

Sivilombudsmannen
Postboks 3 Sentrum
0101 OSLO

Deres ref
2019/2743

Vår ref
19/4477

Dato
10.12.2019

Svar på spørsmål om inkludering av byggelånsrenter i beregning av substansverdien

Det vises til brev fra Sivilombudsmannen av 31. oktober 2019.

Ombudsmannen viser i sin henvendelse til at denne har til behandling en klage over fastsatt eiendomsskattetakst for et vindkraftverk. I den forbindelse ønsker Sivilombudsmannen å ta opp med Finansdepartementet, på generelt grunnlag, hvorvidt byggelånsrenter skal hensynstas ved fastsettelse av eiendomsskattetaksten.

Eigedomsskattelova fastsetter at man ved verdsettelsen av eiendomsskatteobjektene skal bygge på omsetningsverdien. Etter tidligere regler gjaldt det særskilte prinsipper for takseringen av såkalte «verk og bruk». Det heter i Prop. 1 LS (2017-2018) at:

«(...) Nærmere retningslinjer for verdsettelse av verk og bruk etter byskatteloven § 5 første ledd er utviklet i rettspraksis. Gjennom langvarig rettspraksis er det slått fast at eiendomsskattetaksten skal gi uttrykk for eiendommens objektive omsetningsverdi. Den aktuelle eierens særlige interesse i eiendommen skal ikke hensynstas.

Ved verdsettelse av verk og bruk skal denne omsetningsverdien som hovedregel uttrykkes gjennom substansverdien. Andre begreper som brukes om det samme er teknisk verdi eller gjenanskaffelsesverdi. Verdien skal settes til hva det vil koste å etablere det samme anlegget i dag, med fradrag for slit, elde og eventuell

utidsmessighet. Bruk av substansverdi har ofte sammenheng med at anlegget er særegent, og at det kan være vanskelig å beregne verdien på annen måte.»

Det fremgår av gjeldende regler i eigedomsskattelova § 8 A-2 annet ledd at verdien av vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum skal «setjast til teknisk verde, eller avkastningsverde når det gir best uttrykk for verdet.» Som påpekt av Sivilombudsmannen er bestemmelsen ment å være en kodifisering av gjeldende rett. Det heter i Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 7.1.4 at:

«For vindkraftanlegg og anlegg omfattet av særskattreglene for petroleum, som ikke skal være omfattet av de nye reglene for avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget, foreslås det at gjeldende verdsettelsesmetode opprettholdes.»

Om bakgrunnen for henvendelsen skriver Sivilombudsmannen at:

«Det kan ut fra det vi har fått opplyst synes som det er noe ulik praksis i kommunene om byggelånsrenter medregnes eller ikke ved fastsettingen av substansverdien. En begrunnelse som er gitt for at «objektive byggelånsrenter» skal inkluderes, er at det må regnes som en del av gjenanskaffelseskostnadene i en substansverdiberegning.»

I sin henvendelse har Sivilombudsmannen inntatt konkrete spørsmål til departementet. Disse gjengis nedenfor (markert med kursiv), etterfulgt av departementets svar.

Innledningsvis bes det opplyst om Finansdepartementet tidligere har uttalt seg om byggelånsrenter som en del av substansverdien, og om departementet er kjent med om temaet er berørt i rettspraksis.

Departementet kan ikke se å ha uttalt seg om spørsmålet tidligere, og er heller ikke kjent med at problemstillingen har vært berørt i rettspraksis.

Departementet har merket seg innvendingene fra Advokatfirmaet Lund & Co, på vegne av kommunene. Det vises her til generelle uttalelser fra enkelte dommer, særlig knyttet til hva som inngår i en substansverdiberegning, særlig Siso-dommen, Rt. 1991 s. 98. Departementet ser at uttalelsene nyanserer bildet, men at ingen av dommene direkte berører byggelånsrenter.

Sivilombudsmannen ber så videre om departementet nå kan gi sitt begrunnede syn på problemstillingen.

