

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Avgrensning av skatteplikt i medhold av eideidomsskattelova § 4 annet ledd fjerde punktum

Hva skal til for at arbeidsmaskiner og tilbehør er en «part av sjølve foretaket»?

Kandidatnummer: 589

Leveringsfrist: 25.11.2015

Antall ord: 17 629



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1	Tema for oppgaven med problemstilling .....	1
1.2	Bakgrunnen for valg av oppgaven – aktualitet .....	2
1.3	Presisering av oppgaven og avgrensninger .....	3
1.4	Rettskilder og metode .....	3
1.5	Fremstillingen videre .....	4
<b>2</b>	<b>EIGEDOMSSKATTELOVA § 4 – BAKGRUNN OG FORKLARINGER.....</b>	<b>5</b>
2.1	Avgrensning av «fast eiendom».....	5
2.2	Bakgrunn/historie.....	6
2.3	Forholdet mellom esktl. § 4 annet ledd, tidligere byskatteloven § 5 og esktl. § 8A-2 ....	8
2.4	«Verk og bruk» .....	9
2.4.1	Fast, stedbundet anlegg eller utnyttelse av grunnareal .....	10
2.4.2	Krav til virksomhetens/anleggets størrelse.....	11
2.4.3	Virksomhetens art, egentlig og uegentlige verk og bruk.....	12
<b>3</b>	<b>«PART AV SJØLVE FORETAKET», ESKTL. § 4 ANNET LEDD FJERDE PUNKTUM – KRAVET TIL INTEGRASJON .....</b>	<b>14</b>
3.1	Innledning .....	14
3.2	Arbeidsmaskiner mv. ....	16
3.3	Fysisk integrasjon .....	19
3.3.1	Innledning .....	19
3.3.2	Vekt og omfang .....	23
3.3.3	Spesialfundamentering .....	24
3.3.4	Fysisk forankring til grunnen/bygget .....	25
3.3.5	Reell mulighet for flytting .....	26
3.3.6	Fysisk tilknytning i «uegentlige» verk og bruk .....	28
3.3.7	Fysisk dekomponering.....	29
3.4	Økonomisk integrasjon .....	31
3.4.1	Innledning .....	31
3.4.2	Kostnadene ved fraskilling av maskiner og anlegg – kostnader ved flytting...	32
3.4.3	Muligheten for annen økonomisk anvendelse .....	33
3.4.4	Grunnlagsinvesteringer.....	34
3.4.5	Maskinenes verdi .....	34
3.5	Funksjonell integrasjon .....	35
3.5.1	Innledning .....	35

3.5.2	Maskinenes nødvendighet .....	35
3.5.3	Bygningens/eiendommens anvendelighet uten maskinene og maskinenes anvendelighet utenfor eiendommen.....	38
3.5.4	Funksjonskriteriet i <i>uegentlige</i> verk og bruk.....	39
3.6	Andre forhold.....	42
3.6.1	Eierforhold.....	42
3.6.2	Geografisk plassering .....	43
3.7	Helhetsvurdering – avveining av momentene.....	44
<b>4</b>	<b>FORSLAG TIL ENDRINGER I EIGEDOMSSKATTELOVA § 4.....</b>	<b>47</b>
4.1	Bakgrunnen for forslaget .....	47
4.2	Innholdet i lovforslaget .....	47
4.2.1	Nærmere om alternativ 1 .....	47
4.2.2	Nærmere om alternativ 2 .....	48
4.3	Hvilke konsekvenser vil eventuelle endringer få for dagens rettstilstand?.....	49
<b>5</b>	<b>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....</b>	<b>49</b>
	<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>51</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Tema for oppgaven med problemstilling

Temaet for oppgaven er eiendomsskatt på «arbeidsmaskiner» i verk og bruk, jf. esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum. Reglene om eiendomsskatt finner vi i lov av 6. juni 1975 om eiendomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova - esktl.), i tillegg til de vedtak de enkelte kommunene fatter for utskriving av skatten. Eiendomsskatt er en frivillig skatt i den forstand at det er opp til hver enkelt kommune selv å avgjøre om det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen. Dette følger av lovens § 2: «Kommunestyret avgjer om det skal skrivast ut eiendomsskatt i kommunen». Videre har kommunen også stor valgfrihet med tanke på hvordan og i hvilket omfang eiendomsskatten skal skrives ut, jf. lovens § 3. Eiendomsskatt er en skatt på fast eiendom, og kommunen kan velge å skrive ut eiendomsskatt på alle faste eiendommer i kommunen eller på nærmere bestemte kategorier eiendom, jf. esktl. § 3 første ledd. Et av utskrivningsalternativene etter § 3 første ledd er «verk og bruk».

Ved fastsettelsen av skattegrunnlaget for verk og bruk oppstår særskilte spørsmål knyttet til *hva* som skal inngå i skattegrunnlaget. Etter esktl. § 4 annet ledd tredje punktum skal bygninger og anlegg regnes med til verket eller bruket når de «hører til eller trengst til verksdrifta». Videre følger det av paragrafens fjerde punktum at «arbeidsmaskinar og tilhøyrslø og ting som kan setjast i klasse med slikt» (heretter arbeidsmaskiner mv. eller maskiner mv) ikke skal regnes med dersom det ikke er en «part av sjølve foretaket». Dersom arbeidsmaskinene mv. etter fjerde punktum er «part av sjølve foretaket» skal de dermed inngå i takstgrunnlaget for verket eller bruket og dersom de *ikke* er en «part av sjølve foretaket» skal de holdes utenfor takstgrunnlaget for eiendomsskatten.

I vurderingen av om arbeidsmaskiner mv. skal regnes som en «part av sjølve foretaket» ligger det et krav om en viss tilknytning, og det har i praksis blitt omtalt som «kravet til integrasjon». Integrerte arbeidsmaskiner mv. skal dermed inngå i taksten, mens ikke-integrerte arbeidsmaskiner mv. skal holdes utenfor. Denne regelen gjelder kun for eiendommer som betegnes som verk og bruk, og innebærer i praksis en utvidelse av det som normalt er å regne som fast eiendom.

Hovedproblemstillingen i oppgaven vil derfor være hva som skal til for at arbeidsmaskiner mv. er «integrert», og dermed en «part av sjølve foretaket», jf. esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum.

## 1.2 Bakgrunnen for valg av oppgaven – aktualitet

Vi har hatt særregler for eiendomsskatt på verk og bruk siden skattelovene av 1882.<sup>1</sup> Til tross for langvarig rettspraksis vedrørende avgrensningene av takstobjektet for verk og bruk volder avgrensningene fremdeles store problemer i praksis. Regelen om hvorvidt arbeidsmaskiner og annet utstyr skal inngå i skattegrunnlaget er svært skjønnsmessig utformet. Ordlyden i selve bestemmelsen gir en viss veiledning for vurderingen, men de nærmere vurderingskriteriene er i stor grad basert på rettspraksis. Avgrensningene skaper problemer både for kommunen og for skattyteren. For kommunen skaper det problemer da det er den som skal stå for takseringen. For skattyter fører den skjønnsmessige vurderingen til lite forutberegnelighet, samt til forskjellsbehandling både innad i kommunen og mellom kommunene. Problemene rundt avgrensningene kommer også fra at man står overfor mange ulike typer verk og bruk og at type- ne arbeidsmaskiner kan variere i det uendelige. Den teknologiske utviklingen fører også til at vi stadig møter nye typer arbeidsmaskiner og virksomheter, og dermed nye avgrensningsproblemer.

Totalt skriver 343 av de totalt 428 kommunene i landet i dag ut eiendomsskatt på verk og bruk.<sup>2</sup> For verk og bruk kan verdien av arbeidsmaskinene utgjøre en stor del av takstgrunnlaget, og i noen tilfeller også hoveddelen. Hvor stor del av takstgrunnlagene som knytter seg til arbeidsmaskiner og utstyr foreligger det ikke nøyaktige tall over.<sup>3</sup> Kommunenes Sentralforbund (KS) foretok imidlertid en undersøkelse i slutten av juni i år (2015), etter at et lovforslag vedrørende eiendomsskatt på arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk ble sendt ut på høring,<sup>4</sup> for å kartlegge kommunenes inntekter fra slike arbeidsmaskiner mv.<sup>5</sup> KS anslo at samlet inntekt fra eiendomsskatt på arbeidsmaskiner mv. for kommunene neppe var lavere enn 1,7 milliarder kroner.<sup>6</sup>

Omfanget av eiendomsskatt på verk og bruk og verdiene på arbeidsmaskinene viser at bestemmelsen i ekstl. § 4 annet ledd fjerde punktum er viktig for eiendomsskattens omfang og skattegrunnlaget for verk og bruk. Videre viser lovforslaget som ble sendt ut på høring i juni i år at temaet og problemstillingen for oppgaven er svært aktuell.<sup>7</sup> Også de mange høringsutta-

---

<sup>1</sup> Jf. punkt 2.2

<sup>2</sup> Tall hentet fra SSB, (sist sjekket 05.11.2015). Hvorvidt alle disse kommunene faktisk har eiendommer som klassifiseres som verk og bruk er imidlertid noe usikkert. Slik statistikk foreligger ikke.

<sup>3</sup> SSB har ikke spesifisert statistikkgrunnlaget slik at arbeidsmaskinene er mulig å skille ut.

<sup>4</sup> Finansdepartementet (2015)

<sup>5</sup> Kommunenes Sentralforbund (2015)

<sup>6</sup> Kommunenes Sentralforbund (2015) s. 5

<sup>7</sup> Finansdepartementet (2015)

lelsene som har kommet i forbindelse med lovforslaget viser at temaet er svært aktuelt, og at meningene rundt bestemmelsen er sterke og delte.<sup>8</sup>

Problemene rundt avgrensningen av takstobjektet for verk og bruk sammenholdt med viktigheten og omfanget av den aktuelle bestemmelsen tilsier at det er behov for en avklaring av rettstilstanden.

### **1.3 Presisering av oppgaven og avgrensninger**

Oppgaven tar for seg avgrensningen av takstobjektet for verk og bruk, med særlig fokus på hva som skal til for at arbeidsmaskiner mv. skal inngå i takstgrunnlaget.

Jeg vil ikke gå inn på hvordan verdien av verk og bruk og arbeidsmaskiner settes, da dette er utenfor oppgavens tema. Jeg avgrenser således mot verdsettelse og verdsettelsesmetoder. Det avgrenses videre mot andre regler for taksering, herunder saksbehandlingsreglene.

Det vil kun bli gitt en relativt kortfattet fremstilling av hva som regnes som verk og bruk. En omfattende fremstilling vil det ikke være plass til i oppgaven, da dette i seg selv er et svært omfattende tema.

Jeg avgrenser videre også mot reglene for taksering av kraftverk, utover den grad de kan belyse hovedproblemstillingen i oppgaven. Selv om kraftverk er å regne som verk og bruk har vi i stor grad egne regler om taksering og verdsettelse av slike.

### **1.4 Rettskilder og metode**

Oppgaven baserer seg i stor grad på gjennomgang og analyse av rettspraksis knyttet til esktl. § 4 annet ledd, samt på rettspraksis knyttet til tilsvarende bestemmelse i de tidligere skattelovene. Både ordlyden og forarbeidene til loven gir generelt lite veiledning, og det er lite juridisk teori om problemstillingen.

Som det vil fremgå av fremstillingen nedenfor går det et skille mellom egentlige og uegentlige verk og bruk. Det går derfor også et skille i rettspraksis for de to ulike kategoriene. For de egentlige verk og bruk vil det i stor grad bli vist til Rt. 1999 s. 369 (Bøckmann) og RG 2005 s. 1285 (Ringnes). For avgrensningene av de uegentlige verk og bruk vil det hovedsakelig bli vist til Rt. 2006 s. 1607 (Telenor) og Rt. 2006 s. 1615 (DSLAM). Vurderingene vil også dermed bli noe annerledes hvorvidt det er tale om et egentlig eller uegentlig verk og bruk.

---

<sup>8</sup> Se eksempelvis høringsuttalelse fra Kommunenes Sentralforbund (2015) og Advokatforeningen (2015)

For å illustrere mangfoldet i avgjørelsene og mangfoldet i faktum er det også vist til en rekke underrettsavgjørelser, særlig i forbindelse med de egentlige verk og bruk. Dette er fordi det for arbeidsmaskiner i de egentlige verk og bruk ikke foreligger nyere høyesterettspraksis enn Bøckmann-dommen fra 1999.

## **1.5 Fremstillingen videre**

Jeg vil først ta for meg noen forklaringer og historie/bakgrunn for eiendomsskatteloven § 4. Bestemmelsen bygger på bestemmelser i tidligere skattelover, og en gjennomgang av historien vil skape oversikt og vise grunnlaget for hvorfor regelen for arbeidsmaskiner er som den er. Det vil gi en forklaring på hvordan dagens bestemmelse henger sammen med tidligere lover og rettspraksis fra før eiendomsskatteloven – og igjen kaste lys over momentene i integrasjonsvurderingen.

Videre vil det være nødvendig å gå noe nærmere inn på hva som menes med «verk og bruk» og hva som skal til for at en eiendom/anlegg anses som «verk og bruk» i eiendomsskattelovens forstand.

Hovedproblemstillingen er drøftet i kapittel 3, og er videre inndelt etter hvilke momenter som er relevante ved vurderingen. Jeg har valgt å dele fremstillingen inn i tre hovedkriterier – krav til «fysisk integrasjon», «økonomisk integrasjon» og «funksjonell integrasjon». Videre vil kriteriene være delt inn etter momenter som er relevante ved vurderingen. Jeg vil også komme inn på et par andre forhold som har vært oppe i praksis, jf. punkt 3.6, men som jeg ikke har funnet hensiktsmessig å omtale under de tre hovedkriteriene.

Etter gjennomgangen av relevante momenter vil jeg ta for meg en mer generell helhetsvurdering og avveining av de ulike kriteriene.

Til slutt vil jeg ta for meg et forslag til lovendring som ble sendt ut på høring i juni i år, og hvilke konsekvenser denne lovendringen eventuelt vil få for dagens rettstilstand.

Jeg vil også komme med noen avsluttende bemerkninger om dagens rettstilstand og mangelen på begrunnelse for den særskilte avgrensningen for verk og bruk.

## 2 Eigedomsskattelova § 4 – bakgrunn og forklaringer

### 2.1 Avgrensning av «fast eiendom»

Eiendomsskatt er i utgangspunktet en skatt på fast eiendom, jf. esktl. § 4 første ledd, jf. § 3. Det er ikke gitt en definisjon av hva fast eiendom er i eiendomsskatteloven, men loven gir eksempler på hva som skal regnes som fast eiendom. Med til den faste eiendom skal regnes bygninger med tilhørende tomt, tomter uten bygninger som «...hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins *verk og bruk* og annan nærings-eigedom». <sup>9</sup> (Min utheving.) Verk og bruk er dermed å regne som fast eiendom, på lik linje med de andre eksemplene i bestemmelsen.

Hva som skal regnes med til enhver fast eiendom generelt gir ikke eiendomsskatteloven noen beskrivelse av, og man må ved avgjørelsen av hva som skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget se på hva som normalt inngår i begrepet «fast eiendom». Det er et alminnelig prinsipp i skatteretten at når man i skattelover bruker begreper som er utviklet i privatretten er det den privatrettslige avgrensningen som skal legges til grunn ved beskatningen, dersom ikke skattereglene gir anvisning på noe annet.

Til å belyse hva som inngår i fast eiendom kan man ta panteretten som eksempel. Etter panteloven<sup>10</sup> § 2-2 omfatter den faste eiendom «grunnen,» «hus og andre byggverk og anlegg på grunnen» og «tilbehør og rettigheter som nevnt i avhendingslova §§ 3-4 til 3-6.» Avhendingslova § 3-4 regulerer hva som skal anses som tilbehør til den faste eiendommen. Etter denne bestemmelsen skal det dersom det er tvil om noe er tilbehør legges vekt på om gjenstanden er «...uhøveleg å flytte, ... er nødvendig til bruk på eigedomen, eller som best kan nyttast der.»<sup>11</sup> Altså er det som anses som tilbehør i avhendingslova § 3-4 å anse som fast eiendom ved pantsettelse av fast eiendom.

Motsatsen til fast eiendom vil være løsøre, jf. panteloven kapittel 3. Som løsøre nevnes maskiner, redskaper, innbo og annet utstyr, jf. panteloven § 3-4 annet ledd bokstav a.

For verk og bruk har vi imidlertid særregler for avgrensningen av den faste eiendom for beregning av eiendomsskattegrunnlaget. Det følger av esktl. § 4 annet ledd tredje punktum at bygninger og anlegg skal regnes sammen med verket eller bruket når «...dei høyrer til eller trengst til verksdrifta.» Videre kan arbeidsmaskiner mv. tas med dersom de er en «part av

---

<sup>9</sup> Jf. esktl. § 4 annet ledd første punktum

<sup>10</sup> Lov om pant av 8. februar 1980 nr. 2

<sup>11</sup> Lov av 3. juli 1992 nr. 93 om avhending av fast eiendom



sjølve foretaket».<sup>12</sup> Og, som nevnt, er det denne avgrensningen som er hovedproblemstillingen i oppgaven.

## 2.2 Bakgrunn/historie

Eiendomsskatten i Norge, tidligere kalt «matrikkelskatten», går langt tilbake i tid, og har røtter tilbake til før inntekts- og formuesskatten. Frem til 1665 ble eiendomsskatten innkrevet på bakgrunn av eiendomsopplysningene i de gamle jordebøkene, som da ble erstattet av en landsdekkende skattematrikkel. Matrikkelen var et tidlig eiendomsregister, hvor fast eiendom, herunder gårder og jordbruk var oppført. Hver eiendom var tildelt en matrikkelskyld som uttrykk for eiendommens verdi, og eiendomsskatten ble skrevet ut på grunnlag av denne matrikkelskylden.<sup>13</sup> Matrikkelskylden ble fastsatt på grunnlag av jordens og skogens produksjonsevne, og var således en form for næringskatt for jord- og skogbruk.<sup>14</sup>

Da den industrielle revolusjonen slo igjennom i Norge vokste det imidlertid frem mange nye typer virksomheter og man så behov for en utvidet skatt på disse virksomhetene som utnyttet grunnen på en annen måte enn tidligere. De nye virksomhetene medførte større belastning for kommunene med tanke på vei, utdanning og velferd, og for å unngå en urettferdig fordeling av skatten mellom de gamle primærnæringene og de nye virksomhetene ble det, i tillegg til skatt på den grunnen virksomhetene ble drevet på, innført skatt på selve anleggene.<sup>15</sup> Eiendomsskatt på verk og bruk ble derfor tatt inn i den nye landsskatteloven av 1882: «Lov om landkommunenes skattevæsen».<sup>16</sup> Etter lovens § 14 skulle eiendomsskatt utlignes på de matrikulerte eiendommene, samt på verker, gruver, sagbruk, møllebruk, fabrikker, fiskevær, salterier, lenser, losse- og lasteplasser, skipsverft og andre industrielle anlegg. Det ble også innført en skattelov for bykommunene i 1882, hvor det etter § 4 kunne skrives ut eiendomsskatt på bygninger og grunneiendommer, både bebygde og ubebygde, samt vannfall, lastetomter, brygger, verft og liknende.<sup>17</sup>

I 1911 ble det vedtatt nye lands- og byskattelover.<sup>18</sup> Eiendomsskatten fikk nå større plass i begge lovene, og ble inntatt i lovenes kapittel 1. I byskatteloven ble reglene om hvilke eiendommer som kunne ilegges eiendomsskatt i stort grad videreført fra 1882-loven, og ble å finne i § 3. Videre ble reglene om verdsettelse og hvilke eiendeler som skulle medgå i taksten

---

<sup>12</sup> Jf. esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum

<sup>13</sup> Se NOU 1996:20 s. 15

<sup>14</sup> Løfsgaard (2002) s. 28

<sup>15</sup> Løfsgaard (2002) s. 28

<sup>16</sup> Lov av 15. april 1882 nr. 1 om landkommunenes skattevæsen

<sup>17</sup> Lov av 15. april 1882 nr. 2 om bykommunenes skattevæsen

<sup>18</sup> Lov av 18. august 1911 nr. 8 (landsskatteloven) og Lov av 18. august 1911 nr. 9 (byskatteloven)

inntatt i en egen paragraf, lovens § 5. I landsskattelovens § 8 ble også reglene om hvilke eiendommer som kunne skattlegges i stor grad videreført, herunder skattlegging av verk og bruk. Reglene om verdsettelse og hvilke eiendeler som skulle medtas ble inntatt i samme paragraf.

Utskriving av eiendomsskatt etter landsskatteloven bygde på matrikkelskylden fra 1863 for de vanlige faste eiendommer, og for verk og bruk ble det fastsatt en egen skyldmarkverdi. I bykommunene foregikk ikke utskrivning av eiendomsskatt etter matrikkelsystemet, men etter en særskilt taksering. I bykommune var eiendomsskatten obligatorisk, mens den i landkommunene var frivillig i den forstand at det var opp til kommunestyret å bestemme om det skulle utskrives eiendomsskatt i kommunen, jf. henholdsvis byskatteloven § 1 og landsskatteloven § 6.<sup>19</sup>

Forskjellene i landskatteloven og byskatteloven ble i 1960 mindre viktige, da det i lov av 4. mars 1960<sup>20</sup> ble tillatt for landkommunene å ta i bruk reglene i byskatteloven for klart avgrensede deler av landkommunen. Omvendt ble det tillatt for bykommunene å ta i bruk landsskattelovens regler for skatt på jordeiendommer i avgrensede deler av bykommunen.<sup>21</sup>

Videre ble forskjellen mellom by- og landkommuner etter hvert mindre. Bykommuner ble slått sammen med nabo-landkommunene, og landkommunene fikk bylignende sentre. Man så derfor etter hvert et behov for å ha like skatteregler for landkommunene og bykommunene. I 1975 ble derfor de to lovene slått sammen til én lov, skatteloven av 1975.<sup>22</sup> Lovgiverne valgte imidlertid å skille ut reglene for eiendomsskatt i en egen lov. De mente det ville være mest hensiktsmessig og gi et bedre system og sammenheng i reglene dersom eiendomsskatten ble styrt av en særskilt lov.<sup>23</sup> Det er denne lova som i dag er den gjeldende eiendomsskatteloven.

Esktl. § 4 har i dag en ordlyd som bygger på både byskatteloven §§ 3 og 5, og landskatteloven § 8, og det fremgår av forarbeidene til loven at § 4 tilsvarer byskatteloven § 3 og landsskatteloven § 8 første til fjerde ledd, med de endringene som fulgte av at matrikkelskatten falt bort.<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> NOU 1996:20 s. 15-16

<sup>20</sup> Lov av 4. mars 1960 om tillegg til lands- og byskattelovene

<sup>21</sup> NOU 1996:20 s. 16

<sup>22</sup> Lov av 14. mars 1975 nr. 5 om lov om skatt av formue og inntekt

<sup>23</sup> Jf. Ot.prp.nr.22 (1974-1975) s. 2-3 og Stavang (1994) s. 9

<sup>24</sup> Ot.prp.nr.44 (1974-1975) s. 1 og 12

### 2.3 Forholdet mellom esktl. § 4 annet ledd, tidligere byskatteloven § 5 og esktl. § 8A-2

I forbindelse med ovennevnte redegjørelse reises et særskilt spørsmål.

Byskatteloven § 5 gjaldt helt frem til 2013 da vi fikk nye saksbehandlingsregler.<sup>25</sup> I forbindelse med denne lovendringen ble også byskattelovens gjeldende bestemmelser opphevet. Byskatteloven § 5 ble da videreført i esktl. § 8A-2. Etter byskatteloven § 5 annet ledd skulle det ved verdsettelse av fabrikker og andre industrielle anlegg «...medtages maskiner og annet, som hører anlegget til og er nødvendige for anlæggets øiemed.» Videre skulle ikke «... arbeidsmaskiner med tilbehør, eller hvad kan sættes i klasse, som ikke utgjør en integrerende del av anlegget» tas med. I dag bestemmer esktl. § 8A-2 at det for slike anlegg «...skal ein ta med maskiner og anna som høyrer til anlegget og er nødvendig for å oppfylle formålet med anlegget.» Videre skal ikke «Arbeidsmaskiner med tilhøyrslø og liknande, som ikkje er ein integrert del av anlegget» tas med til taksten.

Ettersom ordlyden i byskatteloven § 5 er videreført i esktl § 8A-2, kan man spørre seg hvorfor det da ikke er esktl. § 8A-2 som er hjemmel for hva som skal inngå i takstgrunnlaget, når byskatteloven § 5 tidligere var hjemmelen? Hvorfor byttet man i 1975 hjemmel til esktl. § 4 for disse avgrensningsspørsmålene?

I Rt. 1999 s. 369 (Bøckmann) blir dette spørsmålet tatt opp. I dommen viser Høyesterett til lagmannsrettens avgjørelse der drøftelsene av forholdet mellom esktl. § 4 annet ledd og byskatteloven § 5 diskuteres. Selv om Høyesterett kom til et annet resultat legger retten også til grunn at det er esktl. § 4 som er riktig hjemme for vurderingen av hvilke objekter som skal inngå i taksten. I lagmannsrettsavgjørelsen uttales det:

«Etter § 33 annet ledd gjelder enkelte bestemmelser i byskatteloven av 18 august 1911 nr. 9 inntil videre, herunder § 5. *Eigedomsskattelova § 4 annet ledd og byskatteloven § 5 annet ledd regulerer etter sin ordlyd samme spørsmål.* Formålet med utsatt ikrafttredelse av enkelte bestemmelser i 1975-loven var ønsket om å samordne takseringen av faste eiendommer til bruk henholdsvis ved formues- og inntektsskatt og eiendomsskatt, jf Ot.prp.nr. 44 (1974-75 ) s. 10. På denne bakgrunn ble det besluttet at bestemmelsene i eiendomsskatteloven om beregningen av skattegrunnlaget (verdsettelsesprinsippene) og visse saksbehandlingsregler ikke skulle tre i kraft samtidig med resten av loven, jf også NOU 1996:20 Ny lov om eiendomsskatt s. 16. *Henvisningen i eigedomsskattelova § 33 annet ledd må derfor etter lagmannsrettens oppfatning være ment bare å gjelde byskat-*

---

<sup>25</sup> Tilføyd ved endringslov av 10. desember 2012 nr. 73

*teloven § 5 første ledd, som omhandler generelle prinsipper for verdsettelsen av faste eiendommer. Lagmannsretten legger etter dette til grunn at spørsmålet om maskiner inngår i takseringsgrunnlaget må avgjøres på grunnlag av eideomsskattelova § 4 annet ledd.»<sup>26</sup> (Min utheving.)*

Det legges her altså til grunn at videreføringen av byskatteloven § 5 bare gjaldt *første* ledd, og ikke annet ledd som inneholdt avgrensningen av takstobjektet. Det ble dermed lagt til grunn at det var esktl. § 4 annet ledd som var riktig hjemmel for avgrensningen.

Da blir spørsmålet igjen hvorfor lovgiver ved endringene i 2013 allikevel videreførte annet ledd i byskatteloven § 5 i esktl. § 8A-2?

I forarbeidene til lovendringen i 2013 uttalte Finansdepartementet følgende:

«Departementet foreslår ei lovteknisk opprydding i lovføresegner om fastsetjing av skattetakstane. (...) Departementet foreslår difor å ta inn reglane i byskattelova §§ 4 og 5 i eideomsskattelova, utan at det skal skje ei realitetsendring av gjeldande rett.»<sup>27</sup>

Fra dette synes det klart at videreføringen kun var en teknisk opprydding og at den ikke skulle innebære noen realitetsendring. Også i en nyere lagmannsrettsdom fra 2013 (K-Plast) ble dette synspunktet lagt til grunn.<sup>28</sup>

At det er eideomsskatteloven § 4 annet ledd som nå er riktig hjemmel for å avgjøre hvorvidt arbeidsmaskiner mv. skal inngå i takstgrunnlaget er ikke tvilsomt, men det fremstår som noe merkelig og lite hensiktsmessig at man i realiteten har to bestemmelser som regulerer samme forhold. Førøvrig fanger ikke § 8A-2 annet ledd opp de «uegentlige» verk og bruk, jf. punkt 2.3.3.

## **2.4 «Verk og bruk»**

For å kunne ta stilling til oppgavens hovedtema om hvilke objekter som skal regnes med til takstgrunnlaget for verk og bruk er det først nødvendig å se på hvilke eiendommer som omfattes av begrepet. Dette er ingen lett vurdering, og har i praksis ført til mange tvister opp igjennom årene. Spørsmålet kan nok ikke ses som fullstendig avklart. Om et anlegg er å anse som verk og bruk har betydning for hvilke takseringsregler (verdsettelsesmetoder) som skal brukes

---

<sup>26</sup> LB-1997-2152

<sup>27</sup> Prop.112 L (2011-2012) s. 26-27

<sup>28</sup> LG-2013-121223

og for hva som skal inngå i takstgrunnlaget, herunder om arbeidsmaskiner og tilbehør skal regnes med til taksten.

Utgangspunktet for vurderingen av om man står overfor et «verk og bruk» finner vi i esktl. § 4 annet ledd annet punktum, som i dag lyder:

«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 driftssteder.»

Bestemmelsen gir ingen uttømmende definisjon av begrepet, jf. ordlyden «m.a.», men gir eksempler på hva som skal regnes som verk og bruk. Videre kan ikke oppregningen gi grunnlag for å trekke antitetiske slutninger av eksemplene eller til gi støtte til en innskrenkende tolkning av begrepet verk og bruk.<sup>29</sup> Deler av oppregningen må nok i dag også anses som mindre relevante og/eller irrelevante, da enkelte av eksemplene i dag ikke lenger eksisterer som virksomhet.<sup>30</sup>

Gjennom praksis har det utviklet seg tre vilkår som er av særlig betydning når man skal avgjøre om man står overfor et verk eller bruk. For det første må det være tale om et fast, stedbundet anlegg som benyttes i næringsvirksomhet, eller et grunnareal hvor det er gjort et inngrep i naturen. For det andre må anlegget eller virksomheten være av en viss størrelse og betydning. Og til slutt stilles det krav til virksomhetens art. Her er det vanlig å skille mellom de «egentlige» verk og bruk og de «uegentlige» verk og bruk.<sup>31</sup>

#### 2.4.1 Fast, stedbundet anlegg eller utnyttelse av grunnareal

Eiendomsskatt er i utgangspunktet en skatt på «fast eiendom». For at et verk og bruk skal kunne ilegges eiendomsskatt har det derfor gjennom rettspraksis utviklet seg et vilkår om at anlegget må være fast og stedbundet. Dersom virksomheten ikke er knyttet til et fast anlegg, kan den dermed ikke ilegges eiendomsskatt. For eksempel kan som regel ikke håndverkere, som drar rundt fra sted til sted og har med seg verktøyene sine rundt, anses for å drive «verk og bruk».<sup>32</sup> Det samme gjelder for entreprenører og virksomhet som består i å bygge ut eiendommer. Disse virksomhetene vil som regel ha en del større maskiner, kraner og verktøy som

---

<sup>29</sup> Harboe (2004) s. 33

<sup>30</sup> Se Harboe (2004) s. 33 hvor han påpeker at «lenser» vanskelig kan sies å eksistere i kommersiell bruk lenger noe sted i Norge.

<sup>31</sup> Notat fra adv. Tove Lene Mannes til KS Eiendomsskatteforum av 8 mars 2010

<sup>32</sup> Løfsgaard (2002) s. 30

tas med fra oppdrag til oppdrag. Virksomheten er da ikke knyttet til et fast anlegg og kan således ikke ilegges eiendomsskatt.<sup>33</sup>

Det kan være at verket/bruket ikke knytter seg til et «fast anlegg» i den forstand, men til selve grunnarealene eller naturen. Dette kan være tilfelle for steder hvor det utvinnes mineralforekomster og liknende. Da kan hoveddelen av «verket/bruket» være selve grunnen eller naturen. I slike tilfeller må det for at eiendommen skal kunne skattlegges som verk og bruk være foretatt inngrep i grunnen med sikte på utvinning. At utvinningen er satt i gang er for øvrig ikke noe krav, men det må være gjort inngrep som tar sikte på at utvinning vil finne sted.<sup>34</sup> Skiferbrudd og kalkbrudd anses dermed å gå inn under begrepet «verk og bruk». Det gjør også sandtak. Dette ble fastslått av Høyesterett i Rt. 1998 s. 1756. Eiendommen kan skattlegges som verk og bruk fra driften er under oppbygging til den nedlegges.<sup>35</sup>

#### 2.4.2 Krav til virksomhetens/anleggets størrelse<sup>36</sup>

Ikke ethvert anlegg kan skattlegges som «verk og bruk». Anlegget må ha en viss størrelse og betydning. Dette følger av forarbeidene til byskatteloven og landsskatteloven av 1911 hvor følgende ble uttalt:

«Det er komiteens forudsætning, at en bedrift for at komme ind under betegnelsen «industrielt anlæg» maa være af en viss betydning. ... Hvorledes der i ethvert tilfælde bliver at forholde, vil maatte bero paa omstændighederne, idet driftens art og anlæggets størrelse maa komme i betragtning.»<sup>37</sup>

At et anlegg må være av en «viss betydning» er imidlertid lite veiledende. At det stilles krav til virksomhetens/anleggets størrelse er også lagt til grunn i praksis, selv om omfanget av størrelsen ikke har kommet helt på spissen i noen konkrete dommer. Av nyere høyesterettsdommer hvor krav til en viss størrelse på anlegget/virksomheten er uttrykt er blant annet Rt. 2014 s. 257 og Rt. 2006 s. 813 (Canal Digital). I Canal Digital-dommen ble det uttalt:

«...finn det [ikkje] 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.»<sup>38</sup>

---

<sup>33</sup> Løfsgaard (2002) s. 30

<sup>34</sup> Jf. Rt-1998-1756 (Sandtak-dommen)

<sup>35</sup> Løfsgaard (2002) s. 30

<sup>36</sup> Inspirasjon hentet fra notat fra adv. Tove Lene Mannes til KS Eiendomsskatteforum av 8. mars 2010

<sup>37</sup> Indst.O.VI (1909) s. 101

<sup>38</sup> Rt-2006-813 avsnitt 36

I Rt. 2014 s. 257 uttaler Høyesterett med henvisning til lagmannsrettens beskrivelse at anlegget fremstod i det ytre

«...«fysisk og teknisk som et stort komplisert industrielt byggverk» med «omfattende infrastruktur for å koble avgasskilder, energi- og vannkilder til fangstanlegget». ...de kompliserte industrielle prosessene som utføres i anlegget for fangst av CO<sub>2</sub>, gir også et viktig bidrag for bedømmelsen.»<sup>39</sup>

Med bakgrunn i rettspraksis og forarbeider skal det antakeligvis ikke så mye til for at et anlegg/en virksomhet er av stort nok omfang til å kunne regnes som «verk og bruk» i lovens forstand.

### 2.4.3 Virksomhetens art, egentlig og uegentlige verk og bruk

I vurderingen av om det foreligger et «verk og bruk» har det i praksis vært knyttet et vilkår om at anlegget driver produksjon av enten materielle eller immaterielle varer. Det er ingen tvil om at anlegg for produksjon av kraft (kraftanlegg) er et industrielt anlegg, og dermed «verk og bruk» i lovens forstand. Dette fulgte eksplisitt av landsskatteloven av 1911.

Det skilles videre mellom «egentlige» og «uegentlige» verk og bruk. Med egentlige verk og bruk menes de tradisjonelle industrielle anlegg, som har produksjon av fysiske varer for øyet.<sup>40</sup> Slike anlegg vil som regel falle innunder første del av oppregningen i esktl. § 4 annet ledd; «fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk». Derimot vil anlegg som faller innunder annen del av oppregningen, «likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftstader», karakteriseres som de «uegentlige» verk og bruk.<sup>41</sup> De uegentlige verk og bruk vil typisk omfatte de anlegg som er grunnlaget for annen bedrift og/eller har hjelpefunksjoner til de egentlige industrielle anlegg. Med dette som bakgrunn er det blant annet lagt til grunn i rettspraksis at telenett og kabelfjernsynsanlegg faller innunder annen del av oppregningen og er dermed å regne som «uegentlige» verk og bruk.<sup>42</sup>

Det har også i praksis vært omdiskutert hvorvidt det er et krav om «økonomisk øyemed» eller «kommersielt preg».<sup>43</sup> I Rt. 2014 s. 257 ble de lagt til grunn at det ikke var et vilkår at virk-

---

<sup>39</sup> Rt-2014-257 avsnitt 48

<sup>40</sup> Se blant annet Løfsgaard (2002) s. 29-30 og Rt-2002-94

<sup>41</sup> Løfsgaard (2002) s. 29

<sup>42</sup> Se blant annet Rt-2002-94 og Rt-2006-1607

<sup>43</sup> Jf. Rt-1995-980

somheten har et økonomisk formål, men at det er et moment i vurderingen av om man står ovenfor et verk eller bruk.<sup>44</sup>

Som nevnt innledningsvis går jeg ikke nærmere inn på avgrensningen av verk og bruk, da dette ikke er nødvendig for oppgavens hovedspørsmål.

---

<sup>44</sup> Rt-2014-257



### **3 «Part av sjølve foretaket», esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum – kravet til integrasjon**

#### **3.1 Innledning**

Som nevnt er eiendomsskatt en skatt som skrives ut på fast eiendom, og utgangspunktet er derfor at tilbehør og annet løsøre ikke skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum inneholder imidlertid en utvidelse av eiendomsskattegrunnlaget da det etter denne bestemmelsen også kan medtas «arbeidsmaskiner og tilhørsle og ting som kan setjast i klasse med slikt». Denne regelen gjelder kun for næringseiendommer som kan karakteriseres som «verk og bruk». For andre næringseiendommer tas ikke arbeidsmaskiner og tilbehør med til skattegrunnlaget. For at arbeidsmaskiner og tilbehør og «ting som kan settes i klasse med slikt» skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget er det et vilkår at tingen er en «part av sjølve foretaket», jf. esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum.

Det fremgår som nevnt av forarbeidene til eiendomsskatteleva at esktl. § 4 tilsvarer tidligere byskatteloven § 3 og landskatteloven § 8 første til fjerde ledd.<sup>45</sup> Praksis rundt de tidligere bestemmelsene er dermed relevant for tolkningen av gjeldende regelverk. Av landskatteloven § 8 tredje ledd fremgikk det at ved fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for verk og bruk « (...) medtas ikke arbeidsmaskiner med tilbehør, eller hva dermed kan settes i klasse, som ikke utgjør en integrerende del av anlegget.» Byskatteloven § 3 er i forhold til avgrensingen av hva som skal inngå i skattegrunnlaget for verk og bruk ikke like relevant, da denne bestemmelsen ikke knytter seg til denne delen av esktl. § 4, men kun til hva som er å anse som faste eiendommer. Som nevnt i punkt 2.3 hadde også byskatteloven § 5 annet ledd en tilsvarende bestemmelse, selv om ordlyden var noe annerledes.

I den tidligere bestemmelsen var det snakk om «anlegget», i motsetning til i nåværende bestemmelse hvor det er snakk om «foretaket». Begrepet «foretaket» kan få tankene inn på at det er bedriften og selskapet som sådan som er gjenstand for eiendomsskatt. Dette er imidlertid ikke tilfelle. Det var ikke meningen å endre innholdet i bestemmelsen ved overgangen til 1975 loven.<sup>46</sup> «Foretaket» må derfor leses som «anlegget» i eiendomsskattesammenheng.<sup>47</sup> Dette støttes av det faktum at eiendomsskatt er en skatt på fast eiendom, ikke en inntekts

---

<sup>45</sup> Ot.prp.nr.44 (1974-1975) s. 12

<sup>46</sup> Ot.prp.nr.44 (1974-1975) s. 1 og 12

<sup>47</sup> Se blant annet Rt-2006-1607 avsnitt 39

og/eller formuesskatt, og at objektet for eiendomsskatt er eiendommen og ikke virksomheten.<sup>48</sup>

Den endrede ordlyden i fjerde punktum, «part av sjølve foretaket», er ikke kommentert i forarbeidene til loven. I rettspraksis etter den nye bestemmelsen er det likevel lagt til grunn at praksis knyttet til de tidligere bestemmelsene er relevante ved avgjørelsen om hvilke maskiner og innretninger som skal tas med til eiendomsskattegrunnlaget. Dette er uttrykkelig nevnt i Bøckmann-dommen, men ikke kommentert noe ytterligere. Hvorfor lovgiverne valgte å endre ordlyden i bestemmelsen kan det imidlertid stilles spørsmål ved, jf. også drøftelsene ovenfor i punkt 2.3. I forarbeidene uttales det som nevnt at ved overgangen til ny, egen eiendomsskatte- lov var meningen å videreføre gjeldende rett på området, med de følgende av at matrikkelskatten falt bort.<sup>49</sup> Hva som var gjeldene rett for takseringen av verk og bruk er ikke kommentert i proposisjonen. Frem til innføring av eiendomsskatte- loven var det avgjørende om noe var en «integrerende del av anlegget». Dette uttrykket har blitt tolket og videreutviklet i rettspraksis frem til eignedomsskatte- lova. Dersom formålet med eignedomsskatte- lova var å videreføre gjeldende rett vil ikke det nødvendigvis si at de viderefører «ordlyden» i de eldre lovene, men det kan være at lovgiverne mente den nye ordlyden bedre passet til gjeldende rett slik den var utviklet i rettspraksis etter den gamle loven. Men, dersom dette var meningen med den nye ordlyden, burde dette vært kommentert i lovforarbeidene. Av tapende parts anførsler i Bøckmann-dommen er også dette kommentert. Kommunen anførte at den endrede ordlyden tilsa at begrepet «part av sjølve foretaket» innebar noe mer enn den tidligere ordlyden i 1911-loven, og at dette måtte legges til grunn ved vurderingen av om arbeidsmaskinene skulle medtas i takstgrunnlaget. Høyesterett kommenterte som nevnt ikke dette ytterligere, men la til grunn at avgrensningene måtte gjøres med bakgrunn i rettspraksis etter den tidligere bestemmelsen. Det er med dermed sikkert at esktl. § 4 annet ledd må tolkes i samsvar med tidligere bestemmelser og rettspraksis knyttet til disse.

Videre har det med bakgrunn i praksis og tidligere lovbestemmelser utviklet seg en regel om at verk og bruk kan ilegges eiendomsskatt på arbeidsmaskiner og tilbehør mv. som anses som en *integrert* del av den faste eiendommen,<sup>50</sup> jf. også ordlyden i esktl. § 8A-2. I dette ligger et krav om en viss tilknytning til anlegget og den faste eiendommen. I rettspraksis har det utviklet seg særlig tre kriterier som er relevante når man skal avgjøre om arbeidsmaskiner mv. skal anses som en integrert del av den faste eiendom. Jeg har som nevnt valgt å betegne de tre kriteriene som krav til «funksjonell integrasjon», «økonomisk integrasjon» og «fysisk integrasjon». De tre kriteriene tar sikte på en konkret helhetsvurdering hvor det er den samlede til-

<sup>48</sup> Se også Rt-1999-369 s. 373

<sup>49</sup> Ot.prp.nr.44 (1974-1975) s. 1 og 12

<sup>50</sup> Se blant annet Prop.1 LS (2012-2013) s. 218

knytningen mellom den faste eiendommen og arbeidsmaskinen eller tilbehøret som er avgjørende. I det følgende vil jeg gå nærmere inn på hver enkelt av disse kriteriene og hvordan disse har utviklet seg i praksis.

I vurderingen av om en gjenstand har tilstrekkelig tilknytning til å anses som en integrert del av den faste eiendom vil det også være nødvendig å komme inn på tredje punktum i esktl. § 4 annet ledd, særlig i forhold til den funksjonelle integrasjonen.

Med virkning fra 2009 ble det også inntatt et nytt tredje ledd i esktl. § 4 som omhandler flytende anlegg i sjøen.<sup>51</sup> Etter denne bestemmelsen og dens forarbeider er ikke slike anlegg «verk og bruk», men er likestilt med slike. Dermed gjelder avgrensningene av arbeidsmaskiner og tilbehør som ikke er en «part av sjølve foretaket», jf. esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum, også for disse anlegg.<sup>52</sup>

### **3.2 Arbeidsmaskiner mv.**

For å kunne avgjøre hvilke arbeidsmaskiner mv. som skal regnes som en «part av sjølve foretaket» og dermed inngå i skattegrunlaget for verk og bruk trengs det først en forklaring av hva som ligger i uttrykket «arbeidsmaskiner og tilhøyrsløse og ting som kan settjast i klasse med slikt».

Uttrykket kan i utgangspunktet deles inn i tre forskjellige deler: «arbeidsmaskiner», «tilhøyrsløse» og «ting som kan settjast i klasse med slikt», og det kan være vanskelig å skille mellom de tre uttrykkene. Hvorvidt man står overfor det ene eller det andre vil også kunne variere etter hva slags type anlegg eller foretak det dreier seg om. Antallet typer arbeidsmaskiner og hva slags tilbehør et anlegg benytter seg av i driften kan variere i det uendelige. Det er allikevel mulig, etter hva som har blitt lagt til grunn i den langvarige rettspraksisen om temaet, å si noe om hva som typisk regnes med til dette uttrykket. I praksis har disse tre uttrykkene imidlertid blitt tolket sammen ettersom det ikke har noen skattemessig betydning om en ting karakteriseres som det ene eller det andre.<sup>53</sup>

Eiendomsskatten er en skatt på fast eiendom, og arbeidsmaskiner og tilbehør mv. må være gjenstander som knytter seg til den faste eiendom som sådan. Det er altså eiendommen som er objektet for eiendomsskatt, og ikke selskapet/bedriften. Med dette som utgangspunkt er det antatt at det er kun anleggsaktiva som regnes med til den faste eiendommen og dermed er innenfor lovens begrep arbeidsmaskin mv. Finansaktiva slik som kontanter, bankinnskudd

---

<sup>51</sup> Jf. lov av 12. desember 2008 nr. 90

<sup>52</sup> Jf. Ot.prp.nr.1 (2008-2009) s. 95

<sup>53</sup> Finansdepartementet (2015) s. 9

mv. faller utenfor. Det samme gjelder omsetningsaktiva slik som råvarer, produkter under bearbeidelse og varelager.<sup>54</sup>

Det har videre i praksis og teori vært lagt til grunn at det foreligger to typer maskiner; «kraftmaskiner» og «arbeidsmaskiner».<sup>55</sup> I Rt. 1924 s. 922 la Høyesterett denne forståelsen til grunn for begrepet «arbeidsmaskiner»:

«Ved arbeidsmaskiner forstaaes efter dette ords almindelige betydning alle maskiner, som anvendes i industriel bedrift, og som ikke henhører under kraftmaskineriet. Uttrykket omfatter baade saadanne maskiner, som er særegne for vedkommende bedrift, og saadanne som kan finde anvendelse i bedrift av anden slags.»<sup>56</sup>

Hva som skal anses som arbeidsmaskiner mv. har endret seg med tiden og med teknologiutviklingen. Maskiner som tidligere var vanlig kan være byttet ut med andre mer moderne maskiner, samt at helt nye typer maskiner kan tas i bruk i dagens «verk og bruk» som følge av ny teknologi og endringer i virksomhetene. Som eksempel på at teknologiutviklingen har ført til utvikling av begrepet «arbeidsmaskiner mv» kan det vises til at det i dag kan ilegges eieendomsskatt på tele- og kabelnett og alle elementene som inngår i dette, jf. Rt. 2006 s. 813, Rt. 2006 s. 1607 og Rt. 2006 s. 1615.

I Finansdepartementets høringsuttalelse av i år beskrives *tilbehør* til arbeidsmaskiner som innretninger som er forbundet med produksjonsmaskinene slik som rør, skinner, transportbånd, tanker og kar. Videre at «ting som kan setjast i klasse med slikt» omfatter produksjonsinnretninger som det teknisk sett ikke er naturlig å omtale som maskiner, men som utfører oppgaver i produksjonen på linje med en maskin.<sup>57</sup>

Som eksempler på «arbeidsmaskiner mv.» fra rettspraksis kan nevnes kraner, elektrolysesmaskiner, høvler, kløyvemaskiner, sager, fliskuttere, impregneringsmaskiner, ovner, presser, ledningsnett m.m.

I RG 2005 s. 1285 (Ringnes-dommen) var det ikke tvil om at det omstridte utstyret falt innunder begrepet arbeidsmaskiner:

---

<sup>54</sup> Harboe (2004) s. 42

<sup>55</sup> Jf. blant annet Ot.prp.nr.25 (1917) s. 89, RG-2005-1285 og Rt-1924-922

<sup>56</sup> Rt-1924-922 s. 923

<sup>57</sup> Finansdepartementet (2015) s. 9

«Det omtvistede utstyret faller klart i gruppen «arbeidsmaskiner» i eidegdomsskattelova § 4 annet ledd. Dette blir særlig riktig om man holder fast ved at det bare finnes to typer maskiner ved et verk: Kraftmaskiner (også omtalt som driftsmaskiner) og arbeidsmaskiner, jf. Ot.prp.nr.25 (1917) side 89 første spalte. Man kunne nok i praksis tenke seg en tredje gruppe maskiner, som mindretallet i Bøckmann-dommen (dommer Aarbakke), omtalt som prosessmaskiner, men lagmannsretten trenger ikke en slik tredje gruppe for løsning av denne saken.»<sup>58</sup>

Det omstridte utstyret i Ringnesdommen var i hovedsak trykktanker av forskjellige dimensjoner og blandetanker. Se nærmere drøftelse av dommen nedenfor under punkt 3.3.1, Fysisk integrasjon.

I en kommentarutgave til byskatteloven av 1911 legges det til grunn at maskiner som er å anse som kraftmaskiner alltid inngår i skattegrunnlaget, og at andre arbeidsmaskiner kun inngår i skattegrunnlaget dersom de utgjør en integrerende del av anlegget.<sup>59</sup> Nettopp hva som ligger i at arbeidsmaskinen utgjør en integrerende del av anlegget kommer jeg tilbake til senere, da dette vil være en del av hovedproblemstillingen i oppgaven. Grunnlaget for at kraftmaskiner alltid skal inngå i skattegrunnlaget må ha sin bakgrunn i at slike maskiner tradisjonelt har vært er så store og omfattende, med en samlet grad av integrasjon at de må betraktes som en del av anlegget/bygget. Jeg kan ikke imidlertid ikke se noe i veien for at en kraftmaskin ikke skal inngå i skattegrunnlaget dersom den totale tilknytningen til anlegget/eiendommen ikke oppfyller integrasjonskravet, jf. drøftelsene nedenfor.

Det går en grense mellom hva som skal regnes som en del av den faste eiendommen i seg selv, og hva som skal regnes som arbeidsmaskin mv. som er integrert i denne. Denne grensen er imidlertid ikke like viktig da gjenstanden uansett skal regnes med til skattegrunnlaget for verket eller bruket.<sup>60</sup> Denne grensen kan for øvrig bli viktigere dersom forslagene til endring i reglene, som ble sendt ut på høring 18. juni i år, blir vedtatt.<sup>61</sup> Jeg vil komme tilbake til dette senere i oppgaven under drøftelsene av det nye lovforslaget.

---

<sup>58</sup> RG-2005-1285

<sup>59</sup> Thomle (1972) s. 11

<sup>60</sup> Finansdepartementet (2015) s. 9-10

<sup>61</sup> Finansdepartementet (2015)

Når det gjelder gjenstander som klart betegnes som løsøre, som for eksempel en del mindre verktøy, vil dette verken kunne karakteriseres som arbeidsmaskiner mv, eller ha en slik tilknytning til den faste eiendommen at det skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget.<sup>62</sup>

### 3.3 Fysisk integrasjon

#### 3.3.1 Innledning

Et sentralt moment i integrasjonsvurderingen er arbeidsmaskinenes fysiske tilknytning til anlegget/eiendommen. Er gjenstanden sterkt fysisk knyttet til resten av anlegget/eiendommen, ved at den for eksempel ikke lar seg skille fra anlegget uten omfattende demontering taler det for at gjenstanden anses som en integrert del av eiendommen og skal dermed inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Og motsatt, dersom gjenstanden lett kan fjernes taler det for at den ikke anses som en integrert del.

Grunnet forskjellene i både faktum og vurdering vil jeg først ta for meg de *egentlige* verk og bruk, og deretter ta for meg og påpeke eventuelle forskjeller for de *uegentlige* verk og bruk.

Momenter i vurderingen av arbeidsmaskinenes fysiske integrasjon er maskinenes vekt og omfang, hvorvidt de krever spesialfundamentering, mulighetene for flytting og den generelle fysiske forankring til anlegget og eiendommen.

Av Høyesterettspraksis som omhandler omfanget av skatteplikten for de tradisjonelle/egentlige verk og bruk er den tidligere nevnte Rt. 1999 s. 369 (Bøckmann) av sentral betydning. Dette bekreftes av senere rettspraksis og juridisk teori.<sup>63</sup> Dommen markerer et skille i forhold til tidligere rettspraksis ved at den i større grad vektlegger den fysiske tilknytningen mellom arbeidsmaskinene og den faste eiendommen.

I Bøckmann-saken var det tvist om maskiner i tre produksjonslinjer for isolerglass, samt enkelte andre maskiner, skulle inngå i takstgrunnlaget for en industribedrift. De tre produksjonslinjene var på 38, 46 og 51 meter, og bestod av fire hovedmaskiner for henholdsvis vasking, påsetting av mellomromslist, sammenpressing og fuging. De enkelte maskinene i produksjonslinjene veide opp til 1500 kg, og lengen varierte fra 1,1 til 3,5 meter. Maskinene var til dels festet i gulvet med bolter.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Se Løfsgaard (2002) s. 31. Det kan forøvrig diskuteres om «løsøre» alltid vil falle utenfor eiendomsskattegrunnlaget. Dette vil etter min mening avhenge av hvordan man definerer løsøre. Ettersom jeg ser regelen om arbeidsmaskiner mv. som en utvidelse av det som normalt er å anse som fast eiendom, har jeg valgt å forholde meg til at det også ved løsøre vil bero på en integrasjonsvurdering ved spørsmålet om tingen skal regnes med til eiendomsskattegrunnlaget, jf. også punkt 3.3.7.

<sup>63</sup> Se eksempelvis RG-2005-1285 og LA-2006-34675

<sup>64</sup> Rt-1999-369 s. 369-370

Etter en vurdering av andre relevante momenter, herunder ombygningskostnader, muligheten for annen anvendelse av fabrikkbygningen m.m. uttaler Høyesterett:

«Når det gjelder maskinene, legger jeg vekt på at de enkelte maskinene er *av begrenset vekt*, opptil 1500 kg, og *omfang*. Selv 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. Flyttingen medfører ikke i seg selv noen verdireduksjon, og selve flytteutgiftene må antas å være overkommelige. Det forhold at maskinene er montert i produksjonslinjer er ikke til hinder for flytting, og slik flytting ble gjennomført i forbindelse med innflyttingen i bygget i 1987. Jeg legger nok større vekt på disse forhold i retning av at maskinene ikke skal medtas, enn lagmannsretten har gjort.»<sup>65</sup> (Min utheving).

Høyesterett legger her avgjørende vekt på maskinenes fysiske tilknytning til grunnen og bygget. At det er den fysiske tilknytningen i Bøckmann-dommen som er det avgjørende (for at det i dette tilfellet ikke var skatteplikt for maskinene) kommer særlig til uttrykk innledningsvis i førstvoterendes votum:

«Eiendomsskatt på "verk og bruk" er en spesiell form for eiendomsskatt, og det er på det rene at det kreves en tilknytning mellom produksjonsmaskinene og den faste eiendommen for at maskinene skal inngå i takstgrunnlaget. Jeg understreker dette forhold selv om det framgår av det følgende at det er flere elementer som kan komme inn ved den skjønnsmessige avgjørelsen som etter praksis blir avgjørende for skattepliktens omfang.»<sup>66</sup>

Senere rettspraksis om avgrensningene av takstobjektet for de *egentlige* verk og bruk bygger i stor grad på det som ble lagt til grunn i Bøckmann-dommen. Av senere rettspraksis er RG 2005 s. 1185 (Ringnes) viktig. I saken var det tvist om hvorvidt maskineri/utstyr i fire bygninger skulle tas med til takstgrunnlaget. Det gjaldt to tankbygg med tilhørende trykktanker i til sammen seks forskjellige dimensjoner, en kjølesentral for temperaturregulering og to sentrifugelinjer, videre ett bryggerhus/tapperi med bryggerhuslinje, filtreringslinje og vannfortynningsanlegg, samt et saftblander med tilhørende blandetanker i tre forskjellige dimensjoner. Det var ingen tvil om at anlegget falt innunder betegnelsen «verk og bruk» i eien-

---

<sup>65</sup> Rt-1999-369 s. 374

<sup>66</sup> Rt-1999-369 s. 373

domsskattelovens forstand. Tvisten knyttet seg derfor utelukkende til om de nevnte arbeidsmaskinene skulle inngå i takstgrunnlaget, jf. esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum.

Dommen tar utgangspunkt i kriteriene i Bøckmann-dommen og holder faktum i saken opp mot faktum i Bøckmann-dommen. Dommeren legger til grunn at Bøckmann-dommen var et grensetilfelle basert på at den ble avsagt under dissens.

Ringnes-dommen ble anket til Høyesterett, men ble nektet fremmet.<sup>67</sup> Avgjørelsen har dermed noe styrket vekt sammenlignet med andre rettskraftige lagmannsrettsdommer som ikke har blitt anket. Faktum i saken var ikke omstridt og tvisten knyttet seg kun til forståelsen av uttrykket «part av sjølve foretaket», jf. esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum. Videre er dommen enstemmig, noe som igjen styrker avgjørelsens vekt.

I Ringnes-dommen oppsummeres rettstilstanden vedrørende esktl. § 4 annet ledd slik:

«- Når noe først er «verk eller bruk», er det den faste eiendommen der verket er plassert, som kan pålegges eiendomsskatt. Selv om det som utløser skatteplikten er verket, er det den faste eiendommen som skal skattlegges - ikke verket.

- Spørsmålet om hvilke av verkets arbeidsmaskiner som tas med i skattegrunnlaget, avgjøres etter § 4 annet ledd fjerde punktum - etter en vurdering av i hvilken grad maskinene er en integrert del av eiendommen.

- I loven sies det at det er arbeidsmaskiner som «er ein part av sjølve føretaket» som skal tas med. Ordlyden 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», jf. Bøckmann-dommen side 373: «.. det kreves en tilknytning mellom produksjonsmaskinene og den faste eiendommen for at maskinene skal inngå i takstgrunnlaget».

Dommeren avviste kommunens anførsel om at prosessanleggene var å regne som verk og bruk i seg selv og at alle enkeltdelene derfor skulle tas med. Lagmannsretten viste til at det ikke var verket som skulle skattlegges, men den eiendommen der verket ligger. På samme grunnlag avviste lagmannsretten anførselen om at bygningene og produksjonsanleggene samlet sett utgjorde verket og at alt produksjonsanlegg og utstyr derfor skulle tas med. De enkelte maskinene måtte derfor vurderes hver for seg.

---

<sup>67</sup> Se kjennelse avsagt av Høyesteretts kjæremålsutvalg, HR-2005-1467-U



I dommen beskriver retten under henvisning til Bøckmann-dommen og eldre rettspraksis<sup>68</sup> virkningene av at det er den faste eiendom som skal beskattes og ikke verket og produksjonsutstyret som sådan:

«Regelen er så klart uttalt at situasjonen trolig er den at man først kan bestemme at noe er et verk, som utløser eiendomsskatt, for så ved fastsettelse av hvilke aktiva som skal tas med i skattegrunnlaget, i medhold av § 4 annet ledd fjerde punktum - i alle fall i teorien - kan ta vekk samtlige av de maskiner og det utstyret som gjorde at man innledningsvis konkluderte med at man sto overfor et verk.»<sup>69</sup>

Videre gir lagmannsretten et praktisk eksempel for å sette regelen på spissen:

«To identiske haller kan følgelig stå side om side, hvorav den ene er tom mens det i den andre hallen foregår en industriell produksjon som omfattes av begrepet «verk og bruk». Da skal det betales eiendomsskatt etter reglene for verk og bruk for denne hallen, men det som til slutt blir tatt med av verdier i skattetaksten behøver ikke å bli annet enn det som tilsvarer den tomme nabohallen. Verket som utløste skatteplikten blir dermed gjennom praksis knyttet til fjerde punktum, nærmest «tryllet vekk».<sup>70</sup>

Uttalelsene er interessante og bekrefter at det er den faste eiendommen som er objektet for eiendomsskatt, og ikke foretaket/bedriften som drives på eiendommen. At det er den faste eiendom som er objektet for eiendomsskatt er ikke bestridt i praksis, men det virker som virkningene av dette i forhold til arbeidsmaskiner i verk og bruk har blitt vektlagt ulikt opp igjennom årene.

Etter Ringnes-dommen kan det dermed ikke herske noen tvil om at det er den faste eiendommen som er objektet for eiendomsskatt, og at eventuelle arbeidsmaskiner mv. må ha en fysisk tilknytning til den faste anlegg/eiendom.

At det er arbeidsmaskinenes fysiske tilknytning til den faste eiendom og ikke til bedriften/produksjonen som sådan som er avgjørende taler for at det bør legges mer vekt på maskinenes fysiske integrasjon.

---

<sup>68</sup> Rt-1933-1182 og Rt-1924-992

<sup>69</sup> RG-2005-1285

<sup>70</sup> RG-2005-1285

### 3.3.2 Vekt og omfang

De enkelte maskinenes størrelse, både med tanke på vekt og omfang, kan være et moment i vurderingen av om de skal anses integrert. Større og omfattende maskiner vil lettere anses integrert enn mindre maskiner. Vekten og omfanget av maskinene må ses sammen med mulighetene for utskifting og flytting, jf. punkt 3.3.5 nedenfor.

I Bøckmann-dommen, hvor Høyesterett kom til at det ikke var skatteplikt for de omstridte maskinene, var de enkelte maskinene opp mot 1500 kg tunge og var opp til 3,5 meter lange. Høyesterett sier uttrykkelig at dette legges vekt på i retning av å ikke medta maskinene i takstgrunnlaget.

Men vekten og omfanget i seg selv er ikke nødvendigvis relevant for avgjørelsen av om det foreligger skatteplikt. Dette kommer til uttrykk i Bøckmann-dommen, men også særlig i Ringnes-dommen – hvor det til dels var tale om større og tyngre maskiner enn i Bøckmann-dommen.

I Ringnes-dommen kommer den fysiske tilknytningen på spissen, særlig fordi resultatet ble at noen av maskinene skulle tas med og noen skulle holdes utenfor. Etter sammenlikningen med Bøckmann-dommen, og det faktum at lagmannsretten anså Bøckmann-saken som et grensetilfelle, konkluderte lagmannsretten med at det meste av de omstridte arbeidsmaskinene måtte regnes med til eiendommen og dermed inngå i takstgrunnlaget:

«Det er lagmannsrettens oppfatning at et unntak for de omtvistede arbeidsmaskinene vedrørende ølproduksjonen på Gjelleråsen ville medføre en utvidelse av unntaksadgangen, sammenliknet med Bøckmann. Det er i den forbindelse tilstrekkelig å vise til at maskinene har en sterkere *fysisk integrering* i bygget og at en flytteprosess vil være faktisk og økonomisk tyngre. Fordi Bøckmann-dommen er et grensetilfelle, kan ikke lagmannsretten se at det er rettskildemessig dekning for å holde arbeidsmaskinene i bygg 31, 21 og 41 utenfor grunnlaget for eiendomsskatt. De må anses som «ein part av sjølve føretaket».<sup>71</sup> (Min utheving.)

Dommerne konkluderte altså med at hoveddelen av de omtvistede maskinene hadde både en større fysisk tilknytning til bygget, og at den økonomiske og funksjonelle tilknytningen var større enn i Bøckmann, jf. punkt. 3.4 og 3.5. De omtvistede maskinene som lagmannsretten kom til at skulle regnes med til takstgrunnlaget var store og tunge – opptil 20 tonn, og trykk-tankene rommet fra 20 000 liter til 340 000 liter.

---

<sup>71</sup> RG-2005-1285

For tankene i ett bygg kom imidlertid lagmannsretten til at tilknytningskravet ikke var oppfylt. Det gjaldt til sammen 11 tanker av tre forskjellige dimensjoner, fra 10 000 liter til 28 000 liter. Selv om disse tankene var like store som noen av de minste som faktisk ble regnet med, fant lagmannsretten at de ikke var tilstrekkelig fysisk integrert i bygget – og holdt de dermed utenfor taksten. Dette viser at størrelsen alene ikke er avgjørende, da noen av tankene som ble holdt utenfor var større enn noen av de som ble medregnet til taksten.

### 3.3.3 Spesialfundamentering

Med spesialfundamentering siktes til hvilke tilpasninger som er gjort i bygget og i grunnen både for den enkelte maskin og anlegget for øvrig. Det kan for eksempel være nødvendig med ekstra tykk betong i gulvet for å bære maskinene, eller gulvene kan være spesialtilpasset de enkelte maskinene på andre måter.<sup>72</sup> Videre kan det være nødvendig med andre bygningsmessige tilpasninger. Det kan være at maskiner og innretninger krever forsterkede stålkonstruksjoner i vegger og tak, eller at vegger og tak er tilpasset omfattende røropplegg som er særegent for den aktuelle produksjonen.

Hvorvidt en maskin krever spesialfundamentering vil avhenge av vekt, omfang og utforming av maskinen. Maskinene i Bøckmann-dommen krevde ikke noen spesialfundamentering, men de var til dels festet til gulvet med bolter. At de var festet med bolter var ikke avgjørende for vurderingen, ettersom de med relativt enkle midler kunne flyttes og fjernes, jf. også punkt 3.3.4 og 3.3.5 nedenfor.

Som nevnt ovenfor ble tankene i det ene bygget i Ringnes-dommen, saftblanderiet, holdt utenfor takstgrunlaget. Forskjellen fra de andre tankene som ble medregnet til taksten var at tankene stod på betonggulv uten spesialtilpasning og det var ikke like omfattende rørkoblinger gjennom vegger fra rom til rom:

«For tankene i bygg 22, de som benyttes til framstilling av mineralvatn, reiser det seg noe mer tvil. Tankene står rett på et flatt betonggulv. De er forbundet med rør til renseanlegget for lisenstapping av Pepsi Cola (som nå ubestridt skal inngå i taksten), men det er ikke den samme fram og tilbakekoblingen av rør gjennom vegger fra rom til rom som for ølproduksjonen. ... Med utgangspunkt i Bøckmannkriteriene synes det vanskelig å se det slik at tankene er *fysisk integrert* i bygget.<sup>73</sup> (Min utheving.)

---

<sup>72</sup> Jf. RG-2005-1285

<sup>73</sup> RG-2005-1285

Lagmannsretten så det som lite sannsynlig at en eventuell flytting kom til å skje, men la heller ikke avgjørende vekt på dette da den fysiske integrasjonen var så svak ellers.

At det er foretatt spesialfundamenteringer vil være et viktig moment i vurderingen, ettersom spesialfundamentering i stor grad vil være en følge av andre fysiske integrasjonsmomenter, i tillegg til at kostnader ved spesialfundamenteringer kan bli betydelige, jf. punkt 3.4.4 nedenfor.

### 3.3.4 Fysisk forankring til grunnen/bygget

Med fysisk forankring menes den faktiske fysiske forbindelsen mellom maskinen og grunnen/bygget. Det vil være et moment om maskinene står på gulvet av egen vekt eller om de er festet til gulvet for eksempel med bolter, eller om de på annen måte er festet til grunnen og bygningen.<sup>74</sup>

I Bøckmann-dommen var maskinene til dels boltet til grunnen, men dette var ikke til hinder for å unnta maskinene for skatteplikt. For de omstridte tankene i Ringnes-dommen var det på den annen side ikke til hinder for skatteplikt at de ikke hadde noen annen fysisk forankring til grunnen enn at de stod av egen vekt.

Fysisk forankring vil i tillegg til forankring til grunnen innebære en fysisk forankring til bygget og det øvrige anlegget. Dette kommer frem i Ringnes-dommen. Det ble vektlagt i integrasjonsvurderingen det faktum at det var omfattende røropplegg gjennom vegger og mellom bygninger som knyttet de forskjellige tankene til hverandre. Den fysiske tilknytningen var dermed knyttet til både bygningene i seg selv og anleggets øvrige innretninger.

Eksempler fra eldre rettspraksis hvor den fysiske forankringen ikke var tilstrekkelig til å konstatere skatteplikt for maskinene finner vi blant annet i Rt. 1924 s. 922 (Nydalen Companie) og Rt. 1933 s. 1182 (Moestue). I førstnevnte ble en rekke vevstoler, og karde- og spinnemaskiner holdt utenfor taksten. Maskinene var store og tunge, men hadde ingen annen fysisk forankring til grunnen eller bygget. Maskinene var dermed ikke tilstrekkelig integrert til at de skulle tas med til takstgrunnlaget.

I den andre, Moestue-dommen, fant Høyesterett at maskiner og ledninger i et boktrykkeri ikke utgjorde en integrerende del av anlegget, og dermed ikke skulle tas med til taksten. Det ble lagt vekt på maskinenes fysiske tilknytning, herunder at maskinene flere ganger hadde vært flyttet og byttet ut, at de når som helst kunne demonteres og flyttes, og at maskinene var festet

---

<sup>74</sup> Jf. blant annet Rt-1999-369 og RG-2005-1285

i bygget uten spesielle innretninger. Også her sto noen av maskinene av egen tyngde og andre var boltet fast.

### 3.3.5 Reell mulighet for flytting

Som vi har sett er ikke nødvendigvis vekt og omfang et avgjørende moment i seg selv, jf. punkt 3.3.2 ovenfor. De enkelte maskinenes vekt og omfang vil imidlertid ha noe si for flyttbarheten av maskinene. I Ringnes-dommen fremheves også at størrelse og tyngde i seg selv sier lite om graden av fysisk integrering:

«Tyngde og flyttbarhet sier egentlig ganske lite om graden av fysisk integrering i et bygg, jf. også offsetmaskinene i Rt-1933-1182 (Moestue). Derimot synes flyttbarheten - som en funksjon av tyngde og størrelse - å kunne tillegges vekt ved vurderingen av hvor sannsynlig det er at flytting vil finne sted, med sikte på klargjøring for annen virksomhet. Det synes å følge av Bøckmann-dommen at realismen i påstanden om at man står overfor reelt flyttbare arbeidsmaskiner kan inngå i integreringsvurderingen, jf. førstevo-terende (dommer Dolva) side 374.»<sup>75</sup>

Lagmannsretten legger her vekt på om maskinene er reelt sett flyttbare, tatt i betraktning den øvrige vekten og omfanget av maskinene.

I vurderingen av om det er en reell mulighet for flytting må det også tas i betraktning anleggets og byggets utforming, samt den fysiske sammenhengen mellom de øvrige innretninger i anlegget.<sup>76</sup> I tilfeller hvor det kreves omfattende demontering for å flytte maskinene vil sannsynligheten for flytting være mindre, også tatt i betraktning de økonomiske konsekvensene en flytting medfører, jf. punkt 3.4.2 nedenfor.

Til illustrasjon kan også vises til en dom avsagt av Agder lagmannsrett i 2006 (Siva Lista).<sup>77</sup> I saken kom retten til at maskiner og utstyr i anlegg for produksjon av bildeler i aluminium var en «part av sjølve foretaket», jf. esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum.

De omtvistede maskiner bestod av to mottaksovner, 15 støpemaskiner, hengebaner, sandkjerneanlegg, sandgjennvinningsanlegg, røntgenmaskiner, avgraderingsmaskiner og varmebehandlingsovner. Maskinene var taksert til tilsammen 206 millioner kroner. Blant maskiner og utstyr som var tatt med i taksten og som ikke var bestridt var traverskraner og mesanin.

---

<sup>75</sup> RG 2005 s. 1285

<sup>76</sup> RG 2005 s. 1285

<sup>77</sup> LA-2006-34675

Faktum i dommen beskrives slik:

«Hengebanene står på egne fundamenter, boltet fast i produksjonshallens gulv. Vekten på de sentrale deler av produksjonsanlegget (mottaksovner, støpemaskiner, sandkjerneanlegg, og varmebehandlingsanlegg) varierer fra 10 til 40 tonn. Maskinene er hovedsakelig boltet fast i gulvet. For de tyngste maskinene (mottaksovner og støpemaskiner; 20-40 tonn) er det dessuten foretatt *særskilte forsterkninger og utsparinger/fordypninger*. Støpt fundament for disse er med en tykkelse på inntil 2 meter, og maskinene er *senket* anslagsvis 2 meter ned fra vanlig gulvnivå. Deler av etterbehandlingsanlegget så som robot- og røntgenmaskiner er av vesentlig lavere vekt (ned mot ett tonn), og krever ingen spesiell fundamentering ut over fastbolting til gulvet. De totale kostnader til maskinfundament er for øvrig angitt å utgjøre ca. kr 8 millioner. I gulvet er det videre nedlagt skinner og foretatt andre tilpasninger til de forskjellige maskiner, og det er anlagt kabelgroper.»<sup>78</sup> (Min utheving.)

Lagmannsretten la til grunn Ringnes-dommens oppsummering om forståelsen av esktl. § 4 annet og tredje ledd. Retten avviste dermed kommunens anførsel om at maskinene skulle inngå i taksten av den grunn av at det var maskinene som utgjorde verket/bruket. Lagmannsretten legger til grunn med bakgrunn i tidligere rettspraksis<sup>79</sup> at det kreves en nærmere vurdering av anleggets enkelte deler opp mot avgrensningskriteriene.

Allikevel kom lagmannsretten til at det omtvistede utstyret skulle tas med i takstgrunnlaget basert på tolkning av esktl. § 4 annet fjerde punktum. Lagmannsretten uttalte at hver maskin i anlegget «må anses som del av en fortsatt teknisk prosess fra den ene maskin til den andre, slik at hver maskin fremstår som ledd i et samlet hele.» Lagmannsretten sa seg videre enig i ankemotpartens oppfatning om at det var «tale om et anlegg hvor de enkelte deler i utgangspunktet er betydelig integrert i selve «verket».»

Videre påpekte lagmannsretten forskjellene i faktum i Nydalen, Mostue og Bøckmann, hvor resultatet hadde blitt det motsatte, og fant at de aktuelle maskiner i saken hadde en sterkere fysisk integrasjon med tanke på både vekt, omfang, spesialtilpasning til bygget/fundamentet. Også hovedbygningen i seg selv fremsto som spesialtilpasset produksjonsanlegget og den var også oppført med særskilt tanke på den virksomheten som skulle drives der.

---

<sup>78</sup> LA-2006-34675

<sup>79</sup> Blant annet Rt-1933-1183 og Rt-1948-818

I dommen synes det tilsynelatende ut som det er blitt lagt avgjørende vekt på den funksjonelle sammenhengen mellom de enkelte delene og anlegget, jf. rettens beskrivelse av anlegget som «et samlet hele», som styrkes av hengebanene og «deres funksjon», samt mesaninens «funksjon» som bindeledd. Dette styrkes også av at retten uttaler: «At maskinene rent faktisk kan flyttes eller skiftes ut hver for seg, er da av mindre betydning». Men i oppsummeringen av faktum holdt opp mot kriteriene fremheves den fysiske integrasjonen og de økonomiske konsekvensene en flytting av de enkelte maskinene ville medføre. I tillegg fremheves det økonomiske aspektet ved at investeringer og verdier ved foretatte spesialtilpasninger ville gå tapt ved flytting, og at ytterligere kostnader ville påløpe dersom anlegget måtte settes opp et nytt sted.

I spørsmålet om det er reell mulighet for flytting av maskinene vil det også være et spørsmål om hvorvidt man skat ta utgangspunkt i hver enkelt maskin, eller om flere maskiner eller hele anlegget må ses under ett. Dette er et spørsmål om hvor langt muligheten for fysisk dekomponering spiller inn i integrasjonsvurderingen, noe jeg vil komme tilbake til i punkt 3.3.7. Jeg nevner imidlertid her at i Bøckmann-dommen var det ikke til hinder for flytting at maskinene var montert i produksjonslinjer.

### 3.3.6 Fysisk tilknytning i «uegentlige» verk og bruk

Vurderingen av den fysiske tilknytningen i uegentlige verk og bruk kan stille seg noe annerledes. Ofte vil det ikke være en bygning eller større anlegg å vurdere tilknytningen til. Dette viser seg særlig i forbindelse med telenett dommene som jeg omtaler senere i punkt 3.5.4.

Hvorvidt det er de *enkelte delenes* tilknytning til det faste anlegg/eiendom, det faste anlegget betraktet under ett, eller om det er de enkelte elementenes tilknytning til hverandre som er avgjørende, kommer særlig på spissen for de uegentlige verk og bruk.

Som jeg vil komme tilbake til i punkt 3.5.4 vil det for telenett være den funksjonelle tilknytningen som er av avgjørende betydning. Momenter som vekt og omfang, spesialfundamentering, forankring til grunn/eiendom og mulighet for flytting, som er viktige i integrasjonsvurderingen for de egentlige verk og bruk, vil nærmest bli ikke-eksisterende for anlegg som telenett, kabel- og fjernsynsnett og liknende.

Jeg kommer nærmere tilbake til den fysiske tilknytningen for de uegentlige verk og bruk både i punkt 3.3.7 rett nedenfor og i helhetsvurderingen i punkt 3.7.

### 3.3.7 Fysisk dekomponering

En «arbeidsmaskin» i eiendomsskattelovens forstand kan bestå av flere separate deler/komponenter. De enkelte delene kan være ledd i en samlet funksjon eller samlet hele, men de kan også hver for seg ha en egen «funksjon».

Et særskilt spørsmål som reiser seg i forbindelse med den praktiske vurderingen av hvorvidt maskiner og utstyr skal inngå i takstgrunnlaget er hvorvidt muligheten for fysisk dekomponering spiller inn. Med fysisk dekomponering menes om en arbeidsmaskin eller et anlegg må regnes som én eller flere komponenter ved vurderingen. I denne forbindelse kan det også oppstå spørsmål om mindre utstyr og deler som i utgangspunktet tilhører en spesifikk maskin, men som ikke alltid er koblet sammen med maskinen, skal inngå i takstgrunnlaget. Muligheten for fysisk dekomponering har en side til alle de andre vurderingskriteriene, men særlig til spørsmålet om fysisk integrasjon.

Spørsmålet om fysisk dekomponering har i liten grad blitt berørt i rettspraksis, iallfall uttrykkelig. Av relevant praksis hvor dette temaet har blitt berørt kan nevnes Telenorddommen, DSLAM-dommen og Bøckmann-dommen.<sup>80</sup>

En dom av noe nyere dato avsagt av Aust-Agder tingrett i 2012 kan tjene som eksempel på at en maskin kan bestå av flere komponenter.<sup>81</sup> I saken var en sag blant de omstridte arbeidsmaskinene. Selve saken bestod av to selvstendige deler, selve saken og et innmatingsapparat, som var montert og plassert for å virke sammen. Samlet veide saken 3000 kg, hvor saken selv utgjorde 1800 kg og innmatingsapparatet veide 1200 kg. I forhold til fysisk dekomponering blir spørsmålet således om saken skal anses som én eller to maskiner i eiendomsskattelovens forstand, og deretter om oppdelingen kan ha noe å si for integrasjonsvurderingen. I forhold til den fysiske integrasjonen med tanke på vekt og omfang vil dette klart ha noe å si. Vi har sett at maskinens vekt og omfang kan tillegges vekt i den totale vurderingen av om maskinene skal anses som integrert i eiendommen. De forretningsmessige og økonomiske konsekvensene kan deretter bli mindre/større alt ettersom man vurderer konsekvensene for hver enkelt komponent eller anlegget samlet.

I Bøckmann-dommen, som jo er den sentrale dommen for de egentlige verk og bruk, kan det virke som det er lagt mer vekt på muligheten for fysisk dekomponering enn i tidligere dommer om emnet og i senere praksis. I dommen var som nevnt de omstridte maskinene montert i produksjonslinjer, og maskinene var således en del av en samlet prosess. Dette ble imidlertid

---

<sup>80</sup> Rt-2006-1607, Rt-2006-1615 og Rt-1999-369

<sup>81</sup> TAUAG-2012-54945



ikke lagt vekt på av Høyesterett. Også det at dommeren vurderte den fysiske tilknytningen til «de enkelte maskinene», jf. dommen s. 374, taler for at det er de enkelte maskinene som må vurderes i forhold til integrasjonskriteriene.

Til illustrasjon kan også vises til et nyere vedtak, avsagt av Skatteklagenemda for storbedrifter, hvor spørsmålet om fysisk dekomponering kom på spissen i forbindelse med klassifisering av driftsmidler i et kraftanlegg, jf. skatteloven § 18-6.<sup>82</sup> Spørsmålet i saken var hvorvidt generator og turbin skulle ses som separate driftsmidler i skattelovens forstand, eller om de måtte ses på som ett driftsmiddel – et aggregat.

Klagenemda kom til at turbin og generator måtte ses på som separate driftsmidler, og kom til at det sentrale var en vurdering av den fysiske og funksjonelle sammenhengen mellom de ulike komponentene. I forbindelse med den funksjonelle vurderingen viste de til en lagmannsrettsdom fra 2008 hvor det blant annet ble uttalt at «Lagmannsretten finner derfor ikke at funksjonalitet som sådan kan være avgjørende.»<sup>83</sup>

Klagenemda la deretter til grunn at

«...spørsmålet om hva som utgjør ett driftsmiddel beror på en konkret vurdering av hva som fysisk og funksjonelt utgjør en enhet. En funksjonell sammenheng vil ikke være tilstrekkelig for å si at ulike komponenter skal anses som ett driftsmiddel. Det må ses hen til hvorvidt komponentene har en likeartet funksjon, og til graden av fysisk tilknytning og integrering.»<sup>84</sup>

Til tross for relativt sterk fysisk tilknytning mellom generator og turbin, kom nemnda til at de to komponentene måtte ses på som separate driftsmidler i skattelovens forstand.

Som nevnt kan det også oppstå spørsmål om deler knyttet til bestemte maskiner skal anses som løsøre som ikke skal inngå i takstgrunnlaget eller om delene skal regnes med. Virksomheter kan ha mye verktøy og utstyr knyttet til en enkelt maskin, hvor hver enkelt gjenstand har sitt eget bruksområde.

---

<sup>82</sup> SKN-2008-101

<sup>83</sup> LB-2007-76034

<sup>84</sup> SKN-2008-101

For spørsmålet om slikt løsøre skal inngå i takstgrunnlaget vil det også bero på en integrasjonsvurdering.<sup>85</sup> Som det vil fremgå av drøftelsene nedenfor vil det ikke være tilstrekkelig at noe er nødvendig for bedriften/produksjonen. Det kreves en form for fysisk tilknytning.

Spørsmålet blir deretter om den fysiske tilknytningen må være til selve maskinen, anlegget for øvrig eller til grunnen/bygget. Ettersom det for maskiner mv. ellers kreves en tilknytning til den faste eiendommen må det også for slike gjenstander kreves en tilknytning til eiendommen. Slike gjenstander vil, på samme grunnlag som for øvrige maskiner og innretninger, falle utenfor takstgrunnlaget dersom de med enkle midler kan byttes ut og de ellers ikke har en fysisk forankring til anlegget eller eiendommen.

Muligheten for fysisk dekomponering for de *uegentlige* verk og bruk synes derimot etter telenettdommene lite sannsynlig.<sup>86</sup> DSLAM-boksene som ble ilagt skatteplikt kan ikke sies å ha noen nevneverdig fysisk tilknytning til verken anlegget eller eiendommen. De ville lett la seg demontere og fjernes uten særlige kostnader. I dommene ble hele telenettet sett på som ett anlegg, hvor det var de enkelte delene som utgjorde anlegget. Høyesterett vurderte alle elementene samlet, og de enkelte elementenes fysiske tilknytning ble ikke vektlagt. Med andre ord var det ikke her grunnlag for å dele opp integrasjonsvurderingen for de enkelte elementene, jf. drøftelsene av dommen nedenfor under punkt 3.5.4.

### **3.4 Økonomisk integrasjon**

#### **3.4.1 Innledning**

Med økonomisk integrasjon siktes det til flere forskjellige forhold. Momenter av økonomisk betydning er kostnadene ved fraskilling av maskiner og anlegg, kostnader ved flytting, mulighetene for annen økonomisk anvendelse av maskinene og av bygningen/eiendommen uten maskinene, investeringer i grunnen og maskinenes verdi. Den økonomiske integrasjonen er sterkt knyttet til både den funksjonelle og fysiske integrasjonen, og det kan i enkelte tilfeller være vanskelig å skille mellom de ulike vurderingene.

I Rt. 1934 s. 465 (Rjukanfos) ble det i større grad enn tidligere fremhevet og lagt vekt på den økonomiske og forretningsmessige sammenheng mellom maskinene og anlegget/bedriften. Høyesterett la til grunn at forståelsen av «integrerende del», jf. landsskatteloven § 8 tredje ledd, ikke tok sikte på den rent fysiske eller tekniske samhörighet, men den «forretningsmessige eller økonomiske forbindelse».<sup>87</sup>

---

<sup>85</sup> Se blant annet Løfsgaard (2002) s. 31

<sup>86</sup> Rt-2006-1607 og Rt-2006-1615

<sup>87</sup> Rt-1934-465 s. 466

### 3.4.2 Kostnadene ved fraskilling av maskiner og anlegg – kostnader ved flytting

Et av momentene som legges vekt på i forhold til den økonomiske tilknytningen er kostnadene ved fraskilling og flytting av arbeidsmaskinene. Store kostnader ved fraskilling og demontering av arbeidsmaskinene fra eiendommen eller anlegget vil tale for at arbeidsmaskinene skal anses integrert. Dersom ikke arbeidsmaskinene kan skilles fra anlegget uten uforholdsmessige økonomiske ofre taler det for at arbeidsmaskinene skal regnes med til takstgrunnlaget, jf. den ovennevnte dommen Rjukanfos:

«...saaledes at arbeidsmaskiner maa antas at utgjøre en intergrerende del av anlegget i alle tilfeller, hvor maskiner og anlegg ikke kan skilles fra hverandre uten økonomiske ofre, som fra et *forretningsmessig synspunkt* maa betegnes som uforholdsmessige.»<sup>88</sup>  
(Min utheving.)

Det ble videre uttalt:

«Det kan saaledes, saavidt skjønnes, ikke være tilstrekkelig til at undta arbeidsmaskiner fra takseringen at de kan fjernes fra anlegget, uten at selve flytningen i og for sig medfører *uforholdsmessige omkostninger.*»<sup>89</sup> (Min utheving.)

At kostnadene til fraskilling og flytting er relevante ved integrasjonsvurderingen er også lagt til grunn i senere rettspraksis, jf. blant annet Bøckmann-dommen.

I vurderingen av om fraskilling av maskiner og anlegg/eiendom vil medføre uforholdsmessige økonomiske ofre legges det også vekt på om en fraskilling/flytting i seg selv vil føre til en verdireduksjon. Om det vil oppstå verditap avhenger som regel av andre kriterier, både hvilken funksjon maskinen utgjør i virksomheten samt graden av fysisk integrasjon. Dersom graden av fysisk integrasjon er høy vil som regel kostnadene til flytting/fraskilling bli større grunnet omfattende demontering. Det kan være at grunn eller bygninger må skades for å få maskinene demontert/flyttet. Det vil da være tale om en kostnad – et verditap – utover den konkrete flyttingen. I Bøckmann-dommen ble det lagt til grunn at flytting ikke i seg selv ville medføre noen verdireduksjon, og at kostnadene ved en flytting ville være overkommelige.

Hva som ligger i «uforholdsmessige» økonomiske eller forretningsmessige ofre er imidlertid noe uklart, og det reiser spørsmål om hva denne uforholdsmessigheten knytter seg til. Det naturlige er å tenke på kostnadene sammenlignet med hvilke verdier den enkelte maskin re-

---

<sup>88</sup> Rt-1934-465 s. 466

<sup>89</sup> Rt-1934-465 s. 467

presenterer, hvilke økonomiske konsekvenser en flytting vil få for virksomheten, herunder om kostnadene ved flytting er overkommelige for bedriften, jf. Bøckmann-dommen.

En slik forholdsmessighetsvurdering som det her legges opp til vil kunne føre til at mindre foretak og/eller foretak som har dårlig økonomi blir ilagt *mer* eiendomsskatt. For et foretak som har god økonomi, (gode økonomiske resultater), skal det etter en slik forholdsmessighetsvurdering mer til for å anse kostnadene «uforholdsmessige» eller «overkommelige», og dermed mere til for at arbeidsmaskinene skal anses integrert. Dette strider imot rettferdighets-hensyn ettersom det vil kunne føre til hardere skattlegging av bedrifter som går dårligere enn andre.

En slik økonomisk forholdsmessighetsbetraktning kan også føre til at eiendomsskatten mister noe av sin karakter som objektskatt, da det i større grad legges vekt på virksomhetens inntekter. I tillegg vil det føre til omvendt «skatteevne-prinsipp».

At kostnadene ved flytting og andre økonomiske momenter skal inngå i integrasjonsvurderingen bestrider jeg ikke, men at det skal være forholdsmessigheten som er avgjørende synes ikke godt begrunnet.

### 3.4.3 Muligheten for annen økonomisk anvendelse

Muligheten for annen økonomisk anvendelse av bygningen/eiendommen er et moment som kan tale for at integrasjonen mellom arbeidsmaskiner og anlegg/eiendom ikke er tilstrekkelig til at maskinene skal inngå i takstgrunnet. Videre kan også maskinenes økonomiske anvendelse utenfor eiendommen være av betydning. Dette momentet har store likhetstrekk med bygningenes og maskinenes generelle anvendelighet, jf. punkt 3.5.3 nedenfor.

I Ringnes-dommen ble kostnadene ved klargjøring av eiendommen til annen bruk vektlagt som moment i integrasjonsvurderingen:

«Ved bygg som – til tross for noe spesialtilpasning – kan brukes også til annen virksomhet, må det legges vekt på kostnadene ved opprydning/fjerning av de særlige installasjoner som finnes med sikte på dagens produksjon. Lagmannsretten forstår dette slik at det ikke bare er et spørsmål om bygget kan klargjøres for annen virksomhet, men også et spørsmål om det framstår som sannsynlig at det vil bli gjort, gitt kostnadene med slik klargjøring.»<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> RG-2005-1285

I Ringnes-dommen var det omfattende røropplegg som gikk igjennom veggene i flere av bygningene. Lagmannsretten kunne ikke se at røropplegget kunne være anvendelig for annen bedrift enn Ringnes, og at ved klargjøring av eiendommen til annen bruk måtte rørene fjernes og veggene tettes – noe som ville føre til store kostnader – særlig sammenlignet med Bøckmann-dommen.

Også i Bøckmann-dommen la Høyesterett vekt på kostnadene til klargjøring av eiendommen til annen bruk. Høyesterett la til grunn at kostnadene til ombygging av den aktuelle fabrikkbygningen, slik at den ble anvendelig til annen produksjonsvirksomhet, måtte antas å ligge «innen rammen av det forsvarlige», selv om kostnadene ikke var tallfestet. Bygningen i Bøckmann-dommen var et stort kombinasjonsbygg som var oppført med sikte på den aktuelle virksomheten, og som til en viss grad var tilpasset den produksjonen som foregikk der.

#### 3.4.4 Grunnlagsinvesteringer

Hvorvidt det er foretatt grunnlagsinvesteringer med tanke på det anlegget og bedriften som drives på eiendommen er også et moment i integrasjonsvurderingen. I Ringnes-dommen fant retten at grunnlagsinvesteringene var store, særlig knyttet til behandlingen av avløpsvann, underjordisk basseng og avløpsrør.<sup>91</sup> Grunnlagsinvesteringene vil som regel avhenge av hvor omfattende spesialfundamentering arbeidsmaskinene krever, og hvilke andre fysiske tilpasninger som er gjort i bygget og grunnen, jf. punkt 3.3.3 og 3.3.4.

#### 3.4.5 Maskinenes verdi

Med maskinenes verdi sikter jeg til maskinenes verdi i seg selv (takstverdien). Dette tillegges ikke vekt i integrasjonsvurderingen. Takstverdien vil være den samme uavhengig av hvor integrert maskinen er i anlegget eller eiendommen. At takstverdien på maskinene ikke er et moment som tillegges vekt fremkommer også av Bøckmann-dommen, hvor det uttales: «At maskinene representerer betydelige verdier, kan ikke i seg selv føre til at de medtas i takstgrunnlaget.»<sup>92</sup>

Dette må være riktig konklusjon. Takstverdien på de enkelte arbeidsmaskiner er en vurdering for seg selv, en del av verdsettelsen, og kan ikke ha noe å si for avgrensningen av takstobjektet.

---

<sup>91</sup> RG-2005-1285

<sup>92</sup> Rt-1999-369 s. 374

### 3.5 Funksjonell integrasjon

#### 3.5.1 Innledning

Et av kriteriene som har vært mye drøftet i praksis er aktuelle maskiner og innretningers funksjon i anlegget/virksomheten. At den funksjonelle tilknytningen til anlegget vektlegges i vurderingen har kommet klart til uttrykk gjennom flere høyesterettsdommer, se blant annet Rt. 2006 s. 1607, Rt. 2006 s. 1615, Rt. 1934 s. 465 og Rt. 1948 s. 818. Også i kommentarutgaven til eiedomsskattelova skriver Harboe at «Det sentrale ligger snarere i at driftsmidler må ha en mer permanent funksjon».<sup>93</sup>

Hva som nærmere ligger i dette må utledes av praksis, og kan variere veldig med tanke på hva slags type anlegg det dreier seg om, og ikke minst hvorvidt man står overfor et egentlig industrielt anlegg (egentlig verk og bruk), eller et «uegentlig verk og bruk». Se punkt 2.3.3 for nærmere forklaring av hva som faller innunder de to kategoriene. Grunnet forskjellene i vurderingene i forhold til om det dreier seg om «egentlig» eller «uegentlig» verk og bruk ser jeg det som mest hensiktsmessig å først ta for meg de «egentlige» verk og bruk, for deretter å ta for meg de «uegentlige» verk og bruk ved å påpeke eventuelle forskjeller i vurderingen.

Vektleggingen av den funksjonelle integrasjonen for de *egentlige* verk og bruk, må for øvrig etter Bøckmann-dommen anses som mindre viktige i helhetsvurderingen. Jeg vil komme tilbake helhetsvurderingen og avveiningen av de ulike momentene mot slutten, i punkt 3.7.

#### 3.5.2 Maskinenes nødvendighet

At noe er nødvendig for anlegget/virksomheten har vært lagt til grunn som et moment i vurderingen i flere Høyesterettsdommer, særlig i de litt eldre avgjørelsene.<sup>94</sup>

At arbeidsmaskiner som anses «nødvendige» skal inngå i takstgrunnlaget ble lagt til grunn av Høyesterett i Rt. 1890 s. 685. Den bygget da på loven av 1882, som ikke hadde noen nærmere beskrivelser av hva som skulle inngå i takstgrunnlaget for verk og bruk. Som nevnt i de innledende kapitler var det da lovene ble endret i 1911 meningen å lovfeste de verdsettelsesreglene som var kommet til uttrykk i praksis.<sup>95</sup>

I Rt. 1919 s. 562 kom Høyesterett til at arbeidsmaskiner i et møllebruk skulle tas med til takstgrunnlaget etter en tolkning av landskatteloven § 8 og byskatteloven § 5. I avgjørelsen la Høyesterett vekt på arbeidsmaskinenes fornuftige anvendelse og funksjon i forhold til fab-

---

<sup>93</sup> Harboe (2004) s. 42

<sup>94</sup> Blant annet Rt-1924-922, Rt-1933-1182, Rt-1934-465 og Rt-1948-818

<sup>95</sup> Indst.O.VI. (1909) s. 104 med videre henvisning til Rt-1890-685

rikkbygningen. Etter en henvisning til forarbeidene<sup>96</sup> til en tilleggslov av 3. mai 1918 kommer Høyesterett frem til at arbeidsmaskinene måtte anses som «nødvendige for vedkommende anlægs øiemed og utgjør en integrerende del av dette anlæg». Høyesterett viste til at det i forarbeidene ble lagt til grunn at vilkårene «hørende til anlægget», «nødvendige for anlæggets øiemed» og «integrerende dele av anlægget» måtte ses i sammenheng med hovedgjenstanden for eiendomsbeskatningen, og videre at

«betingelserne for arbeidsmaskinernes eiendomsbeskatning blir, at de som integrerende dele hører til en fabrikkbygning i dette spesielle øiemed og formidler den spesielle bedrift, bygningen skal tjene...»<sup>97</sup>

Også i tidligere nevnte dom, Rt. 1934 s. 465 (Rjukanfos), var maskinenes nødvendighet et vurderingsmoment som det ble lagt vekt på. I vurderingen uttaler Høyesterett om de omstridte arbeidsmaskinene:

«Disse forskjellige anlegg er nødvendige ledd i en samlet bedrift, og arbeidsmaskinene er paa sin side uundværlige bestanddeler av anleggene og danner sammen med dem produksjonsmidler, som uten maskiner overhodet ikke vilde kunne opfylle nogen del av sine forskjelligartede opgaver.»<sup>98</sup>

Og:

«Det maa herunder efter min mening blandt annet komme i betraktning hvilke formaal anlegget og bedriften har, og i hvilken grad vedkommende maskiner bidrar til at opnaa disse formaal.»<sup>99</sup>

At arbeidsmaskiner eller utstyr anses som nødvendig i bedriften/virksomheten er imidlertid et moment som har lite for seg. Alt som benyttes i en virksomhet er der av en grunn. Hvis man dermed skulle ta med alt som anses som nødvendig i anlegget/bedriften ville man måtte ta med hver eneste gjenstand. Å vurdere om noe er nødvendig for virksomheten vil i tilfelle ende opp i svært teoretiske betraktninger.

I nyere rettspraksis har også dette kriteriet blitt omtalt, og i Ringnes-dommen uttalte retten med henvisning til Bøckmann-dommen, at det ikke er tilstrekkelig at maskinene er nødvendi-

---

<sup>96</sup> Ot.prp.nr.25 (1917)

<sup>97</sup> Rt-1919-562 s. 563

<sup>98</sup> Rt-1934-465 s. 467

<sup>99</sup> Rt-1934-465 s. 467

ge for den bedriften som har sin virksomhet i bygget.<sup>100</sup> Det må med andre ord noe mer til. At noe er nødvendig for anlegget eller bedriften kan ikke alene statuere skatteplikt for vedkommende gjenstand.

Maskinenes nødvendighet og avhengighet i anlegget og produksjonen er også blitt vektlagt i noen nyere underrettsdommer. Det kan vises til dom avsagt av Gulating lagmannsrett i 2013 (K-plast).<sup>101</sup>

Saken gjaldt gyldigheten av eiendomsskattekontorets årlige utskrivingsvedtak om å pålegge eiendomsskatt på produksjonsutstyr, og om retten kunne ta stilling til dette når søksmålsfristen i forhold til takseringsvedtaket er utgått.

Det omtvistede produksjonsutstyret bestod av 9 stk støpemaskiner til isoporkasser og lokk, 2 stk. kompressorer og 2 stk. fyrkjeler til en samlet verdi av 7 millioner.

Retten kom til saken måtte avvises på prosessuelt grunnlag, og rettens drøftelse av det materielle ble derfor subsidiær og kun gjort i korte trekk. Retten påpekte at anken fra K-Plast uansett ikke ville ført frem og dermed at det var riktig at produksjonsutstyret skulle tas med til takstgrunnlaget. Lagmannsretten uttalte:

«Dette gjelder også isolert sett for de ni støpemaskinene som fremsto som en egen produksjonshet levert ferdig fra produsent, og slik at enheten med relativt enkle midler kunne fjernes/skiftes ut. Det er et faktum at den enkelte støpemaskinen inngår i en større sammenheng gjennom syv tilkoblinger; til kjølevann, luft, damp, avlufting, tilførsel av råstoff og to tilkoblinger i forhold til kondens. Selv om støpemaskinene med relativt enkle midler kan fjernes, er de likevel sterkt integrert i, og *fullstendig avhengig av*, det øvrige av anlegget *for å kunne produsere etter sin hensikt*. Det er dermed ingen tvil om at de ni støpemaskinene, to kompressorer og to fyrkjeler «er ein part av sjølve føretaket.»<sup>102</sup> (Min utheving.)

Lagmannsretten la her mindre vekt på den fysiske integreringen med tanke på maskinenes omfang, vekt og mulighetene for flytting, og mer på anleggets og produksjonens behov og avhengighet av de enkelte maskinene jf. min utheving i sitatet ovenfor. Retten la vekt på at støpemaskinene inngikk i en større sammenheng, og at de var avhengige av det øvrige anlegget.

---

<sup>100</sup> RG-2005-1285

<sup>101</sup> LG-2013-121223

<sup>102</sup> LG-2013-121223



Retten er her etter min mening svært raske med å konkludere med at produksjonsutstyret måtte anses som en «part av sjølve foretaket». Det ble ikke foretatt en grundig gjennomgang av faktum og de kriterier som har blitt oppstilt i praksis. Det er selvfølgelig forståelig hvorfor retten ikke foretok en grundigere drøftelse av hvorfor produksjonsutstyret skulle inngå i takstgrunnlaget, ettersom dette ikke var nødvendig for sakens utfall. Men det at behandlingen av integrasjonsspørsmålet ble så kortfattet taler for at uttalelsene bør tillegges mindre vekt.

### 3.5.3 Bygningens/eiendommens anvendelighet uten maskinene og maskinenes anvendelighet utenfor eiendommen

Som en del av den funksjonelle integrasjonen kan det også ses hen til hvilken anvendelighet/funksjon bygningen eller eiendommen har uten de aktuelle maskinene.

Dersom bygningen ikke er anvendelig til andre formål enn til den eksisterende virksomheten er det et moment for at arbeidsmaskinene skal anses som integrerte i eiendommen. Dette momentet glir svært lett over i både den fysiske og den økonomiske integrasjonsvurderingen, jf. punkt 3.3 og 3.4, men har også en side til funksjonskriteriet.

For bygningens anvendelighet uten maskinene vil det være et moment hvorvidt bygningen er en nøytral fabrikkbygning eller om bygget er tilpasset anlegget og virksomheten som foregår der.<sup>103</sup>

I Bøckmann-dommen kom Høyesterett til at selv om fabrikkbygningen var tilpasset den produksjonen som foregikk der, var det en realistisk mulighet for annen økonomisk anvendelse, og at byggets generelle anvendelighet var viktigere enn det faktum at den passet veldig godt for den nåværende produksjonen:

«Etter mitt syn har lagmannsretten lagt for stor vekt på arealenes størrelse og egnethet/tilpassing til isolerglassproduksjon i forhold til byggets generelle anvendelighet.»<sup>104</sup>

En liknende vurdering kan også gjøres for maskinenes del. Da blir spørsmålet hvilken anvendelighet maskinene har utenfor den aktuelle eiendommen/anlegget.

Et illustrativt eksempel fra rettspraksis er en dom avsagt av Eidsivating lagmannsrett 1. juli 1993.<sup>105</sup> Dommen illustrerer at selv om noe er nødvendig for bedriften, så er det ikke nok til at

---

<sup>103</sup> Jf. blant annet RG-2005-1285

<sup>104</sup> Rt-1999-369 s. 374

det skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Saken omhandlet hvorvidt hjullastere i en sandforretning skulle regnes med til taksten. Lagmannsretten kom til at hjullasterne ikke var en integrert del av anlegget. I sin redegjørelse la dommerne vekt på at den jobben hjullasteren utførte i anlegget også kunne gjøres av andre typer innretninger/maskiner, at hjullasteren kunne utføre andre oppgaver som ikke hadde tilknytning til produksjonen, at hjullasteren ikke var spesialkonstruert for den spesifikke arbeidsoppgaven, og at den hadde fullgod anvendelse også utenfor produksjonsanlegget. Videre la lagmannsretten vekt på at det ikke ville føre til omkostninger å fjerne hjullasterne fra anlegget og at de ikke var knyttet til bestemte områder eller bygninger.

Hjullasterne var etter rettens oppfatning så anvendelige både i seg selv og utenfor nevnte anlegg, og ellers lite integrerte, at de ikke skulle regnes med til takstgrunnlaget.

Begge disse momentene om hvorvidt anlegg/virksomhet og maskiner er tilpasset hverandre vil føre til at jo mer spesiell anlegg/virksomhet det er snakk om jo større vil sannsynligheten være for at maskinene skal inngå i takstgrunnlaget. Dette momentet synes også noe vanskelig å praktisere, og kan til dels virke urettferdig. I praksis vil vektleggingen av et slikt moment føre til at jo mer sjelden og særegen virksomhet man driver jo større blir takstgrunnlaget for eiendomsskatten.

#### 3.5.4 Funksjonskriteriet i *uegentlige* verk og bruk

For de uegentlige verk og bruk stiller tilknytningskravet seg i en litt annerledes posisjon. Det vil ofte ikke være tale om en konkret, avgrenset eiendom eller en bygning å forholde seg til. I mange tilfeller vil det være de enkelte arbeidsmaskinene og elementene som i seg selv utgjør verket eller bruket og som dermed danner grunnlaget for den særskilte skatteplikten.

De dommene som har vært referert til nå har omhandlet integrasjonskravet i de *egentlige* verk og bruk. For de *uegentlige* verk og bruk har vi har imidlertid som nevnt innledningsvis to nye og sentrale høyesterettsdommer, Rt. 2006 s. 1607 (Telenordommen) og Rt. 2006 s. 1615 (DSLAM-dommen), som begge omhandlet skatteplikt for enkelte deler knyttet til Telenors telenett. Dommene viser hvilke momenter som vektlegges i integrasjonsvurderingen for telenett, og dermed for anlegg liknende telenett, som kabel- og fiberanlegg og radiosenderanlegg.

Ettersom de to dommene omhandlet samme rettsspørsmål og faktum var så å si likt, ble dommene avsagt i sammenheng med hverandre, samme dag og av samme dommere. Dommene bør derfor også ses i sammenheng.

---

<sup>105</sup> LE-1992-1155

Førstnevnte sak, Telenordommen, gjaldt omfanget av eiendomsskatt for enkelte deler knyttet til Telenors telenett. Høyesterett hadde allerede, i Nettet-saken fra 2002, kommet til at Telenors telenett var å anse som «verk og bruk» i eiendomsskattelovens forstand.<sup>106</sup> Spørsmålet var dermed de nærmere avgrensningene av takstobjektet, jf. esktl. § 4 annet ledd tredje og fjerde punktum.

Høyesterett kom til at alle delene i tilknytning til telenettet skulle inngå i takstgrunnlaget. Innledningsvis i dommen la Høyesterett til grunn at elementene utvilsomt «må sees som «anlegg ... [som] høyrer til eller trengst til verksdrifta», og dermed går inn under tredje punktum i lovens § 4 andre ledd.»<sup>107</sup>

Videre gikk Høyesterett inn på fjerde punktum i paragrafen, og uttalte:

«Spørsmålet blir så om bestemmelsen i fjerde punktum i § 4 andre ledd likevel gjør at ikke alle elementene i nettet kan eiendomsbeskattes. Forholdet mellom tredje og fjerde punktum er ikke uten videre lett å få tak i. Men fjerde punktum må naturlig sees som å innebære et unntak fra tredje punktum for «[a]rbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt», forutsatt at de ikke «er ein part av sjølve føretaket». Arbeidsmaskiner mv. kan altså bare eiendomsbeskattes hvis de er en del av «føretaket», som her må sees som anlegget.»<sup>108</sup>

Utgangspunktet for vurderingen blir også her, som for de egentlige verk og bruk, at esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum er et unntak fra tredje punktum for arbeidsmaskiner mv. som regnes om en del av anlegget.

Videre går Høyesterett over til å vurdere hva som ligger i «arbeidsmaskiner mv.» i forhold til telenettet:

«(...) ikke enkelt å avgjøre hvordan uttrykket «arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt», skal forstås i relasjon til et moderne telenett. Eldre rettspraksis har særlig gjeldt typiske produksjonsbedrifter, slik at synspunktene derfra ikke uten videre lar seg å overføre til vår sak.(...) Et uttrykk som «arbeidsmaskinar» faller muligens mindre naturlig for de «uegentlige» verk og bruk.

---

<sup>106</sup> Rt-2002-94

<sup>107</sup> Rt-2006-1607 avsnitt 38

<sup>108</sup> Rt-2006-1607 avsnitt 39

Jeg ser det imidlertid ikke som nødvendig å ta stilling til dette. Ut fra det jeg har referert om telenettets oppbygning og funksjonen, mener jeg at alle elementene i nettet *uansett er integrert* på en slik måte at de må sees som en del av selve anlegget - «ein part av sjølve føretaket». De momentene jeg har nevnt i drøftelsen av tilknytningskravet i tredje punktum - også henvisningen til Canal Digital-dommen - er relevante også her. At 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>109</sup> (Min utheving.)

Høyesterett kom deretter til at unntaket i fjerde ledd ikke kom til anvendelse, og at alle elementene dermed måtte regnes med til taksten.

Høyesterett «hopper» her over vurderingen av om elementene er «arbeidsmaskinar og tilhørsle og ting som kan setjast i klasse med slikt», jf. første del av fjerde punktum, og går rett til vurderingen av om elementene må anses integrert.

Ved å vise til drøftelsene til tredje punktum som retten tok innledningsvis legger Høyesterett vekt på at elementene er «fysisk forbundet i et sammenhengende, stedbundet anlegg» og at de er «nødvendige for at anlegget skal fungere».<sup>110</sup> På denne bakgrunn kom retten til at telenettet måtte ses som en sammenhengende enhet.

Høyesterett la lite vekt på de enkelte delenes fysiske tilknytning til grunnen/eiendommen. Det var riktignok en fysisk forbindelse mellom de ulike delene, ved at de var koblet sammen på et eller annet vis, men det var liten fysisk tilknytning til den faste eiendommen. Det fysiske tilknytningskravet som har blitt lagt til grunn i tidligere praksis for de egentlige verk og bruk skyves her til side, og det legges avgjørende vekt på elementenes funksjon i telenettet.

Ved å hoppe over vurderingen av om de enkelte delene er «arbeidsmaskiner mv.» i lovens forstand, blir unntaket i fjerde ledd etter min mening «tryllet bort».

Høyesterett sa det ikke direkte, men det virker som det ble lagt vekt på kommunens anførsel om at de enkelte delene i telenettet måtte til sammen anses å utgjøre verket eller bruket, og at alle elementene kom til beskatning fordi «dei høyrer til eller trengst til verksdrifta», etter bestemmelsens tredje punktum.

---

<sup>109</sup> Rt-2006-1607 avsnitt 40-41

<sup>110</sup> Rt-2006-1607 avsnitt 38

Ved at alle elementene kom til beskatning fordi de i seg selv utgjorde verket/bruket utgjør en markant forskjell fra de egentlige verk og bruk, jf. særlig uttalelsene i Ringnes-dommen inntatt ovenfor i punkt 3.3.1.

I den oppfølgende saken, Rt. 2006 s. 1615 (DSLAM-dommen), var spørsmålet hvorvidt en rekke multiplexbokser (DSLAM-bokser) i Telenors telenett kunne eiendomsbeskattes. Selve DSLAM-boksene var eid av et bredbåndsselskapet, Catch Communications ASA, som leide plass i Telenors telenett.

Høyesterett viste til drøftelsene i Telenordommen, og la til grunn at ettersom like typer bokser, eid av Telenor selv, var tatt med i takstgrunnlaget for telenettet, kunne også disse multiplex-boksene ilegges eiendomsskatt. I forbindelse med de konkrete DSLAM-boksene fant retten at boksene var en del av nettet på linje med de andre komponentene, og at boksene ikke hadde noe annet anvendelsesområde enn i forbindelse med det faste nettet, og at de ikke hadde en løsere tilknytning enn de tilsvarende innretningene som var eid av Telenor. At boksene og det øvrige anlegget hadde forskjellige eiere, var ikke av betydning for integrasjonsvurderingen, jf. også punkt 3.6.1.

For ordens skyld tas med at Catch også hadde anført at det ikke var de som skulle hefte for eiendomsskatten, ettersom det ikke var de som eide anlegget – men Telenor. Med henvisning til en uttalelse fra Finansdepartementet kom Høyesterett det var eieren av den enkelte eiendel som hefter for eiendomsskatten, og dermed at Catch heftet for eiendomsskatten på sine DSLAM-bokser.

Funksjonskriteriet må etter disse dommene stå sterkere for de uegentlige verk og bruk, enn for de egentlige. Hvorvidt argumentene kan benyttes i integrasjonsvurderingen for arbeidsmaskiner i de egentlige verk og bruk vil avhenge av det konkrete faktum. Men grunnet forskjellene på de egentlige og uegentlige verk og bruk vil faktum ofte være lite sammenlignbart og vurderingene vil dermed ikke være overførbare til de egentlige verk og bruk.

### **3.6 Andre forhold**

#### **3.6.1 Eierforhold**

Ulikt eierforhold mellom maskiner mv. og bygget/eiendommen eller mellom maskinene og anlegget forøvrig kan ha noe si for graden av tilknytning. Dersom eiendommen og maskinene har ulike eiere kan det, iallfall teoretisk sett, tale for at tilknytningen og integrasjonen er svakere.

Dette kommer blant til uttrykk i tidligere nevnte dom fra Gulating lagmannsrett (Siva Lista)<sup>111</sup> hvor det ble uttalt at ulikt eierforhold til produksjonsutstyret og eiendommen kunne ha noe å si for integrasjonsvurderingen. Men i denne saken var ikke eierforholdet til hinder for at produksjonsutstyret skulle inngå i taksten til eiendommen. Det ble uttalt:

«Ut fra leieforholdets art, herunder langsiktighet og rett for leietaker til kjøp, finner lagmannsretten at de forskjellige eierforhold til den faste eiendommen, bygningen og det maskinelle utstyret ikke har noen avgjørende betydning ved vurderingen av om det foreligger et tilstrekkelig tilknytningsforhold etter eiendomsskatteloven § 4 andre ledd siste punktum.»<sup>112</sup>

Også i Bøckmann-dommen hadde produksjonsutstyret og eiendommen forskjellige eiere. Dette ble påpekt av Høyesterett, men heller ikke her lagt avgjørende vekt på.

Videre var ulikt eierforhold særlig oppe som et moment i tidligere refererte Høyesterettsdom, Rt. 2006 s. 1607 (DSLAM-dommen). Her knyttet det ulike eierforholdet seg til henholdsvis DSLAM-boksene på den ene siden og resten av anlegget på den annen side. Altså var det snakk om enkeltkomponenter i et større anlegg som var eid av noen andre. Også her kom Høyesterett til at det ulike eierforholdet mellom DSLAM-boksen og resten av anlegget ikke førte til en svakere tilknytning, men påpekte at det kan tenkes tilfeller hvor dette kan være relevant.

Av nevnte rettspraksis fremkommer det at ulikt eierforhold kan ha noe å si for integrasjonsvurderingen, dog har ikke dette vært resultatet/tilfelle i noen konkrete saker. Hvorvidt det faktisk kan være et moment av betydning fremstår dermed mindre sannsynlig. Ettersom ulikt eierforhold ikke hadde noe å si for DSLAM-boksene, hvor den samlede graden av integrasjon var såpass liten, er det vanskelig å se i hvilke tilfeller det faktisk kan ha noe å si.

At eierforhold skal ha noe si samsvarer dårlig med at eiendomsskatten er en objektskatt, og det synes derfor ikke riktig at dette skal vektlegges i vurderingen av om arbeidsmaskinene skal inngå takstgrunnlaget eller ikke.

### 3.6.2 Geografisk plassering

I vurderingen av eiendommens generelle økonomiske anvendelighet, jf. punkt 3.4.3 ovenfor, har også eiendommens geografiske beliggenhet vært et moment i vurderingen. I en dom av-

---

<sup>111</sup> LA-2006-34675

<sup>112</sup> LA-2006-34675

sagt av Glåmdal tingrett i 2012 angående maskiner og utstyr i en treforedlingsbedrift ble det ved vurderingen av produksjonshallenes generelle økonomiske anvendelighet lagt vekt på sannsynligheten for annen økonomisk utnyttelse.<sup>113</sup> I denne sannsynlighetsvurderingen la retten til grunn at det måtte «vurderes ut fra et realistisk syn på de markedsmessige forutsetningene» og at da «står byggenes geografiske plassering sentralt».

I den konkrete vurderingen kom retten til at:

«Sannsynligheten for annen mulig bruk av et kombinasjonsbygg, oppført på et industriområde i et sentralt strøk utenfor Fredrikstad er etter rettens syn en ganske annen. Annen regningssvarende næringsvirksomhet i bygningsmassen her, relativt usentralt og beliggende for seg selv 5 km fra Skarnes, fremstår ikke som særlig sannsynlig. Driftsstedet er historisk betinget. Høvleriet er en fortsettelse av en stedbunden sagbruksvirksomhet der nærheten til råstoffet var styrende.»<sup>114</sup>

At eiendommens plassering skal tillegges vekt i vurderingen av om de enkelte maskiner skal inngå i takstgrunnlaget finner jeg dårlig begrunnet, og bør etter min mening ikke være relevant. Det virker urimelig at eiendommene som ligger i *mer* attraktive områder for produksjonsvirksomhet skal få et mindre takstgrunnlag fordi sannsynligheten for annen økonomisk anvendelse er større. Tilsvarende i motsatt situasjon; at eiendommer i lite attraktive strøk skal få et høyere takstgrunnlag på bakgrunn av denne vurderingen. Det strider imot generelle likhetsprinsipper, og dersom dette legges vekt på – og gir utslag i takstgrunnlaget, vil det kunne føre til usaklig forskjellsbehandling av eiendommene.

### **3.7 Helhetsvurdering – avveining av momentene**

Som nevnt innledningsvis vil avgjørelsen av hvorvidt de enkelte maskiner skal anses tilstrekkelig integrert – og en «part av sjølve foretaket» – bero på en konkret og skjønnsmessig helhetsvurdering. Det må dermed foretas en avveining av de ulike momentene, hvor enkelte momenter veier mer enn andre. Jeg har til en viss grad gitt uttrykk for avveininger løpende i drøftelsene av de enkelte momentene.

For de *egentlige* verk og bruk er det som nevnt Bøckmann-dommen som er den nyeste og dermed mest sentrale høyesterettsavgjørelsen. I dommen vektlegges maskinenes fysiske tilknytning til anlegget og eiendommen i større grad enn tidligere. Den går i stor grad bort fra den funksjonelle tilnærmingen. Den økonomiske tilnærmingen blir i ganske stor grad videre-

---

<sup>113</sup> TGLOM-2011-195021

<sup>114</sup> TGLOM-2011-195021

ført, men det blir klargjort at eventuelle økonomiske konsekvenser har tilknytning til de fysiske integrasjonsmomentene. Med andre ord er det graden av fysisk tilknytning som igjen kan føre til økonomiske kostnader som dermed kan bli avgjørende for om integrasjonskravet er oppfylt.

At den funksjonelle tilnærmingen skal tillegges mindre vekt etter Bøckmann-dommen må også kunne utledes av det faktum at det var dissens i dommen. Mindretallet, dommer Magnus Aarbakke, tok sikte på en mer funksjonell tilnærming ved at han vektla i større grad de enkelte maskinenes funksjon og nødvendighet i anlegget og produksjonsprosessen. Da dette ikke fikk støtte av de andre dommerne må Høyesterett bevisst ha valgt å gå vekk fra vektleggingen av denne funksjonelle tilnærmingen. Dommer Aarbakke la også vekt på at det var maskinene samlet som utgjorde anlegget og dermed verket eller bruket – og at skatteplikt for maskinene av den grunn forelå. Da heller ikke dette fikk støtte av flertallet må det også være riktig at det er den enkelte maskin og den fysiske tilknytningen som er avgjørende. At den funksjonelle tilknytningen har blitt tillagt større vekt for de uegentlige verk og bruk kan ikke uten videre gi støtte for en slik tilnærming for de egentlige verk og bruk.

At det er eiendommen som er objektet for eiendomsskatt taler også for at det er den fysiske tilknytningen til den faste eiendom som er avgjørende for om integrasjonskravet er oppfylt, jf. også punkt 3.3.1 ovenfor.

Ved avveiningen av de ulike momentene tilknyttet den fysiske integrasjonen, vil det særlig være den reelle muligheten for flytting som er avgjørende. Mulighetene for flytting avhenger som nevnt både av maskinenes vekt/omfang, fysiske forankring og spesialfundamentering – og igjen kostnadene ved slik flytting og spesialfundamentering.

For de *uegentlige* verk og bruk stiller avveiningen seg imidlertid annerledes. Det vil i stor grad være den funksjonelle sammenhengen som er av avgjørende betydning. Dette må da ses med bakgrunn i at anlegget regnes som et samlet hele – som til sammen utgjør verket eller bruket. Den funksjonelle tilnærmingen fører til en utvidet avgrensning av takstobjektet for de uegentlige verk og bruk, sammenlignet med de egentlige.

Hvorvidt avgrensningene som legges til grunn i telenett-dommene har overføringsverdi til andre uegentlige verk og bruk er også noe usikkert. Det vil måtte bero på en sammenligning av telenettet og det aktuelle verket eller bruket. For verk og bruk som faller inn under kategorien uegentlig verk og bruk, men som likevel har mye til felles med de egentlige produksjonsbedriftene bør man være varsom med å legge vekt på de kriteriene som er lagt til grunn for telenett-dommene, og kanskje heller legge mer vekt på kriteriene for de egentlige verk og bruk.



Noe av grunnen til at praksis har utviklet seg slik den har, og i større grad har vektlagt den funksjonelle tilknytningen de ulike gjenstandene har, tror jeg ligger i selve ordlyden «part av sjølve foretaket» i esktl. § 4 annet ledd fjerde punktum. «Foretaket» etter en ordlydsmessig tolkning samsvarer best med bedriften/virksomheten. At det ikke er virksomheten som skal skattlegges, men eiendommen der den drives, må sies å ha blitt lagt til grunn som sikkert i tidligere rettspraksis, jf. også mine drøftelser ovenfor vedrørende dette. Ved å legge avgjørende vekt på funksjonen til de enkelte maskiner/elementer istedenfor den fysiske tilknytningen vrir man etter min mening objektet for eiendomsskatt over på bedriften/virksomheten istedenfor den faste eiendom.

Allikevel, det faktum at det foreligger to høyesterettsdommer som taler for at det er den funksjonelle sammenhengen som er avgjørende ved spørsmålet om kravet til integrasjon er oppfylt, må tillegges betydelig vekt.

Jeg kan ikke se at det er rom for å fravike disse, og for en eventuell endring av rettsstilstanden slik den nå har utviklet seg for de uegentlige verk og bruk må det nok en endring fra lovgivers side til, eventuelt nyere høyesterettspraksis som uttrykkelig fraviker disse dommene.

## **4 Forslag til endringer i eiendomsskattelova § 4**

### **4.1 Bakgrunnen for forslaget**

Regjeringen gav i Sundvolden-erklæringen uttrykk for et ønske om å fjerne eiendomsskatten på arbeidsmaskiner i verk og bruk, og Finansdepartementet sendte i tråd med dette ut et forslag om endring av reglene ut på høring i juni i år.<sup>115</sup> En endring av reglene ble først varslet i Prop.1 LS (2011-2012),<sup>116</sup> men etter en vurdering besluttet Regjeringen ikke å gå videre med lovforslaget.<sup>117</sup> Bakgrunnen for beslutningen om å ikke gå videre med lovforslaget var at det hadde vært vanskelig å finne fram til alternative løsninger som ville ivareta både hensynene til næringslivet og kommuneøkonomien.<sup>118</sup>

I høringsnotatet viser Finansdepartementet til at bestemmelsen har blitt kritisert fra ulike hold, blant annet grunnet dens skjønnsmessige innhold og de avgrensingsproblemene den forårsaker. Avgrensingsproblemene medfører uforutsigbarhet for de eiendomsskattepliktige, og bestemmelsen har vært årsaken til en rekke klagesaker og tvister i rettsapparatet. Videre har bestemmelsen blitt kritisert for at den ikke er tilpasset næringslivets teknologiske utvikling. Departementet viser også til at det har blitt reist spørsmål om det overhodet burde være mulig å ilegge eiendomsskatt på arbeidsmaskiner da eiendomsskatt i prinsippet er en skatt på fast eiendom.<sup>119</sup>

Også forskjellene i beskatningen av verk og bruk og annen næringseiendom har blitt tydeligere etter at «næringseiendom» ble innført som eget utskrivingsalternativ i esktl. § 3, jf. lov av 10 desember 2010 nr. 61.

### **4.2 Innholdet i lovforslaget**

I høringsnotatet legges det frem to alternative lovforslag. I alternativ 1 gjøres det et unntak for produksjonsutstyr og -installasjoner, men beholder verk og bruk som en egen kategori. Og i alternativ 2 fjernes verk og bruk som egen kategori, og det legges til grunn at verk og bruk skal følge reglene for eiendomsbeskatning av annen næringseiendom.

#### **4.2.1 Nærmere om alternativ 1**

Produksjonsutstyr og -installasjoner vil etter dette alternativ uttrykkelig bli unntatt fra eiendomsbeskatning. Loven vil da fjerne dagens ordlyd «arbeidsmaskiner, tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slik» og sette inn «produksjonsutstyr og -installasjoner» som eget

---

<sup>115</sup> Finansdepartementet (2015)

<sup>116</sup> Prop.1 LS (2011-2012)

<sup>117</sup> Prop.1 LS (2012-2013)

<sup>118</sup> Prop.1. LS (2012-2013) s. 218

<sup>119</sup> Finansdepartementet (2015) s. 16-17

begrep. Videre fjernes integrasjonsvilkåret, slik at selv utstyr og installasjoner som etter nåværende bestemmelse må anses som integrerte i eiendommen, ikke skal tas med i takstgrunnlaget. Alternativet innebærer derfor en innsnevring av eiendomsskattegrunnlaget for verk og bruk, ettersom resultatet vil bli at færre elementer skal inngå ved takseringen.

Videre medfører alternativet et behov for avklaring av hva som er produksjonsutstyr og -installasjoner. I høringsnotatet legges det til grunn at begrepet vil kun omfatte produksjonsutstyr og installasjoner som har tilknytning til produksjonen/virksomheten, og ikke utstyr og installasjoner som tjener bygningen. Det vil dermed oppstå en ny avgrensning av skille mellom utstyr mm. som tjener produksjonen/virksomheten og utstyr mm. som tjener bygget/eiendommen.

Med produksjonsutstyr og -installasjoner er ment å omfatte utstyr som ikke direkte er en del av selve produksjonskjeden. Også annet utstyr og installasjoner som har nær tilknytning til produksjonen, som f.eks. er en forutsetning eller en nødvendig konsekvens av den virksomheten som foregår på eiendommen, vil omfattes. Departementet nevner blant annet anlegg for rensing, brannsikkerhet og avfallsbehandling. Videre vil begrepene omfatte flere av elementene i telenett og liknende, herunder aksennett, sentraler, radiolinjestasjoner, multiplexer, master osv.<sup>120</sup>

#### 4.2.2 Nærmere om alternativ 2

Alternativ 2 fjerner verk og bruk som egen utskrivingskategori, med den konsekvens at verk og bruk skal skattlegges som alminnelig næringseiendom.

Dersom kategorien verk og bruk fjernes vil også andre særregler for verk og bruk falle bort, herunder verdsettelsesregler, anvendelse av differensierte satser og utskrivingskategorier, og reglene vil bli det samme som for andre næringseiendommer. Å fjerne verk og bruk vil føre til større likebehandling mellom verk og bruk og annen næringseiendom.<sup>121</sup>

Det foreslås at selv om verk og bruk fjernes som en egen kategori, vil det gjøres et unntak for produksjonsutstyr og -installasjoner generelt for all næringseiendom. Departementet begrunner dette med at det i dag ikke foreligger regler for avgrensningen av takstobjektet for annen næringseiendom, med tanke på hvilke maskiner og utstyr som skal inngå i taksten, fordi det ikke har vært behov for slike presiseringer. Dersom verk og bruk slås sammen med annen

---

<sup>120</sup> Finansdepartementet (2015) s. 26.

<sup>121</sup> Finansdepartementet (2015) s. 27-28

næringseiendom vil gruppen næringseiendom bli en mye mer uensartet gruppe, hvor det vil være behov for en nærmere avgrensning av hva som skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget.

### **4.3 Hvilke konsekvenser vil eventuelle endringer få for dagens rettstilstand?**

Ved å unnta produksjonsutstyr og -installasjoner fra eiendomsskattegrunnlaget, uansett om man legger til grunn alternativ 1 eller 2 i høringsnotatet, vil det føre til at mye av eiendomsskattegrunnlaget for enkelte virksomheter faller bort, og i noen tilfeller vil alt det vesentlige falle bort. Dette gjelder særlig for produksjonsbedrifter der alt utstyr og installasjoner har en funksjon i produksjonsprosessen.

Selv om det gjøres et unntak for produksjonsutstyr og -installasjoner vil det oppstå behov for en nærmere grensedragning for hvilket utstyr og installasjoner som tjener bygningen og hvilke som har tilknytning til produksjonen. For mange virksomheter kan også denne grensedragningen by på vanskelige vurderinger. Videre vil det også være nødvendig med en nærmere avklaring av hva som faller innunder begrepet fast eiendom for næringseiendommer generelt.

De økonomiske konsekvensene av forslaget er også betydelige. Dette fremkommer blant annet i høringsuttalelsen fra KS om lovforslaget.<sup>122</sup> Etersom maskiner og utstyr ofte er en vesentlig del av eiendomsskattegrunnlaget for verk og bruk, vil eiendomsskattegrunnlaget bli mindre og inntektene for enkelte kommuner kan bli kraftig redusert.

## **5 Avsluttende bemerkninger**

Den grensedragningen som jeg nå har gått igjennom for arbeidsmaskiner i verk og bruk viser at det er mange momenter som skal tas i betraktning. Resultatet avhenger i stor grad av skjønnsmessige betraktninger, som kan være vanskelige å håndtere. At man har en så skjønnsmessig vurdering på skatterettens område virker også noe uheldig. Slike skjønnsmessige avveininger fører til uforutsigbarhet for skattyterne.

Videre vil det slik regelen er utformet stadig oppstå nye avgrensningsspørsmål. Typer virksomheter endres og teknologien utvikler seg. Som nyere eksempel på dette kan tas spørsmålet om eiendomsskatt på store datasentre. Fet kommune ser nå på muligheten for å ilegge eien-

---

<sup>122</sup> Kommunenes Sentralforbund (2015)

domsskatt på slike bedrifter. For det første blir spørsmålet om virksomheten kan betegnes som et verk og bruk, og i så tilfelle hvilket utstyr som kan regnes med til taksten.<sup>123</sup>

Erfaringene fra denne spesielle avgrensningen tilsier at man bør unngå en ny og særskilt grensedragnings ved en eventuell lovendring. Dersom det ikke kommer en lovendring vil det være hensiktsmessig at det utarbeides grundigere retningslinjer for hvilke eiendeler som skal inngå i takstgrunnlaget for verk og bruk.

Videre er det vanskelig å se noen begrunnelse for en slik utvidet skatteplikt for verk og bruk. Som redegjort for i den historiske utviklingen i punkt 2.2 ble eiendomsskatt på verk og bruk innført ved skattelovene av 1882, grunnet en rettferdig skattefordeling blant de gamle jordnæringene og de nye industrielle bedriftene. En begrunnelse for hvorfor det for slike bedrifter ble pålagt en utvidet skatteplikt ved at visse maskiner mv. skulle tas med til skattegrunnlaget ble ikke begrunnet da, og har heller ikke blitt begrunnet ved senere endringer.

Den særskilte skatteplikten for verk og bruk må dermed ses i en historisk sammenheng. Den begrunnelsen eiendomsskatt på verk og bruk opprinnelig har hatt må i tilfelle anses bortfalt i tråd med samfunnsutviklingen.<sup>124</sup>

Hvorvidt det blir noen lovendring gjenstår å se. Høringsfristen for lovforslaget ble avsluttet i september, og det har per tidspunktet for levering av denne oppgave ikke kommet noen avklaring om hva som vil skje med lovforslaget. Endringene ble ikke tatt med i årets statsbudsjett. De mange høringsnotatene, fra både kommuner og private, viser at det er temaet er viktig og endringer vil kunne få store konsekvenser.

---

<sup>123</sup> Øyvann (2015) s. 6-7

<sup>124</sup> Se også Advokatforeningens høringsuttalelse av i år vedrørende de foreslåtte lovendringene

## Litteraturliste

### Lover

- 1882 Lov av 15. april 1882 nr. 1 om landkommunenes skattevæsen
- 1882 Lov av 15. april 1882 nr. 2 om bykommunenes skattevæsen
- 1911 Lov av 18. august 1911 nr. 8 Skattelov for landet (landsskatteloven)
- 1911 Lov av 18. august 1911 nr. 9 Skattelov for byene (byskatteloven)
- 1960 Lov av 4. mars 1960 om tillegg til lands- og byskattelovene
- 1975 Lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane (eideomsskattelova)
- 1975 Lov av 14. mars 1975 nr. 5 om lov om skatt av formue og inntekt
- 1980 Lov om pant av 8. februar 1980 nr. 2 (panteloven)
- 1992 Lov av 3. juli 1992 nr. 93 om avhending av fast eideom (avhendingslova)
- 2008 Lov av 12. desember 2008 nr. 90 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane
- 2010 Lov av 10 desember 2010 nr. 61 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane
- 2012 Lov av 7. desember 2012 nr. 73 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane

### Forarbeider

- Indst.O.VI. (1909) *Indstilling fra den forsterkede budgetkomite angaaende udfærdigelse af skattelove for landet og for byerne*
- Ot. prp. nr. 25 (1917) *Om utfærdigelse av love indeholde forandringer i skattelovene for landet og byerne av 18. august 1911*
- Ot. prp. nr. 22 (1974-1975) *Om endringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911*
- Ot. prp. nr. 44 (1974-1975) *Om lov om eideomsskatt til kommunane*
- NOU 1996: 20 *Lov om ny eiendomsskatt*
- Ot.prp.nr.1 (2008-2009) *Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer*
- Prop.1 LS (2011-2012) *Skatter, avgifter og toll 2012*
- Prop.112 L (2011-2012) *Endringar i skatte-, avgifts- og tollovgivninga*
- Prop.1 LS (2012-2013) *Skatter, avgifter og toll 2013*

## **Høyesterettspraksis**

Rt. 1890 s. 685

Rt. 1919 s. 562

Rt. 1924 s. 922 (Nydalen Companie)

Rt. 1933 s. 1182 (Moestue)

Rt. 1934 s. 465 (Rjukanfos)

Rt. 1948 s. 818 (Naco)

Rt. 1995 s. 980 (Kvitsøy)

Rt. 1998 s. 1756 (Sandtak-dommen)

Rt. 1999 s. 369 (Bøckmann)

Rt. 2002 s. 94 (Neset)

HR-2005-1467-U

Rt. 2006 s. 813 (Canal Digital)

Rt. 2006 s. 1607 (Telenor)

Rt. 2006 s. 1615 (DSLAM)

Rt. 2014 s. 257

## **Underrettspraksis**

LE-1992-1155

LB-1997-2152

RG 2005 s. 1285 (Ringnes)

LA-2006-34675

LB-2007-76034

TGLOM-2011-195021

TAUAG-2012-54945

LG-2013-12123

## **Juridisk teori**

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

Løfsgaard, Elin Sætre, «Verksskatt; eiendomsskatt på verk og bruk», *Praktisk økonomi og finans*, Årg. 19 (2002), s. 28-33

Stavang, Mattis, *Eigedomsskatt*, 1994

Thomle, J.E., *Skattelov for byene : av 18. august 1911, med tilleggslover*, 13. utg., 1972, redigert av K.L. Bugge og Bjørn Skreiberg, elektronisk gjengivelse fra Nasjonalbiblioteket (nb.no)

### **Annet**

Finansdepartementet (2015) Høringsnotat - Eiendomsbeskatning av arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk, 15.06.2015

Kommunenes Sentralforbund (2015) Høringsuttalelse fra KS til Finansdepartementets forslag om å fjerne eiendomsskatt på produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner i verk og bruk, 21.08.2015

Advokatforeningen (2015), Høringsuttalelse, Høring om eiendomsbeskatning av arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk, 30.10.2015

Statistisk Sentralbyrå, *Eiendomsskatt, 2015*, (<https://www.ssb.no/offentlig-sektor/statistikker/eiendomsskatt/aar/2015-06-19>) [Sist sjekket 12.11.2015]

SKN-2008-101, avgjørelse avsagt 18. mai 2015 av Skatteklagenemnda for storbedrifter

Notat fra adv. Tove Lene Mannes til KS Eiendomsskatteforum av 8 mars 2010, Redegjørelse for kriteriet om at et verk og bruk må være av et visst omfang

Øyvann, Stig, *Skattebombe for datasentre*, artikkel i magasinet «Computerworld», Utgave nr. 38, fredag 20. november 2015