



Uit

NORGES  
ARKTISKE  
UNIVERSITET

Det juridisk fakultet

## Eiendomsskatt på verk og bruk

*En analyse av eiendomsskatteloven § 4 annet ledd*

**Line Isabell Sivertsen**

*Masteroppgave i rettsvitenskap – Mai 2015*



# Innholdsfortegnelse

1	Innledning .....	3
1.1	Tema og aktualitet .....	3
1.2	Rettskildebildet.....	5
1.3	Avgrensninger.....	6
1.4	Avhandlingens oppbygning .....	7
2	Sentrale hensyn.....	9
2.1	Eiendomsskattens begrunnelse .....	9
2.2	Legalitetsprinsippet .....	10
2.3	Effektivitetshensynet .....	11
2.4	Rettferdighetshensynet.....	12
3	Hva anses som «verk og bruk»?.....	13
3.1	Rettslige utgangspunkter .....	13
3.2	Krav til virksomhetens størrelse .....	15
3.3	Krav til at det foreligger et fast og stedbundet anlegg .....	16
3.4	Krav til virksomhetens art .....	19
3.4.1	Innledning - skillet mellom egentlige og uegentlige «verk og bruk» .....	19
3.4.2	Krav til produksjon.....	20
3.4.3	Må det være tale om fremstilling av fysiske produkter? .....	21
3.4.4	Må produksjonen være verdiskapende? .....	24
3.4.5	Må produksjonen være pågående?.....	25
3.4.6	I hvilken utstrekning kan uegentlige «verk og bruk» beskattes? .....	27
4	Hva kan inngå i takstgrunnlaget ved utskrivning av eiendomsskatt på «verk og bruk»? 30	
4.1	Rettslige utgangspunkter .....	30
4.2	Grunnen .....	31
4.2.1	Skal grunnen inngå i takstgrunnlaget?.....	31
4.2.2	Hvor stor del av grunnen skal inngå i takstgrunnlaget?.....	32
4.3	Bygninger og anlegg.....	32
4.3.1	Utgangspunkt .....	32
4.3.2	Hva menes med «verksdrifta»?.....	34
4.3.3	Tilknytningsvilkåret .....	35
4.4	Arbeidsmaskiner og annet tilbehør.....	37
4.4.1	Utgangspunkt .....	37
4.4.2	Hva menes med «arbeidsmaskinar» og «tilhøyrslø»? .....	38
4.4.3	Hva menes med «føretaket»?.....	39

4.4.4	Tilknytningsvilkåret .....	40
5	Rettspolitisk vurdering .....	45
6	Kildeliste .....	48

# 1 Innledning

## 1.1 Tema og aktualitet

Temaet for avhandlingen er eiendomsskatt på «verk og bruk».<sup>1</sup> I fremstillingen behandles for det første *vilkårene* som må være oppfylt for at kommunen skal kunne utskrive eiendomsskatt på «verk og bruk». For det andre behandles spørsmålet om *hvilke objekter* som kan inngå i takstgrunnlaget ved utskrivning av eiendomsskatt etter utskrivningskategorien «verk og bruk». Hvordan de ulike objektene skal verdsettes, behandles ikke.

Eiendomsskatten er en kommunal objektskatt. Det er kommunestyret i den enkelte kommune som avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt, jf. eiendomsskatteloven § 2 (heretter forkortet eisktl.).<sup>2</sup> Hjemmelen for utskrivning er eisktl. § 3. Objektene det kan utskrives eiendomsskatt på er i henhold til eiendomsskatteloven § 3 «*faste eiendomar*», «*verk og bruk*» og/eller «*annan næringseiendom*». Paragraf 4 annet og tredje ledd gir en nærmere anvisning på hva som faller innenfor og utenfor utskrivningskategoriene, herunder «verk og bruk».

Begrepet «verk og bruk» kom første gang inn i eiendomsskattelovgivningen i 1863.<sup>3</sup> Siden den gang har begrepet vært videreført, og «verk og bruk» er i dag en egen utskrivningskategori for eiendomsskatt etter eiendomsskatteloven § 3. Et «verk og bruk» er en virksomhet. Arten av virksomhet varierer. Et klassisk eksempel er tradisjonelle produksjonsbedrifter, som for eksempel et bryggeri.<sup>4</sup> Når kommunen skal utskrive eiendomsskatt på bryggeriet, oppstår det for det første spørsmålet om det foreligger beskatningshjemmel. Dette beror på om bryggeriet omfattes av begrepet «verk og bruk». Dernest må det avgjøres hvilke objekter som kan inngå i takstgrunnlaget. Til bryggeriet vil typisk tilhøre en grunntomt, én eller flere bygninger for produksjonsvirksomhet, lagring, administrasjonsbygg o.l., ulike produksjonsmaskiner og annet tilbehør som kjøretøy, datamaskiner, varelagre m.m. Spørsmålet er nærmere bestemt hvilke av disse objektene som kan inngå i takstgrunnlaget. For bedrifter er det av stor betydning hvor langt

---

<sup>1</sup> I det følgende benyttes enten betegnelsen «verk og bruk», eller bare verket som betegnelse på utskrivningskategorien «verk og bruk».

<sup>2</sup> Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane (eieendomsskattelova).

<sup>3</sup> Lov 6. juni 1863. Se nærmere NOU 1996: 20 Ny lov om eiendomsskatt s. 15.

<sup>4</sup> Eksempelet er hentet fra RG 2005 s. 1285 (Ølbryggeridommen).

beskatningshjemmelen for «verk og bruk» rekker. For et bryggeri kan for eksempel produksjonsmaskinene utgjøre vesentlige deler av takstgrunnlaget, dersom de medregnes.<sup>5</sup>

Det har i en lengre tid vært problematikk knyttet til forståelsen av begrepet «verk og bruk» i eiendomsskatteloven § 3, jf. § 4. Direktør for næringspolitikk i NHO, Petter Haas Brubakk, har i så henseende fremholdt:

«Eiendomsskattens betydning er økende og det er et akutt behov for å utrede et bedre regelverk og se den i sammenheng med annen beskatning. Da er det helt avgjørende at den blir mer forutsigbar for næringslivet. (...) Dagens regler for hva som skal inngå i grunnlaget for en produksjonsvirksomhet og hvordan dette skal verdsettes, er alt for tilfeldig. Reglene er så skjønnsmessige at det i stor grad er opp til de enkelte takstmenn hvor høy eiendomsskatten blir. Det er uholdbart.»<sup>6</sup>

Eiendomsskatteloven gir ingen definisjon av begrepet «verk og bruk». Det er imidlertid lovfestet en ikke-uttømmende liste over hvilke virksomheter som skal anses å falle inn under begrepet, jf. eisktl. § 4 annet ledd annet punktum. Av § 4 annet ledd første punktum fremkommer det videre at utskrivningskategorien «verk og bruk» er en undergruppe av begrepet «faste eiendomer». «Verk og bruk» er altså fast eiendom i lovens forstand.

Det er flere grunner til at det er sentralt å avklare grensene for hva som er «verk og bruk» etter eiendomsskatteloven. Legalitetsprinsippet krever hjemmel i lov for inngrep i borgernes rettssfære.<sup>7</sup> Ved utskrivning av eiendomsskatt på «verk og bruk» danner innholdet i begrepet grensene for hvilke virksomheter som kan beskattes og hvilke objekter som kan medtas i takstgrunnlaget.

Etter eiendomsskatteloven § 3 kan kommunene også utskrive eiendomsskatt på fast eiendom og annen næringseiendom, i tillegg til «verk og bruk». En rekke kommuner har imidlertid kun utskrevet eiendomsskatt på «verk og bruk», og ikke på fast eiendom ellers.<sup>8</sup> Begrepet «verk og bruk» danner da alene beskatningshjemmelen for eiendomsskatten, og begrepets grenser blir avgjørende for hvilke objekter det kan utskrives skatt på.

---

<sup>5</sup> I RG 2005 s. 1285 var de omtvistede produksjonsmaskinene verdsatt til ca. 32 millioner.

<sup>6</sup> Næringslivets Hovedorganisasjon, <https://www.nho.no/Politikk-og-analyse/Skatter-og-avgifter/uforutsigbar-eiendomsskatt-pa-naring/> (sist sjekket 03.05.2015)

<sup>7</sup> Se Kongerikes Noregs Grunlov av 1814 (Grunnloven) § 113.

<sup>8</sup> I 2014 utskrev 96 kommuner eiendomsskatt kun på «verk og bruk» i hele kommunen, se Statistisk Sentralbyrå, [www.ssb.no/eiendomsskatt/](http://www.ssb.no/eiendomsskatt/) (sist sjekket 03.05.2015).

En rekke kommuner har skrevet ut eiendomsskatt på både «verk og bruk», fast eiendom og annen næringseiendom.<sup>9</sup> I dette tilfellet er det klart at det finnes beskatningshjemmel for tomter og bygninger, som uansett er omfattet av utskrivningskategorien fast eiendom. Mer problematisk er det med virksomheter, som gjerne har kostbare produksjonsmaskiner og annet tilbehør. Slikt løstøre kan ikke medregnes i beregningsgrunnlaget for fast eiendom eller annen næringseiendom. Det kan kun beskattes sammen med «verk og bruk». Også i disse tilfellene er det følgelig sentralt å avklare innholdet i begrepet «verk og bruk».

## 1.2 Rettskildebildet

Avhandlingen tar utgangspunkt i eiendomsskatteloven § 4 annet ledd. Bestemmelsen inneholder i annet til fjerde punktum en regulering av innholdet og omfanget av begrepet «verk og bruk». Fordi avhandlingen har som utgangspunkt en lovbestemmelse, er lovteksten med tilhørende forarbeider sentrale rettskilder for besvarelsen. Forarbeidene til eiendomsskatteloven § 4 annet ledd er Ot. prp. nr. 44 (1974-1975), med påfølgende Innst. O. nr. 53 (1974-1975). Disse forarbeidene er svært knappe, og gir få tolkningsbidrag til forståelsen av begrepet. Det vesentligste som fremkommer av odelstingsproposisjonen er at utskrivningskategorien «verk og bruk» innholdsmessig er en videreføring av de nå opphevede § 8 bokstav b i landsskatteloven av 1911 og § 5 annet ledd i byskatteloven av 1911.<sup>10</sup> Rettskildene tilknyttet den tidligere skattelovgivningen er derfor fortsatt relevante.<sup>11</sup> Forarbeidene til by- og landsskatteloven er Skattelovkomiteens innstilling av 1899, Ot.prp. nr. 5 (1909) og Indst. O. VI (1909). Disse forarbeidene inneholder visse uttalelser av relevans for tolkningen. Videre anvendes rettspraksis som kilde ved tolkningen. Høyesterett har behandlet innholdet i utskrivningskategorien «verk og bruk» en rekke ganger. Siden 1995 har for eksempel Høyesterett tatt stilling til innholdet i begrepet «verk og bruk» hele ni ganger.<sup>12</sup> Også fra før 1995 foreligger mye relevant rettspraksis. En sentral del av avhandlingen er å analysere denne rettspraksisen for å avklare hvilket bidrag de gir til gjeldende rett. Av juridisk

---

<sup>9</sup> I 2014 valgte 199 kommuner å utskrive eiendomsskatt på all fast eiendom i hele kommunen, se Statistisk Sentralbyrå, [www.ssb.no/eiendomsskatt/](http://www.ssb.no/eiendomsskatt/) (sist sjekket 03.05.2015).

<sup>10</sup> Ot. prp. nr. 44 (1974-1975) s. 12.

<sup>11</sup> Tilsvarende standpunkt om relevansen av tidligere rettskilder er også inntatt av Høyesterett i Rt. 1995 s. 980 på side 984.

<sup>12</sup> Rt. 1995 s. 980, Rt. 1998 s. 1756, Rt. 1999 s. 369, Rt. 2002 s. 94, Rt. 2002 s. 1411, Rt. 2006 s. 813, Rt. 2006 s. 1607, Rt. 2006 s. 1615 og Rt. 2014 s. 257.

litteratur på området, vil det mest sentrale være enkelte lovkommentarer og artikler.<sup>13</sup> Det foreligger imidlertid også en del etterarbeider som inneholder uttalelser av interesse.<sup>14</sup> Reelle hensyn blir anvendt som argumenter løpende, se nærmere om sentrale hensyn i avhandlingens punkt 2.

### 1.3 Avgrensninger

Oppgavens tema er å redegjøre for *vilkårene* for utskrivning av eiendomsskatt på «verk og bruk» og *hvilke objekter* som skal inngå i takstgrunnlaget. De nærmere spørsmålene om verdsettelsen av verket og de objekter som kan beskattes som en del av verket, er ikke tema for avhandlingen. Verdifastsettelsen er imidlertid av sentral betydning når eiendomsskatten skal utregnes. Størrelsen på det skattepliktige beløpet er lik summen av takstgrunnlaget multiplisert med den kommunalt fastsatte skattesatsen.<sup>15</sup> Eiendomsskatteloven § 8 A-2 inneholder verdsettelses- og takseringsreglene for utregningen av takstgrunnlaget. Etter første ledd skal verdien av eiendommen, inkludert anlegg og øvrige objekter, settes til omsetningsverdien. Det foreligger omfattende rettspraksis om verdsettelsesprinsippene, som delvis avviker fra lovens ordlyd.<sup>16</sup>

Som nevnt innledningsvis foreligger det, i tillegg til «verk og bruk», beskatningshjemmel for *fast eiendom* og *annen næringseiendom*. Også for disse begrepene vil det kunne være nødvendig å avklare det nærmere innhold. Det avgrenses mot en behandling av disse rettsspørsmålene. Bakgrunnen er at innholdet i disse begrepene har reist mindre tvil i det praktiske rettslivet.

Det avgrenses mot en behandling av eiendomsskatteloven §§ 5 og 7. Paragraf 5 inneholder en kasuistisk oppramsing av eiendommer som er unntatt fra eiendomsskatteplikten. Paragraf 7 inneholder en fritaksregel. Kommunen kan etter bestemmelsen fritta visse eiendommer fra

---

<sup>13</sup> Hhv. Harboe, Einar, *Eiendomsskatt: Kommentartutgave*, 2. utg., 2004, Stavang, Mattis, *Eiendomsskatt*, 1994, Sætre Løfsgaard, Elin, «Eiendomsskatt på «verk og bruk», *Praktisk økonomi og finans*, 2002 s. 28-34 og Fjermeros, Morten, «Eiendomsskatteloven § 4 Avgrensning av «verk og bruk» mot maskiner og tilbehør mv., *NHO 21. desember 2010*, <https://www.nho.no/siteassets/nhos-filer-og-bilder/filer-og-dokumenter/skatter-og-avgifter/avgrensning-maskiner-m-fjermeros-22-12-2010.pdf> (sist sjekket 03.05.15).

<sup>14</sup> NOU 1996: 20 Ny lov om eiendomsskatt og Prop. LS nr. 1 (2010-2011) Skatter og avgifter 2011.

<sup>15</sup> Eiendomsskatteloven kapittel 4 inneholder regler om skattesatsene for eiendomsskatten. Eiendomsskatteloven § 8 A-3 inneholder prosessuelle regler om fremgangsmåten ved verdifastsettingen.

<sup>16</sup> Brandal Gaasemyr, Ingvild, Note 48 til eisktl. § 8A-2, [www.rettssystem.no](http://www.rettssystem.no) (sist sjekket 03.05.15).

plikten til å betale eiendomsskatt. I og med reglenes kasuistiske utforming, reiser bestemmelsene få tvilsomme avgrensningsspørsmål.

Det alminnelig forvaltningsrettslige forbudet mot usaklig forskjellsbehandling gjelder også på skatterettens område. Dersom det kan påvises at et kommunalt vedtak om eiendomsskatt innebærer usaklig forskjellsbehandling vil vedtaket kunne være ugyldig. Skattyter har i flere dommer anført usaklig forskjellsbehandling som grunnlag for at et vedtak om utskrivning av eiendomsskatt er ugyldig.<sup>17</sup> Med unntak av et par bemerkninger i punkt 2.4. avgrenses det mot en nærmere behandling av læren om usaklig forskjellsbehandling. Usaklig forskjellsbehandling er et generelt prinsipp for gyldigheten av alle enkeltvedtak i forvaltning, og det reises ingen særegne spørsmål i forhold til utskrivning av eiendomsskatt.

Det avgrenses endelig mot en nærmere behandling av spørsmål knyttet til skattesatsen for eiendomsskatten. Videre avgrenses det mot de prosessuelle regler, herunder regler om kommunal saksbehandling, klageadgang og domstolsprøving.

#### 1.4 Avhandlingens oppbygning

I det følgende redegjøres det for hvordan avhandlingen er oppbygd og strukturert. I avhandlingens punkt 2 gis en oversikt over de mest sentrale hensyn som må avveies ved drøftingen av rettsspørsmålene som behandles underveis i oppgaven.

Etter praksis er det to hovedspørsmål som må behandles når det skal tas stilling til hvilke objekter som kan inngå i takstgrunnlaget ved beskatning av «verk og bruk». For det første virksomheten klassifiseres som «verk og bruk». For det andre må det avgjøres hvilke objekter som kan inngå i takstgrunnlaget.

Avhandlings første hovedproblemstilling behandles i punkt 3. Her behandles vilkårene som må være oppfylt for beskatning av «verk og bruk». I punkt 3.1 presenteres først eiendomsskatteloven § 4 annet ledd annet punktum, som inneholder en rekke eksempler på hva som skal regnes som «verk og bruk». Det gis dernest en kort presentasjon av de sentrale ulovfestede vilkårene som må være oppfylt for at et en virksomhet skal kunne beskattes som «verk og bruk», og videre de rettsspørsmålene som er aktuelle ved tolkningen av vilkårene.

---

<sup>17</sup> Rt. 2006 s. 1607 og Rt. 2012 s. 1359.



Den videre strukturen i punkt 3 følger enkeltvilkårene. I punkt 3.2 drøftes først om det foreligger krav til virksomhetens størrelse. I punkt 3.3 drøftes dernest kravet til at virksomheten er «fast og stedbundet». Til slutt i punkt 3.4 behandles kravet til virksomhetens art, med særlig henblikk på kravet til produksjon.

Avhandlingens andre hovedproblemstilling behandles i punkt 4. Her behandles spørsmålet om hvilke objekter som kan medregnes i takstgrunnlaget. Punkt 4 er strukturert etter de ulike objektene som kan tenkes å inngå i takstgrunnlaget. I punkt 4.2 behandles først spørsmålet om grunnen kan medregnes i takstgrunnlaget. I punkt 4.3 behandles dernest spørsmålet hvilke bygninger og anlegg kan inngå i takstgrunnlaget. Til slutt i punkt 4.4 behandles spørsmålet om hvilke arbeidsmaskiner og annet tilbehør som kan medregnes i takstgrunnlaget.

Til slutt, i avhandlingens punkt 5, foretas det en rettspolitisk drøftelse. Det settes et kritisk søkelys på hvorvidt beskatningshjemmelen for «verk og bruk» er tilfredsstillende, sett i lys av de grunnleggende reelle hensyn som er presentert i avhandlingens punkt 2. Endelig knyttes det kommentarer til hvordan beskatningshjemmelen kan forandres, hensett til hvordan beskatningshjemmelen bør være de lege ferenda.

## 2 Sentrale hensyn

### 2.1 Eiendomsskattens begrunnelse

Et grunnleggende hensyn bak all skattlegging er å skaffe finansiering for offentlig aktivitet. Skattene defineres dermed gjerne som rene pengeytelser fra borgerne til det offentlig uten noe konkret vederlag.<sup>18</sup> Det grunnleggende formålet bak utskrivningen av eiendomsskatt må derfor være å styrke kommunenes økonomiske stilling. Den totale inntekten fra eiendomsskatt i 2013 var på om lag 8,9 milliarder kroner. Dette utgjorde 2,5 prosent av kommunenes totale brutto driftsinntekter.<sup>19</sup> Sett i lys av at mange statlige bevilgninger enten er øremerkede, eller i realiteten «låste» som følge av lovpålagte kommunale tilbud, er eiendomsskatten en sentral kilde til frie midler for kommunene.

Siden eiendomsskatten er frivillig gir skatten kommunen et økonomisk og politisk *spillerom*. De kommuner som ønsker høyere proveny for å finansiere kommunal aktivitet, kan vedta eiendomsskatt. Andre kommuner kan benytte ingen eller lav sats på eiendomsskatten som et politisk virkemiddel til å tiltrekke seg næringsdrivende og huseiere.

I et historisk perspektiv har eiendomsskatten vært begrunnet i *kompensasjonshensyn*.<sup>20</sup> Tidligere førte samfunnstiltak (vei, vann, kloakk, elektrisitet osv.) til en økning av verdien på fast eiendom. Det ble ansett rimelig at det offentlige kunne kreve tilbake – en kompensasjon – for verdiøkningen gjennom eiendomsskatt. De kommunale avgifter dekker kostnader til vann, avløp, renovasjon og feiing.<sup>21</sup> Det vil derfor være naturlig å si at kompensasjonshensynet som begrunnelse for eiendomsskatt har fått en noe redusert betydning. I dag vil dermed eiendomsskatten kunne begrunnes som en kompensasjon for bruk av offentlig infrastruktur, som for eksempel bruk av veier. Dette blir i dag gjerne kalt nytteprinsippet.<sup>22</sup>

Videre påpekes det av Zimmer-utvalget at det kan være en fordel at skattesystemet bygger på ulike grunnlag.<sup>23</sup> Årsaken er at det foretas færre skattemessige motiverte disposisjoner i et sammensatt skattesystem. Ved at eiendomsskatt er én av flere skatter som innkreves, bidrar

---

<sup>18</sup> Zimmer (2014) s. 30.

<sup>19</sup> Statistisk sentralbyrå, <http://ssb.no/offentlig-sektor/statistikker/eiendomsskatt/aar/2014-06-24> (sist sjekket 03.05.2015).

<sup>20</sup> Ot.prp.nr.44 (1974-1975) s. 6.

<sup>21</sup> Huseiernes Landsforbund, <http://www.huseierne.no/boligsporsmal/skatt--avgift/kommunale-avgifter/> (sist sjekket 03.05.2015).

<sup>22</sup> Zimmer (2014) s. 31.

<sup>23</sup> NOU 1996: 20 s. 42.

det til at betydningen av hver enkelt skatt er mindre for skattyteren. Dersom betydningen for skattyteren minsker, reduseres også motivasjonene for å tilpasse seg skattereglene til hver enkelt skatteregel.<sup>24</sup> Aarbakke-gruppen fremhevet også dette hensynet.<sup>25</sup>

## 2.2 Legalitetsprinsippet

Et utskrivingsvedtak om eiendomsskatt innebærer et inngrep i skattyterens rettssfære, og krever etter legalitetsprinsippet hjemmel i lov.<sup>26</sup> Legalitetsprinsippet begrunnelse er todelt. For det første skal kravet om lovhjemmel fremme forutberegnelighet for borgeren. På grunnlag presise og tilgjengelige kilder skal skattyteren kunne forutse konsekvensene av valgte handlinger og disposisjoner. I saker om eiendomsskatt er det også et poeng at kommunen selv, som skattekreditor for eiendomsskatten, har et behov for klarhet i hva det kan utskrives skatt på.

For det andre har legalitetsprinsippet til formål å sikre at inngrepshjemmelen er kommet til på grunnlag av en betryggende beslutningsprosess. Utskrivning av eiendomsskatt inneholder et tvangselement, og det er et grunnleggende rettsstatsprinsipp at tvang skal ha demokratisk forankring i Stortingets lovgivning.

Legalitetsprinsippet er relativt. Kravet til lovhjemmelens presisjon varierer med andre ord alt etter hvilket rettsområde man befinner seg på. Strengest er kravet i strafferetten, der det er et krav om klar lovhjemmel for ileggelse av straff. I skatteretten kan det neppe oppstilles et like strengt hjemmelskrav som i strafferetten.<sup>27</sup> Hvorvidt det offentlige har hjemmel for ileggelse av skatt beror på en tolkning av lovens ordlyd på bakgrunn av annet relevant rettskildemateriale. Ordlyden i lovteksten vil likevel være en særlig tungtveiende tolkningsfaktor.

Legalitetsprinsippet har vært påberopt og anført i en rekke i saker om eiendomsskatteloven § 4.<sup>28</sup> I Rt. 2005 s. 980 (Kvitsøydommen) anførte skattyter at vedtaket om eiendomsskatt ikke kunne opprettholdes, blant annet med den begrunnelse at beskatningshjemmelen i § 4 ikke tilfredsstilte kravene som legalitetsprinsippet stiller. Høyesteretts flertall fant i den aktuelle

---

<sup>24</sup> NOU 1996: 20 s. 41.

<sup>25</sup> NOU 1991:17 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – Beskatning av formue s. 38.

<sup>26</sup> Jf. bl.a. Grunnloven § 113

<sup>27</sup> Zimmer (2014) s. 49.

<sup>28</sup> Rt. 2014 s. 257, Rt. 2005 s. 980, Rt. 2002 s. 1411, Rt. 2002 s. 94 og Rt. 1998 s. 1756.

saken at «[o]gså konsekvensene av å skulle trekke NRK's anlegg på Kvitsøy inn under eiendomsskatten står for meg som uklare<sup>1</sup> og vanskelige å bedømme, jf det NRK har anført om dette».<sup>29</sup> Videre uttalte Høyesterett at «[d]et bør da etter min oppfatning være en oppgave for de lovgivende myndigheter å ta stilling til om anlegg av en slik art skal kunne gjøres eiendomsskattepliktige til kommunene».<sup>30</sup> Til slutt uttalte Høyesterett at «[o]gså den omstendighet at det er en beskatningslov det er tale om å anvende, må tale i samme retning».<sup>31</sup> Høyesterett konkluderte på denne bakgrunn med at det ikke forelå hjemmel for utskrivning.

Legalitetsprinsippet og de hensyn som prinsippet fremmer, vil være sentrale reelle hensyn når det skal tas stilling til omfanget av beskatningsadgangen for «verk og bruk». Tilsvarende vil det være aktuelt å vurdere gjeldende rett opp mot legalitetsprinsippet, for å vurdere hvilke endringer som kan foretas for å bedre skattyternes forutberegnelighet.

### 2.3 Effektivitetshensynet

Effektivitetshensynet i skatteretten innebærer at skattereglene bør utformes på en måte som gir lavest samfunnsøkonomisk tap.<sup>32</sup> Det er en kjensgjerning at skattytere foretar skattemessig motiverte tilpasninger for å redusere den totale skattebyrden. I et samfunnsøkonomisk perspektiv er det uheldig om en skattyter foretar eller unnlater å foreta en privatrettslig disposisjon basert på skattemessige vurderinger. Av denne grunn bør skattereglene virke nøytralt. For eksempel trekkes det på området for eiendomsskatten – som nærmere omtalt i punkt 4.4 – grovt sett et skille mellom arbeidsmaskiner som er så integrert i den faste eiendommen eller anlegget at de skal medtas i takstgrunnlaget, og de arbeidsmaskiner som har en for løs tilknytning. Det kan argumenteres med at dette gir skatteyterne incentiver til å organisere sin virksomhet slik at man benytter seg av løst tilknyttede arbeidsmaskiner. Ut fra effektivitetshensyn vil en slik situasjon være uheldig. Hensynet til å motvirke muligheten for tilpasninger er derfor et sentralt reelt hensyn.

---

<sup>29</sup> Rt. 1995 s. 980 på side 987.

<sup>30</sup> Rt. 1995 s. 980 på side 987.

<sup>31</sup> Ibid.

<sup>32</sup> Zimmer (2014) s. 33.

## 2.4 Rettferdighetshensynet

Hensynet til rettferdig skattlegging innebærer at like tilfeller bør skattlegges likt.<sup>33</sup> Eventuell forskjellsbehandling bør være saklig begrunnet. Rettferdighetshensynet tilsier for det første at alle «verk og bruk» innad i kommunen bør skattlegges på lik linje. Dersom noen typer virksomhet må svare eiendomsskatt, mens andre er unntatt, kan det være en ubegrunnet skjevhet. En slik skjevhet er også lite ønskelig i et konkurransemessig perspektiv.

For det andre bør det være en enhetlig behandling av alle enkeltelementer som inngår i verket. Dersom en bedrift må betale eiendomsskatt for sitt arbeidsutstyr, mens andre slipper, kan det også oppstå en ubegrunnet skjevhet.

De ulovfestede forvaltningsrettslige reglene om usaklig forskjellsbehandling har vært påberopt to ganger for Høyesterett. I Rt. 2012 s. 1359 påberopte skattyter usaklig forskjellsbehandling som ett av flere grunnlag for ugyldighet. Kommunen hadde anvendt ulike takseringsmetoder for private flytebrygger og flytebrygger til bruk i næringsvirksomhet. Høyesterett fant ikke at denne praksisen var usaklig begrunnet. Et annet eksempel er Rt. 2006 s. 1607, der Telenor anførte usaklig forskjellsbehandling fordi det ble utskrevet eiendomsskatt på deres telenett, mens det ikke ble utskrevet eiendomsskatt på kraftnettet. Heller ikke her førte anførselen frem.

Læren om usaklig forskjellsbehandling bygger på de samme grunnhensynene som det skatterettslige rettferdighetshensynet; like objekter skal beskattes likt. At reglene påberopes for domstolene, illustrerer aktørenes forventning om likebehandling av like tilfeller. Ved tolkningen av rettsreglene må det følgelig være et reelt hensyn at man oppnår en rettstilstand som likebehandler skattyterne. Videre, når kvaliteten på regelverket skal vurderes, må det også være aktuelt å vurdere reglene opp mot rettferdighetshensynet.

---

<sup>33</sup> Zimmer (2014) s. 31.

### 3 Hva anses som «verk og bruk»?

#### 3.1 Rettslige utgangspunkter

Fordi beskatningsobjektet etter § 3 er «verk og bruk», er det første som må avgjøres *om* en står overfor en virksomhet som kan karakteriseres som et «verk og bruk». Først etter at det er avgjort om en virksomhet er «verk og bruk», kan det tas stilling til hvilke objekter som kan inngå i takstgrunnlaget. Klassifikasjonen «verk og bruk» er dermed å anse som et *inngangsvilkår* for utskrivning av eiendomsskatt. Oppgaven i det følgende er å redegjøre for de generelle vilkårene som må være oppfylt for at virksomheten skal kunne anses som «verk og bruk».

For å avgjøre hva som er et «verk og bruk» er det naturlig å ta utgangspunkt i ordlyden i eisktl. § 4. I eisktl. § 4 annet ledd annet punktum er det oppramset en rekke typer virksomheter som regnes som «verk og bruk» i lovens forstand. Bestemmelsen lyder slik:

«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.»

Oppramsingen gir eksempler på hva som skal omfattes av «verk og bruk», men er ikke uttømmende, jf. ordlyden «m.a.» og «liknande arbeids- og driftsstader». Loven gir altså ingen legaldefinisjon av begrepet. Bestemmelsen gir dermed beskatningshjemmel for også andre virksomheter enn de opplistede. I så tilfelle er det hovedbegrepet «verk og bruk» som gir beskatningshjemmelen. Det kan etter dette trekkes et skille mellom de tilfeller der det kan bygges direkte på et av eksemplene i loven, og de tilfeller der det må falles tilbake på hovedbegrepet «verk og bruk».

For de tilfeller der beskatningen kan bygges direkte på et av lovens eksempler, oppstår det spørsmål om dette er tilstrekkelig for at inngangsvilkåret er oppfylt, eller om også andre ulovfestede vilkår må være oppfylt. I Rt. 2014 s. 257 (Mongstad-dommen) har Høyesterett avklart at også øvrige ulovfestede vilkår må innfortolkes. Spørsmålet i dommen var om det kunne utskrives eiendomsskatt på CO<sub>2</sub>-renseanlegget på Mongstad. Etter Høyesteretts syn var det klart at renseanlegget var omfattet av ordlyden «industrielle verk», som er et av

eksemplene i § 4 annet ledd annet punktum.<sup>34</sup> De tvilsomme spørsmålene var knyttet til om andre ulovfestede krav til virksomhetens art var oppfylt.<sup>35</sup> Dommen illustrerer at ulovfestede vilkår supplerer loven, også uavhengig av om virksomheten omfattes av lovens eksempler. Hvilke ulovfestede vilkår som må være oppfylt, behandles nedenfor. Vilkårene er de samme for virksomheter som omfattes av lovens eksempler, som for øvrige virksomheter som vurderes etter hovedbegrepet «verk og bruk».

For de tilfeller der det ikke kan bygges direkte på et av eksemplene i § 4 annet ledd annet punktum, beror beskatningsadgangen på om virksomheten er omfattet av hovedbegrepet «verk og bruk». Selve ordlyden av «verk og bruk» gir liten veiledning om hvilke vilkår som må være oppfylt for at beskatning skal kunne skje. Bestemmelsen i § 4 annet ledd angir heller ingen momenter som skal vektlegges ved vurderingen av hva som anses som «verk og bruk».

I rettspraksis er det en rekke ganger uttalt at beskatningshjemmelen for «verk og bruk» er ment å ramme de større virksomheter.<sup>36</sup> Det kan følgelig synes som om det er et generelt krav om at virksomheten er av en *viss størrelse*. Det nærmere innholdet i vilkåret behandles i punkt 3.2.

I rettspraksis har det videre vært oppstilt et vilkår om at et anlegg må være *fast og stedbundet* for at det skal anses som «verk og bruk».<sup>37</sup> Vilkåret følger av langvarig praksis, og er sist stadfestet i Rt. 2012 s. 1359 (Flytebryggedommen). De nærmere spørsmålene om dette vilkåret behandles i punkt 3.3.

Endelig har det i flere dommer vært knyttet spørsmål til *arten* av de virksomheter som skal regnes som «verk og bruk». Det er på det rene at klassiske produksjonsbedrifter, som for eksempel bryggerier og aluminiumprodusenter, omfattes. Det er imidlertid problematikk knyttet til de nærmere kravene til produksjonsbedriftene. Det kan problematiseres om for eksempel bedrifter som fremstiller ikke-fysiske produkter i forskningsøyemed, omfattes. Videre er det usikkerhet knyttet til hvorvidt anlegg der det ikke foregår noen produksjon er omfattet. De nærmere spørsmålene behandles i punkt 4.4.

---

<sup>34</sup> Rt. 2014 s. 257 avsnitt 48.

<sup>35</sup> Rt. 2014 s. 257 avsnittene 49 flg.

<sup>36</sup> Rt. 1995 s. 980 på side 988 og Rt. 1998 s. 1756 på side 1763.

<sup>37</sup> Se blant annet Rt. 1913 s. 957 på side 959, Rt. 2002 s. 94 på side 100, Rt. 2002 s. 1411 på side 1419 og Rt. 2012 s. 1359.

### 3.2 Krav til virksomhetens størrelse

Det kan problematiseres om en virksomhet må være av en viss størrelse for å regnes som «verk og bruk». Eksemplene i § 4 annet ledd annet punktum kan tyde på at beskatningshjemmelen først og fremst er innrettet mot de større virksomheter, jf. eksemplene «gruver», «industrielle verk» m.fl. Tilsvarende oppfatning finnes i Zimmer-utvalgets utredning. Her heter det at for at «fast eiendom skal anses som «verk og bruk» synes det etter bestemmelsens ordlyd og praksis å kreves et anlegg av en viss størrelse».<sup>38</sup> I forarbeidene til 1911-lovene heter det:

"Det er komiteens forudsætning, at en bedrift for at komme ind under betegnelsen "industrielt anlæg" maa være af en viss betydning. Det er altsaa ikke meningen, at ethvert anlæg, hvor ubetydeligt det end er, skal medtages ved matrikuleringen. Hvorledes der i ethvert tilfælde bliver at forholde, vil maatte bero paa omstændighederne, idet driftens art og anlæggets størrelse maa komme i betragtning."<sup>39</sup>

Krav om en viss størrelse er også fremholdt i praksis.<sup>40</sup> Samlet taler kildene for at virksomheten må være av en viss *fysisk* størrelse. Begrunnelsen for avgrensningen mot små virksomheter er ikke uttalt i kildene. En begrunnelse for ikke å skattlegge mindre og ubetydelige anlegg kan være at det er lite hensiktsmessig, hensett til kostnadene ved taksering, og at utskrivning lett vil kunne overstige de begrensede inntektene fra slike «verk og bruk».

I praksis har det vært lite omtvistet om et anlegg er av tilstrekkelig størrelse. I Rt. 1995 s. 980 (Kvitsøydommen) fant Høyesterett det klart at NRKs senderanlegg tilfredsstilte kravet til omfang.<sup>41</sup> Senderanlegget bestod av totalt fire kort- og mellombølgesendere (høye master). Høyesterett uttalte imidlertid at kravet til anleggets omfang kan være problematisk mot mindre bølgesendere.<sup>42</sup> I Rt. 1998 s. 1756 (Sandtak-dommen) fant Høyesterett at uttak av 50 000 tonn sandmasse var nok til å tilfredsstille kravet til omfang.<sup>43</sup> I Rt. 2002 s. 94 (Nesset-

---

<sup>38</sup> NOU 1996: 20 på side 18.

<sup>39</sup> Indst. O. VI (1909) på side 101 annen spalte.

<sup>40</sup> Rt. 1995 s. 980 s. 985, Rt. 1998 s. 1756 s. 1763 og Rt. 2002 s. 94 s. 100.

<sup>41</sup> Rt. 1995 s. 980 s. 985.

<sup>42</sup> Ibid.

<sup>43</sup> Rt. 1998 s. 1756 s. 1763.



dommen) fant Høyesterett endelig at et telenettanlegg tilfredstilte kravet.<sup>44</sup> I disse dommene var det nokså klart at kravene var oppfylt.

Av praksis vedrørende den nedre grensen kan nevnes at Finansdepartementet under tvil fant at en bensinstasjon med tilhørende vaskehall og lagerhall var et «verk og bruk».<sup>45</sup>

Finansdepartementet fant på den andre siden at en bensinstasjon uten slikt tilbehør neppe kan anses for å oppfylle kravet til omfang. Uttalelsen representerer antakelig derfor et grensetilfelle. Av andre tenkte eksempler kan nevnes små enkeltmannsforetak som produserer munnharper eller treskulpturer. Selv om innehaverne kan ha kostbare maskiner, vil kravet til omfang neppe være oppfylt for denne typen virksomheter.

Hensynet til effektivitet tilsier at kravet til omfang ikke settes for høyt. Dersom samtlige virksomheter beskattes uavhengig av størrelse vil det kunne motvirke at bedrifter spalter opp produksjonsvirksomheten og fordeler denne på ulike eiendommer. Også hensynet til rettferdighet trekker i retning av en lav terskel. Eiendomsskatten er proporsjonal og skattepliktens størrelse avhenger av den takserte verdien av beskatningsobjektene. Små virksomheter vil gjennomgående oppnå lavere takstgrunnlag, og derfor betale mindre skatt enn større virksomheter. At de skal være helt unntatt fra beskatning, strider imidlertid med tanken om rettferdighetshensynet om lik beskatning.<sup>46</sup>

### 3.3 Krav til at det foreligger et fast og stedbundet anlegg

Det er på det rene at det foreligger et krav om at et anlegg må være fast og stedbundet for at det skal være et «verk og bruk». Dette ble allerede uttalt i forarbeidene til skatteloven av 1882, og er gjentatt i senere etterarbeider til eiendomsskatteloven.<sup>47</sup> Også i høyesterettspraksis er det uttalt at det stilles krav til at virksomheten er fast og stedbundet.<sup>48</sup> Det er således ikke tvilsomt at fast og stedbundethet er et tvingende vilkår som må være oppfylt for at man skal kunne tale om et «verk og bruk» i lovens forstand. Innholdet i vilkåret fast og stedbundet er derimot ikke helt avklart. I det følgende redegjøres det for hva som ligger i kravet til at virksomheten er fast og stedbundet.

---

<sup>44</sup> Rt. 2002 s. 94 s. 100.

<sup>45</sup> Utv. Bind IV (1935-1952) s. 426-427.

<sup>46</sup> Se avhandlingens punkt 2.3 og 2.4.

<sup>47</sup> Hhv. Indst. O. I (1877) på side 23, NOU 1996: 20 s. 18 og Prop 1. LS (2010-2011) s. 202.

<sup>48</sup> Rt. 1913 s. 957, Rt 2002 s. 94 på side 100, Rt. 2002 s. 1411 s. 1418 og Rt. 2012 s. 1359 avsnitt 50.

Etter ordlyden «fast og stedbundet», synes det å stilles krav om at virksomheten ikke skal være mobil. For eksempel driver en snekker, som har sine verktøy i en varebil, ikke en fast og stedbundet virksomhet. Men også for virksomhet som drives fra mer permanente anlegg, kan det oppstå tvil om kravet til fast og stedbundethet er oppfylt.

Innholdet i kravet til fast og stedbundethet er sist behandlet i Rt. 2012 s. 1359

(Flytebryggedommen). Saken gjaldt gyldigheten av vedtak om eiendomsskatt på flytebrygger. Høyesterett la til grunn at flytebrygger omfattes av eksempelet «bryggjer» i eiendomsskatteloven § 4 annet ledd. Dette var imidlertid ikke tilstrekkelig, da det også var et krav om at flytebryggene må være fast og stedbundne for å kunne anses som fast eiendom. Høyesterett kom til at flytebryggene var fast og stedbundet, og følgelig fast eiendom. Det var som tidligere nevnt ikke spesifikt spørsmål om flytebryggene kunne anses som «verk og bruk.» Dommen har likevel relevans for vurderingen av vilkårene for skattlegging av «verk og bruk». I dommen uttaler nemlig Høyesterett at «det generelt gjelder et krav om at det må være et fast og stedbundet anlegg for at dette skal betraktes som fast eiendom i eiedomsskattelova § 4s forstand».<sup>49</sup> Kravet til fast og stedbundet gjelder følgelig både for fast eiendom i alminnelighet, herunder «verk og bruk».

Ved vurderingen av om et anlegg er fast og stedbundet, har Høyesterett i Flytebryggedommen uttalt at det er «relevant å vurdere helheten [...]anlegget inngår i, og hvilken funksjon de ulike innretninger på eiendommen har».<sup>50</sup> Det uttales videre at det i vurderingen «av hvor stedbundet et anlegg er, må det dessuten legges vekt på omfanget av anlegget, forankringen og om anlegget er tenkt å bli på samme sted i lengre tid...».<sup>51</sup> Det skal med andre ord foretas en helhetlig og skjønnsmessig vurdering av om kravet til fast og stedbundet er oppfylt.

Et sentralt moment i vurderingen av en virksomhets stedbundethet, er den *fysiske* tilknytningen til grunnen. Dette momentet ble vektlagt i Flytebryggedommen. Flytebryggene var «forankret til land ved hjelp av kjetting/tauverk og en gangbro».<sup>52</sup> Videre var de også forankret til sjøbunnen med kjettinger og tau.<sup>53</sup> De kunne imidlertid fjernes uten redskaper.

---

<sup>49</sup> Rt. 2012 s. 1359 avsnitt 50.

<sup>50</sup> Ibid. avsnitt 59.

<sup>51</sup> Ibid. avsnitt 53.

<sup>52</sup> Ibid. avsnitt 36

<sup>53</sup> Ibid.

Til tross for dette mente Høyesterett at flytebryggene var «nært knyttet til land og grunnen innenfor...».<sup>54</sup> Flytebryggen oppfylte kravet til fast og stedbundet.

Et annet moment som vektlegges er hvorvidt anlegget er «*tenkt å bli på samme sted i lengre tid...*» (min kursivering).<sup>55</sup> I Flytebryggedommen uttales det således at anlegget var «laget for varig plassering». Det ville således kreve omfattende endringer for å omgjøre marinaen for å tilrettelegge for annen virksomhet. De offentligrettslige rammebetingelsene, som begrenset plasseringen av anlegget, synes også å ha vært et støtteargument for Høyesterett.<sup>56</sup>

Et tredje moment som vektlegges ved vurderingen av et anleggs stedbundethet er *virksomhetens omfang*. I Flytebryggedommen ble det uttalt at flytebryggene var «tunge konstruksjoner».<sup>57</sup> At anlegget er av et visst omfang forsterker gjennomgående den fysiske tilknytningen til grunnen, og gir også anlegget en mer varig tilknytning til eiendommen.

Det kan problematiseres i hvilken grad det bør vektlegges at et anlegg ikke er tilknyttet grunnen. Et viktig poeng som ble trukket frem i Flytebryggedommen var den *teknologiske utviklingen*.<sup>58</sup> Flytebryggenes mer begrensede tilknytning var resultatet av en teknologisk utvikling. Bakgrunnen for at bryggene ble konstruert som flytebrygger var at den teknologiske utvikling tillot bedre tilpasning til flo og fjære. Tilsvarende poeng gjorde seg gjeldende i Rt. 1998 s. 1756 (Sandtak-dommen), der den teknologiske utviklingen har gjort det vanligere å bruke mobilt utstyr ved uttak av sand.<sup>59</sup> Høyesterett fremholdt her at den teknologiske utviklingen i samfunnet kan være avgjørende for om faste installasjoner blir brukt eller ikke.<sup>60</sup> En slik utvikling må hensyntas i vurderingen av hvor strenge krav det stilles til fast og stedbundethet.

En lempelig tolkning av kravet til fast og stedbundethet samsvarer med effektivitetshensynet på en god måte.<sup>61</sup> I en viss grad forhindrer det muligheten for å foreta tilpasninger, i den forstand at objekter installeres på en slik måte at de er enkle å flytte. Videre samsvarer tolkningen med nyttehensynet. Uavhengig av om for eksempel en brygge er fast forbundet med grunnen, eller om det er tale om en flytebrygge med mindre tilknytning til grunnen, vil

---

<sup>54</sup> Rt. 2012 s. 1359 avsnitt 58.

<sup>55</sup> Ibid. avsnitt 53.

<sup>56</sup> Rt. 2012 s. 1359 avsnitt 64.

<sup>57</sup> Ibid. avsnitt 60.

<sup>58</sup> Ibid. avsnitt 54.

<sup>59</sup> Rt. 1998 s. 1756.

<sup>60</sup> Ibid. s. 1762.

<sup>61</sup> Zimmer (2014) s. 33.

utnyttelsen av den kommunale infrastruktur være den samme.<sup>62</sup> Det kan endelig spørres om det av likebehandlingshensyn er riktig å gi bedrifter som benytter mobile anlegg en skattemessig fordel.

### 3.4 Krav til virksomhetens art

#### 3.4.1 Innledning - skillet mellom egentlige og uegentlige «verk og bruk»

Ikke alle typer virksomhet som drives på fast eiendom anses som «verk og bruk». Det stilles kvalifiserte krav til virksomhetens art.<sup>63</sup> I dette ligger at det må trekkes en grense mellom virksomheter som omfattes av loven og virksomheter som ikke omfattes. I det følgende redegjøres det for det nærmere innholdet i kravene til virksomhetens art.