Eiendomsskatten er en objektskatt, det vil si en skatt på et nærmere bestemt objekt. Dette til forskjell fra subjektskattene på inntekt og formue, som er skatt på en inntektsstrøm eller en formuesmasse. De sistnevnte skatteartene er også nettoskatter,

hvor henholdsvis kostnader og gjeld kommer til fradrag ved fastsettelse av skatteplikten. Ved beregning av eiendomsskatt gis det ikke fradrag for gjeld knyttet til objektet.

Ved taksering for eiendomsskatteformål legges det til grunn at denne skal bygge på en objektiv markedsverdi. Med objektivisert verdi menes at verdien knytter seg til eiendommen objektivt sett, og ikke til den verdien som eiendommen har for den aktuelle eieren.

I den norske eiendomsskattelova er ordlyden i § 8 A-2 Verdet første ledd at:

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

Fokus er rettet mot verdien av objektet uten hensyn til finansieringen, da man trolig har funnet det unødvendig å presisere dette. I den danske lov om «kommunal ejendomsskat» («grundskyld») vises det til «Ejendomsvurderingsloven», hvor det i § 15 heter at:

«Ved vurderingen af en ejendom ansættes den forventelige kontantværdi (vår understreking) i fri handel for en ejendom af den pågjældende kategori under hensyn til alder, størrelse, beliggenhed og øvrige karakteristika, jf. dog §§ 28-33. (...)»

Som påpekt ovenfor brukes begrepene substansverdi, teknisk verdi og gjenanskaffelsesverdi i stor grad om hverandre innenfor eiendomsskatten. Ordlyden i alle disse begrepene knytter seg til, eller fokuserer på verdien av selve objektet/gjenstanden. Det synes irrelevant hvordan eierskapet til objektet er kommet til, eller finansiert.

Tas det hensyn til byggelånsrenter knyttet til oppføring av et anlegg oppstår en rekke spørsmål. Det kan her vises til om dette begrepet innebærer at man må skille mellom de tilfeller hvor eieren selv står for og finansierer oppføringen, kontra en eier som erverver anlegget ved kjøp av et ferdig anlegg og finansierer dette gjennom et «ordinært» lån. Videre kan det spørres om en kjøper som betaler kontant for oppføringen eller ervervet skal tilordnes en høyere verdi på anlegget, eller om det skal beregnes en «objektiv byggelånsrente» også i disse tilfellene. Dersom man forutsetter at byggelånet på et gitt tidspunkt er nedbetalt vil verdien av anlegget stige, til tross for at verdien rent faktisk er upåvirket av dette.

Bruk av en «objektiv byggelånsrente» vil trolig også forutsette at denne fastsettes sentralt gjennom henvisning til en referanserente. Av hensyn til likebehandling av de

eiendomsskattepliktige kan det ikke overlates til den enkelte takstmann å vurdere hva som vil være en riktig rente.

Videre ber Sivilombudsmannen opplyst om departementet er kjent med om byggelånsrenter inkluderes dersom omsetningsverdien unntaksvis skal bygge på avkastningsverdien og ikke substansverdien. Endelig bes det opplyst om avkastningsverdien i tilfelle vil beregnes på samme måte som ved verdsettelsen av kraftanlegg.

Departementet har heller ikke funnet eksempler i rettspraksis på bruk av avkastningsverdi der byggelånsrenter er inkludert i verdien. Dette samsvarer til en viss grad med den forståelsen av begrepet omsetningsverdi som er lagt til grunn ovenfor. Det vises her til at både substansverdi og avkastningsverdi noen ganger omtales som hjelpeberegninger for å komme frem til den omsetningsverdien som loven gir anvisning på. Departementet kan derfor heller ikke se grunn til at byggelånsrenter skal inkluderes dersom omsetningsverdien bygger på avkastningsverdien.

Sett hen til dette finner ikke departementet foranledning til å vurdere hvordan avkastningsverdien eventuelt skulle fastsettes ved verdsettelse av vannkraftanlegg.

Med hilsen

Ole Todal Jenssen e.f.
lovrådgiver

Håvard Rusken
førstekonsulent

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer