

Statsforvalteren i Vestland
Njøsavegen 2
6863 LEIKANGER

Deres ref

Vår ref
21/749

Dato
08.04.2021

Svar på henvendelse om forståelse av eigl. § 7 første ledd bokstav a

Vi viser til deres henvendelse av 5. februar 2020, der det reises spørsmål om tolkningen av eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a i forbindelse med lovlighetskontroll av vedtak om eiendomsskattefritak. Henvendelsen gjelder et tilfelle der en eiendom eies av et aksjeselskap som igjen er eid av en stiftelse eller institusjon. Spørsmålet i henvendelsen er om loven åpner for fritak ved en slik organisering av eierforholdet til den aktuelle eiendommen.

Finansdepartementet redegjør først kort om lovregelen i eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a. På bakgrunn av redegjørelsen, gir vi vårt syn på om bestemmelsen kan gi fritak for eiendomsskatt der eiendommen eies av en annen juridisk person enn den stiftelsen eller institusjonen som tilfredsstillende øvrige vilkårene i bestemmelsen.

Henvendelsen etterspør også om det foreligger andre relevante uttalelser enn Utv. 2003. 1190 om det aktuelle spørsmålet. Finansdepartementet viser her til uttalelsen i brev av 5. september 1996, hvor det uttales at et aksjeselskap som har til formål å sysselsette yrkesvalghemmede vil falle inn under eiedomsskattelova § 7 første ledd a. I vurderingen ble det vektlagt at virksomheten ikke hadde erverv til formål og siktepunktet om aktivisering av de ansatte. Bedriften gikk i tillegg inn under forskjellige støtteordninger.

Nærmere om eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a

Det fremkommer av eiedomsskattelova § 7 at

«Kommunestyret kan fritaka desse eigedomane heilt eller delvis for eigedomsskatt:

- a) Eigedom åt stiftingar eller institusjonar som tek sikte på å gagna ein kommune, eit fylke eller staten. (...)

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere byskatteloven § 8, og gir kommunen fritt skjønn til å fritta eiendommer fra eigedomsskatt innenfor lovens alternativer.

Kommunen må imidlertid alltid respektere likhetsprinsippet, som innebærer et forbud mot usaklig forskjellsbehandling. Ordlyden fastslår at det er eiendommer tilhørende stiftelser og institusjoner som utfører funksjoner som det naturlig tilligger det offentlige å ta seg av, som eventuelt kan fritas.

Bestemmelsen i eigedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a er ikke direkte omtalt hverken i forarbeidene (Ot.prp.nr.44 (1974-1975)) eller rettspraksis. Finanskomiteen hadde ingen kommentarer til bestemmelsen, se Innst.O.nr.53 (1974-1975), særlig s. 6, og angivelig mente ikke lovgiver å gjennomføre noen endringer i rettstilstanden til tross for at ordlyden er noe endret.

Nærmere om rekkevidden av eigedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a

Som det er vist til i henvendelsen, har Finansdepartementet tidligere lagt til grunn at aksjeselskaper omfattes av ordlyden i «stiftingar eller institusjonar». Det vises her til at lovttekst i utgangspunktet må tolkes i lys av den konteksten som forelå på vedtakstidspunktet for loven. Ettersom stiftelser hadde adgang til, og aksjeselskaper var forutsatt, å drive næringsvirksomhet i 1975, kan det begrunne å likestille aksjeselskaper med «stiftingar (og institusjonar)». Fritak for eigedomsskatt forutsetter imidlertid som ellers at de øvrige vilkårene i bestemmelsen foreligger.

Problemstillingen reist i henvendelsen er hvorvidt en eiendom kan fritas når den direkte eies av et aksjeselskap som institusjonen eller stiftelsen eier alle aksjene i, jfr. eigedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a.

Ordlyden «åt» tilsier at eiendommen må eies direkte av den aktuelle organisasjonen; det må foreligge et eiendomsforhold. Ordlyden peker i retning av at det skal foretas en formell vurdering av hvem som skal anses som eier. Videre tilsier ordlyden at det ikke er tilstrekkelig at det kun foreligger disposisjonsrett.

I Ot.prp.nr.44 (1974-1975) s. 13 under merknadene til § 7 fremgår det at eiendommen må «tilhøyre[r]» den aktuelle organisasjonen.

Formelt sett er det i utgangspunktet ikke naturlig å anse en eiendom for å tilhøre en aksjonær når eiendommen inngår som eiendel i aksjeselskapets, og ikke aksjonærens, balanse. En aksjonær har aksjer og det er disse – ikke selskapets eiendeler – som

inngår i dennes balanse. Når det også stilles et uttrykkelig krav om direkte eierskap, taler dette for at dette tilfellet ikke faller innunder eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a.

Utgangspunktet må derfor være at eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a ikke gir hjemmel for fritak for eiendomsskatt der eiendommen eies av en annen juridisk person enn stiftelsen eller institusjonen som oppfyller de øvrige vilkårene i bestemmelsen.

Det må videre vurderes om det likevel er rettskildemessig grunnlag for å tolke ordlyden «åt» utvidende slik at den også omfatter indirekte eierskap, for eksempel eierskap til den aktuelle eiendommen gjennom aksjer, jfr. eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a.