I praksis har det vært trukket et skille mellom såkalte «egentlige» og «uegentlige verk og bruk».<sup>64</sup> De «egentlige verk og bruk» har som fellesnevner at de fremstiller produkter. I denne kategorien hører det som i § 4 annet ledd annet punktum betegnes som «fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar [og] industrielle verk...». De «uegentlige verk og bruk» har vært kjennetegnet ved at det ikke foregår noen egen produksjon, men at drives med virksomhet som legger grunnlaget for annen produksjonsvirksomhet.<sup>65</sup> I denne kategorien hører «gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftssteder.»

Betydningen av å skille mellom disse to hovedgruppene er ikke helt klar. Høyesterett har selv uttalt det kan fremstå som noe tilfeldig hvilke alternativer en virksomhet blir henført under.<sup>66</sup> En mulig betydning av kategoriseringen kan synes å være at beskatningshjemmelen er videre for egentlige enn «uegentlige verk og bruk». I Rt. 2006 s. 1607 (Telenor-dommen) uttalte Høyesterett at det «faller muligens mindre naturlig» å inkludere «arbeidsmaskiner» i beregningsgrunnlaget for «uegentlige verk og bruk».<sup>67</sup> Høyesterett valgte imidlertid ikke å ta stilling til spørsmålet.<sup>68</sup> Med hensyn til hvilke objekter som skal inngå i beregningsgrunnlaget i de to gruppene «verk og bruk», kan det imidlertid med grunnlag i uttalelsen, synes som om

---

<sup>62</sup> Se avhandlingens punkt 2.1.

<sup>63</sup> NOU 1996:20 på side 18.

<sup>64</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 40.

<sup>65</sup> Rt. 2002 s. 94 på side 96.

<sup>66</sup> Ibid. s. 100.

<sup>67</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 40.

<sup>68</sup> Ibid. avsnitt 41.

rekkevidden for hvilke objekter som kan beskattes er mindre for «uegentlige verk og bruk» enn for egentlige «verk og bruk».

I det følgende problematiseres først spørsmålet om det foreligger et generelt krav om produksjon for «egentlige verk og bruk», se punkt 3.4.2. Dernest drøftes rekkevidden av kravet til produksjon. I punkt 3.4.3. foretas en vurdering av om kravet til produksjon er oppfylt dersom det er tale om produksjon av immaterielle produkter. I punkt 3.4.4. drøftes det om produksjonen må være verdiskapende, eller om også produksjon med et ideelt formål omfattes. Til slutt, i punkt 3.4.5, redegjøres det for om produksjonen må være igangsatt for at kravet til produksjon er oppfylt, eller om også innstilt, avsluttet eller ikke påbegynt produksjonsvirksomhet kan beskattes.

Det gir kun mening å spørre om det er et produksjonskrav for «egentlige verk og bruk», som er definert som produksjonsbedrifter. På «uegentlige verk og bruk», som etter sin art er hjelpeanlegg for andre virksomheter, foregår det ingen produksjon. Rekkevidden av beskatningsadgangen for «uegentlige verk og bruk» behandles nedenfor under 3.4.6.

### 3.4.2 Krav til produksjon

Spørsmålet i det følgende er om det er et krav om produksjon for at en virksomhet skal anses som et «verk og bruk». Det fremkommer som nevnt ikke eksplisitt av ordlyden at det foreligger et krav til produksjon, jf. eiskl.§ 4 andre ledd. Kravet til produksjon er utviklet i rettspraksis.

Den siste dommen på området ble avsagt i 2014, i den såkalte Mongstad-dommen.<sup>69</sup> I Mongstad-dommen var spørsmålet om vedtak om utskrivning av eiendomsskatt på et testanlegg for avfangst av CO<sub>2</sub> fra røykgass var gyldig. Høyesterett fant det ikke tvilsomt at anlegget var å anse som et «industrielt verk» etter eiskl.§ 4 andre ledd. Etter å ha konstatert dette, fant Høyesterett det nødvendig å drøfte om karakteristikken «industrielt verk» krever at det foregår produksjon ved anlegget.<sup>70</sup> Etter en grundig gjennomgang av tidligere rettspraksis

---

<sup>69</sup> Rt. 2014 s. 257.

<sup>70</sup> Ibid. avsnitt 50-59.

konkluderte Høyesterett med at det foreligger et generelt produksjonskrav og at kravet var oppfylt i saken.<sup>71</sup>

Høyesterett har i Mongstad-dommen opprettholdt og videreført det tidligere standpunktet om kravet til produksjon. I Rt. 1890 s. 270 (Modum Bad-dommen) fant Høyesterett således at en Badeanstalt ikke var et «verk og bruk», da det for «Virksomhedens Øiemed ogsaa maa være Produktion eller Forædling af materielle Gjenstande».<sup>72</sup> I Rt. 1925 s. 786 (Norsk Hydro-dommen) ble det konkludert med at et laboratorium ikke var «verk og bruk», idet det blant annet ikke forgikk noen selvstendig produksjon der.<sup>73</sup> I Rt. 1995 s. 980 (Kvitsøydommen) fant Høyesterett at et senderanlegg for radiobølger ikke var et «verk og bruk». Høyesterett uttalte generelt om kravet til produksjon at «[d]et er klart at det i betegnelsen "industrielle verk" ligger en forutsetning om at det skal drives en produksjon på stedet.» Endelig, i Rt. 2002 s. 94 (Neset-dommen) er disse standpunktene bekreftet.<sup>74</sup>

Etter dette må det være klart at det kreves produksjon for utskrivning av eiendomsskatt på «egentlige verk og bruk». De tvilsomme rettsspørsmålene angår innholdet i produksjonskravet.

### 3.4.3 Må det være tale om fremstilling av fysiske produkter?

Det kan problematiseres om beskatningshjemmelen for «verk og bruk» kun omfatter virksomheter som produserer fysiske gjenstander, eller om også virksomheter som fremstiller immaterielle produkter av ulikt slag er omfattet. Slik ordlyden i eisktl. § 4 er utformet, har siktemålet utvilsomt vært de tradisjonelle produksjonsbedriftene, se for eksempel betegnelsene «fabrikkar» og «industrielle verk». Spørsmålet ble sist behandlet i Mongstad-dommen, men har også vært behandlet i praksis en rekke ganger tidligere.<sup>75</sup>

Mongstad-dommen gjaldt som nevnt gyldigheten av vedtak om eiendomsskatt på et testeanlegg (TMC-anlegg) for utvikling av fangst av CO<sub>2</sub> fra røykgass. Ett av spørsmålene i dommen var om denne fangsten av CO<sub>2</sub> kunne anses som produksjon. Fangst av CO<sub>2</sub> kan ikke anses som produksjon av fysisk produkt. Høyesterett kom til at prosessene ved anlegget

---

<sup>71</sup> Rt. 2014 s. 257 avsnitt 59.

<sup>72</sup> Se også Rt. 2014 s. 257 avsnitt 53.

<sup>73</sup> Rt. 1925 s. 786 s. 787.

<sup>74</sup> Rt. 2002 s. 94 s. 100.

<sup>75</sup> Rt. 2014 s. 257. Har tidligere vært behandlet i blant annet Rt. 1890 s. 270 og Rt. 1995 s. 980.

var «en type produksjon som gjør verket til et industrielt verk i lovens forstand».<sup>76</sup> Kravet om produksjon etter eisktl. § 4 andre ledd var dermed oppfylt.

Høyesteretts standpunkt i Mongstad-dommen er resultatet av en langvarig utvikling. I Modum Bad-dommen tolket Høyesterett daværende Landsskattelov av 1882 § 14 b dit hen at «verk og bruk» tar sikte på virksomheter som «har til Hensigt Produktion eller Forædling af matrielle Gjenstande eller at bevirke eller bidrage til, at saadanne kunne komme til Nytte eller blive værdifulde».<sup>77</sup> På dette tidspunktet forelå følgelig et krav om at verket fremstilte materielle produkter. Neste trinn i utviklingen skjedde med innføringen av 1911-lovene.<sup>78</sup> Her ble blant annet elektrisitetsverk og kraftanlegg inntatt som eksempler på verk og bruk.<sup>79</sup> Med dette var det også innført positiv beskatningshjemmel for to produkter som begge er av immateriell karakter. Ved innføringen av nåværende eiendomsskattelov av 1975 ble ikke eksemplene om elektrisitetsverk og kraftanlegg inntatt i beskatningshjemmelen i § 4 annet ledd. At det likevel forelå beskatningshjemmel for slike verk ble avklart i Rt. 1988 s. 1123. Til tross for denne dommen var et spørsmål i rettslivet om det med eiendomsskatteloven av 1975 på generelt grunnlag var innført et absolutt krav om fremstilling av fysiske produkter. I Rt. 1995 s. 980 (Kvitsøydommen) tok Høyesterett for første gang stilling til spørsmålet.

I Kvitsøydommen tok Høyesterett som nevnt standpunkt til om NRKs senderanlegg på Kvitsøy kunne eiendomsbeskattes.<sup>80</sup> Prosessen ved anlegget bestod i mottak, transformasjon og videreformidling av radiobølger. Førstvoterende og talsmann for flertallet fant spørsmålet om en slik prosess tilfredsstillende produksjonskravet for «betydelig mer problematisk» enn om de øvrige vilkår for beskatning var oppfylt.<sup>81</sup> Innholdet i kravet til produksjon måtte etter førstvoterendes syn forstås i lys av de teknologiske endringene som finner sted i samfunnet. Det var altså ikke uten videre utelukket at også produksjon av immaterielle produkter, som radiobølger, kunne beskattes. Førstvoterende anvendte dernest som argument for beskatning av Kvitøy-anlegget, at det forelå beskatningshjemmel for kraft- og elektrisitetsverk. Til tross for dette fant førstvoterende, under tvil, at det ikke forelå beskatningshjemmel, i det «man må ha en rimelig sikkerhet for at de lovgivende myndigheter har ment at enhver virksomhet som etter dagens endrede forhold har likhetstrekk med industriell produksjon, skal kunne gjøres

---

<sup>76</sup> Rt. 2014 s. 257 avsnitt 59.

<sup>77</sup> Rt. 1890 s. 270.

<sup>78</sup> By- og landsskattelovene av 1911.

<sup>79</sup> By- og landsskattelovene av 1911. Se også Rt. 1995 s. 980 på side 985-986.

<sup>80</sup> Rt. 1995 s. 980.

<sup>81</sup> Ibid. s. 985.

eiendomsskattepliktig som verk og bruk».<sup>82</sup> For førstvoterende ble følgelig legalitetsprinsippet utslagsgivende, i det en uklar beskatningshjemmel ikke kunne anvendes i skattyters disfavør. Vedtaket var derfor ugyldig. Et mindretall på én dommer fant, med hovedvekt på en sammenlikning med elektrisitet som produkt, at det ikke forelå noe krav om fremstilling av fysiske produkter.<sup>83</sup>

I 2002 tok Høyesterett igjen stilling til spørsmålet. I Nassetdommen var spørsmålet om Telenors telenettanlegg kunne eiendomsbeskattes.<sup>84</sup> Prosessene i telenettanlegget bestod i forenklet forstand i å overføre informasjon mellom ulike tilknyttede brukere av nettet. Flertallet på tre dommere fant ikke at Høyesteretts standpunkt i Kvitsøydommen kunne være avgjørende for spørsmålet om beskatningsadgangen for et telenett. Vedtaket ble kjent gyldig. Dels var begrunnelsen for dette forankret i tekniske forskjeller mellom telenettet og radiosenderanlegget. Likevel var den sentrale begrunnelsen for flertallets standpunkt at telenettanlegget var en innsatsfaktor av «stor betydning for annen næringsvirksomhet», og også at kraftanlegg ble eiendomsbeskattet.<sup>85</sup> Mindretallet la på sin side dels vekt på langvarig ligningspraksis om at fasttelefonnettverket ikke kunne eiendomsbeskattes og dels på argumentet om at en uklar beskatningshjemmel ikke bør holdes mot skattyter.<sup>86</sup>

Høyesteretts avgjørelse i Nasset-dommen ble sitert og lagt til grunn av en enstemmig Høyesterett i Rt. 2006 s. 813 (Canal Digital-dommen).<sup>87</sup> Spørsmålet i denne saken var om Canal Digital's kabelfjernsynsanlegg kunne eiendomsbeskattes. Under henvisning til Høyesteretts standpunkt i Nasset-dommen ble spørsmålet besvart bekreftende.<sup>88</sup> I Canal Digital-dommen ble det følgelig avklart at prejudikatet i Nasset-dommen må være avgjørende. Høyesteretts standpunkt i Kvitsøydommen må dermed anses fraveket.

Som nevnt innledningsvis er Høyesteretts standpunkt i Mongstad-dommen en videreføring av disse standpunktene. Av den presenterte praksisen kan det dermed trekkes den slutning at det ikke foreligger noe krav om produksjon av fysiske produkter for at en virksomhet skal kunne beskattes etter «verk og bruk» -alternativet. I et skatterettslig effektivtetsperspektiv har det liten betydning om skatten avgrenses til klassiske produksjonsbedrifter. Sett i et skatterettslig

---

<sup>82</sup> Rt. 1995 s. 980 på side 986.

<sup>83</sup> Ibid. s. 987-990.

<sup>84</sup> Rt. 2002 s. 94.

<sup>85</sup> Ibid. s. 101.

<sup>86</sup> Ibid. s. 103-108.

<sup>87</sup> Rt. 2006 s. 813.

<sup>88</sup> Ibid. avsnittene 30 og 41.



rettfærdighetsperspektiv er dette imidlertid en heldig løsningen. Det er vanskelig å begrunne hvorfor en produsent av materielle produkter skal måtte yte eiendomsskatt, mens andre virksomheter slipper.

#### 3.4.4 Må produksjonen være verdiskapende?

Selv om en virksomhet utøver produksjon av materiell eller immateriell art, kan noen virksomheter være opprettet av andre grunner enn kommersielle. Virksomhetens siktemål er da ikke økonomisk, men av ideell karakter. Det kan spørres om det er et vilkår om at produksjonen må være verdiskapende.

I Mongstad-dommen ble spørsmålet avklart. CO<sub>2</sub>-renseanlegget på Mongstad var et fellesprosjekt mellom staten og Statoil. Bakgrunnen for statens engasjement var miljøpolitisk, men det var også en målsetting om kommersiell utnyttelse av teknologien. I saken anførte skattyter at renseanleggets karakter av et forskningsanlegg medførte at det ikke kunne beskattes. Etter skattyters syn var det nemlig et krav om at virksomheten ble drevet «i økonomisk øyemed».<sup>89</sup> Etter Høyesteretts syn er «verdiskapning [...] et argument - men ikke et vilkår - for at man står overfor et verk i eiendomsskattelovens forstand».<sup>90</sup> Skattyters anførsel førte dermed ikke frem. Slik det fremgår av dommen skal eventuell verdiskapning og kommersielle interesser inngå som et *moment* ved avgjørelsen av om det foreligger et «verk og bruk».

Høyesterett går i Mongstad-dommen grundig gjennom tidligere praksis på området. I Kvitsøydommen og i Nettet-dommen hadde skattyter anført at kommersiell interesse er et vilkår for utskrivning av eiendomsskatt.<sup>91</sup> I Kvitsøydommen uttalte Høyesterett at «[v]erken lovhistorien eller lovteksten gir etter min mening grunnlag for å innfortolke at verk og bruk nødvendigvis skal ha et økonomisk øyemed».<sup>92</sup> Etter Høyesteretts syn var det «mulighetene for å utnytte selve anlegget uavhengig av den enkelte eiers bruk som må være avgjørende».<sup>93</sup> I Kvitsøy-dommen mente Høyesterett følgelig at det er potensialet for kommersiell utnyttelse som må være avgjørende. I Nettet-dommen er Høyesterett uklar på hvorvidt de mener det

---

<sup>89</sup> Rt. 2014 s. 257 avsnitt 23.

<sup>90</sup> Ibid avsnitt 65.

<sup>91</sup> Hhv. Rt. 1995 s. 980 og Rt. 2002 s. 94.

<sup>92</sup> Rt. 1995 s. 980 på side 989.

<sup>93</sup> Ibid.

foreligger et krav om kommersiell interesse. Førstvoterende i Nettet-dommen tolker Kvitsøydommen dit hen at manglende kommersiell begrunnelse for NRKs senderanlegg var et avgjørende argument mot beskatning. I Nettet-dommen derimot, som gjaldt beskatning av et telenettanlegg, var det «kommersielle preget [...] fremtredende».<sup>94</sup> Til tross for denne uttalelsen fant Høyesterett i Mongstad-dommen at «det ikke [kan] legges til grunn at Nettet-dommen oppstiller et slikt vilkår».<sup>95</sup>

Sammenholdes avgjørelsene fra Høyesterett fremkommer konturene av en viss utvikling. At virksomheten driver på kommersielt grunnlag er følgelig et moment etter gjeldende rett. Hvilken vekt momentet skal ha er noe usikkert. I Nettet-dommen synes momentet å ha vært tillagt stor betydning.

Hensett til de grunnleggende skatterettslige hensynene fremstår beskatningen av virksomheter med ideelt formål som begrunnet. Som redegjorde for under punkt 2.1 er en av begrunnelsene for eiendomsskatt på «verk og bruk», at virksomhetene kompenserer for den nytten man har av kommunal infrastruktur. Selv om det ikke er tale om en verdiskapende virksomhet, vil dette nyttehensynet gjøre seg gjeldende på samme måte. Dette uttalte også Høyesterett i Mongstad-dommen i sin begrunnelse for hvorfor det ikke foreligger krav om verdiskapning.<sup>96</sup> Hensett til legalitetsprinsippet og de forutberegnelighetshensyn som prinsippet fremmer, kan det imidlertid problematiseres om beskatning av virksomheter uten kommersielt formål bør beskattes. Både ordlyden «verk og bruk» og de opplistede eksemplene indikerer at det er de kommersielle virksomhetene som var ment beskattet. Det kan imidlertid ikke være avgjørende.

#### 3.4.5 Må produksjonen være pågående?

Spørsmålet i det følgende er om produksjonen på «verk og bruk» må være pågående for at eiendomsskatt skal kunne utskrives. Årsaken til at verket ikke er i aktiv produksjon kan være at det er under bygging eller at produksjonen ikke er kommet i gang. Videre kan det være at produksjonen på verket er nedlagt, eller at det er en midlertidig stans i produksjonen. At nedlagt virksomhet ikke kan beskattes følges allerede av kravet til at det må foregå

---

<sup>94</sup> Rt. 2002 s. 94 s. 101.

<sup>95</sup> Rt. 2014 s. 257 avsnitt 65.

<sup>96</sup> Ibid. avsnitt 65.

produksjon, jf. punkt 3.3.2. Spørsmålet er således om ikke oppstartet virksomhet og midlertidig stanset virksomhet kan eiendomsbeskattes.

Ordlyden i eisktl.§ 4 andre ledd gir liten veiledning for om produksjonen må være igangsatt eller aktiv for at produksjonsvirksomheten skal kunne beskattes. Om noe, så taler ordlyden for at beskatning skal kunne skje uavhengig av om det faktisk foregår produksjon på verket, jf. den åpne formuleringen «verk og bruk». Det kan ikke av ordlyden utledes noen begrensninger med hensyn til aktiviteten på verket.

I Rt. 1988 s. 1123 hadde øvre Otra kommune utskrevet eiendomsskatt på et kraftanlegg som enda var under utbygging. Høyesterett kom frem til at kraftanlegget kunne beskattes, til tross for at det ikke var i drift. Høyesterett uttalte i sin begrunnelse at «...eiendomsskatten i prinsippet skal oppfange den verdiøkning som til enhver tid tilføres eiendommen ved utbygging eller på annen måte og som gir seg utslag i salgsverdien [og at dette] vil være regelen ganske uavhengig av om utbyggingen er ferdigstillet eller ikke».<sup>97</sup> Høyesterett anvender her som argument det faktum at eiendomsskatten er en objektskatt. Det er følgelig objektet som sådan som er ment beskattet, ikke nødvendigvis den aktuelle aktiviteten. Avgjørelsen er et klart prejudikat for at ethvert «verk og bruk», som oppfyller de øvrige vilkårene for eiendomsbeskatning, er skattepliktig uavhengig av om produksjonen er igangsatt eller ikke.

Den samme forståelsen ble lagt til grunn i Rt. 1998 s. 1756 (Sandtak-dommen). Spørsmålet i saken var om et sandtak var «verk og bruk». Høyesterett uttaler med henvisning til Rt. 1988 s. 1123 at det ikke er noen «forutsetning for utskrivning av eiendomsskatt at anlegg er i drift hele tiden...».<sup>98</sup> I den aktuelle saken var det tilstrekkelig at sandtaket var «tilrettelagt for utvinning gjennom inngrep i naturen».<sup>99</sup> Dommen bekrefter følgelig standpunktet som ble inntatt i Rt. 1988 s. 1123.

Begge de presenterte dommene angikk virksomhet som ikke var oppstartet. Det må derfor være gjeldende rett at det foreligger beskatningshjemmel for ikke oppstartet produksjonsvirksomhet. Av tilsvarende grunner bør det være beskatningsadgang for midlertidig innstilt virksomhet.

---

<sup>97</sup> Rt. 1988 s. 1123 på side 1127.

<sup>98</sup> Rt. 1998 s. 1756 på side 1763.

<sup>99</sup> Ibid.

Det kan tenkes at et «verk og bruk» er inaktivt over lengre tid. Dersom det likevel ilegges eiendomsskatt, vil det kunne være uheldig hensett til likviditetshensyn. For de tilfeller der driften ikke er startet på grunn av uforutsette vansker, vil eiendomsskatten kunne vanskeliggjøre at driften i det hele tatt kommer i gang. Videre kan det fremholdes at noe av det nyttehensynet som ligger til grunn for eiendomsskatt på «verk og bruk» ikke gjør seg gjeldende så lenge det ikke foregår produksjon ved verket. Dette kan imidlertid ikke være avgjørende.

#### 3.4.6 I hvilken utstrekning kan uegentlige «verk og bruk» beskattes?

Til nå er det redegjort for kravet til produksjon for «egentlige verk og bruk», som vil si produksjonsbedrifter. Spørsmålet i det følgende er i hvilken utstrekning det foreligger beskatningshjemmel for «uegentlig verk og bruk». De «uegentlige verk og bruk» kjennetegnes ved at det ikke foregår noen produksjon av varer. I eksemplene i eisktl. § 4 annet ledd annet punktum heter det at «verk og bruk» omfatter «losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader». Dette er virksomheter der det ikke skjer noen egen produksjon, men som tjener som støtteanlegg for produksjonsvirksomhet. Dersom noe kan klassifiseres som for eksempel «arbeids- eller driftsplass», foreligger beskatningshjemmel. Ordlyden er nokså vid med hensyn til arten av virksomheter som kan omfattes. I Rt. 1933 s. 1125 fant Høyesterett således at et kornmagasin for lagring og tørking av korn falt under dette alternativet.

I Kvitsøydommen uttalte Høyesterett at NRKs senderanlegg ikke var et «arbeid- og driftsstader».<sup>100</sup> Det var da ikke grunnlag for å karakterisere senderanlegget som et «verk og bruk», i det anlegget ikke var en produksjonsvirksomhet. Høyesterett uttaler videre generelt at «[t]jenesteytende virksomheter, f eks handelsbedrifter, kontorbygg eller varelagre, blir ikke verk og bruk etter eiendomsskatteloven, uansett den størrelse de har».<sup>101</sup> Frem til og med Kvitsøydommen må rettsstilstanden ha vært at «uegentlig verk og bruk» ikke kunne beskattes, med mindre man kunne bygge på et av alternativene i § 4 annet ledd annet punktum. I Nassetdommen ble det imidlertid gjort visse modifikasjoner i dette utgangspunktet.

---

<sup>100</sup> Rt. 1995 s. 980 på side 985.

<sup>101</sup> Ibid. s. 986.

Spørsmålet i Nettet-dommen var som sagt om Telenors telenettanlegg kunne eiendomsbeskattes. Høyesterett bekrefter først det ovenfor siterte standpunktet i Kvitsøydommen, før det suppleres at også «hoteller, bevertningssteder mv. faller utenfor [...]» beskatningshjemmelen i § 4 annet ledd. Derneft foretas det imidlertid en modifikasjon, når førstvoterende sier at «[o]m det dermed er riktig å si at «tjenesteytende virksomheter» generelt faller utenfor, kan sees som et terminologisk spørsmål».<sup>102</sup> Om den generelle tolkningen av hvor langt beskatningshjemmelen rekker for tjenesteytende anlegg, fant ikke førstvoterende grunn til å gå inn på. I den konkrete saken fant imidlertid Høyesterett som nevnt at telenettanlegget kunne beskattes. Det foregikk ingen produksjon på nettet, og nettet inngikk ikke direkte som hjelpeanlegg for andre virksomheter. Det må derfor antas at Nettet-dommen utvider beskatningshjemmelen til å gjelde også enkelte andre «uegentlige verk og bruk».

Nettet-dommen ble fulgt opp i Canal Digital-dommen.<sup>103</sup> Her ble et kabelnettverk ansett eiendomsskattepliktig. Høyesterett tolker Nettet-dommen dit at det avgjørende er om nettverket er en innsatsfaktor for annen næringsvirksomhet og om det foreligger kommersiell interesse.<sup>104</sup> Hensett til disse kriteriene fant Høyesterett at nettverket kunne beskattes. Etter dette må det antas at beskatningshjemmelen for «verk og bruk» omfatter visse «uegentlige verk og bruk». For rene tjenesteytende anlegg, foreligger imidlertid fortsatt ikke beskatningshjemmel med hjemmel i «verk og bruk» -alternativet. Dette harmonerer med standpunktet som Zimmer-utvalget har inntatt.<sup>105</sup>

For de rent tjenesteytende virksomhetene er det nå innført en egen beskatningshjemmel. I 2011 ble «annen næringseiendom» innført i § 3 bokstav d jf. § 4 annet ledd femte punktum som en egen utskrivningskategori, men da som et supplement til eiendomsskatt på «verk og bruk». Fordi eiendomsskatt på «verk og bruk» fortsatt er en selvstendig utskrivningskategori etter bokstav c, vil avgrensningen av begrepet «verk og bruk» mot «annen næringseiendom» fortsatt være av betydning.

Beskatningshjemmel for «annen næringseiendom» ble innført for at kommunene skal kunne likebehandle ulike typer næringseiendom og for at kommunene skal kunne tilpasse de lokale

---

<sup>102</sup> Rt. 2002 s. 94 på side 100.

<sup>103</sup> Hhv. Rt. 2002 s. 94 og Rt. 2006 s. 813.

<sup>104</sup> Rt. 2006 s. 813 avsnitt 38-39.

<sup>105</sup> NOU 1996: 20 på side 18.

forholdene i enda større grad enn før.<sup>106</sup> Omfattet av «annan næringseigedom» er blant annet kontorlokaler, parkeringshus, butikker, varelagere, hoteller, serveringssteder m.fl. Det som tidligere har blitt påpekt av Høyesterett at ikke faller innenfor begrepet «verk og bruk», er nå inkludert i et nytt utskrivningsalternativ.

---

<sup>106</sup> Prop.1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 s. 202.

## 4 Hva kan inngå i takstgrunnlaget ved utskrivning av eiendomsskatt på «verk og bruk»?

### 4.1 Rettslige utgangspunkter

Etter å ha vurdert om en virksomhet kan beskattes med hjemmel i utskrivningskategorien «verk og bruk», må det avgjøres hvilke objekter som skal inngå i takstgrunnlaget. Her oppstår spørsmålet om verdien av virksomhetens ulike bygninger skal medregnes, om grunnen skal medregnes, om arbeidsmaskiner og øvrig tilbehør skal inngå. Disse spørsmålene reguleres, med unntak av for grunntomten, av § 4 annet ledd tredje og fjerde punktum.

Eisktl. § 4 annet ledd tredje og fjerde punktum lyder slik:

«Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta. Arbeidsmaskinar og tilhøyrslø og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket.»

For at bygninger og anlegg kan inkluderes i beregningsgrunnlaget, må de tilhøre eller trengs i «verksdrifta», jf. tredje punktum. Det må altså foreligge en viss tilknytning mellom «verksdrifta» og bygningene og anleggene. Det første som må avklares er hva som menes med «verksdrifta» (punkt 4.3.2.). Til slutt må det redegjøres for tilknytningsvilkåret (punkt 4.3.3.).

For at arbeidsmaskiner og annet tilbehør skal kunne medregnes i takstgrunnlaget, må maskinene være «ein part av sjølve føretaket», jf. fjerde punktum. Da det ikke kan anses klart hva som kan anses som arbeidsmaskiner og annet tilbehør, må det først avgjøres hvilke objekter som faller inn under ordlyden (punkt 4.4.2). Videre må det avklares hva som menes med «føretaket» (punkt 4.4.3). Endelig må det tas stilling til om tilknytningskravet er oppfylt (4.4.4).

Det kan også spørres om selve grunntomten skal inngå i takstgrunnlaget ved utskrivning av eiendomsskatt på «verk og bruk». I det følgende, altså punkt 5.2, skal det redegjøres for om grunnen skal inngå i beregningsgrunnlaget, og i tilfelle hvor mye av grunnen skal inkluderes.

## 4.2 Grunnen

### 4.2.1 Skal grunnen inngå i takstgrunnlaget?

Spørsmålet om grunnverdien skal medregnes i takstgrunnlaget ved utskrivningen av eiendomsskatten på «verk og bruk», er ikke direkte regulert i eisktl. § 4 annet ledd. Heller ikke forarbeidene gir noen veiledning på spørsmålet. Løsning må ses i lys av lovhistorikken.

Fra 1818 ble det utskrevet en egen matrikkelskatt i landet.<sup>107</sup> Dette innebar at det var ilagt en skattegjeld på faste eiendommer innad i kommunene, hvor grunnen ble beskattet.

Eiendomsskatt på «verk og bruk» ble som nevnt første gang innført i lov om landkommunenes skattevæsen av 15. april 1882. I 1882-loven ble det eksplisitt uttrykt at grunnverdien skulle være ekskludert fra eiendomsskatt, fordi grunnen allerede var beskattet ved matrikkelskatten av 1818.<sup>108</sup> På denne måten skulle dobbeltbeskatning unngås.<sup>109</sup> I 1911 videreførte landsskatteloven den tidligere bestemmelsen om eiendomsskatt fra 1882-loven.<sup>110</sup>

I 1975 ble dagens eiendomsskattelov innført, og matrikkelskatten falt bort som en følge av denne.<sup>111</sup> Begrunnelsen for å ekskludere grunnen i takstgrunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt falt dermed også bort. Dersom grunnen i dag blir inkludert i takstgrunnlaget, vil det ikke skje en dobbeltbeskatning. I en uttalelse fra Finansdepartementet 15. juli 1987 ble det uttalt at grunnverdien skal regnes med i beregningsgrunnlaget ved utskrivningen av eiendomsskatten.<sup>112</sup>

I Rt. 2002 s. 1411 la Høyesterett til grunn Finansdepartementets standpunkt om at grunnverdien skal inkluderes. Høyesterett begrunnet avgjørelsen med at det etter bortfallet av matrikkelskatten ikke lenger forelå noen årsak til å ekskludere grunnen.<sup>113</sup> Også i juridisk litteratur er det uttalt at grunnen kan beskattes.<sup>114</sup> Gjennomgangen av lovhistorikken, tidligere praksis og juridisk litteratur viser at gjeldende rett er at grunnverdien skal inkluderes i takstgrunnlaget ved utskrivning av eiendomsskatt.

---

<sup>107</sup> Lov om matrikkelskatt på faste eiendommer av 17. august 1818.

<sup>108</sup> Lov om landkommunenes skattevæsen av 15. april 1882 § 14 bokstav b.

<sup>109</sup> Se Rt. 2002 s. 1141 på side 1417.

<sup>110</sup> Landsskatteloven av 1911.

<sup>111</sup> Eiendomsskatteloven av 1975.

<sup>112</sup> Se Stavang (1994) s. 128.

<sup>113</sup> Se Harboe (2004) s. 41.

<sup>114</sup> Sætre Løfsgaard (2002) s. 31.



#### 4.2.2 Hvor stor del av grunnen skal inngå i takstgrunnlaget?

Det er klart at grunnverdien skal medregnes i takstgrunnlaget ved utskrivning av eiendomsskatten. Et særskilt spørsmål er imidlertid hvor stor del av grunnen som kan medregne. Hvis et verk på 1 000 kvm står på en grunneiendom på 5 000 kvm, kan det spørres om det skal utskrives eiendomsskatt på hele grunnen, eller kun på de 1 000 kvm som faktisk benyttes av verket.

I Rt. 2002 s. 1411 (Frida Sjøfarmer-dommen) måtte Høyesterett ta stilling til om «*den nødvendige grunnen*» skulle medtas i takstgrunnlaget.<sup>115</sup> Med «nødvendig» må forstås at Høyesterett inntar det standpunkt at kun den delen av tomten som benyttes til selve verksdriften skal medtas. Tilsvarende standpunkt er inntatt av Sætre Løfsgaard, som fremholder at «[g]runn tas med i den utstrekning den er nødvendig for driften av det skattepliktige anlegg.»<sup>116</sup> Sammenholdes disse kildene må det følgelig legges til grunn at en viss del av tomten skal medregnes. Den 15. juli 1987 uttalte Finansdepartementet at grunnverdien skal inkluderes, så lenge grunnen er å anses som en integrert del av verket eller bruket.<sup>117</sup> Her oppstilles det et tilknytningsvilkår mellom verket og grunnen.

Ved at grunnen må være integrert og nødvendig i verket for å medregnes i beregningsgrunnlaget, kan bare grunnen som faktisk brukes i tilknytning til verket, beskattes. Grunnen som strekker seg ut over det som faktisk brukes i driften, skal ikke beskattes. I eksempelet ovenfor vil dermed løsningen bli at grunnen på 1 000 kvm kan beskattes. Dette samsvarer med nytteprinsippet. Bruken av grunneiendommen som er overskytende vil ikke nødvendigvis medføre ekstra bruk av den kommunale infrastrukturen.

### 4.3 Bygninger og anlegg

#### 4.3.1 Utgangspunkt

Av objektene som kan inngå i takstgrunnlaget nevner eisktl. § 4 annet ledd tredje punktum «bygninger og anlegg». Bestemmelsen gir ingen nærmere forklaring på hva som faller innenfor ordlyden. Ut fra en ordlydfortolkning kan *bygninger* være alt fra det som huser selve verket, lager eller skur som står utenfor verket. *Anlegg* vil som regel være en del av

---

<sup>115</sup> Rt. 2002 s. 1411 s. 1420.

<sup>116</sup> Sætre Løfsgaard (2006) s. 31.

<sup>117</sup> Stavang (1994) s. 39 jf. 128.

virksomheten som brukes til en spesifikk prosess, for eksempel en sammensetning av alle de ulike maskiner som utgjør hele anlegget for produksjon av sjokolade. Da det fremstår som relativt klart hva som kan anses som bygninger og anlegg, er det ikke nødvendig med en grundigere redegjørelse av dette.

I Rt. 2014 s. 257 (Mongstad-dommen) hadde Lindås kommune utskrevet eiendomsskatt på et fangstanlegg for CO<sub>2</sub> fra røykgass. Spørsmålet var om fangstanlegget var et «verk og bruk». Høyesterett konkluderte med at anlegget var å anse som et «industrielt verk» etter eiskl. § 4 annet ledd annet punktum.<sup>118</sup> Videre oppfylte anlegget de øvrige vilkårene for å falle inn under definisjonen «verk og bruk», herunder kravet til virksomhetens art. Høyesterett uttalte:

«...på bakgrunn av mitt tolkningsresultatet [kan jeg] ikke se at det er behov for å vurdere om anlegget også ville falle inn under annet alternativ i § 4 annet ledd annet punktum om «liknande arbeids- og driftsstader». Det er av samme grunn heller ikke behov for å gå inn på spørsmålet om anlegget også omfattes av tredje punktum om anlegg som «hører til eller trengst til verksdrifta»».<sup>119</sup>

Da Høyesterett la til grunn at anlegget var et «industrielt verk», fant de altså ikke behov for å vurdere anlegget etter bestemmelsens tredje punktum.

Slik Høyesteretts uttalelse i Mongstad-dommen må forstås, vil det anlegget som utgjør verket være inkludert i takstgrunnlaget, uten at en nærmere vurdering av tilknytningsvilkåret i tredje ledd er nødvendig. Dette samsvarer ikke med tidligere praksis. I blant annet Rt. 2006 s. 1607 (Telenor-dommen) var spørsmålet om eiendeler i tilknytning til Telenors telenett kunne eiendomsbeskattes. I Rt. 2002 s. 94 (Neset-dommen) ble det avgjort at Telenors telenett var et «verk og bruk». Likevel fant Høyesterett i Telenor-dommen at det var nødvendig å foreta en individuell vurdering av om sentraler, radiolinjestasjoner og såkalte multiplexer til telenettet oppfylte tilknytningsvilkåret i tredje ledd.<sup>120</sup> Til dette konkluderte Høyesterett med at det var utvilsomt at alle elementene oppfylte tilknytningsvilkåret. Da telenettet var å anse som et «verk og bruk» måtte anlegget anses så nødvendig for driften at det var klart at det «hører til eller trengst til verksdrifta».<sup>121</sup>

---

<sup>118</sup> Rt. 2014 s. 257 avsnitt 48.

<sup>119</sup> Ibid. avsnitt 70.

<sup>120</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 30.

<sup>121</sup> Ibid. avsnitt 38.

Telenor-dommen gir uttrykk for at hovedanlegget må vurderes etter tredje punktum.<sup>122</sup> I Mongstad-dommen derimot, gir Høyesterett uttrykk for at det ikke er nødvendig med en ytterligere vurdering etter tredje ledd dersom bygningene og anleggene utgjør selve verket.<sup>123</sup> I følge Høyesterett i Mongstad-dommen, er det bare behov for en ytterligere vurdering av bygningene og anleggene, dersom det er tale om hjelpeanlegg til selve verket.

Da Mongstad-dommen er fra 2014 og er den nyeste dommen på området, er det naturlig å legge denne rettsoppfatningen i denne avgjørelsen til grunn. Forskjellen i rettskildene er imidlertid med på å skape uklarheter og usikkerheter på området.

Som redegjort for i punkt 4.1 må det foreligge en tilstrekkelig tilknytning mellom bygningene og anlegg og «verksdrifta» for at objektene skal inngå i beregningsgrunnlaget. For å drøfte tilknytningsvilkåret, må det først redegjøres for hva bygningene og anlegg skal ha en tilknytning til. I ordlyden fremkommer det at tilknytningen skal ses i sammenheng med «verksdrifta». Det neste spørsmålet blir dermed hva som anses som «verksdrifta» (punkt 4.3.2). Til slutt skal jeg redegjøre for innholdet i tilknytningsvilkåret (punkt 4.3.3).

#### 4.3.2 Hva menes med «verksdrifta»?

Det må foreligge en tilstrekkelig tilknytning mellom bygningene og anleggene og «verksdrifta», jf. eisktl. § 4 annet ledd tredje punktum. Det må dermed avgjøres hva som menes med «verksdrifta». Ordlyden «verksdrifta» tyder på at det må foreligge en tilknytning mellom bygningene og anleggene og selve *verket*, altså hovedanlegget. Noen nærmere forklaring på hva som ligger i begrepet «verksdrifta» fremgår ikke av ordlyden. Heller ikke forarbeidene til 1975-loven eller 1911-lovene gir noen veiledning.<sup>124</sup>

I Telenor-dommen måtte Høyesterett ta stilling til det nærmere innholdet av begrepet.<sup>125</sup> Spørsmålet var om kommunens vedtak om utskrivning av eiendomsskatt på eiendeler i tilknytning til Telenors telenett var gyldig. Takstgrunnlaget ble regnet til i overkant av 26 millioner kroner. Over 23 millioner var grunnet i det nettet som forbinder sentralene med de enkelte abonnentene. De resterende millionene var basert på sentraler, radiolinjestasjoner, en

---

<sup>122</sup> Rt. 2006 s. 1607.

<sup>123</sup> Rt. 2014 s. 257.

<sup>124</sup> Indst. O. VI (1909), Ot.prp. nr. 5 (1909), Ot.prp. nr. 44 (1974-1975) og Innst. O. nr. 53 (1974-1975).

<sup>125</sup> Rt. 2006 s. 1607.

mast og såkalte «muxer». Spørsmålet i saken var om alle de takserte elementene hadde en tilstrekkelig tilknytning til det helhetlige stedbundne anlegg.<sup>126</sup>

Høyesterett kom til at det var lite tvilsomt at alle elementene som var beskattet måtte ses på som et «anlegg...[som] høyrer til eller trengst til verksdrifta».<sup>127</sup> Dette var begrunnet i at elementene var «fysisk forbundet i et sammenhengende, stedbundet anlegg». Anlegget måtte ses på som en sammenhengende kommersiell enhet.<sup>128</sup> Videre ble alle elementene ansett som nødvendig for at anlegget skulle fungere.<sup>129</sup>

Høyesterett anlegger her en vid tolkning av begrepet «verksdrifta». I Telenor-dommen utgjorde telenettet hovedanlegget. Det må her være selve telenettet som sådan som var «verksdrifta». Det måtte altså påvises en tilstrekkelig tilknytning mellom telenettet, altså hovedanlegget, og sentralene, radiolinjestasjonene, masten og «muxene». Rettsregelen må følgelig være at det er tilknytningen mellom bygningene og anleggene og hovedanlegget som må påvises.

#### 4.3.3 Tilknytningsvilkåret

Det neste spørsmålet er hva som ligger i tilknytningsvilkåret. Som tidligere nevnt, heter det i ordlyden i § 4 annet ledd annet punktum at bygninger og anlegg som «høyrer til eller trengst til verksdrifta» kan medregnes i beregningsgrunnlaget.<sup>130</sup>

Ordlyden «høyrer til» gir inntrykk av at det siktes til fysisk integrasjon. Ordlyden «trengst til verksdrifta» gir på sin side inntrykk av funksjonell integrasjon, som vil si at anlegget er nødvendig for virksomheten. Tilknytningsvilkåret er altså oppfylt dersom bygningene og anleggene blir brukt til å gjennomføre den faktiske driften av anlegget. Det er likevel vanskelig å si noe generelt ut fra ordlyden om hva som inngår av bygninger og anlegg ved utskrivningen av eiendomsskatt. I forarbeidene til 1911-loven ble det uttalt «[a]t der ved værdsættelsen ikke kan tages hensyn til bestyrer- eller arbeiderboliger eller andre bygninger, som ikke er bestemte til direkte at anvendes i bedriften, anser departementet for en

---

<sup>126</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 2.

<sup>127</sup> Eiskl.§ 4 andre ledd tredje punktum.

<sup>128</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 38.

<sup>129</sup> Ibid.

<sup>130</sup> Eiskl.§ 4 andre ledd tredje punktum.

selvfølge». <sup>131</sup> Bygninger og anlegg som ikke har en direkte tilknytning for den driften som foregår i virksomheten, skal altså ikke inngå i takstgrunnlaget. Bygninger som arbeiderne trenger til å bo under bygging eller drift, vil være av indirekte betydning for selve virksomheten. Slike bygninger og anlegg av indirekte betydning oppfyller ikke kravet til tilknytning.

Som nevnt tidligere, er spørsmålet om hvilke anlegg og bygninger som skal medregnes, behandlet av Høyesterett i Telenor-dommen. <sup>132</sup> Høyesterett uttalte at «[e]lementene er *fysisk forbundet* i et sammenhengende, stedbundet anlegg, de er alle *nødvendige* for at anlegget skal fungere, og telenettet må sees som en *sammenhengende kommersiell enhet*» (mine kursiveringer). <sup>133</sup> Ut fra Høyesteretts uttalelse kan det utledes tre momenter som skal inngå i vurderingen.

For det første vil den *fysiske tilknytning* inngå som moment i den skjønsmessige vurderingen. Hvor sterk den fysiske tilknytningen må være, er det derimot ikke redegjort for. I Telenor-dommen var alle elementene fysisk integrert. <sup>134</sup> De var således fysisk koblet sammen. I slike situasjoner må det følgelig være klart at kravet er oppfylt. For bygninger kan det imidlertid være vanskeligere å fastslå. Det vil være nærmere å anta at et lagerbygg som står vegg i vegg med selve anlegget, kan eiendomsbeskattes, enn et lagerbygg som er plassert langt unna anlegget.

For det andre kan det utledes et moment om den *tekniske og funksjonelle sammenhengen* til anlegget, jf. uttalelsen «nødvendige for at anlegget skal fungere». <sup>135</sup> Hvis bygget eller anlegget er nødvendig for at virksomheten skal fungere, vil dette være et viktig moment som taler for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. I Norsk Hydro-dommen var spørsmålet om et forsøkslaboratorium uten fysisk tilknytning til anlegget, var så nært tilknyttet Norsk Hydros anlegg, at det skulle medtas i beregningsgrunnlaget. <sup>136</sup> Laboratorium var et organ for den alminnelige tekniske ledelse med særlig hensyn på fremtidig utvikling av selskapet.

---

<sup>131</sup> Ot.prp. nr. 5 (1909) på side 34-35.

<sup>132</sup> Rt. 2006 s. 1607.

<sup>133</sup> Ibid. avsnitt 38.

<sup>134</sup> Rt. 2006 s. 1607.

<sup>135</sup> Ibid. avsnitt 38.

<sup>136</sup> Rt. 1925 s. 786.

Laboratorium ble ikke ansett å være nødvendig, da det ikke hadde en direkte betydning for virksomheten og den driften som foregikk på anlegget på daværende tidspunkt.<sup>137</sup>

For det tredje skal det vektlegges hvorvidt bygget eller anlegget er *kommersielt integrert*, jf. uttalelsen «telenettet må sees som en sammenhengende kommersiell enhet».<sup>138</sup> Det skal følgelig legges vekt på om anlegget eller bygget inngår i den samme virksomheten, med det samme økonomiske formålet. I Telenor-dommen var alle enkeltelementene sammen et anlegg, hvis kommersielle siktemål var å selge fasttelefoni til brukere.<sup>139</sup> I Norsk Hydro-dommen var på den andre siden laboratoriet av mindre direkte kommersiell betydning for anlegget.<sup>140</sup> Laboratoriet hadde mer spesifikt forskning og utvikling som formål, selv om det videre siktemålet var å anvende forskningen kommersielt.

I den skjønsmessige vurderingen skal altså den fysiske, tekniske, funksjonelle og økonomiske tilknytningen vektlegges. Hva angår vekten av de ulike momentene kan mye tyde på at den fysiske tilknytningen står sentralt. Hvis et bygg ikke er fysisk tilknyttet anlegget, kan det likevel medregnes hvis det har en direkte tilknytning – enten funksjonelt, teknisk eller økonomisk.

#### 4.4 Arbeidsmaskiner og annet tilbehør

##### 4.4.1 Utgangspunkt

Etter eiskl.§ 4 annet ledd fjerde punktum skal «[a]rbeidsmaskiner og tilhørsele og ting som kan setjast i klasse med slikt» medregnes i takstsgrunnlaget, dersom tingen «er ein part av sjølve føretaket». Bestemmelsen regulerer følgelig når løsøre av ulik karakter, herunder produksjonsutstyr, skal medregnes i takstgrunnlaget.

Fjerde punktum danner et naturlig unntak fra tredje punktum i § 4. Etter tredje punktum skal anlegg medtas når de «trengst til verksdrifta». Et anlegg for produksjon vil gjennomgående bestå av et sett arbeidsmaskiner, som gjerne alle utøver nødvendige funksjoner i produksjonen. Arbeidsmaskinene inngår i takstgrunnlaget etter utgangspunktet i tredje punktum, men unntas etter unntaksbestemmelsen i fjerde punktum, med mindre de er en del

---

<sup>137</sup> Rt. 1925 s. 786 på side 787.

<sup>138</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 38.

<sup>139</sup> Rt. 2006 s. 1607.

<sup>140</sup> Rt. 1925 s. 786.

av selve «føretaket». At fjerde punktum danner et unntak fra tredje punktum er lagt til grunn i Rt. 2006 s. 1607 (Telenor-dommen). Høyesterett fant det klart alle elementene i telenettet til Telenor samlet var et anlegg som «trengst til verksdrifta» etter tredje punktum.<sup>141</sup> Spørsmålet var derfor etter Høyesteretts syn om «bestemmelsen i fjerde punktum i § 4 andre ledd likevel gjør at ikke alle elementene i nettet kan eiendomsbeskattes».<sup>142</sup>

Etter unntaksbestemmelsen i fjerde punktum må det først avgjøres hvilke objekter som omfattes av bestemmelsen, se punkt 4.4.2. Det er nemlig bare «[a]rbeidsmaskiner og tilhørsle og ting som kan setjast i klasse med slikt» som i utgangspunktet ikke skal medregnes, med mindre de anses som en part av selve «føretaket». Det må altså foreligge en tilstrekkelig tilknytning mellom disse arbeidsmaskinene m.v. og «føretaket».<sup>143</sup> I punkt 4.4.2 redegjøres det dermed for hva som menes med «føretaket». Til slutt, i punkt 4.4.3, foretas en nærmere redegjørelse for hva som ligger i tilknytningsvilkåret.

#### 4.4.2 Hva menes med «arbeidsmaskinar» og «tilhørsle»?

Eiendomsskatteloven § 4 annet ledd fjerde punktum nevner tre grupper objekter som omfattes av bestemmelsen. Objektene er «arbeidsmaskinar», «tilhørsle» og «ting som kan setjast i med klasse med slikt». En naturlig forståelse av uttrykket «arbeidsmaskiner» er maskiner som benyttes i produksjonen ved verket. Uttrykket favner vidt. I Bøckmann-dommen trakk mindretallet, med grunnlag i en gjennomgang av forarbeidene til 1911-lovene, et skille mellom arbeidsmaskiner og kraftmaskiner.<sup>144</sup> Kraftmaskiner skulle nemlig etter mindretallets syn automatisk inngå i takstgrunnlaget. Mindretallet fant det «vesentlig» at de omtvistede maskinene «ikke er rene slike arbeidsmaskiner - som i motsetning til kraftmaskiner - [...] 4. punktum på visse vilkår unntar fra skatteplikten».<sup>145</sup> I den aktuelle saken var elektromotorene som styrte produksjonen integrert i selve arbeidsmaskinen. I mindretallets drøftelse trekkes det følgelig et skille mellom maskiner som forestår selve produksjonen og maskiner som gir kraft til produksjonsmaskinene. Flertallet foretok ingen tilsvarende sontring, men fant etter en samlet vurdering av tilknytningskravet at arbeidsmaskinene ikke var tilstrekkelig integrert.

---

<sup>141</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 38.

<sup>142</sup> Ibid. avsnitt 39.

<sup>143</sup> Eiskl. § 4 annet ledd fjerde punktum.

<sup>144</sup> Rt. 1999 s. 369 på side 378.

<sup>145</sup> Ibid. s. 374.

Hvilken vekt som kan legges på mindretallets uttalelse er uklart. Det er ingen direkte dissens i dommen vedrørende mindretallets sontring mellom kraft- og arbeidsmaskiner. Standpunktet er imidlertid ikke gjentatt i senere avgjørelser eller litteratur. Reelle hensyn kan tale for at standpunktet ikke bør få gjennomslag, og at alle maskiner som nødvendige for produksjonen vurderes etter fjerde punktum. For det første er grensen mellom arbeidsmaskiner og kraftmaskiner uklar. For det andre er mange maskiner som inngår i produksjonsvirksomhet integrerte arbeids- og kraftmaskiner. Dette var tilfelle i Bøckmann-dommen.<sup>146</sup> For det tredje er det, hensett til det integreringshensynet som begrunner tilknytningsvilkåret i fjerde punktum, vanskelig å se hvorfor kraftmaskiner skal stilles i en annen stilling enn arbeidsmaskiner. Antakelig må derfor samtlige maskiner som inngår i produksjonen vurderes etter fjerde punktum.

Alternativene «anna tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt» favner svært vidt. Ledninger i telenett, heisekraner m.m. kan anses som slikt tilbehør. Også alminnelig løssøre som trucker, hyller for lagring, datamaskiner m.m. må anses å falle inn under kategoriene. Avgrensningen av hva som faller inn under disse kategoriene er relativt begrenset betydning, fordi slikt løssøre sjeldent vil oppfylle tilknytningsvilkåret i fjerde punktum.

#### 4.4.3 Hva menes med «føretaket»?

Arbeidsmaskinene og tilbehøret må være «ein part» av «føretaket». Det må da avgjøres hva som ligger i «føretaket». Ordlyden «føretaket» kan forstås som selve *anlegget* der virksomheten foregår. Det er fremholdt i praksis at ordlyden kan forstås slik at det kreves en integrasjon i selve den faste eiendommen.<sup>147</sup> Dersom det er den faste eiendommen som det kreves integrasjon i, vil vurderingen bero på om produksjonsmaskinene er integrert i bygningen. Dersom det legges til grunn at det kreves integrasjon i anlegget, kan det legges til grunn en bredere vurdering av produksjonsmaskinenes tilknytning til anlegget.

I Rt. 1999 s. 369 Bøckmann-dommen uttalte Høyesterett at «det er på det rene at det kreves en tilknytning mellom produksjonsmaskinene og *den faste eiendommen* for at maskinene skal inngå i takstgrunnlaget» (min kursivering).<sup>148</sup> I Ølbryggeridommen la lagmannsretten til

---

<sup>146</sup> Rt. 1999 s. 369.

<sup>147</sup> Ibid. s. 369.

<sup>148</sup> Ibid. s. 373.



grunn dette standpunktet som gjeldende rett.<sup>149</sup> Lagmannsretten uttalte med henvisning til Bøckmann-dommen at ordlyden i § 4 annet ledd «skulle derfor tilsi at vurderingstemaet var maskinenes tilknytning til verket/produksjonsprosessen, men det synes ikke tvilsomt etter rettspraksis at «føretaket» her skal leses som «eiendommen»...».<sup>150</sup> Sammenholdes dommene taler mye for at maskinenes tilknytning må vurderes i forhold til bygningene.

I Rt. 2006 s. 1607 (Telenor-dommen) uttaler Høyesterett om forståelsen av «føretaket» at «[a]rbeidsmaskiner mv. kan altså bare eiendomsbeskattes hvis de er en del av «føretaket», som her må sees som anlegget».<sup>151</sup> Ut fra Høyesteretts drøftelse i saken, tyder det på at anlegget er det samme som hovedanlegget i virksomheten. Standpunktet her strider tilsynelatende mot standpunktet i Ølbryggeridommen.<sup>152</sup> Det er etter dette noe uklart hvordan «føretaket» skal forstås. Antakelig må det sees an hvilken type virksomhet en står overfor i den enkelte sak. For de klassiske produksjonsvirksomheter, som gjerne er plassert i en bygning, er det den faste eiendommen som tilknytningsvilkåret må vurderes opp mot. For andre anlegg, som for eksempel et telenettanlegg, er det mer naturlig å vurdere tilknytningen opp mot anlegget som sådan.

#### 4.4.4 Tilknytningsvilkåret

Kravet til tilknytning er i lovteksten formulert som at tingen må være «ein part av sjølve føretaket».<sup>153</sup> Som redegjort for i punkt 4.4.2 kan «føretaket» leses som anlegget eller den faste eiendommen, avhengig av hva som er mest naturlig i den enkelte sak. Spørsmålet blir dermed om maskinene m.v. er «ein part av sjølve» av anlegget eller den faste eiendommen. Ut fra ordlyden kreves det en *nær tilknytning* mellom arbeidsmaskinene eller tilbehøret og anlegget eller den faste eiendommen. Ordlyden indikerer at det skal legges vekt på den fysiske integrasjonen, jf. formuleringen «part av sjølve foretaket». Sammenliknes ordlyden i fjerde punktum med ordlyden i tredje punktum fremkommer det at tilknytningskravet er mer kvalifisert for arbeidsmaskiner og tilbehør, jf. ordlyden «part av sjølve føretaket» og «trengst

---

<sup>149</sup> RG 2005 s. 1285.

<sup>150</sup> Ibid.

<sup>151</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 39.

<sup>152</sup> RG 2005 s. 1285.

<sup>153</sup> Eiskl. § 4 annet ledd fjerde punktum.

til verksdrifta». Hva som nærmere ligger i tilknytningskravet fremgår imidlertid ikke av bestemmelsen.

I forarbeidene til de eldre by- og landsskattelovene finnes noe veiledning. I Indst. O. IV. (1909) på side 104 er det uttalt:

«Med hensyn til spørsmålet om, hvad der indgaar under indretninger, der «hører anlegget til og er nødvendige for dettes øiemed», bemerkes, at hertil antages at maatte henregnes ikke alt, hvad der hører til anlegget paa en saadan maade, at det kun ved søndebryden eller nedriven kan skilles derfra, men overhovedet alt, som ifølge sin bestemmelse er uadskillelig knyttet til anlægget og ingen fornuftig anvendelse kan have uden i forbindelse med dette. Maskiner bliver saaledes at medtage, naar de maa ansees som *en integrerende del af den bygning eller anlæg*, hvor de er anbragt...» (min kursivering).

Etter forarbeidene til 1911-lovene er følgelig det sentrale om arbeidsmaskinene m.v. er en integrert del bygningen eller anlegget.

Også i praksis er innholdet i tilknytningsvilkåret behandlet. I Bøckmann-dommen fremhever Høyesterett at det «er flere elementer som kan komme inn ved den skjønnsmessige avgjørelsen av...» om tilknytningskravet er oppfylt.<sup>154</sup> Avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt vil med andre ord måtte avgjøres konkret i den enkelte sak. I Telenor-dommen la Høyesterett vekt på tre momenter ved vurderingen av tilknytningen. Dette var den fysiske tilknytningen, om maskinene var nødvendige for virksomheten og om anlegget var en kommersiell enhet.<sup>155</sup>

For det første kan det altså legges vekt på *graden av fysisk integrasjon*.<sup>156</sup> Det vil si at det skal vurderes hvor knyttet maskinene er til anlegget, herunder den faste eiendommen. Dette beror dels hvor *forbundet* maskinene er med anlegget og produksjonsbygningene. Dels beror det på andre momenter, som i hvilken utstrekning produksjonsbygningen er spesialtilpasset arbeidsmaskinene og kostnadene ved fjerning av maskinene.

---

<sup>154</sup> Rt. 1999 s. 369 på side 373.

<sup>155</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 41 jf. avsnitt 38.

<sup>156</sup> Ibid. og Rt. 1999 s. 369 på side 374.

Hva angår maskinenes forankring var dette argumenter i både Bøckmann-dommen, Telenor-dommen og Ølbryggeridommen.<sup>157</sup> I Bøckmann-dommen var maskinenes forankring et argument mot at tilknytningsvilkåret var oppfylt. Høyesterett uttalte således at «[s]elv om de til dels er boltet fast i gulvet, krever de ikke noen spesialfundamentering, og det er etter det opplyste forholdsvis enkelt å skifte dem ut, eventuelt å flytte dem».<sup>158</sup> På den andre siden, dersom maskinene er integrert i bygningen på en slik måte at det er vanskelig å løsne dem, vil det være naturlig å anta at tilknytningsvilkåret er oppfylt. Dette var situasjonen i Ølbryggeridommen, der lagmannsretten fant «at anlegget er kraftigere montert i selve bygningene enn produksjonslinjene i Bøckmann-dommen og at grunnlagsinvesteringene er store, særlig knyttet til behandlingen av avløpsvatn, med underjordisk basseng og avløpsrør til Oslo».<sup>159</sup> I Telenor-dommen kom Høyesterett imidlertid til at det «[a]t flere av elementene i telenettet har relativt kort levetid, eller enkelt lar seg skifte ut, ser jeg ikke som noe motargument av betydning; nettets funksjon er i alle fall avhengig av at et tilsvarende element blir satt inn».<sup>160</sup> Noe krav om varig fysisk integrasjon kreves ikke. Men i så tilfelle, må de øvrige momentene gjøre seg gjeldende med større styrke.

Maskinenes *tyngde* kan inngå i vurderingen av om arbeidsmaskinene er fysisk integrerte.<sup>161</sup> Tunge maskiner er vanskeligere og mer kostbart å flytte enn lettere maskiner. Maskinenes tyngde ble bruk som argument mot integrasjon i Bøckmann-dommen, der Høyesterett fremholdt at «de enkelte maskinene er av begrenset vekt, opptil 1500 kg, og omfang».<sup>162</sup> På den andre siden ble maskinene for ølbrygging RG 2005 s. 1285 funnet å være «vesentlig større og tyngre gjenstander» enn i Bøckmann-dommen, noe som talte for tilstrekkelig integrasjon.<sup>163</sup> Hvilken vekt som skal legges på maskinenes tyngde kan problematiseres. Med dagens teknologi og maskinkraft, vil maskinenes vekt i seg selv, sjelden medføre store problemer. Momentet kan derfor antakelig ikke være et særlig tungtveiende argument.

Videre må det ved avgjørelsen av den fysiske integrasjonen kunne legges vekt på *bygningens karakter*.<sup>164</sup> Det siktes her særskilt til om bygningen lett kan tilpasses annen virksomhet, eller om den er spesialtilpasset virksomheten. Dersom det er tale om spesialtilpasning, vil

---

<sup>157</sup> Hhv. Rt. 1999 s. 369, Rt. 2006 s. 1607 og RG 2005 s. 1285.

<sup>158</sup> Rt. 1999 s. 369 på side 374.

<sup>159</sup> RG 2005 s. 1285.

<sup>160</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 41.

<sup>161</sup> Rt. 1999 s. 369 på side 374.

<sup>162</sup> Ibid.

<sup>163</sup> RG 2005 s. 1285.

<sup>164</sup> Rt. 1999 s. 369 på side 374.

tilknytningen til produksjonsmaskinene og annet tilbehør være sterkere. I Bøckmann-dommen ble bygget oppført med tanke på den særskilte virksomheten, men kunne likevel tilpasses annen produksjon. Høyesterett uttalte således at «bygget fungerer meget godt med dagens produksjon, men [...] også annen virksomhet er en fullt realistisk mulighet».<sup>165</sup> Også i RG 2005 s. 1285 ble det lagt vekt på bygningens utforming. Lagmannsretten fant «at anlegget er kraftigere montert i selve bygningene enn produksjonslinjene i Bøckmannsaken og at grunnlagsinvesteringene er store, særlig knyttet til behandlingen av avløpsvatn, med underjordisk basseng og avløpsrør til Oslo».<sup>166</sup> Av dommene fremgår følgelig at det skal vektlegges som moment om bygningene er spesialtilpasset anlegget, eller om bygningene lett kan tilpasses annen virksomhet.

Et moment i vurderingen av om bygningene er spesialtilpasset er om bygningene er konstruert slik at de ikke på enkelt og økonomisk vis kan omdannes til bruk for annen virksomhet. Her kan det legges vekt på om det vil medføre *uforholdsmessige kostnader* dersom bygningene skal tilpasses annen virksomhet.<sup>167</sup> Høyesterett uttalte i Bøckmann-dommen at en ombygging ville medføre kostnader «av relativt betydelig omfang».<sup>168</sup> Høyesterett la likevel til grunn at det ville være innenfor det forsvarlig, på grunn av byggets karakter. Bygget var blant annet svært stort.<sup>169</sup> Sett i forhold til verdien av eiendommen og til hvilke formål eiendommen kunne benyttes til, ble kostnadene ansett forholdsmessige. Høyesterett la til grunn at det forelå en realistisk mulighet for at bygget kunne benyttes til andre formål enn isolerglassproduksjon.<sup>170</sup>

Et annet moment som må kunne vektlegges er om maskinene er *nødvendige for virksomheten*. I Telenor-dommen ble det således vektlagt at alle enkeltelementene i telenettet var «nødvendige for at anlegget skal fungere».<sup>171</sup> Dette ble vektlagt i tilknytningsvurderingen. At maskinene er nødvendige for driften kan likevel neppe være et veldig tungtveiende moment. I Bøckmann-dommen synes det som om Høyesterett ved tolkning av eldre rettspraksis legger en slik oppfatning til grunn.<sup>172</sup> Antakelig må det være et moment mot tilknytning at

---

<sup>165</sup> Rt. 1999 s. 369 s. 373.

<sup>166</sup> RG 2005 s.1285.

<sup>167</sup> Rt. 1999 s. 369 på side 374.

<sup>168</sup> Ibid.

<sup>169</sup> Ibid.

<sup>170</sup> Ibid.

<sup>171</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 38.

<sup>172</sup> Rt. 1999 s. 369 s. 373.

maskinene ikke er nødvendige. Tilbehør som ikke er direkte anvendbart i produksjonsvirksomheten kan dermed lettere unntas.

Et tredje moment som kan vektlegges er i hvilken utstrekning maskinene utgjør et en *kommersiell enhet*. Dette ble lagt til grunn i Telenor-dommen.<sup>173</sup> Dersom alle maskinene inngår i produksjonen er dette et argument for at tilknytningen er tilstrekkelig. Som eksempel kan tenkes en virksomhet som foregår i en flerbrukshall som er tilpasset mange typer virksomhet, og som derfor er utstyrt med maskiner som ikke er nødvendige for den faktiske virksomhet som bedrives. Det manglende kommersielle formålet med maskinene vil være et argument mot at de har tilstrekkelig tilknytning.

Av momenter som antakelig ikke kan ha noen sterk betydning i vurderingen kan for det første nevnes maskinenes verdi. Maskinenes verdi gjenspeiler ikke tilknytningen til bygget. Verdien av maskinene gir derfor ingen indikasjoner på hvor mye det vil koste å flytte dem. For det andre må det etter Catch-dommen kunne legges grunn at forskjellig eierskap til maskiner og anlegg eller bygninger, ikke kan vektlegges i noe særlig grad.<sup>174</sup> Riktignok uttaler Høyesterett at det kan «tenkes tilfeller hvor et ulikt eierforhold kan være indikasjon på en svakere tilknytning».<sup>175</sup> I den konkrete saken fant imidlertid ikke Høyesterett at et slikt synspunkt kunne anvendes. Hensett til omgåelseshensyn er det lite heldig å vektlegge ulikt eierskap, da det kunne gitt incentiver til å organisere virksomheten slik at ulike selskap står som eier av henholdsvis maskiner og bygninger. Det er heller intet i ordlyden som tilsier at det skal kunne vektlegges.

Oppsummert må det følgelig foretas en skjønnsmessig vurdering i den konkrete sak av hvorvidt tilknytningen er sterk nok. Selv om den fysiske tilknytningen, herunder teknisk integrasjon, hvor kostbart det er å flytte maskinene, tyngde og omfang, er et vesentlig moment, må det også legges vekt på den økonomiske integrasjonen. At det foretas bredere vurdering støttes av reelle hensyn. Skulle det utelukkende vektlegges hvor fysisk integrert maskinene var, ville det gitt skattyterne incentiver til å bruke mer mobile maskiner. Effektivitetshensyn taler altså for en bred vurdering. Også likebehandlingshensyn trekker i samme retning.

---

<sup>173</sup> Rt. 2006 s. 1607 avsnitt 38.

<sup>174</sup> Rt. 2006 s. 1615.

<sup>175</sup> Ibid. avsnitt 29.

## 5 Rettspolitisk vurdering

I punkt 3 og 4 er det redegjort for gjeldende rett. Formålet i det følgende er å komme med noen kritiske bemerkninger om rettstilstanden. Perspektivet er følgelig rettspolitisk. Det vurderes hvorvidt gjeldende rett bør være slik det er redegjort for. I forlengelsen drøftes hvilke forandringer som kan gjøres for å forbedre rettstilstanden.

Som redegjort for i avhandlingens punkt 3 er det uklart hvilke virksomheter som kan beskattes som «verk og bruk». Som nevnt har Høyesterett tatt stilling til innholdet av begrepet hele ni ganger siden 1995. For det første må det knyttes noen merknader til lovens bruk av eksempler. Selve bruken av eksempler, istedenfor en legaldefinisjon, må anses som gammeldags lovgivningsteknikk. Dette er også påpekt i juridisk litteratur.<sup>176</sup> Videre er flere av eksemplene i loven ikke lenger praktiske i dagens samfunn, for eksempel «saltehus» og «lenser».<sup>177</sup> Eksemplene som faktisk *er* brukt er verken dekkende eller særlig illustrerende for de virksomheter som kan beskattes som «verk og bruk».

Overbegrepet «verk og bruk» er også relativt gammelt, og uten noe klart innhold. Som presentert i punkt 3.1 er det flere ulovfestede vilkår som må være oppfylt for at en produksjonsvirksomheter. For «uegentlige verk og bruk» er det, som fremholdt i punkt 3.4.6 usikkert hvor langt beskatningshjemmelen rekker. Oppsummert foreligger det mye usikkerhet rundt hvilke eiendommer og virksomheter som kan beskattes som «verk og bruk» etter eiskl.§ 4 annet ledd.

I punkt 2.2 ble det redegjort for legalitetsprinsippets betydning på eiendomsskatterettens område. Kravet om hjemmel i lov for utskrivning av eiendomsskatt skal ivareta skattyternes forutberegnelighet. Med bakgrunn i ovennevnte avsnitt må det kunne hevdes at hjemmelen for utskrivning av eiendomsskatt på «verk og bruk» bør gi klarere uttrykk for hvilke virksomheter som faller innenfor og utenfor beskatningsområde. Dette gjelder både hvilke vilkår som gjelder for beskatning av klassiske produksjonsbedrifter, og i hvilken utstrekning andre typer «verk og bruk» kan beskattes. Det er i så henseende relevant å påpeke at Høyesterett i både Kvitsøydommen og Bøckmann-dommen fant at det ikke forelå beskatningshjemmel, og da med den hovedbegrunnelse at beskatningshjemmelen var uklar.<sup>178</sup>

---

<sup>176</sup> Sætre Løfsgaard s. 29.

<sup>177</sup> Eiskl.§ 4 annet ledd annet punktum.

<sup>178</sup> Rt. 1995 s. 980 s. 987 og Rt. 1999 s. 369 s. 375.

Hva angår de endringer som kan foretas for å fremme forutberegneligheten, kan nevnes å fjerne uttrykket «verk og bruk». I stedet for kan benyttes det mer moderne uttrykket «næringsseiendom». Som nevnt ble uttrykket innført i 2011 for å fange opp de tjenesteytende næringer som ikke omfattes av utskrivningskategorien «verk og bruk». Uttrykket er etter mitt syn språklig sett dekkende for også de virksomheter som i dag omfattes av uttrykket «verk og bruk». Videre kan det i lovteksten angis de vilkårene som stilles for at virksomheten skal falle inn under beskatningshjemmelen, herunder at verket skal være av en viss størrelse og at det skal være fast og stedbundet, se hhv. avhandlingens punkt 3.2 og 3.3.

Til slutt skal det knyttes noen kommentarer til eisktl. § 4 annet ledd fjerde punktum – hjemmelen for hvilke maskiner og annet tilbehør som kan medregnes. Som redegjort for i punkt 4.4 skal maskinene medregnes så lenge de regnes som en integrert del av den faste eiendommen eller anlegget. Slik det er redegjort for i avhandlingens punkt 4.4.4 er det i praksis utarbeidet noen retningslinjer for hvilke krav som stilles til tilknytningen. Det er klart at det skal legges vekt på bygningens karakter, graden av integrasjon mellom den faste eiendommen og maskinene/annet tilbehør og om det vil foreligge uforholdsmessige kostnader ved å tilpasse bygningen til annen virksomhet. Uavhengig av om det foreligger retningslinjer for hvilke maskiner som kan inngå, vil en slik bestemmelse alltid bære mye preg av skjønnsutøvelse fra takstnemndene. Det vil kunne føre til en del forskjellsbehandling mellom ulike virksomheter, noe som er lite ønskelig ut fra et likebehandlingshensyn.<sup>179</sup> En mulig måte å bøte på dette er å nedfelle klarere retningslinjer for tilknytningskravet. Dette kan for eksempel gjøres ved at det angis ulike momenter som skal vektlegges, i lovteksten. Det skal i denne sammenheng fremholdes at arbeidsmaskiner og tilbehør jevnt over er av stor betydning i takstgrunlaget.

Oppsummert må det fremholdes at det er forbedringspotensial hva gjelder klarheten i beskatningshjemmelen. Et vesentlig poeng i denne sammenheng er at kommunene er de vesentlige brukerne av loven. Dette øker behovet for forutberegnelighet i regelverket. Manglende klarhet i regelverket kan igjen lede til forskjellsbehandling fra kommune til kommune, noe som er uheldig i et konkurransemessig perspektiv. Dette er fremhevet blant annet i NHOs rapport om eiendomsskatt fra juni 2011 på side 23-24. I rapporten uttaler NHO blant annet at «[d]et er ikke vanskelig å forstå at de konkrete vurderingene som de

---

<sup>179</sup> Se avhandlingens punkt 2.4.

kommunale takstnemndene må gjøre, blir skjønnsmessige og ofte tilfeldige».<sup>180</sup> Som også fremholdt av Høyesterett i Bøckmanddommen og Kvitsøydommen, har derfor lovgiver god grunn til å vurdere beskatningshjemmelen for «verk og bruk».

Det har allerede vært forsøkt å gjennomføre en lovendring. I 2011 ble det varslet at Finansdepartementet ville vurdere å endre reglene for eiendomsskatt.<sup>181</sup> I Prop. 1 LS (2012-2013) s. 218-219 ble det derimot uttalt at det var vanskelig å finne en løsning som ivaretar både næringslivet og kommuneøkonomien, og saken ble følgelig avsluttet. Slik jeg tolker Finansdepartementets begrunnelse, har det bare vært forsøkt å finne en løsning der maskiner og annet løsøre blir borttatt fra bestemmelsen.<sup>182</sup> Det har derimot ikke vært forsøkt å endre lovgivningsteknikken eller den øvrige ordlyden i bestemmelsen.

**Antall ord i avhandlingen: 14 924.**

---

<sup>180</sup> NHO, *Rapport om eiendomsskatt* (2011) s. 24.

<sup>181</sup> Prop. 1 LS (2011-2012) Skatter, avgifter og toll 2012.

<sup>182</sup> Prop. 1 LS (2011-2012) Skatter, avgifter og toll 2012 s. 218-219.



## 6 Kildeliste

### Lover

Lov 17. mai 1814 om Kongerike Noregs Grunnlov (Grunnloven – Grl.).

Lov 17. august 1818 om matrikkelskatt på faste eiendommer (opphevet).

Lov 18. august 1882 om landkommunenes skattevæsen (opphevet).

Lov 18. august 1911 om skattelov for landet (landsskatteloven - lsktl.) (opphevet).

Lov 18. august 1911 nr. 9 om skattelov for byene (byskatteloven - bsktl.) (opphevet).

Lov 6. juni 1975 nr. 20 om eiendomsskatt til kommunane (eiendomsskattelova – eisktl.).

### For- og etterarbeider

Dok. nr. 41 for 1875.

Skattelovkomiteens innstilling av 1899.

NOU 1991: 17 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – Beskatning av formue.

NOU 1996: 20 Ny lov om eiendomsskatt.

Ot.prp. nr. 5 (1909).

Ot.prp. nr. 44 (1974-1975) Om lov om eiendomsskatt.

Innst. O. nr. 53 (1974-1975).

Ot.prp. nr.1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.

Prop. LS nr. 1 (2010-2011) Skatter og avgifter 2011.

Indst. O. VI (1909).

Indst. O. I (1877).

### Rettspraksis

Rt. 1890 s. 270

Rt. 1913 s. 957 (Maskinflåte-dommen)

Rt. 1924 s. 922

Rt. 1925 s. 786  
Rt. 1933 s. 1182  
Utv. Bind IV (1935-1952) s. 426-427.  
Rt. 1988 s. 1123  
Rt. 1995 s. 980 (Kvitsøy-dommen)  
Rt. 1998 s. 1756 (Sandtak-dommen)  
Rt. 1999 s. 369 (Bøckmann-dommen)  
Rt. 2002 s. 94 (Nesset-dommen)  
Rt. 2002 s. 1411 (Frida Sjøfarmer-dommen)  
RG 2005 s. 1285 (Ølbryggeri-dommen)  
Rt. 2006 s. 813 (Canal Digital-dommen)  
Rt. 2006 s. 1607 (Telenor-dommen)  
Rt. 2006 s. 1615 (Catch-dommen)  
Utv. 2007 s. 555  
Rt. 2012 s. 1359 (Flytebrygge-dommen)  
Rt. 2014 s. 257 (Mongstad-dommen)

## Litteraturliste

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 7. utg., 2013.

Harboe, Einar, *Eiendomsskatt Kommentarutgave*, 2. utg., 2004.

Stavang, Mattis, *Eiendomsskatt*, 1994.

Sætre Løfsgaard, Elin, «Eiendomsskatt på «verk og bruk», *Praktisk økonomi og finans*, 2002 s. 28-34.

Fjermeros, Morten, «Eiendomsskatteloven § 4 - Avgrensning av «verk og bruk» mot maskiner og tilbehør mv.», *NHO 21. desember 2010*, <https://www.nho.no/siteassets/nhos-filer-og-bilder/filer-og-dokumenter/skatter-og-avgifter/avgrensning-maskiner-m-fjermeros-22-12-2010.pdf> (sist sjekket 03.05.15).

NHO, *Næringslivets Hovedorganisasjon*, <https://www.nho.no/Politikk-og-analyse/Skatter-og-avgifter/uforutsigbar-eiendomsskatt-pa-naring/> (sist sjekket 03.05.15).

Statistisk sentralbyrå, <http://ssb.no/offentlig-sektor/statistikker/eiendomsskatt/aar/2014-06-24> (sist sjekket 03.05.15).

Huseiernes Landsforbund, <http://www.huseierne.no/boligsporsmal/skatt-->

avgift/kommunaleavgifter/ (sist sjekket 04.05.15).