

# Debitor for eiendomsskatt på festet (leid) grunn

16.2.2021 (2019/2743)

Saken gjelder ilagt eiendomsskatt i 2018 på et verk og bruk i X kommune. I skattegrunnlaget var verdien av grunnen som selskapet festet/leide av flere grunneiere i kommunen, inkludert. Dette var selskapet uenig i. Saken reiste også flere saksbehandlingsspørsmål.

Ombudsmannen er enig med kommunen i at festeavtalene med alle grunneierne foruten én, var å regne som tidsubegrensede. Det var derfor etter ombudsmannens syn riktig å tilordne selskapet eiendomsskatt for grunnen til disse eiendommene. En festeavtale som var inngått med én av grunneierne, var tidsbegrenset. Ombudsmannen har her kommet til at kommunen ikke godt nok har utredet selskapets innsigelser mot å betale eiendomsskatt for den leide grunnen.

Overskattetakstnemndas vedtak oppfylte ikke kravet om «stutt grunngjeving» i eignedomsskattelova § 29 femte ledd. Det var også kritikkverdig at administrasjonen i saksforberedelsen i detalj hadde vist til konsekvensene for kommunens økonomi dersom det ble gitt medhold i klagen.

Ombudsmannen ber kommunen om å behandle deler av saken på nytt.

## Oppfølging

## Sakens bakgrunn

Saken gjelder utskrivningen av eiendomsskatt for 2018 for A AS i X kommune. Selskapet leier grunn til sin drift av flere grunneiere i kommunen og i nabokommunen, Y.

Advokat Petter Aasrum Bjørklund i Advokatfirmaet Thommessen AS, klaget 2. juli 2019 til ombudsmannen over vedtak 19. februar 2019 fra X overskattetakstnemnd. Klagen ble fremsatt på vegne av A AS (heretter selskapet).

I klagen rettet mot X kommune ble det anført at det ikke var riktig at selskapet skulle betale eiendomsskatt for sine rettigheter til leid grunn. Leieavtalene med grunneierne inneholdt betingelser knyttet til leietid og forlengelse. Selskapet mente derfor at det var grunneierne som var debitor/ansvarlig for eiendomsskatten for grunnen, og ikke selskapet.

Selskapet hadde innvendinger til saksbehandlingen. Noen av nemndsmedlemmene i overskattetakstnemnda var også kommunestyrerepresentanter. Dette var etter selskapets syn «særegne forhold» som var egnet til å svekke tilliten til deres upartiskhet, og at de derfor var inhabile i eiendomsskattesaken. Selskapet mente at det var tatt utenforliggende hensyn ved vurderingen av klagen, og at begrunnelsen for avgjørelsen var mangelfull. Det var også benyttet samme taksator som sakkyndig både i førsteinstansen som i klageinstansen. Saksbehandlingen tilfredsstilte totalt sett ikke kravene til forsvarlig behandling.

I tillegg hadde selskapet anført at byggelånsrenter ikke skulle inkluderes som et element i substansverdivurderingen. En avklaring av spørsmålet er av generell interesse. Spørsmålet ble derfor tatt opp med Finansdepartementet på generelt grunnlag og av eget tiltak. I etterkant av Finansdepartementets svar til ombudsmannen, falt en dom i Oslo tingrett som gjaldt spørsmål om inkludering av byggelånsrenter (19-192190TVI-OTIR/06). Da ombudsmannen ble kjent med at dommen var anket til lagmannsretten, var det ikke hensiktsmessig å undersøke spørsmålet videre herfra. Undersøkelsen om byggelånsrenter ble derfor avsluttet i brev 13. november 2020 i sak 2019/4937.

I brev 18. november 2020 bekreftet advokat Petter Aasrum Bjørklund at selskapet ønsket at ombudsmannen skulle fortsette behandlingen av de øvrige spørsmålene i saken.

## Våre undersøkelser

I brev 31. oktober 2019 ba vi X kommune om en redegjørelse for verdsettelsen av grunnen/grunnrettighetene. Spørsmålet var om det var eier/bortfester eller leietaker/fester som skulle tilordnes verdien av grunnen/grunnrettighetene, det vil si om selskapet var rett debitor for eiendomsskattekravet. Vi ba om kommunens syn på betydningen av varigheten på bruksretten, herunder om selskapet i realiteten hadde en ubetinget rett til å forlenge festeavtalene/leieavtalene. Videre stilte vi spørsmål om betydningen av at råderetten ikke var «total», og om det kun var den delen av de enkelte eiendommene som var nødvendig for driften av verket, som skulle skattlegges.

Vi stilte dernest spørsmål om kravene til innholdet i begrunnelsene for vedtakene jf. kravet til «stutt grunngjeving» i eiendomsskattelova § 29 første ledd. Videre spurte vi om de økonomiske konsekvensene for kommunen av vedtakene, var lovlige hensyn å ta ved fastsettelsen av eiendomsskattetaksten. Bakgrunnen var at det i saksgrunnlaget for overskattetakstnemnda var redegjort for de økonomiske konsekvensene for kommunen om overskattetakstnemnda skulle gi medhold i klagen. Vi stilte også spørsmål om saksbehandlingen hadde vært forsvarlig da det var benyttet samme verditakseringsfirma i klageomgangen som ved førstegangsbehandlingen, og om overskattetakstnemndas medlemmer hadde vært inhabile jf. eiendomsskattelova § 21 og forvaltningsloven § 6.

Advokat Hanne Strand i advokatfirmaet Lund og Co DA svarte på vegne av X og Y kommuner i brev 10. desember 2019.

## **Kommunens svar til verdsettelsen av grunnrettigheter og debitorspørsmålet**

X kommune viste til at det følger av eiendomsskattelova § 4 annet ledd at eiendommen skal verdsettes inklusiv «tomt som høyrer til». Det var korrekt å verdsette anlegget inklusive verdien av grunnen til anlegget. Verdsettelsen ble gjort ved en beregning av den «tekniske verdien av anlegget med nødvendig grunn, hvor det er tatt utgangspunkt i hva det vil koste å gjenoppbygge anlegget på takseringstiden». Etter kommunens oppfatning hadde selskapet inngått grunneieravtaler for de områdene som selskapet mente var nødvendig for driften, og det var også dette arealet kommunen hadde gått ut fra ved fastsettelse av eiendomsskatt for grunnen.