Ettersom det her er tale om eventuelt å gi fritak for, og ikke å ilegge, eiendomsskatt, bør ikke terskelen for utvidende tolkning av bestemmelsen være for streng. På den annen side trekker ordlyden i utgangspunktet klart mot en utvidende tolkning. Juridisk teori synes å støtte dette synspunktet, se for eksempel Harboe, kommentarutgave til eiedomsskattelova, s. 73 der det følger at «[i]nstitusjoner [kan ikke] fritas etter § 7 a for eiendomsskatt på eiendommer som de disponerer, uten å eie dem».

Vurderingen av om det er grunnlag for utvidende tolkning beror videre på formålsbetraktninger og andre tolkningsmomenter.

På den ene siden er bestemmelsens formål å gi fritak for eiendomsskatt på eiendommer tilhørende institusjoner som utfører funksjoner som det naturlig tilligger det offentlige å ta seg av, se Harboe, kommentarutgave til eiedomsskattelova (2.utgave), s. 73. Det kan anføres at de konkrete eierforholdene bør ha mindre betydning for om eiendommen eies av den aktuelle organisasjonen direkte. Tidligere saker underbygger videre at det sentrale avgrensningskriterium i bestemmelsen ofte er hvorvidt den aktuelle organisasjonen har til formål å drive allmenntilgitt virksomhet, se for eksempel Utv. 2003. 1190 og Finansdepartementets uttalelse i brev av 5. september 1996.

I retning av å la ordlyden omfatte indirekte eierskap kan det argumenteres for at offentlige myndigheter ikke bør legge seg opp i hvordan organisasjoner velger å organisere driften sin. Dette gjelder særlig dersom den valgte organisasjonsformen er godt egnet til å ivareta, og legge til rette for, aktivitetene organisasjonen driver med.

Det at stiftelsen eller institusjonen eier alle aksjene i aksjeselskapet som eier eiendommen, kan tale for at det ikke bør skilles for sterkt mellom det at aksjeselskapet selv oppfyller vilkårene i eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a, og det at eierne – stiftelsen eller institusjonen – oppfyller vilkårene. Forskjellen mellom førstnevnte og sistnevnte tilfelle er i realiteten liten; eierne av aksjene i selskapet eiendommen utgjør

en eiendel i, vil i praksis ha omtrent den samme muligheten til å disponere over eiendommen som om de var direkte eiere.

Mot dette argumentet kan det anføres at det klare utgangspunkt er at aksjeselskap og aksjonær er to ulike rettssubjekter, og at dette skillet skal opprettholdes også der selskapet bare har én aksjonær. Bakgrunnen for dette utgangspunktet er hensynet til å gi borgerne klareste mulige rettsformer å velge mellom, se Andenæs m.fl., *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskap*, 2016 (3. utgave), s. 37. Ettersom det har blitt lagt til grunn i den skatterettslige teori at ord og uttrykk i skatteretten i utgangspunktet skal ha den samme forståelsen som de har i privatretten for øvrig, er det naturlig at nevnte betraktning på aksjeselskapsrettens område får overføringsverdi for tolkningen av eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a.

Et annet argument som går mot å tolke ordlyden utvidende, er hensynet til å kunne trekke klare grenser for hva som faller innenfor og utenfor bestemmelsen. Dersom en åpner for at den aktuelle eiendommen kan eies gjennom aksjer, kan det åpne for kompliserte selskapsstrukturer som i fremtiden gjør fritaksvurderingene etter egl. § 7 første ledd a svært vanskelige. Vurderingen kan også bli komplisert av at aksjeselskapsformen åpner for at eiere kan ha ikke-ideelle interesser. At kommunene eventuelt blir nødt til å føre kontroll med hvor stor aksjeposten er, og om de aktuelle eierinteressene er tilstrekkelig ideelle, vil kunne være ressurskrevende.

I kommentarutgaven til eiedomsskattelova, Harboe, (2. utgave), s. 74-75, uttales det at med «vilkåret om at vedkommende eiendom skal eies av en stiftelse eller institusjon, kan eiendommer som eies av et aksjeselskap vanskelig fritas for eiedomsskatt. Det må være tilfellet selv om en almennyttig stiftelse for eksempel eier samtlige aksjer i et aksjeselskap som igjen eier fast eiendom». Også dette taler for at indirekte eierskap faller utenfor eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a.

Etter en samlet vurdering mener departementet at bestemmelsen ikke åpner for slik indirekte eie. Det vises her til at lovens ordlyd entydig trekker i retning av at eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a ikke kan tolkes utvidende. Hensynet til å respektere skillet mellom aksjeselskap og aksjonær og hensynet til å trekke klare grenser for hva som faller innenfor og utenfor bestemmelsen støtter dette. Departementet antar derfor at eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a ikke gir hjemmel til å fritas fra eiedomsskatt en eiendom eid av en juridisk person som ikke selv oppfyller de øvrige vilkårene etter bestemmelsen, men der eieren – en stiftelse eller institusjon- gjør det, jfr. eiedomsskattelova § 7 første ledd bokstav a.

Med hilsen

Ole Todal Jenssen
lovrådgiver

Benedikte Frøseth e.f.
førstekonsulent

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer