



Redegjørelse for kriteriet om at et verk og bruk må være av et visst omfang



Utarbeidet av KS Eiendomsskatteforum

Revidert per 1. januar 2017

Innholdsfortegnelse

1. Innledning.....	3
2. Grunnlaget for kravet om at betegnelsen ”verk og bruk” forutsetter et anlegg av et visst omfang.....	4
3. Nærmere om innholdet i omfangskriteriet	4
4. Om retningslinjer for håndtering av omfangskriteriet.....	6
5. Noen konkrete tilfelle.....	6
5.1 Små verksteder	6
5.2 Sandtak og grustak på gårdsbruk	7
5.3 Anlegg for produksjon av egg og kylling og gartnerier	7
5.4 Bensinstasjoner.....	7
5.5 Håndtverksvirksomheter	8
5.6 Småkraftverk	8

Spørsmål ifm. veilederen kan rettes til advokat Elisabeth M. Aasheim

E-post elisabeth.aasheim@ks.no

Tlf. 93 65 35 88

1. Innledning

Eiendomsskatteloven inneholder ingen legaldefinisjon over hvilke eiendommer som skal regnes som "verk og bruk". Eiendomsskatteloven § 4 annet ledd annet punktum inneholder i stedet en eksemplifisering av hvilke anlegg som i hvert fall skal regnes som "verk og bruk". I bestemmelsen står det:

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 driftstader.

Bestemmelsen gir altså ingen uttømmende regulering av hva som er "verk og bruk". Med utgangspunkt i ordlyden er det i rettspraksis stilt opp noen vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge et "verk og bruk":

1. Det må enten dreie seg om et grunnareal hvor det er gjort et inngrep i naturen eller et stedbundet, fast anlegg som kan brukes til å fremme næringsdrift.
2. Det kreves at virksomheten/anlegget har en viss betydning og størrelse.
3. Det stilles krav til virksomhetens art. Det er vanlig å skille mellom to hovedgrupper verk og bruk. Den første gruppen, de industrielle verk og bruk, er anlegg for produksjon og bearbeidelse av materielle og immaterielle produkter. Den andre kategorien omfatter anlegg som ikke direkte tar sikte på vareproduksjon, men som fremstår som innsatsfaktorer for annen næringsvirksomhet og som bidrar til en verdiøkning av næringslivets produkter.

Denne veilederen omhandler vilkår nr. 2 – kravet om at et verk og bruk må ha et visst omfang. I denne forbindelse redegjøres for hva som er begrunnelsen for kravet om at et "verk og bruk" må ha et visst omfang (pkt. 2), og hvilke forhold skal tillegges vekt når kommunen vurderer om et anlegg har tilstrekkelig omfang til å være skattepliktig som verk eller bruk (pkt. 3). Deretter gjennomgås noen eksempler fra praksis (pkt. 4). Til slutt behandles spørsmålet om det er adgang til å lage retningslinjer for hvor terskelen skal ligge for at omfangskriteriet er oppfylt.

2. Grunnlaget for kravet om at betegnelsen "verk og bruk" forutsetter et anlegg av et visst omfang

Forutsetningen om at bare anlegg som har et visst omfang kan kvalifisere som "verk og bruk" fremgår av forarbeidene til skattelovene av 1911, byskatteloven § 3 og landskatteloven § 8. Eiendomsskattelovens bestemmelser om "verk og bruk" var ment som en videreføring av bestemmelser om "verk og bruk" i skattelovene av 1911, og tolkningsmomenter tilknyttet disse er derfor relevante også for forståelsen av eiendomsskatteloven § 4 annet ledd, jf. Ot. prp. nr. 44 s. 14.

I Indst. O. VI (1909) om lands- og byskattelovene heter det følgende på side 101 annen spalte:

"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."

Uttalelsen i innstillingen er knyttet til begrepet "industrielt anlegg" som i henhold til lovforslaget var én av hovedkategoriene verk og bruk. Bakgrunnen for kriteriet var med andre ord at ubetydelige anlegg vanskelig kunne anses som "industrielle" i lovens forstand.

Vilkåret om at et verk og bruk må være et anlegg av et visst omfang, er fulgt opp i rettspraksis, blant annet av Høyesteretts dom av 21. juni 2006 (Canal Digital):

"Ut frå prosedyren legg eg til at eg ikkje finn det tvilsamt at anlegget i Molde i 2002 var av ein slik storleik og karakter at det skulle takast med ved utskrivinga av eigedomsskatt på verk og bruk."

På denne bakgrunn er det helt på det rene at et anlegg må ha en viss størrelse for å kvalifisere som "verk og bruk" i relasjon til eiendomsskatteloven § 4 annet ledd.

3. Nærmere om innholdet i omfangskriteriet

Med utgangspunkt i forarbeidene til de tidligere lands- og byskattelovene, gjelder altså et krav om at anlegget må være "af en viss betydning". Om vilkåret er oppfylt beror på en vurdering av omstendighetene i det enkelte tilfelle. Det fremgår videre at "driftens art" og "anleggets størrelse" er avgjørende. På bakgrunn av forarbeidenes formulering ("en viss betydning") må det kunne legges til grunn at terskelen for når et anlegg har tilstrekkelig betydning neppe kan legges særlig høyt.

Vi er ikke kjent med rettsavgjørelser hvor omfangskriteriet har kommet på spissen. I de sakene som domstolene har behandlet, har det ikke vært tvilsomt at anleggene har hatt tilstrekkelig størrelse, og retten har kunnet nøye seg med å konstatere dette. Rettspraksis bidrar derfor i liten grad til å klargjøre nærmere hvor terskelen ligger.

En uttalelse i Kvitsøydommen, Rt. 1995 s. 980 bidrar imidlertid til å klargjøre hvilke momenter som skal vurderes:

"Anleggets størrelse trekker i retning av å anse virksomheten på linje med andre verk og bruk. Arealbeslaget, bygningenes størrelse, størrelsen på antenneanleggene, investeringens omfang og antall ansatte faller klart innenfor rammen av verk og bruk. Partene i saken er enige om dette og jeg går ikke nærmere inn på størrelseskriteriet."

Selv om uttalelsen er hentet fra mindretallets votum, kan det ikke være tvilsomt at de momenter som er nevnt er relevante når kommunen skal ta stilling til om omfangskravet er oppfylt. Arealbeslag, bygningens/anleggets størrelse, investeringens omfang og antallet ansatte er med andre ord forhold som har betydning ved vurderingen av om anlegget er stort nok til å kunne regnes som "verk og bruk".

I tillegg til dette, vil produksjonen eller potensialet for produksjon kunne tillegges betydning, jf. Rt. 1998 1756. I denne saken var spørsmålet om et sandtak kunne anses som verk og bruk. Det var inngått avtale om uttak fra sandtaket på 50.000 tonn sand per år, og Høyesterett fastslo på denne bakgrunn at sandtaket hadde tilstrekkelig omfang til å bli ansett som verk og bruk.

I tillegg til de momentene som er fremhevet i Kvitsøy- og Sandtakdommen, vil også andre forhold knyttet til driften være av interesse. For eksempel vil det kunne ha betydning i hvilken grad produksjonen forutsetter bruk av spesielle maskiner eller avansert teknologi. Dersom anlegget fremstår som svært teknisk, skal det trolig ikke mye til før anlegget er stort nok til å regnes som verk og bruk.

Det er grunn til å presisere at det ikke kreves at samtlige relevante momenter gjør seg gjeldende for at et anlegg skal kvalifisere som "verk og bruk". Således kan man ha å gjøre med et verk og bruk selv om det ikke er bygninger tilknyttet anlegget, eller om virksomheten kun har et fåtall ansatte. Som eksempel kan nevnes at Høyesterett har akseptert at Canal Digital bare hadde to ansatte i kommunen.

4. Om retningslinjer for håndtering av omfangskriteriet

Spørsmålet om et anlegg skal regnes som "verk og bruk" er et rettsspørsmål som ikke er undergitt forvaltningens frie skjønn. Forvaltningens standpunkt til om et anlegg kvalifiserer som verk og bruk kan etterprøves fullt ut av domstolene. Domstolene vil følgelig ikke være bundet av kommunale retningslinjer som regulerer når omfangskriteriet er oppfylt.

Etter vårt syn kan det likevel være formålstjenlig å utarbeide retningslinjer for praktiseringen av omfangskriteriet. Slike retningslinjer vil bidra til en mer ensartet praksis, og vil i grensetilfelle kunne være et tolkningsmoment dersom en sak blir brakt inn for domstolene.

Relevante kriterier i retningslinjene kan være

- Omsetningen
- Antall ansatte
- Anleggets verdi – beløpsgrense

Det bør imidlertid fremgå at kriteriene kun er veiledende. Et produksjonsanlegg kan være verk og bruk selv om det kun er én ansatt, og det er ikke nødvendigvis verk og bruk selv om det har en høy verdi – for eksempel hvis det er lite maskinteknisk utrustning.

Merk: Dersom omfangskriteriet ikke er oppfylt, kan eiendommen likevel være «*fast eigedom*» etter esktl. § 4. Hvorvidt eiendommen er skattepliktig, eksempelvis som annen næringseiendom, beror på hvilket utskrivingsalternativ kommunen har valgt.

5. Noen konkrete tilfelle

I det følgende knyttes noen kommentarer til noen spesifikke typer anlegg. Den konkrete grensedracting må imidlertid skje etter en besiktigelse av de aktuelle anleggene og en nærmere vurdering av de relevante omstendigheter i tilknytning til disse.

5.1 Små verksteder

I en uttalelse fra Finansdepartementet fra 1931 er det lagt til grunn at et verksted som ble drevet av to innehavere ikke kunne anses som et industrielt anlegg. På denne bakgrunn må det som utgangspunkt kunne legges til grunn at de minste verkstedene med et fåtalls ansatte ikke kvalifiserer som verk og bruk. Dersom verkstedet disponerer store eller spesialtilpassede lokaler og avansert maskinelt utstyr vil imidlertid dette stille seg annerledes.

5.2 Sandtak og grustak på gårdsbruk

I Sandtakdommen, Rt 1998 s 1756, ble det lagt til grunn at et sandtak som opptok 30 da. av et gårdsbruk, og hvor det var inngått kontrakt om uttak av 50.000 tonn masse hvert år, klart hadde tilstrekkelig størrelse til at det kunne skrives ut eiendomsskatt.

Dommen bidrar ikke til å klargjøre den nærmere grensedragningen. Det kan imidlertid utledes at størrelsen på arealet som sandtaket/grustaket opptar, og hvor mye masse som kan tas ut av dette, er relevante momenter. Det kreves ikke at det er faste installasjoner i tilknytning til sand- eller grustaket.

Den nærmere grensedragningen er vanskelig, men det må kunne legges til grunn at forekomster som er betydelig mindre enn det som var tilfelle i Sandtak-dommen vil kunne beskattes. Det vil neppe i seg selv være avgjørende at det ikke er andre ansatte enn eieren. Dersom virksomheten knyttet til sand- eller grustaket er så liten at det fremstår som en ren bigeskjeft i forhold til gårdsdrift, vil imidlertid dette kunne trekke i retning av at vilkårene for verk og bruk ikke er oppfylt.

5.3 Anlegg for produksjon av egg og kylling og gartnerier

Anlegg for produksjon av egg og kylling vil kvalifisere som verk og bruk dersom driften finner sted i store og spesialkonstruerte bygg med betydelig maskinteknisk utrustning og betydelig produksjon.

Vedrørende gartnerier har Finansdepartementet uttalt følgende i brev av 25. januar 2016:

«Departementet har tidligere lagt til grunn at gartnerier etter en konkret vurdering kan være å anse som verk og bruk. Det framgår ingen begrensninger i eiedomsskattelova § 5 h med hensyn til omfanget av gartneriet eller planteskolen. Spørsmålet om landbrukstilknyttede gartnerier eller planteskoler som er verk og bruk skal være omfattet av fritaket i § 5 h er ikke omtalt i forarbeidene. Departementet antar derfor at også slike gartnerier eller planteskoler kan være omfattet av fritaket i § 5 h.»

Når det gjelder gartnerier som ikke er landbrukstilknyttet, må man gjøre den samme konkrete vurderingen som for verk og bruk generelt.

5.4 Bensinstasjoner

I Utv. IV s 426 er det lagt til grunn at en bensinstasjon med anlegg for vedlikehold i form av smøring og vask av biler kunne beskattes. Små stasjoner med kun ei pumpe og tank falt derimot utenfor begrepet verk og bruk. På bakgrunn av uttalelsen kan en mulig

grensedragning være å skille mellom små stasjoner med pumpe og tank over bakken, og normale stasjoner med flere pumper, vaskehall og nedgravd tank. Butikkdelen av bensinstasjon skal ikke regnes med til verk og bruket, men kun beskattes hvis kommunen har et utskrivningsalternativ som omfatter også «*annan næringseigedom*».

5.5 Håndtverksvirksomheter

I mange kommuner finnes det små håndtverksvirksomheter for produksjon av for eksempel matvarer, klær og lignende. Slike virksomheter har gjerne et par ansatte, og enkelt maskineri. Denne typen virksomhet vil ikke kvalifisere som verk og bruk.

5.6 Småkraftverk

Et småkraftverk kan anses som et verk og bruk dersom det er av et visst omfang. Ved vurderingen må man legge vekt på størrelsen på selve anlegget, og verdien av det. Relevante momenter kan være hvor lang strekning av vassdraget som berøres og hvor stor fallhøyde som utnyttes. Videre vil forventet produksjon og inntekter, samt antall abonnementer være av betydning.

Et småkraftverk som bare er egnet til å dekke eiers private bruk, dekke forbruk til gårdsbruk, eller noen få husholdninger, kan være eksempler på småkraftverk som faller utenfor begrepet. Småkraftverk som etter en konkret vurdering anses som ubetydelige vil således ikke anses som verk og bruk.

-oOo-

Kontoradresse: Haakon VII's gate 9, 0161 Oslo
Postadresse: Postboks 1378 Vika, 0114 Oslo
Telefon: 24 13 26 00
E-post: ks@ks.no
Nettside: www.ks.no