Kommunen viste videre til støtte for sitt syn til Høyesteretts dom Rt-2002-1411 (Firda-Sjøfarmerdommen), og til Finansdepartementets upubliserte tolkningsuttalelse 20. september 2019. Uttalelsen gjaldt blant annet eiendomsskatt på nødvendig grunn til verk og bruk og eiendomsskatt ved sammensatte rettighetsforhold (omtalt nærmere nedenfor under punkt 2.3). Kommunen skrev videre:

«Det er kommunenes oppfatning at kostnader til erverv av rett til fast eiendom er en nødvendig utgift ved etableringen av anlegget, som må hensyntas ved beregningen av den tekniske verdien. Slike kostnader må beregnes på samme måte som andre nødvendige utgifter til bygging av anlegget. Kommunene viser her til redegjørelsen i Vedlegg 1 om hvordan teknisk verdi skal fastsettes.

Kommunene er med andre ord uenig i klagers anførsel om at «det ikke [er] grunnlag for å inkludere en verdi knyttet til leid grunn i eiendomsskattegrunnlaget for anlegget». Dette spørsmålet må holdes adskilt fra spørsmålet om hvem som er rett debitor for skatt på grunnen.»

Etter kommunens syn er debitorspørsmålet et utskrivingsspørsmål og ikke et spørsmål om selve verdsettelsen. Selve takstgrunnlaget må vurderes uavhengig av debitorspørsmålet. Det ble vist til at eiendomsskattelova ikke direkte regulerer tilfellet der grunn og anlegg har ulike eiere, men at utgangspunktet måtte være at det er eieren som er pliktig til å betale. Det ble også vist til eiendomsskattelova § 14 femte ledd der det står at skatteseddelen skal sendes til eieren.

Imidlertid er det «et stort antall kilder som sier at ved evigvarende festekontrakter anses festeren, og ikke grunneier, som skattemessig eier. Det er med andre ord ikke alltid samsvar mellom hvem som er formell eier og hvem som anses som skattemessig eier.»

X kommune mente det må sees hen til hva som følger av selskapets avtaler med grunneierne. I avtalene står det at «xxx». Det var naturlig å forstå avtalene slik at dette også omfatter eiendomsskatt. Taksator hadde lagt det til grunn i sin takstrapport 13. april 2018. Kommunen mente kommunens vurdering var i tråd med alminnelig praksis, og som hadde kommet til uttrykk i Finansdepartementets uttalelse 5. november 1958:

«Når en industriell bedrift drives i leiet bygning og maskineriet tilhører leieren, antas bygning og maskiner (...) samlet å måtte takseres til eiendomsskatt. I mangel av avtale mellom eier og leier er F.dept. nærmest tilbøyelig til å anta at skatteplikten her må påhvile leieren, da skatteplikten er avhengig av dennes virksomhet. Imidlertid antas så vel eier som leier å være ansvarlig for skatten.»

X kommune viste videre til en dom fra Hålogaland lagmannsrett 24. august 2000 (LH-2000-186, Norsk Marmor-saken) til støtte for sitt syn, og argumenterte til dette:

«De samme hensynene gjør seg gjeldende for kommunenes skattlegging av anlegget, som kommunene mener Høyesterett ikke har tatt stilling til i Firda Sjøfarm-dommen. [Xxx]anlegg kan beslaglegge store arealer og involvere en rekke grunneiere. [Selskapet] har eksempelvis «inngått ca xx ulike leieavtaler» med grunneiere i denne saken, jf. opplysninger i klagen 7. juni 2018. De enkelte grunneieravtalene kan både være komplekse og med ulike vilkår overfor den enkelte grunneier. Lagmannsrettens dom tilsier at kommunene ikke skal måtte innhente og fortolke disse avtalene, for så å skulle foreta beregninger om hvordan grunnverdiene fordeles mellom de ulike grunneierne. Dette er forhold som klager og grunneierne er nærmest til å vurdere, og som gir en praktikabel og god løsning. Det er også av denne årsak det er vanlig praksis i [xxx]avtaler å innta en uttrykkelig bestemmelse om at rettighetshaver skal betale eiendomsskatt og andre omkostninger.

Det er også på dette grunnlag kommunenes oppfatning at de kan forholde seg til [selskapet] som skattyter for grunnen ...»

Til avtalenes varighet og betydningen av dette svarte kommunen: Avtalene mellom selskapet og grunneierne hadde to ulike klausuler om varighet og forlengelse. Kommunen mente at de avtalene som gjaldt alle grunneiere foruten én, var å regne som evigvarende. I disse avtalene var avtaletiden satt til 30 år med en ensidig rett til å få avtalen forlenget med 25 år av gangen, «forutsatt at det gis nødvendige offentlige tillatelser til fortsatt drift». Konesesjon berørte selskapet alene slik at kommunen mente at «[a]vtalene sikrer fortsatt og evigvarende drift av anlegget så lenge eier har konsesjon og selv finner det formålstjenlig.» Kommunen viste til at «[f]or tidsubegrensede festeavtaler er det lagt [til] grunn at fester skal anses som debitor av eiendomsskatten. Dette må, etter kommunenes oppfatning, også gjelde for [selskapet].»

Kommunen mente at selskapet var «skattemessig ansvarlig for grunnen etter tilsvarende prinsipp som for tomtefesteforhold». At det forelå restutnyttelse av grunneiendommene for

eierne var etter kommunens oppfatning ikke avgjørende for hvem som var skattedebitor for nødvendig grunn til verket (verk og bruk). Også i mer typiske tomtefesteforhold vil i mange tilfeller grunneier har en restutnyttelse.

Avtalen med én av grunneierne (B AS(grunneier selskap B)), skiller seg fra de andre ved at avtalen er satt til 25 år, og ved at forlengelse av avtalen er avhengig av utleiers samtykke. Kommunen hadde derfor ikke vurdert denne som evigvarende. Kommunen skrev:

«Etter kommunenes oppfatning er det likevel adgang til å holde [selskapet] ansvarlig for eiendomsskatt også på denne delen av grunnen, jf. at det også overfor [grunneier selskap B] er avtaleregulert at klager skal dekke alle kostnader. Kommunene viser for øvrig til uttalelsene og utgangspunktet trukket opp i Hålogaland lagmannsretts dom sitert over.

Kommunene mener dessuten at det er naturlig å behandle skattlegging av grunnen under anlegget samlet. Når det for xx av de øvrige grunneierne er tale om en evigvarende avtale som må likestilles med festeavtaler, jf. over, er det også naturlig at den resterende delen av grunneiendommen blir vurdert tilsvarende. Til Sivilombudsmannens orientering utgjør [grunneier selskap Bs] grunneiendom om lag xx % av det totale arealet.»

## **Kommunens svar til spørsmålene om saksbehandlingen**

Til begrunnelseskravet i eieendomsskattelova § 29 femte ledd opplyste kommunen at det er oppnevnt en sakkyndig nemnd som setter taksten på bakgrunn av forslag fra synfaringsmenn jf. § 8 A-3 fjerde ledd. Kommunen hadde benyttet en profesjonell taksator. Klagenemnda hadde i tillegg fått taksators konkrete vurderinger av klagen. Vedtaket fra klagenemnda måtte i tråd med alminnelig eiendomsskattepraksis suppleres med taksators begrunnelse og vurdering da klagenemnda hadde vedtatt og sluttet seg til vurderingene og forslagene fra taksator.

Kommunen viste til at det gjelder kun krav om «stutt grunngjeving», og at klagevedtaket inneholder en vurdering av alle klagepunkter:

«Etter kommunenes oppfatning er begrunnelsen i tråd med lovens krav. Det fremgår klart at samtlige av anførslene til skattyter er tatt i betraktning, vurdert og at det er gitt en begrunnelse for hvorfor klager ikke er gitt medhold. Vedtakene til klagenemndene er som nevnt systematisk delt opp på tilsvarende måte som taksators vurdering, slik at det fremgår tydelig hvor de ulike anførslene er vurdert og nærmere begrunnet. Dette må etter kommunenes syn tilfredsstillende kravet til «stutt grunngjeving».»

X kommune mente det var forsvarlig saksbehandling og alminnelig praksis å benytte samme takseringsfirma i førsteinstans og ved klagebehandlingen. Det ble vist til at klagenemnda sto fritt til å engasjere sakkyndige og herunder tidligere engasjerte sakkyndige. Taksatormiljøet i Norge er lite, og dersom en må engasjere et annet firma i klageomgangen kunne dette være en taksator med mindre erfaring og dårligere kunnskap enn den som tidligere hadde bistått.

Til vårt spørsmål om kommuneøkonomien var lovlig hensyn ved fastsettelse av eiendomsskattetakst svarte kommunen:

«Det er eiendomsskattekontoret i X kommune som har skrevet saksfremlegget for behandlingen i klagenemnda. Dette er administrasjonens fremstilling av saken. Et saksfremlegg er ment å skulle legge til rette for saksbehandlingen i klagenemnda. I saksfremlegget presentert for klagenemnda er det redegjort for økonomiske konsekvenser dersom nemnda gir skattyter medhold, herunder opplysninger om hva eiendomsskatteinntektene vil utgjøre over en periode på fire år.

Opplysninger om hva eiendomsskattegrunlaget vil utgjøre dersom klager gis medhold er etter kommunens oppfatning relevante opplysninger. Nemnda bør gjøres kjent med hva det nye eiendomsskattegrunlaget vil bli med ulike utfall i klagebehandlingen.

I dette tilfellet er det i tillegg inntatt informasjon om kommunens eiendomsskatteinntekter fra anlegget over en fireårsperiode. Dette er relevante opplysninger for kommunens budsjettplanlegging, og det er klart at administrasjonen i kommunen må planlegge og foreta slike økonomiske vurderinger.

Når det er sagt, er disse opplysningene ikke relevante i nemndenes klagebehandling og vurdering av om eiendomsskattetaksten er i tråd med gjeldende rett.

Det er likevel kommunens oppfatning at det ikke er grunn til å tro at klagenemnda har tatt disse opplysningene i betraktning ved klagebehandlingen. Videre er det kommunens klare oppfatning at dette forholdet uansett ikke kan ha virket inn på vedtakets innhold. Årsaken til dette er at klagenemnda i sin helhet har støttet seg på sakkyndig taksators vurderinger. Taksator er på sin side uavhengig og ikke involvert i kommunens økonomiske situasjon. Kommunen kan derfor ikke se at opplysningene om økonomiske forhold i saksfremlegget kan ha virket inn på innholdet i klagenemndas avgjørelse. Kommunen minner for øvrig om at nemndene er uavhengige organer som har vurdert saken selvstendig.»

Kommunen mente selskapet ikke kunne bli hørt med sine innsigelser til overskattetakstnemndas medlemmer som også er kommunestyrerepresentanter. Forvaltningsloven § 6 gjelder ved habilitetsvurderinger i eiendomsskattesaker, men kommunen mente at selskapets innsigelser måtte anses særlig regulert i eignedomsskattelova § 21. Lovgiver hadde kun tatt uttrykkelig stilling til at formannskapsmedlemmer ikke kan sitte i nemndene. Dette var av hensyn til nemndenes uavhengighet. I forarbeidene var det ikke trukket frem at kommunestyrerepresentanter kan være inhabile som følge av deres rolle som kommunestyremedlem.

## **Merknader fra selskapet**

I brev 11. desember 2019 presiserte selskapet at det gjøres «gjeldende at rettighetene til leid grunn ikke er et eget eiendomsskatteobjekt eller en del av et eiendomsskatteobjekt. I stedet viser vi til at det må foretas en vurdering av hvem som skal anses som debitor for eiendomsskatt for selve grunnen». Selskapet mente at den upubliserte tolkningsuttalelsen fra Finansdepartementet 20. september 2019 bekreftet at dette var rett lovtolkning.

Selskapet bemerket i brev 20. januar 2020 til svaret fra kommunen:

«I ... uttalelsen fra kommunene anfører kommunene at de kan kreve eiendomsskatten fra [selskapet] uavhengig av om [selskapet] skal anses som eier av grunnen for eiendomsskattemessige formål (enten som formell eier eller som innehaver av en mer eller mindre evigvarende leierett). Dette synspunktet er i strid med det som er lagt til grunn av Høyesteretts flertall i Firda Sjøfarmer-saken (Rt. 2002 side 1411). En reell leietaker av grunnen for en begrenset periode skal ikke i henhold til denne dommen betale eiendomsskatt av grunnen. Det samme fremgår av Finansdepartementets uttalelse av 20. september 2019. I Firda Sjøfarmer-saken ble også de reelle hensynene som kommunene nevner [...] vurdert uten at de endret oppfatningen til Høyesteretts flertall.

Vi deler ikke kommunenes synspunkt [...] der de uttrykker at eiendomsskatt skal ilegges all grunneiendom, uavhengig av om det er oppført bygg eller anlegg på tomten. Det er bare nødvendig grunn for anlegg som overhodet kan anses som en del av dette skatteobjektet. Grunn som ikke brukes til [...] anlegget og dermed ikke er nødvendig grunn, skal ikke ilegges eiendomsskatt.

Kommunene legger selv til grunn [...] at klagevedtaket må inneholde en vurdering av alle klagepunkter. Dette kravet har kommunene ikke oppfylt etter skattyters syn. Skattyter kom blant annet med svært sentrale anførsler om avtalen med [grunneier selskap B] i e-post av 4. juli 2019. Dette var etter at taksator [...] hadde avgitt sine vurderinger og anførselene til skattyter ble ikke behandlet i begrunnelsen til klagenemnda i kommunene.»

## Ombudsmannens syn på saken

### 1. Eiendomsskatt på «nødvendig grunn»

Det er utskrivningen av eiendomsskatt for 2018 på anlegget eid av selskapet, som har vært gjenstand for ombudsmannens undersøkelser. Eieendomsskattelova § 3 regulerer hvilke utskrivingsalternativer som kommunestyret har. I X er det valgt å skrive ut eiendomsskatt på «faste eiedomar i heile kommunen» i medhold av § 3 bokstav a, se Statistisk sentralbyrås statistikkbank tabell 12843.

Faste eiendommer er nærmere definert i eieendomsskattelova § 4 annet ledd. Her sitert slik ordlyden var i 2018:

«Til faste eiedomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins verk og bruk og annan næringseigedom. Til verk og bruk vert m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk, og likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader. Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta. Arbeidsmaskinar og tilhøyrslø og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket. Til annan næringseigedom vert rekna til dømes kontorlokale, parkeringshus, butikk, varelager, hotell, serveringsstad med vidare.»

Anlegg av den typen denne saken omhandler falt under kategorien verk og bruk, og skal verdsettes ved taksering jf. §§ 8 A-3 og 8 A-2. Verdien skal «setjast til det beløp ein må gå ut frå at eigedomen etter si innretning, brukseigenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstilhøve ved fritt sal», jf. § 8 A-2 første ledd. Bestemmelsen er en videreføring av den tidligere gjeldende byskatteloven § 5 første ledd. Etter lovens ordlyd og sikker retts- og forvaltningspraksis skal taksten gjenspeile den objektiviserte omsetningsverdien. Høyesterett har lagt til grunn at den objektiviserte omsetningsverdien av verk og bruk fastsettes ved å benytte substansverdiberegninger. Verdsettelsen tar utgangspunkt i «den tekniske verdien, dvs. gjenanskaffelsesverdien, med fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet», se Rt-2007-149 (LKAB II-dommen) avsnitt 43.

Spørsmålet om verdien av nødvendig grunn (tomt) skal inngå i eiendomsskattetaksten av et verk eller bruk, er behandlet av Høyesterett i Rt-2002-1411 (Firda Sjøfarmer). Saken omhandlet spørsmål om hjemmel til å skrive ut eiendomsskatt på grunnen medregnet strandlinje for et landanlegg på festetomt. Høyesterett viste til at matrikkelskatten var bortfalt i 1975, og at frem til dette tidspunktet ble det ved verdsettelse av verk og bruk sett bort fra grunnverdi for å unngå dobbeltbeskatning. Da matrikkelskatten var bortfalt var det ikke lenger grunnlag for å unnta verdien av grunnen, og Høyesterett slo fast at verdien av grunnen inngår i verdien av verk eller bruk.

Det følger av eiendomsskatteloven § 4 og rettspraksis at eiendomsskatteobjektet «verk og bruk» omfatter verdien av nødvendig grunn. Den nærmere vurderingen av hvordan verdien av grunnen skal fastlegges, og hva som er rett verdi på grunnen, er ikke egnet for overprøving av ombudsmannen. Ombudsmannen begrenser seg til å konstatere at etter gjeldende rett inngår nødvendig grunn i eiendomsskatteobjektet verk og bruk.

## **2. Ansvarlig for eiendomsskatt på nødvendig grunn til anlegget – debitorspørsmålet**

### **2.1. Utgangspunkter**

Eiendomsskattelova regulerer ikke uttrykkelig debitor-spørsmålet der grunnen og bygning/anlegget har forskjellige eiere. Det er forutsatt i eiendomsskattelova § 14 femte ledd at eieren, skattyteren, av hver eiendom er forpliktet til å betale eiendomsskatten.

Ved bortfeste synes eiendomsskattelova § 19 tredje ledd første punktum å forutsette at det i noen tilfeller er festeren («leigaren») som skal hefte for eiendomsskatten, men bestemmelsen kan samtidig forstås bare å regulere følgene for klageretten av avtale mellom eier og leietaker om hvem som skal betale skatten. Den lyder:

«Er eigedomen bortleigd og skal leigaren svara eiendomsskatten, har leigaren likevel høve til å klaga over det verdet som ligg til grunn for eiendomsskatten.»

