskatalog el. som inneholder informasjon om normerte gjenanskaffelsesverdier. I tilfeller hvor påløpte kostnader ved bygging av et anlegg har blitt høyere eller lavere enn den normerte gjenanskaffelsesverdien, tilsier objektivitetsprinsippet at det er riktigere å ta utgangspunkt i den normerte gjenanskaffelsesverdien som er angitt i kostnadskatalogen.

Det kan på den annen side ikke tas hensyn til forventede fremtidige kostnader, ettersom det er eiendomsskattegrunnlaget pr. 1. januar som skal legges til grunn ved eiendomsskattetakseringen.

Utgifter til fjerning av anlegg

I mange tilfeller vil eieren av et anlegg være pålagt å foreta rivning, opprydding og fjerning av anlegg. Plikten kan være lovpålagt som i energiloven § 10–6, jf. energilovforskriften § 3–5 og § 5–3 eller følge av privatrettslige regler.

Foreligger det en plikt til å fjerne anlegget, vil dette være en forpliktelse som vil ha innvirkning på anleggets omsetningsverdi. Denne typen forpliktelser skal det derfor etter vår vurdering tas hensyn til ved eiendomsskattetakseringen.

Det foreligger etter det vi kjenner til ikke rettspraksis om hvordan det skal tas hensyn til fjerningsutgifter ved verdsettelsen for eiendomsskatteformål.⁴⁹ En metode kan være at det på takseringstidspunktet foretas en beregning av størrelsen på fjerningskostnadene og at disse neddiskon-

teres med en realrente for å ta hensyn til at kostnadene først påløper når fjerning skjer.

Særlig om verdsettelse av verk og bruk

For verk og bruk har det utviklet seg særlige verdsettelsesregler. Utgangspunktet er at verdsettelsen skjer på grunnlag av en substansverdivurdering, og unntaksvis på grunnlag av en avkastningsverdivurdering.⁵⁰

Hva regnes som verk og bruk?

Begrepet «verk og bruk» er nærmere beskrevet i eiendomsskattelexikonet § 4 annet ledd annet punktum, hvor det heter:

«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.»

Eksemplifiseringer er ikke uttømmende. For at et anlegg skal kunne regnes som et verk eller bruk, er det lagt til grunn at anlegget må ha en viss størrelse,⁵¹ en viss industriell karakter⁵² og at anlegget må være innrettet på vareproduksjon- eller vedlikehold eller være basert på bruk av mekaniske installasjoner.⁵³ Dette innebærer at fast eiendom som er benyttet i tjenesteytende virksomheter som for eksempel overnattings- og serveringssteder, handelsbedrifter mv. ikke har vært ansett som verk og bruk i eiendomsskattelexikonets forstand.

I Bykle-dommen⁵⁴ kom Høyesterett til at det ikke er noe krav for å utskrive eiendomsskatt at et verk eller bruk er ferdigstilt eller satt i drift. Vi er ikke kjent med rettspraksis som behandler den nedre grensen for hva som skal anses som et verk eller bruk. Etter vår vurdering må det i det enkelte tilfellet foretas en skjønnsmessig vurdering av i hvilken grad utbygging har skjedd,⁵⁵ og hvorvidt utbyggingen har tilført eiendommen en verdiøkning som

46 I Oslo kommunes retningslinjer for næringseiendom og verk og bruk av 10. juni 2016 med senere revisjoner er det i punkt 3.2 angitt at verdsettelse av verk og bruk under bygging skal baseres på «investert kapital per 1. januar i skatteåret, eventuelt på andre grunnlag som gir et objektivisert bilde av anleggets verdi under bygging».

47 Rt. 1998 s. 1123 («Bykle»).

48 Vi finner støtte for dette synspunktet i Rt. 1998 s. 1123 («Bykle») og underrettsdommene i samme sak samt i «International Valuation Standards 2017» (særlig punkt 60.4).

49 Vedrørende regnskapsmessig behandling, se NRS nr. 13 «Usikre forpliktelser og betingede eiendeler» s. 13-14.

50 Jf. Rt. 2007 s. 149 («LKAB II») med videre henvisninger, hvor Høyesterett har oppsummert rettstilstanden i avsnitt 41 flg.

51 Se NOU 1996:20 s. 18 og Rettsdata, lovkommentar til eiendomsskattelexikonet § 4 (note 18).

52 Se Rt. 1995 s. 980, hvor flertallet i Høyesterett kom til at NRKs senderanlegg ikke kunne anses som «verk og bruk», fordi anlegget ikke hadde tilstrekkelig industriell karakter.

53 Se NOU 1996:20 s. 18 og Rettsdata, lovkommentar til eiendomsskattelexikonet § 4 (note 18).

54 Rt. 1988 s. 1123 (Bykle).

55 Jf. Agder lagmannsretts dom av 5. januar 1987 i «Bykle»-saken.



Blant annet regnes sagbruk som «verk og bruk».

benytte en indeks som reflekterer prisendringene for den aktuelle investeringen.

Ettersom eiendomsskatt er en objektsskatt, skal det ved beregning av gjenanskaffelsesverdien ikke tas hensyn til andre forhold enn de som knytter seg til de tekniske og fysiske egenskapene ved det aktuelle verket eller bruket.

I LKAB II-dommen⁶⁴ kom Høyesterett til at verdien av grunnarealet som ble benyttet, skulle medtas som en del av gjenanskaffelsesverdien. Ved beregningen av objektiv omsetningsverdi fant Høyesterett det ikke avgjørende hvilken tomteverdi som generelt gjaldt i distriktet, men la til grunn at det også skulle tas hensyn til verdien av opparbeidelseskostnader når disse økte omsetningsverdien ved salg til «en bedrift som har behov for et tilsvarende anlegg».

Fradrag

Verdiforringelse på grunn av slit og elde

Ved bruk av substansverdimetoden skal det gjøres fradrag for verdiforringelse som skyldes slit og elde.

Reglene for beregning av alminnelig inntekt inneholder detaljerte bestemmelser om hvordan kostprisen for driftsmidler skal komme til fradrag gjennom avskrivninger.⁶⁵ Det har vært et mål at avskrivningsreglene ikke skal tillate at kostprisen reduseres raskere enn verdiforringelsen.⁶⁶ Avskrivningsfradraget konsumerer også verdiforringelse på grunn av utidsmessighet.⁶⁷

Etter regnskapsloven skal anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid «*avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan*».⁶⁸ I praksis skjer avskrivningene normalt lineært.⁶⁹

Høyesterett har i Statnett II-dommen⁷⁰ vurdert hvordan fradraget for slit og elde skal beregnes etter esktl. § 8 A-2. Høyesterett kom til at fradraget for slit og elde skulle utmåles etter hvordan det fysiske slitet forløp. Det var derfor ikke anledning til å ta hensyn til hvilken nytte anlegget hadde for eieren.⁷¹

⁶⁴ Rt. 2007 s. 149, avsnitt 52.

⁶⁵ Sktl. §§ 14-40 flg. og § 14-50.

⁶⁶ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt. 6.3.1, Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) pkt. 3, særlig pkt. 3.4, NOU 2003:9 (Skatteutvalget) pkt. 7.3.4.2.

⁶⁷ NOU 2014:13 (Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi) pkt. 10.2-10.4.

⁶⁸ Rskl. § 5-3.

⁶⁹ Schwencke m.fl., «Årsregnskap i teori og praksis», side 359.

⁷⁰ HR-2017-1258-A («Statnett II»).

⁷¹ HR-2017-1258-A («Statnett II»), avsnitt 67.

gir seg utslag i eiendommens antatte salgsverdi pr. 1. januar i skatteåret.⁵⁶

Skjer det en omtaksering i takstperioden, tilsier likebehandlingshensyn at den nye taksten baseres på de samme prinsippene som ble benyttet ved den alminnelige takseringen.⁵⁷ Dette tilsier også at det er prisnivået på det tidligere takseringstidspunktet som skal legges til grunn ved omtakseringen.⁵⁸

Hovedregel: Substansverdi

Verk og bruk skal normalt verdsettes etter en substansverdimetode. Dette gjelder selv om det foreligger en observert markedsverdi.⁵⁹

En substansverdivurdering innebærer at eiendomsskattegrunnlaget fastsettes til teknisk gjenanskaffelsesverdi på takseringstidspunktet, med fradrag for verdiforringelse på grunn av slit, elde og eventuell utidsmessighet.⁶⁰

Grunnen til at substansverdimetoden benyttes for verdsettelse av verk og bruk er i LKAB II-dommen angitt å være at «[a]vkastningsverdien vil kunne variere sterkt fra tid til annen og etter hvilken beregningsmodell man anvender og er vanskelig

å vurdere uavhengig av den aktuelle eiers drift», og videre at «[s]ubstansverdien er derimot mer fast og knyttet til den enkelte eiendom.»⁶¹

Bruttoverdiene

Etter substansverdimetoden skal bruttoverdiene svare til gjenanskaffelsesverdien på takseringstidspunktet.⁶² Metoden forutsetter at alle kostnadselementer skal medtas ved beregningen av gjenanskaffelsesverdien. Illustrerende er Høyesteretts uttalelser i Bykle-dommen,⁶³ hvor det heter:

«Jeg er enig med herredsretten og lagmannsretten i at det måtte være adgang til å medta i takstgrunnlaget de utlegg regulantene har hatt til næringsfond og tiltak, og jeg har for så vidt ikke noe å tilføye.» (vår understrekning)

Ofte benyttes historisk kost som et utgangspunkt for å beregne gjenanskaffelsesverdien. Dette kan lede til en uriktig beregning av gjenanskaffelsesverdien, bl.a. fordi markedsprisen på innsatsfaktorer kan ha endret seg som følge av teknisk utvikling eller økt kompetanse, slik at et nytt anlegg kan bygges billigere i dag.

Benyttes historisk kost som utgangspunkt for å beregne gjenanskaffelsesverdien på takseringstidspunktet, må historisk kost prisreguleres. Det er da nødvendig å

⁵⁶ Jf. esktl. § 8 A-2, jf. § 4 (1).

⁵⁷ Finansdepartementets uttalelse av 9. november 1995 (Utv. 1999 s. 983).

⁵⁸ NOU 1996:20 pkt. 9.2.1, Gyldendal rettsdata, lovkommentar til esktl. § 8 A-3 (note 56).

⁵⁹ Rt. 2011 s. 51 («Sydvaranger»).

⁶⁰ Rt. 1974 s. 332 («Hydro»), Rt. 2007 s. 149 («LKAB II»), Høyesteretts dom 26. juni 2017, HR-2017-1258-A («Statnett II»).

⁶¹ Rt. 2007 s. 149 («LKAB II»).

⁶² Esktl. § 4 (1), Kaldestad/Møller, «Verdivurdering» (2017) s. 248.

⁶³ Rt. 1988 s. 1123 («Bykle»).

Ofte vil det være vanskelig å beregne hvordan det fysiske slitet forløper. I enkelte perioder kan det være mer intenst enn i andre. Høyesterett ga i Statnett II-dommen anvisning på at bevisvurderingen av hvordan slitet forløper, kan baseres på gjennomsnittsbetraktninger. I den konkrete saken kom Høyesterett derfor til at fradraget for slit og elde på kraftlinjene skulle beregnes lineært over kraftlinjenes antatte levetid.

For å vurdere hvor stor verdireduksjon som skjer det enkelte året, er det ofte behov for å beregne anleggets levetid. Høyesterett har i Statnett II-dommen kommet til at den antatte levetiden skal svare til anleggets forventede levetid ved takseringen. Ved vurderingen av forventet levetid er det naturlig å ta utgangspunkt i prosjektet levetid, men korrigerer for «konkrete og sannsynliggjorte forhold».⁷²

Dersom anlegget har kortere økonomisk levetid enn teknisk levetid, kan det argumenteres for at det er den økonomiske levetiden som anlegget skal avskrives over. Spørsmålet har neppe stor praktisk interesse, ettersom det da alternativt må foretas en verdireduksjon på grunn av utidsmessighet.

Verdiforringelse på grunn av eventuell utidsmessighet

I tillegg til fradrag for verdiforringelse på grunn av slit og elde skal det foretas fradrag for eventuell verdireduksjon som skyldes utidsmessighet.⁷³

Grunnen til at verdien av anlegget er redusert som følge av utidsmessighet kan f.eks. være funksjonell ukurans eller økonomisk/markedsmessig ukurans.⁷⁴ Funksjonell ukurans kan skyldes teknologisk utvikling, for eksempel at man ved prosjektering og oppføring av anlegget i dag ville hatt tilgang på ny og bedre teknologi eller produksjonsteknikker.⁷⁵ Økonomisk/markedsmessig ukurans kan skyldes endringer i etterspørselen av det anlegget produserer, for eksempel at behovet for produktet avtar på grunn av demografiske endringer.⁷⁶

Bruk av avkastningsverdi

Dersom anlegget ikke forrenter investeringen, vil en verdiberegning etter substansverdimetoden bli for høy. I Hydro-dommen fra 1974,⁷⁷ heter det blant annet:

«Kan det ikke ventes at anlegget i skatte-takstperioden kan drives med normale økonomiske restiltater [sic], kan man ikke anta at det har en salgsverdi som er på høyde med substansverdien. [...]

En beregning av salgsverdien av et industrianlegg ved hjelp av prognoser over driftsresultatene i en 10-års periode framover er meget vanskelig. [...] Jeg antar derfor at det bare er i de spesielle tilfelle da det er temmelig åpenbart at man ikke kan regne med lønnsom drift at avkastningsverdien må slå igjennom overfor substansverdien når det gjelder taksering etter byskattelovens første kapittel.»

At avkastningsverdimetoden skal benyttes i tilfeller hvor normal lønnsomhet på investeringer ikke kan oppnås i takstperioden, og substansverdimetoden derfor er uegnet som verdsettelsesmetode, er senere bekreftet i flere dommer. I LKAB II-dommen,⁷⁸ heter det blant annet:

«Samlet sett oppfatter jeg høyesterettspraksis slik at unntaksregelen som åpner for å bygge på avkastningsverdien, både inneholder en bevisregel og en materiell regel: For at avkastningsverdien skal kunne komme i betraktning, må verdien kunne beregnes med en rimelig grad av sikkerhet. Dessuten må det være en klar forskjell mellom substansverdien og avkastningsverdien for avkastningsverdien skal legges til grunn. Hvor mye lavere avkastningsverdien må være, er imidlertid vanskelig å angi mer eksakt utover det som følger av Hydro-dommen, nemlig at det må være temmelig åpenbart at det i takstperioden ikke kan regnes med lønnsom drift. [...] (våre understrekninger)

Ovennevnte praksis er kommentert av professor Erlend Kvaal, som påpeker at Høyesteretts begrunnelse er noe utdatert, ettersom alle regnskapspliktige plikter å vurdere hvorvidt et driftsmiddel skal nedskrives etter regnskapsloven § 5–3.⁷⁹ Professor Kvaal fremholder videre *kompleksiteten ved å beregne et korrekt fradrag for slit,*

⁷⁷ Rt. 1974 s. 332.

⁷⁸ Rt. 2007 s.149.

⁷⁹ Kvaal, Praktisk økonomi & finans 4/2016 s. 396 flg., «Verdsettelse av enkelteideler med utgangspunkt i gjenanskaffelseskost («substansverdi»), s. 413.

elde og eventuell utidsmessighet, og at det særlig vil kunne være krevende å beregne utidsmessigheten i perioder med stor teknologisk utvikling eller store markedsmessige endringer.⁸⁰

Domstolsprøving

Søksmålsfrist mv.

Søksmålsfristen i eiendomsskattesaker er seks måneder fra skatteoppjøret eller endringsvedtaket ble sendt til skattyter.⁸¹ Dersom det ikke er fastsatt annet,⁸² kan skattyter ta ut søksmål selv om det ikke er klaget over vedtaket.

Utgangspunktet er at det kan legges frem nye bevis for domstolene når domstolene skal behandle spørsmålet om et forvaltningsvedtak er gyldig. I skatte- og merverdiavgiftssaker er det imidlertid gjort unntak, slik at domstolene i utgangspunktet ikke kan basere vurderingen på nye bevis.⁸³ Den skattepliktige kan imidlertid supplere bevisføringen under domstolsbehandlingen når det ikke kan legges den skattepliktige til last at bevisene ikke var fremlagt under den administrative behandlingen.

I en sak vedrørende Rana Gruber anførte kommunesiden at et tilsvarende prinsipp må gjelde innenfor fastsettelse av eiendomsskatt.⁸⁴ Spørsmålet ble imidlertid ikke satt på spissen, ettersom lagmannsretten fant at det på grunn av kommunens manglende oversendelse av takstrapporter ikke var mulig for Rana Gruber å spesifisere klagen.

Selv om den nevnte praksisen vedrørende skattesaker opprinnelig har blitt begrunnet med selvangivelsesprinsippet, kan det ikke utelukkes at et tilsvarende prinsipp vil bli lagt til grunn i eiendomsskattesaker. Særlig gjelder dette i tilfeller hvor den eiendomsskattepliktige er pålagt å fremlegge opplysninger etter eiendomsskatteoven § 31, og hvor den eiendomsskattepliktige påberoper at verdsettelse skal skje på grunnlag av avkastningsverdimetoden.

I Elkem-dommen uttalte Høyesterett at takstnemndene ikke hadde noen foranledning til å gå inn på spørsmålet om avkastningsverdimetoden skulle benyttes, når skattyter «[h]verken for takstnemndene eller overtakstnemnda gjorde [...] gjeldende

⁸⁰ Kvaal, Praktisk økonomi & finans 4/2016 s. 396 flg., «Verdsettelse av enkelteideler med utgangspunkt i gjenanskaffelseskost («substansverdi»), s. 413.

⁸¹ Esktl. § 23, jf. skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd.

⁸² Esktl. § 29, jf. forvaltningsloven § 27b.

⁸³ Rt. 1988 s. 539 («Dahle»), Rt. 1995 s. 1768 («Butt») og Rt. 2001 s. 1265 («Agip»).

⁸⁴ LH-2015-32248 («Rana Gruber»).

⁷² HR-2017-1258-A («Statnett II»), avsnitt 91.

⁷³ HR-2017-1258-A («Statnett II»), avsnitt 88.

⁷⁴ International Valuation Standards Council, «The Cost Approach for Tangible Assets» (2012) pkt. 38 flg., Kaldestad/Møller, «Verdivurdering» (2017) s. 246, Kvaal, Praktisk økonomi & finans 4/2016 s. 396 flg., «Verdsettelse av enkelteideler med utgangspunkt i gjenanskaffelseskost («substansverdi»).

⁷⁵ International Valuation Standards Council, «The Cost Approach for Tangible Assets» (2012) pkt. 49.

⁷⁶ International Valuation Standards Council, «The Cost Approach for Tangible Assets» (2012) pkt. 59.

at verdsettelsen måtte skje under hensyn til det forhold at en kjøper kunne bli pålagt tyngende forpliktelser [...] i forbindelse med et erverv». ⁸⁵ Tilsvarende må trolig legges til grunn ved skattyters påberopelse av utidsmessighet (ukurans) når slik ukurans ikke kan avdekkes ved besiktigelse. Skattyter må i så fall redegjøre for og dokumentere at verdien av anlegget er redusert som følge av ukurans. På bakgrunn av det ovennevnte er det viktig at skattyter senest i klagebehandlingen gir tilstrekkelig informasjon, slik at domstolene kan prøve om verdsettelseskjønnen er utøvd korrekt.

Full prøvelsesrett

I Statnett II-dommen kom Høyesterett til at domstolene hadde full prøvelsesrett over forvaltningens verdsettelseskjønn etter esktl. § 8A-2. Høyesterett ga anvisning på at domstolene skulle være tilbakeholdne med å prøve verdsettelseskjønnen når dette «er godt overveid og begrunnet» ⁸⁶ og viste til SEB-dommen. ⁸⁷

Når domstolene har full prøvelsesrett over verdsettelseskjønnen, innebærer dette at

85 Rt. 1991 s. 98 («Elkem»), side 101-102.
86 HR-2017-1258-A («Statnett II»), avsnitt 55.
87 Rt. 2009 s.105, avsnitt 112.



Søksmålsfristen i eiendomsskattesaker er seks måneder fra skatteoppgjøret eller endringsvedtaket ble sendt til skattyter.

domstolene i tillegg til å vurdere om eiendomsskattetaksten er basert på et korrekt faktum også kan prøve om forvaltningen har basert verddivurderingen på de relevante momentene og at forvaltningen ikke har tatt hensyn til momenter som ikke er relevante.

I SEB-dommen foretok Høyesterett en inngående vurdering av om den renten som lå til grunn for skattekontorets verdsettelse, var korrekt.

Ved verdsettelse i eiendomsskattesaker må derfor domstolene f.eks. kunne vurdere om indekseringen av historisk kostpris for

å beregne gjenanskaffelsesverdien på takseringstidspunktet er korrekt.

I Statnett II-dommen vurderte Høyesterett hvordan verdiforringelsen av kraftlinjene skjedde, dvs. hvordan fradraget for «slit og elde» skulle beregnes. Det må også være klart at domstolene kan vurdere om verdsettelsen av anlegget er basert på korrekt levetid. Ved denne vurderingen må de alminnelige reglene for bevisvurdering anvendes, slik at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn.

Dersom verdien av anlegget er ytterligere redusert som følge av utidsmessighet (ukurans), skal det tas hensyn til dette ved verdsettelsen. Dersom taksator ikke finner at slik verdiforringelse er tilstrekkelig sannsynliggjort, kan domstolene foreta en vurdering av spørsmålet.

I forslaget til statsbudsjett for 2018 er det foreslått vesentlige endringer i regelverket. Dersom endringene vedtas, vil disse omtales i en senere utgave av Revisjon og Regnskap.

Vi takker Lise Marie Evensen i Statnett og Frode A. Innjord for gode diskusjoner og innspill.

Utbytte fra norske selskaper:

Dokumentasjonskrav for redusert kildeskatt

Fra 1. januar 2018 gjelder nye regler for trekk av kildeskatt på utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer som innebærer en innstramming i dokumentasjonskravet for å kreve redusert kildeskatt.



Senioradvokat
Tone Kaarbø
Advokatfirmaet Wiersholm



Advokatfullmektig
Bernhard Getz
Advokatfirmaet Wiersholm

Regelendringen medfører ingen endring i de materielle vilkårene for å ha rett til redusert kildeskatt, men knytter seg kun til den dokumentasjonen som skal fremlegges for at redusert kildeskattesats skal kunne trekkes.

Det er ulike krav til dokumentasjon avhengig av om aksjen er eid av personlig eller upersonlig aksjonær. Det er i tillegg oppstilt krav til utenlandske forvaltere som

ønsker å ha aksjer på en VPS konto (NOM-konto) registrert med lavere kildeskattesats enn 25 prosent. Regelendringene gjennomgås i det følgende.

Dagens regler

Den alminnelige kildeskattesatsen på utbytte er 25 prosent. Denne satsen kan bli redusert gjennom skatteavtale mellom Norge og en annen stat hvor skattyter er