Imidlertid har § 19 tredje ledd første og tredje punktum, så langt ombudsmannen har klart å bringe på det rene, aldri trådt i kraft, se § 33 og note 1 på Lovdata.no. I Norsk lovkommentar er ikrafttredelse ikke berørt der det står at «[d]et vil bero på en tolkning av leieavtalen hvorvidt



utleier eller leietaker skal betale eiendomsskatten». Det er vanskelig å legge nevneverdig vekt på en lovbestemmelse som ikke er satt i kraft.

Slik ombudsmannen har forstått rettspraksis og uttalelser fra Finansdepartementet, er utgangspunktet at eier skal svare for eiendomsskatten, men der grunnen og bygninger har forskjellige eiere, skal hver svare eiendomsskatt for det de eier. Unntak er gjort der fester har en tidsbegrenset rett til å leie tomten eller en ensidig rett til å forlenge avtalen uten tidsbegrensning. Da likestilles leieretten med eie for eiendomsskatteformål, og festeren svarer også for eiendomsskatten på grunnen. Dette rettslige utgangspunktet er i rettspraksis også gjort gjeldende for verk og bruk, se Rt. 2002 s. 1411 (Firda Sjøfarmer).

## **2.2. Avtalene med alle grunneierne foruten én**

I alle avtalene foruten med én grunneier, er leietiden satt til 30 år. Deretter har selskapet som leier «rett til å få avtalen forlenget med 25 år av gangen, forutsatt at det gis nødvendige offentlige tillatelser til fortsatt drift av anlegget.»

Etter ombudsmannens syn utelukker ikke betingelsen om tildeling av videre konsesjon at feste- eller leieavtalene er å anse som tidsbegrensede. Krav til nye konsesjoner er ikke betingelser grunneier rår over som en rettslig mulighet til å begrense avtalens varighet.

Selskapet har anført at det kun er i de tilfellene der rettighetshaveren har total bruksrett over eiendommen på samme måte som en eier, og der retten gjelder i mer eller mindre evig tid, at rettighetshaver i eiendommen er debitor for eiendomsskatten for grunnen. Kommunen anfører derimot at restutnyttelse av grunneiendommen ikke er avgjørende moment for hvem som skal regnes som skattedebitor. Det er uomtvistet at det er grunneierne som har restutnyttelsen. Ombudsmannen registrerer også at selskapet mener at grunneierne nå har utnyttelsesmuligheter som ikke tidligere var der.

Ombudsmannen har ikke holdepunkter for at grunneiers restutnyttelse skal føre til at grunneier likevel skal anses som debitor for verdien av grunnen. Grunnen er en nødvendig del av verket (verk og bruk), og når retten til grunnen er tidsbegrenset, likestilles det her med eierskap. Etter ombudsmannens syn er selskapet rett debitor for eiendomsskatten for grunnen som er festet fra disse grunneierne.

## **2.3. Den særskilte avtalen med én grunneier**

Avtalen med én av grunneierne skiller seg fra de øvrige leieavtalene. I den leieavtalen er varigheten avtalt til 25 år fra driftsstart av anlegget, og forlengelse av leieavtalen krever samtykke fra grunneier.

Det rettslige utgangspunktet ved tidsbegrensede feste-/leie-avtaler er at grunneier er debitor for eiendomsskatten på grunnen, mens fester betaler eiendomsskatt på sin eiendom. Spørsmålet er hvordan dette blir ved utskrivning av eiendomsskatt på verk og bruk og der verdsettelsen gjøres ved å finne en teknisk verdi.

Høyesterett har i Firda-Sjøfarmer-dommen uttalt at det rettslige utgangspunktet også gjelder for verk og bruk. Festeavtalen var tidsbegrenset, og selv om det var verket og bruket på eiendommen som utløste eiendomsskatten, kom Høyesterett til at «(v)ed ny fastsetjing av grunnlaget for eiedomsskatten for anlegget på Stafsnes for 1998 for Firda Sjøfarmer AS skal verdien av det nødvendige grunnarealet ikkje takast med».

Kommunen har anført Hålogaland lagmannsretts dom i Norsk Marmor-saken (LH-2000-186) til inntekt for sitt syn. Lagmannsretten konkluderte med at et vedtak, der Norsk Marmor AS ble ilagt eiendomsskatt som verk og bruk for verdien av et kalksteinsbrudd som ble drevet på tredjemanns eiendom, var gyldig. Norsk Marmor AS hadde en avtale med fem grunneiere om rett til uttak av kalk/marmor. Avtalen gjaldt en prøvetid på tre år fra 1. februar 1992 og deretter for en driftsperiode på 30 år, med rett til forlengelse. Lagmannsretten kom til

«at utskrivning av eiendomsskatt ikke er begrenset til de tilfellene hvor verket og bruket befinner seg på egen grunn, og enn mindre at beskatningen – dersom deler av verket og bruket står på egen grunn – er avskåret fra å rette seg også mot deler som ligger på annenmanns grunn.»

Det ble vist til praktiske hensyn for kommunen å kunne slippe å foreta beregninger av verdiene av bruddet fordelt på de enkelte enhetene, og at det også var utnyttelsen av mineralforekomstene som her åpnet for beskatning:

«Det er da så nær sammenheng mellom verket og beskatning at det er naturlig at skattekravet tilordnes dette, og ikke grunneieren.»

Ombudsmannen mener dommen har begrenset overføringsverdi til denne saken. Norsk Marmor AS hadde en avtale med grunneierne som løp i 30 år og med rett til forlengelse. Det var driften til verket som utløste eiendomsskatt på de aktuelle eiendommene. Dommen er også avsagt før Høyesteretts dom i Rt 2002 s 1411 (Firda Sjøfarmer). Så langt ombudsmannen har klart å bringe på det rene, har X kommune skrevet ut eiendomsskatt på alle eiendommer i kommunen siden 2016, og leieavtalen med grunneier Selskap B er ikke tidsbegrenset. I Firda-Sjøfarmer-saken kom Høyesterett til at selv om det var Firda Sjøfarmer verk og bruk som utløste eiendomsskatt på tomten, gjelder utgangspunktet om at bortfester er eiendomsskattepliktig for tomten og fester er eiendomsskattepliktig for resten ved tidsbegrensede festeavtaler.

Finansdepartementet har avgitt en upublisert tolkningsuttalelse 20. september 2019, som både selskapet og kommunen har trukket frem i saken. Uttalelsen omhandlet blant annet spørsmålet om eiendomsskatt ved sammensatte rettighetsforhold:

«Utgangspunktet etter eiedomsskattelova er at det er den faste eiendommen som er skatteobjektet. Loven har som system at eiendomsskatt pålegges eiendommenes bruttoverdi, uten hensyn til hvordan rettighetsforholdene er ordnet. Rettigheter i fast eiendom er som hovedregel ikke undergitt eiendomsskatt, og tilsvarende gis det ved verdsettelsen av fast eiendom heller ikke noe fradrag for slike heftelser. Spørsmålet ved sammensatte rettighetsforhold blir hvem som skal anses som debitor for eiendomsskattekravet.»

Videre viste departementet til Firda Sjøfarmer-dommen og tidligere tolkningsuttalelser fra Finansdepartementet om betydningen av avtalt festetid for debitorspørsmålet. På den bakgrunn la departementet «til grunn at det må vurderes konkret hvem som er debitor for eiendomsskatt på nødvendig grunn til kraftnett».

Kommunen anførte at det følger av avtalen mellom selskapene at fester skal dekke alle kostnader. Grunneieravtalen [dato] mellom selskapet og grunneier selskapet B lyder:

«XXX»

Om avtalen regulerer kostnadsfordelingen av eiendomsskatt er ikke klart. Ut fra gjeldende rett kan uansett ikke en avtale om kostnadsfordeling mellom private parter, avgjøre hvem av partene som overfor kommunen er debitor/ansvarlig for eiendomsskatten på grunnen.

De reelle hensynene som kommunen har anført til inntekt for sitt syn, kan etter ombudsmannens syn neppe tillegges avgjørende vekt for å fravike det rettslige utgangspunktet om at eier hefter for eiendomsskatten.

I selskapets klage 7. juni 2018 til X kommune var varigheten av leieavtalene ett av klagepunktene. Taksator har, i kommentar 18. juni 2018 til selskapets klage, uttalt at han ikke hadde fått oversendt kopi av denne avtalen, og skrev videre:

«Så vidt jeg har forstått er det inngått en særskilt avtale med [grunneier selskap B] for å benytte arealer som inngår i [grunneier selskap Bs] ... virksomhet. Jeg kjenner ikke grunnlaget for avtalene, heller ikke omfanget av arealene eller i hvilken grad disse er kritiske for [anlegget til selskapets] virksomhet. Det rimer ikke hvis denne særavtalen alene skaper større usikkerhet for [anleggets] langsiktige drift enn det som ligger i de øvrige avtalene.»

Overskattetakstnemnda har ikke berørt dette klagepunktet særskilt i vedtaket 19. februar 2019, og det er heller ikke omtalt i administrasjonens saksutredning.

Ombudsmannen mener rettskildene viser at det må gjøres en konkret vurdering av hvem som er debitor for hvilke deler av skatten der grunnen og anlegget til verket og bruket har forskjellige eiere og festeavtalen må anses som tidsbegrenset. Ombudsmannen har kommet til at spørsmålet ikke ble forsvarlig utredet ved overskattetakstnemndas behandling all den tid selskapet hadde løftet frem problemstillingen i sin klage. Saken er heller ikke gjennom undersøkelsene herfra blitt tilstrekkelig opplyst til å konkludere med hvem som er ansvarlig for eiendomsskatten for grunnen som selskapet leier av selskap B.

Det knytter seg etter dette begrunnet tvil til om det er rettslig adgang til å holde selskapet ansvarlig for eiendomsskatt for grunnen selskapet leier av selskap B.

### **3. Saksbehandlingen**

#### **3.1. Rettslige utgangspunkter**

Forvaltningsloven gjelder for forberedelsen av eiendomsskattesaker når annet ikke er særskilt regulert i eiedomsskattelova, jf. eiedomsskattelova § 29 første ledd. I tillegg gjelder alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper om krav til forsvarlig saksbehandling og om å opptre i samsvar med god forvaltningsskikk også i eiendomsskattesaker.

Eiendomsskattevedtak skal begrunnes, men forvaltningslovens bestemmelser gjelder ikke ettersom det er særskilt regulert at vedtaket kan ha en «stutt grunngeving», jf. eiedomsskattelova § 29 femte ledd. Kravet gjelder både ved takst og overtakst. Avveiningen av hensynet til skattyters rettssikkerhet på den ene siden og effektiv saksbehandling og ressursbruk i kommunen på den andre siden, gjorde at Finansdepartementet foreslo en regel om «stutt grunngeving» framfor å følge reglene i forvaltningsloven.

Hva som ligger i «stutt grunngeving» vil variere ut fra hva vedtaket gjelder, jf. forarbeidene til bestemmelsen (Prop. 112L (2011-2012) punkt 3.5.7.2). Departementet uttalte da at

«[n]år det gjeld takstvedtak for verk og bruk, er det ofte nødvendig med ei grundigare grunngeving. Departementet legg til grunn at ei «stutt grunngeving» ikkje tyder at grunngevinga kan vere kortare enn det som er nødvendig for at skattytar kan forstå korleis skattegrunnlaget er fastsett, og dermed ha godt nok grunnlag for å utøve klageretten.»

Det ble sett som unødvendig å uttrykkelig lovfeste at klageorganet må vurdere alle klagepunktene og merknadene fra eiendomsskattyter, men det ble påpekt at dette var gjeldende rett.

Forvaltningslovens habilitetsregler gjelder i eiendomsskattesaker, jf. eiedomsskattelova § 29. Det følger av forvaltningsloven § 6 andre ledd at en offentlig tjenestemann er

«ugild når andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet; blant annet skal legges vekt på om avgjørelsen i saken kan innebære særlig fordel, tap eller ulempe for ham selv eller noen som han har nær personlig tilknytning til. Det skal også legges vekt på om ugildhetsinnsigelse er reist av en part.»

Eiedomsskattelova § 21 har en særskilt habilitetsbestemmelse der det står at et medlem i formannskapet ikke kan være medlem i en takstnemnd. Dette er i forarbeidene ((Prop. 112L (2011-2012) kapittel 3.5.2.2) begrunnet slik:

«Formannskapet forvaltar partsrettane til kommunen i saker om eiedomsskatt. Omsynet til at nemndene er uavhengige inneber at medlemmer i formannskapet ikkje bør delta i nemndene. Departementet foreslår difor ein særskild regel i eiedomsskattelova § 21 om at medlem i formannskapet ikkje kan delta i eiedomsskattenemnder.»

I forarbeidene er habiliteten til kommunestyremedlemmer og ansatte i administrasjonen vurdert slik:

«Departementet legg til grunn at medlem i kommunestyret og tilsette i administrasjonen i kommunen normalt ikkje er inhabile til å førebu eller handsame saker om eiedomsskatt av di dei eig fast eiedom i kommunen. Dersom vedtaket gjeld særskilde eiedomar, eller

ein person eig ein stor del av eigedomane i kommunen, kan personen vere inhabil på grunn av «særegne forhold» etter forvaltningslova § 6 andre ledd. Ein person som blir rekna som «part» i saka er inhabil etter forvaltningslova § 6 første ledd.»

Kommuneloven har også egne inhabilitetsregler. Det følger av kommuneloven § 13-3 annet ledd at «[n]år en klage skal behandles etter forvaltningsloven § 28 andre ledd, er en ansatt som har vært med på å forberede eller treffe vedtaket, inhabil til å delta i klageinstansens behandling av vedtaket, eller i forberedelsen av saken for klageinstansen». Det samme gjelder for folkevalgte i medhold av kommuneloven § 11-10. Imidlertid behandles klager i eiendomsskattesaker etter eiendomsskattelovas særregler om klage i §§ 19 og 20, og ikke forvaltningsloven § 28, og ombudsmannen har forstått det slik at kommunelovens særskilte habilitetsregler for ansatte og folkevalgte derfor ikke gjelder ved forberedelse av eiendomsskatteklager.

## 3.2. Vurderingen av saksbehandlingen

### 3.2.1. Saksforberedelsen for overskattetakstnemnda

Eiendomsskattelova oppstiller ikke skranker for å benytte samme taksator i førsteinstans og i klageinstansen. Overskattetakstnemnda skal gjøre en selvstendig vurdering av saken, og på denne måten sikre en reell to-instansbehandling. Imidlertid kan det på generelt grunnlag ikke utelukkes at det i en sak kan foreligge særlige forhold som tilsier at kommunen må benytte en annen taksator i klageomgangen for at saksforberedelsen skal være forsvarlig. Gjennomgangen av saken har ikke gitt tilstrekkelig grunn til å mene at det i dette tilfellet var uforsvarlig å benytte samme taksator i begge instanser. Imidlertid er det et spørsmål om anførslene fra selskapet kunne vurderes av en taksator, eller om anførslene først og fremst var juridiske problemstillinger som kommunen måtte utrede i klageomgangen, slik som debitor-spørsmålet der det foreligger en tidsbegrenset festeavtale med grunneier.

Administrasjonens saksutredning inneholder inngående opplysninger om økonomiske konsekvenser av vedtaket overskattetakstnemnda skal treffe. Det står at eiendomsskatteinntekten som medfølger anlegget, er av stor betydning for kommunens økonomi og handlingsrom. Videre er det laget en oversikt over budsjettårene 2019 og 2020 og økonomiplanen for 2021 og 2022 og vist til hvor stor beløpsmessig innvirkning et eventuelt medhold i klagen fra selskapet vil få i disse årene. Deretter gir administrasjonen en økonomisk vurdering der det står at:

«[e]iendomsskatteinntekter i X kommune er avgjørende for å få kommunens budsjetter i balanse. Eiendomsskatteinntektene fra [selskapet] er et viktig bidrag til å styrke kommunens handlingsrom og til å kunne realisere prosjekter.

Dersom klagen tas tilfølge mister X kommune eiendomsskatteinntekter på kr xxxxxx i året. I løpet av [anleggets] levetid på 25 år utgjør tapte inntekter kr xxxxxxx.»

Medlemmene av overskattetakstnemnda var gjennom en detaljert takstrapport kjent med verdsettelsen av anlegg og grunn. Sammenholdt med selskapets anførsler vil medlemmene være kjent med nytt eiendomsskattegrunnlag dersom klager gis medhold. Opplysninger om

eiendomsskattegrunnlag er selvsagt relevante opplysninger for nemnda. I denne saken var det imidlertid i tillegg tatt med informasjon som knytter seg til kommunens budsjettplanlegging. Dette er opplysninger som er den enkelte takstsak uvedkommende. Etter ombudsmannens syn er det i strid med god forvaltningsskikk at disse opplysningene er vektlagt i saksfremlegget. Det svekker tilliten til kommunens saksbehandling at slike opplysninger tas med i det omfang som er gjort i denne saken.

### 3.2.2. Begrunnelsen

Overskattetakstnemnda har ikke gitt en selvstendig begrunnelse. Overskattetakstnemndas vedtak 19. februar 2019 lyder slik:

- «1. Klage på at byggelånsrenter er inkludert i eiendomsskattetaksten for Gnr xx bnr xx tas ikke tilfølge.
2. Klage på at grunnrettigheter er inkludert i eiendomsskattegrunnlaget for Gnr xx bnr xx tas ikke tilfølge.
3. Eiendomsskattetaksten for [selskapet] i X kommune settes til kr xxx.»

Vedtaket punkt 1 og 2 er i tråd med anbefalingen fra taksator gitt i et brev til kommunen. I saksutredningen fra kommunens administrasjon, sto det følgende:

«[Takseringsfirmaet ved taksator] har erfaring og har gitt godt begrunnede svar på hvorfor klagepunktene for byggelånsrenter og grunnrettigheter bør inkluderes i eiendomsskattetaksten. Jamfør vedlegg med uttalelse til klagesaken datert 18. juni 2018.»

Ombudsmannen er enig med kommunen i at vedtaket må sees i sammenheng med saksutredningen og også taksators uttalelse. Saksutredningen fra administrasjonen gjenga en foreløpig konklusjon fra KS-advokatene, viste til en vedlagt rapport fra taksator og inneholdt administrasjonens vurdering av saken, inkludert økonomiske konsekvenser.

I denne saken har ikke nemnda hatt et annet syn enn taksator eller administrasjonen, men likevel er det grunner som taler for at kravet om «stutt grunngjeving» ikke er oppfylt.

Selskapet hadde i klagen til overskattetakstnemnda anførsler knyttet til grunnen som ble festet av selskap B. Taksator var ikke forelagt grunneieravtalen mellom selskap B og selskapet. KS-advokatene hadde gitt en foreløpig konklusjon angående byggelånsrenter og grunnrettigheter, men det er ikke opplyst om grunneieravtalen med selskap B var vurdert. Saksutredningen til administrasjonen inneholdt heller ikke noen nærmere vurdering av denne anførselen.

Overskattetakstnemnda har ikke utdypet sitt vedtak, og vurderingene til nemnda har ikke vært belyst under ombudsmannens undersøkelser. Ombudsmannen har derfor ikke grunnlag for å konkludere med at det er tatt utenforliggende hensyn ved behandlingen i overskattetakstnemnda. En begrunnelse ville imidlertid kunne fjernet tvil knyttet til faren for at det usaklig var sett hen til de økonomiske konsekvensene for kommunen av rettsforståelsen og dermed behandlingen av klagen.

Både innsigelsene i klagen fra selskapet samt administrasjonens saksutredning inneholdt etter ombudsmannens syn forhold som overskattetakstnemnda burde synliggjort. For noen av forholdene er det mulig at det ville være tilstrekkelig å vise til hvilke vurderinger fra takstmannen som nemnda sluttet seg til. Enkelte forhold burde nemnda kortfattet gitt sitt syn på. Samlet sett gjør dette at ombudsmannen mener at vedtaket ikke er i tråd med kravet om «stutt grunngjeving» i § 29 femte ledd.

### 3.2.3. Habilitet

Det foreligger ikke rettslige skranker mot at kommunestyrerepresentanter generelt kan sitte som medlemmer i overskattetakstnemnda. Spørsmålet her er om det i de konkrete sakene foreligger «særegne forhold ... som er egnet til å svekke tilliten til [det enkelte medlems] upartiskhet», jf. forvaltningsloven § 6 annet ledd.

Kommunestyrerepresentanter vedtar økonomiplan og årsbudsjettet i kommunestyret før årsskiftet, og på den måten vil representantene inneha informasjon om økonomisk handlerom og hva som påvirker dette. Generelt må ombudsmannen legge til grunn at kommunestyrerepresentantene er bevisst de ulike rollene de har ved vedtak av årsbudsjett i kommunestyret og som medlemmer av overskattetakstnemnda i enkeltsaker.

Saksutredningen til klagesaken inneholdt en detaljert oversikt over økonomiske konsekvenser for kommunens handlingsrom av å gi medhold i klagesaken. Gjennomgangen har imidlertid ikke gitt grunnlag for å fastslå at det foreligger omstendigheter som utgjør særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til det enkelte medlemmet av takstnemnda selv om vedkommende også er kommunestyrerepresentant. Det har ikke kommet frem opplysninger om at avgjørelsen innebærer særlig fordel, tap eller ulempe for den enkelte kommunestyrerepresentant eller noen som representanten har nær personlig tilknytning til. Politikernes kunnskap om den generelle betydningen utfallet av eiendomsskattesaken ville få for kommuneøkonomien, er i seg selv ikke et så særegent forhold at det foreligger inhabilitet av den grunn.

## Konklusjon

Ombudsmannen er enig med kommunen i at festeavtalene med alle grunneierne, foruten én, var å regne som tidsbegrensede. Det var derfor etter ombudsmannens syn riktig å tilordne selskapet eiendomsskatt for nødvendig grunn til disse eiendommene.

Festeavtalen med den ene grunneieren skilte seg fra de andre ved å være tidsbegrenset. Ombudsmannen har kommet til at kommunen ikke har utredet tilstrekkelig hvem som skal være ansvarlig for eiendomsskatten for nødvendig grunn. En privat avtale mellom fester og bortfester om kostnadsfordeling kan etter ombudsmannens syn ikke benyttes av kommunen for å avgjøre hvem som overfor kommunen er ansvarlig for eiendomsskatten av grunnen. Det knytter seg begrunnet tvil, jf. sivilombudsmannsloven § 10 annet ledd, om eiendomsskattevedtaket for grunnen underlagt den tidsbegrensede festeavtalen er riktig.

Ombudsmannen har ikke grunnlag for å mene det var uforsvarlig å benytte den samme sakkyndige i førsteinstansen som i klageinstansen eller at enkelte medlemmer av overskattetakstnemnda var inhabile. Det er imidlertid kritikkverdig at saksutredningen fra administrasjonen til eiendomsskattesaken i detalj inneholdt redegjørelse for økonomiske konsekvenser for kommunen av å gi medhold i klagen.

Begrunnelsen oppfylte ikke kravet til «stutt grunngjeving», jf. § 29. Overtakstnemndas vedtak er ikke tilstrekkelig utdypet sett hen til anførselene som var inngitt fra selskapet i klagen. Det knytter seg derfor også her «begrunnet tvil» til forhold av betydning i saken, jf. ombudsmannsloven § 10 andre ledd.

På denne bakgrunn ber ombudsmannen om at saken behandles på nytt i lys av anbefalingene i denne uttalelsen. Ombudsmannen ber X kommune om tilbakemelding innen 30. april 2021.

16.2.2021 (2019/2743)

## Forvaltningens oppfølging

I brev 30. april 2021 opplyste kommunen at eiendomsskattesaken skal behandles på nytt i lys av ombudsmannens uttalelse og at kommunen vil orientere ombudsmannen om resultatet av den nye behandlingen.